

## Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu<sup>(\*)</sup>

Prof. Dr. Berrin AKBULUT<sup>(\*\*)</sup>

### Öz

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu VUK m. 359/a-2'de hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu düzenleme yaparken suçun unsurlarını belirlediği gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımını da yapmış, içtima, iştirak ve etkin pişmanlık hükümlerine ayrıca yer vermiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu tarihi süreç içinde farklı şekillerde düzenleme yapılarak bugünkü halini almıştır. Dolayısıyla çalışmada önce tarihi gelişime yer verilmiş, daha sonra korunan hukuki değer açıklanmıştır. Suçun oluşması için aranan unsurlar belirtildikten sonra muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu teşebbüs, iştirak ve içtima konuları açısından değerlendirilmiştir. Kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak ve zincirleme suça ilişkin özel belirleme yaptığından içtima ve iştirak konularında özellikle bu düzenlemeler ifade edilmiştir. En son olarak da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçunda da uygulanma imkânı olan etkin pişmanlık hükümleri belirtildikten sonra yaptırım ve muhakeme hükümleri incelenmiştir. Bu incelemeler yapılırken yargı kararlarına yer verilecek ve Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararları da ifade edilmiştir.

### Anahtar Kelimeler

Vergi Kaçakçılığı, Yanıltıcı Belge, Gerçek Muamele, Kullanmak, Etkin Pişmanlık.

<sup>(\*)</sup> Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 25.04.2024 - Kabul Edildiği Tarih: 27.05.2024.

Atıf Şekli: Berrin Akbulut, 'Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu' (2024) 14(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3, 56.

DOI: 10.52273/sduhfd..1473679.

<sup>(\*\*)</sup> Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı, Kon-ya, Türkiye.

E-posta: bakbulut@selcuk.edu.tr.

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8045-2784>.

# **The Crime of Issuing or Using a Document That is Misleading in Terms of Its Content**

## **Abstract**

The crime of issuing or using a document that is misleading in terms of its content is regulated under Article 359/a-2 of the TPC. The legislator has defined the elements of the crime, as well as the definition of a misleading document in terms of its content, and has also included the provisions on aggregation, participation and effective remorse.

The crime of issuing or using a misleading document in terms of its content has taken its current form by being regulated in different ways in the historical process. Therefore, in the paper, first, the historical development is given and then the legal value protected is explained. After the elements required for the occurrence of the crime are stated, the crime of issuing or using misleading documents is evaluated in terms of attempt, participation and aggregation. Since the legislator has made a special determination regarding participation and chain crime in tax evasion crimes, these regulations have been specifically stated in the issues of cumulation and participation. Finally, after the effective remorse provisions, which can also be applied in the crime of issuing or using a misleading document in terms of its content, sanctions and judgment provisions are examined. While making these examinations, judicial decisions have been included and the annulment decisions of the Constitutional Court have also been expressed.

## **Keywords**

Tax Evasion, Misleading Document, Real Treatment, Use, Effective Remorse.

### Extended Summary

The crime of issuing or using misleading documents is regulated under Article 359/a-2 of the TPC (Tax Procedure Code). According to the provision, *“those who falsify or conceal the books, records and documents ... which are kept or issued in accordance with tax codes and which are obliged to be kept and submitted ... or those who issue misleading documents or use these documents shall be sentenced to a penalty of imprisonment for a term of eighteen months to five years”*. While regulating the crime of issuing or using misleading documents in terms of their content, the legislator departed from the Turkish Penal Code system by regulating it as an optional crime in the same subparagraph with the crime of damages, destroys or conceals a genuine private document, which is accepted as a separate crime in the Turkish Penal Code (Article 208). The crime of issuing or using a misleading document in terms of its content has taken its current form by being regulated in different ways in the historical process. When the historical development is considered, it becomes clear that the legislator does not have a system in the regulation of tax evasion crimes.

In the crime of tax evasion by issuing or using misleading documents in terms of their content, it is aimed to prevent individuals from securing an unjust financial benefit, to prevent the treasury from being damaged, to protect the state’s right and authority to tax, and to prevent tax loss.

The offender of the crime under Article 359/a-2 of TPC may be a person liable for tax or a taxpayer. The crime of issuing a misleading document in terms of its content will not occur, since the document to be issued by persons who are not considered persons liable for tax or a taxpayers will be either a forged document or a document obtained illegally. The victim is everyone who constitutes the society. The subject of the crime of issuing or using misleading documents in terms of their content are documents that are kept or issued in accordance with tax codes and are obliged to be kept and submitted. The crime regulated under Article 359/a-2 of TPC is an optional crime. For this reason, if the same document issued by the person who issued the misleading document is used by the person who issued the misleading document, since the document is the same, separate crimes do not occur, and a single crime is considered to have been committed. In order for the act of use to be punished separately, the act of use must be performed by another person. No result is required for the crime to occur. It is a conduct crime. In order to violate the provision, there must be a document related to a real transaction or situation, but this document must reflect the said transaction or situation in an untrue manner in terms of nature or amount, or the document issued in this way must be used. It is different from a forged document. Because in a forged document, there is no real transaction or situation, but there is a document issued as if there were, while in a misleading document in terms of its content, there is a real transaction or situation, but there is a violation of the truth in their nature or amount. It is a crime that can be committed intentionally. The negligent form is not included. Attempt is possible. The provisions on participation set out in Articles 37-40 of the Turkish Penal Code may also be applied to the crime of issuing or using a document that is misleading in terms of its content. In Article 360 of the TPC, unlike the Turkish Penal Code, a reason requiring a reduction in the penalty is

accepted for the commission of tax evasion crimes in participation. According to the provision, if the accomplices who participate in the commission of the crime of issuing or using a misleading document in terms of its content do not have an interest in the commission of these crimes, half of the penalty to be imposed according to the provisions of participation is reduced. It is possible to commit the crime of issuing or using a misleading document in the form of a chain crime. There is a special provision in Article 359 of TPC regarding chain crimes. According to this provision, if tax evasion crimes are committed within more than one calendar year or taxation period within the scope of the execution of the same criminal decision, Article 43 of the Turkish Penal Code regarding the chain crime will be applied. There are two effective remorse provisions regarding the crime of issuing or using misleading documents. The first effective remorse provision is regulated in paragraph 2 of Article 359 of the TPC, and the second effective remorse provision is regulated in Article 359/3 and 4 of the TPC. Provided that the conditions specified in the provisions are met, the offenders are either not penalized or the penalty is reduced under Article 359/a-2 of the TPC.

Article 367 of the TPC contains provisions regarding the judgment. According to Article 367, prosecution for the crime of issuing or using misleading documents in terms of their content, which is within the scope of tax evasion crime, is subject to the condition of the legal opinion. An indictment should not be issued before the legal opinion condition is fulfilled. If an indictment is issued, the indictment must be returned. If, however, the prosecution phase has started, the court is required to issue a stay order pursuant to Article 223/8 of the Criminal Procedure Code (CPC) and wait for the legal opinion. If the condition is not met, dismissal judgement is made.

While making the above-mentioned examinations, judicial decisions will be included and the annulment decisions of the Constitutional Court on the subject will be expressed. This is because the Code No. 7394 amended the provisions that are also relevant to our subject of review, and the Constitutional Court issued two annulment decisions on these provisions within a period of 2 years.

## Giriş

Hukuk, hukuki değerleri korumak için suç teşkil eden fiillere yer vermektedir. Bu fiiller Türk Ceza Kanunu'nda düzenlendiği gibi özel ceza kanunlarında veya suç ve ceza içeren kanunlarda da hükme bağlanmaktadır. Devletin koyduğu vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi veya az yerine getirilmesi için yapılan bazı faaliyetler, yani vergi kaçırmak Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde suç olarak düzenlenmiştir. Zira verginin alınması sağlanmak isteniyorsa bunun yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Ceza da bunu sağlayan en önemli yaptırım olduğundan suç teşkil eden fiillere yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu vergi vermemek veya az vergi vermek için işlendiği gibi suç gelirlerinin aklanması için de gerçekleştirilmektedir. Suçtan elde ettiği geliri sanki meşru yoldan elde edilmiş gibi göstermek için şirket kurulmakta ve gerçeğe uygun olmayan şekilde mal alımı veya hizmet alımı gösterilmektedir. Aslında gerçeğe uygun olmayan bir durumla ilgili vergi verilmekte, vergi kaçırılmamakta, suçtan elde edilen gelir, ekonomiye dahil edilmekte, haksız kazanç sağlanmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu yukarıda belirtilen nedenlerle işlenen vergi kaçakçılığı suçudur. Kanun koyucu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçunu düzenlerken TCK'da farklı suç teşkil eden fiillerle birlikte m. 359/a-2'de seçimlik hareket olarak düzenlemiştir. Aslında bu tarz düzenleme vergi kaçakçılığı suçlarının hükme bağlanmasında esas alınmış olup uygulama ve doktrinde problemlere neden olmaktadır. Tarihi gelişim başlığındaki açıklamalardan da anlaşılabilceği gibi kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlenmesinde bir sisteminin olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Kanun koyucu sahte belge düzenleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeyi de ayrı suçlar olarak düzenlemiş, TCK sisteminden ayrılmıştır. Yine TCK'da sahte belgeyi düzenleyen açısından özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin kullanılması gerekirken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede suçun oluşması için kullanmak gerekmemektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu bağlamında (aslında vergi kaçakçılığı suçlarında) kanun koyucu, TCK'nın genel hükümlerinde yer alan düzenlemelerden ayrı düzenlemelere de yer vermiştir. Bunlar iştirak ve zincirleme suça ilişkin düzenlemelerdir.

## I. Genel Olarak

VUK'nin Vergi Cezaları ismini taşıyan ikinci kısmında vergi kabahatleri ile vergi suçları düzenlenmiştir. Vergi suçu ve/veya kabahati, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu başta olmak üzere vergi ödevlisi olan kişilerin vergi kanunlarında (VUK da dahil) belirtilen usul ve şekle ya da görev ve/veya ödeve ilişkin hükümlerine ceza hukuku veya kabahatler hukuku yaptırımını gerektirecek şekilde kısmen veya tamamen aykırı davranmasıdır<sup>1</sup>. VUK m. 331'de, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Suçlar, vergi suçları bölümünde, üç maddede hükme bağlanmıştır. Bu maddelerden birinin (m. 359) başlığı "kaçakçılık suçları ve cezaları", diğerinin başlığı (m. 362) "vergi mahremiyetinin ihlali", bir diğerinin başlığı ise "mükellefin özel işlerini yapan memurlar" (m. 363) suçudur. Vergi kabahatleri ise vergi ziyai (m. 344) ve usulsüzlüktür (m. 351 vd.)

Muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzeleme veya bu belgeleri kullanma suçu VUK'nin 359 maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından biridir. VUK m. 359/a-2'de hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ... Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir*". Görüldüğü gibi muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzeleme veya bu belgeleri kullanma suçu, TCK'da (m. 208'de) ayrı bir suç olarak düzenlenen özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçuyla birlikte aynı bentte seçimlik olarak düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen suçlardan vergi kaçakçılığı suçu, diğer kaçakçılık suçları gibi ekonomik suç niteliği taşımaktadır. Ekonomik suçlar, eko-

<sup>1</sup> Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku, Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları*, (Yetkin 2016), 104. Vergi suçu tanımları için bkz.: Serkan Açar, 'Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları', (2005) (58) TBB Dergisi 273.

nomik düzenin işleyişine zarar veren veya tehlikeye sokan<sup>2</sup> fiillerdir<sup>3</sup>. Vergi kaçakçılığı suçları da devletin mali kaynağını etkilediğinden ekonomik düzenin işleyişine zarar vermekte veya tehlikeye sokmaktadır.

## II. Tarihi Gelişim

Cumhuriyet döneminin ilk vergi usul kanunu, 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bu Kanununun Ceza Hükümleri ismini taşıyan Dördüncü Kitabının Vergi Cezaları başlığını taşıyan İkinci Kısımın Birinci Bölümünün 324-328. maddelerinde<sup>4</sup> kaçakçılık fiilleri düzenlenmişti. Bu kanunda kaçakçılık fiille-

<sup>2</sup> Ekonomik suçların kişiler üstü yararları koruduğu genel olarak kabul edilmektedir. Korunan hukuki yarar belirlemede ülkelerin ekonomik sistemi ya da ekonomik düzendeki farklılığı rol oynamaktadır. Bkz.: Sahir Erman, *Ekonomik Suçların Tespitinde Suç Siyaseti*, (İstanbul Üniversitesi 1984) 16 vd.

<sup>3</sup> Bu dar anlamda ekonomik suçları ifade etmektedir. Ancak doktrinde bazı yazarlar tarafından ekonomik suçlar yalnızca dar anlamda ifade edilmemekte, bunlarla birlikte başka suçların da yer aldığı ekonomik suç tespiti yapılmaktadır. Kişisel yararları ihlal etmekle birlikte çok sayıda işlenmeleri nedeniyle veya gerçekleştirilmelerinde ekonomik araçların kullanılması dolayısıyla ekonomik düzenin etkilenmesine yol açan davranışlar da ekonomik suç olarak nitelendirilmektedir (Klaus Tiedemann, 'Erscheinungsformen der Wirtschaftskriminalität und Möglichkeiten ihrer strafrechtlichen Bekämpfung', (1976) (88) ZStW 233, 237. Aynı yönde; Fatih Selami Mahmutoğlu, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar* (Seçkin 2003) 38. Mahmutoğlu, ceza hukuku perspektifinden ekonomik suçun ilke olarak dar anlamda kabul edilmesinin yerinde olduğunu, ancak bireysel malvarlığına yönelik eylemler sıklıkla işleniyor ve ekonominin bütünlüğüne zarar veriyorsa geniş anlamda ekonomik suç içinde nitelendirilmelerinde de herhangi bir sakınca bulunmadığını ifade etmektedir).

