

İntihal | Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelendi ve intihal içermediği teyit edildi.

| This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software.

SAHTE FATURA YOLUYLA NİTELİKLİ DOLANDIRICILIK SUÇU

OFFENCE OF QUALIFIED FRAUD THROUGH FALSE INVOICE

Doç. Dr. Elvan Keçelioglu*

ÖZ

Ekonomi ceza hukukunun önemli sorunlarından birini teşkil eden sahte fatura organizasyonları, vergi denetimini etkisiz kılmak için pek çok farklı yöntemle başvurmaktadır. Bu yöntemler yargı uygulamasında dolandırıcılık suçu bağlamında hile olarak kabul edilmekte ve sahte fatura satışı yapan ya da bu sahte faturaları satın alarak kullanan failler hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanmış olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun yanı sıra dolandırıcılık suçunun kamu kurumları zararına işlenmesine ilişkin nitelikli halinden dolayı da dava açılmaktadır. Uygulamanın yaklaşımı bu tür durumlarda gerçek içtima kuralı uygulanması suretiyle her iki suçtan da ayrı ayrı ceza verilmesi yönündedir. Bu yaklaşımın isabetli olup olmadığının belirlenebilmesi için bu çalışmada öncelikle bahsi geçen suç tiplerinin unsurları meselenin çözümü bakımından gerekli olduğu ölçüde incelenmiştir. Daha sonra da sahte fatura organizasyonları çerçevesinde ele aldığımız yöntemlere başvurulduğunda VUK, m. 359/b hükmünün yanında ayrıca TCK, m. 158/1-e'de düzenlenen suçun unsurlarının da gerçekleşip gerçekleşmediği incelenmiş, ardından her iki suç arasındaki içtima sorunu ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sahte fatura, vergi kaçakçılığı, kamu kurum ve kuruluşları zararına dolandırıcılık, içtima.

* Ankara Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi.

☎ 0000-0002-3081-1344 ✉ elvan.kecelioglu@ankamedipol.edu.tr



Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under Attribution-NonCommercial 4.0 International.

ABSTRACT

False invoice organizations, which constitute one of the crucial problems of economic criminal law, apply various methods to conceal their tax evasion activities against tax auditing. In judicial practices it is accepted that these methods constitute the deceit element of the offence of fraud. Therefore the perpetrators who issue or purchase and use false invoices, are prosecuted for both the offence of fraud against public institutions and the offence of producing and using fake documents within the scope of Article 359/b of the Tax Procedure Law. In these situations courts tend to convict the defendants on both charges according to the principle of real aggregation. In this study, in order to determine whether this approach is accurate or not, firstly the elements of both of the crimes will be analyzed. Then it will be discussed whether the methods that are applied by false invoice organizations constitute the elements of both of the crimes mentioned above and if so how the issue of aggregation of offences must be solved.

Keywords: False invoice, tax evasion, fraud against public institutions, aggregation of offences.

GİRİŞ

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen belgelerde sahtecilik, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen m. 359/b hükmünde, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma şeklinde iki ayrı seçimlik hareketle düzenlenmiştir. Bu belgelerden özellikle sahte faturalar, ticari hayatta en çok karşılaşılan ve vergisel işlemlerde hem vergiyi doğuran olayın tespiti hem de matrahın hesaplanmasında en çok başvurulan belgedir. Bu nedenle naylon fatura olarak da tabir edilen sahte fatura düzenleme veya kullanma suçları, ceza hukukunun giderek büyüyen ve modern hukukun en önemli uğraş alanlarından birini teşkil eden ekonomi ceza hukukunun önemli sorunlarından birini teşkil etmektedir.

Bu suçlarla bağlantılı sorunlardan biri de sahte fatura düzenleme ve kullanma suçunun ortaya çıkmasının önlenmesi için başvurulan ve kayıt dışı ekonominin sürdürülmesini amaçlayan çeşitli yöntemlerdir. Bu halde faillerin VUK, m. 359/b'de düzenlenen suç işledikleri hususunda bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak uygulamada bu yöntemlere başvurulması aynı zamanda hile olarak kabul edilmekte ve failler hakkında VUK, m. 359/b hükmü yanında kamu kurumları zararına nitelikli dolandırıcılık suçundan da dava açılmasına gerekçe oluşturmaktadır. Bu şekilde sahte belge satışı ya da alışı yapılan durumlarda failler aynı zamanda nitelikli dolandırıcılık suçundan da sorumlu olmaktadır. Bu çalışmada; sahte belge düzenleme veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun aynı zamanda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK), m. 158/1-e hükmünde düzenlenen "kamu kurum ve kuruluşları zararına" işlenen nitelikli dolandırıcılık suçunu oluşturup oluşturmadığı sorusu cevaplandırılmaya çalışılacaktır. Bunun bir sonucu olarak söz konusu metotlara başvuran faillerin gerçek içtima kuralları uygulanarak hem vergi kaçakçılığı hem de dolandırıcılık suçundan sorumlu tutulup tutulamayacağı incelenecektir.

Bu kapsamda öncelikle sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile dolandırıcılık suçları hakkında yalnızca çalışmanın problematiği bakımından önem taşıdığı ölçüde açıklama yapılacaktır. Daha sonra bahse konu olay gruplarında bu suçların unsurlarının oluşup oluşmadığı tespit edilecek ve ardından içtima sorunu ele alınacaktır.

I. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇU İLE KAMU KURUM VE KURULUŞLARI ZARARINA İŞLENEN DOLANDIRICILIK SUÇLARININ UNSURLARININ İNCELENMESİ

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, VUK'un "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlıklı m. 359/b hükmünde şu şekilde düzenlenmiştir:

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

Görüldüğü gibi hükümde birbirinden farklı suçlar bir arada düzenlenmiştir. Bunlardan çalışmanın konusunu oluşturan suç, “tamamen veya kısmen sahte belge düzenleme veya kullanma” suçudur.

Dolandırıcılık suçu ise TCK, m. 157’de “*Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilir*” şeklinde düzenlenmiştir. Nitelikli dolandırıcılık başlıklı 158. maddenin ilk fıkrasının (e) bendinde ise dolandırıcılık suçunun “*kamu kurum ve kuruluşlarının zararına olarak*” işlenmesi nitelikli hal olarak kabul edilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, sahte belge düzenleme veya kullanma ile kamu kurumları aleyhine işlenen dolandırıcılık suçlarının tüm unsurlarının incelenmesi değil, sahte fatura kullanımının muhasebe hileleriyle saklanmaya çalışıldığı ve vergi zıyaının ortaya çıktığı durumlar bakımından söz konusu suçların somut olayda uygulanabilirliğini tartışmaktır. Bu nedenle çalışmada sahte belge düzenleme ve kullanma suçu ile kamu kurum ve kuruluşları zararına dolandırıcılık suçu arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayacak ölçüde ilgili suçların tipikliklerinin manevi unsurları ile hukuki konuları incelenecektir. Çalışmanın sorusunun cevaplandırılması bakımından bir önem arz etmeyen hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurları ise inceleme dışında bırakılacaktır.

A. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇU

1. Suçun Maddi ve Hukuki Konusu

Hukuksal değer, genel olarak ceza normunun anlamı ve amacını belirten, her bir suç tipinin “*ratio legis*”idir.¹ Vergi suçları ile korunan değer esas itibariyle devletin vergilendirme yetkisine ilişkindir.² Vergilendirme yetkisi, “*devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.*”³ Vergi suçları da devletin bu gücünü kullanırken kullandığı araçlardan biri olarak, vergi gelirlerinin doğru ve düzgün toplanmasına hizmet etmektedir. Bu bakımdan korunan değer, devletin vergilendirme ile elde ettiği mali çıkarları olduğunu kabul etmek gerekir.

Vergi kaybı doğmadan tamamlanan vergi suçlarında esas itibariyle devletin vergilendirme yetkisi daha sıkı bir şekilde, henüz zarar doğmadan korunmaktadır. Bu durumda vergi zıyaı oluşmadan da devletin vergilendirme yetkisine yönelik bir tehdit bulunduğu varsayılmakta ve belgelerin sahliliğine ilişkin kamu güveni de esasen vergilendirme yetkisinin etkin kullanımını amaçlamaktadır. Bu nedenle sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarıyla korunan esas hukuki değer, devletin soyut nitelikteki mali çıkarlarıdır.⁴

¹ Aktaran: Claus Roxin, *Strafrecht Allgemeiner Teil: C. I*, München: C.H. Beck, 2006, s. 40.

² Aynı yönde bkz. Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008, s. 12.

³ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 3.

⁴ Aynı yönde bkz. Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s. 12. Bu noktada devletin mali çıkarlarından ziyade kamu güvenliği ön plana çıkarıldığı yönündeki görüş için bkz. Hüsamettin Uğur, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 10/109 (2015), s. 87.

Bununla birlikte sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında aynı zamanda, kamu güveni de korunmaktadır.⁵ İlgili evrakların belge niteliği kazanmasıyla toplum hayatında doğruluğuna ilişkin bir algı oluşmakta ve söz konusu evraklar hukuki işlemlerde delil niteliği taşımaktadır. Bu nedenlerle anılan suçlarla kamu güveni de ihlal edilmektedir.⁶

Suçun maddi konusu sahte belgedir. Bu bakımdan suçun maddi konusunun açıklanabilmesi için öncelikli olarak belge kavramının ne olduğunun ortaya konulması gerekmektedir.

