

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE SAHTE BELGE KULLANMA SUÇLARINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

*DISPUTED ISSUES AND SOLUTIONS PERTAINING TO THE CRIMES OF ISSUING FALSE DOCUMENT
AND USING FALSE DOCUMENT WITHIN THE CONTEXT OF THE TAX CRIMINAL LAW*

Hakemli Makale
Ceyda ÜMİT*

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	359
I. VERGİ SUÇLARINA GENEL BAKIŞ	360
II. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI	363
A. Hukuki Yarar	363
B. Suç Unsurlarının İrdelenmesi	364
1. Maddi Unsurlar	364
2. Manevi Unsurlar	368
C. Sübuta Yönelik Tespitler	369
1. Re'sen Araştırma İlkesinin Önemi	369
2. Faturalara Ulaşılması Sorunu	370
3. Gerekli ve Yeterli Araştırma-İnceleme Yapılması	374
D. Davaya Şartına Uyulması	377
E. Bazı Ceza Hukuku Kurumlarının Uygulanışının İncelenmesi	380
1. İhtima Ve Zincirleme Suç Uygulanması	380
2. İştirak Ve Teşebbüs Uygulanması	385
3. Pişmanlık, Gönüllü Vazgeçme Ve Tekerrür Uygulanması	386
SONUÇ	389
KAYNAKÇA	391

DOI: 10.32957/hacettepehdf.900522

Makalenin Geliş Tarihi: 06.01.2021

Makalenin Kabul Tarihi: 25.04.2021

* Dr, Hakim, Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi Başkanı.

E-posta: ceydaumit@gmail.com

ORCID: 0000-0002-8965-7900

Bu makale, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi Araştırma ve Yayın Etiği İlkelerine uygun hazırlanmıştır.

ÖZ

Vergi kaçakçılığı suçlarından; sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları, suç konusu eylemlerin teknik ve kendine özgü niteliği nedeniyle ceza hukukunda tartışmalı bir alandır. Bu nedenle, her iki suç. genel ceza hukuk ilkeleri ve vergi ceza hukukuna özgü kavramlar ve özellikler çerçevesinde değerlendirilmelidir. Makale; uygulama birliği sağlamak ve süregelen tartışmalara katkıda bulunmak üzere yüksek yargı kararlarındaki gelişme ve değişiklikler uyarınca konunun kapsamlı analizi ile ilgili düzenlemelere açıklık kazandırma amacını taşımaktadır. Bu bağlamda, makale konusuyla ilgili olarak vergi ceza hukukuna ilişkin genel kavramsal açıklamalar yapılmakta, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının unsurları ve özellikleri irdelenmekte, bu suçlardan dolayı ceza sorumluluğunun belirlenmesi için yapılması gereken araştırma ve incelemeler tartışılmaktadır. Ayrıca, uygulamaya açıklık kazandırmak amacıyla bu suçlara özgü muhakeme koşulu ve özellikle zincirleme suç yorumu ve uygulaması gibi sorunlu alanlara öncelik vererek, bu suçlar için Kanunda ayrı bir düzenleme olarak yer alan pişmanlık, ayrıca, iştirak, teşebbüs, gönüllü vazgeçme, tekrür gibi ceza hukuku kurumları incelenmekte, tartışmalı alanlarda çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Fatura, Vergi Ceza Hukuku, Ekonomik Suç, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Zincirleme Suç

ABSTRACT

The offences of using false document and issuing false document as a type of tax evasion offences have been a topic of discussion in penal law due to their technical and distinguished legal character. They need to be evaluated not only by taking into account of the general penal provisions but also the inherent concepts and specific particularities of the tax criminal law. This study intends to offer a comprehensive analyse of these offences in light of the recent changes in Supreme Court' decisions and ensure a contribution to uniform interpretation and also ongoing debates. Therefore, this article clarifies the conceptual items of the tax criminal offences in general pertaining to the topic, explicates legal conditions and core elements of the provisions of both of these crimes, and enlightens the investigation topics for the evaluation of penal responsibility from these crimes. Furthermore, in order to ensure clarification to the implementation, the article evaluates the requisities of the proceeding process and examines by giving priority especially to some disputed topics of the penal law institutions such as the interpretation of the successive offense, the implementation of repentance regulated under a specific provision for these crimes, principal involvement, attemp, voluntary abandonment, repetition of offending and finally, offers solutions.

Key Words: Forged Document, Tax Criminal Law, Economic Crime. Tax Evasion Offence, Successive Offence,

GİRİŞ

Vergi ceza hukuku, özel ceza hukukunun ihtisaslaşma gerektiren teknik bir alanıdır. Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları, vergi ceza hukuku kapsamında yer alan vergi kaçakçılığı suçlarındandır. Vergi ceza hukuku kapsamındaki tüm suçlarda olduğu gibi bu suçlar da vergi hukukunun kendine özgü koşulları dikkate alınarak ceza muhakemesi hukuku ve genel ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemleri, birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak, soruşturma ve kovuşturma sürecinde maddi gerçeğe ulaşılmasında son derece titiz araştırma, inceleme ve değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Düzenleme olmadan kullanma eylemi olamayacağından adeta öncü-artçı eylemler gibi aralarındaki bağlantının da özel olarak irdelenmesi gerekmektedir.

Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçları, uygulamanın sorunlu alanlarındandır. Her iki vergi kaçakçılığı suçunun teknik niteliği; soruşturma ve kovuşturma aşamalarında farklı uygulamalara, eksik araştırma ve incelemeye dayalı sübut sorunlarına yol açmakta, yeknesak uygulamanın önüne geçmektedir. Dava açılma sürecinde karşılaşılan uygulama hataları, uzun süren yargılama sürecine neden olmakta, kovuşturma şartı eksiklikleri hak kayıplarıyla karşılaşılması sonucu yaratabilmektedir. Ceza hukukunun re'sen araştırma ilkesi uyarınca maddi gerçeğe ulaşma hedefi çerçevesinde, vergi suçlarında yeterli ve olayın özelliğine uygun inceleme yapılması ve vergi ceza hukukuna özgü soruşturma ve kovuşturma usullerine uyulması son derece önemlidir.

Çalışmanın temel amacı; sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının yargı kararları ışığında irdelenmesi ile uygulamaya açıklık ve yeknesaklık kazandırmaktır. Birinci Bölümde; vergi ceza hukuku kapsamına giren suçlar hakkında kavramsal açıklamaların ardından, İkinci Bölümde; sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının unsurları ve bu suçlardan dolayı cezai sorumluluğun belirlenmesinde sübuta

ilişkin esaslar, yüksek yargı kararlarındaki son gelişmeler ışığında incelenmektedir. Ayrıca, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına özel kovuşturma şartı ile bu suçlardan dolayı cezai sorumluluğunun belirlenmesinde önem taşıyan ceza hukuku kurumları irdelenmekte; bu kapsamda uygulamada yorum farklılıkları ile karşılaşılan zincirleme suç uygulaması tartışılmakta, ayrıca teşebbüs, iştirak, tekerrür, pişmanlık, gönüllü vazgeçme kurumlarının bu suçlara yönelik uygulaması açıklanmaktadır.

I. VERGİ SUÇLARINA GENEL BAKIŞ

En genel tanımıyla vergi suçu; vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı davranış ile vergi ödevinin hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemesi ile oluşan, devleti vergi kaybına uğratan ve kamu düzenini bozan eylemlerdir¹. Vergi suçlarının ortak bileşeni olarak vergiyi de devlete egemenlik hakkına dayanarak cebren ve karşılıksız olarak kamu giderlerini karşılamak üzere ilgili vergi düzenlemelerine göre ödenen ekonomik değer olarak tanımlayabiliriz². Devletin kamu hizmetini sağlaması, sosyal ve ekonomik hedeflerine ulaşabilmesi için en önemli mali kaynak vergilerdir³. Vergi suçları, Devlet hazinesine karşı işlenen kamu yararını ihlal eden suçlardandır.

Vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi suç ve cezaları, hazinenin vergi kaybının önlenmesinin yanı sıra, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması amacına da yöneliktir⁴. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçları, diğer kaçakçılık eylemlerinde olduğu gibi, ulusal ekonomideki üretim, tüketim, değişim, bölüşüm ilişkilerini koruyan hükümleri ihlal eden ekonomik suçlardandır.

¹ KARAARSLAN, Mehmet, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 64, (s.115-150), s.120.

² ÜSTÜN, Süleyman, Ümit, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2001, Cilt: 9, Sayı: 3-4, (s.293-323), s. 293.

³ ARSLAN, Çetin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 3, Sayı: 2, (s.15-30), s. 16.

⁴ UYANIK, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi Veya İbraz Edilmemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2014, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi: 30.11.2020), s.4.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) vergi suçu tanımı bulunmamaktadır. Kanunun Dördüncü Kitabının ‘Ceza Hükümleri’ başlığı altında Birinci Kısım’da ‘Genel Esaslar’ başlığı altında yer alan 331. maddesinde; vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlerin Kanunda belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları belirtilmiştir. Vergi cezaları; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası olarak özel olarak sayıldığından, diğer cezalar tabirinden vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezalar anlaşılmalıdır. Kanun sistematüğinde ceza hükümlerini düzenleyen Dördüncü Kitap bölümünde; ceza hükümlerine ait genel esasların yer aldığı Birinci Kısımdan sonra İkinci Kısımda vergi cezaları iki ayrı bölüm halinde düzenlenmiştir. İlk Bölümde; idari para cezası gerektiren suçlar⁵, İkinci Bölümde ise; vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi suçları, Kanunun 359, 362 ve 363. maddelerinde düzenlenmiştir⁶.