<sup>4</sup> "Kaçakçılığın tanımı

*Madde 324 -• Mükellefin 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, iştirak 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 olmıyanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır).

ri, vergi ziyaı ve kabahat olarak düzenlenmişti. İnceleme konumuz olan muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzeleme veya bu belgeleri kullanma fiili kaçakçılık fiilinin tanımlandığı 324. maddede yer almamaktaydı. Kanunda suç teşkil eden fiiller ise Kanunun 338 ile 340. maddeleri arasında hükme bağlanmıştı. Suç teşkil eden fiillerin düzenlendiği 338 ile 340. maddelerde de inceleme konumuz olan suçun yer almadığı görülmektedir<sup>5</sup>. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda

---

*8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yaniltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).*

*Kaçakçılıkta ceza*

*Madde 325 - Kaçakçılık yapan 'mükelleflere kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.*

*Şu kadar ki, bu ceza mükelleflerin ticari ve meslekî işlerinden dolayı tabi oldukları veya sorumlusu buldukları vergilerde:*

- 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”*

<sup>5</sup> “Bilgi vermektan çekinenlerle 241 inci madde hükmüne uymayanlar

*Madde 338 - 1. Yetkili makam ve memurlar tarafından 138, 139 ve 140 inci maddeler gereğince, üçüncü şahısların vergileriyle ilgili olarak istenilen defter ve vesikaları, çekinme sebebi olmaksızın, ibraz etmeyenlerden veya istenilen bilgileri vermeyenlerden;*

*2. 241 inci maddede yazılı mecburiyetlere, çekinme sebebi olmaksızın, uymayanlardan; hükmen 200 liraya kadar hafif para cezası alınır.*

*Ancak birinci fıkraya gereğince istenilen bilgilerin verilmesi, (defter ve vesika ibrazı hariç) bu bilgiyi verecek olan özel müesseseler için ayrıca gider ve külfet ihtiyarını gerektirdiği takdirde bu külfet ve giderin Maliyece deruhte edilmesi şarttır.*

*Vergi mahremiyetinin ihlali*

*Madde 339 •-Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlâl edenlere Türk Ceza Kanununun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı*



18.07.1951 tarihinde 5815 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddeleri ile 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. Bu suçun cezası da ek madde 3'te hapis cezası olarak hükme bağlanmıştır<sup>6</sup>. Ek madde 2'nin A-2'sinde, "sahte veya muhteviyatı itiba-

---

*hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar.*

*Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar*

*Madde 340 - Bu kanunun altıncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 240 ıncı maddesine göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile iştirak veya yardım veya o fiili teşvik mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu kanunun 326, 327 ve 328 inci maddeleri hükümleri uygulanır."*

<sup>6</sup> "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 kayıtlarını 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 sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;*

*6 - Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter 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 hükmü 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 verenler veya tâyin edilen süre içinde ver-*

riyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak” şeklinde inceleme konumuz suça yer verilmiştir. Düzenlemede sahte belge düzeleme veya kullanma ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma aynı bentte aynı cezayla cezalandırılmıştır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 12 Ocak 1961 tarihinde yayımlanan ve hala yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’yla yürürlükten kaldırılmıştır<sup>7</sup>. Bu Kanunun 344. maddesinde kaçakçılık düzenlenmişse de bugünkü kaçakçılık suçunun karşılığı olmayıp, kabahat niteliğinde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi şeklinde hükme bağlanmıştı<sup>8</sup>. Ancak 213 sayılı VUK’nin hileli vergi suçları başlığı

---

*miyenler bu fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tâyin 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 Madde 3- 1- Hareketleri ek 2 nci maddenin (A) bendinin 1-6 ncı 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 masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde mûtat vasıtalarla ilânına hükmolunur.*

*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 masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde mutat vasıtalarla ilânına hükmolunur”*

<sup>7</sup> R.G.T. ve S. 10.01.1961-10703; 11.01.1961-10704; 12.01.1961-10705.

<sup>8</sup> “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 (Münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı on bin, diğer beyannamelerde toplamı ikibin liradan az olmamak 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 yukarıda yazık hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkûr maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re’sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için takdir olunan matrahın on bin lirayı aşması yeter.*

altında 357. maddede “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak” şeklinde inceleme konumuz suç düzenlenmiştir. 357. madde de sahte belge düzenleme veya kullanma ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma aynı bentte seçimlik olarak hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi bugünkü kaçakçılık fiilleri 213 sayılı VUK’nin ilk şeklinde hileli vergi suçları başlığı altında düzenlenmişti<sup>9</sup>. 359. maddede<sup>10</sup> ise

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

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

*Kaçakçılıkta ceza*

*Madde 345 - Kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.*

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

1. Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için (Kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı hariç, 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 mükellefler ve sorumlular için 100;

*liradan az olamaz.”*

<sup>9</sup> “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 tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır.)

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

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun 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 sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak 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.)

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 kanu-

hileli vergi suçunun cezası düzenlenmişti. 358. maddede hileli vergi suçuna teşebbüs<sup>11</sup>, 360. maddede ise hileli vergi suçuna teşebbüsün cezası<sup>12</sup> hükme bağlanmıştı. Daha sonra 31 Aralık 1980 tarihinde yayımlanan 2365 sayılı Kanunla 357. madde yürürlükten kaldırılmış, içeriğinde yer alan fiiller 344. maddeye alınmış ve vergi ziyayı kabul edilmiştir<sup>13</sup>. Ancak 359. maddede vergi ziyayı ceza-

---

*na göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır)".*

<sup>10</sup> "Madde 359 - 357 nci maddede yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı cezadan ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiye- tin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilân edilmesine de hükmolunur".

<sup>11</sup> "Madde 358 - 357 nci maddenin 1- 6 ncı bentlerinde verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar ile vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca vâki yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar, bu fiillerin vergi ziyayı mucip olup olmayacağına bakılmadan, hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılırlar".

<sup>12</sup> "Madde 360 - Hareketlen 358 inci maddeye uyanlar hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilân edilmesine de hükmolunur".

<sup>13</sup> "Madde 344. - Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki haller den birisiyle vergi ziyasına 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 kâğıtlara kaydetmek;

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 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 mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ittilar dışında bırakılması;

sından ayrı olarak 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. 344. maddenin 1. fıkrasının 2. bendinde ise, inceleme konumuz suç “*Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak*” şeklinde düzenlenmekteydi. Dolayısıyla inceleme konumuz olan suç da hapis cezası kabul edilen suç olarak 359. madde kapsamındaydı. Daha sonra 22.7.1998 tarihli 4369 sayılı Kanunla 344. madde vergi ziyayı suçu ve cezası başlığını almış, 359. madde ise kaçakçılık suçları ve cezaları başlığıyla hükme bağlanmış, dolayısıyla bugünkü anlamıyla kaçakçılık suçları başlığıyla bağımsız suç haline getirilmiştir. Cezası da yalnızca hapis cezası olarak öngörülmüştür. Muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçu 359. maddenin a-2 bendinde düzenlenmiştir. a-2 bendinde, “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir)*” şeklinde hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi düzenlemede sahte belge düzenleme veya kullanma ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilinin aynı bentte seçimlik olarak düzenlenmesinden vazgeçilmiştir. Ayrıca düzenlemede muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne olduğu tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kanunda ilk defa tanımlanması 4369 sayılı Kanunla olmuştur. Değişiklikle kullanmadaki bilerek kavramına da yer verilmemiştir. Suçun cezası ise 6 aydan 3 yıla kadar hapis olarak öngö-

---

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 uygulanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 150 000 diğerlerinde 30 000 lirayı geçmesi yeterlidir.*

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

9. *Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyama sebep olunması.*

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

rülmüştür. 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amaçıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 359. maddede tekrar değişiklik yapılmış ve a-2 bendi “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;... 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimse- lere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir*” şeklini almıştır. Yapılan değişiklikle ceza miktarı artırılmış, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngör- rülmüştür. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tanımı da parantez içinden çıkarılmıştır. VUK’nin 359. maddesinin a-2 bendinde 5904 sayılı ve 16.06.2009 tarihli Kanunla değişiklik yapılmış ve suçun cezasının alt sınırı bir yıl- dan on sekiz aya çıkarılmıştır. 8.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanunla da maddede bazı değişiklikler yapılmıştır. 7394 sayılı Kanunun 4. maddesiyle 359. maddenin (a-2) bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilinin cezasının alt sınırı değiştirilmemiş, ancak üst sınır beş yıldan 8 yıla çıkarılmıştır. Ayrıca bu değişiklikle 359. maddeye etkin pişmanlık ve içtimaya ilişkin bazı fıkralar da ilave edilmiştir.

### III. Korunan Hukuki Değer

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiili m. 359’da kaçakçılık suları ve cezaları başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları, ödenmesi gereken vergilerin hiç ödenmemesi veya daha az ödenmesi için gerçekleştirilen fiillerdir<sup>14</sup>. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

<sup>14</sup> Duran Bülbül ve Nihat Özay, ‘Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi’, Gümrük & Ticaret Dergisi (2016) (7) 52, 53. Doktrinde dar anlamda ve geniş anlamda vergi kaçakçılığı suçu tanımı da yapılmaktadır: “*Vergi kaçakçılığı dar anlamıyla, vergi kanunlarını uygulamakla mükellef 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 (12) (48) 547, 565.

düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiili de bu amaçla gerçekleştirilen bir suç niteliği taşımaktadır. Zira muhteva itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, gerçek durumu göstermemek veya farklı göstermek amacıyla işlenmektedir. Örneğin bir kimse karını düşük göstermek için sattığı malın değerini düşük tutmakta veya maliyetini yüksek göstermek suretiyle karını az göstermekte dolayısıyla daha az vergi ödemektedir. Muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenleme veya kullanma suç gelirlerinin aklanması amacıyla da yapılmaktadır. Suç teşkil eden fiilden elde ettiği geliri yasal yollardan elde edilmiş gibi göstermek için belgedeki miktar fazla gösterebilmektedir<sup>15</sup>. Bu nedenle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suretiyle vergi kaçaklığı suçu. ile, kişilerin haksız kazanç sağlama-sı, hazinenin zarara uğratılması engellenmekte, devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunmakta, vergi kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır<sup>16</sup>.

Anayasa Mahkemesine göre, *“kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece kanunların etkinliğinin ve caydırıcılığının sağlanması için vergi suç ve cezalarına”* yer verilmiştir<sup>17</sup>. Vergi suç ve cezalarında amacın, vergi kanunlarının uygulanarak vergi borçlarının tespiti, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması olduğu belirtilmektedir<sup>18</sup>.

Bazı yazarlar bu suçla kamu düzeninin bozulmaması korunmakla birlikte, asıl olarak devletin ekonomik alanda kalan kamusal düzeninin korunmasının

<sup>15</sup> İsmet Polat, ‘Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması’ (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2004) 33 vd. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması ve yaygınlaşma nedenleri için bkz.: Polat (2004) 36 vd.

<sup>16</sup> Krş.: Mehmet Karaarslan, ‘Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçaklığı Suçuna Etkileri’, TBB Dergisi, (2006) (64) 115, 119-121; Hasan Mehmet Türkal, Sena Ekici ve Mahmut İnan, ‘Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları - Kabahatleri ve Cezaları’ SÜHFD (2010) 18 (1) 45, 48; *“Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır”*, Yargıtay CGK, 192/606, 04.10.2022.

<sup>17</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2019/16 K. 2019/15, 14/03/2019, § 21; Anayasa Mahkemesi, E. 2009/21, K. 2011/16, 13/01/2011.

<sup>18</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2004/31, K. 2007/11, 31/01/2007.

sağlanmak istendiğini belirtmektedirler. Ayrıca vergisini tam ve zamanında ödeyen, vergi sisteminin gerektirdiklerine uyan, hileli hareketlere başvurmadan hareket eden dürüst mükelleflerin çıkarı da korunmaktadır. Bunun dışında devletin ve vergiyle ilgili diğer tüzel kişilerin ve toplumun bütününün vergiden kaynaklanan gelirleri ve yararlarının da korunduğu belirtilmektedirler<sup>19</sup>. Bazı yazarlar ise bu suçla, devletin soyut ekonomik yararının zarar görmemesi hedeflendiği gibi kamu düzeni ve kamu güveninin bozulmamasının da korunduğunu ifade etmektedirler<sup>20</sup>.

#### IV. Suçun Unsurları

##### A. Maddi Unsur

###### 1. Fail ve Mağdur

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinin hükme bağlandığı m. 359/a-2'ye göre, "*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında ... cezasına hükmolunur*". Düzenlemeden de anlaşıldığı gibi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilinin faili ile ilgili hükümde özel bir belirleme yapılmamıştır. Suç tipinde özel belirlemenin yapıldığı hallerde ise, özgü suçtan söz edilir. Kural olarak kanuni tanımda normun muhatabı açıkça belirtilmektedir. Normun muhatabı olan, yani yapması veya yapmaması istenen kişi, kanuni tanımdan açıkça anlaşılamiyorsa, kuralın anlam ve amacına göre fail tespit edilmektedir<sup>21</sup>. Bazen de genel olarak formüle edilmiş fail kavramı, yorum yoluyla sınırlandırılmış adres çevresinden açığa çıkartabilmektedir. Her ne kadar düzenlemede genel ifade kullanılsa da fail açısından sınırlı düzenlemeye sahip olabilmektedir. VUK m. 359/a-2'de yer alan düzenleme de bu niteliktedir. Düzenleme genel nitelikte yazılmış olsa da fail açısından sınırlı bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Zira, belgenin

<sup>19</sup> Mehmet Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları* (3. Baskı, Ankara 2022) 85.

<sup>20</sup> Demet Akdeniz, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur', Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (2018) 5 (1) 90, 93; Elif Tuğçe Yetik, Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (2018) 60.

<sup>21</sup> KKOWiG-Rengier, Vor § 8, kn. 18; Klaus Tiedemann, 'Strafrechtliche Grundprobleme im Kartellrecht', NJW (1979) (37) 1849, 1850. Kartell hukukunda fail için bkz.: Tiedemann (1979) 1849 vd.



muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması için yasal yollardan elde edilmiş bir belge olması, sahte olarak düzenlenmemesi, buna karşılık içerik itibariyle gerçeği yansıtmaması gerektiği için belgenin kural olarak düzenleme yetkisi olan kişiler tarafından oluşturulması veya kullanılması gerekir. Bu kişiler de doğal olarak vergi mükellefi veya vergi yükümlüsü olan kişiler olabilir. Belgenin gerçek bir duruma veya muameleye dayanma zorunluluğu olduğu için, vergi mükellefi olmayan kişinin düzenlediği belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmayıp, sahte olarak düzenlenen belge niteliği taşıyacaktır. Dolayısıyla VUK m. 359/a-2’de yer alan suçun vergi mükellefi tarafından işlenebileceği söylenebilir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması gerekmemektedir<sup>22,23</sup>. Suçun failini tespit açısından belgenin niteliğine bakmak suretiyle karar vermek gerekmektedir.

Doktrinde yukarıda kabul ettiğimiz görüş çerçevesinde belirleme yapan yazarlar olduğu gibi<sup>24</sup>, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilinin herkes tarafından işlenebileceğini kabul eden<sup>25</sup> veya düzenlemenin vergi mükellefi tarafından, kullanmanın ise herkes tarafından işlenebileceğini ifade eden yazarlar da bulunmaktadır<sup>26</sup>.

Vergi yükümlüsü veya sorumlusu sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belge ya sahte olarak basılmış ya da hukuka aykırı elde edilmiş belge olacağından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte bir belgenin varlığından söz edilecektir<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> Yargıtay CGK, 11-1382/124, 11.03.2014; Yargıtay CGK, 1382/124 11.03.2014.