Belge sözlükte “*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman*” olarak tanımlanmıştır.⁷ Hukuki anlamda belge ise “*olayları nakleden, içerdiği irade beyanları hukuken değer taşıyan ve muayyen kimse tarafından oluşturulan her türlü yazı*” şeklinde tanımlanmaktadır.⁸ Bu açıdan hukuki belgenin yazılı olma, hukuken anlam taşıyan bir içeriğe sahip olma, belirli kişi ya da kişilere izafe edilebilir olma gibi unsurları içerdiği kabul edilmektedir.⁹ İnceleme konusu suç bakımından belge; vergi mükellefi için kayıt ve beyanın doğruluğunun ispatı, vergi idaresi bakımından ise vergi denetiminin bir aracıdır.¹⁰

Sahte kelimesi düzmece, taklit anlamlarına gelmektedir.¹¹ Sahte belge de VUK, m. 359/b’de tanımlanmıştır. Buna göre, “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*”. Dolayısıyla sahte belge, var olmayan bir hukuki ilişkiyi yansıtan ve bu nedenle gerçekte alınması veya verilmesi gerekmeyen belgedir.¹² Yargıtay da sahte belgeyi, “*gerçek belgeleri kapsamayacak şekilde düzenlenen belge*” olarak tanımlamıştır.¹³ Sahte belge, “*vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla*” kullanılmaktadır.¹⁴ Söz konusu belgeler gerçekten faaliyeti olan firmalardan alınabileceği gibi yalnızca sahte belge düzenlemek için kurulan ve hiçbir ticari faaliyeti olmayan firmalardan da alınabilir.¹⁵

⁵ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 292.

⁶ Ahmet Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 155-157.

⁷ Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük C. I*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998, s. 260.

⁸ Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s. 75.

⁹ Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s. 79 vd.

¹⁰ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 31.

¹¹ Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Ankara: Aydın Kitabevi, 2008, s. 913.

¹² Aydın Cengiz ve Ömer Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, s. 132.

¹³ YCGK, E. 1985/9, K. 1986/125, T. 17.03.1986 (Kazancı İçtihat Programı).

¹⁴ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara: Savaş Kitabevi, 2017, s. 117.

¹⁵ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011, s. 76. Bu noktada, kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasındaki farkı belirtmek gerekmektedir. Sahte belgenin, VUK madde 356/a-2’de bahsi geçen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden farkı, belgede gösterilen hukuki ilişkinin hiç olmamasıdır. Oysa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede hükümde yapılan tanım uyarınca bir hukuki işlem vardır ancak belgede bu ilişki olduğundan farklı gösterilmektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu esas veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Öğretide, kısmi sahte belge ile yanıltıcı belgenin uyduğu ifade edilmiştir (Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, s. 250). Ancak var olan bir işlem veya durum farklı gösterildiğinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek olan hukuki işlem veya durumların yanında hiç olmayan işlem ve durumların belgede gösterilmesi durumunda ise kısmi sahte belge söz konusudur (Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 271).

Ticari hayatta en çok kullanılan¹⁶ ve dolayısıyla vergi hukuku bakımından en büyük önemi haiz belge faturadır. Fatura, ticari işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının temelini oluşturur ve vergi hukukunda ispat aracıdır.¹⁷ Gerçekten de satıcı ile alıcı arasındaki ekonomik ilişkinin tespiti ve vergi doğuran bu olaydan hareketle vergi matrahlarının oluşmasında esas olan belge, faturadır.¹⁸

Fatura, VUK'un 229. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre “*fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” Söz konusu hükmün devamındaki maddelerde de faturanın şekli, düzeni, fatura düzenleme zorunluluğu düzenlenmiştir.¹⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, m. 21/1 hükmü gereğince de tacirler talep üzerine fatura düzenlemelidir.

Görüldüğü gibi Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükmü faturayı düzenleyecek tarafın tacir olması gerektiğini kabul etmiştir. Fatura da ticari bir belgedir. Bu belge, sözleşmenin kurulmasından sonra düzenlenir ve ifa aşaması ile ilgilidir.²⁰ Vergi kaçakçılığına konu faturanın, vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olmalıdır.²¹

2. Tipikliğin Maddi Unsurları

Çalışma konusu suç, VUK'ta belgelerin asıl veya suretlerinin tamamının veya bir kısmının sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere düzenlemek veya kullanmak filleriyle suç işlenebilmektedir.

Tipik fiilin işlenmesi kanunda gösterilen birkaç hareketten yalnızca birinin yapılmasına bağlı olduğundan söz konusu suç, seçimlik hareketli bir suçtur. Düzenleme veya kullanma fiillerinden yalnızca birinin işlenmesi cezai sorumluluğun doğması için yeterli iken, her ikisinin de yapılması durumunda tek suç olduğu kabul edilir. Ancak elbette sahte olarak düzenlenen faturanın kullanılması durumunda, suç tipinde gösterilen seçimlik hareketlerin her ikisinin de işlenmesi temel cezanın tayini açısından önemlidir.²² Bununla birlikte Yargıtay'ın düzenleme

¹⁶ Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 252.

¹⁷ Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, s. 57.

¹⁸ Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 252.

¹⁹ “213 sayılı VUK'nun 227/3 ve 230. maddelerinde öngörüldüğü üzere anılan suçun oluşabilmesi için düzenlenen sahte faturaların yasa da öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerektiği, ancak sanığın düzenlediği iddia olunan faturaların aslı veya onaylı örnekleri dosya içinde bulunmadığı gibi fatura bilgilerinin de yer almaması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenebilmesi bakımından; faturaların asılları ve onaylı suretleri getirilerek yasa da öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin incelenmesi, faturaları kullananlar belirlenip sanıktan alınıp alınmadığı hususunda ifadelerine başvurulması, yine faturalardaki imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığı hususunda imza incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekir.” Yar. 11. CD, E. 2013/863, K. 2013/2607, T. 18.02.2013 (Legal Bank Mevzuat Programı).

²⁰ Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2012, s. 147.

²¹ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s. 142.

²² “Sanığın, A Limited Şirketinin ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu, O Limited Şirketi ile G Limited Şirketine ait faturaları sahte olarak kendi firması adına düzenleyip 1997 yılı Ağustos ve Kasım ayları Katma Değer Vergisi iadesinde kullandığı; ikrarı, vergi inceleme raporları ve dosyadaki bilgi belgelerden anlaşılıp hükmün gerekçesinde de bu şekilde kabul edilmesine rağmen hüküm fıkrasında sadece sahte fatura kullanımından bahsedilerek hüküm kurulması suretiyle çelişki yaratılması...” Yar. 11. CD, E. 2002/13025, K. 2003/545, T. 26.03.2003 (Legal Bank Mevzuat Programı).

ve kullanma fiillerini ayrı suçlar sayarak, bir kişinin sahte olarak düzenlediği belgeyi kullanması durumunda iki ayrı suçun bulunduğu kabul ettiği kararları da bulunmaktadır.²³

Belgenin düzenlenmesi, vergi matrahının belirlenmesi için vergiye konu hukuki ilişkinin gerçekleştirilmesinden sonraki işlemdir.²⁴ Olmayan belgenin mevcutmuş gibi sahte olarak üretilmesi, oluşturulması, meydana getirilmesi genel anlamda sahte belge düzenleme suçuna vücut verir.²⁵ Bu suçun büyük oranda sahte faturalarla işlendiği gözetildiğinde, gerçek bir hukuki ilişkiye dayanmayan fatura tanzimi ile suçun işlendiği söylenebilir. Dolayısıyla araştırılması gereken husus, faturaya konu vergiyi doğuran olayın doğruluğudur.²⁶

Kullanma ise “sahte belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır”²⁷ Belgede sahtecilik suçlarında belgenin kullanımı, hangi iddianın delili olmak üzere düzenlenmişse o amaçla kullanımı anlamına gelmektedir.²⁸

Vergi kaçakçılığına sıklıkla konu olan “sahte fatura” kullanımı, vergi ile ilgili işlemlerin sahte faturaya dayandırılması anlamına gelir. Dolayısıyla salt sahte belge alınması bu suçu oluşturmaz.²⁹ Vergisel işlemlerde kullanmanın ise, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından faturanın hasılat, gider veya maliyet unsuru olarak kanuni defterlere kaydedilmesi³⁰ veya vergi beyannamesinde gösterilmesi³¹ ile mümkün olacağı ifade edilmektedir. Elbette mükellef veya sorumlu olmayanların bu hareketleri gerçekleştirmesi de yeterlidir.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma suçu bakımından VUK, 359. maddede vergi zıyayı gibi bir neticenin meydana gelmiş olması aranmamıştır.³² Bu bakımdan devletin vergi kaybına uğrayıp uğramadığı önemli olmaksızın yalnızca seçimlik hareketlerden birinin yapılmasıyla

²³ “Birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirine dönüşmeyeceği de gözetilmeden iddianame dışına çıkılarak sahte fatura kullanmak suçundan beraat kararı verilmesi kanuna aykırıdır.” Yar. 11. CD, E. 2014/14562, K. 2015/6338, T. 28.10.2015 (Legal Bank Mevzuat Programı). Aynı yönde görüş için bkz. Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 163.

²⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 75.

²⁵ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023, s. 853; Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s. 465.

²⁶ “Mükellefiyet kaydı bulunmayan sanıkların, fason ütü işi yaptıkları A. A Ş’ye, sahte fatura ticareti yapan Güler’den temin ettikleri E Limited Şirketi ile C Limited Şirketine ait faturaları düzenleyerek vermek şeklindeki eylemlerinin, hizmet satımının bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde faturanın ait olduğu mükellef ile alıp kullanan mükellef arasında gerçek bir hizmet alım-satımı olmadığından faturanın sahte olarak kabulü gerektiği ve eylemin 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesindeki suçu oluşturduğu gözetilmeden, faturaların gerçek muameleye dayandığından bahisle suçu nitelemede yanılığa düşülerek aynı maddenin a-2 bendi uygulanmak suretiyle eksik cezaya hükümlenmesi isabetsizliği...” Yar. 11. CD, E. 2002/8860, K. 2002/9827, T. 11.12.2002 (Legal Bank Mevzuat Programı). Belirtmek gerekir ki yalnızca lehe temyize başvurulduğundan ilk derece mahkemesinin eksik ceza tayininin sanık lehine olması nedeniyle bozma konusu yapılmamış ve karar onanmıştır.

