

SAHTE BELGE DÜZENLEMEK VEYA KULLANMAK SURETİYLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU (VUK m. 359/b)

*The Crime of Tax Evasion by Issuing or Using Forged Documents is Regulated
under Article 359/B*

Prof. Dr. Berrin AKBULUT*

Öz: Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 359/b'de düzenlenmiştir. Kanun koyucu farklı nitelikteki suçlara 359. maddede aynı veya farklı bentlerde ama aynı maddede yer vermiştir. İnceleme konumuz açısından da farklı nitelikte suçlar, b bendinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu b bendinde düzenlenen suçlardan biridir.

VUK m. 359/b'de düzenlenen suçun oluşması için vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belge olması gerekmektedir. Sahteciliğin söz konusu olması içinse bu belgelerin veya bu belgelerin suretlerinin kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi veya düzenlenen bu sahte belgelerin kullanılması gerekmektedir.

Bu çalışmada m. 359/b'de yer alan suçun unsurlarına, teşebbüs, içtima, iştirak ve içtima konularına yer verilecek, ayrıca etkin pişmanlık hükümlerine ve kaçakçılık suçu için VUK'da düzenlenen muhakemeye ilişkin özel belirlemelere değinilecektir. Bu kapsamda 7394 sayılı Kanunla getirilen değişikliklere ve yüksek yargı kararlarına da yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: vergi kaçakçılığı, sahte belge, kullanma, içtima, etkin pişmanlık

Abstract: The crime of tax evasion by issuing or using forged documents is regulated under Article 359/b of the Tax Procedure Code (TPC). The legislator has included crimes of different nature in Article 359 in the same or different subparagraphs but in the same article. In terms of our subject, crimes of different nature are regulated in subparagraph b. Tax evasion by issuing or using forged documents is one of the crimes regulated under subparagraph b.

In order for the crime regulated under Article 359/b of TPC to occur, it must be a document that is kept or issued in accordance with tax codes and is obliged to be kept and submitted. In order for forgery to occur, these documents or copies of these documents must be partially or completely forged or these forged documents must be used.

In this study, the elements of the crime under Art. 359/b, the issues of attempt, participation and aggregation will be discussed, as well as the provisions on effective remorse and the special determinations regarding the procedure regulated in the TPC for the offense of smuggling. In this context, the amendments brought by the Code No. 7394 and the high judicial decisions will also be discussed.

Keywords: Tax evasion, forged document, use, aggregation, effective remorse

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, bakbulut@selcuk.edu.tr,

ORCID:0000-0001-8045-2784.

Makale Geliş Tarihi: 06.09.2023, Makale Kabul Tarihi: 03.11.2023

DOI : 10.57083/adaletdergisi.1391738

GİRİŞ

Devlet varlığını sürdürebilmek ve görevlerini yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerinin temel kaynağını ise vergiler oluşturmaktadır¹. Devlet, Anayasa ile kendisine verilen egemenliğine dayanarak vergilendirme yetkisine sahiptir². Vergi mükellefleri de devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde kendisine yüklenen vergiyi kanunlarda belirlenen şartlara uygun biçimde ödemek zorundadır³. Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrası, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlemesiyle bu hususu ifade etmiştir. Kimlerin vergi ödeyeceği, vergilerin ne zaman alınacağı gibi konular ise kanunlarda hükme bağlanmıştır.

Vergi mükelleflerinin kendisine yüklenen vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak için de yükümlülüklerini yerine getirmemelerinin haksızlık teşkil ettiği kabul edilmekte ve yaptırım uygulanması yoluna gidilmektedir. Haksızlık teşkil eden fiillerden biri de suç teşkil eden fiillerdir. Suç teşkil eden fiiller Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bunlar, kaçakçılık suçları (m. 359), vergi mahremiyetinin ihlali (m. 362) ve mükellefin özel işlerini yapma (m. 363) suçlarıdır. İnceleme konumuz olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği 359. maddenin b bendinde hükme bağlanmıştır.

Türk Ceza Kanununda belgede sahtecilik suçları (m. 204-212) düzenlenmiştir. Ancak kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge düzenlemek veya belgeleri kullanmak fiilleri için VUK'da özel düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur⁴.

I. GENEL OLARAK

VUK'nın 359. maddesi, birçok bentten ve hükümden oluşmaktadır. Bu bentlerde birden fazla farklı suçun (a, b, c ve ç bentlerinde) düzenlendiği görülmektedir. Hatta aynı bentte Türk Ceza Kanununda farklı maddelerde ayrı suçlar olarak düzenlenen fiiller (m. 207, 208) aynı bentte hükme bağlanmışlardır. Örneğin 359. maddenin a ve b bentleri bu niteliktedir. 359. maddenin b bendinde hem yok etme fiilleri hem de sahte belge düzenleme suçu hüküm altına alınmıştır. Yine a bendinde tahrif etme veya gizleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak seçimlik hareket olarak düzenlenmiştir. VUK'nın 359. maddesinde bu şekilde düzenleme yapılması

¹ Duran Bülbül/ Nihat Özay, "Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi", Gümrük & Ticaret Dergisi, S. 7, Y. 2016, s. 53.

² AYM, 22.10.2020, E. 2019/100, K. 2020/62; Güngör, Mümin, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", TAAD, Yıl: 11, Sayı: 44 (Ekim 2020), s. 270; Bülbül/Özay, s. 53.

³ AYM, 22.10.2020, E. 2019/100, K. 2020/62.

⁴ CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

kanun yapma tekniğine uygun değildir. Olması gereken açısından TCK'da olduğu gibi (istisnaları olsa da) farklı suçların ayrı maddelerde düzenlenmesidir. Bu şekilde düzenleme, hem normun muhatabı olan kişilerin hem de hukuku uygulayacak kişilerin tereddüde düşmesini engelleyecektir.

VUK m. 359/b'ye göre, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. İnceleme konumuz bu bendin tamamı olmayıp, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin **asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilidir.**

Cumhuriyet döneminin ilk Vergi Usul Kanunu 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunudur. Bu Kanunun Ceza Hükümleri ismini taşıyan *Dördüncü Kitabının Vergi Cezaları başlığını taşıyan İkinci Kısımın Birinci Bölümünün 324-328. maddelerinde*⁵ kaçakçılık fiilleri düzenlenmiştir. Bu

⁵ "Kaçaklığın tarifi

Madde 324 —• Mukellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyama sebebiyet vermesi kaçakçılıktır:

1. Çift defter kullanmak;
2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak;
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek;
4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek;
7. B ir takvim yılı içinde üçten fazla muameleye ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2 500 lirayı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin % 10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komisyon, faiz, istirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede (göstermemek ,(hasılatın defter veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır).
8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mukellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).

Kaçakçılıkta ceza

Madde 325 — Kaçakçılık yapan 'mukelleflere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.

Şu kadar ki, bu ceza mukelleflerin ticari ve mesleki işlerinden do- layı tabi oldukları veya sorumlusu buldukları vergilerde:

Kanunun 324. maddesiyle kaçakçılık tanımlanmış ve kaçakçılığın vergi kaçırmak kastı ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi olduğu ifade edilmiştir. İnceleme konumuz olan suç da 324. maddede kaçakçılık fiilleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 325. maddesinde ise kaçakçılığın cezasına yer verilmiştir. Bu hükümdeki cezaya bakıldığında kaçakçılık fiillerinin suç olarak değil kabahat olarak hükme bağlandığı görülmektedir. Suç teşkil eden fiiller ise 338 ile 340. maddeleri arasında düzenlenmiş olup bu suçlar bilgi vermekten çekinilmesi ve 241. madde hükmüne uyulmaması, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, mükelleflerin özel işlerinin yapılmasıdır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanununda 18.07.1951 tarihinde 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri İle Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun ile değişiklik yapılmıştır. Kaçakçılığın tanımlandığı 324. maddede de önemli değişiklik yapılmış, inceleme konumuz da dahil bugünkü kaçakçılık niteliğindeki fiiller ek madde 2'de hileli vergi suçları içinde suç olarak düzenlenmiştir. Cezası da ek madde 3'de hapis cezası olarak hükme bağlanmıştır⁶.

1. Birinci sınıf tüccarlar için 500 liradan;
2. İkinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 250 liradan;
3. Diğer mükellefler için 50 liradan; az olamaz.

Kaçakçılığa iştirak

Madde 326—Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birkaç kişi kaçakçılık yaptıkları takdirde bu fiili irtikap edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların her biri hakkında evvelki maddelerde yazılı vergi cezaları kesilir.

Kaçakçılığa teşvik

Madde 327 — Bir mükellefi kaçakçılık yapmaya azmettirenlere kaçakçılık tekemmül etmiş olmak şartıyla işlenen fiil için kanunda belli edilen ceza kesilir.

Kaçakçılığa yardım

Madde 328 — Ayrı bir menfaat gözetmemek suretiyle, kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiiliyle kolaylaştıranlara bu fiil için kanunda belli edilen cezanın dörtte biri kesilir. 348 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak keyfiyetten ilgili makamları haberdar edenlere ceza kesilmez”

⁶ “Hileli vergi suçları

Ek Madde 2 — A) 1 - Çift defter kullanmak (bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter v e evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır);

2 - Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3 - Vesikaları tahrif etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak; 4 - Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtları- nı tahrif etmek veya b u defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5 - Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapırlar koymak veya hiç yaprak koymamak;

6 - Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 12 Ocak 1961 tarihinde yayımlanan ve hala yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunuyla yürürlükten kaldırılmıştır⁷. Bu Kanunun 344. maddesinde kaçakçılık düzenlenmişse de, bugünkü kaçakçılık suçunun karşılığı olmayıp, 5815 sayılı Kanundaki gibi kaçakçılığın ne olduğu tanımlanmıştır. 344. maddede, kaçakçılığın, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olduğu düzenlenmiştir. 345. maddede ise kaçakçılığın cezai düzenlenmiştir. 213 sayılı Kanun da, kaçakçılık fiillerini kabahat olarak hükme bağlamıştır⁸. Ancak, 5815 sayılı Kanunla yapılan değişiklikteki gibi

kimselere inceleme sırasında defter veya vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);

7 - Bir vergilendirme dönemi içinde 5 0 0 0 lirayı aşan satış bedeli veya 2 500 lirayı aşan ücret, komisyon , faiz, iştirak hissesi, kiri bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiç birinde veya beyannamede göstermemek (hasılatın b u defterlerden veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hukmu uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır.);

Hallerinden herhangi birisiyle (beyanname verilmiş olsun olmasın) verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren kimseler;

B) Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzelkişilerden (kamu idare ve müesseseleri hariç) 138 inci madde mucibince istenilen bilgiyi, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik veriler veya tayin edilen süre içinde vermeyen- ler b u fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliglerde, bilginin verilmesi için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik cevap verildiği takdirde haklarında kanunun cezai hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır);

C) (A) bendinin 1 - 7 nci fıkralarında yazılı hareketleri, verginin tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülulünden önce tespit edilenler (bu hareketlerin vergi ziyamı mucip olup olmayacağına bakılmaksızın hileli vergi suçu işlemiş olurlar.

Hileli vergi suçlarında ceza

Ek Madde3—1-Hareketleri ek 2 nci maddenin(A)bendinin1-6 nci fıkralarından her hangi birisine veya (B) bendine uygun bulunanlar hakkında 1 'yıldan 3 yıla kadar hapis cezasıyla birlikte cezai müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyete ve masrafi hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilanına hükmlünür.

2 — Hareketleri, ek 2 nci maddenin l(A) bendinin 7 nci fıkrasına veya (C) bendine uygun olanlar hakkında 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezasıyla birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyete ve masrafi hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilanına hükmlünür”

⁷ R.G.T. ve S.: sırasıyla 10.01.1961-10703; 11.01.1961-10704; 12.01.1961-10705.

⁸ “Kaçakçılığın tarifi

Madde 344 — Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyama sebebiyet verilmesidir.

Aşağıda yazılı hallerden her hangi biri ile vergi ziyama sebep olan fiilde, kastin mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun itiraz ve Temyiz komisyonlarıyla Danıştayda kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur: 1. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde

213 sayılı Vergi Usul Kanununda da bugünkü kaçakçılık fiilleri hileli vergi suçları başlığı altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla hileli vergi suçlarının hükme bağlandığı 357. maddede inceleme konumuz olan suç da yer almıştır⁹. 359. maddede ise hileli vergi suçunun cezası düzenlenmiştir.

(Münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı on bin, diğer beyannamelerde toplamı ikibin liradan az olma- mak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi; (Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir.)

30 uncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarda yazık hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkur maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle ya- pılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için takdir olunan matrahın on bin lirayı aşması yeter.

2. Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmayan vergilendirmelerde, hiç, beyanda bulunulmaması veya noksan veya gerçeğe aykırı beyanda bulunulması;

3. Beyan esasına istinat eden mukellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre veya beyan esasına dayanmayan vergilerde vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde ticari veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançlarıyla ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ittilatı dışında bırakılması.

Kaçakçılıkta ceza

Madde 345 — Kaçakçılık yapan mukelleflere veya sorumlulara, kaçırdukları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.

Şu kadar ki» kesilen ceza (Veraset ve intikal Vergisi haric) :

1. Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için (Kazançları goturu» olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı haric, işletme esasında defter tutmasına müsaade edilen kurumlar dahil) 2 500;

2. İkinci sınıf tüccarlar için 1 000;

3. 1 ve 2 numaralı bentler dışında kalan mukellefler ve sorumlular için 100; liradan az olamaz.»

⁹ *“Madde 357 — Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.*

1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır.)

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtları tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapıtlar koymak veya hiç yapıtlar koymamak;

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaların yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

358. maddede hileli vergi suçuna teşebbüs, 360. maddede ise hileli vergi suçuna teşebbüsün cezası hükme bağlanmıştır. 31 Aralık 1980 tarihinde yayımlanan 2365 sayılı Kanunla ise 357. madde yürürlükten kaldırılmış, içeriğinde yer alan fiiller 344. maddeye alınmış ve vergi ziyai olduğu kabul edilmiştir¹⁰. Ancak 359. maddede vergi ziyai cezasından ayrı olarak

7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de gös termemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır)”.
¹⁰ “Madde 344. — Kaçakçılık, mukellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki haller den birisiyle vergi ziyama sebebiyet verilmesidir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek;

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tan zim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş,

vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini' yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);

7. Beyan esasına dayanan mukellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ittilar dışında bırakılması;

8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 150 000 diğer beyan namelerde toplamı 30 000 liradan az olmamak üzere, beyannamede yazık vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

(Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir);

30 ncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygu lanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 150 000 diğerlerinde 30 000 lirayı geçmesi yeterlidir.

Vergi matrahının para birimi dışındaki, diğer birimlere göre tespiti halinde mezkur hadlerin tayininde bu Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak tutarlar esas alınır.

9. Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyama sebep olunması.

kaçakçılığa hapis cezası öngörülmüştür. 359. maddeye göre, 344. maddenin 1-6. bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından (para cezalarını içeriyor) ayrı olarak 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunacaktır. Dolayısıyla inceleme konumuz olan suç da hapis cezası kabul edilen suç olarak 359. maddede düzenlenmiştir. Daha sonra 22.7.1998 tarihli 4369 sayılı Kanunla 344. madde vergi ziyai suçu ve cezası başlığını almış, 359. madde ise kaçakçılık suçları ve cezaları başlığıyla hükmeye bağlanmış, dolayısıyla bugünkü anlamıyla kaçakçılık suçları başlığıyla bağımsız suç haline getirilmiştir. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu, 359. maddenin b bendinde düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanuna kadar sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili aynı bentte hükmeye bağlanmakta ve aynı ceza ile cezalandırılmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla artık bu tercihten vazgeçilmiştir. b bendi, *“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir), 2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur”* düzenlemesini içermektedir. Sahte belgenin ne olduğu ilk defa 4369 sayılı Kanunla tanımlanmış, kullanmadaki bilerek kavramına hükümde yer verilmemiştir. 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 359. maddede tekrar değişiklik yapılmış ve b bendi *“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir”* şeklini almıştır. Yapılan değişiklikle ceza miktarı artırılmış, sahte belge parantez içinden çıkarılarak ayrı bir cümle olarak düzenlenmiştir. VUK’nın 359. maddesinde 8.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanunla da bazı değişiklikler yapılmıştır. 7394 sayılı Kanunun 4. maddesiyle 359. maddenin (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak fiilinin de yer aldığı suçta cezanın alt sınır değiştirilmemiş, ancak üst sınır beş yıldan 8 yıla çıkarılmıştır. Ayrıca bu değişiklikle 359. maddeye etkin pişmanlık ve içtimaya ilişkin bazı fıkralar ilave edilmiştir. Aşağıda bu hükümler incelenecektir.