<sup>23</sup> Yargıtay CGK, 1512/366, 11.07.2014. “Saniğin suça konu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikteki faturaları, işlettiği markette çalışan elemanlarının düzenlediğini, kendisinin okur-yazar olmadığını savunması karşısında, gerçeği kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, savunmada geçen market çalışanları ile adına suça konu faturalar düzenlenen şahıslar da dinlenmek suretiyle alışverişi kiminle yaptıkları, suça konu faturaları kimden ne şekilde aldıkları tespit edilerek gerektiğinde söz konusu faturalardaki rakam, yazı ve imzaların aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılıp toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre saniğin hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yasal ve yeterli olmayan gerekçe ile beraat kararı verilmesi”, Yargıtay 11 CD, 9483/13746, 11.07.2012.

<sup>24</sup> Taştan (n 19) 264; Ağar (n 1) 282, 283; Mustafa Özen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri (2. Baskı, Adalet Yayınevi 2018) 12; Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü (2. Baskı, Adalet Yayınevi 2021) 161.

<sup>25</sup> Karaaslan (n 16) 121.

<sup>26</sup> Yetik (n 20) 48.

<sup>27</sup> Ağar (n 1) 283.

Mükellef veya vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayla ilgili işlerini vekil veya müdür aracılığıyla yürütüyorsa ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bu kişiler kullanmışsa suçun faili söz konusu kişiler olacaktır. Velayet ve vesayet altında bulunan veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdii edilmiş olanlar eğer VUK m. 359/2-a'da yer alan suçu işlemişlerse veli, vasi veya kayyım suçun faili olacaklardır (VUK m. 332).

Tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller de vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir. Fail ancak gerçek kişi olabileceğinden tüzel kişinin fail olması söz konusu değildir. Dolayısıyla tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri fail olabilecektir (VUK m. 333)<sup>28</sup>. VUK m. 10'da 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" düzenlemesine yer verilerek bu husus vurgulanmıştır. Örneğin yönetim kurulu üyeleri, ortaklar, komenditeler, müdürler, murahhas üye, tasfiye memurları, temsil eden sıfatına sahip yöneticiler, ticari mümessil veya ticari vekiller VUK m. 359/a-2'deki suçu işleyebileceklerdir<sup>29</sup>. Tüzel kişinin organında birden fazla kişinin varlığının veya tüzel kişiyi temsile birden fazla kişinin yetkili olduğu hallerde, fiil bu kişilerce iştirak halinde işlenmemişse, kim fiili işlemişse o sorumlu tutulacaktır<sup>30</sup>.

Suçun mağduru toplumu oluşturan herkestir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda, kişilerin haksız kazanç sağlaması, hazinenin zarara uğratılması engellenmek, devletin vergilendirme hak ve yetkisi korunmak, vergi kaybının önlenmesi amaçlandığından suçun mağduru da toplumu oluşturan herkestir.

<sup>28</sup> "Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur (md. 365, 6762 sayılı mülga TTK md. 317). Kanuni temsilciler arasında görev bölümü yapılmış ise vergi kanunları kapsamında cezai sorumluluğun tespitinde mevcut iş bölümü esas alınarak, suç oluşturan fiilin hangi temsilcinin görev alanına girdiği belirlenmelidir. Suç oluşturan fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilcilerin cezai sorumluluğu asıldır (... Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004, s. 96-99; ... Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2013, s. 369). Nitekim VUK, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği ilkesini getirmiştir (md. 10/1). VUK'nun 359 uncu maddesinde yazılı kaçakçılık fiillerinin işlenmesi halinde ise, bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacaktır (VUK md. 333/3)", Yargıtay 19. CD, 2796/8509, 10.12.2015.

<sup>29</sup> Tüzel kişilerde fail olabilecek gerçek kişilere ilişkin olarak bkz.: Berrin Akbulut, 'Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)', AD (2023) (71) 653, 663-665.

<sup>30</sup> Taştan (n 19) 95.

## 2. Suçun Konusu

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun konusu, Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerdir.

VUK'nin 227 ile 243. maddelerinin düzenlendiği üçüncü kısım "Vesikalar" başlığını taşımaktadır. Dolayısıyla bu Kanunda yer alan, tutulması veya düzenlenmesi ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler suçun konusunu oluşturduğu gibi, diğer vergi kanunlarında yer alan belgeler de tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunması şartıyla m. 359/a-2'nin konusunu oluşturabilir. Bu belgelerden bazıları "fatura"<sup>31</sup>, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu<sup>32</sup>, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı" şeklinde belirtilebilir<sup>33</sup>. Yargıtay'a göre, Maliye Bakanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusunu oluşturabilecektir<sup>34</sup>. Ancak doktrinde bazı yazarlar, belgelerin VUK m. 229-240 yer alan belgeler olması gerektiği, Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerin suçun konusunu oluşturmayacağı, aksine kabulün kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceğini belirtmektedirler<sup>35</sup>. Bununla beraber Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafın-

<sup>31</sup> Vergi Usul Kanununun 229. maddesine göre "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır". Fatura hakkında geniş bilgi için bkz.: Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: "Eleştiriler ve Öneriler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2010) (12) 27, 30 vd.

<sup>32</sup> Vergi Usul Kanununun 235. maddesine göre "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur".

<sup>33</sup> Belgeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Biyan (n 31) 30 vd.

<sup>34</sup> Yargıtay CGK, 1382/124, 11.03.2014.

<sup>35</sup> Bu yazarlar için bkz.: Taştan (n 19) 265, dipnot 405. Yargıtay kararlarında da bu görüş muhalefet şerhinde yer almaktadır: "VUK'nun 359. maddesinin (b) bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu, genel olarak sahteciliğin konusu olabilen her türlü belge, hatta VUK'nun 359. maddesinin (a) ve (b) bendindeki gizleme, tahrif etme ve yok etme suçlarının konusu olabilen her türlü yasal defter ve kayıtlar değil, aynı Kanun'un

dan Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m. 3'te, belgelerin "Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgeleri" ifade ettiği belirtilerek Maliye Bakanlığınca kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin de suçun konusunu oluşturabileceği açıklanmıştır.

Belgenin suçun konusunu oluşturabilmesi için vergiyi doğuran olay<sup>36</sup> ve bu olaya ilişkin muameleyle ilgili olması gerekir. Bir başka ifadeyle belgenin "gerçek bir mal alım-satımına veya hizmet ifasına" dayanmaları zorunludur<sup>37</sup>. Suçun konusunu oluşturan belgelerin vergilendirmeye ilişkin olarak ve/veya vergi idaresine karşı kullanılmış olması gerekmektedir<sup>38</sup>. Belge, vergilendirmeye ilişkin olmaksızın düzenlenmiş ve kullanılmışsa, VUK m. 359/a-2 oluşmaz, başka bir suç gerçekleştirilebilir (Örneğin TCK m. 207)<sup>39</sup>.

Suçun konusunu oluşturan belgelerin şekil ve muhteva açısından nasıl olması gerektiği Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m. 7'de düzenlenmiştir<sup>40</sup>. Buna göre;

---

"vesikalar" başlıklı İkinci Kitap Üçüncü kısmında gösterilip, vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fatura ve buna benzer, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, müstahsil makbuzu (m. 229-240) gibi belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. Bu itibarla Vergi Beyannameleri ile Beyanname niteliğinde olan Ba, Bs formu gibi belgeler sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olmadıkları gibi, YURT DIŞINDA KURULMUŞ, TAMAMEN KURULDUKLARI ÜLKE MEVZUATINA BAĞLI OLARAK FAALİYET GÖSTEREN ... ŞİRKETLERİNİN DÜZENLEDİĞİ FATURA VE BENZERİ BELGELER DE VUK'NUN 359. MADDESİNDEKİ SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINA KONU OLAMAZLAR", Yargıtay 19 CD, 2796/8509, 10.12.2015.

<sup>36</sup> Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK m. 19).

<sup>37</sup> Yargıtay 19 CD, 2796/8509, 10.12.2015.

<sup>38</sup> Taştan (n 19) 262.

<sup>39</sup> "Saniğin, bal destekleme parası almak amacıyla ... tarafından sahte olarak düzenlenip verilen ... tarihli müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz ederek sahte fatura kullanmak suçunu işlediğinin iddia olunması karşısında, eyleminin sübutu halinde 5237 sayılı Yasanın 207. maddesinde düzenlenen "özel belgede sahtecilik" suçunu oluşturacağı da dikkate alınarak hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi, Yasaya aykırı, (... CD, 14.01.2014, ... E., ... K.)", Yargıtay 19. CD, 2796/8509, 10.12.2015.

<sup>40</sup> VUK m. 229 vd. maddelerinde de belirleme olmakla beraber, toplu olması nedeniyle Yönetmelik hükmü tercih edilmiştir.

*"A- Faturada:*

1- Mükellefin adı soyadı varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile faturanın seri ve müteselsil sıra numarası,

2- Faturanın düzenleme tarihine, müşterinin adına, soyadına ticaret unvanına, adresine, vergi dairesi ve hesap numarasına, satılan mallar fatura düzenlemeden önce teslim edilmişse irsaliye numarasına ilişkin bilgilere ait yerler ile malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarının gösterileceği sütunlar yer alacak ve bunların yazılabilmesi için yeterli aralıklar bırakılacaktır.

*B- Müstahsil Makbuzunda;*

1- Malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı soyadı, unvanı, adresi ve seri ve müteselsil sıra numarası yazılı bulunacaktır.

2- Ayrıca, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedellinin gösterileceği sütunlar ile makbuzun tarihi, malı satan çiftçinin adı, soyadı ve ikametgâh adresinin yazılabileceği boş yerler bulunacak ve yeterli aralıklar bırakılacaktır.

*C- Serbest Meslek Makbuzlarında;*

1- Makbuzu vereninin adı soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası ile makbuzun seri ve müteselsil sıra numarası yazılı olacaktır.

2- Müşterinin adı soyadı veya unvanı, adresi ve makbuz tarihi ile alınan paranın miktarının yazılabileceği yeterli aralıklarda boş yerler bulunacaktır.

*D- Gider Pusulasında;*

1- Malı satın alan veya işi yaptıran tüccarın adı soyadı veya ticaret unvanı ve adresi ile pusulanın seri ve müteselsil sıra numarası yazılmış olacaktır.

2- Pusulanın tarihi, malı satan veya işi yapanın adı soyadı veya ticaret unvanı, adresine ilişkin bilgilere ait yerler ile, satılan malın veya yapılan işin mahiyeti, cinsi ve nev'i ile miktarı ve bedeli ve iş ücretinin gösterileceği sütunlar yer alacak ve bu hususların yazılabilmesi için yeterli aralıklar bırakılacaktır.

*E- Perakende Satış Vesikalarında;*

1- (Değişik: RG-26/01/1989-20061) Perakende satış fişlerinde, işletme veya mükellefin adı, soyadı, vergi dairesi adı ve hesap numarası ile seri müteselsil sıra numarası yazılacaktır. Fişin düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarına ilişkin bilgilere ait yerler bulunacaktır.

2- Giriş ve Yolcu Taşıma Biletlerinde, işletmenin ticaret unvanı veya mükellefin adı soyadı, vergi dairesi adı ve hesap numarası yazılacak veya aynı bilgiler teslimden önce matbaa işletmesince firma kaşesi ile basılacaktır. Seri ve müteselsil sıra numarası mutlaka baskı anında yazılmış olacak, düzenleme tarihi ve alınan paranın miktarına ilişkin hususlar için yer ayrılacaktır.

3- "3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'a göre, gerekli şartları taşımayan ödeme kaydedici cihazlarda kullanılacak rulolarda; mükellefe verilecek olan kısmın ön yüzünde görülecek tarzda müteselsil sıra ve seri numarası bulunacaktır. Müşteriye verilecek her bir satış fişinin ön veya arka yüzüne gelecek şekilde "Satış Fişi" ibaresi, mükellefin adı, vergi dairesi ve hesap numarası ile ruloyu basan matbaanın adı ve adresi ve vergi dairesi hesap numarası, rulonun basıldığı tarih bulunacaktır. Ayrıca fişin düzenleme tarihine ait boş yer ayrılacaktır.

F- Sevk İrsaliyesinde;

1- İrsaliyeyi düzenleyenin adı soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası yazılacaktır.

2- İrsaliyenin düzenleme tarihi, müşterinin, komisyoncunun veya aracının adı soyadı ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarasının yazılacağı boş yerler olacak malın nevi ve miktarına ilişkin sütunlar bulunacaktır.

G- Taşıma İrsaliyesinde;

İrsaliyeyi düzenleyenin adı soyadı, irsaliyenin seri ve müteselsil sıra numarası yazılı olacak, malın ambara giriş tarihi, malın cinsi, malın miktarı, alınan nakliye ücreti tutarına ilişkin sütunlar ile malın kimin tarafından tevdi edildiği, tevdi edenin vergi dairesi ve hesap numarası, malın nereye ve kime gönderildiği, sürücünün adı ve soyadı, vergi dairesi ve hesap numarası, aracın plaka numarasının yazılacağı boş yerler bulunacaktır.

H- Yolcu listesinde;

1- Yolcu listesini düzenleyenin adı soyadı veya unvanı, adresi ile taşıtı işleten mükellefin adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası ve listenin seri ve müteselsil sıra numarası yazılacaktır.

*2- Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati ile bilet numaraları işaretleme suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarının yazılacağı sütunlar yer alacaktır.*

*1- Günlük Müşteri Listesinde;*

*Listenin seri ve müteselsil sıra numarası, mükellefin adı soyadı, varsa unvanı ve adresi yazılacak, oda numaraları, müşterinin adı soyadı ve oda ücreti ile düzenleme tarihine ait sütunlar bulunacaktır.*

*Diğer Belgelerde;*

*J- ((Ek: RG-26/01/1989-20061) Bakanlıkça vergi mükellefleri tarafından kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerde belirlenen usul ve esaslara uyulacaktır”.*

Yukarıda belirtilen belgeler elektronik belge olarak da düzenlenebilmektedir (e-fatura, e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-gider gibi). Elektronik belge, “şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü” ifade etmektedir (509 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, II). VUK mükerrer madde 242’ye göre, “Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanımları suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere eklemeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir”. Dolayısıyla e-belge olarak düzenlenen hallerde farklı bir belge olmayıp kâğıt olarak düzenlenen belgeyle aynı hukuki niteliğe sahip bir elektronik belge bulunmaktadır (VUK Genel Tebliği). Dolayısıyla bu belgeler, gerçek muamele veya duruma dayanmakla beraber mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı düzenlenmişse VUK m. 359/a-2’deki suç oluşacaktır. Zira VUK mükerrer madde 242’ye göre, “Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir”. E-belgede bulunması gereken hususlar 509 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gösterilmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun konusunu oluşturan belgelerin yukarıda belirtilen şekil ve içeriğe sahip olması gerekir. Aksi halde suçun konusunu oluşturan belge bulunmayacak ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçu oluşmayacaktır. Zira VUK m. 227/3 gereğince, “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” sayılmaktadır. Ayrıca ortada gerçek bir belge değil sahte bir belge bulunacaktır.