²⁷ Koca ve Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 859.

²⁸ Aktaran: Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s. 477.

²⁹ Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 283.

³⁰ Yalnızca defterlere kayıt ile suçun oluşacağı yönündeki görüş için bkz. Gürol Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 878.

³¹ Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 280 vd.

³² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. İhsan Baştürk, “Vergi Zıyayı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru mudur Değil midir?”, *Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 67 vd.

suçun tamamlandığı kabul edilecektir. Bu açıdan söz konusu suçun hem sırf hareket suçu hem de bir soyut tehlike suçu olduğu söylenebilir.³³

3. Tipikliğin Manevi Unsurları

Kanunda ayrıca taksirle işlenebileceği düzenlenmediğinden bu suçun yalnızca kasıtlı işlenebileceği hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Failin kasıtlı hareket ettiğinin kabul edilebilmesi için her şeyden önce, düzenlediği veya kullandığı belgenin vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan bir fatura olduğunu bilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu belgenin var olmayan bir hukuki ilişkiyi yansıttığı da bilinmelidir.

Sahte olduğu bilinmeden kullanılan fatura, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz. Örneğin, gerçekleşen bir ticari işin ardından satıcının kendisine verdiği sahte faturayı alarak ticari defterlerine işleyen kişi, hayatın olağan akışı gereği yapılan alışverişin ardından verilen faturanın sahte olduğuna inanabilir.

Geçeği yansıtmayan fatura düzenleme suçu bakımından failin sahte fatura düzenlemeyi istemesi yeterlidir. Ayrıca bu suçun vergisel olaylarda kullanılmasını istemesi gerekmez. Faturayı kullananın da kanuni defterlere bilerek ve isteyerek sahte faturayı kaydetmesi veya vergi matrahının hesaplanmasında sahte faturanın dikkate alınmasını sağlaması gerekmektedir.

Failin kastının varlığını ispat için vergi yükümlüsünün ticari ilişkilerini ispata yarayacak delil araçlarının araştırılması gerekir. Bu şekilde var olmayan bir hukuki ilişkinin varmış gibi gösterilmesi, faturanın sahteliğinin bilindiği ve istenerek kullanıldığına delil olabilir.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma suçlarının olası kastla işlenmesi de mümkündür. Bu durumda fail kanuni tipe dair yukarıda ifade edilen hususları öngörmesine rağmen faturayı düzenlemekte veya kullanmaktadır.

B. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI ZARARINA DOLANDIRICILIK SUÇU

Dolandırıcılık suçu, TCK'nın "malvarlığına karşı suçlar" bölümünde 157. maddede, nitelikli dolandırıcılık suçu ise 158. maddede düzenlenmiştir. Söz konusu suçun kanunda düzenlendiği yer de göz önünde bulundurulduğunda malvarlığı değerini koruduğu hususunda bir şüphe bulunmamaktadır.³⁴ Bunun yanında madde gerekçesinde ve Yargıtay içtihatlarında söz konusu suç ile irade özgürlüğünün korunduğu da kabul edilmektedir.³⁵ Nitekim hileli hareketlerle kişi aldatılarak malvarlığı değeri ihlal edilmekte ve bu suretle kişinin irade serbestisi etkilenmektedir.³⁶ Bu açıdan dolandırıcılık suçunu malvarlığına karşı suçlardan ayıran en önemli unsur, suçtan zarar görenin aldatılması üzerine iradesinin etkilenmesi ve bu şekilde malvarlığında tasarrufta bulunmasıdır.

³³ Aynı yönde bkz. Cengiz ve Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, s. 294. Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 299.

³⁴ Behiye Eker-Kazancı ve İlker Zeyrek, "TCK'da Dolandırıcılık Suçu", *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, 21/Özel Sayı (2019), s. 521. Ayrıca bkz. TCK, m. 157 gerekçesi.

³⁵ YCGK, E. 2017/665, K. 2020/506, T. 8.12.2020 (Legal Bank Mevzuat Programı).

³⁶ TCK, m. 157 gerekçesi.

Dolandırıcılık suçunun maddi konusu, malvarlığına ilişkin herhangi bir değerdir. Malvarlığı, “*bir kişiye ait para ile ölçülebilen hakların bütünü, mamelek*”³⁷ şeklinde tanımlanmaktadır. Mülkiyet ve zilyetlik yanında alacak hakkı, fikri haklar³⁸ ve ekonomik bir karşılığı bulunan kişisel edimler³⁹ de dolandırıcılık suçunun maddi konusu olabilir.

Öğretide, kişinin mülkiyet ve zilyetliğinde bulunan ancak parasal değeri bulunmayan şeylerin de bu suçla korunduğunu ifade eden yazarlar bulunmaktadır.⁴⁰ Buna karşın öğretinin bir kısmı ve Yargıtay, ancak ekonomik değere sahip şeylerin bu suçun konusunu oluşturabileceği görüşündedir.⁴¹

Dolandırıcılık suçunun hareket unsuru, hileli davranışlarla bir kimsenin aldatılmasıdır. Madde gerekçesinde suçun çok hareketli bir suç olduğu ifade edilmiştir. Gerçekten de failin hem hileli davranışlarda bulunması hem de bu hareketlerle mağdurun irade yeteneğini etkilemesi gerekmektedir.

Hile, diğer kişileri etkileyerek onları hataya düşürücü nitelikteki fiilleri ifade eder.⁴² Suç tipinde bilinçli olarak hilenin anlamını sınırlayıcı bir tanıma yer verilmemiştir. Öğretide hile, “*olaylara ilişkin yalan açıklamaların ve sarf edilen sözlerin doğruluğunu kuvvetlendirecek ve böylece muhatabın inceleme eğilimini etkileyebilecek yoğunluk ve güçte olması ve bu bakımdan gerektiğinde bir takım dış hareketler ekleyerek veya böylece var olan halden ve koşullardan yararlanarak, almayacağı bir kararı bir kimseye verdirmek suretiyle onu aldatması, bu suretle başkasının zihin, fikir ve eylemlerinde bir hata meydana getirmesi*” şeklinde tanımlanmıştır.⁴³ Yargıtay ise hileyi “*karşısındakini aldatan, yanılgıya düşüren, düzen, dolap, oyun, entrika ve bunun gibi her türlü eylem*”⁴⁴ olarak kabul etmektedir. Bu açıdan bir kişinin iradesini etkilemeye yönelik her türlü davranış hile olarak kabul edilebilir.

Dolandırıcılık suçunun hareketin şekli bakımından nasıl sınıflandırılacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre suçun oluşumu için fail ancak mağduru aldatabilecek nitelikte hileli davranışlarda bulunabilir.⁴⁵ Ancak suç tipinde suçun hileli hareketlerle işleneceği belirtilmekle birlikte bu hareketlerin ne olduğu tanımlanmamıştır. Karşı tarafın iradesini etkileyen her davranışın hile kapsamında ele alınabilmesi nedeniyle suçun serbest hareketli bir suç olduğunu kabul etmek gerekmektedir.⁴⁶

³⁷ TDK Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr> (erişim: 29.11.2022).

³⁸ Zeki Hafizoğulları ve Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Kişilere Karşı Suçlar*, Ankara: USA Yayıncılık, 2016, s. 408.

³⁹ Eker-Kazancı ve Zeyrek, “TCK’da Dolandırıcılık Suçu”, s. 521; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 867.

⁴⁰ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s. 441.

⁴¹ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 867-868; Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pinar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 710.

⁴² Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 707.

⁴³ Sulhi Dönmezer, *Kişilere ve Mala Karşı Cürümler*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004, s. 453.

⁴⁴ YCGK, E. 2013/450, K. 2014/82, T. 18.02.2014 (Legal Bank Mevzuat Programı).

⁴⁵ Hafizoğulları ve Özen, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Kişilere Karşı Suçlar*, s. 405-407; Devrim Aydın, “Dolandırıcılık Suçu”, *Hacettepe HFD*, 11/2 (2021), s. 660.

⁴⁶ Eker-Kazancı ve Zeyrek, “TCK’da Dolandırıcılık Suçu”, s. 526; İzzet Özgenç, *Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 16.

Dolandırıcılıktaki hilenin aldatma kabiliyetinin bulunması gerekmektedir. Bu şekilde mağdurun irade serbestisi ihlal edilmektedir.⁴⁷ Hile ile, olgular olduğundan farklı gibi gösterilerek kişinin iradesine etki edilmekte ve aldatılmasa vermeyeceği bir rıza elde edilmektedir.⁴⁸ Eğer hileli davranışlar neticesinde mağdur aldatılamazsa fiilin teşebbüs aşamasında kalacağı ifade edilmektedir.⁴⁹

Dolandırıcılık suçunun tamamlanması için bir kişinin hileli davranışlarla aldatılması ve iradesinin etkilenmesi yeterli değildir. Aynı zamanda kanuni tipte öngörülen, failin başkasının zararına olarak kendisi ya da üçüncü bir kişi lehine yarar elde etmesi neticesinin de gerçekleşmesi gerekir. Hileli davranışlarla aldatma sonucu kişi malvarlığı üzerinde bir tasarrufta bulunmalı ve bunun sonucunda bir zarara uğramalıdır. Hileli davranışlarla aldatma ile söz konusu netice arasında nedensellik bağı bulunmalı, kişi aldatıldığı ve iradesi sakatlandığı için malvarlığında bir tasarrufta bulunarak zarara uğramalı, fail ise zarar görenin malvarlığından kendisi ya da bir başkası lehine haksız yarar elde etmelidir. Bu açıdan dolandırıcılık suçunun neticeli bir zarar suçu olduğu açıktır.