Bu maddenin 1-6 numaralı bentlerinde belirtilen hallerde, 8 numaralı bentte yer alan had ve miktarlar aranmaz.”

II. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Sahte belge düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak, sahtecilik suçları kapsamında yer alan fiillerdir. Ancak VUK m. 359'da düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma fiili vergi kaçakçılığı suçu¹¹ kapsamında düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı genel olarak, mükelleflerin yasalara aykırı olarak kısmen veya tamamen vergi ödememeye yönelik fiilleriyle vergi kaybına neden olmaları şeklinde tanımlanmaktadır¹². Dolayısıyla vergi kaçakçılığında, ödenmesi gereken verginin ödenmemesi söz konusudur. Sahte belge düzenlemeyle, dönem karını gizlemek ve kayıt dışı işlem yaparak vergisiz kazanç elde etmek amaçlanmaktadır¹³. Haksız kazanç sağlamak, devlete vergiyi hiç ödememek veya az ödemek, hakkı olmayan indirimden yararlanmak için sahte belge düzenlenmekte veya sahte olarak düzenlenmiş belge kullanılmaktadır¹⁴. Bu nedenle sahte belge düzenleme veya kullanma suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda, kişilerin haksız kazanç sağlaması, hazinenin zarara uğratılması engellenmekte, devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunmakta, vergi kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır¹⁵.

¹¹ Kaçakçılığın tarihi gelişimi için bkz.: Yavuz Kahya, "Suç Teorileri Işığında Türkiye'de Kaçakçılık Olgusu: Toplumsal Nedenleri, Boyutları ve Algısı", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/147563>, s. 160 vd.

¹² Bülbül/Özay, s. 53. Doktrinde dar anlamda ve geniş anlamda vergi kaçakçılığı suçu tanımı da yapılmaktadır: "*Vergi kaçakçılığı dar anlamıyla, vergi kanunlarını uygulamakla mukellef bulunan idarenin aldığı tedbirlerin ihlal edilerek vergi ödememek veya az vergi ödemek anlamına gelmektedir. Geniş anlamda vergi kaçakçılığı ise, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak olarak tanımlanabilir*": Ferhat Yıldız, "Belgede Sahtecilik İle VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması", TAAD Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 12, S. 48, Ekim 2021, s. 565.

¹³ Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler Ve Öneriler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel S., 2010, s.27-55 (Basım Yılı 2012), s. 42.

¹⁴ Serkan Açar, "Sahte Veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", TBB Dergisi, Sayı 58, 2005, s. 285; Yıldız, s. 566, 567.

¹⁵ Bkz.: Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkileri", TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s. 120; Hasan Türkal/Mehmet Sena Ekici/Mahmut İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Oncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları", SÜHFD, 2010, C. 18, S. 1, s. 48; Ceyda Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Hacettepe HFD, 11(1), 2021, 357-393, s. 363; Açar, s. 85; Mehmet Taştan, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 85. "Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanılan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya

Bazı yazarlar bu suçla vergisini tam ve zamanında ödeyen, vergi sisteminin gerektirdiklerine uyan, hileli hareketlere başvurmadan hareket eden dürüst mükelleflerin çıkarı ile devletin ve vergiyle ilgili konularda diğer tüzel kişilerin ve toplumun bütününün vergiden kaynaklanan gelirleri ve yararlarının da korunduğunu belirtmektedirler¹⁶.

TCK'daki sahte belge ile VUK m. 359. maddedeki sahte belge düzenleme suçunun koruduğu hukuki değer birbirinden farklıdır. TCK'da belgeye duyulan güven korunurken¹⁷, VUK m. 359'da devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunmakta, verginin kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır¹⁸. Doktrinde bazı yazarlar m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun da kamu güvenini koruduğunu belirtmektedirler¹⁹.

III. SUÇUN UNSURLARI

A. Maddi Unsur

1. Fail ve Mağdur

a) Fail

Sahte belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçunun düzenlendiği VUK'nın 359. maddesinin b bendinde, fail ve mağdurla ilgili bir özelleştirmeye gidilmemiştir.

Suç tipinde özelleştirme olmaması nedeniyle sahte belge düzenleme suçunun faili herkes olabilir. Dolayısıyla herhangi bir kişi fail olabileceği gibi mükellef²⁰, vergi sorumlusu²¹ da suç işleyebilir²². Fail olabilmek vergi yükümlüsü, mükellef olmak gerekmektedir. İşyerinde çalışan herhangi bir kişi de bu suçu işleyebilir. Çocuklar, kısıtlılar, tüzel kişinin çalışanları, vakıflar ve cemaat çalışanları, yetkilileri herkes bu suçu işleyebilir. Fail ancak gerçek kişi olabileceğinden gerek kişi olmayan

indiriminden yararlanmaktadır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır", CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

¹⁶ Taştan, Kaçakçılık, s. 85.

¹⁷ Durmuş Tezcan/Mustafa Ruhan Erdem/R. Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 1040

¹⁸ Karaarslan, s. 120; Türkal/Ekici/İnan, s. 48.

¹⁹ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları, Yetkin Yayınevi, Ankara 2016, s. 292.

²⁰ Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişiyi ifade etmektedir (VUK m. 8).

²¹ Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişiyi belirtmektedir (VUK m. 8).

²² Taştan, Kaçakçılık, s. 88; Karaarslan, s. 121; Açar, s. 287.

toplulukların, tüzel kişilerin²³ suçu işlemesi söz konusu değildir. VUK'nun 333. maddesinde de/3. fıkrasında da, “Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur” hükmüne yer verilerek suçu kim işlemişse cezanın ona verileceği, suçu işlemeyen kişilere ceza sorumluluğu yüklenemeyeceği ifade edilmiştir.

Sahte fatura kullanma fiili ise, düzenlemede bir özelleştirme de bulunulmamışsa da herkes tarafından gerçekleştirilemez. Sahte olarak düzenlenmiş belgeler, bir vergi mükellefiyeti kapsamında, vergisel işlemde kullanılacağından vergi yükümlülüğü olan kişiler tarafından işlenebilecektir²⁴. Sahte belge kullanma fiilinin faili öncelikle mükellef veya vergi sorumlusu olabilir. Mükellef veya vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayla ilgili işlerini vekil veya müdür aracılığıyla yürütüyorsa ve sahte belgeyi bu kişiler kullanmışsa suçun faili söz konusu kişiler olacaktır. Ayrıca tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller de vergi mükellefi veya sorumlusu olduğundan tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri fail olabilecektir. Nitekim VUK m. 10'da, “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*” düzenlemesi yer almaktadır.

Tüzel kişiliğin niteliğine göre temsil yetkisine sahip kişiler belirlenecektir. Tüzel kişi adına üçüncü şahıslarla faaliyette bulunan ve temsil yetkisine sahip olan organları, örneğin yönetim kurulu üyeleri bu suçu işleyebileceklerdir (bu organlar tüzel kişinin dış organları olarak adlandırılan organlardır)²⁵. Kollektif şirketlerde aksi kararlaştırılmadığı müddetçe her ortağın ayrı ayrı temsil yetkisi bulunmaktadır (TTK m. 218). Yani temsil ve idare yetkisine ilişkin başka bir belirleme yapılmadığı müddetçe her ortağın ayrı ayrı ortaklığı tek başına temsil yetkisi vardır. Dolayısıyla temsil yetkisine sahip her ortak kollektif şirketin organı niteliğine haizdir. Komandit şirketlerdeki komanditeler de aynı şekildedir (TTK m. 309/2, 318/1). Temsil yetkisinin niteliği, kullanılması ve sınırları konusunda kollektif ortaklardaki hükümler geçerlidir. Komandit şirketlerde komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili değildirler. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmamak şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilmektedir (TTK m. 318/2). Dolayısıyla tüzel kişiliği temsile yetkilidirler. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde,

²³ Doktrinde mali-ekonomik alandaki suçlarla ilgili olarak tüzel kişilerin faili olabileceklerini savunanların bulunduğu belirtilmektedir. Bkz.: Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku, Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara 2014, s. 366.

²⁴ Açar, s. 287, 288; Taştan, Kaçakçılık, s. 87, 88.

²⁵ Bilge Öztan, Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara 1970, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 82, 104.

yönetim ve temsille ilgili komandit şirketlerdeki hükümler geçerlidir (TTK m. 565/1). Limited şirketlerin ise yönetim ve temsil yetkisine sahip organı, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilmektedir. (m. 623)²⁶. Anonim şirketlerde yönetim kurulu, Murahhas üye veya müdür temsil yetkisine sahiptir. (TTK m. 365, m. 370). Tek kişilik şirketlerdeki yöneticiler de organ olarak nitelendirilmekte ve m. 359/b'deki suçu işleyebileceklerdir. Tasfiye sırasındaki tasfiye memurları da tüzel kişinin organı niteliğinde olduğundan²⁷ sahte belge düzenlemişler ve kullanmışlarsa m. 359/b'yi gerçekleştirmiş olacaklardır. Düzenlemesine uygun olarak temsil eden sıfatına sahip yöneticiler de organ statüsüne sahiptir. Organın somut olayda tek başına veya başka organlarla birlikte bu yetkiyi kullanması önemli değildir²⁸. Derneklere de yönetim kurulu temsil yetkisine sahip organdır. Yine vakfın yönetim organı da bu kapsamdadır. Müdürler, şube müdürleri, kısım şefleri, ticari mümessil, ticari vekil de organ niteliğine, dolayısıyla temsil yetkisine sahiptir²⁹. Tüzel kişiliğe sahip şirketlerde ticari mümessil veya ticari vekillere idare ve temsil yetkisi verilebilmektedir. Örneğin kollektif şirketlerde temsil yetkisi için ticari mümessiller atanabilmektedir (TTK m. 218/2). Organı oluşturan hukuki işlemin geçerli olması gerekmez. Bu nedenle fiilen organ durumu yeterlidir³⁰. Organ kavramı içerisine girmeyen, ancak tüzel kişiyi üçüncü kişilere karşı temsil eden temsilciler de bulunmaktadır. Tüzel kişinin yetkili organı aracılığıyla BK m. 40 vd. maddeleri çerçevesinde özel temsilci tayin edilmesi ve bunun aracılığıyla işlemler yapılması

²⁶ “Tefecilik suçunun işlenmesi suretiyle yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında, bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükümlenmesi gerekmesine rağmen, sanıkların ortağı olduğu şirket hakkında TCK'nin 60. maddesindeki güvenlik tedbirlerinin uygulanmaması, aleyhe teyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır. *Ltd. Şti.*'nin ortakları olan sanıkların; işyerlerinde bulunan pos cihazından kredi kartı çekimi yaptırıp çekilen miktarın bir kısmını komisyon olarak kestikten sonra kalan parayı kart kullanıcılarına verdikleri ve bu şekilde, faiz veya başka bir namla da olsa kazanç elde etmek amacıyla başkalarına ödünç para vererek zincirleme şekilde tefecilik yaptıkları anlaşılmıştır”: 5. CD, 14.01.2013, E. 2012/11217, K. 2013/325, www.kazanci.com (14.12.2015).

²⁷ Türk hukukunda tasfiye memurlarının tüzel kişiliğin organı olduğu kabul edilmektedir. Bu görüş, hakim görüştür. Bkz.: Reha Poroy/Ünal Tekinalp/Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku II, Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s. 358.

²⁸ KKOWiG-Rogall, Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 3., neu bearbeitete Auflage, C.H. Beck, München 2006, § 9, kn. 44. Türk hukukunda da tasfiye memurlarının tüzel kişiliğin organı olduğu kabul edilmektedir. Bu görüş, hakim görüştür. Bkz.: Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 358.

²⁹ Bu kişilerin organ olup olmadığı noktasında yaşanan tartışmalar için bkz.: Öztan, s. 76.

³⁰ KKOWiG-Rogall, § 9, kn. 46.

mümkündür³¹. Bu halde bu kişilerin de VUK m. 359/b'yi gerçekleştirmeleri mümkündür. Temsilciye temsil yetkisi hukuken devredileceği gibi fiili olarak da devredilebilir. Temsilcilik ilişkisinin dayanağını oluşturan hukuki işlemin geçerli olması da şart değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet şart olmadığından çocuklar ve kısıtlılar da mükellef ve vergi sorumlusu olabilmektedir (m. 9). Ancak bu kişileri adına işlemler veli, vasi, kayyım tarafından yapılacağından kullanma fiilini de bu kişiler gerçekleştirecek dolayısıyla suçun faili söz konusu kişiler olacaktır. VUK m. 332'ye göre "*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır*" olacaktır ifadesiyle bu husus vurgulanmıştır.

Tüzel kişiliğin varlığının söz konusu olduğu hallerde suçu işleyen kişinin tespiti önemlidir. Zira tüzel kişinin organında birden fazla kişinin varlığı veya tüzel kişiyi temsile birden fazla kişi yetkili olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belge düzenlenmesinin veya kullanılmasının iştirak halinde mi gerçekleştirildiğinin yoksa tek başına mı gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi gerekir. Organı oluşturan diğer kişilerin veya diğer temsile yetkili olan kişilerin bilgisi olmaksızın gerçekleştirilmişse sadece o kişinin sorumluluğu yoluna gidilmelidir³².

b) Mağdur

Sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun mağduru, toplumu oluşturan herkeştir. Bu suç ile hazinenin zarara uğratılması, vergi kaybının önlenmesi amaçlandığından, devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunduğundan, yani bireysel değerler korunmadığından mağdur da toplumu oluşturan herkeştir.

2. Suçun Konusu

VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma vergi kaçakçılığı suçunun konusu belgedir. Ancak bu belge herhangi bir belge olmayıp, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgedir.

Suçun konusunu oluşturan belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belge olması gerekir. VUK'nın 227 ile 243. maddelerinin düzenlendiği üçüncü kısım "Vesikalar" başlığını taşımaktadır. Dolayısıyla bu Kanunda yer alan, tutulması veya düzenlenmesi ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan

³¹ M. Kemal Oğuzman/M. Turgut Öz, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası'dan Yedinci Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009, s. 164, dipnot 545.

³² Taştan, Kaçakçılık, s. 95

belgeler suçun konusunu oluşturduğu gibi, diğer vergi kanunlarında yer alan belgeler de tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunması şartıyla m. 359/b'nin konusunu oluşturabilir. Bu belgelerden bazıları fatura³³, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı ve diğer vesikalar şeklinde belirtilebilir. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusunu oluşturabilecektir³⁴. Bu belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesi gerektiği gibi aynı zamanda saklama ve ibraz mecburiyetinin de bulunması gerekir. Saklama ve ibraz mecburiyeti olmayan belge söz konusu ise m. 359/b gerçekleşmeyecektir. Vergisel işlemler açısından anlam ifade eden, kullanılması söz konusu olan belgeler, m. 359/b açısından suçun konusunu oluşturmaktadır. Aksi takdirde m. 359/b değil, bir başka belgede sahtecilik suçu (m. 207 gibi) gerçekleşebilir. Doğrudan vergi kanunlarında tanımlanmamış olan, ancak vergi hukuku tarafından tanınan (VUK m. 242 gibi), vergisel işlemlerde kullanılmak için düzenlenmeyen ve vergi ilişkisinde ispat amacıyla kullanılan diğer belgeler üzerinde suçun işlenemeyeceği belirtilmektedir³⁵. Beyannamenin gerçeğe aykırı düzenlenmesi, fazla gider veya düşük gelir gösterilmesi VUK m. 359/b kapsamına girmemekte, belgede sahtecilik (TCK m. 207) ve VUK m. 352 anlamında usulsüzlük kabahati söz konusudur³⁶.