Belge suretleri veya nüshaları, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun konusunu oluşturabilecektir. Her ne kadar VUK m. 359/a-2’de, VUK m. 359/b’deki gibi suçun belgenin sureti üzerinde de işleneceğine ilişkin bir belirleme yer almamaktaysa da nitelik itibarıyla suçun işlenmesi mümkündür. Yargıtay<sup>41</sup> ve doktrinde de aynı şekilde belirleme yapılmaktadır. Bu görüşe göre, suç belgenin suretleri üzerinde de işlenebilecek olup, yanıltıcılığın

<sup>41</sup> “Şeker toptan ticareti yapmak üzere şahıs mükellefiyeti tesis ettiren sanık hakkında 2013 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; 03.09.2013 tarihinde... plakalı kamyonun durdurulduğu, araçta 9420 kg şeker olduğunun tespit edildiği, araçtaki malların, sanık tarafından tarihsiz olarak, ... Oto Gıda Ltd. Şti. adına, 140 torba şekerle ilişkin düzenlenmiş, 030055 sayılı sevk irsaliyesine dayanarak taşındığının ve kaçak şeker olduğunun belirlenmesi üzerine vergi dairesine yapılan ihbar nedeniyle vergi incelemesi başlatıldığına ilişkin anlaşıldığı; vergi tekniği raporunda, ... Oto Gıda Ltd. Şti. adına düzenlenen...,..., ve ... sayılı sevk irsaliyelerinin sanıkta kalan 2. nüshalarında başlangıçta yüksek miktarda yazılan torba sayısının sonradan silinerek daha düşük miktarda yazıldığına ve söz konusu sevk irsaliyelerine dayanılarak hazırlanan faturaların, değiştirilen düşük miktardaki torba sayısına göre düzenlendiklerinin belirtilmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; suç konusu faturaları kullanan ... Oto Gıda Ltd. Şti. ile Ah... isimli mükellef hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği ilgili vergi dairelerinden araştırılarak, söz konusu şirket yetkilileri ve mükellef hakkında dava açılıp açılmadığı sorular, açıldığına ilişkin dava dosyasına intikal ettirilmesi; suç konusu faturalar ile sevk irsaliyelerinin, sanık ile kullanıcılar arasında gerçekleşen mal alım satımının mahiyetine, miktarına, tarihine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi için; mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullananlara ait belgelerin getirilmesi ve sanığın defter ve belgeleri ile kullanıcıların ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun konusunun, 213 sayılı VUK’nin 229-240 maddelerinde sayılan, mal ve hizmet alım satımına ilişkin olarak düzenlenmesi öngörülen belgeler olduğu, söz konusu maddelerde sevk irsaliyelerinin, de belirtildiği; suçun, alış veriş konu mal veya hizmeti temsil eden belgede, işin mahiyeti, miktarı veya tarihi gibi unsurlarda gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmesi ya da gerçek bilgilerin değiştirilmesi ile işlenebileceği, belgenin, alt ve üst nüshaları ile birlikte yanıltıcı şekilde düzenlenebileceği gibi sadece alt veya üst nüshasının da yanıltıcı biçimde düzenlenebileceği veya bunlardan birinin sonradan yanıltıcı hale getirilmiş olabileceği göz önünde bulundurulurken, toplanan delillerin sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, sevk irsaliyelerinin kayda esas belge olmadığı ve vergi kaybına sebebiyet vermediği şeklindeki yanılgılı değerlendirme ile hüküm kurulması, yasaya aykırı”, Yargıtay 11 CD, 12879/9920, 23.12.2019.



belgenin aslında veya suretinde olmasının önemi bulunmamaktadır<sup>42</sup>. Yargıtay'ın sahte belge düzenleme suçunun bulunduğunu kabul ettiği kararları da bulunmaktadır<sup>43</sup>. Ceza hukuku doktrininde ise, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında belgenin suretinin, kopyasının içerdikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıkları, belge olarak nitelendirilemeyeceği kabul edilmektedir<sup>44</sup>.

### 3. Fiil

#### a. Genel Olarak

VUK m. 359/a-2'de düzenlenen suçun oluşması için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya yanıltıcı olarak düzenlenen bu belgelerin kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle de suçun fiil unsuru belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması oluşturmaktadır.

VUK m. 359/a-2'de düzenlenen suç, seçimlik hareketli bir suçtur. VUK m. 359/a-2 düzenlemesi "Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar" hükmüyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ile bu belgeyi kullanmayı seçimlik hareketli suç olarak düzenlemektedir. Seçimlik hareketlerden biri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek diğeri de düzenlenen bu belgeyi kullanmaktır. Söz konusu hareketlerden birinin yapılması suçun gerçekleşmesi için yeterlidir. Seçimlik hareketli suçlarda, seçimlik hareketlerden birinin veya hepsinin gerçekleştirilmesinde de konu aynı olmak şartıyla suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun oluşması için düzenlemede bir neticenin gerçekleşmesi aranmamıştır. Hareketlerden birinin gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterlidir. Dolayısıyla VUK m. 359/a-2'de düzenlenen suç, sırf hareket suçu niteliği taşımaktadır.

<sup>42</sup> Taştan (n 19) 265, 266.

<sup>43</sup> "Sağın OYAK Genel Müdürlüğü'ne düzenlediği 02.12.2003 tarihli faturanın kendisinde kalan dip koçanında, bedelin eksik ve muhatabın farklı yazıldığına anlaşılmasına göre, faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği gözetilmeden, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğundan bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması", Yargıtay 11 CD, 7512/5975, 12.05.2012.

<sup>44</sup> Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Seçkin 2022) 838; Ahmet Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları* (5237 s.lı TCK. m. 204-212) (2. Baskı, Turhan Kitapevi 2010) 50.

Bu suç aynı zamanda soyut tehlike suçu niteliğindedir. Suçun oluşması için bir zararın gerçekleşmesi, vergi kaybının oluşması veya somut tehlikenin varlığı aranmamaktadır<sup>45</sup>. Ancak somut olayda fail tarafından vergi kaçırılmışsa bu husus TCK m. 61 gereğince cezanın tespitinde ve vergi ziyasına ilişkin idari para cezasının tespitinde göz önüne alınacaktır. VUK'da 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik önce, inceleme konumuz olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun cezası belirlenirken hem 345. maddede yazılı ceza uygulanmakta hem de ayrıca üç aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmekteydi. 345. maddeye göre ceza ise, kaçırıkları verginin üç katı tutarında uygulanmaktaydı. Dolayısıyla 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçunun cezası açısından kaçırılan vergi, bir başka ifadeyle vergi kaybı önem taşıdığından bir zarar suçunun söz konusu olduğu belirtilmelidir.

#### ***b. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek***

Arapça kökenli bir kavram olan muhteviyat, bir şeyin içeriğini oluşturan unsurlar, içerik, kapsam, mahiyet anlamında kullanılmaktadır<sup>46</sup>. Yanıltıcı ise, yanıltma özelliği olan, sofistike olarak tanımlanmaktadır<sup>47</sup>. Ancak kanun koyucu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne olduğunu belirleme işini uygulamaya ve doktrine bırakmamış, kendisi tanımlamıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne anlama geldiği m. 359/a-2'nin son cümlesinde ifade edilmiştir. Buna göre, "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir*". Düzenlemeden de anlaşıldığı gibi bu hükmün uygulanması için gerçek muamele veya duruma<sup>48</sup> ilişkin bir belge olacak, ancak bu belgenin söz konusu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtması gerekecektir. Belge, gerçek muamele veya duruma dayanmıyorsa ortada sahte belge olacağından VUK m. 359/a-2 kapsamına giren bir fiil söz konusu değildir.

**Gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, "belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik**

<sup>45</sup> Anayasa Mahkemesi, 04/11/2021, E. 2019/4 K. 2021/78, § 16.

<sup>46</sup> <<https://www.milliyet.com.tr/egitim/sozluk/muhteviyat-ne-demek-muhteviyat-tdk-sozluk-anlami-nedir-6566275>>.

<sup>47</sup> <<https://sozluk.gov.tr>>.

<sup>48</sup> Muamele veya durum kavramları için bkz.: Akbulut (n 29) 667.

veya fazla gösterilmesidir. Örneğin 50 adet satılan gömleğin 30 adet, 100 liradan satılan bir malın 20 liradan satılmış gibi” veya 5 ton alınan buğdayın 2 ton gibi gösterilmesi halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bulunmaktadır. **Gerçek bir muamelenin mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılmasında ise**, “satılan mal veya hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesi söz konusudur. Örneğin deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satıldığına veya mal yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yılda satıldığına gösterilmesi” bu niteliktedir<sup>49</sup>. Ya da baz yağ satın alındığı halde madeni yağ almış gibi düzenlenen fatura VUK m. 359/2-a kapsamındadır<sup>50</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede, yukarıda belirtilen şekillerde davranılmak suretiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemekte, vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmakta veya faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, vergi dairesi hataya düşürülerek kandırılmakta, dolayısıyla vergi kaçırılmaktadır<sup>51</sup>. Doktrinde yanıltıcı belge düzenlemenin, yalnızca mal veya hizmet değerinin gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilmesinde söz konusu olmayıp, aynı zamanda alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrif edilmiş belgeler şeklinde de gerçekleştirilebileceği belirtilmektedir<sup>52</sup>. Gerçek bir ilişkiyi yansıtan belgelerin üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde de yanıltıcı belgeden söz edilebileceği ifade edilmektedir<sup>53</sup>. Ancak bunun doğru ol-

<sup>49</sup> Yargıtay CGK, 1512/366, 11.07.2014; Yargıtay CGK, 1382/124, 11.03.2014; Yargıtay 11 CD, 4870/667, 14.02.2023 (satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi halinde belgelerin sahte olarak kabul edilmesi gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, mükellef şirketin sentetik tiner imalatında kullanmak üzere ithal ettiği ham maddeleri sentetik tiner imalatında kullanmadan, başka mükelleflere belgesiz olarak teslim edip, tiner üretip satıyormuş gibi sahte fatura düzenleyicisi oldukları yönünde raporlar bulunan mükelleflere sentetik tiner satışına ilişkin fatura düzenlediklerinin iddia olunması sebebiyle, sanığın eylemlerinin 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen zincirleme şekilde sahte belge düzenleme suçunu oluşturacağı. gözetilmeden, 2011 takvim yılı için sahte fatura düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarından ayrı ayrı hüküm kurulması, 2012 takvim yılı için de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan mahkumiyet hükmü kurulması nedeniyle temyize konu kararlar hukuka aykırı bulunmuştur, 11. CD, 4870/667, 14.02.2023).

<sup>50</sup> Yargıtay 11 CD, 8004/7496, 29.09.2021.

<sup>51</sup> Yargıtay CGK, 1382/124, 11.03.2014; Yargıtay CGK, 1512/366, 11.07.2014.

<sup>52</sup> Yüce (n 24) 158, 159.

<sup>53</sup> Hatice Yurtsever, ‘Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı’, Maliye Dergisi, (2009) (156) 141, 144; Seda Yağmur Sümer, ‘Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur’, Ankara Barosu Dergisi, (2023) (1) 149, 159; Taştan (n 19) 266; Karakoç (n 1) 288. Ayrıca Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının Yargıtay CGK, 1382/124, 11.03.2014 kararındaki belirlemesi.

madığı belirtilmelidir. Zira belirtilen hallerde gerçek bir muamele veya duruma dayanmaktan bahsedilemeyecektir. Yanıltıcı belge düzenlemek için gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte mahiyet ve miktarın gerçeği yansıtmadığı bir belge olması gerekir. Bir başka ifadeyle gerçek bir muamele veya durumun muhteviyatının yanıltıcı hale getirilmesi, üzerindeki bilgilerin doğru olmamasıyla değil ancak muamele veya durumun mahiyet veya miktarının gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilmesiyle mümkün olabilir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme açısından kanun koyucu fikri sahteciliği cezalandırmak istemiştir. Fikri sahtecilikte belge sahit olmakla beraber içeriği doğru değildir<sup>54</sup>. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye ilişkin Yargıtay'ın kabulü de bu yöndedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararına göre, yanıltıcı belgede, gerçek bir muamele veya durum olmakla beraber, bunların mahiyet ve miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Dolayısıyla belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde gerçek bir muamele veya duruma dayanan belge bulunmamaktadır<sup>55</sup>. Belgenin gerçek muamele veya duruma dayanması, ancak şekil eksikliğinin bulunması halinde VUK m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme suçu oluşmayıp, TCK'daki belgede sahtecilik suçları açısından değerlendirme yapılmalıdır. Zira VUK m. 359/b'de yer alan suçun oluşması için belgenin içerdiği işlemin veya durumun gerçek olmaması, yani sahte olması gerekmektedir. VUK m. 359/b'de içerik sahteciliği esas alınmakta olup şekil denetim zorunluluğu aranmamaktadır<sup>56</sup>. Yargıtay Ceza Dairesi de "*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 213 sayılı VUK'nun 359/a-2. maddesinde düzenlenmiş olup, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir şeklinde tanımlanmış, dairemiz kararlarında da VUK'nun 359/a-2. maddesi, gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat ve tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir şeklinde*"<sup>57</sup> belirleme yapmaktadır. Dolayısıyla adet, miktar, fiyat ve tutar yönlerinden herhangi bir problem olmayan bir belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçunu oluşturmayacaktır. "*Alıcının adı, unvanı, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, vergi kimlik numarası ve ad-*

<sup>54</sup> Hasan Tahsin Gökcan, 'Resmî Belgede Sahtecilik Suçu', Ankara Barosu Dergisi, (2009) (67)(3) 107.

<sup>55</sup> Yargıtay CGK, 433/575, 22.09.2022. Aynı yönde Yargıtay CGK, 1382/124, 11.03.2014.

<sup>56</sup> Aksine düşünce için bkz.: Yurtsever (n 53) 143, 144.

<sup>57</sup> Yargıtay 11 CD, 6862/2143.

*resi gibi bilgilerin gerçeğe aykırı olması*”, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu teşkil etmeyecektir. Yanıltıcı belge için gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte mahiyet ve miktarın gerçeği yansıtması gerekmektedir. VUK m. 359/a-2 düzenlemesi açık olup, taraflarla ilgili farklı belirlemelerin yapıldığı belgenin 359/a-2 kapsamında nitelendirilip, hükmün kapsamına girmeyen hususlarının hükmün kapsamına sokulmaya çalışılması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Zira kanunilik ilkesi gereğince suç ve ceza içeren hükümlerde dar yorum yapılması gerekli olup, kıyasa yol açacak şekilde genişletici yorum yapılması kabul edilmemektedir. Taraflarla ilgili bilgilerin yanlış yazılması, ortada gerçek bir belgenin olmadığı, aksine sahte bir belgenin bulunduğu sonucunu doğurur.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı gibi VUK m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenlemek ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili birbirinden farklıdır. Sahte belgede, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır<sup>58</sup>.