Suçun kamu kurum ve kuruluşları zararına işlenmesi ise cezanın artırılmasını gerektiren bir nitelikli hal olarak düzenlenmiştir. Bu halde suçtan zarar gören gerçek bir kişi değil bir tüzel kişiliktir. Bu nedenle hileli hareketler ve aldatma fiili, söz konusu tüzel kişiliğin malvarlığı değerinde tasarrufta bulunma yetkisine sahip kamu personeline karşı gerçekleştirilir.⁵⁰ Bu nitelikli halin uygulanabilmesi için söz konusu kamu personelinin aldatılması ve sonuçta ilgili kamu kurum veya kuruluşunun zarara uğratılması gerekmektedir.⁵¹

Kanunda ayrıca taksirle işlenebileceği düzenlenmediğinden dolandırıcılık suçunun yalnızca kasıtle işlenebileceği hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Kast, kanuni tipteki tüm unsurları kapsmalıdır. Bu bakımdan fail; hileli hareketlerle bir kişiyi aldatıldığını, bu aldatmanın neticesinde malvarlığında bir zarar meydana geldiğini ve buna karşılık kendisinin veya bir başkasının bir yarar elde edeceğini bilmeli ve istemelidir.⁵² Fiilin kamu kurum veya kuruluşları zararına olarak işlenmesine ilişkin nitelikli halde ise suçtan zarar görenin bir kamu kurum veya kuruluşu olduğu, bu kurum veya kuruluşun malvarlığında bir eksilme meydana getirildiği ve bu şekilde yarar sağlandığı bilinmeli ve istenmelidir.

II. VUK 359/B İLE TCK 158/1-E MADDELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Sahte fatura organizasyonları tarafından, sahte fatura satışı ve alışı gizlemek ve vergi denetimini etkisiz kılmak için farklı pek çok yöntemle başvurulmaktadır. Bu çalışmanın

⁴⁷ TCK, m. 157 gerekçesi.

⁴⁸ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 869.

⁴⁹ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 813.

⁵⁰ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar Cilt: I*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2021, s. 527.

⁵¹ Aydın, "Dolandırıcılık Suçu", s. 682.

⁵² Eker-Kazancı ve Zeyrek, "TCK'da Dolandırıcılık Suçu", s. 540.

kapsamını aşan karmaşıklıkta bu yöntemler soruşturma makamları tarafından dolandırıcılık suçunun “hile” unsuru olarak değerlendirilebilecektir.

Bahse konu yöntemlerden ilki, dolaylı vergi yükünün yüksek olduğu sektörlerde başvurulan “giydirme” yöntemidir. Bu yöntem, üreticiden kayıt dışı gelen faturasız malın, alt kademede sahte fatura firmalarından (paravan şirket) alınan faturayla sanki bu firmalardan satın alınmış gibi gösterilmesi yani sahte faturanın kayıt dışı ürüne adeta giydirilmesi ve bu şekilde söz konusu ürünün aklanarak piyasaya sürülmesidir.⁵³ Bu şekilde hem ürünü satın alan nihai alıcı KDV’li fatura almakta hem de satıcı KDV ya da diğer dolaylı vergi yükünü paravan şirketlere aktarmaktadır.⁵⁴ Görüldüğü gibi giydirme yöntemi, sahte fatura alımının gizlenmesi amacıyla yöneliktir.

Kapama yöntemine ise sahte fatura satışının ortaya çıkmasını önleme amacıyla başvurulmaktadır. Buradaki asıl amaç olmayan bir ticarete gerçek izlenimi vermektir. Bu nedenle sözde alıcı tarafından satıcıya banka yoluyla gönderilen para çekilerek nakit olarak ya satıcıya ya da onun gösterdiği başka bir kişiye geri verilir. Ya da tersinden sahte fatura satışından elde edilen para başka birine nakit olarak teslim edilir, daha sonra sanki ortada gerçek bir ticaret varmışçasına aynı para ilk sahibine banka kanalıyla gönderilir. Bu şekilde sahte fatura satışından elde edilen para sisteme girmiş olur.

Çalışmanın problemiği ilk olarak söz konusu fiillerin VUK, m. 359/b ve TCK, m. 158/1-e’de düzenlenen suç tiplerini özellikle de kamu kurum veya kuruluşları zararına dolandırıcılık suçunu karşılayıp karşılamadığının tespitini gerektirmektedir. Bu sorunun cevaplanabilmesi için her iki suç tipinin unsurları karşılaştırılacak ve normlar arasındaki ilişki incelenecek, sahte fatura organizasyonları tarafından başvuru yöntemlerinin ceza hukuku bakımından değeri incelenecektir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiği durumlarda aynı zamanda dolandırıcılık suçunun unsurlarının da gerçekleştiği ortaya konulduğunda ise VUK, m. 359/b ile TCK, m. 158/1-e arasında ortaya çıkacak içtima sorununun çözülmesi gerekmektedir. Bu amaçla ilk olarak her iki suç arasında gerçek içtima ilişkisinin olup olmadığı araştırılacak ve bu kapsamda TCK, m. 212’nin uygulanabilirliği tartışılacaktır. Ardından her iki norm arasındaki görünüşte içtima ilişkisi ele alınacaktır.

A. ÇALIŞMA KONUSU OLAY GRUPLARI BAKIMINDAN VUK 359/B İLE TCK 158/1-E’DE TANIMLANAN SUÇLARININ UNSURLARININ İNCELENMESİ

Kapama ve giydirme gibi sahte fatura yöntemlerinin uygulandığı olaylarda sahte fatura suçlarının işlendiği ortadadır. Özellikle kapama yöntemine başvuru durumlarda “sahte belge düzenleme” seçimsel hareketinin işlendiği hususunda şüphe yoktur. Giydirme yönteminde ise satın alınan sahte faturalar eğer vergisel işlemlerde esas alındıysa “sahte belge kullanma” hareketi de gerçekleşmiştir. Ancak tartışılması gereken husus, söz konusu fiillerin aynı

⁵³ Ömer Palabıyık, *Vergi Denetim Sisteminin Kayıtdışı ve Sahte Fatura Organizasyonları Yönüyle Analizi ve Öneriler*, 2020, https://www.academia.edu/44078025/Vergi_Denetim_Sisteminin_Kayıtdışı_ve_Sahte_Fatura_Organizasyonları_Yönüyle_Analizi_ve_Öneriler, s. 43 (erişim: 08.12.2022).

⁵⁴ Palabıyık, *Vergi Denetim Sisteminin Kayıtdışı ve Sahte Fatura Organizasyonları Yönüyle Analizi ve Öneriler*, s. 45.

zamanda kamu kurum veya kuruluşları zararına dolandırıcılık suçunu oluşturup oluşturmadığıdır.

Bu noktada VUK, m. 359/b hükmündeki sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile dolandırıcılık suçunun hile unsurunun örtüşüp örtüşmediği ortaya konulmalıdır. Bu belgelerle, ortada gerçek bir durum ya da işlem olmamasına rağmen var gibi gösterilerek vergi dairesi hataya düşürülmektedir. Net ve sınırlandırıcı bir tanımı bulunmayan hile kavramı, başkasının iradesini etkileyerek onu hataya düşürücü her türlü davranışı ifade eder.⁵⁵ Yargı kararlarında da hilenin kandırıcı nitelikte olup olmadığının somut olaya göre değerlendirilmesi ve olayın özelliği, fiille olan ilişkisi, mağdurun durumu, kullanılmışsa gizlenen veya değiştirilen belgenin niteliklerinin ayrı ayrı dikkate alınması gerektiği kabul edilmektedir.⁵⁶ Bu anlamda vergi dairesinde yaratılan bu yanılmanın hile teşkil ettiği söylenebilir. Yargıtay da benzer görüştedir:

213 sayılı Yasanın 359. maddesinde düzenlenen Vergi Kaçakçılığı suçunda ise, sanık ... Kanuna göre bulundurulması gereken belgeleri hileli birden fazla hareketle, birçok resmi kurumlara karşı hileli davranışlarda bulunarak, gerçekte olmayan alış, veriş, üretim ve hizmet sektöründe vergi mükellefi gibi belgeler düzenlenmekte ve vergisel sistemi y.....ılmaktadır (yanılmaktadır).

Dolandırıcılık suçunun işlenmesi için hileli hareketler yeterli değildir, ayrıca aldatmanın da gerçekleşmiş olması gerekir.⁵⁷ Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu uygulamada çoğunlukla faturalar üzerinde gerçekleştirilmektedir. Faturaların taşınması gereken zorunlu unsurlar VUK, m. 230'da düzenlenmiştir. Faturanın seri numarası, satılan malın irsaliye numarası gibi unsurları taşınması, gerçekte var olmayan bir işlem veya durumun vergi dairesi nezdinde var gibi gösterilmesi yani hilenin aldatma kabiliyeti olduğu şeklinde yorumlanabilir. Diğer yandan sahte belge satışının ya da alışının ortaya çıkmasını önleme amacına yönelik muhasebe hileleriyle bu hilenin ortaya çıkmasını zorlaştırıldığı ve vergi dairesinin aldatıldığı da açıktır. Bu bakımdan VUK, m. 359/b'de düzenlenen suçun tamamlandığı an olan sahte belgenin vergisel işlemlerde kullanıldığı anda henüz dolandırıcılık suçunun hareket unsurları tamamlanmamıştır. Ancak faturanın sahte olduğunun ilgili kurumlar tarafından anlaşılabilmesi ve bu belgelerle dayanılarak işlem yapılması halinde yani vergi dairesi aldatıldığında, olayda ayrıca dolandırıcılık suçunun aldatma unsuru da gerçekleşir.