Suçun konusunu oluşturan belgeler, belgenin aslı olabileceği gibi suretleri de olabilir. Kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında cezalandırılabilirlik açısından fark yaratmamıştır. Belgenin sureti, belgenin kopyasını ifade etmektedir. Kopya, belgenin muhtevası ve orijinalinin kaydı hakkında bilgi verme niteliğine sahiptir. VUK m. 359/b'de suçun belgenin sureti üzerinde de işleneceği açıkça ifade edilmiştir. TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında ise belgenin suretinin, kopyasının içerdikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıkları, belge olarak nitelendirilemeyeceği kabul edilmektedir³⁷.

³³ Fatura hakkında geniş bilgi için bkz.: Biyan, s. 30 vd.

³⁴ CGK, 11.03.2014, E. 2012/1382, K. 2014/124.

³⁵ Bkz.: Ümit, s. 365; Açar, s. 287.

³⁶ Hakan Aslaner, Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s. 109, 110.

³⁷ Mahmut Koca/İlhan Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 838; Ahmet Gökçen, Belgede Sahtecilik Suçları (5237 s.lı TCK. m. 204-212), 2. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2010, s. 50.

3. Fiil

a) Genel Olarak

Suçun oluşması için vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla belgelerin asıl veya suretlerinin *tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi* veya bu belgelerin *kullanılması* suçun fiil unsurunu oluşturmaktadır.

Düzenlemeden de anlaşıldığı gibi, m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suçtur. Hareketlerden biri kısmen veya tamamen sahte belge düzenlemek, diğeri de düzenlenen sahte belgeyi kullanmaktır.

Suçun oluşması için kanuni tanımda bir neticenin gerçekleşmesi aranmamıştır. Hareketin gerçekleştirilmesi yeterlidir. Dolayısıyla m. 359/b'de yer alan suç sırf hareket suçudur. Ayrıca suçun oluşması için bir zararın gerçekleşmesi de aranmamıştır. Suçun tamamlanması için fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olup vergi kaybının olması aranmamaktadır. Dolayısıyla da vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğine karar verebilmek için vergi kaybı biçiminde kamu zararının varlığının araştırılmasına gerek yoktur³⁸. Ancak zarar gerçekleşmişse, vergi kaçırılmışsa bu husus TCK m. 61 gereğince cezanın tespitinde göz önüne alınacaktır.

b) Tamamen veya Kısmen Sahte Belge Düzenlemek

VUK m. 359/b'de düzenlenen suçun oluşması için ilk olarak tamamen veya kısmen sahte belge düzenlenmesi gerekir. **Suçun oluşması için aranan sahte belgenin neyi ifade ettiği TCK'dan farklı olarak VUK'da tanımlanmıştır. 359. maddenin b bendinin son cümlesine göre, *gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*, sahte belgedir. m. 359/b bendi, son cümle gereğince, gerçek bir muamele veya durum varsa ve bu durum belgede belirtilmişse sahte belge düzenleme suçu oluşmayacaktır. Türkçe sözlükte, muamele işlemin karşılığı olarak kullanılmakta ve işlem de, "Bir işi sonuçlandırmak için yapılan iş veya uygulamaların hepsi, muamele, muamelat" olarak tanımlanmaktadır. Durum ise, "bir şeyin içinde bulunduğu koşulların hepsi, vaziyet, hâl, keyfiyet, mevki, pozisyon" olarak ifade edilmektedir³⁹. Örneğin alım satım ilişkisine ilişkin müstahsil makbuzlarının düzenlenmesinde gerçek bir alım-satım ilişkisi söz konusu olmamakla beraber buğday alınmış gibi işlem yapıldığında m. 359/b kapsamında suç oluşacaktır. **Suçun oluşması için****

³⁸ AYM, 28.09.2022, E. 2022/59, K. 2022/111, 28/09/2022.

³⁹ <https://sozluk.gov.tr>

belgenin içerdiği işlemin veya durumun gerçek olmaması, yani sahte olması gerekmektedir⁴⁰.

VUK m. 359/b'de yer alan belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin taşınması gereken unsurları, bazı şekil şartlarını taşınması zorunlu değildir. Önemli olan vergiye konu olayın gerçeği yansıtıp yansıtılmamasıdır. Dolayısıyla suça ilişkin madde metninde aranmayan belgedeki bazı şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır. Ancak doktrinde m. 359/b açısından belgenin şekil şartlarını taşınmasının aranıp aranmayacağı tartışmalıdır. VUK m. 227/3'de, “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmü yer almaktadır. Bazı yazarlar bu hükümden yola çıkarak belgede bulunması gereken unsurları taşımayan belgenin suçun konusunu oluşturmayacağını⁴¹, yok hükmünde olacağını, suçun unsurlarının gerçekleşmeyeceğini ifade etmektedirler⁴². Bir yazının belge sayılabilmesi için hem delil teşkil edebilmesinin hem de delilini teşkil ettiği olayın hukuk alanında bir etki meydana getirebilmesinin ve hukuki öneminin bulunması gerektiği belirtilmektedir. Bir belgenin vergisel anlamda hukuki değeri, delil değerli yok ise suçun konusunun oluşmayacağı dile getirilmektedir⁴³. Bazı yazarlar ise şekil eksiklerinin suçun oluşmasını engellemeyeceğini kabul etmektedirler⁴⁴. CGK, 2018

⁴⁰ “Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK'nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK'nun 359/b maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği cihetle; somut olayda, 14.01.2009 tarih ve 2009/1204/13 sayılı vergi suçu ve 1204/1 sayılı vergi tekniği raporlarında, sanığın sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin belirtilmesi bu yönde de 01.04.2009 tarihli iddianame tanzim olunması karşısında, sübutu halinde eyleminin TCK'nın 44. maddesi delaletiyle 213 sayılı Yasanın 359/b-1. maddesi kapsamında bulunan sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesi”, 11. CD, 1.6.2017, E. 2016/4460, K. 2017/4129.

⁴¹ Açar, s. 285; Burcu Görkemli, “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge. Düzenleme-Kullanma Suçları”, TAAD, Yıl 12, S. 47, Temmuz 2021, s. 427. Ayrıca bkz.: Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Vergi Tekniği-Vergi Yargısı-Kamu İcra, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 338, 339.

⁴² Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s. 416.

⁴³ Taştan, Kaçakçılık, s. 126, 127.

⁴⁴ Onur Özcan, Vergi Suçları, Ankara 2015, Seçkin Yayınevi, s. 109; Ümit, s. 373.

yılında verdiği bir kararda, “VUK’nun 359. maddesinin b fıkrasında “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı” düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir” denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılmasının açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısıyla da VUK’nun 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK’daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK’nun 3. maddesindeki Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK’daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan düzenleme ile korunan değerın devletın aslı geliri kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır...şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir” şeklinde değerlendirme yapmıştır. Yine aynı CGK kararında, “...VUK’nun 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle kaçakçılık sularında VUK’nun m. 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekil unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK’daki aldatma kabiliyetinin TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarındaki gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı y...gılı uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir.” şeklinde belirleme yapılmıştır⁴⁵. CGK, 2022 yılında verdiği kararlarında ise, suçun hareket kısmını, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl ve suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemesinin oluşturduğunu belirterek belgenin şekle uygun olarak meydana getirilmesini vurgulamıştır⁴⁶.

TCK’daki sahte belge ile VUK m. 359. maddedeki sahte belge düzenleme suçunun nitelikleri birbirinden farklıdır. TCK’daki belgede sahtecilikte belgenin bazı unsurlara (yazılı olması, hukuken anlamlı bir içeriğinin bulunması ve düzenleyenin belli olması) ve aldatma kabiliyetine sahip olması aranmakta ve belgenin aldatma kabiliyeti yoksa suçun oluşmadığı kabul edilmektedir⁴⁷. VUK m. 359/b’de ise belgenin şekli değil içeriği korunmakta, dolayısıyla da suçun oluşması gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olması aranmaktadır⁴⁸. VUK m. 359/b’de içerik sahteciliği esas

⁴⁵ CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

⁴⁶ CGK, 22.09.2022, E. 2021/433 , K. 2022/575; CGK, 4.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

⁴⁷ Gökçen, s. 46 vd., 84 vd.

⁴⁸ Ertuğrul Ünal, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, MÜHF-HAD, C. 27, S. 2, 2021, s. 1267.

alınmakta olup şekil denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. İçeriği doğru olmayan belgenin sahte belge olduğu bizzat b bendinde ifade edilmektedir. Eğer şekil unsurlarının varlığı aranmış olsaydı suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi suç kapsamında kabul edilmezdi. Zira TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında kopya, belge olarak kabul edilmemektedir⁴⁹. Ayrıca içerik doğru olmakla birlikte şekildeki bazı eksiklerin varlığı durumunda vergi kaçırılması, haksız kazanç elde edilmesi söz konusu değildir. Buna rağmen vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleştiğini kabul etmek hükmün konuluş amacıyla da bağdaşmaz. Ayrıca belge şekil şartlarını taşımasa bile VUK m. 3/B ve ceza muhakemesinde geçerli olan delil serbestisi gereğince delil olma özelliğini devam ettirmektedir. Belgenin gerçekliği ile ceza muhakemesi anlamında belgenin gerçekliği aynı anlama gelmemektedir. Sahte olan bir belge, sanık tarafından tanzim edilmiş ise, ceza muhakemesinde gerçek belge sayılır⁵⁰. VUK m. 3/B bendinde de, "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" düzenlemesi yer almaktadır. Dolayısıyla belge şekil şartlarını taşımasa da her tür delil kapsamında delil olma özelliğini sürdürmektedir. Eğer aksi düşünülürse içeriği gerçeği yansıtmayan belgeden dolayı şekil şartlarını taşımadığı gerekisiyle m. 359/b'den beraat kararı verilebilecektir⁵¹. Oysa m. 359/b açısından gerçek bir muamelenin veya durumun düzenlenip düzenlenmemesi önem taşımaktadır. Gerçek olmayan bir durum veya muameleye ilişkin belge düzenlemesi varsa ancak sahte belgeden ve sahte belge düzenleme suçundan bahsedilecek ve vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu ifade edilecektir. Önemli olan içerik sahteciliğinin yapılmış olmasıdır. Örneğin satın alınmayan mal ve hizmetin alınmış gibi fatura edilmesi halinde belgede sahtecilik fiili söz konusudur⁵². Hiçbir ekonomik faaliyette bulunmamasına rağmen (mal

⁴⁹ Koca/Üzülmez, Özel Hükümler, s. 838; Gökçen, s. 50.

⁵⁰ Cumhur Şahin/Neslihan Göktürk, Ceza Muhakemesi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 522.

⁵¹ CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517. Yargıtay'ın bu tarihten önceki kararlarında, faturalarda bulunması gereken zorunlu bilgileri içermeyen faturaların düzenlenmemiş sayılacağı kabul edilerek, öncelikle fatura asıllarının getirilip incelenmesi ve sadece VUK uyarınca zorunlu bilgileri içeren faturaların; gerçek alım satım ilişkisi veya hizmet ifası karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için subuta yönelik araştırma yapılması gereği vurgulanmaktaydı. Bu yaklaşım, zorunlu bilgileri içermeyen faturaların düzenlenmemiş sayılacağına dair VUK'nın 227. maddesi gereğince, zorunlu bilgileri ve şekil şartını ihtiva etmeyen faturadan dolayı suçun da oluşmayacağı sonucunu ortaya çıkarmıştır: Ümit, s. 371, 372.

⁵² "3)Sanığın dava konusu malların alındığını gösteren miktar kadar mal girişi olup olmadığı, buna dair sevki ve taşıma irsaliyelerinin bulunup bulunmadığı, bu malları saklama kapasitesinin olup olmadığı, mal bedelinin satıcılara ödendiğine ilişkin ticari

veya hizmet hareketi olmaksızın) faaliyette bulunmuş gibi belge düzenlenmesinde m. 359/b anlamında sahte belge söz konusudur. Başkasından alınan malın bir başkasından alınmış gibi gösterilmesinde sahte belge düzenleme fiili bulunmaktadır⁵³. Ayrıca TCK'da resmi belgede sahtecilik veya özel belgede sahtecilik kavramları kullanılmış VUK m. 359'da ise kaçakçılık suçları ve cezaları ifadesine yer verilmiştir. Ayrıca TCK'da sahte belgenin ne olduğu tanımlanmazken VUK m. 359'da anlamı tespit edilmiştir. Dolayısıyla VUK m. 359 anlamında sahte belgenin varlığını tespit ederken TCK düzenlemesine göre değerlendirme yapılması ve şekli denetim yapılması suçun kanuni tanımına uygun nitelik taşımayacaktır⁵⁴. Sahte olarak basılmış veya mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belge niteliğindedir. Bu şekilde yapılmış sahteciliklerde sahte belge düzenleme suçunun söz konusu olması için belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenmesi gerekir. Aksi halde VUK m. 359/b'deki oluşmaz⁵⁵. VUK'da belgeler açısından getirilen şekil denetimi m. 359/b açısından değil idari olarak vergisel faaliyetin incelenmesi ve denetimi açısından getirilmiştir. m. 359/b'deki sahte belge açısından, belge ve şekli suçun unsuru olarak aranmamaktadır⁵⁶. VUK m. 359/b düzenlemesi bir

teamüle ve belgeleme zorunluluğuna uygun şekilde kasa mevcudu ve/veya banka hesaplarına uyumlu çıkış belgeleri bulunup bulunmadığının araştırılması,

4) Adlarına müstahsil makbuzu düzenlenen (kanaat oluşturacak sayıda) kişilerin CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekim hakkı hatırlatılarak tanık sıfatıyla beyanlarına başvurulması ile sanığa mal satıp satmadıkları, satmışlarsa satılan malın cinsi ve miktarı, bu malın üretimine ve satışına ilişkin ellerinde belge bulunup bulunmadığı sorulup varsa buna ilişkin belgelerin dosya arasına alınması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucu mahkumiyet hükmü kurulması,

5) Kabule göre de;

a) "sahte fatura düzenleme" ve "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme"

suçlarının vasıflarının ve yaptırımlarının farklı olduğu, 213 sayılı Kanun'un 359/a-2. maddesine göre, "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme" suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenmesi halinde ise, 213 sayılı VUK'nun 359/b maddesindeki sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı; sanığın üzerine atılı suçların sübutu halinde eylemlerin sadece 213 sayılı VUK'nun 359/b maddesinde düzenlenen "sahte müstahsil makbuzu düzenleme" suçunu oluşturacağı gözetilmeden gerekçe ve hükümde sanığın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı ve sahte belge düzenlediğinin kabul edilmesi", 11. CD, 6.10.2021, E. 2017/9937, K. 2021/7891.

⁵³ Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2022, s. 274; Batı, s. 339. Uygulamada bu nitelikteki belgelere naylon fatura adı verilmektedir: Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 274; Aslaner, s. 92.

⁵⁴ CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

⁵⁵ CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 2022/575; CGK, 4.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

⁵⁶ CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

ceza hukuku düzenlemesidir. Dolayısıyla da TCK m. 2 gereğince suç ve ceza içeren hükümlerde kıyas yapılması ve kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlama yapılması yasak olduğundan suçun unsurlarının 359. maddeye göre belirlenmesi, TCK'daki belgede sahtecilik hükümlerinin kıyas yoluyla 359'a monte edilmesi kıyas yasağına ve kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Belgede sahtecilik m. 359/b düzenlemesinde de yer aldığı gibi kısmen veya tamamen olabilir. Tamamen sahtecilik gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılması (satın alınmayan malın alınmış gibi gösterilmesi)⁵⁷, kısmen yapılan sahtecilik ise gerçek ve gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer almasını (satın alınmış malla ilgili düzenlenen belgede satın alınmayan malın da gösterilmesi) ifade etmektedir⁵⁸. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada, ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi durumunda kısmen yapılmış sahtecilik söz kousudur. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge birbirinden farklıdır. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur⁵⁹. Bu itibarla belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mukellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğu kabul edilmektedir. Sahtecilik, mukellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir⁶⁰.

c) Sahte Belge Kullanmak

VUK m. 359/b'de düzenlenen ve inceleme konumuz suçun oluşması için ikinci olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması gerekir.

Kullanmak, bir şeyden belli bir amaçla yararlanmak anlamına gelmektedir⁶¹. VUK m. 359/b'de düzenlenen suç açısından kullanmak, sahte belgenin yer aldığı beyannamenin vergi dairesine verilmesidir. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan, ancak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dahil edildiği

⁵⁷ Gerçek kontör alış ve satışı olmadığı halde varmış gibi fatura düzenlenmesi durumunda m. 359/b de ihlal edilmiş olacaktır: 11. CD, 08.10.2020, E. 2017/8348, K. 2020/5614.