<sup>58</sup> Yargıtay 11 CD, 575/2053, 10.02.2022; Yargıtay 11 CD, 9937/7891, 06.10.2021. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde; “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” şeklinde tanımlanmış olduğu, gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ya da belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi halinde “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin” söz konusu olacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde tanımlanan sahte belgenin “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen” belgeler olduğu, satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi halinde belgelerin kabul edilmesi gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, 2010 ve 2011 takvim yıllarında temin edilen white spirit ve toluen maddesini sentetik tiner imalatında kullanılmadığı halde tiner üretip satıyormuş gibi görünmek için 2010 yılında KDV hariç 51.044,59 TL tutarında muhteviyatı itibariyle 11 adet yanıltıcı belge, 2011 yılında KDV hariç 8.419,34 TL tutarında muhteviyatı itibariyle 2 adet yanıltıcı belgeyi gerçek bir ticari ilişkiye dayanarak düzenlendiğinin tespit edilmesi halinde, sanıkların eylemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesi uyarınca “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturabileceğinin gözetilmemesi”, Yargıtay 11 CD, 16213/8667, 17.05.2022; “a) Sanık hakkında, ... (II) No.lu Değerlendirme Komisyonu’nun mütalaası ve ekindeki vergi inceleme raporuna uygun olarak “2008 takvim yılında sahte belge kullanma” suçunu işlediği iddiasıyla kamu davası açıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/b. maddesinde düzenlenen “sahte belge kullanma” ile 359/a-2. maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” suçlarının birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alışverişinin bulunması, ancak alışveriş miktar veya mahiyetinin gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin gerektiği, somut olayda ise hakkında sahte fatura düzenlemekten. dolaylı vergi inceleme raporu düzenlendiği belirtilen ... Metal San. ve Tic. Ltd. Şti.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge de aynı anlama gelmemektedir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık söz konusuysen, kısmen sahte belgede gerçek muamele veya durum yanında gerçek olmayan muamele veya durum da bulunmaktadır<sup>59</sup>. Düzenlenen belgede satın alınmış kozmetik ürünle birlikte satın alınmayan kozmetik ürünlere de yer verilmesi söz konusudur.

E-belgede yapılacak olan gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeği yansıtmayan düzenlemeler VUK m. 359/a-2 de yer alan suç oluşturacaktır. Bu halde TCK m. 244 uygulanmayacak, özel norm olan VUK m. 359/a-2'un uygulanması gerekecektir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suçunun oluşması için mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olarak düzenlenme yeterlidir. Herhangi bir vergi kaybının yaşanması gerekmemektedir<sup>60</sup>. Ayrıca suçun oluşması için TCK m. 207'deki gibi düzenlenen belgenin kullanılması da aranmamış<sup>61</sup>, kullanmak seçimlik hareket olarak hükme bağlanmıştır. Bu şekilde vergi

---

*ile sanığın yetkilisi olduğu şirket arasında bu şekilde gerçek bir alışverişin bulunmadığının iddia olunması sebebiyle, sanığın eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilmeksizin, suç vasfında yanılığa düşülerek sanık hakkında VUK'nin 359/a-2. maddesi uyarınca mahkûmiyet hükmü kurulması", Yargıtay 11. CD, 90922/2800, 08.06.2020; "2-Sanık hakkında, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın mütalaası ve ekindeki vergi inceleme raporuna uygun olarak "2011 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma" suçunu işlediği iddiasıyla kamu davası açıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b. maddesinde düzenlenen "sahte belge kullanmak" ile 359/a-2. maddesinde düzenlenen "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma" suçlarının birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alışverişinin bulunması, ancak alışveriş miktar veya mahiyetinin gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin gerektiği, somut olayda ise hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi inceleme raporu düzenlendiği belirtilen Mega Grup Petrol Nakliyat İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti. ve Arifağaoğulları Petrol Ürünleri San. ve Tic. Ltd. Şti. ile sanığın yetkilisi olduğu şirket arasında bu şekilde gerçek bir alışverişin bulunmadığının iddia olunması, sebebiyle, sanığın eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilmeksizin, suç vasfında yanılığın sonucu "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma" suçundan hüküm kurulması", Yargıtay 11 CD, 9685/2811, 22.03.2021.*

<sup>59</sup> Yargıtay CGK, 11-153/641, 18.10.2022; Yargıtay CGK, 192/606, 4.10.2022; Yargıtay CGK, 334/576, 22.09.2022.

<sup>60</sup> Yargıtay 11. CD, 27371/12257, 20.06.2014.

<sup>61</sup> Özel belgede sahtecilik suçu için bkz.: Hasan Tahsin Gökcan, 'Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)', Ankara Barosu Dergisi, (2010) (68)(1), 209 vd.

kaçırılması fiillerinin önemi vurgulanmış, ayrı cezalandırma kabul edilmiştir. Özel belgede sahtecilik açısından sahte belgenin düzenlenmesini gerçekleştiren kişinin bunu kullanması suçun oluşması için aranırken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede suçun oluşması için yanıltıcı belgenin yalnızca düzenlenmesi yeterlidir. Ayrıca yanıltıcı belgeyi düzenleyen bunu kullanması gerekmemektedir. Kullanmışsa da ayrı bir suç oluşmamaktadır. Özel belgede sahtecilik suçunun düzenlendiği TCK m. 207’de düzenleyen kişi dışında başka birinin kullanması ayrı fıkrada hükme bağlanmış (f. 2) iken VUK m. 359/a-2’de seçimlik hareket kapsamında cezalandırılan bir fiil niteliği taşımaktadır.

### ***c. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Olarak Düzenlenen Belgeyi Kullanmak***

VUK m. 359/a-2’de diğer seçimlik hareket, “bu belgeleri kullananlar” şeklinde belirtilmiştir. Bu belgeleri kullanmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin kullanması anlamına gelmektedir.

Belgenin kullanılması, belgeden belli amaçla yararlanılması anlamına gelmektedir<sup>62</sup>. Kullanmak için belgenin hukuki sonuç doğurmasına yönelik hareket etmek gerekmektedir<sup>63</sup>. Sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi gerekmektedir<sup>64</sup>. VUK açısından belgenin kullanılması, vergilendirmeye ilişkin olarak ve/veya vergi idaresine karşı kullanılmış olmasını ifade etmektedir. Vergi idaresi dışında başka makama sunulması VUK m. 3559/a-2 kapsamında olmayıp, TCK anlamında belgede sahtecilik suçu kapsamındadır<sup>65</sup>. Belgenin kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesinin yeterli olup olmadığı, ayrıca belgenin vergi dairesine verilmesinin gerekli olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlar, kullanmanın söz konusu olması için belgenin VUK gereğince tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesinin yeterli olduğunu belirtmektedirler. Bu yazarlara göre, suçun oluşması için vergi kaybı aranmadığından, deftere kaydedilmesiyle tehlike ortaya çıkacağından kullanma gerçekleşmiş sayılır<sup>66</sup>. Bazı yazarlar ise, belgenin kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesinin yeterli olmadığını, ayrıca dahil edildiği beyannamenin vergi

<sup>62</sup> <<https://sozluk.gov.tr>>.

<sup>63</sup> Sahir Erman ve Çetin Özek, *Ceza Hukuku Özel Bölüm Kamu Güvenine Karşı Suçlar*, (Alfa Yayınları 1996) 526.

<sup>64</sup> Gökçen (n 44) 128.

<sup>65</sup> Yargıtay 11. CD, 11723/246, 26.01.2006.

<sup>66</sup> Onur Özcan, *Vergi Suçları*, (Seçkin 2015) 192; İbrahim Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, (Mali Akademi 2013) 151.

daairesine verilmesi gerektiğini de ileri sürmektedirler<sup>67</sup>. Kanaatimizce kullanmak için, belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde hareket etmek gerektiğinden belgenin yalnızca deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp, dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da gerekmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi seçimlik hareketli suçlarda, aynı kişi tarafından seçimlik hareketlerden sadece birinin yapılmasında da hepsinin gerçekleştirilmesinde de konu aynı olmak şartıyla tek suç işlenmiş kabul edilmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen kişi tarafından düzenlenen aynı belgenin kullanılması halinde belge aynı olduğundan ayrı suç oluşmaz, tek suç işlenmiş kabul edilir<sup>68</sup>. Hem düzenleyen hem kullanan aynı kişi ise tek bir VUK m. 359/a-2 gerçekleşir. Aynı kişi tarafından aynı konuda seçimlik hareketin birkaçının veya hepsinin gerçekleştirilmesi sadece TCK m. 61 gereğince cezanın tespitinde göz önüne alınacaktır. Aynı kişinin farklı muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmasında ise tek suç söz konusu olmayıp, ayrı suçlar gerçekleştirilmiş olacaktır.

Seçimlik hareketli suçlarda kullanma hareketinin ayrıca cezalandırılması için kullanma hareketinin başka bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen ile bu belgeyi kullanan farklı ise düzenleyen ve kullanan kişinin her ikisi de VUK m. 359/a-2'den ayrı ayrı sorumlu olur. Örneğin X işletmesi Y işletmesine 300 metre kumaş satmasına rağmen faturayı 600 metre olarak düzenlemesi durumunda X işletmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, Y işletmesi ise kullanması şartıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu işlemiş olacaktır<sup>69</sup>.

Seçimlik hareketli suçlarda hareketlerden biri gerçekleştirilmek suretiyle haksızlık oluşturulmuşsa (VUK m. 359/a-2 işlenmişse), bu hareketin yapıldığı zaman suçun işlendiği zamandır. Hareketin yapılmaya başlanmasıyla tamamlanması arasında geçen zaman fiilin işlendiği zamandır. Eğer seçimlik hareketlerden birkaçı gerçekleştirilmiş ve bu hareketler aynı suçu oluşturuyorsa suçun işlendiği zaman ilk hareketin yapılması ile en son hareketin tamamlanması arasında geçen zamandır. Sadece en son hareketin yapıldığı zamanın dikkate alınması doğru değildir.

---

<sup>67</sup> Taştan (n 19) 264.

<sup>68</sup> Bkz.: Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, (Beta 2008) 138; Taştan (n 19) 71.

<sup>69</sup> Yüce (n 24) 158.



## B. Manevi Unsur

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Suçun taksirli şekline yer verilmemiştir. Suç tipinde amaç veya saike, hukuka aykırılığa ve bilmeye ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla suç doğrudan kastla işlenebileceği gibi olası kasta da işlenebilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili açısından kişinin kastından bahsedebilmek için gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge düzenlediğini veya bu şekilde düzenlenen belgeyi kullandığını bilmesi gerekmektedir. Bilmediği durumda hata hükümleri (TCK m. 30/1) uygulanacak ve kişinin kastından bahsedilemeyecektir. Suçun manevi unsuru sübjektif bir unsur olmakla birlikte kişinin kastının bulunduğu somut olaydaki tüm objektif ve sübjektif unsurların değerlendirilerek ortaya konması gerekir. Doktrinde, sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede kastın tespiti bakımından, “belgeyi düzenleyen faaliyetinin konusu, ödemenin şekli, mükellefin vergi ödeme gayretleri, sattığı mal/hizmet bakımından organizasyonu ve sahip olduğu ekipmanlar, yapılan alımların analizi, yapılan üretim ve iş hacmi, belgenin toplam alışlar içerisindeki yeri, belgenin kullanım sıklığı, belgenin değer olarak yüksekliği, kredi kullanıp kullanılmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen, alım/satım ilişkisinde olunan kişiler nezdinde yapılan karşıt inceleme ve tutanaklar, sermaye miktarı ve çalışan sayısı gibi birçok hususun” dikkate alındığı belirtilmektedir<sup>70</sup>.

Kullanmanın ayrıca cezalandırılması için hem kullanılan belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması hem de düzenleyen dışında başka bir kişi tarafından kullanması gerektiğinden kullanan kişinin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belgeyi kullandığını bilmesi gerekmektedir. Bilmediği durumda ise hata hükümleri (TCK m. 30/1) uygulanacak ve kişinin kastından bahsedilemeyecektir. Kanun koyucu suç tipinde bilerek ifadesine yer vermediğinde olası kasta da işlenebilmesi mümkündür. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma fiilinde, 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce kullanmanın bilerek gerçekleştirilmesi aranmaktaydı<sup>71</sup>. 4369 sayılı Kanunla bilerek

<sup>70</sup> Sümer (n 53) 170, 171; Akdeniz (n 20) 101.

<sup>71</sup> Bilerek kavramının metinden çıkarılması değişik tartışmaların yaşanması sonucunu doğurmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Akdeniz (n 20) 98, 99.

ifadesi çıkarıldığı için suçun olası kastla işlenmesi de mümkün hale getirilmiştir. Ancak doktrinde bilerek kavramının metinden çıkarılmasıyla, bu suç açısından kast unsurunun aranmamasının hedeflendiği belirtilmiştir<sup>72</sup>.

VUK m. 359/2-a'da düzenlenen fiilin taksirli şekline Kanunda yer verilmediğinden hata halinde failin cezalandırılması söz konusu olmayacaktır.

Bir kimsenin açık veya örtülü rızası üzerine onun adına belge düzenlendiğinde TCK hükümleri gereğince suçtan cezalandırılma kabul edilmemektedir. Ancak cezalandırma nedeninin ne olduğu konusunda doktrinde farklı belirlemeler bulunmaktadır. Bazı yazarlar tarafından fail sahtecilik kastıyla hareket etmediği için suçun oluşmadığı ileri sürülmektedir<sup>73</sup>. Bazı yazarlar tarafından ise, bu halde hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hatanın bulunduğu ifade edilmektedir<sup>74</sup>. Yargıtay tarafından ise ilgisinin bilgisi ve rızası çerçevesinde hareket edilen hallerde zarar verme bilinci ile hareket edilmediğinden sahtecilik kastının bulunmadığı kabul etmektedir<sup>75</sup>. Bu belirlemelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemede anlam ifade etmeyeceği belirtilmelidir. Zira bu suç, kişilerin haksız kazanç sağlamasını, hazinenin zarara uğratılmasını engellemek, devletin vergilendirme hak ve yetkisini korumak, vergi kaybını önlemek için kabul edildiğinden ilgili kişi rıza gösterse bile VUK m. 359/a-2 oluşacaktır. VUK m. 359/a-2 gereğince, düzenlenen belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde gösterdiği için, belirtilen durumlarda da yanıltıcı belgenin varlığı söz konusu olacaktır.