Bu şekilde dolandırıcılık suçunun hareket unsurunun bulunduğu tespit edilmesinin ardından netice unsurunun da varlığının tespit edilmesi gerekir. Dolandırıcılık suçundan söz edilebilmesi için failin başkasının zararına olarak kendisi ya da üçüncü bir kişi lehine yarar elde etmesi şeklindeki neticenin somut olayda meydana gelmesi gerekir. Sırf hareket suçu ve soyut tehlike suçu niteliğindeki VUK, m. 359/b'de ise vergi zıyaı suç tipinde bir unsur olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle aşağıda dolandırıcılık suçunun netice unsuruna ilişkin yapılan incelemeler, yalnızca vergi zıyaının meydana geldiği durumlar için geçerlidir.

İlk olarak dolandırıcılık suçundaki malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunma unsurunun vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği olaylarda da bulunup bulunmadığı değerlendirilmelidir. Dolandırıcılık suçunun kamu kurum ve kuruluşları zararına işlenmesine ilişkin nitelikli

⁵⁵ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 869.

⁵⁶ Yar. 15. CD, E. 2012/9700, K. 2014/3591, T. 26.2.2014 (Lexpera).

⁵⁷ Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 798.

halinde aldatma, söz konusu kurum ya da kuruluşun malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi olan kişilere yöneliktir.⁵⁸ Nitekim bu kişilerin bir malvarlığı tasarrufunda bulunabilmeleri gerekir. Çalışma konusu olaylarda bu kurum vergi dairesidir. Bu halde tasarrufta bulunma unsurunun ortaya konulabilmesi için öncelikle vergi dairesinin yaptığı işlemin ne olduğu ortaya konulmalıdır.

VUK, m. 19'a göre "*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesi yani tarh işlemi (VUK, m. 20) ise ikinci aşamayı oluşturur. Bu halde vergiyi doğuran olayla ilgili vergi dairesinin aldatılması ve tarh işleminin hatalı yapılmasına neden olunması, ilgili kamu görevlisinin aldanması neticesinde devletin malvarlığı üzerinde hatalı tasarruf etmesi anlamına gelmektedir. Nitekim tarh işlemi sırasında zaten vergi borcu doğmuştur ancak hileli hareketler neticesinde yanlış tespit edilmektedir. Bu şekilde de ilgili kurum vergi alacağında yanılarak ya vergi alacağını hiç tahsil etmemekte ya da daha az vergi tahsil etmektedir. Bu şekilde devletin malvarlığında tasarruf yapıldığı söylenebilir.

Netice unsuruna ilişkin ikinci sorun, vergi zıyının, malvarlığına karşı bir suç olan dolandırıcılık suçundaki zarara denk gelip gelmediğidir. Dolandırıcılık suçunda zarar her zaman maddi niteliktedir. Bu açıdan iktisadi değeri olan her zararın dolandırıcılık suçu kapsamında kabul edilebileceği ifade edilmektedir.⁵⁹ Nitekim öğretide egemen olan hukuksal-ekonomik malvarlığı teorisi malvarlığını, hukuk düzeninin koruması altındaki tüm malvarlığı değerleri olarak tanımlamaktadır.⁶⁰ Aynı şekilde sağlanan yarar da malvarlığına ilişkin haksız bir yarar olmalıdır. Bu nedenle devletin vergi zıyına uğratılmasının kamu kurumları zararına işlenen dolandırıcılık suçu açısından kamu zararı, kişinin daha az vergi ödemesi ya da hiç vergi ödemesi veya haksız yere vergi indirimi elde etmesinin ise haksız yarar teşkil ettiği söylenebilir.

Bu noktada "kapama" ve "giydirme" yöntemleri bakımından ayrıca açıklama yapmak gerekmektedir. Kapama ve giydirme ya da vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasını önleme amacı taşıyan diğer muhasebe hileleri tek başına bir suç tipini karşılamadığı için bu fiillerin bağımsız olarak cezalandırılmaları mümkün değildir. Nitekim söz konusu fiillerin cezalandırılabilirliği satılan ya da satın alınıp kullanılan faturaların sahteliğine bağlıdır. Eğer faturalar gerçek bir ticari ilişkiye dayanıyorsa bu halde ne ortada bir hile vardır ve vergi dairesi vergiyi doğuran olayla ilgili aldatılmıştır ne de vergi zıyayı yani kamu zararına neden olunmuştur. Dolayısıyla söz konusu muhasebe hileleri, ancak sahte belgelerle birlikte ele alındığında dolandırıcılık unsurunun hareket unsurunu oluşturabilir.

"... söz konusu faturaların külliyen hayali bir alış-satışa dayalı olduğunun net bir çıkarımının yapılamayacağı, F1 ve F2 şirketlerinin birbirlerinin tesislerini kullanmalarının da yasalara aykırılığının bulunmadığı, tesis üretim kapasitelerine göre söz konusu faturalardaki alış-veriş hacminin denkliği hususunda aleyhe bir tespitle bulunulmaması, yine ödemelerin ödeme

⁵⁸ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 896.

⁵⁹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 710.

⁶⁰ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s. 887.

*yöntemleri ile birlikte yasal defterlerle kayıt altına alınmış olmasının da sanıklar aleyhine bir durum meydana getirmediği anlaşılacakla dolandırıcılık suçunun oluşması için aranan hile unsurunun sanıklar tarafından ne şekilde gerçekleştirildiğinin ve yine bu bağlamda katılan kurum nezdinde oluşan bir zararın olmadığı ve sanıkların üzerlerine atılı nitelikli dolandırıcılık suçunu işleyip işlemedikleri hususunun şüphe boyutunda kaldığı...*⁶¹

Örneğin sahte belge kullanma suçu, belgenin satın alınmasıyla değil fiilen kullanılmasıyla işlenir. Bu nedenle sahte fatura satın alarak bu faturanın kayıt dışı mala giydirilmesiyle henüz bu suç tamamlanmamıştır, ancak sahte faturanın vergisel işlemlerde kullanılmasıyla tamamlanır. Dolandırıcılık suçu ise ancak vergi zıyanının oluşmasıyla yani kamu zararı neticesinin ortaya çıkmasıyla tamamlanır.

Diğer yandan yapılan işlemler, hile olarak nitelendirilse dahi dolandırıcılık suçunun netice unsurunu karşılamamaktadır. Başka bir deyişle devletin vergi kaybına uğraması bu eylemler neticesinde değil vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleriyle meydana gelmektedir. Bu fiiller diğer hukuk dallarındaki kurallara aykırılık teşkil etse de⁶² ceza hukuku açısından herhangi bir hukuki değeri ihlal etmemekte ve sahte belge suçlarıyla yaratılan vergi zıyanını artırmamaktadır.

Ancak vergi avantajı elde ederek kamu zararına yol açmak için sahte belge kullanımı fiilleriyle birlikte ele alındığında, söz konusu yöntemlerin hileli hareketlerin devamı niteliğinde olduğu kabul edilebilir. Nitekim bu fiiller, vergi dairesinin aldatılması ve vergiyi doğuran olayın saklanması amacıyla yöneliktir. Bu şekilde sahte fatura satılması veya kullanılması ile birlikte söz konusu yöntemlere başvurulması, VUK, m. 359/b’de yer alan “sahte belge düzenleme veya kullanma” suçuyla birlikte aynı zamanda TCK m. 158/1-e’de yer alan “nitelikli dolandırıcılık” suçunu da karşılamaktadır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı suçlarından ayrılamayan söz konusu işlemlerin bağımsız olarak değerlendirilemeyeceğini ve sahte belge düzenleme ya da kullanma fiilleriyle usuli anlamda tek bir fiil oluşturduklarını kabul etmek gerekir.

Görüldüğü gibi çalışmaya konu olay gruplarında hem VUK, m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma hem de nitelikli dolandırıcılık suçunun unsurları oluşmaktadır. Bu tespitin ardından olayda gerçek içtima mı yoksa görünüşte içtima mı bulunduğu sorusu ortaya çıkmaktadır. Verilecek cevaba göre fail ya her iki fiilden de sorumlu olacak ya da görünüşte içtimanın türüne göre yalnızca birinden cezalandırılabilir.⁶³

⁶¹ İzmir BAM, 13. CD, E. 2018/2794, K. 2019/507, T. 4.3.2019 (Lexpera).

⁶² Nitekim “fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması” VUK, m. 353’te, 7000 TL’yi aşan her türlü tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu tahsilat ve ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmeleri zorunlu 459 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiştir.

⁶³ Kayıhan İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7/14 (2008), s. 36.