⁵⁸ CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 2022/575.

⁵⁹ CGK, 18.10.2022, E. 2022/11-153, K. 2022/641; CGK, 4.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

⁶⁰ CGK, 4.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606; CGK, 11.03.2014, E. 2012/1382, K. 2014/124; CGK, 18.10.2022, E. 2022/11-153, K. 2022/641.

⁶¹ <https://sozluk.gov.tr/>.

beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesini ifade etmektedir. Kullanma için, sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi gerekmektedir⁶². VUK m. 359/b açısından sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp, dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da gerekmektedir⁶³. Bu anlamda kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade etmektedir⁶⁴. Sahte belgenin deftere kaydedilmesiyle beklenen yarar sağlanmayacağından kullanmanın gerçekleşmediği benimsenmektedir. Ayrıca deftere kaydedilmeyen sahte belgenin vergi beyannamesinde gösterilmesinin de mümkün olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla kullanma için kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenen belgenin beyannamede gösterilmesi, beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir⁶⁵.

Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde *belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar* ifadesi geçmektedir. Yani sahte belge düzenlemek ile bu belgeleri kullanmak “veya bağlactyla” ifade edilerek seçimlik hareketli suç düzenlemesi yapılmıştır. Ceza hukukunda ittifakla kabul edilen, suçun kanuni tanımında alternatif olarak sayılan hareketlerden biriyle gerçekleştirilmesinin söz konusu olduğu durumlarda seçimlik hareketli suçun gerçekleştiğidir. Seçimlik hareketlerin öngörüldüğü suçlarda da yalnızca bu hareketlerden birinin yapılması yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçının veya hepsinin gerçekleştirilmesinde de konu

⁶² Gökçen, s. 128.

⁶³ “Sanığın, gerçekten mal alışları yaptığı kişilerden faturalarını almayıp, belgesiz alışlarını belgelendirmek için piyasadan sahte fatura ticareti yapan firmalardan aldığı faturaları defterlerine işleyerek, vergi indirimini konusu yaptığının kabul edildiği olayda ...sayılı Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinin a ve b fıkralarında sahte belgenin ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımlanmış şekline ve yerleşik uygulamaya göre eylemin sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanılgı sonucu muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma suçundan hüküm kurulması”, 11. CD, 03.05.2019, E. 2019/308, K. 2019/4361.

⁶⁴ Yargıtay’a göre, “Maddede belirtilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında failin hareketi birbirinden farklılık arz etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi oluştururken, sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dahil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder.”, CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

⁶⁵ Taştan, Kaçakçılık, s. 356; Yıldız, s. 571.

aynı olmak şartıyla suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir⁶⁶. Seçimlik hareketli suçlarda kullanma hareketinden sorumluluk için kullanma hareketinin başka bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Sahte belgeyi düzenleyen kişi tarafından bu belgenin kullanılması halinde konu aynı olduğundan ayrı suç oluşmaz, aynı suç işlenmiş kabul edilir. Seçimlik hareketlerle işlenen suçlar tipik hareket teklifi içinde bulunmakta ve hareketlerin birden fazlası gerçekleştirilse bile tek fiil, tek suç söz konusu olduğu kabul edilmektedir⁶⁷. Yargıtay da belgede sahtecilikle ilgili verdiği kararlarda seçimlik hareketlerin birden fazla gerçekleştirilmesi halinde tek suçun oluştuğunu kabul etmektedir⁶⁸. VUK'nın 359/b maddesinde sayılan fiiller de seçimlik nitelikte olduğundan seçimlik hareketli suçlardaki gibi değerlendirme yapılmalıdır. Dolayısıyla sahte belgeyi düzenleyen aynı zamanda söz konusu belgeyi kullanırsa burada iki ayrı suç değil, tek suç oluşacak ve fail sadece sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılacaktır⁶⁹. Konu aynı olduğundan (sahte olarak düzenlenmiş aynı belge aynı kişi tarafından kullanıldığından) iki ayrı suç olmayıp tek suç söz konusu olacaktır. Yargıtay da 359. maddenin b bendi düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmakla ilgili olarak aynı kişi tarafından hem sahte olarak düzenlenen hem de sahte olarak düzenlenen belgelerin kullanıldığı olaylarda ayrı suçların oluştuğu kabul edilmemekte tek suçun oluştuğu benimsenmektedir: *“Vergi suçu raporu ve ...Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı 11.10.2012 tarihli mütalaasının sanıklar hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek suçuna ilişkin olduğu, failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı belgeyi kullansa bile “sahte fatura düzenleme” suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği faturayı kullanması halinde ise “sahte fatura kullanma” suçunun oluşacağı, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeksizin sanıklar hakkında “2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek ve kullanmak” suçlarından hüküm kurarak hükmün karıştırılması”*⁷⁰, “213 sayılı VUK'nın 367. madde uyarınca dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin 2009 ve 2010 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçlarına ilişkin olduğu; failin bizzat sahte faturayı düzenlemesi durumunda, ayrıca faturayı kullansa bile sahte fatura düzenleme suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği

⁶⁶ Bkz.: Özgenç, İzzet, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 185-188; Akbulut, Berrin, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 306.

⁶⁷ Mahmut Koca/İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 15. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 524.

⁶⁸ “TCK'nin 204/1. maddesindeki “düzenlemek” ve “kullanmak” eylemlerinin seçimlik hareketler olduğu cihetle; somut olayda düzenlediği sahte reçete ile eczaneden ilaç alan sanığın eyleminin tek resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu gözetilmelidir”, 11. CD, 08.11.2012, E. 2012/22599, K. 2012/18953, kazanci.com.tr (E.T.11.11.2022).

⁶⁹ Taştan, Kaçakçılık, s. 296, 297; Taştan, Mehmet, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 56, 112.

⁷⁰ 11. CD, 17.01.2019, 6690/573.

faturayı kullanması halinde ise sahte fatura kullanma suçunun oluşacağı⁷¹. Yargıtay kararlarında sahte belge düzenleme ile kullanmanın ayrı suçlar olduğunu belirtmekle beraber, bunu fiilleri farklı kişilerin gerçekleştirilmesiyle bağlantılı olarak kullanmaktadır⁷². Yargıtay'a göre, "2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme" suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, sanık G. yönünden gerekçe kısmında sahte fatura düzenleme suçu anlatılıp hüküm kısmında sahte fatura kullanmaktan hüküm kurularak hüküm karıştırılması yasaya aykırı" dır⁷³. Ancak tespit ettiğimiz kadarıyla Yargıtay'ın farklı belirleme yaptığı kararları da bulunmaktadır⁷⁴. Yargıtay'ın bu şekilde sahte belge düzenleme ile kullanmanın farklı suçlar olduğunu belirtmesi karışıklıklara neden olmaktadır. TCK'da düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi seçimlik hareketli suç belirlemesi yapıp, sahte belge düzenleyen ile bu belgeyi kullananın farklı kişiler olması durumunda ayrı ayrı sorumluluk yoluna gidilmesi doğru olacaktır. Farklı suç belirlemesi, farklı suç olduğu neticesi doğurduğundan aynı kişi ile ilgili kullanma ve düzenlemeden ayrı ayrı dava açılması ve mahkumiyet kararı verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Konu değişmediği müddetçe sahte olarak düzenlenen aynı belgenin kullanılması farklı suç oluşturmaz. Aksine uygulama tek fiil belirlemesine uygun nitelik taşımaz. Ancak doktrinde bazı yazarlar tarafından sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, belgeyi düzenleyen kişi ile kullanan kişinin aynı olsa bile tek suçun oluşmayacağı görüşü dile

⁷¹ 11. CD, 10.12.2018, 5563/10104.

⁷² Doktrinde aynı belirleme için bkz.: Aslaner, s. 110.

⁷³ 11. CD, 25.01.2023, E. 2021/2674, K. 2023/311.

⁷⁴ "Sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, biri diğerinin unsuru olmadığı gibi bu suçların birbirine dönüşmeyeceği ve her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ile sahte fatura kullanma suçlarının ayrı suçlar olduğu, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları açısından ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündeki yerleşik içtihatlarımız nedeniyle tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiştir". 11. Ceza Dairesi, E. 2021/11213, K. 2021/10936. "Mükellef Ayhan İthalat...Ltd.Şti yetkilisi olan sanığın, 2011 takvim yılında Arşah Ltd.Şti ile

Sarıköz Ltd.Şti.'ye düzenlemiş olduğu ve Arşah şirketinden almış olduğu faturaların gerçek mal ve hizmet alış ve satışı karşılığı düzenlenen faturalar olmadığı, bu faturalar karşılığında mükellef şirkete keşide edilmiş olan çeklerin Sarıköz ve Arşah şirketlerinin finansman ihtiyacını karşılamak için mükellef şirketten almış oldukları borç alma işlemi karşılığında düzenlenen çekler olduğu belirtilerek sanık hakkında 2011 takvim yılında sahte fatura düzenleme, sahte fatura kullanma ve tefecilik suçlarından dava açılmıştır...2011 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından açılan kamu davasında; sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olup her biri hakkında ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçundan tek bir hüküm kurulması hukuka aykırı bulunmuştur", 11. CD, 07.03.2023, E. 2021/7785, K. 2023/1281. Aynı yönde 11. CD, 29.06.2021, E. 2017/9107, K. 2021/6057.

getirmektedir⁷⁵. Anayasa Mahkemesi de kullanmanın seçimlik hareket olduğunu ifade etmiştir. Mahkemeye göre, “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak kullanılması fiili, 213 sayılı Kanun kapsamında seçimlik hareketli suç olarak öngörülen vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına yol açan hareketlerden birini teşkil etmekte olup bu fiili işleyenlerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır”. Mahkemeye göre kullanmanın seçimlik hareket olarak düzenlenmesinde ve sahte belge düzenlemeyle aynı şekilde cezalandırılmasında Anayasaya aykırılık bulunmamaktadır. Mahkemeye göre, “vergi kaçakçılığı suçunun toplumsal etkisi, tehlikeliliği, vergi düzenine olan zararı ve işlenme oranı göz önünde bulundurulduğunda belirlenen ceza aralığının ağır ya da orantısız olduğu da söylenemez. Buna göre kuralla kişilere aşırı bir külfet yüklediğinin söylenemeyeceği, bu bağlamda suç ile ceza arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği, dolayısıyla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır”⁷⁶

Sahte belgeyi düzenleyen kişi dışında başka birinin sahte belgeyi kullanması durumunda kullanan açısından m. 359/b'deki suç işlenmiş olacaktır. Kullanılan sahte belge önceden temin edilebileceği gibi, sonradan da temin edilebilir. Önemli olan belgenin vergilendirme işleminde kullanılmasıdır. Olmayan bir faturanın vergi dairesin verilen beyannamede kullanılması mümkündür. Zira beyannameye belgenin kendisinin veya örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır⁷⁷.

Kendisi tarafından düzenlenen sahte belgeyi kullanan kişi ayrıca kullanmadan cezalandırılmamaktaysa da kendi hazırladığı belge ile başkaları tarafından hazırlanan sahte belgeyi kullandığında ayrıca başkaları tarafından hazırlanan sahte belgeyi kullanmadan dolayı da sorumlu olacaktır. Zira artık aynı konudan söz edilemeyecektir. Yargıtay da bu şekilde belirleme yapmaktadır: “*Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca sanığın aynı takvim yılındaki sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma eylemlerinin bir bütün hâlinde tek bir suç oluşturduğu görüşüyle itiraz kanun yoluna başvurulmuş ise de sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin amaç ve eyleminin birbirinden farklı olması, bu farklı amaçlara ulaşmak için failin tamamen birbirinden ayrı eylemleri gerçekleştirmesi, her iki suçun konusu da vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olsa bile, bizzat düzenlediği sahte belgeyi, kendi mükellefiyetinin vergi beyanında kullanması hâli hariç olmak üzere somut olayımızda olduğu gibi, tek bir failin her iki suçu islediğinin iddia edilmesi durumunda, kullandığı belgelerin başka bir sahte fatura düzenleyicisi tarafından hazırlanan belgeler; düzenlediği belgelerin ise kendi mükellefiyetine ya da başka mükelleflere ait belgeleri gerçeğe aykırı olarak doldurmak suretiyle tanzim ettiği veya tamamen sahte oluşturduğu ve üçüncü şahısların kullanması için verdiği belgeler olması, böyle bir durumda da sanığın düzenlediği ve kullandığı belgelerin, yani suç konularının birbirinden*

⁷⁵ Yıldız, s. 570.

⁷⁶ AYM, 04.11.2021,E. 2019/4, K. 2021/78, 04/11/2021.

⁷⁷ CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

farklılık arz etmesi hususları birlikte göz önünde bulundurulduğunda, somut olayda sanığın, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarını birbirinden bağımsız şekilde işlediği, sanığın sahte fatura kullanma ve düzenleme suçundan ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olduğu kabul edilmelidir.”⁷⁸

Sahte belge kullanımı, vergi kaçırmak amacıyla gideri fazla gösterip vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak gibi amaçlarla gerçekleştirilmektedir⁷⁹.

Suçun oluşması açısından önem taşımayan kaçırılan vergi miktarı TCK m. 61 gereğince cezanın belirlenmesinde göz önüne alınacaktır. Somut olayda fail tarafından hem sahte belge düzenlenmiş hem de düzenlenen belge kullanılmışsa, yani seçimlik hareketlerin her ikisi de gerçekleştirilmişse tek suç gerçekleşmek ve tek ceza verilmekle birlikte TCK m. 61 gereğince cezanın tespitinde seçimlik hareketin ikisinin de gerçekleştirilmesi göz önünde tutulacaktır.

B. Manevi Unsur

VUK'nın 359/b maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçu **kasten işlenebilen bir suçtur**. Düzenlemede fiilin taksirli şekline yer verilmemiştir. Suçun oluşması için amaç veya saik aranmamıştır. Bilmeye veya hukuka aykırılığa ilişkin bir belirlemeye de yer verilmemiştir. Bilme ifadesine 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle m. 359/b'de yer verilmemiştir. 4369 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen suçta, daha önceki düzenlemede olduğu gibi *“bilerek kullanma”* ifadesine yer verilmemiş, kullanma yeterli sayılmıştır. Dolayısıyla suç doğrudan kastla işlenebileceği gibi olası kastla da işlenebilir.

Failin kastından söz edilebilmesi için, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlediğini, yani gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi belge düzenlediğini, kısmen veya tamamen sahte olarak üretilmiş bu belgeyi kullandığını bilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde TCK m. 30/1 gereğince kastının varlığı söz konusu olmayacaktır. Kastı olmadığı takdirde de kanunda fiilin taksirli şekli düzenlenmediğinden failin cezalandırılması söz konusu olmayacaktır.

Sahte belgeyi düzenleyen kişi bu belgeyi kullanıyorsa sahte belgeyi kullandığını da bilir. Ancak kullanmanın cezalandırılması için hem kullanılan belgenin sahte belge olması, hem de düzenleyenin dışında başka bir kişinin kullanması gerekmektedir.

⁷⁸ CGK, 18.10.2022, E. 2022/11-153, K. 2022/641.

⁷⁹ Yıldız, s. 571; Açar, s. 285; CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 2022/575.

C. Hukuka Aykırılık

TCK'da kanun hükmünün yerine getirilmesi, meşru savunma, ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması olmak üzere 4 hukuka uygunluk nedeni bulunmaktadır. Bu suç bireysel üstü değeri koruyan ve toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu bir suç olduğu için bireysel değerleri koruyan suçlarda uygulanma imkanı olan meşru savunma ve ilgilinin rızasının uygulanma imkanı söz konusu değildir. Hakkın kullanılması ve kanun hükmünün yerine getirilmesinin gerçekleşmesinin de söz konusu olmadığını düşünürüz.

IV. TEŞEBBÜS, İŞTİRAK, İÇTİMA

A. Teşebbüs

VUK m. 359/b bendinde düzenlenen suç, sırf hareket suçu ve seçimlik hareketli suçtur. Hareketlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi halinde suç oluşur.