### C. Hukuka Aykırılık

VUK m. 359/a-2'de yer alan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçu açısından hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanması mümkün gözükmemektedir. TCK'da düzenlenen meşru savunma ve ilgisinin rızası hukuka uygunluk nedeninin uygulanması, bu suç bireysel değerleri korumadığı için mümkün değildir. Diğer iki nedenin de (hakkın kullanılması ve kanun hükmünün yerine getirilmesi) VUK m. 359/2-a açısından uygulanması söz konusu olmayacaktır.

<sup>72</sup> Bu görüşler için bkz.: Sümer (n 53) 163-166.

<sup>73</sup> Koca ve Üzülmöz (n 44) 890, 891.

<sup>74</sup> Gökçen (n 44) 465, 466.

<sup>75</sup> Yargıtay 11 CD, 7078/4923, 08.06.2021; Yargıtay 11 CD, 8425/617, 06.02.2008.

## V. Teşebbüs, İştirak, İçtima

### A. Teşebbüs

Doktrinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçuna teşebbüsün mümkün olup olmadığı tartışmalıdır. Bazı yazarlar teşebbüsün mümkün olduğunu kabul etmektedirler<sup>76</sup>. Bazı yazarlar düzenleme fiili açısından teşebbüsün mümkün olmadığını kabul ederken, kullanma fiili açısından teşebbüsün mümkün olduğunu ifade etmektedirler<sup>77</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunda hem düzenlemek hem de kullanmak fiili açısından teşebbüsün mümkün olduğunu düşünüyoruz. Suç, sırf hareket suçu olmakla beraber teşebbüs gerçekleşebilir. Muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenlemekle birlikte suç tamamlanmakla birlikte düzenlemek için icra hareketlerine başlayan kişinin icra hareketlerini tamamlayamaması halinde suç teşebbüs halinde kalacaktır. Örneğin müstahsil makbuzu düzenleyen alıcının fiilinin satıcı tarafından fark edilmesi ve müdahale edilmesi durumunda suç teşebbüs aşamasında kalacaktır. Aynı şekilde kullanma hareketi açısından da teşebbüs söz konusu olabilecektir. Örneğin beyanname satıcı tarafından vergi dairesi yetkilisine verilmek üzereyken engel olunduğunda suç teşebbüs aşamasında kalmıştır.

### B. İştirak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun iştirak halinde işlenmesi mümkündür. TCK'nin m. 37-40 maddelerinde düzenlenen iştirak hükümleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçu açısından da uygulanabilecektir. Müşterek failliğin, dolaylı failliğin gerçekleşmesi mümkündür. Tüzel kişinin kanuni temsilcisi olan iki ortağın birlikte suç işleme iradesiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi halinde müşterek faillik söz konusu olacaktır<sup>78</sup>. Bir

<sup>76</sup> Özcan (n 66) 244.

<sup>77</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs', TAAD, (2019) (10)(37) 1, 18; Tahsin Torunoğlu, 'Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu', AkdHFD, (2023) 13 (2) 877, 897.

<sup>78</sup> "Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğun 213 sayılı VUK'nin 10. ve 333. maddelerinde düzenlenerek aynı Kanun'un 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağına öngörüldüğü, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın

şirket sahibi mükellefin şirket çalışanını tehdit etmek suretiyle 20 tane aldığı şeyi 1000 tane göstermesini sağlaması durumunda dolaylı faillik gerçekleşecektir. Şerikliğin gerçekleşmesi de mümkündür. Örneğin vergi mükellefi olan kişiye muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemesi için çalışanının araç bulması yardım etme niteliğindedir. Yine faturanın yanıltıcı olarak düzenlenmesi için muhasebecinin azmettirilmesi şeriklik kapsamındadır<sup>79</sup>. Bir kimse mükellefin hem düzenleme hem de kullanma fiiline katılmışsa ve kendisi mükellef değilse fail olamayacak, yardım eden olarak sorumlu tutulacaktır (TCK m. 40). Ancak kişinin iki seçimlik hareketi gerçekleştirilmesi cezanın tespitinde göz önüne alınacaktır.

VUK'nin 360. maddesinde, TCK'dan farklı olarak vergi kaçakçılığı suçlarının iştirak halinde işlenmesinde cezada indirim yapılmasını gerektiren bir neden kabul edilmiştir. VUK'nin 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". Dolayısıyla bu hüküm VUK m. 359/2-a için de uygulanacaktır.

VUK'nin 360. maddesindeki düzenlemesinde vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak açısından TCK'nın suça iştirake ilişkin 37-41. maddelerinin uygulanması kabul edilmiştir. Dolayısıyla da vergi kaçakçılığı suçlarında ve bu kapsamda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunda TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri uygulanacak ve her bir iştirak edenin cezası TCK hükümleri gereğince belirlenecek ve 360. madde uygulanacaktır. Ancak doktrinde suça iştirakin hangi katkı şeklinde olursa olsun iştirak edene verilecek cezanın asıl failin cezası kadar olduğu belirtilmektedir<sup>80</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçu iştirak halinde işlenmek şartıyla hem müşterek failler, doğrudan fail ve şerikler için uygulanma niteliğine sahiptir. VUK m. 360, iştirak halinde işle-

---

*şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı gözetilerek, varsa iş bölümüne dair şirket esas sözleşmesi ve iş bölümüne ait kararlar getirtilip, olay tarihinde sanıkların şirketteki görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi", Yargıtay 11 CD, 12692/3806, 08.03.2022.*

<sup>79</sup> Bkz.: Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Beta 2016) 201, 203.

<sup>80</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, (13. Baskı, Ekin 2022) 296. Aynı yönde Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, (Gazi 2019) 171.

nen suçlarda uygulanabileceğinden tek bir kişinin işlediği suçta uygulanması söz konusu değildir. Dolaylı faillikte ise hükmün uygulanmayacağını düşünüyoruz<sup>81</sup>.

VUK'nin 360. maddesinin uygulanabilmesi için, düzenlemeden de anlaşıldığı gibi suçun işlenmesine iştirak eden kişilerin suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması gerekmektedir. Hükümde menfaatin niteliğine ilişkin bir belirleme yapılmadığı için menfaatin maddi olup olmaması hususu tartışmalıdır. Bizim de görüşlerine katıldığımız bazı yazarlar menfaatin maddi olması gerektiğini belirtirken<sup>82</sup> bazı yazarlar menfaatin maddi olmasına gerek olmadığını ifade etmektedirler<sup>83</sup>. Yargıtay da 360. maddedeki menfaat sağlamayı maddi menfaat sağlamak olarak nitelendirmektedir<sup>84</sup>. VUK'nin 360. maddesinin uygulanması açısından

<sup>81</sup> Akbulut (n 29) 680, 681.

<sup>82</sup> Mehmet Batun, 'Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür', Yaklaşım Dergisi, (2010) (18)(213), <<http://www.yaklasim.com>>, 135; 'Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür', <<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/13314>> Erişim Tarihi 22 Mayıs 2019.

<sup>83</sup> Emre Burak Onat, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak', TBB Dergisi, (2018) (137) 332; Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, *Vergi Suçları*, (2. Baskı, Adalet Yayınevi 2016) s. 266; Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 10. Baskı, Bursa 2017, s. 463; Torunoğlu (n 77) 897.

<sup>84</sup> "Sanıkların sahte fatura düzenlemek eylemlerinden dolayı maddi çıkar sağlayıp sağlamadıkları araştırılıp, tartışılmaksızın suçun işlenmesinden doğrudan menfaatleri bulunmadığı gerekçesiyle 213 Sayılı VUK'nin 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 ...'ın savunmasında Has Sembol şirketinin Adana'da 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 ...'un 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 sicilinde 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 sanıklarla yüzleştirilmesi, sanık ...'in sanık ... Halil'e verdiği vekaletnamenin onaylı suretinin dosya arasına alınarak sanık ... Halil'in sanık ...'in vekilliğini üstlendiği dönemde şirket işleri ile ilgilenip ilgilenmediğinin araştırılması, suçta konu faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanıklara ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra 213 Sayılı VUK'nin 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", Yargıtay 11 CD, 5053/7665, 04.10.2018.

menfaatin elde edilip edilmemesinin ise herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Suça iştirak eden kişilerin suçun işlenmesinde menfaatleri yoksa ceza indirimi uygulanacaktır. Ceza indirimi zorunlu olup hâkimin cezayı indirip indirmeme konusunda takdir yetkisi yoktur. Hâkim cezayı yarı oranında indirecektir.

VUK'nin 360. maddesinde öngörülen indirimın uygulanabilmesi için önce suça katılan kişilerin katkısının faillik mi yoksa şeriklik mi niteliğinde olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra cezanın belirlenmesi aşamasına geçilecektir. TCK'da cezanın belirlenmesi belirli sıralamaya tabi tutulmak suretiyle yapılmaktadır. Bu sıralamanın değiştirilmesi söz konusu değildir. Örneğin suçun işlenmesinde menfaati bulunmayan kişi yardım eden konumunda ise 39. maddenin uygulanması suretiyle yardım edenin cezası 61. maddedeki sıralama çerçevesinde tespit edilecek, daha sonra VUK'nin 360. maddesi gereğince cezanın yarısı indirilecektir. Yani önce 61. maddenin ilk dört fıkrasına göre belirlenen ceza üzerinden 39. maddenin uygulanması yapılacak ve ceza yarı oranında indirilecek, daha sonra indirilen ceza üzerinden VUK'nin 360. maddesi gereğince tekrar ceza yarı oranında indirilecektir. Daha sonra zincirleme suç ve diğer müesseseler uygulanacak ve sonuç ceza tespit edilecektir<sup>85</sup>.

<sup>85</sup> Yargıtay belirtilen şekilde değerlendirme yapmakla beraber, zincirleme suç kuralının uygulanmasında hatalı tespit yapmış, önce zincirleme suçu daha sonra iştiraki uygulamıştır. Ancak önce iştirak hükümlerini uygulaması daha sonra zincirleme suç kuralı gereğince artırım yapması gerekmekteydi: "Ankara Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 21.03.2012 tarihli iddianamesi ile sahte fatura düzenleme eylemine iştirak etme suçundan açılan kamu davasında sanığın, ... Reklam Temizlik Med. Koz. San. Tic. Ltd. Şti. Adına komisyon karşılığı sahte fatura düzenlenmesi eylemine herhangi bir maddi menfaati olmadan iştirak ettiği kabul edildiği halde, sanık hakkında TCK'nin 39. maddesi de uygulanmayarak fazla ceza tayin edilmesi, Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. Maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nin 321. Maddesi uyarınca bozulmasına, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususun aynı Kanun'un 322. Maddesi uyarınca düzeltilmesi mümkün bulunduğundan, 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme eylemine iştirak suçlarından kurulan hüküm fıkralarında ayrı ayrı olmak üzere; TCK 43/1. Maddesi uygulamasından sonraki "Sanığın atılı suçu iştirak etmek suretiyle işlediği ve suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması sebebiyle 213 Sayılı VUK'nun 360. Maddesi gereğince suçun işleniş biçimi de dikkate alınarak cezası yarı oranında indirilerek 11 ay 7 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına, TCK'nin 62. Maddesi gereğince cezasından taktiren 1/6 oranında indirim yapılarak 9 ay, 10 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına" kısımlarının tamamen çıkarılarak yerlerine "sanığın atılı suçu iştirak etmek suretiyle işlemesi sebebiyle TCK 39. Maddesi gereğince cezasının 1/2 oranında indirilerek 11 ay 7 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına, suçun işlenmesinde sanığın maddi menfaatinin bulunmaması sebebiyle VUK'nin 360. Maddesi gereğince cezası yarı oranında indirilerek 5 ay 18 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına, TCK 62. Maddesi gereğince cezasının 1/6 oranında indirilerek 4 ay 20 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına" cümleleri eklenmek suretiyle, sair yönleri usul ve yasaya uygun bulunan hükümlerin düzeltilerek onanmasına, 13.02.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi", Yargıtay 11 CD, 5618/1185, 13.02.2018.

TCK'da, VUK'nin 360. maddesindeki gibi bir indirim nedenine yer verilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda failin belirli amaçla hareket etmesi suçun ya temel şeklini oluşturmakta ya da nitelikli halini teşkil etmektedir. Bu hallerde belirli amaca sahip olunması yeterli olup, sorumluluk için amacın gerçekleşmesi gerekmemektedir. Suç tipinde yer verilen amacın gerçekleşmesi ayrıca suç teşkil ediyorsa faile ondan da sorumluluk tayin edilmesi yoluna gidilmektedir. Ceza hukukunda suç tipinde yer verilen amaca failin sahip olması aranmakta, şeriklerin suç tipinde yer verilen amaçla hareket etmesi gerekmeyip bilmeleri yeterli kabul edilmektedir<sup>86</sup>. VUK'nin 359. maddesinde yer verilen kaçakçılık suçlarında ise failin belirli amaçla hareket etmesi aranmamıştır. Ancak vergi kaçakçılığı suçlarının vergi vermemek veya az vergi vermek için işlendiği de açıktır. TCK'da suç tipinde amaca yer verilen suçlarda bile bu amaca sahip olmayan kişinin cezasında indirim uygulanmasını kabul etmeyen kanun koyucunun amaca yer vermeyen vergi suçlarında böyle bir indirimi kabul etmiştir. Ancak kanun koyucunun amaca yer verilen suç tiplerinde, amaçla hareket etmeyen kişilerle amaçla hareket eden kişilere aynı cezayı vermemek açısından amaçla hareket etmeyen kişilerin cezasında indirim gitmeyi kabul etmesi gerekir. Ama bunu genel hüküm olarak TCK'da yapması gerekir. Bu şekilde uygulama suçlara (örneğin biri vergi kaçakçılığı suçu, diğeri kültür ve tabiat varlıklarının kaçakçılığı suçu) katılan ortaklara eşit uygulama yapılmaması, birinin diğere oranla farklı cezalandırılması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca suç tipinde amaca yer verilen suçlarda bu amaca sahip olmayan kişide indirim yapmazken hiç amaca yer vermeyen bir suçta indirim yapma imkânı getirilmektedir. Bu şekilde bir uygulama doğru değildir. Eğer kanun koyucu düzenleme yapmak istiyorsa TCK'nın genel hükümlerinde düzenleme yapma yoluna gitmeli ve suçlar arasında fark yaratmamalıdır. Olması gereken açısından yapılması lüzumlu olan şey, kanun koyucunun suç ortaklarının sorumluluğuyla ve nitelikli hallerin ortaklara geçişiyle ilgili TCK'da genel nitelikte düzenlemeye gitmesidir.