B. VUK 359/B İLE TCK 158/1-E ARASINDA GERÇEK İÇTİMA KURALLARININ UYGULANABİLİRLİĞİ SORUNU

Fiil sayısınca suç ve suç sayısınca ceza verileceğini ifade eden gerçek içtimada fail tarafından işlenen her bir suç bağımsızlığını korur ve bu suçlar için ayrıca hüküm verilir.⁶⁴ Bu nedenle gerçek içtimanın uygulanabilmesi için ilk olarak birden fazla fiil bulunduğu tespit edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda açıklandığı gibi sahte fatura düzenleme veya kullanma ile muhasebe hileleri birbirinden bağımsız iki fiil olarak kabul edilerek ilkinin vergi kaçakçılığı diğerinin ise nitelikli dolandırıcılık suçunu oluşturduğu kabul edilemez. Aynı fiil her iki suçun da hareket unsurunu oluşturmakta ve sonuçta kamu zararı meydana gelmektedir. Diğer yandan her iki suçun da kamunun maddi menfaatlerine yönelmesi bakımından farklı bir hukuki konuyu ihlal etmediği açıktır. Bu nedenle sahte fatura kullanarak vergi zıyana neden olan faili hem VUK, m. 359/b 'de düzenlenen vergi kaçakçılığı hem de TCK, m. 158/1-e'de düzenlenen nitelikli dolandırıcılık suçundan sorumlu tutmak, aynı kamu zararının iki farklı suçta konu edilmesi nedeniyle iki kere değerlendirme yasağının ihlali anlamına gelecektir.

Diğer yandan gerçek içtimanın uygulanmasına ilişkin özel bir hüküm olan TCK, m. 212'nin olayda uygulanma kabiliyetinin olup olmadığının ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

Sahte belge oluşturma veya kullanma suretiyle vergi kaçakçılığı, özel belgede sahtecilik suçunun özel bir görünümüdür. Gerçekten de sahte olarak düzenlenen belge eğer vergi kanunlarına göre saklanması ve ibrazı gereken belgelerden ise VUK, m. 359'de düzenlenen özel norm uygulanacaktır.⁶⁵ Bunun yanında sınırlı bazı durumlarda resmî belgede sahtecilik yapılarak da VUK, m. 359'da düzenlenen suçun ihlal edilebileceği ifade edilmektedir.⁶⁶ Dolayısıyla her iki suç arasında içtima ilişkisi yoktur ve yalnızca VUK uygulama alanı bulur.⁶⁷

Bu halde, “sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunacağını” ifade eden TCK, m. 212 hükmü de uygulanamaz. Nitekim sahtecilik zaten VUK, m. 359/b'de unsur olarak düzenlenmiştir. TCK'nın 212. maddesinin gerekçesinden de anlaşılacağı gibi kanun koyucu sahteciliğin bir unsur olarak düzenlenmediği suçların işlenmesi sırasında belgede

⁶⁴ Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı." *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 2/1-2 (2014), s. 31.

⁶⁵ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s. 143. “Sanık hakkında sahte fatura kullanması nedeniyle 213 sayılı VUK'nin 359/b-1 maddesinde düzenlenen sahte fatura kullanma ve 5237 sayılı TCK'nin 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçlarından dava açılmış ise de, eylemlerin küll halinde özel yasa niteliğinde olan 213 sayılı VUK'a muhalefet suçunu oluşturacağı...” (Yar. 11. CD, E. 2017/6784, K. 2020/2652, T. 03.06.2020). Aksi yönde görüş için bkz. Ferhat Yıldız, “Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, *TAAD*, 12/21 (2021), s. 578.

⁶⁶ Ferhat Yıldız, “Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması”, Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 197.

⁶⁷ Her iki suç tipi arasında içtima ilişkisi olması nedeniyle ağır cezayı gerektiren suçtan ceza verilmesi gerektiği yönünde bkz. Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s. 213. Ancak vergi kaçakçılığına ilişkin madde özel norm olduğundan, ceza karşılaştırılması yapılmadan bu maddenin uygulanması gerekir.

sahtecilik de yapılırsa gerçek içtima kuralları uygulanarak her iki suçtan da ceza verilmesi gerektiği öngörmüştür. Aksi kabul *non bis in idem* ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.⁶⁸

Dolandırıcılık suçunda ise sahtecilik açıkça bir unsur olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle belgede sahtecilik yapılarak bir kişinin aldatılması ve başkasının zararına olarak yarar elde edilmesi durumunda TCK, m. 212'nin uygulanarak failin hem duruma göre özel veya resmî belgede sahtecilikten hem de dolandırıcılık suçundan ceza alacağı kabul edilmektedir.

Sahtecilik suçunun özel bir düzenlemesi niteliğindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlendiği durumlarda, TCK, m. 212 dolayısıyla dolandırıcılık suçundan da ceza verilip verilmeyeceği sorusu akla gelebilir. Ancak bu soru iki gerekçeyle olumsuz yanıtlanmalıdır. İlk olarak özel belgede sahtecilik ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçları farklı kanunlarda düzenlenen iki farklı suç tipidir ve ikisine aynı hukuki sonuçlar bağlanamaz.

... VUK 359'daki kaçakçılık suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin (aldatma yeteneği veya şekil denetimi yönünden) aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı bunun VUK'nu bakımından y...gılı sonuçlara yol açacağı izahtan varestedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok halde Ceza Hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir.⁶⁹

İkinci olarak TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarının başka suçların işlenmesinde kullanılması halinde gerçek içtima kuralının uygulanacağını öngören 212. madde, TCK'nın kendi içerisinde yaptığı bir atıftır ve özel bir kanunun uygulanması bakımından uygulama alanı bulamaz. Yargıtay 7. Ceza Dairesi, TCK m. 212'nin uygulama alanını özel bir ceza normu olan bankacılık zimmeti bakımından tartışmış ve şu şekilde hüküm kurmuştur:

Dairemizce de benimsenen Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 06/04/2010 tarih ve 2010/7-38 Esas, 2010/79 sayılı kararında belirtildiği üzere; 5411 sayılı **Bankacılık Yasasında zimmet suçu yanında sahtecilik suçundan da ayrıca cezaya hükmolunacağına ilişkin bir düzenleme bulunmaması** karşısında, **sahte belge tanzim etme fiilinin de zimmet suçunun unsuru olduğu** gözetilerek sanıklar hakkında özel belgede sahtecilik suçundan hüküm kurulmasına yer olmadığına hükmedilmesi gerekirken, yazılı şekilde hüküm verilmesi⁷⁰

Görüldüğü gibi kararda bankacılık zimmeti suçunun işlendiği durumda ayrıca TCK kapsamında özel belgede sahtecilik suçundan da sorumluluk doğmayacağı iki noktadan hareketle açıklanmıştır. İlk olarak TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarının başka suçların işlenmesinde kullanılması halinde gerçek içtima kuralının uygulanacağını öngören 212. madde, özel bir kanun olan Bankacılık Kanunu'nun uygulanması bakımından uygulanamaz. İkinci olarak sahteciliğin bankacılık zimmeti suçunun unsuru olması nedeniyle ayrıca bu suçtan ceza verilemez.

Sonuç itibarıyla hem dolandırıcılık ve hem de sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının bulunduğu durumda, TCK m. 212'den hareketle gerçek içtima uygulanamaz.

⁶⁸ Ersan Şen, "Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma", 2015, <https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-kacakliginda-belge-sahteciligi-ve-cifte-cezalendirma> (erişim: 17.11.2022).

⁶⁹ YCGK, E. 2018/427, K. 2018/517, T. 08.11.2018.

⁷⁰ Yar. 7. CD, E. 2016/4394, K. 2020/16386, T. 4.11.2020 (Lexpera).

C. VUK 359/B İLE TCK 158/1-E ARASINDAKİ GÖRÜNÜŞTE İÇTİMA İLİŞKİSİ

Sahte fatura satışı veya satın alınarak kullanılması ve bu işlemlerin saklanması için muhasebe hilelerine başvurulması durumunda hem VUK, m. 359/b hem de TCK, m. 158/1-e’de düzenlenen suç tiplerinin unsurları oluşsa da yukarıda açıklandığı gibi bu iki suç arasında gerçek içtima ilişkisi kurulmaz. Bu nedenle olay ya sahte belge düzenleme veya kullanma ya da nitelikli dolandırıcılık olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla konunun esas problematiği, olayda görünüşte içtima hallerinden hangisinin söz konusu olduğudur.

Burada görünüşte içtimadan önce TCK, m. 44’te düzenlenen fikri içtima halinin bulunup bulunmadığı akla gelebilir. Söz konusu hükme göre, *“işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”*. Ancak olayda farklı hukuki konuları ihlal eden iki farklı suç bulunmamaktadır. Nitekim fikri içtimada, *“tek eylem çeşitli ihlalleri ortak bir yönden gerçekleştirmekte ve her ihlalin kendine özgü özellikleri kaldığı için çeşitli suçlar söz konusu olmaktadır”*.⁷¹ Hem dolandırıcılık hem de vergi kaçakçılığı suçları devletin mali çıkarlarına yönelmiş olduğu ve aynı kamu zararına yol açtığı için farklı ihlaller bulunduğu söylenemez. Sonuç itibarıyla her iki suç arasında fikri içtima ilişkisi yoktur.

Görünüşte içtima ilişkisinin bulunduğu durumlardan birisi özel-genel norm ilişkisidir. Dolandırıcılık suçu ile malvarlığı değeri korunurken vergi kaçakçılığı suçlarında daha özel olarak devletin soyut mali çıkarları korunmaktadır. Özel norm, genel normun tüm özellikleri yanında başka özelliklere de sahip normu ifade eder. Özel normun genel norm karşısındaki önceliğinin gerekçesi de genel norma nazaran bazı ek unsurlara sahip olmasından kaynaklanmaktadır.⁷²

Bu noktada yapılması gereken ilk tespit, her ne kadar VUK vergi hukuku bakımından genel bir kanun niteliği taşısa da TCK’da düzenlenen suçlar karşısında VUK’ta düzenlenen ve devletin vergi alacaklarını garanti altına almayı amaçlayan kaçakçılık suçları özel norm konumundadır.