Hareketlerden birinin teşebbüs aşamasında kalması, diğerinin tamamlanması halinde suç yine gerçekleşmiş sayılır. Hareketlerden birinin icrasına başlanmakla beraber tamamlanamadığı hallerde ise teşebbüs söz konusu olabilir. Örneğin gerçekte bir alım satım ilişkisi olmamasına rağmen sanki çiftçiden ürün almış gibi müstahsil makbuzunun icrasına başlanmakla beraber tamamlanamadığı hallerde teşebbüs söz konusu olacaktır. Ancak kullanma olmadığı veya herhangi birine verilmediği, görülmediği takdirde tespiti yapılamayacağına da belirtilmesi gerekir.

Kullanma açısından da teşebbüs söz konusu olabilir. Sahte belge beyannameye dahil edilerek beyanname vergi dairesine verilmek üzere götürülüp yetkili kişiye verilirken engel olunduğunda fiil teşebbüs aşamasında kalmıştır.

VUK'da 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce 358. maddede kaçakçılık suçuna teşebbüse ilişkin hüküm bulunmaktaydı. Ancak VUK m. 358, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla kaldırılmış ve TCK'nın teşebbüse ilişkin hükümlerinin uygulanması kabul edilmiştir⁸⁰.

⁸⁰ VUK m. 358, "357 nci maddenin 1 – 6 ncı bentlerinde yazılı fiilleri verginin tarhu için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar ile vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca vaki yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar, bu fiillerin vergi ziyatını mucip olup olmayacağına bakılmadan hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılırlar"

B. İştirak

1. Genel Olarak

VUK'nun 360. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarının iştirak halinde işlenmesiyle ilgili cezada indirim yapılmasını gerektiren özel bir nedene yer vermiştir. Bu madde 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce iştirak başlığını taşıyordu ve suça iştirak edenlerin nasıl cezalandırılacağına ilişkin özel düzenleme içeriyordu⁸¹. Düzenleme 765 sayılı TCK'nın iştirake ilişkin düzenlemesindeki ayrımı esas almakta ve fiili irtikap eden ve doğrudan doğruya beraber işleyenlerin maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiilin cezasıyla cezalandırılacağını hükme bağlamaktaydı. Azmettirenlere de aynı cezanın verileceği düzenlenmekteydi. Şeriklere ilişkin açık bir belirleme ihtiva etmemekteydi. Maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere ise cezanın indirileceği, cezanın dörtte birinin verileceği öngörülmekteydi. Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 5728 sayılı Kanun ile Türk Ceza Kanununun genel hükümlerine 360. maddenin uyarlanması amacıyla⁸² maddede değişiklik yapılmış ve cezalandırmada TCK'nın suça iştirak hükümlerine yollama yapılmış, ayrıca iştirak şekillerine yer verilmemiştir. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 360. maddenin başlığı ise cezadan indirim olarak düzenlenmiş ve maddede yalnızca iştirakte cezanın indirilmesini sağlayan hükme yer verilmiştir.

VUK'nun 360. maddesinde yapılan değişiklikle vergi suçlarına iştirak açısından TCK'nın suça iştirake ilişkin 37-41. maddelerinin uygulanması kabul edilmiştir. Bu durum 360. maddede “*Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın*” belirlemesiyle ifade edilmiştir. Dolayısıyla da vergi suçlarında iştirak açısından TCK'daki faillik ve şeriklik ayrımının geçerli olması benimsenmiştir.

İnceleme konumuz suç, iştirak halinde işlenebilir. Failliğin ve şerikliğin gerçekleşmesi mümkündür. Örneğin, vergi kanunlarına göre

⁸¹ Eski m. 360: “*Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettik-leri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.*”

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolunur”.

⁸² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, ceza hukuku sistemini belirli bir disiplin altında toplamak amacıyla 5. maddesinde, bu kanunun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağını düzenlemiştir. 5. maddede, herhangi bir istisnaya yer verilmemiş, TCK'nın genel hükümlerine aykırı düzenlemelerin zımnen ilga edileceği anlaşılmıştır. Bu durumun uygulamada sorunlara yol açmaması için 5. maddenin yürürlüğü ileri bir tarihe ertelenmiş ve bu arada kanun değişiklikleri yapılmıştır. Bu kanunlardan bir tanesi de 5728 sayılı Kanundur.

tutulması ve saklanması gereken defterde vergi mükellefinin oğluyla birlikte tahrifat yapması halinde müşterek faillik söz konusu olacaktır. Dolaylı faillik de gerçekleşebilir. Yine mükellefin muhasebecisini tehdit ederek sahte belge düzenlettirmesi halinde mükellef dolaylı fail olarak sorumlu tutulacaktır. Bir şirket sahibinin şirket çalışanına sahte fatura düzenlettirmesi durumunda⁸³, azmettirme söz konusu olacaktır.

Bir kimse hem düzenleme hem de kullanma fiiline katılmış olabilir. Mükellef değilse veya yetkili değilse kullanma fiilini fail olarak işleyemeyecektir. Ancak yardım eden olacaktır. Düzenlemeyi fail olarak gerçekleştirmişse düzenlemeden dolayı fail olarak sorumlu tutulacaktır.

2. Vergi Usul Kanununun 360. maddesi

VUK'nın 360. maddesine göre, “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”. Madde yalnızca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin özel belirleme niteliği taşımaktadır. Bu özelliği nedeniyle VUK m. 360, vergi kaçakçılığı kapsamında düzenlenmiş olan m. 359/b açısından da uygulanma niteliğine sahiptir.

VUK m. 360, cezada indirim yapılmasını gerektiren nitelikli hal teşkil etmektedir. Kanun koyucu vergi kaçaklığı suçları açısından TCK'nın 5. maddesi hükmüne aykırı olarak nitelikli hal de olsa iştirake ilişkin özel bir belirleme yapmıştır.

Madde, iştirak halinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanma niteliğine sahiptir. Tek bir kişinin işlediği suçlarda VUK'nın 360. maddesinin uygulanması söz konusu değildir. 360. madde iştirak halinde işlenen suçlar için geçerli olduğundan failler ve şeriklerin hepsi için uygulanma kabiliyetine sahiptir. Müşterek failler için uygulanabildiği gibi azmettiren ve yardım eden için de tatbik edilecektir⁸⁴. Tek faille şeriklerin bulunduğu durumlarda da 360. maddenin uygulanması söz konusu olacaktır. Ancak dolaylı faillik için uygulanıp uygulanmayacağı, dolaylı failliğin bir iştirak şekli olup olmadığı konusunda verilecek karara göre değişecektir⁸⁵. Kanaatimizce 360. maddedeki iştirak ifadesi, faillik-

⁸³ Adnan Çavuş, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2016, s. 201.

⁸⁴ “Mütalaa ve vergi suçu raporunda, sanığın sahte fatura kullanmak suçuna 213 sayılı VUK'nın 360. maddesine göre iştirak ettiğinin belirtilmesi karşısında, öncelikle sanığın hukuki durumunun suça iştiraki düzenleyen TCK'nın 37 ve devamı maddelerine göre belirlenip, ayrıca, suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmadığının tespitiyle sonucuna göre hakkında 213 sayılı VUK'nın 360. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağına karar yerinde tartışılmaması”, 19. CD, 10.06.2015, E. 2015/2956, K. 2015/2605; “TCK'nın 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK'nın 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi”, 19. CD, 14.10.2015, E. 2015/16441, K. 2015/5559.

⁸⁵ Dolaylı failliğin iştirak şekli olmadığına ilişkin olarak bkz.: Nur Centel/ Hamide Zafer/ Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 10. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2017, s. 502; Toroslu, s. 305. Dolaylı failliğin bağımsız bir

şeriklik şeklinde iştirak anlamında kullanılmıştır. Zira maddede suçun işlenişine iştirak eden suç ortakları ifadesi yer almaktadır. Dolaylı fail ile araç kişi arasındaki ilişki suç ortaklığı ilişkisi değildir. Dolayısıyla da dolaylı faillikte 360. maddenin uygulanamayacağını düşünüyoruz⁸⁶. Araç kişi açısından da uygulanamayacaktır (örgütlü işlenmesi dışında). Zira araç kişi ya suç işlediğini bilmemekte veya hata içinde bulunmakta veya fiili kendisi için suç teşkil etmemekte veya cebir tehdit etkisiyle fiili gerçekleştirmektedir. Bu durumlarda da araç kişinin vergi kaçakçılığı suçlarını işlemesi veya işlemiş olsa bile cezai olarak sorumlu tutulması söz konusu değildir. Dolaylı fail ise, araç kişiyi menfaat sağlamak için kullanacağından yine maddedeki indirimin onun için uygulanması mümkün olmayacaktır.

VUK'nun 360. maddesinin uygulanabilmesi için, suçun işlenmesine iştirak eden kişilerin suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması gerekmektedir. Suçun işlenmesinde menfaatleri bulunuyorsa ceza indirimi öngören maddenin uygulanma kabiliyeti bulunmamaktadır. Kanunda menfaat ibaresi kullanılmış, menfaatin maddi olup olmamasına ilişkin bir belirlemeye yer verilmemiştir. Madde 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce menfaatin maddi olması gerektiği hükümde ifade edilmekteydi ve ayrıca düzenlemede maddi menfaat gözetmeksizin iştirak etmek aranmaktaydı. 5728 sayılı Kanunla maddede değişiklik yapılırken maddi kelimesi hükme alınmamış, suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunup bulunmamasına bakılmıştır. Doktrinde menfaatin maddi olup olmaması gerektiği hususu tartışmalıdır. Bazı yazarlar menfaatin maddi olması gerektiğini belirtirler⁸⁷ bazı yazarlar menfaatin maddi olmasına gerek olmadığını, diğer menfaatlerin de hükmün uygulanması sonucunu doğuracağını belirtmektedirler⁸⁸. VUK'nun 360. madde düzenlemesinde herhangi bir menfaatin bulunmaması değil, vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesinde menfaatinin bulunmaması ibaresi yer almaktadır. Kanaatimizce hükmün uygulanması için menfaatin işlenen suçla ilgili olması, kaçakçılık suçunun karşılığı olması gerekmektedir. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu müşterek fail olarak işleyen ve mükellef olan karı koca, suçun işlenmesinde menfaati bulunduğu için (vergi kaçırdığı için) yararlanamayacaktır. Yine şirket muhasebeci iştirak halinde işlediği m. 359/b suçunda kaçırılan vergiden belli bir pay alıyorsa muhasebecinin

iştirak şekli olduğuna ilişkin olarak bkz.: KKOWiG-Rengier, Karlsruhe Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 3., neu bearbeitete Auflage, C.H.Beck, München 2006, § 14, kn. 4, 13, 87.

⁸⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 466.

⁸⁷ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 213, Ankara, 2010, <http://www.yaklasim.com>, s. 135 (E.T.22.05.2019); "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/13314> (E.T. 22.05.2019).

⁸⁸ Emre Burak Onat, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", TBB Dergisi, 2018 (137), s. 332; Hüsamettin Uğur/ Mert Elibol, Vergi Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 266; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 463.

cezasında indirim yapılmayacaktır⁸⁹. Suçun işlenmesinde menfaat yoksa suçun işlenmesine iştirak eden kişinin cezasında indirim uygulanacaktır. Dolayısıyla menfaat sağlamak ibaresi, suçun işlenmesinden menfaat elde edilmesiyle ilgili olduğundan menfaatin maddi olması gerektiği anlaşılmaktadır. Yargıtay da 360. maddedeki menfaat sağlamayı maddi menfaat sağlamak olarak nitelendirmektedir⁹⁰.

VUK'nın 360. maddesinde menfaatinin bulunmaması şartıyla ceza indiriminin uygulanması zorunlu kabul edilmiştir. Uygulayıp uygulamama konusunda hakime takdir yetkisi verilmemiştir. İndirim oranı maktu olarak kabul edilmiş, cezanın yarısının indirilmesi zorunlu görülmiştir. Ceza hukukunda sabit indirimin kabul edilmesinin genel olarak doğru olmadığını belirtmek istiyoruz. Hakim tarafından suça iştirak eden kişinin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığı tespit edildiğinde cezasında indirim gidilecektir⁹¹. Aksi halde işlenen fiilden katkısına göre sorumlu olacaktır.

⁸⁹ Çavuş, s. 210. Muhasebeci maaş dışında menfaat amaçlamıyorsa indirimden faydalanabileceğine ilişkin olarak bkz.: Onat, s. 331.

⁹⁰ “Sanıkların sahte fatura düzenlemek eylemlerinden dolayı maddi çıkar sağlayıp sağlamadıkları araştırılıp, tartışılmaksızın suçun işlenmesinden doğrudan menfaatleri bulunmadığı gerekçesiyle 213 Sayılı VUK'nın 360. maddesi gereğince indirim yapılmak suretiyle eksik ceza tayini”, 21. CD, 14.11.2016, E. 2016/3939, K. 2016/6791; “Sanıkların 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçunu işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanık ...'in savunmasında Has Sembol şirketinin Adanada faaliyet gösterdiği dönemde bu şirket ile ciddi manada ticaret alışverişlerinin olduğunu, bunun dışında herhangi bir bağlantısının olmadığını, yapmış oldukları ticari alışverişlerin gerçek olduğunu, bu şirketin Antalya'ya gitmesinden sonra herhangi bir bağlantısının kalmadığını belirterek suçlamayı kabul etmemesine karşılık vergi tekniği raporunda ...'ün sahte fatura organizasyonunu gerçekleştiren kişinin sanık ... olduğuna dair beyanına yer verilmiş olması, sanık ...'nin savunmasında arkadaşı olan şirket müdürü sanık ...'in kızının 2009 yılı şubat ayında kaza geçirdiğini, bundan dolayı kızının sağlığı ile ilgilenmek için kendisine vekalet verdiğini, kendisinin bu vekalet ile iki kez şirket yoklamasını tuttuğunu, bir de ticaret siciline işlemlerini yaptığını, bunun dışında kendisinin şirketin herhangi bir işi ile ilgilenmediğini sahte fatura düzenlemediğini belirtmesi, sanık ...'in savunmasında şirketi devrettiğini, kendisinin sanık ... ile matbaa işleri yapmak için şirket kurduğunu, uzun süredir de kendisinin matbaa işleriyle uğraştığını beyan etmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; ... isimli şahsın açık kimlik ve adres bilgilerinin araştırılarak tanık sıfatıyla dinlenilmesi gerekirse sanıkların yüzleştirilmesi, sanık ...'in sanık ... Halil'e verdiği vekaletnamenin onaylı suretinin dosya arasına alınarak sanık ... Halil'in sanık ...'in vekillikini üstlendiği dönemde şirket işleri ile ilgilenip ilgilenmediğinin araştırılması, suça konu faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanıklara ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra 213 Sayılı VUK'nın 360. maddesinde yer alan iştirak hükümleri de gözetilerek toplanan tüm delillere göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması”, 11. CD, 04.10.2018, E. 2016/5053, K. 2018/7665.

⁹¹ “Sanık ...'in, arkadaşı olan ile birlikte, temyize gelmeyen sanık ...'a ait olan işyerine giderek adına bilgisayar satışı yapılmış gibi sahte fatura kesilmesine aracılık ettiği, işyerinde bulunup'in çalışanı olan sanık ...'nin ise, bu sırada işyerinde olmayan.....'i telefon ile arayıp....in talimatıyla suça konu 17.03.2007 tarihli sahte faturayı düzenlemesi şeklinde gerçekleştiği kabul edilen olayda, her iki sanığın sahte fatura

C. İçtima

VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu özel norm niteliğindedir. Bu nedenle somut olayda m. 359 gerçekleştiğinde TCK'daki belgede sahtecilik suçları uygulama alanı bulmaz⁹².