<sup>86</sup> Kanaatimizce nitelikli hal olan amaç veya saik kendisinde olmayan kişi için uygulanmamalıdır. Örneğin, TCK m. 82 açısından töre saikiyle hareket etmeyen yardım edene nitelikli hal uygulanmamalıdır. Yardım edende töre saiki varsa ona da 82. madde uygulanmalıdır. Töre saikiyle hareket eden kişi bu saikin olmadığı bir kişiyi öldürme suçuna azmettirdiğinde ise görüşümüze göre fail 81. maddeden sorumlu olurken azmettiren 82. maddeden sorumlu olmalıdır. Ancak amaç veya saikin suçun temel şeklinde yer verildiği hallerde de sorun bulunmaktadır. Dolayısıyla, amaç veya saike sahip olmayan kişi için Ceza Kanunumuzda indirim yapma imkânı getirilmelidir. Bkz.: Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Adalet 2023) 963, 964.

### C. İçtima

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun işlenmesiyle birlikte vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahati de gerçekleştiğinde her birinden ayrı ayrı yaptırım uygulanacaktır. VUK'nin 340. maddesi suçlar ile kabahatler arasında fikri içtima hükmünün (Kabahatler Kanununun m. 15/3) uygulanmasını kabul etmemiş, her birinden ayrı ayrı yaptırım uygulanmasını benimsemiştir. Üstelik 344. madde, vergi ziyasına 359. maddede yazılı kaçakçılık fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde kabahatten dolayı öngörülen cezanın üç kat uygulanacağını düzenlemiştir. VUK m. 359/son fıkrada da hüküm bulunmakta ve kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmektedir. Yine VUK m. 367 gereğince, 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun aynı zamanda vergi kabahati teşkil etmesi halinde ayrı ayrı sorumluluk tayin edilecektir. VUK m. 340 ve 367'deki düzenlemelerinin aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasaya Mahkemesine başvurulmuşsa da Mahkeme düzenlemelerin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir<sup>87</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun zincirleme suç şeklinde gerçekleştirilmesi mümkündür. Zincirleme suçla ilişkin VUK m. 359'da özel bir düzenleme bulunmaktadır. Bu hükme göre, vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uygulanacaktır. Kanun koyucu zincirleme suçun şartlarını fıkrada belirtmiş, ceza açısından ise TCK'nin 43. maddesine yollama yapmıştır. Düzenlemeye göre zincirleme suçun uygulanması için birden fazla takvim yılı

<sup>87</sup> "Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama" ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır", Anayasa Mahkemesi, E. 2019/4 K. 2021/78, 04.11.2021, § 58.



veya vergilendirme döneminde aynı suç işleme kararıyla birden fazla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun işlenmesi halinde zincirleme suç kuralı uygulanacak ve bir cezaya hükmedilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerinin aynı takvim yılı veya aynı vergilendirme döneminde işlenmesi halinde, birden fazla fiil ve zincirleme suç değil, tek fiil ve tek suç oluşacaktır. VUK m. 359/a-2'ye kullanma açısından bakıldığında kullanma için beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiğinden, aynı beyannamede kullanılan belgeler açısından zincirleme suç değil, tek fiil ve tek suç söz konusu olacaktır. Beyannamenin verilmesinden sonraki dönemlerde kullanılan belgelerde ise artık yeni fiiller söz konusu olacak ve bir suç işleme kararı varsa zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir<sup>88</sup>.

Aynı takvim yılında veya vergilendirme döneminde olsa bile yetkili kişi tarafından temsilciliğini yaptığı farklı firmalar için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmişse tek fiil (tek suç) veya bir suç işleme kararı (zincirleme suç) söz konusu olmayacaktır. Ancak aynı mükellefe düzenlenen belgeler arasında şartlar gerçekleşmişse, örneğin farklı beyannamelerde kullanılan belgeler açısından zincirleme suç kuralları uygulanabilecektir<sup>89</sup>.

Kişinin hem sahte belge düzenlemesi hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi halinde farklı suçlar gerçekleştirildiğinden gerçek içtima uygulanacaktır. Kanun koyucu TCK m. 204'teki gibi sahte belge düzenleme ile gerçeğe aykırı belge düzenlemeyi seçimlik hareket olarak öngörmemiş, farklı suçlar olarak hükme bağlamıştır. Kanun koyucu farklı maddelerde farklı suçlar olarak düzenlemesi gereken fiilleri aynı bentte hükme bağlamıştır. Örneğin m. 359/a ve b bentlerinde düzenlenen bazı hareketler TCK'da m. 204 ve 205, m. 207 ve 208'de ayrı suçlar olarak<sup>90</sup>, TCK'da seçimlik olarak düzenlenen hareketler de (TCK m. 204/2) VUK m. 359'da (b. a-2) ayrı suçlar olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak aynı belgede hem sahte düzenleme yapılmış hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenleme söz konusu olmuşsa ortada sahte olarak düzenlenmiş belge olduğu için fail VUK m. 359/b gereğince sorumlu tutulacaktır.

<sup>88</sup> "Saniğin aynı takvim yılında birden fazla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin farklı beyanname dönemlerinde kullanıldığı kabul edilmesine rağmen zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması", Yargıtay 11 CD, 4943/2005, 21.02.2024.

<sup>89</sup> Bkz.: Akbulut (n 29) 688.

<sup>90</sup> Bkz.: Akbulut (n 29) 654, 655.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili suçtan kaynaklanan malvarlığı değerini aklama (TCK m. 282) için de kullanılabilir. Bu halde iki suçun fiilleri arasında aynıyet bulunduğundan fikri içtima uygulanacaktır (TCK m. 44). Kullanma fiiliyle m. 282 arasında da fikri içtima gerçekleşebilecektir.

VUK m. 359/a-2'de farklı suçlar, seçimlik hareket olarak düzenlendiğinden failin hem muhteviyatı itibariyle belge düzenlemesi hem de bu belgeyi gizlemesi halinde tek suç oluşacaktır. Ancak farklı belgeler üzerinde seçimlik hareketler gerçekleştirilmişse birden fazla suç işlenmiş olacak ve içtima kuralları çerçevesinde sorumluluk belirlenecektir. Eğer bir suç işleme kararıyla fiiller gerçekleştirilmişse zincirleme suç kuralları çerçevesinde değerlendirme yapılacaktır.

## VI. Etkin Pişmanlık

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçuyla ilgili iki etkin pişmanlık hükmüne yer verilmiştir. Bilindiği gibi kanun koyucu etkin pişmanlığı genel hükümlerde düzenlememiş, ilgili suç tiplerinde yer vermiştir. Dolayısıyla belirtilen suç tiplerinde şartların gerçekleşmesiyle hüküm ifade eden bir kurumdur. Vergi kaçakçılığı suçunda da etkin pişmanlık hükümlerine yer verilerek etkin pişmanlığın uygulanması sağlanmak istenmiştir.

**İlk etkin pişmanlık hükmü** VUK'nin 359. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz". Dolayısıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar 371. maddedeki şartlara uygun olarak durumu ilgili makama haber verdiklerinde VUK m. 359/a-2'den cezalandırma söz konusu olmayacaktır.

VUK'nin 371. maddesi "Pişmanlık ve Islah" başlığını taşımakta ve aslında vergi ziyayı kabahati ile ilgili olarak uygulanmaktadır. Ancak kanun koyucunun 359. maddesindeki düzenlemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanmaktadır. Hükmün uygulanması için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullanma fiillerini işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri hâlinde, aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesi kaydıyla haklarında VUK m. 359/a-2'den ceza verilmemektedir. Bu şartlar 371. maddede:

*“1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi 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.*

*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”*

şeklinde ifade edilmiştir.

Kendiliğinden haber verme, olayın ilgili olduğu vergi türüne yönelik vergi incelemesine başlanmadan veya vergi türünün takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yetkili makamlara başvurulmasını ifade etmektedir. Beyanda bulunma, mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olduğu vergilerini tamamlaması ve düzeltmesi için beyanda bulunmasını belirtmektedir. Ayrıca ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir<sup>91</sup>.

**Etkin pişmanlığa ilişkin ikinci hüküm** VUK m. 359/3 ve 4’te düzenlenmiştir. Bu hükümler 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 4. maddesiyle 359. maddeye ilave edilmiştir. Etkin pişmanlığın soruşturma ve kovuşturma aşamasında da uygulanması sağlanmak istenmiştir. 3. fıkraya göre, *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin,*

<sup>91</sup> Bkz.: Şenyüz, Yüce ve Gerçek (n 80) 287-289.

*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*". Düzenlemeden de anlaşıldığı gibi, etkin pişmanlık ceza verilmesini engellemekte, ceza indirimi yapılmasını sağlamaktadır. 3. fıkra hükmüne göre, vergi kaybına uğratıldığı gerekçesiyle 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 indirilmektedir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda ise verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir (VUK m. 359/4). İdarenin denetimi sonucunda vergi kaybı bulunmadığı sonucuna varılması hâlinde 4. fıkra gereğince herhangi bir şarta bağlı olmaksızın ceza yarı oranında indirilerek uygulanacaktır. İdarenin hatalı olarak vergi kaybı bulunduğu sonucuna varması hâlinde ise 3. fıkradaki şartların yerine getirilmesiyle ceza indiriminden yararlanılabilecektir<sup>92</sup>. Anayasa Mahkemesi tarafından hüküm iptal edilmeden önce ceza indirimlerinden (3. ve 4. fıkra gereğince) faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı aranmaktaydı (VUK m. 359/5)<sup>93</sup>. Ancak Anayasa Mahkemesi 13/9/2023 tarihli ve E. 2022/81, K. 2023/153 sayılı kararı ile 5. fıkra hükmünü iptal etmiştir<sup>94</sup>.

<sup>92</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2022/59 K. 2022/111, 28.09.2022, § 32.

<sup>93</sup> "Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; bahse konu hükmün, "... oluşan vergi ziyayı nedeniyle sanığa etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi hususu hatırlatılarak ve sanığın ödeme yapması için gereken sürenin son günü olan 15/04/2023 tarihine kadar beklenilerek sonucuna göre bir karar verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi..." gerekçesiyle kanun yararına bozulması talep olunmuş ise de, Mahkemece yazılan 14.05.2022 tarihli müzekkereye istinaden ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından gönderilen 17.05.2022 tarihli cevabi yazıda; "... dairemizin 0460348968 vergi numaralı mükellefi ...'ın yazımız tarihi itibarıyla suça konu olan 2008 ve 2009 yılları bilerek sahte belge kullanma suçundan dolayı adına düzenlenen tarhiyatlara ilişkin vergi mahkemesinde dava açılmadığı ve tarhiyatların ihtilafsız kesinleştiği görülmüş olup bahse konu olan incelemeden doğan tüm tarhiyatların ödendiği görülmüştür." denildiğinin anlaşılması karşısında; kanun yararına bozma isteminin reddine karar vermek gerekmiştir", Yargıtay 11 CD, 3834/7118, 16.10.2023.

<sup>94</sup> "9. Vergi incelemesinde vergi kaybının tespit edilmesi hâlinde ise anılan maddede yazılı cezalar uygulanacaktır. Ancak bu durumda da maddenin üçüncü fıkrasında cezayı hafifletici nedenlere yer verilmiştir. Buna göre tarh edilen verginin gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi hâlinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilince-

Üçüncü etkin pişmanlık hükmü geçici madde 34'te düzenlenmiştir. Bu madde 8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 6. maddesiyle VUK'a eklenmiştir. Bu hükümlerle etkin pişmanlığın Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte infaz aşamasında<sup>95</sup> veya kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan uyumsuzluklar için de uygulanması kabul edilmiştir<sup>96</sup>. Hem 359. mad-

---

ye kadar ödenmesi hâlinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilecektir. 10. Dava konusu beşinci fıkrayla ise cezayı hafifleten nedenlerin uygulanması vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartlarına bağlanmıştır. 11. Benzer nitelikteki hükümlere Kanun'un geçici 34. maddesinde de yer verilmiştir. Anılan maddeye göre soruşturma, kovuşturma veya infaz evresinde olan dosyalar bakımından vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi, bunların dava konusu yapılmaması hâlinde cezaların yarısı oranında indirim yapılacaktır. Hem 359. hem de geçici 34. maddede soruşturma ve kovuşturma evreleri için benzer düzenlemeler yapılmış olup söz konusu düzenlemeler arasında zaman bakımından uygulanma itibarıyla farklılık bulunmaktadır. Şöyle ki geçici 34. maddede yer alan "... bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde..." ibaresi dolayısıyla anılan maddeyi ihdas eden 7394 sayılı Kanun'un yayımlandığı 15/4/2022 tarihinde soruşturma veya kovuşturma evresinde bulunan dosyalar bakımından geçici 34. madde uygulanacak, bu tarihten sonra soruşturma evresi başlayan dosyalar bakımından ise 359. madde uygulanacaktır", Anayasa Mahkemesi, E. 2022/81, K. 2023/153, 13.09.2023, § 9, 10, 11.

<sup>95</sup> Anayasa Mahkemesi düzenlemenin infaz aşaması açısından özel af niteliğinde olduğunu kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesine göre, "7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde soruşturma, kovuşturma veya infaz evresinde bulunan dosyalara uygulanmak üzere benzer düzenlemelere de geçici 34. maddede yer verilmiştir. Kovuşturma evresindeki dosyalar bakımından etkin pişmanlık kurumundan yararlanabilmek için geçici 34. maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesine göre vergi ve diğer borçların ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması gerekmektedir. Infaz aşamasındaki dosyalar bakımından öngörülen ceza indirimi ile hükmedilen cezanın miktarının azaltılmasına yönelik bir düzenleme yapılarak bu dosyalar bakımından özel af imkânı getirilmiştir. Geçici 34. madde gereğince özel aftan yararlanılabilmesi için de vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi ve bunların dava konusu yapılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla aftan yararlanılabilmesi koşula bağlanmış olup anayasa koyucu, Anayasa'nın 87. maddesinde yer verilen TBMM'nin genel ve özel af ilanına karar verme yetkisini bu af türlerinin koşullu veya koşulsuz olması yönünden sınırlandırmamıştır. Bu itibarla TBMM'nin aftan yararlanmayı koşula bağlamasının önünde anayasal bir engel bulunmamaktadır (AYM, E. 2020/44, K. 2020/41, 17/7/2020, § 21)", Anayasa Mahkemesi, E. 2022/59 K. 2022/111, 28.09.2022, § 24.