İnceleme konusu suçlara bakıldığında, VUK, m. 359/b’de öngörülen suç tipinde, dolandırıcılık suçunun “hile” unsurunun, “sahte belge düzenleme veya kullanmak” şeklinde spesifikleştirildiği, koruma alanının sahte belgelerle özelleştirilip daraltıldığı görülmektedir. Bu suç tipinde normun koruma amacı dolandırıcılık suçundaki malvarlığı değerinin korunması amacını da karşılayan ancak ondan çok daha özel bir şekilde yalnızca devletin soyut mali çıkarlarını koruyan bir kapsama sahiptir. Nitekim sahte belge kullanma ve düzenleme suçlarında suçtan zarar görenin nasıl aldatılacağı spesifik olarak düzenlenmiş ve netice öngörülmeyle hukuki konu daha sıkı bir koruma altına alınmıştır. Bu nedenle artık dolandırıcılık suçuyla devletin malvarlığı değerinin korunmasına gerek bulunmamaktadır. Bu açıdan sahte belge kullanma ve düzenleme suçları, dolandırıcılık karşısında öncelikle uygulanmalı ve dolandırıcılık suçu geri çekilmelidir.

⁷¹ İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, s. 39.

⁷² İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, s. 41.

Diğer yandan dolandırıcılık suçunun hile unsurunun temel gerekçesini teşkil eden muhasebe hileleri, vergi zıyainin meydana geldiği durumlarda ceza hukuku teorisi açısından cezalandırılmayan sonraki hareket kapsamında ele alınabilir. Cezalandırılmayan sonraki hareketlerde farklı bir ceza normunu ihlal eden birden fazla hareket vardır ve sonraki hareketler, öncekiler cezalandırıldığı için cezalandırılmaz. Nitekim ilk ihlalin yarattığı haksızlık, bir sonrakinden cezalandırmayı gereksiz kılacak kadar ağırdır⁷³ ve ilk hareketle meydana getirilen hukuka aykırılık, bir sonrakini de kapsamına alır.⁷⁴ Sonraki fiilin cezalandırılmaması; ikinci fiilin aynı hukuki değere yönelmesi ve yeni bir hukuki değeri ihlal etmemesi⁷⁵ ile mevcut zararın büyüülmemesi⁷⁶ koşullarının gerçekleşmesine bağlıdır.

Yukarıda da açıklandığı gibi kapama ve giydirme işlemlerinin sahte fatura satma ya da kullanma fiilleriyle birlikte hilenin devamı olarak ele alınması gerekmektedir. Sahte fatura satılması ya da satın alınması fiilinden sonra, vergi zıyainin meydana gelmesini güvence altına almak için başvuru muhasebe hileleri, ilk fiilden daha farklı bir zarar meydana getirmemektedir. Nitekim vergi zıyayı sahte faturalara bağlı olarak gerçekleşmektedir. Söz konusu muhasebe hileleri devletin mali çıkarlarına yönelmiş hileli hareketler olsa da sahte faturalarla yaratılan haksızlığı artırıcı nitelik taşımamaktadır.

Cezalandırılmayan sonraki hareketlerde sonraki fiili düzenleyen norm, ilk fiili düzenleyen norm tarafından tüketilir. Bu açıdan sahte fatura ve dolandırıcılık suçları arasında tüketen tüketilen norm ilişkisi de vardır. Tüketen-tüketilen norm ilişkisinde suçlardan biri diğerinin haksızlık içeriğini kapsamına almakta ve böylece diğer suçları düzenleyen normun koruduğu hukuksal yararı bir bütün olarak korumaktadır.⁷⁷ Burada tükenen normun cezalandırılmasını anlamsız kılacak şekilde hukuki değer tüketen norm tarafından korunmaktadır. Vergi kaçakçılığına eşlik eden dolandırıcılık suçu da tüketilen norm konumundadır. Nitekim vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık suçunun haksızlığını da kapsamına almakta ve devletin mali çıkarlarını zarar neticesi gerçekleşmese dahi koruyarak daha etkili genel önleme yaratmaktadır. Bu açıdan dolandırıcılık suçundan ceza verilemez.

SONUÇ

Sahte fatura düzenleme ya da kullanma fiilleri, uygulamada en çok karşılaşılan vergi kaçakçılığı fiillerinin başında gelmektedir. Sahte fatura satışı yapan organizasyonlar, bu suçların ortaya çıkmasını önlemek ve vergi denetimini etkisiz kılmak için kapama ve giydirme gibi çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemlerin yargı makamları tarafından hile olarak değerlendirilmesi neticesinde failer hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma suçu yanında kamu kurum veya kuruluşları aleyhine dolandırıcılık suçundan da dava açılmakta ve her iki suçtan ayrı ayrı ceza verilmektedir.

⁷³ Erkan Sarıtaş, “Cezalandırılmayan Önceki Hareketler”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 80/2 (2022), s. 646-647.

⁷⁴ İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, s. 43.

⁷⁵ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 400.

⁷⁶ İçel, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, s. 43.

⁷⁷ Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 893-895.

Sahte belge özelinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu, VUK, m. 359/b'de düzenlenmiştir. Bu suç ile devletin soyut mali çıkarları korunmakta ve suçun oluşumu açısından bu fiiller neticesinde devletin vergi kaybına uğrayıp uğramadığı araştırılmamaktadır. Bu açıdan anılan suç sırf hareket ve soyut tehlike suçudur. Söz konusu suç, sahte belge düzenleme veya düzenleme veya kullanma hareketleriyle işlenmektedir. Bir faturayı sahte olarak oluşturmak şeklindeki düzenleme seçimlik hareketi yönünden bir tereddüt yokken hangi durumlarda sahte faturanın kullanılmış sayılacağı tartışmalıdır. Bu konuda kanuni defterlere kayıt var ise bu kayıt tarihinin esas alınması yoksa beyannamede gösterilmesi ile suçun oluştuğunun kabulü gerekir.

Dolandırıcılık suçunda ise genel olarak malvarlığı değerleri ve bunun yanında irade özgürlüğü korunmaktadır. Suçun hareket unsurunu hileli hareketlerle bir kişinin aldatılması oluşturmaktadır. VUK, m. 359/b'de düzenlenen suçtan farklı olarak neticeli bir zarar suçu olan dolandırıcılık suçunda hileli davranışlarla aldatma neticesinde aldatılan kişi malvarlığında bir tasarrufta bulunmalı ve fail bir kişinin zararına olarak kendisi ya da üçüncü bir kişi lehine bir yarar elde etmelidir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu işlenen özellikle de sahte fatura satışının ya da satın alınmasının gizlenmesi amacıyla çeşitli hilelere başvuru durumlarda VUK, m. 359/b'de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu yanında kamu kurumları aleyhine dolandırıcılık suçunun unsurları da gerçekleşmektedir. Nitekim sahte faturalarla, gerçek olmayan bir durum ya da işlem var gibi gösterilerek vergi dairesi hataya düşürülmekte ve hali hazırda doğmuş vergi borcunun eksik tarh edilmesine ya da hiç tarh edilememesine yol açılmaktadır. Bu halde kamu kurumu niteliğindeki vergi dairesi hileli hareketlerle aldatılmakta ve eğer vergi zıyayı ortaya çıkarsa dolandırıcılık suçunun netice unsuru da tamamlanmaktadır.

Sahte fatura organizasyonları tarafından başvuru yöntemler ise başlı başına bir suç tipini karşılamamaktadır. Nitekim söz konusu fiiller sahte faturalarla birlikte ele alınarak hile olarak kabul edilebilir. Nitekim bu yöntemler vergi dairesinin aldatılarak gerçek olmayan bir ticari ilişkinin var olduğu yanlışlığının kuvvetlendirilmesine yöneliktir. Ancak dolandırıcılık suçunun oluşabilmesi için aldatıcı hareketlerle zarar neticesi arasında nedensellik bağı olması gerekir. Bununla birlikte vergi zıyayı yani nitelikli dolandırıcılık suçunun neticesi esas olarak sahte fatura kullanımı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan dolandırıcılık suçunun oluşması ve söz konusu hileli hareketlerin cezalandırılması faturaların sahteliğine bağlıdır. Eğer faturalar gerçek bir ticari ilişki ya da duruma dayanıyorsa o halde söz konusu yöntemler de cezalandırılmaz.

Çalışma konusunu teşkil eden olaylarda hem VUK, m. 359/b hem de TCK, m. 158/1-e'de düzenlenen suçun unsurları olduğundan içtima sorunu ortaya çıkmaktadır. Yargı uygulamalarının aksine bu halde gerçek içtima söz konusu olamaz. Nitekim gerçek içtima, birden fazla fiil ve birden suç olmasını gerektirir ki bu halde aynı hukuki değeri ihlal eden, hareket unsuru aynı ve yine aynı kamusal zarara yol açan tek fiil vardır. Muhasebe hileleri ise yukarıda açıklandığı gibi bağımsız bir fiil olarak kabul edilemez nitekim bu hareketler ceza hukuku anlamında sahte fatura satışı ya da satın alınmasıyla birlikte ele alınmalıdır. Bu halde faili hem

VUK, m. 359/b hem de TCK, m. 158/1-e'de yer alan suçtan dolayı sorumlu tutmak iki kere değerlendirme yasağının ihlali anlamına gelir. Bu noktada, sahte belge kullanma ve düzenleme suçunun, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının özel bir görünüm şekli olduğu gerekçesiyle TCK 212. maddenin uygulanma kabiliyeti olduğu akla gelebilir. Ancak TCK'daki belgede sahtecilik ve sahte belge düzenleme veya kullanma suçları farklı kanunlarda düzenlenen iki farklı suç tipidir ve ikisine aynı hukuki sonuçlar bağlanamaz. Diğer yandan TCK 212. madde TCK'nın kendi içerisinde yaptığı bir atıftır ve VUK bakımından uygulama alanı bulmaz.