VUK m. 359'da zincirleme suça ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm 15.04.2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesinin son fıkrası ile 213 sayılı Kanun'un 359. maddesine eklenmiştir. Eklenen bu fıkra göre, 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen suçların, birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde TCK'nın 43. maddesi uygulanacaktır. Dolayısıyla bu hükümden aynı takvim yılı veya aynı vergilendirme döneminde işlenmesi halinde birden fazla fiil ve zincirleme suç değil, tek fiil ve tek suçun bulunduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Düzenlemede suçlara ilişkin bir sınırlandırma ve farklılaştırmaya gidilmemiştir. Düzenlemede önemli olanın birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında suçların işlenmesi olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca düzenlemede suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde de, TCK m. 43 uygulanır şeklinde bir belirleme de yer almamaktadır. Yani düzenlemede "de" bağlacı kullanılmamaktadır. Eğer "de" bağlacı kullanılsaydı o zaman aynı takvim yılı içinde de zincirleme suçun uygulanacağı söylenebilirdi. Bu şekilde kabul yapılırsa herhangi bir suç ayırımı yapmaksızın aynı takvim yılı veya vergilendirme dönemi olmak şartıyla tek suçun oluştuğunu ifade etmek gerekecektir. Bu yönüyle düzenlemenin yazımının doğru olmadığı belirtilmelidir. Aynı veya farklı takvim yılı veya vergilendirme dönemi olsa bile bir suç işleme kararıyla gerçekleştirilmesi şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanır şeklinde düzenleme yapılması doğru olurdu. Bu yönüyle düzenlemenin hatalı olduğu söylenmelidir. Farklı yoruma ve uygulamaya yol açabilecek niteliktedir. Bununla beraber VUK m.

düzenlenmesi eylemine maddi menfaat temin etmeden iştirak ettiklerinden 213 sayılı VUK'nun 360. maddesi gözetilerek atılı suçtan mahkumiyetleri yerine yazılı şekilde beraatlerine karar verilmesi", 19. CD, 14.01.2016, E. 2015/14707, K. 2016/356; "Serbest muhasebeci olan sanık R.. C.. hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği "T... Geri Dönüşüm Turizm İnş...Ltd.Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik,Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp iştirakim niteliği tartışılmadan ve VUK'nun 360.maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesis", 21. CD, 14.11.2016, E. 2016/3939, K. 2016/6791.

⁹² Vergi kaçakçılığı suçunda içtima için bkz.: Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi kaçakçılık Suçlarında Birleşme (içtima)", TAAD, Yıl 7, S. 30, Nisan 2017, s. 10 vd.

359/b'de yer alan seçimlik hareketlerden ve fiil teklifinden yola çıkmak suretiyle değerlendirme yapmak da mümkün görünmektedir. Burada Yargıtay'ın yaptığı gibi sahte belge düzenlemenin ve kullanmanın farklı suçlar olduğundan yola çıkarak belirme yapmak, yapılan belirleme doğru olmadığı için bundan yola çıkarak değerlendirme yapmak doğru olmayacaktır. Sahte belge düzenlemede farklı tarihlerde düzenleme gerçekleştirilmişse birden fazla belge ve birden fazla suçun varlığı söz konusu olacak ve ister aynı dönemde isterse farklı dönemde olsun bir suç işleme kararının varlığı şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanacaktır. Aynı zamanda düzenlenen belgeler açısından ise doktrinde ve uygulamada tek fiilin mi yoksa birden fazla fiilin mi olduğu tartışmalıdır. Yargıtay tek fiilin bulunduğunu kabul etmekte, ancak doktrinde bizim de katıldığımız bazı yazarlar tarafından Yargıtay'ın görüşü benimsenmemektedir. Doktrindeki yazarlar, birden fazla sahte belge üretildiğinde örneğin iki ayrı sahte çek yaprağı düzenlendiğinde tek fiilin bulunmadığını iki ayrı fiil ve iki ayrı suçun bulunduğunu, zincirleme suçun uygulanması gerektiğini kabul etmektedirler⁹³. Yargıtay aynı zamanda gerçekleştirildiğini kabul ettiği olaylarda tek fiilin bulunduğunu kabul etmektedir⁹⁴. Farklı zamanlarda gerçekleştirdiğini kabul ettiği olaylarda birden fazla suçun oluştuğunu ve zincirleme suçun uygulanmasına ilişkin karar vermektedir⁹⁵. Kullanma açısından

⁹³ Özgenç, s. 686, 687; Koca/Üzülmez, Genel Hükümler, s. 537.

⁹⁴ Yargıtay, resmi belgede sahteciliğin farklı tarihlerde gerçekleştirildiğine ilişkin kesin bilgi bulunmadığı durumlarda fiillerin aynı anda gerçekleştirildiğini ve tek fiil olduğunu kabul etmektedir: “Suç tarihinde suça konu polis kimlik kartı ile silah ruhsatının aynı anda ele geçirildiği gibi, dosya kapsamına göre bu belgelerin farklı zamanlarda düzenlendiğine dair kesin delil bulunmadığı anlaşıldığından zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı, eylemin kül halinde resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı ancak, birden çok sahte belgenin düzenlenmesi/kullanılması olgusunun temel cezanın belirlenmesi sırasında nazara alınması gerekir”. 11. CD, 24.06.2013, E. 2012/4023, K. 2013/10568, kazanci.com.tr (E.T. 08.09.2020). Başka bir kararında iki adet çek yaprağı üzerinde aynı anda yapılan sahteciliği tek fiil saymıştır: CGK, 08.06.2010, E. 2010/11-98, K. 2010/143, kazanci.com.tr (E.T.10.10.2021). Yine bir bilişim sisteminde yer alan 3 öğrencinin notunun öğrenci işleri şefi tarafından aynı anda değiştirilmesi olayında tek fiil olduğunu, dolayısıyla zincirleme suçun uygulanamayacağını kabul etmiştir: 11. CD, 10.01.2013, E. 2010/5864, K. 2013/389, kazanci.com.tr (E.T.21.10.2021). Aynı yönde 11. CD, 15.2.2021, E. 2020/3383, K. 2021/1437.

⁹⁵ “sanık ...'nun, kurs sahibi, yönetici ve direksiyon öğretmeni olduğu ...Kursu'nun kursiyerleri adına sahte nüfus cüzdanları ve sınav giriş belgeleri düzenleyerek, 21.04.2007 tarihli motorlu taşıtlar sürücü adayı sınavına, sürücü kursu kursiyerleri yerine başka kişilerin girmesini sağlamaktan ibaret eylemlerinin, 21.04.2007 tarihinde İstanbul genelinde sınav düzenlenen 12 okulda kolluk görevlileri tarafından yapılan uygulamada, sanığın sahibi olduğu ...Kursu kursiyerleri yerine sınava giren, joker olarak tabir edilen yirmi iki kişinin üzerlerinde sahte nüfus cüzdanları ve sahte sınav giriş belgeleri ile yakalandıklarının, sanık tarafından aynı kurs ve sınav takvimine tabi adaylara yazılı sınava girmeksizin sürücü belgesi alabilmelerini sağlamak amacıyla sahte belgeler sağlandığının anlaşılması karşısında; bir suç işleme kararı kapsamında zincirleme şekilde kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçunu oluşturduğu, suça konu belge sayısı ve çeşitliliği de dikkate alınarak TCK'nin 61. maddesi uyarınca alt

bakıldığında m. 359 açısından sahte olarak düzenlenmiş belgelerin kullanılması için beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiğinden ve bu da beyannameye dahil edilen sahte belgelerin aynı zamanda kullanıldığı sonucunu doğurduğundan, değişik zamanlarda gerçekleştirilmiş kullanma söz konusu olmayacak ve tek fiil gerçekleşecektir⁹⁶. Dolayısıyla da aynı beyannamede kullanılan belgeler açısından değişik zamanlarda gerçekleştirilmeyi arayan zincirleme suç kuralları uygulanamayacaktır. Ancak sahte belgenin kullanılması açısından beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiğinden beyannamenin verilmesinden sonra devam eden dönemlerde verilen beyannamelerde sahte belge kullanılmışsa yeni bir kullanma fiili işlenmiş olacaktır. Bu takdirde bir su işleme kararı varsa zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir. Yargıtay değişiklikten sonra verdiği bir kararda, “Vergi Dairesi Müdürlüğü mukellefi olan...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi olan sanık ...’ın, 2010 yılında sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait 05.02.2010, 08.02.2010, 09.02.2010, 12.02.2010, 17.02.2010, 18.02.2010, 19.02.2010, 22.02.2010 (119782 fatura numaralı), 22.02.2010 (119802 fatura numaralı), 24.02.2010, 25.02.2010 (119805 fatura numaralı), 25.02.2010 (119806 fatura numaralı), 26.02.2010 (119786 fatura numaralı), 26.02.2010 (119787 fatura numaralı), 27.02.2010 (119789 fatura numaralı) ve 27.02.2010 (119807 fatura numaralı) tarihli 16 adet faturayı yasal defterlerine kaydettiği ve bu faturaları kurumlar vergisi beyannamesinde kullanarak vergi kaybına neden olduğunun iddia ve kabul edildiği olayda; Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle; sanığın yetkilisi olduğu...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 09.10.2013 tarihli ve 81 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait toplam 156.230 TL tutarındaki 2010 yılının Şubat ayında

sınırdan uzaklaşmak suretiyle hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde karar verilmesi, yasaya aykırı”, 11. CD, 19.12.2017, E. 2017/15670, K. 2017/9112.

⁹⁶ Yargıtay aynı anda olmak şartıyla farklı sahte belgelerin kullanılmasını tek fiil kabul etmekte, sahte belge sayısı ve çeşidini TCK m. 61 gereğince temel cezanın alt sınırdan uzaklaşılması için bir neden kabul etmektedir: 11. CD, 21.1.2021, E. 2020/563, K. 2021/523. Farklı tarihlerde kullanılan farklı belgelerde ise birden fazla fiilin ve birden fazla suçun oluştuğunu kabul etmektedir: “Katılın suçla konu dört senedi sanıktan iki farklı zamanda aldığını açıkça ifade etmesi, sahte olarak düzenlenen senetlerdeki keşide ve vade tarihlerinin de bu anlatımı doğrulaması karşısında sanık hakkında zincirleme suç kurallarının uygulanması gerekmektedir”, CGK, 19.11.2013 gün ve 1376-458, s. 243-246.

düzenlenen 16 adet faturayı maliyetlerine intikal ettirerek vergi kaybına sebep olduğu yönündeki tespitler ile 01.09.2014 ve 15.06.2020 tarihli bilirkişi raporlarında bulunan; sanığın, toplam tutarı 156.230 TL olan 16 adet kontör satışına ilişkin faturayı Şirketin yasal defterlerine kaydedip kullandığı, kullanılan bu sahte faturalar nedeniyle 31.246 TL kurumlar vergisi kaybına neden olduğu şeklindeki tespitler göz önünde bulundurulup suçla konu faturaların tamamının 2010 yılının Şubat ayında düzenlendiği ve bu faturaların 2010 yılının kurumlar vergisi yönünden tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen beyan dışında farklı bir beyana konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil de bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır⁹⁷ şeklinde belirleme yapmıştır. 16 adet faturanın aynı beyannameye kullanılmasını tek fiil olarak kabul etmiştir.

Önceki uygulamada farklı vergilendirme döneminde işlenmişse hukuki kesintinin gerçekleştiği gerekçesiyle gerçek içtima, aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde işlenmişse bir suç işleme kararı bulunmak şartıyla zincirleme suç hükmü uygulanıyordu⁹⁸.

Yargıtay verdiği bir başka kararında farklı firmalara sahte fatura düzenleyen, farklı firmalardan aldığı sahte faturaları kullanan kişinin eylemini kendi düzenlediği belgeyi kullanıp kullanmamasına göre değerlendirmiş ve kendi düzenlemediği belgeyi kullanmışsa ayrıca kullanmadan sorumluluk tayin edilmesi gerektiğini belirtmiş, zincirleme suç yönünden değerlendirmenin yerel mahkemenin takdirinde olduğunu belirtmiştir⁹⁹.

⁹⁷ CGK, 4.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606.

⁹⁸ “Sahte fatura düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı aylarda/zamanlarda düzenlenen sahte fatura eylemlerinin bir bütün halinde zincirleme sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı, suç tarihinin de son faturanın düzenlendiği tarihe göre belirleneceği cihetle; somut olayda sanık hakkında, “2005, 2006, 2007, 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme” suçlarından kamu davası açıldığı, her takvim yılındaki eylemlerin ayrı ayrı zincirleme biçimde işlenmiş suçları oluşturduğu gözetilmeden, yazılı şekilde zincirleme suç hükümleri de uygulanmadan 2005 yılından tek hüküm kurulması suretiyle eksik ceza tayini”, 11. Ceza Dairesi, E. 2016/1815, K. 2017/1521.

⁹⁹ “19 Mayıs Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan Tuvana Kömür Mobilya İnş. İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Sti.’nin müdürü sanık Süleyman Tiryaki’nin, Nazım Vural, Toramanlar Akaryakıt Kantariye Tic. San. Ltd. Sti. ve Akçaabatlı Gıda ve Tur. San. Tic. Ltd. Sti. ile sayılanlar gibi birçok firmaya 2010, 2011 ve 2012 yıllarında sahte fatura düzenlediğinin, yine belirtilen yıllarda Özbekiroğulları Hurdacılık Petr. Ürn. Ins. Nak. Tic. Ltd. Sti., Has Çoruk Akaryakıt Nak. Gıda Ins. Otom. San. Tic. Ltd. Sti. ve Tandoğan Ins. Ltd. Sti. ile sayılanlar gibi birçok firmadan aldığı sahte faturaları kullandığının iddia ve kabul olduğu olayda Sanık hakkında 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında her bir takvim yılında birer kez olmak üzere üç kez sahte fatura

Doktrinde iddianame düzenlenmesinin veya hükmün bir suç işleme kararının ortadan kalkması sonucunu doğurup doğurmayacağı tartışmalıdır. Uygulama iddianamenin düzenlenmiş olması durumunda hukuki kesintinin oluştuğunu ve iddianamenin düzenlenmesinden sonra tekrar suç işlenmesi halinde bu suçun zincirleme suç ilişkisi içinde değerlendirilemeyeceğini kabul etmektedir¹⁰⁰. Doktrinde aynı

düzenleme, üç kez de sahte fatura kullanma suçlarından ayrı ayrı cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, Yerel Mahkemece 15.10.2015 tarih ve 236-619 sayılı ile sanığın, 213 sayılı Kanun'un 359/b-1, TCK'nın 62 ve 53. maddeleri uyarınca toplamda üç kez 2 yıl 6 ay hapis cezası ile cezalandırılmasına karar verildiği, hükümlerin sanık ve müdafisi ile katılan vekili tarafından temyiz edilmesi üzerine Özel Dairece bozulduğu, Bozmaya uyan Yerel Mahkemece 25.12.2018 tarih ve 543-746 sayılı ile sanığın, 213 sayılı Kanun'un 359/b-1, TCK'nın 43, 62 ve 53. maddeleri uyarınca üçü sahte fatura düzenleme, üçü de sahte fatura kullanma suçlarına ilişkin olmak üzere toplamda altı kez 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına dair verilen mahkûmiyet hükümlerinin sanık müdafisi tarafından temyiz edildiği...Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca sanığın aynı takvim yılındaki sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma eylemlerinin bir bütün hâlinde tek bir suç oluşturduğu görüşüyle itiraz kanun yoluna başvurulmuş ise de sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin amaç ve eyleminin birbirinden farklı olması, bu farklı amaçlara ulaşmak için failin tamamen birbirinden ayrı eylemleri gerçekleştirmesi, her iki suçun konusu da vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olsa bile, bizzat düzenlediği sahte belgeyi, kendi mükellefiyetinin vergi beyanında kullanması hâli hariç olmak üzere somut olayımızda olduğu gibi, tek bir failin her iki suçu işlediğinin iddia edilmesi durumunda, kullandığı belgelerin başka bir sahte fatura düzenleyicisi tarafından hazırlanan belgeler; düzenlediği belgelerin ise kendi mükellefiyetine ya da başka mükelleflere ait belgeleri gerçeğe aykırı olarak doldurmak suretiyle tanzim ettiği veya tamamen sahte oluşturduğu ve üçüncü şahısların kullanması için verdiği belgeler olması, böyle bir durumda da sanığın düzenlediği ve kullandığı belgelerin, yani suç konularının birbirinden farklılık arz etmesi hususları birlikte göz önünde bulundurulduğunda, somut olayda sanığın, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarını birbirinden bağımsız şekilde işlediği, sanığın sahte fatura kullanma ve düzenleme suçundan ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olduğu kabul edilmelidir...Öte yandan ulaşılan sonuç karşısında, 15.04.2022 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesinin son fıkrası ile 213 sayılı Kanun'un 359. maddesine eklenen; 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen suçların, birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararı altında işlenmesi durumunda TCK'nın 43. maddesinin uygulanacağına dair hükmün, bu aşamada değerlendirilemeyeceği, bu hususun takdiri Yerel Mahkemeye ait olmak üzere yapılacak uyarılama yargulaması kapsamında değerlendirilebileceği mümkün görülmüştür", CGK, 18.10.2022, E.2022/11-153, K. 2022/641.