<sup>96</sup> "Hükümden sonra 15.04.2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7394 sayılı Kanun'un 4 ve 5. maddeleriyle, 213 sayılı Kanun'un 359 ve 367. maddelerinde değişiklik yapılmış olup aynı Kanun'un 6. maddesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 34. maddenin 3. fıkrasındaki "Bu maddeyi ihdas eden Kanun'un 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 verilir" hükmü uyarınca, 5237 sayılı TCK'nin 7/2. maddesi de gözetilerek 7394 sayılı yasanın 4. maddesi ile getirilen etkin pişmanlık hükümlerine göre sanığın hukuki durumunun yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması", Yargıtay 11 CD, 13855/7910, 10.05.2022.

dede hem de geçici 34. maddede soruşturma ve kovuşturma evreleri için benzer düzenlemeler yapılmışsa da hükümler arasında zaman bakımından uygulanma farklılığı bulunmaktadır. Zira 7394 sayılı Kanun'un yayımı tarihi olan 15/4/2022 tarihi itibarıyla soruşturma veya kovuşturma evresinde bulunan dosyalar bakımından geçici 34. madde uygulanacak, bu tarihten sonra soruşturma evresi başlayan dosyalar bakımından ise 359. madde uygulanacaktır<sup>97</sup>. 34. maddeye göre,

*“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын 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 şarttır.*

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

*Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.*

*Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.*

*359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır”.*

Geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin Anayasa'nın 10. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesine baş-

<sup>97</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2022/81 K. 2023/153, 13.09.2023, § 11.

vurulmuştur. 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. Mahkeme kararında "muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizması öngörülmediği" ni belirtmiştir. Dolayısıyla ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı infaz ve kovuşturma aşamalarında olan dosyalar açısından uygulanamayacaktır<sup>98</sup>.

## VII. Yaptırım ve Muhakeme

VUK m. 359/a-2 hükmünde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçunun cezası on sekiz aydan beş yıla kadar haptir. *Bu ceza 7394 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Söz konusu Kanunun 4. maddesiyle suçun cezasının alt sınırı değiştirilmemiş, ancak üst sınır üç yıldan beş yıla çıkarılmıştır.*

<sup>98</sup> 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 suça ilişkin yargılamada ceza mahkemesinin yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle 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 uğratıldığı"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 hâllerde 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 etmekte 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", Anayasa Mahkemesi, E. 2022/59 K. 2022/111, 28/09/2022, § 51, 52.

VUK'nin 367. maddesinde bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul başlığıyla muhakemeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 367. maddeye göre vergi kaçakçılığı suçu hakkında kovuşturma yapılması mütalaa şartına<sup>99</sup> bağlıdır<sup>100</sup>. VUK m. 367'ye göre<sup>101</sup>,

*“(Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) 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.*

*359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.*

*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*

*(Ek dördüncü fıkra: 29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.*

<sup>99</sup> Yargıtay, mütalaa şartını kovuşturma/yargılama şartı olarak kabul etmektedir: Yargıtay CGK, 1512/366, 11.07.2014.

<sup>100</sup> Mütalaa hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Doğan Şenyüz, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş’, İzmir Barosu Dergisi, (2016) 81 (2) 13, 17 vd.; Mümin Güngör, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü’, TAAD, (2020) (11) (44) 269, 276 vd.

<sup>101</sup> Madde gerekçesinde, “Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik yetkisi vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir” şeklinde belirleme yapılmaktadır.



*(Ek beşinci fıkra: 8/4/2022-7394/5 md.) 359 uncu 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 aranmaz”.*

Kaçakçılık suçlarının kovuşturulması vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda 359. maddede yazılı suçların işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilmektedir. 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 düzenlenebilir<sup>102</sup>. Aynı şey kovuşturma aşaması açısından da geçerlidir. Mahkeme beraat kararı verebileceği gibi, vasıf değişikliği nedeniyle başka bir suçtan da mahkûmiyet kararı (CMK m.226 gereğince ek savunma vermek şartıyla) verebilir<sup>103</sup>. Yargıtay’a göre, “Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.03.2014 tarih, 2012/11-1382 esas, 2014/124, 11.07.2014 tarih, 2012/11-1512 esas, 2014/366 sayılı kararlarında da belirtildiği üzere, CMK’nin 225/2. Maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde iddia ile bağlı olmadığından, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabilecek olup, nitelendirilmede mütalaa ve iddianame ile bağlı olmadığı, “sahte belge düzenleme” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçlarının vasıflarının farklı olduğu, ancak mahkemenin bu suçlar yönünden vasıf değişikliğinde yeniden mütalaa alınması gerektiği, bu suçların birbirine dönüşebileceği göz önünde bulundurulduğunda, sanığın, nakit ihtiyacını karşılamak için kredi kartı ile işlem yapan kişiler adına, kontör satışı yapmamasına rağmen kontör satmış gibi fatura düzenlendiğinin iddia edildiği olayda; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında “sahte belgenin” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin” tanımlanış şekline ve yerleşik uygulamaya göre eylemin “sahte fatura düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanılı sonucunda “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme” suçundan hüküm kurulması” gerekir<sup>104</sup>.

<sup>102</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2019/4 K. 2021/78, 04.11.2021.

<sup>103</sup> CMK m. 225/2 gereğince mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddia ile bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilmektedir.

<sup>104</sup> Yargıtay 11 CD, 2078/5169, 29.09.2020.

367'nci maddeye göre, yaptıkları inceleme sırasında 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

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'nin 367. maddesinin 5. fıkrasına göre, mütalaya 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 hakkında da dava açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa alınması gerekmeyip daha önce alınan rapor ve mütalaa gereğince iddianame düzenlenecektir.

Mütalaa şartı gerçekleşmeden iddianame düzenlenmesi halinde iddianemenin 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)<sup>105</sup>.

<sup>105</sup> "1) Sanıklar ..., ..., ... hakkında "2010 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzenleme" suçundan kurulan mahkumiyet hükümleri yönünden; 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi-ne göre dava şartı olan Edirne Rapor Değerlendirme Komisyonunun 06.01.2013 tarihli mütalaası ile dayanağı olan 25.12.2012 tarih ve 2012-A-968/37 sayılı vergi suçu raporunun sanık ... hakkında "2010 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzenleme" suçuna ilişkin olduğu, Babaeski Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 03.04.2013 tarih ve 2013/321 Esas sayılı iddianamesi ile mütalaya aykırı olarak sanıklar ..., ..., ... hakkında "2010 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme" suçundan kamu davası açıldığı; ancak sanıklar hak-

Mahkeme de mütalaa ile bağlı olmayıp sanık hakkında beraat kararı verebileceği gibi mahkûmiyete de hükmedebilir.

Mütalaa hangi fiile ilişkin olarak düzenlenmişse o fiile ilişkin davanın açılması ve yargılamanın yapılması gerekir. Mütalaa şartı yerine getirilmeyen fiile ilişkin olarak mahkûmiyet kararı verilmesi söz konusu değildir<sup>106</sup>.

Görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

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

## Sonuç

VUK'nin 359. maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeyi kullanma suçu farklı açılardan tartışılan bir düzenle-

---

*kında "2010 takvim yılında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" suçuna ilişkin olarak 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaa'nın bulunmadığı dikkate alınarak; iddianameye konu olan "2010 takvim yılında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" suçu yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaa'nın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, verilmeyeceğinin anlaşılması halinde sanıklar hakkında "2010 takvim yılında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme" suçundan açılan kamu davası hakkında düşme kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve araştırma ile mahkûmiyet hükümleri kurulması", Yargıtay 11. CD, 13.01.2022, E. 2021/39230, K. 2022/446; "Sanık hakkında Bursa Cumhuriyet Başsavcılığının 10.09.2015 tarih ve 2015/17203 Esas sayılı iddianamesiyle açılan "2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme" suçundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa bulunmadığından kamu davasının düşmesine karar verilmesi gerektiği Mahkemece gerekçeleri gösterilerek kabul ve takdir kılınmış olmakla; katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görülmediğinden, 5271 sayılı CMK'nin 302/1. maddesi uyarınca temyiz isteminin ESASTAN REDDİNE", Yargıtay 11 CD, 7013/16652, 20.10.2022.*

<sup>106</sup> "5271 sayılı CMK'nin 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaya uygun olarak sanık hakkında, "2009 takvim yılında sahte belge (müstahsil makbuzu ve fatura) düzenleme" suçundan kamu davası açıldığı; "sahte belge düzenleme", "sahte belge kullanma" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma" suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, "sahte belge kullanma" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma" suçlarından açılmış bir dava bulunmadığı gibi "sahte belge düzenleme" suçunun "sahte belge kullanma" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma" suçlarına dönüşmeyeceği gözetilmeden, iddianame dışına çıkılarak ve hangi suçtan hüküm kurulduğu anlaşılamayacak şekilde "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma" suçundan hüküm kurulması, yasaya aykırı", Yargıtay 11 CD, 6982/5438, 17.06.2021.

medir. Öncelikle belge kavramı tartışmalıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamına belgede miktar ve mahiyet dışında diğer bilgilerdeki değişikliğinin girip girmediği sorun oluşturmaktadır. Biz belirtilen hallerde gerçek bir muamele veya duruma dayanmaktan bahsedilemeyeceğinden bu görüşe katılmamaktayız. Yanıltıcı belge için gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte mahiyet ve miktarın gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Belgenin gerçek muamele veya duruma dayanması, ancak şekil eksikliğinin bulunması halinde VUK m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme suçu oluşmayıp, TCK'daki belgede sahtecilik suçları açısından değerlendirme yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu çerçevede belgede yapılan değişikliğin veya düzenlemenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi yoksa sahte belge mi olduğu da gerek doktrin gerekse yargı kararlarında belirlenmeye çalışılmaktadır. Belgenin kullanılmasının da neyi ifade ettiği tartışmalı olup doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Kullanmak için belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılması gerektiğini benimsediğimizden belgenin yalnızca deftere kaydedilmesinin yeterli olmadığını, dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da gerektiğini düşünüyoruz.

VUK'da 7394 sayılı Kanunla inceleme konumuzu da ilgilendiren hükümlerde değişiklik yapılmış, ancak Anayasa Mahkemesi 2 yıllık bir sürede iki iptal kararı vermiştir. İptal kararının biri VUK m. 359/f. 5 ile ilgilidir. Anayasa Mahkemesi VUK m. 359/5 ile VUK geçici 34. madde hükümleri arasında zaman bakımından uygulanma farklılığı bulunduğunu kabul ederek hükmü iptal etmiştir. Diğeri de VUK geçici 34. madde hükmüyle ilgilidir. Bu hükmü de "muhatapın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizması öngörülmediği" gerekçesiyle infaz ve kovuşturma ibareleri yönünden iptal etmiştir. Dolayısıyla iptal kararlarından düzenleme yapılırken gereken özenin gösterilmediği anlaşılmaktadır.

VUK'nin kapsamında yer aldığı vergi kaçakçılığı suçlarının düzenleme şekli de Ceza Hukukunun kabul ettiği sistem açısından sorun teşkil etmektedir. TCK'da ayrı suçlar olarak düzenlenen sahtecilik ile ilgili fiiller VUK m. 359'da aynı bentte seçimlik hareket olarak düzenlenmiş, özel iştirak belirlemesi yapılmış, iştirakte TCK'da kabul edilmeyen ceza indirimine yer verilmiştir. Bu belirlemelerin doğru olmadığı belirtilmelidir.

Sonuç olarak kanunlarda düzenlemeye gidilirken daha dikkatli hareket edilmesi ve TCK hükümleri de gözden geçirilerek gereken değişikliklerin VUK da dahil ilgili kanunlarda yapılması gerektiği ifade edilmelidir.

### Kaynakça

- Ağar S, 'Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları', TBB Dergisi, Sayı 58, 2005, s. 273-301.
- Akbulut B, 'Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)', AD, 2023, S. 71, s. 653-702.
- , *Ceza Hukuku, Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara 2023.
- Akdeniz D, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur', Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 5, S. 1, s. 90-105.
- Batun M, 'Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür', Yaklaşım Dergisi, 2010, Y. 18, S. 213, <<http://www.yaklasim.com>>, s. 135.
- Bayar İ, *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara 2013.
- Bayraklı HH, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs', TAAD, 2019, Y. 10, S. 37, s. 1-18.
- Biyan Ö, 'Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: "Eleştiriler ve Öneriler"', Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel S., 2010 (Bası Yılı 2012), s. 27-55.
- Bülbul D ve Özay N, 'Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi', Gümrük & Ticaret Dergisi, S. 7, Y. 2016, s. 52-62.
- Çavuş A, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul 2016.
- Donay S, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul 2008.
- Erman S, *Ekonomik Suçların Tespitinde Suç Siyaseti*, İstanbul 1984.
- Erman S ve Özek Ç, *Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı Suçlar*, İstanbul 1996.
- Gökcan HT, 'Resmî Belgede Sahtecilik Suçu', Ankara Barosu Dergisi, Y. 67, S. 3, 2009, s. 93-126.
- , 'Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)', Ankara Barosu Dergisi, 2010, Y. 68, S. 1, s. 209-236.
- Gökcan A, *Belgede Sahtecilik Suçları (5237 s.lı TCK. m. 204-212)*, 2. Baskı, Ankara 2010.
- Güngör M, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü', TAAD, 2020, Y. 11, S. 44, s. 269-299.
- 'Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür', <<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/13314>>.
- 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*, Ankara 2016.
- Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 3., neu bearbeitete Auflage, C.H.Beck, München, 2006 (KKOWiG).
- Koca M ve Üzülmüş İ, *Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara 2022.

- Mahmutoğlu FS, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, Ankara 2003.
- Onat EB, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak', TBB Dergisi, 2018 (137), s. 311-335.
- Ortaç FR ve Ünsal H, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2019.
- Özcan O, *Vergi Suçları*, Ankara 2015.
- Özen M, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 2. Baskı, Ankara 2018.
- Polat İ, Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004.
- Sümer SY, 'Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur', Ankara Barosu Dergisi, 2023/1, s. 149-212.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 10. Baskı, Bursa 2017.
- Şenyüz D, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş', İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, C. 81, S. 2, s. 13-50.
- Şenyüz D, Yüce M ve Gerçek A, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 13. Baskı, Bursa 2022.
- Taştan M, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 3. Baskı, Ankara 2022.
- Tiedemann K, 'Erscheinungsformen der Wirtschaftskriminalität und Möglichkeiten ihrer strafrechtlichen Bekämpfung', ZStW, 1976, Band 88, s. 233-260.
- , 'Strafrechtliche Grundprobleme im Kartellrecht', NJW, 1979, Heft 37, s. s. 1849-1856.
- Torunoğlu T, 'Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu', AkdHFD, 2023, C. 13, S. 2, s. 877-911.
- Türkal HM, Ekici S ve İnan M, 'Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesi-den Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları - Kabahatleri ve Cezaları', SÜHFD, 2010, C. 18, S. 1, s. 45-83.
- Uğur H ve Elibol M, *Vergi Suçları*, 2. Baskı, Ankara 2016.
- Yetik ET, Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2018.
- 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.
- Yurtsever H, 'Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı', Maliye Dergisi, S. 156, Ocak-Haziran 2009, s. 141-151.
- Yüce M, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, 2. Baskı, Ankara 2021.