Nitelikli dolandırıcılık ve VUK, m. 359/b arasında gerçek içtima ilişkisi olmadığına göre görünüşte içtima ilişkisinin incelenmesi gerekir. Bu suçlar arasındaki ilişkiye bakıldığında her ikisinin de esas olarak aynı hukuki konuyu aynı zarar neticesinden korumak amacına yönelik oldukları görülmektedir. Ancak iki suç da malvarlığı değerini korusa da vergi kaçakçılığı suçunda normun koruma amacı çok daha dar bir şekilde devletin vergilendirmeden doğan soyut mali çıkarlarıdır. Ayrıca sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında kanun koyucu hilenin nasıl yapılacağını spesifik olarak belirlemiş, normun koruma amacı ise bir zarar neticesi ortaya çıkmadan hukuki konunun korunmasını sağlayacak şekilde daraltılmıştır. TCK karşısında VUK'ta düzenlenen ceza normlarının özel nitelikte olduğu da dikkate alındığında her iki suç arasında özel-genel norm ilişkisi olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bu nedenle özel norm niteliğindeki sahte belge düzenleme veya kullanma suçu öncelikle uygulanır ve yalnızca bu suçtan ceza verilir.

Diğer yandan sahte fatura organizasyonları tarafından başvuru kapama ve giydirme gibi yöntemler ceza hukuku açısından cezalandırılmayan sonraki hareket kapsamındadır. Sahte fatura satılması ya da satın alınması fiillerinin devamında uygulanan bu yöntemler, sahte faturalarla yaratılan hukuka aykırılıktan farklı bir nitelik taşımamakta ve başka bir değere zarar vermemektedir. Aksine sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılmasıyla ortaya çıkan haksızlık, daha sonra suçun ortaya çıkmasını önleme amacıyla başvuru bu yöntemleri tüketerek artık bunlardan ceza verilmesini anlamsız hale getirir.

Bu açıdan sahte fatura düzenlenmesi veya satın alınarak kullanılmasını takip eden ve vergi denetiminin düzgün bir şekilde yapılmasını engelleme amacı taşıyan bazı yöntemlere başvurulması halinde failer ancak VUK, m. 359/b hükmünden sorumlu tutulabilirler. Bu halde ayrıca kamu kurum ve kuruluşları aleyhine dolandırıcılık suçuna başvurulması, iki kere değerlendirme yasağının ihlali anlamına gelmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Berrin. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Arkan, Sabih. *Ticari İşletme Hukuku*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2012.
- Aydın, Devrim. "Dolandırıcılık Suçu". *Hacettepe HFD*. 11/2 (2021), s. 649-705.
- Baştürk, İhsan. "Vergi Ziyai Vergi Kaçaklığı Suçunun Unsuru mudur Değil midir?". Vergi Kaçaklığı Suçları (Sempozyum Kitabı). Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Kitabevi, 2017.
- Cengiz, Aydın ve Ömer Kılıç. *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.
- Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar Cilt: I*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2021.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çavuş, Adnan. *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçaklığı Suçları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- Devlilioğlu, Ferit. *Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi, 2008.
- Donay, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008.
- Dönmezer, Sulhi. *Kişilere ve Mala Karşı Cürümler*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2004.
- Eker-Kazancı, Behiye ve İlker Zeyrek. "TCK'da Dolandırıcılık Suçu". *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan*. 21/Özel Sayı (2019), s. 517-583.
- Gökçen, Ahmet. *Belgede Sahtecilik Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Göktürk, Neslihan. "Türk Hukuku'nda Suçların İçtima". *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*. 2/1-2 (2014), s. 31-59.
- Hafızoğulları, Zeki ve Muharrem Özen. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler Kişilere Karşı Suçlar*. Ankara: US-A Yayıncılık, 2016.
- İçel, Kayıhan. "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7/14 (2008), s. 35-49.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Özgenç, İzzet. *Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Palabıyık, Ömer. *Vergi Denetim Sisteminin Kayıtdışı ve Sahte Fatura Organizasyonları Yönüyle Analizi ve Öneriler*. 2020. https://www.academia.edu/44078025/Vergi_Denetim_Sisteminin_Kayıtdışı_ve_Sahte_Fatura_Organizasyonları_Yönüyle_Analizi_ve_Öneriler (erişim: 08.12.2022).
- Roxin, Claus. *Strafrecht Allgemeiner Teil: C. I*. München: C.H. Beck, 2006.
- Sarıtaş, Erkan. "Cezalandırılmayan Önceki Hareketler". *İstanbul Hukuk Mecmuası*. 80/2 (2022), s. 615-654.
- Soyaslan, Doğan. *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

- Şen, Ersan. "Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma". 2015, <https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-kacakliginda-belge-sahteciligi-ve-cifte-cezalandirma> (erişim: 17.11.2022).
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.
- TDK Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr> (erişim: 29.11.2022).
- Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem ve Murat Önok. *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Türk Dil Kurumu. *Türkçe Sözlük C. I*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998.
- Uğur, Hüsamettin. "Vergi Usul Kanunu'na Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi". *Terazi Hukuk Dergisi*. 10/109 (2015), s. 84-92.
- Ürel, Gürol. *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Yıldız, Ferhat. "Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması". *TAAD*. 12/21 (2021), s. 547-582.
- Yıldız, Ferhat. "Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması". Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

EXTENDED SUMMARY

OFFENCE OF QUALIFIED FRAUD THROUGH FALSE INVOICE

Elvan Keçelioğlu, Assoc. Prof.

Ankara Medipol University, elvan.kecelioglu@ankaramedipol.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-3081-1344>

Introduction and Research Purpose

False invoice organizations use various accounting methods to conceal their tax evasion activities. It is clear that issuing or purchasing and using false invoices constitutes the crime regulated in Article 359/b of the Tax Procedure Law (VUK). However courts accept that the accounting methods applied by false invoice organizations constitute the deceit element of the crime of fraud as well. This in turn causes the perpetrators of these conducts to be convicted of both the offence defined in Article 359/b of VUK and the offence of qualified fraud that is committed against public institutions.

This practice of the courts gives rise to several questions about how false invoice organisations must be approached in terms of criminal law. Primarily, it must be addressed whether applying accounting methods that are carried out with the purpose of concealing false invoice schemes and cause loss of tax constitute the crime of fraud or not. This requires a brief analysis and comparison of the elements of the two crimes mentioned above. If it is concluded that such activities do indeed constitute the crime of qualified fraud, then it must also be explained how the rules of aggregation of offences will be applied in such situations. It must be noted that Article 212 of the Turkish Penal Code (TCK), which states that in case forged documents are used to commit a different crime then the perpetrator will be punished of both forgery and the relevant crime, also contributes to the complexity of the latter question.

Literature Review

There are numerous studies focused on the crimes of fraud and forgery or on tax evasion. However, the relation between the crime regulated in VUK, Article 359/b and the crime of qualified fraud that is committed against public institutions has not been thoroughly examined yet. Therefore, analysing whether the accounting methods concerned with the concealment of false invoice activities constitute the crime of fraud or not, and if it does so how the issue of aggregation of crimes will be solved remains as an important topic in criminal law that needs to be clarified.

Methodology

This study can be characterized as a critical research paper. The reason for this is that, the paper's structure is essentially established in a manner that allows a proper

analysis and criticism of the court practices related to false invoice organizations. This structure has been taken as a reference point and the questions mentioned above have been researched and discussed accordingly.

Findings and Conclusion

As a result of this study, multiple findings have been reached. Firstly, accounting methods that conceal the use of false invoices, and these methods causing tax losses fulfill the “deceit” and “loss” elements of the crime of fraud respectively. Under the condition that the use of false invoices and the concealment of such activities have resulted with tax loss, the elements of both fraud and the offence regulated in VUK, Article 359/b will have occurred. However, it is not accurate to argue that there are two separate punishable conducts solely because certain accounting methods have been used after the use of false invoices.

Also since both of these crimes violate the public’s financial interests they do not violate separate legal interests. Therefore, punishing the perpetrator for both of the crimes separately would violate the rule that forbids considering the same unjustness twice when setting the punishment. Although it is possible that both crimes are committed during the processes mentioned above, the perpetrator should not be convicted of fraud and Article 359/b of VUK separately.

Article 212 of TCK can not be a basis for this practice either. Even though TCK, Art. 212 states that using forged documents to commit a different crime will result with two separate punishments, the article does not apply for VUK, Art. 359/b. TCK, Art. 212 only applies to crimes regulated in TCK. Therefore even if VUK, Art. 359/b is accepted as a specific version of the forgery crimes in TCK, the article mentioned can not be seen as a basis to punish the perpetrator for both qualified fraud and VUK, Art. 359/b.

In such situations, since there are not two separate crimes that violate two different legal interests, the principle of conceptual aggregation can not be applied either. This means the aggregation issue must be solved by the principles of ostensible aggregation.

Compared to the norms in TCK, the tax evasion offence in VUK protects a more specific legal interest and for that reason the norm in VUK must be accepted as a specific norm. Secondly, the accounting methods that are analysed in this article are applied only after the false invoices are issued, purchased or used. These methods are used only to assure that the tax loss actually occurs and do not cause a separate harm than the one caused by the initial conduct. Therefore, the mentioned accounting methods must be accepted as subsequent conducts that do not require punishment. It is accepted that when the violation of the first norm covers the unjustness that arises from the violation of the second norm, the conduct that violates the second norm must not be punished. Therefore the perpetrator must be convicted only of the crime regulated in VUK, Art. 359/b.