¹⁰⁰ "Yapılmakta olan soruşturma sonucunda toplanan delillerin failin suçu işlediği yönünde yeterli şüphe oluşturması üzerine Cumhuriyet savcısınca şüpheli hakkında CMK'nın 170. maddesi uyarınca iddianamenin düzenlenmesiyle hukuki kesinti oluşmaktadır. İddianamenin düzenlenmesiyle olaylar arasında hukuki kesinti olduğundan iddianamenin düzenlenmesinden sonra devam eden eylemler ise başka bir ceza soruşturmasının konusunu oluşturacaktır. Başka bir anlatımla sanık hakkında iddianame düzenlendikten sonra, sanık tarafından aynı suçun tekrar işlenmesi durumunda, yeni ve ayrı bir suç söz konusu olacaktır. Buna karşın işlemiş olduğu suçtan dolayı henüz hakkında iddianame düzenlenmeden, sanığın aynı suç işleme kararıyla ve aynı mağdura karşı yeniden suç işlemesi durumunda, hukuki kesinti gerçekleşmeden aynı suçun işlenmesi söz konusu olduğundan sanık hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Bu ahvalde sanığın her suçtan ayrı ayrı cezalandırılması yoluna

belirlemeyi yapan yazarlar olduğu gibi¹⁰¹, kovuşturmanın başlamasının tek başına bir suç işleme kararının varlığını ortadan kaldırmadığını, ancak hüküm verilmiş olması halinde hükümden sonra işlenen fiilin hükümden önce işlenen fiillerle zincirleme suç ilişkisi içinde bulunamayacağını ifade eden yazarlar da bulunmaktadır¹⁰².

Aynı takvim yılında veya vergilendirme döneminde olsa bile yetkili kişi tarafından temsilciliğini yaptığı farklı firmalara ilişkin sahte belge düzenlenmesi halinde bir suç işleme kararı olmayacaktır¹⁰³. Ya da farklı mükelleflere ilişkin sahte belge düzenlenmesi halinde aralarında bir suç işleme kararı ve zincirleme suç uygulaması olmayacaktır. Ancak her şirkete veya mükellefe düzenlenen belgeler arasında zincirleme suç uygulanabilecektir. Farklı firmaların düzenlediği, ancak aynı mükellef firmayla alış-veriş yapıldığına ilişkin sahte belgelerin temsilci tarafından aynı beyannamede kullanılmasında ise tek fiil oluşacaktır.

Zincirleme suç kapsamında işlenmesi mümkün olan m. 359/b'deki suçun iştirak halinde gerçekleştirilmesi de mümkündür. Suçlardan bazısını tek başına işleyen failin diğer suçları iştirak halinde işlemesi mümkündür. Kişinin iştirak halinde işlediği diğer suçlarda da fail olması durumunda zincirleme suçun şartlarının gerçekleşmesi şartıyla zincirleme suç kurallarının uygulanmasında bir sorun bulunmamaktadır. Ancak kişinin diğer suçlarda şerik olması durumunda, yani bazısında fail, bazısında şerik olması halinde zincirleme suçun uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Bir suç işleme kararı bulunmak ve diğer şartların gerçekleşmesi halinde zincirleme suç kurallarının

gidilmeyecek, sanığa bir suçtan ceza verildikten sonra hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanmak suretiyle cezasından artırım yapılacaktır", CGK, 18.10.2018, E. 2018/11-216, K. 2018/456. Aynı yönde 15. CD, 19.06.2017, E. 2014/25751, K. 2017/15770; 11. CD, 19.02.2019, E. 2018/6129, K. 2019/1609.

¹⁰¹ Bkz.: Hakan Hakeri, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 22. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s. 608.

¹⁰² Kayıhan İçel, Suçların İçtimai, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul 1972, s. 144; Bahri Öztürk/Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 393.

¹⁰³ Yargıtay, “*aynı suç işleme kararından' yasanın aynı hükmünü birçok kez ihlal etme hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyetin anlaşılması gerektiği, bu bağlamda failin suçu islemeden önce bir plan yapmasının veya bu suça niyet etmesinin, fakat fiili bir defada yapmak yerine kısımlara bölmeyi ve o surette gerçekleştirmeyi daha uygun görmesinin, bu plan çerçevesinde hareket etmesinin, hareketinin önceki hareketinin devamı olmasının ve tüm bu hareketleri arasında sübjektif bir bağlantı bulunmasının anlaşılması, aynı suç işleme kararının varlığı, olaysal olarak suçun işlenmesindeki özellikler, suçun işleniş biçimi, fiillerin işlendikleri yer ve işlenme zamanı, fiiller arasında geçen süre, mağdurların farklı olup olmadıkları, ihlal edilen değer ve yarar ile korunan değer ve yarar, olayların oluşum ve gelişimi ile tüm özellikleri değerlendirilerek belirlenmesi gerektiği*” şeklinde değerlendirme yapmaktadır.

uygulanacağını düşünüyoruz. Yargıtay da zincirleme suçun gerçekleşebileceğini kabul etmektedir¹⁰⁴.

Tek fiille birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlenmişse fikri içtima kuralları gereğince sorumluluk tayin edilecektir. Örneğin hem m. 359/b hem de m. 359/a hükmü ihlal edilmişse en ağırı üzerinden ceza belirlenecektir (TCK m. 44)¹⁰⁵.

VUK m. 359/b'de farklı suçlar seçimlik hareketli olarak düzenlemiştir. Dolayısıyla failin m. 359/b'de yer alan ve inceleme konumuz dışındaki hareketleri gerçekleştirilmesi halinde konu aynı olmak şartıyla tek suç oluşacaktır. Ancak farklı belgeler üzerinde işlenmişse tek suç değil birden fazla suç işlenmiş olacaktır. Farklı belgelerle ilgili olarak farklı zamanlarda fiil gerçekleştirilmişse (hareket teklifi söz konusu değilse) tek suç oluşmayacak, suçun birden fazla gerçekleştirilmesinden bahsedilecektir. Zincirleme suçun şartları gerçekleştirilmişse zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir. Bir suç işleme kararıyla olmak şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir. Kullanma açısından farklı belgeler aynı beyannameye kullanılıp vergi dairesine veriliyorsa tek suç söz konusu olacaktır.

VUK m. 359/b de yer alan suçu işleyenler hakkında ceza uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (VUK m. 359/7). Aynı şekilde m. 367/son gereğince 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel olmamaktadır. Dolayısıyla m. 359/b'den ceza alan biri, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarına (kabahatten ceza uygulamasına) maruz kalabilecektir. Bu düzenlemeler gereğince suçlar ile kabahatler arasındaki içtima ilişkisini düzenleyen KK m. 15/3 hükmü,

¹⁰⁴ Yargıtay göre, “Suçlardan bazılarını tek başına işleyen failin diğer suçlara yardım eden şerik olarak iştirak etmesi, zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması için başlı başına bir neden kabul edilmemek gerekir. Aynı şekilde, suça iştirak şekillerinin farklı olması, tek başına suç işleme kararının değiştiğini göstermez. Aynı kişiye karşı birden fazla dolandırıcılık suçu işlenmesi olayında birinci seferde suçun işlenmesi için sadece yol gösteren veya teşvik eden kişi, ikinci seferde bu kişinin aldatılmasında bilfiil rol oynayarak müşterek fail olarak katılırsa, aynı suç işleme kararının değiştiğini gösteren bir durum olmadıkça, en ağır iştirak şeklinden zincirleme suç hükümlerine göre sorumlu olabilir.

Suçta iştirak şekillerinin değişmesi, ancak, aynı suçu işleme kararının değiştiğine karine sayılabilir. Bu konuda önemli olan, zincirleme suç şartlarının, özellikle aynı suç işleme kararı şeklindeki sübjektif şartın her bir yardım eden şerik açısından gerçekleşmiş olmasıdır. Bu durum, somut olayda her bir şerik açısından ayrı ayrı araştırılmalıdır. Tekrarlanan yardım hareketlerini aynı suç işleme kararı ile yapmayan yardım eden şerikler varsa, bunlar hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanamaz”, CGK, 19.12.2019, E. 2017/170, K. 2019/709. Aynı yönde CGK, 19.12.2019, E. 2015/874, K. 2019/710. Faillerin farklı olduğu suçlara şerik olarak katılan kişinin bir suç işleme kararı varsa zincirleme suç kurallarının uygulanacağı belirtilmektedir. İştirak halinde işlenen suçlarda zincirleme suç kurallarının uygulanmasına ilişkin olarak bkz.: İçel, s. 140, 141.

¹⁰⁵ Vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olduğuna ilişkin olarak bkz.: Karakoç, s. 297, 298.

suç olan VUK m. 359 ile kabahat olan vergi ziyai ile vergi vergi usulsüzlüğünde uygulanmamaktadır. VUK m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile 344. maddede yer alan vergi ziyai veya vergi usulsüzlüğü kabahati gerçekleştiğinde aralarında fikri içtima kuralları uygulanmayacak, ayrı ayrı yaptırım tayin edilecektir. Üstelik vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Ayrıca VUK m. 340'da VUK'da yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima bakımından birleştirilemeyeceği ifade edilmektedir.

V. ETKİN PİŞMANLIK

VUK m. 359'un 2. ve 3. fıkralarında etkin pişmanlık hükümlerine yer verilmiştir. Bu fıkralara göre , “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”.

VUK m. 359/2 gereğince, “Pişmanlık ve İslah” başlığını taşıyan VUK m. 371'de yer alan pişmanlık hükmü inceleme konumuz olan suç açısından da uygulanma niteliği taşımaktadır. Bunun için VUK m. 371'deki pişmanlık şartlarına uygun olarak m. 359/b'de yer alan fiili işleyen kişiler ile bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerinin ilgili makamlara bildirilmesi gerekmektedir. Bu halde bildirimde bulunanlar hakkında 359/b gereğince cezalandırma uygulanmayacaktır. Cezalandırmanın uygulanmaması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir:

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.⁽²⁾

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Yukarıda belirtilen düzenlemenin soruşturma veya kovuşturma evresinde uygulanmaması kanun koyucunun VUK m. 359'da değişiklik yapmasına neden olmuş ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 213 sayılı Kanunun 359. maddesine 3. fıkra eklenmiştir. Bu husus gerekçede, "213 sayılı Kanunun 371. maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olduğu, 359. maddede 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağına açıkça düzenlendiği, bununla birlikte etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulmadığı" belirtilmiş, "maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma evresinde de etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlandığı" şeklinde ifade edilmiştir.

Getirilen 3. fıkra hükmüne göre, VUK m. 359/b'de yer alan fülle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilmektedir. Ancak ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır (VUK m. 359/5). Dava açılmaması, kanun yollarına başvurulmaması ve başvurulmuşsa vazgeçilmesi düzenlemesinin Anayasanın 125. maddesinin 1. fıkrasına, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkına ciddi bir şekilde sınırlama getireceğinden, adil/dürüst yargılanma hakkının düzenlendiği Anayasanın 36. maddesine aykırı olduğu, böyle bir şartın getirilmesinin mükelleflerin indirimden faydalanmak için yargı yoluna gitmemesine yol açacağından, usule ve/veya esasa aykırı olarak yapılan vergi incelemelerinin, hatalı işlemlerin veya tarhiyatların, yargı denetiminden geçmeden olduğu gibi kabul edilmesi sonucuna yol açabileceği, sırf Devlet, idare, vergi ve faiz ve ceza baskısından kurtulmak isteyen mükellefin, adaletsiz ve hukuka aykırı olduğunu düşündüğü bir durumu sırf uğraşmama ve kamu otoritesi ile olumsuzluk yaşamamak için, Anayasanın kendisine tanıdığı hak arama hürriyetinden vazgeçebilmesi sonucunu doğuracağı, sırf etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla kişinin vergi borcunu ödemek zorunda kalabileceği, ancak vergi kaybının önlenmesi amacıyla böyle bir ceza indirimi sağlayan düzenlemenin VUK m. 359 hükmüne

eklenmesinin isabetli görülebileceği belirtilmektedir¹⁰⁶. Nitekim hükmün Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuşsa da 5. fıkra hükmünün itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından başvurunun yetkisizlik nedeniyle reddine karar verilmiştir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda ise verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir(VUK m. 359/4). Kanun koyucu kesilen cezanı bulduğu, ancak soruşturma ve kovuşturma evresinde ödenmesi halinde ceza indiriminden yararlandırırken, kesilen cezanın bulunmadığı durumda ceza indiriminin bulunmamasını doğru bulmamış ve ceza indirimi kabul etmiştir. Örneğin sahte belge incelemesi sırasında mükellefin kullanmış olduğu sahte belgelere istinaden 500.000 TL indirim reddiyatı yaptığı, aynı ay veya vergilendirme döneminde 500.000 TL'den fazla bir devreden KDV'sinin olduğu bir durumda, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezası bulunmayacak, ancak ceza indiriminden yararlanacaktır. Yine yapılandırmadan yararlanan ve vergi affi kapsamında olan mükellefler bu hükümde belirtilen yarı orandaki ceza indiriminden yararlanabileceklerdir¹⁰⁷. Bu hükümden yararlanabilmek için de vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır (VUK m. 359/5). Ancak idarenin denetimi sonucunda vergi kaybı bulunmadığı sonucuna varılması hâlinde bu fıkra gereğince herhangi bir şarta bağlı olmaksızın ceza yarı oranında uygulanacaktır. Bununla birlikte idarenin hatalı olarak vergi kaybı bulunduğunu sonucuna varması hâlinde ancak yukarıda belirtilen şartların yerine getirilmesiyle ceza indiriminden yararlanılabilecektir. Buna göre uygulanacak kuralın belirlenmesinde gerekli bir unsur olarak öngörülen vergi kaybının varlığına veya yokluğuna ilişkin idare işleminde hata bulunması ihtimaline karşı yargı denetimine tabi tutulması gereklidir¹⁰⁸. Ancak bu denetim engellenmiştir.

8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanununun 6. maddesiyle VUK'na Geçici 34. madde eklenmiş ve kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz aşamasında¹⁰⁹ veya kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan uyumsuzluklar için de uygulanması kabul edilmiştir. 34. maddeye göre, haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa

¹⁰⁶ Ersan Şen/Cem Serdar, "7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri", <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

¹⁰⁷ Şen/Serdar, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

¹⁰⁸ AYM, 28.09.2022, E. 2022/59, K. 2022/111.

¹⁰⁹ Anayasa Mahkemesi düzenlemenin infaz aşaması açısından özel af niteliğinde olduğunu kabul etmektedir: AYM, 28.09.2022, E. 2022/59, K. 2022/111.

uğrattığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkrada belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi gerekmektedir.

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması gerekmektedir.

Geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi 28/9/2022 tarihli ve E. 2022/59, K. 2022/111 sayılı Kararı ile Geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin; birinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan "...infaz..." ibaresi yönünden ve ikinci cümlesinin ikinci fıkrada yer alan "...kovuşturma..." ibaresi yönünden iptaline karar vermiştir. Dolayısıyla ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı infaz ve kovuşturma aşamalarında olan dosyalar açısından uygulanamayacaktır. Mahkemeye göre, *"dava konusu kuralı da içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359. maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediği anlaşılmaktadır."*

52. Öte yandan dava konusu kuralın içinde yer aldığı geçici 34. madde ödemelerin kaynağını vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillere bağladığından bu suçla ilişkin yargılamada ceza mahkemesinin yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekmesiyle verdiği beraat kararının kamu makamları tarafından şüphesiz dikkate alınması gerekmektedir. Aksi durum Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan masumiyet karinesi ile çelişecektir. Zira bir suçun işlenmediğinin kesinleşmiş ceza mahkemesi kararıyla sabit bulunmasına rağmen bu tespitin kamu makamlarınca vergi ile ilgili meselelerde dikkate alınmayıp geçici 34. maddede ödemenin kaynağı olarak belirtilen "359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğrattığı"nın sabit görülmesi Anayasa'nın 38. maddesinin "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz." hükmüyle bağdaşmaz. Nitekim Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarında "Disiplin suçuna ve ceza yargılamasına konu eylemlerin aynı olduğu hallerde disiplin soruşturmasıyla ilgili uyumsuzluklara bakan idari mahkemelerin fiilin sübutuyla ilgili olarak ceza mahkemesinin ulaştığı kanaate saygı göstermesi, bunu sorgulayacak ifadeler kullanmaması beklenir. Aksi takdirde kişinin ceza mahkemesinde beraat etmiş olmasının bir anlamı kalmaz. Bu bakımdan idari mahkemeler dâhil devletin diğer otoritelerinin beraat kararından şüphe duyulmasına yol açacak biçimde

hareket etmekten kaçınmaları gerekir” değerlendirmesiyle bu hususa işaret edilmiştir.

53. Açıklanan nedenlerle kural, kovuşturma ve infaz ibareleri yönünden Anayasa'nın 13., 35. ve 40. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir”¹¹⁰.

VI. YAPTIRIM VE MUHAKEME

A. Yaptırım

VUK m. 359/b hükmünde düzenlenen sahte belge düzenlemek ile bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun cezası üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır.

359. Maddenin (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak fiilinin cezası 7394 sayılı Kanunun 4. maddesiyle değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle alt sınırdaki herhangi bir oynama yapılmamış, ancak üst sınır beş yıldan 8 yıla çıkarılmıştır.

7394 sayılı Kanunla 359. maddede yalnızca ceza miktarıyla ilgili değişiklik yapılmamış, aynı zamanda lehe uygulanması söz konusu olan hükümler de bulunmaktadır. Dolayısıyla fiilin işlendiği zaman düzenlemeleri ile 7394 sayılı Kanun hükümleri olaya ayrı ayrı uygulanacak hangisi lehe ise onun sanığa uygulanması gerekecektir. Ayrıca ceza değişikliğinin yalnızca üst sınırla ilgili olduğuna dikkat edilmelidir. Yani alt sınırdaki bir değişiklik bulunmamaktadır. Dolayısıyla lehe kanunun belirlenmesinde 2022 yılında getirilen cezada indirim yapılması imkânını doğuran hükümler ve zincirleme suç hükmü de önem taşımaktadır. Tüm hukuki durumun kontrol edilerek lehe kanunun belirlenmesi için önceki ve sonraki kanunun ilgili hükümlerinin olaya bir bütün olarak uygulanması ve sonuçlarının karşılaştırılması gerekir. Hangisinin hukuki sonucu fail için daha lehe ise onun uygulanması gerekir. 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9. maddesinin 3. fıkrası *“lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri olaya uygulanarak, ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir”* şeklindeki düzenlemesiyle bu hususu açıkça ifade etmiştir¹¹¹. Dolayısıyla yalnızca yaptırım değil, içtima, etkin pişmanlık, teşebbüs gibi somut olayla ilgisi olmak şartıyla tüm hususlar göz önüne alınacaktır¹¹².

¹¹⁰ AYM, 28.09.2022, E. 2022/59, K. 2022/111.

¹¹¹ Tüm kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği Alman doktrininde ve uygulamasında da kabul edilmektedir. Kısmen eskisinden kısmen yenisinden alınarak yeni bir kanun yapılması benimsenmemektedir. Bkz.: Schönke/Schröder-Eser, Strafgesetzbuch, Kommentar, 27., neubearbeitete Auflage von Lenckner, Theodor/Eser, Albin/Stree, Walter/Eisele, Jörg/Heine, Günter/Perron, Walter/ Sternberg-Lieben, Detlev-Schittenhelm, Ulrike, C.H.Beck, München 2006, § 2, kn. 30, 34.

¹¹² Bkz.: Önder, Ayhan, Ceza Hukuku Dersleri, Filiz Kitapevi, İstanbul 1992, s. 75; Özgenç, s. 142 vd.

VUK geçici m. 34 düzenlemesinde 7394 sayılı Kanunun yayımı tarihinde 359. madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verileceği yer almaktadır.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar ise gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilecektir.

359. maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suç ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılacaktır¹¹³.

B. Muhakeme

Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul başlığıyla muhakemeye ilişkin hüküm

¹¹³ "15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere; "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır." cümlesinin eklendiği ve 7394 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi ile 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 34 üncü maddesinde; "359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suç ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır." hükmünün yer aldığı anlaşılmıştır. 4. Cumhuriyet Başsavcılığının, yukarıda belirtilen değişiklik doğrultusunda bir karar verilmesini talep etmesi üzerine, Bakırköy 11. Asliye Ceza Mahkemesinin, 18.04.2022 tarihli ve 2017/311 Esas, 2018/307 Karar sayılı ek kararı ile "...zincirleme suç hükümlerinin sanık lehine uygulanmasına hukuki imkan bulunmadığı..." gerekçesiyle dosya üzerinden inceleme yapılarak talebin reddine karar verilmiştir. 5. Bakırköy 16. Ağır Ceza Mahkemesinin 09.05.2022 tarihli ve 2022/454 Değişik iş sayılı kararı ile Bakırköy 11. Asliye Ceza Mahkemesinin, 18.04.2022 tarihli ve 2017/311 Esas, 2018/307 Karar sayılı ek kararına yönelik itirazın reddine karar verilmiştir. 6. Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ve aynı Kanun'un 6 ncı maddesi ile yapılan değişiklikler göz önüne alınarak, duruşma açılmak suretiyle karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, dosya üzerinden yapılan inceleme ile karar verilmesi Kanun'a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmemiştir", 11. CD, 06.03.2023, E. 2023/815, K. 2023/1216; "Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; uyarılama yargılaması yapılarak 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ve aynı Kanun'un 6 ncı maddesi ile yapılan ve sanık lehine hükümler içeren değişikliklerin değerlendirilmesi, zincirleme suç yönünden de duruşma açılmak suretiyle gereğinin takdir ve ifası yoluna gidilmesi gerektiği gözetilmeden, dosya üzerinden yapılan inceleme ile talebin reddine karar verilmesi karşısında; itirazın bu yönlerden kabulü yerine yazılı şekilde reddine karar verilmesi Kanun'a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmemiştir", 11.CD, 24.04.2023, E. 2023/1074, K. 2023/3058.

düzenlenmiş ve vergi kaçakçılığı suçu hakkında kovuşturma yapılması mütalaa şartına bağlanmıştır¹¹⁴.

Ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem taşımaksızın kaçakçılık suçunun takibatı vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilir. 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa alınması kovuşturma şartı olduğundan Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenerek kamu davası açılabilmesi için vergi idaresinden mütalaa alınması gerekmektedir. Mütalaa Cumhuriyet savcısı için bağlayıcı olmayıp soruşturma neticesinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verilebileceği gibi iddianame de düzenlenebilir¹¹⁵.

367. maddeye göre, yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Dolayısıyla VUK m. 359/b açısından da bu hüküm uygulanacaktır.

359. maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla sahte belge düzenlendiğini veya sahte belgenin kullanıldığını öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep edecektir.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenir.

VUK m. 367 maddede suçun iştirak halinde işlenmesi halinde mütalaa alınmasıyla ilgili düzeleme de bulunmaktadır. Bu düzenleme 367. maddeye 7394 sayılı Kanunla 5. fıkra olarak ilave edilmiştir. 5. fıkraya göre, 359. maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya 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 aranmamaktadır. Fiilin başka bir kişi tarafından işlendiği ortaya çıktığında daha önce alınmış mütalaa yeterli sayılmakta, ayrıca bu kişi hakkında rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması gerekmemektedir. Yine sahte belge düzenleme suçunun başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin ortaya çıkması halinde, bu kişi

¹¹⁴ Mütalaa hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Şenyüz, Doğan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, C. 81, S. 2, ss.13-50, s. 17 vd.; Güngör, s. 276 vd.

¹¹⁵ AYM, 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78.

hakkında da dava açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması gerekmekte daha önce alınan rapor ve mütalaa gereğince iddianame düzenlenecektir.

Mütalaa şartı gerçekleşmeden iddianame düzenlenmesi halinde iddianamenin iade edilmesi gerekir. Her nasılsa kovuşturma evresi başlamışsa mahkemenin CMK m. 223/8 gereğince durma kararı vermesi ve mütalaaı beklemesi gerekir. Şart gerçekleşmezse de düşme kararı vermelidir (CMK m. 223/8). Mahkeme de mütalaa ile bağlı olmayıp sanık hakkında beraat kararı verebileceği gibi mahkumiyet de hükmedebilir.

VUK m. 367/5 hükmü ceza muhakemesi hükmü olduğundan getirilen değişiklik lehe veya aleyhe olduğuna bakılmaksızın derhal uygulama ilkesi gereğince yürürlüğe girdiği andan itibaren uygulanacaktır.

Görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

VUK m. 142-147. maddeler arasında, arama başlığını taşıyan üçüncü bölümde CMK (m. 116 vd.) hükümlerinden ayrılmış kaçakçılık suçlarına ilişkin ayrıca arama hükümlerine yer verilmiştir.

VUK m. 142'ye göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilecektir. Aramanın yapılabilmesi için, birinci şart olarak vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminden bunu istemesi, ikinci olarak sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir. Bağlantıları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde arama yapılmasına lüzum görülen hallerde, aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh ceza hakimi, diğer sulh ceza hakimlerinin yetkilerine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine de arama yapılabilmektedir. Bu halde yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilmektedir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

VUK m. 143'e göre, aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edilmelidir. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit edilmesi müfredatlı tespit anlamına gelmektedir. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konmakta veya kaplar içinde daireye nakledilmektedir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan halde mükellefin mührünün de bulunması şarttır. Daha sora mükellefin huzuruyla birlikte kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar düzenlenmektedir. Mühürleme ve mührün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilmekte ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilmektedir.

Bu işler:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür basmaktan imtinaı hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mührün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinaı hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte tamamlanmaktadır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir. Belirtilen şekle göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.

VUK m. 144'e göre, arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılmalıdır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmelidir. Mükellef, ilgili memurun huzuruyla, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar (m. 13/3. fıkra ve m. 17 hükümleri saklıdır.)

VUK m. 145'e göre, arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmelidir. İncelemelerin haklı sebeplere üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh ceza hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunmalıdır. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve görüşlerini kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, alabilmeleri için bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.

VUK m. 146'ya göre, arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde tamamlanır. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

VUK m. 147'e göre, yukarıda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanacaktır (CMK Yürürlük Kanunu m. 3).

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi bölüm başlığı arama olmakla beraber, elkoyma yetkisinin de verildiği anlaşılmaktadır. Yetki VUK'da sadece sulh ceza hakimine verilmiş, Cumhuriyet savcısına veya kolluk amirine arama ve elkoyma yetkisi verilmemiştir. Ancak VUK m. 147 gereğince VUK m. 143 vd. maddelerinde hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanununun arama ile ilgili hükümleri uygulanacağından gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılabilir. Konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, kolluk amirinin yazılı emri ile yapılamamaktadır. VUK m. 143 vd. maddeleri gereğince arama işleminin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılacağı düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Ancak CMK hükümleri gereğince hareket edilen hallerde kolluk da yetkili olacaktır. Arama ve elkoyma işleminde öncelik VUK m.143 vd. maddelerinde olacak, şartlar gerçekleşmişse bu hükümler uygulanacak, hüküm bulunmayan hallerde CMK m. 116 vd. maddeleri uygulanacaktır¹¹⁶.

SONUÇ

VUK m. 359/b hükmünde düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliği nedeniyle TCK'daki belgede sahtecilik suçundan ayrılmış ve ayrıca hükme bağlanmıştır. Düzenleme yapılırken farklı nitelikteki suçlara aynı maddede ve aynı fıkra da yer verilmesi doktrinde ve uygulamada problem yaratmış ve farklı tartışmalar yaşanması sonucunu doğurmuştur. Bunlardan biri de sahte belge düzenleme ile kullanmanın ayrı suçlar oluşturup oluşturmadığıdır. Ayrıca sahteciliğin aynı zamanda TCK'da suç olarak düzenlenmesi ve farklı unsurlar içermesi, m. 359/b düzenlemesindeki suçun unsurlarının belirlenmesinde sorun yaşanması sonucunu doğurmuştur. Yine zincirleme suç TCK m. 43'de düzenlenmekle beraber, uygulamada m. 359'da yer alan suçlarda zincirleme suç ilişkisinin belirlenmesinde sorun yaşanmıştır. Hükümlerde zaman zaman bu farklı uygulamaları ve tartışmaları önlemek amaçlı değişiklikler yapılmışsa da sorunların tamamen ortadan kaldırıldığı söylenemez. En son değişiklik 7394 sayılı Kanunla yapılmış, ancak getirilen düzenleme de eleştirilere uğramıştır. Sorunlardan bir tanesi Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüş ve Anayasa Mahkemesi iptal kararı vermiştir. Tüm bunların ortadan kalkması, yaşanmaması için m. 359'da yer alan suçların niteliği de dikkate alınarak ayrı ayrı maddelerde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

¹¹⁶ Bkz.: Aslaner, s. 113 vd.

KAYNAKÇA

Ağar S, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, Sayı 58, 2005, s. 273-301.

Akbulut B, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Aslaner H, Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları, Ekim Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Vergi Tekniği-Vergi Yargısı-Kamu İcra, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Batun M, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 213, Ankara, 2010, <http://www.yaklasim.com>, s. 132-138.

Bayraklı H H, “Vergi kaçakçılık Suçlarında Birleşme (içtima)”, TAAD, Yıl 7, S. 30, Nisan 2017, s. 1-18.

Biyan Ö, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 12, Özel S., 2010, s. 27-55 (Basım Yılı 2012), s. 42.

Bülbül D/Özay N, “Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi”, Gümrük & Ticaret Dergisi, S. 7, Y. 2016, s. 52-62.

Centel N/Zafer H/Çakmut Ö, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 10. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2017.

Çavuş A, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul ,2016.

Gökcen A, Belgede Sahtecilik Suçları (5237 s.lı TCK. m. 204-212), 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Görkemli B, “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları”, TAAD, Yıl 12, S. 47, Temmuz 2021, s. 407-434.

Güngör M, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, TAAD, Yıl: 11, Sayı: 44 (Ekim 2020), s. 269-299.

Hakeri H, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 22. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

İçel K, Suçların İçtimaı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1972.

“Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/13314>.

Kahya Y, “Suç Teorileri Işığında Türkiye’de Kaçakçılık Olgusu: Toplumsal Nedenleri, Boyutları ve Algısı”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/147563>, s. 159-178.

Karaarslan M, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkileri”, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s. 115-150.

Karakoç Y, Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 3., neu bearbeitete Auflage, C.H.Beck, München, 2006 (KKOWiG).

Koca M/Üzülmez İ, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 15. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Koca M/Üzülmez İ, Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Oğuzman M K/Öz M. T, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası'dan Yedinci Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Onat E B, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, TBB Dergisi, 2018 (137), s. 311-335.

Özcan O, Vergi Suçları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Önder A, Ceza Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992.

Özgenç İ, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Öztan B, Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.

Öztürk B/Erdem M R, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Poroy R/Tekinalp Ü/Çamoğlu E, Ortaklıklar Hukuku II, Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

Şahin C/Göktürk N, Ceza Muhakemesi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Schönke A/Schröder H/Cramer P, Strafgesetzbuch, Kommentar, 27., neubearbeitete Auflage von Lenckner, Theodor/Eser, Albin/Stree, Walter/Eisele, Jörg/Heine, Günter/Perron, Walter/ Sternberg-Lieben, Detlev-Schittenhelm, Ulrike, C.H.Beck, München, 2006.

Şen E/Serdar C, “7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri”, <https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>.

Şenyüz D, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, C. 81, S. 2, s.13-50.

Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Şenyüz D/Yüce M/Gerçek A, Vergi Hukuku, Genel Hükümler, 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.

Taştan M, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Taştan M, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

Tezcan D/Erdem M R/Önok R M, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Toroslu N, Ceza Hukuku, Genel Kısım, Savaş Yayınları, Ankara, 2014.

Türkal H/Ekici M S/İnan M, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları”, SÜHFD, 2010, C. 18, S. 1, s. 45-83.

Uğur H/Elibol M, Vergi Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Ümit C, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Hacettepe HFD, 11(1), 2021, s. 357-393.

Ünal E, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, MÜHF-HAD, C. 27, S. 2, 2021, s. 1260-1297.

Yıldız F, “Belgede Sahtecilik İle VUK’da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, TAAD Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 12, S. 48, Ekim 2021, s. 547-582.