Dolayısıyla vergi suç ve cezaları; mali nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezalar olarak sınıflandırılabilir⁷. VUK’nın ceza hükümlerine dair genel ceza esasları kapsamında suçlarda birleşmeyi düzenleyen 340 (1) maddesindeki vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası ile vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK 359. maddedeki ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür uygulamasında birbirlerine esas alınamayacağı ve birleştirilemeyeceğine dair amir hükmü de bu

⁵ İdari para cezasını gerektiren vergi suçları; VUK 344 ila 355. maddeler arasında yer alan vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası olup, çalışma konumuz dışındadır.

⁶ Vergi ceza hukuku kapsamında kaçakçılık suçları, VUK 359. maddede sayılmıştır. Bu suçlar; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu yaratacak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydetmek; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter yapraklarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl ya da suretlerini kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, vergi kanunu hükümlerine göre sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak eylemleridir. Ayrıca vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkında uygulanacak cezai müeyyideler için VUK 362 ve 363 maddelerde Türk Ceza Kanunu hükümlerindeki görevin kötüye kullanılması ile ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı olan bilgi ve belgelerin açıklanması suçlarına atıfta bulunulmuştur.

⁷ AĞAR, Serkan, “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2005, Sayı: 58, (s.273-301), s. 275.

sınıflandırmayı teyit etmektedir. Vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezalar; vergi kaybına neden olmanın yanı sıra vergi kanunu hükümlerine aykırılık ve sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu nitelik taşıdıklarından geniş anlamda vergi suçu olarak da tanımlanmaktadır⁸. Dar anlamda vergi suçu ise; vergi kanunları ile düzenlenen hukuksal ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kamu tüzel kişilerinin vergi haklarını tehlikeye sokan veya zarara uğratan eylemlerdir⁹. Bu suçlar idari nitelikli vergi cezası yaptırımına konu olmaktadır.

İdari nitelikte vergi cezasına konu eylemler ceza hukuku kapsamında suç sayılan vergi kaçakçılığı eylemine de konu olmaları halinde ceza hukuku yaptırımı da ayrıca uygulanacaktır¹⁰. Vergi kaçakçılığı suçlarından cezalandırılma da, ayrıca vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir¹¹. Öğretide isabetli olarak, bu düzenlemelerin aynı eylemden mükerrer cezalandırılmama ilkesine ve aynı eylemin suç ve kabahat oluşturması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağına dair Kabahatler Kanunu 15(3) maddesine aykırı olduğu savunulmaktadır¹².

Vergi kaçakçılığı suçlarının mali etkisi devlet hazinesinde kayba yol açar, ancak bu suçlar, toplumu ekonomik, sosyal hatta siyasi açıdan da etkileyerek kamu düzenine tehlike yarattığı için diğer vergi suçlarına göre daha ağır cezai müeyyideye tabi tutulmuştur¹³. Çalışma konumuz da; bu suçlardan vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter, kayıt ve belgelerin asıl ya da

⁸ AĞAR, 2005, s. 274.

⁹ Ibid, s. 274.

¹⁰ VUK 340 (2) madde hükmüne göre; vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda VUK 359. madde uyarınca suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası uygulanması, ayrıca VUK 359 maddeye göre cezalandırmaya engel teşkil etmeyecektir.

¹¹ VUK 359 (son) madde hükmüne göre, kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında VUK 359. maddedeki yazılı cezaların uygulanması VUK 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel değildir. VUK 367 (4) madde de kaçakçılık suçlarından dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezasının ayrıca uygulanmasını engellemeyeceği düzenlenmiştir.

¹² BAŞTÜRK, İhsan, “ ‘Vergi Ziyayı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil Midir’ Bağlamında Öneriler” , **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)**, 2017, Yetkin Yayınları, Ankara, (s, 63-74), s. 73-74.

¹³ UYANIK, 2014, s.5; Hukukumuzda vergi kaçakçılığı suçunun tarihsel gelişimi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: UYANIK, 2014, s.5-8.

suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek eylemi ile sahte olarak düzenlenmiş bu belgeleri kullanmak eylemidir¹⁴.

II. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI

A. Hukuki Yarar

Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları; 213 sayılı Kanunun suç ve cezaları düzenleyen Üçüncü Bölümünde “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında sayılan vergi kaçakçılığı suçlarındandır¹⁵. Kanunun 359 (b) maddesinde; belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma tanımıyla iki ayrı seçimlik hareket ve bağımsız eylem düzenlenmiştir¹⁶. Sahte belge düzenleme ve kullanma eylemleri, mali sistemin çökertilmesine ve mali otoritenin zayıflatılmasına yöneliktir, kamu yararını, kamu güvenliğini ve kamu düzenini ihlal eder¹⁷. Bu suçlarla korunan hukuki değer; devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemektir¹⁸. Vergi muamelelerinde kullanılan, ancak doğru bilgileri içermeyen vergi ilişkisi ve vergi mükellefiyetine dair yanlış bilgiler ihtiva eden belgelerin sahte olarak düzenlenmesi, kaydı veya kullanılması ile söz konusu hukuki değerler ihlal edilmektedir.

¹⁴ Makalede, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları ya da kısaca sahte belge düzenleme ve kullanma suçları olarak adlandırılacaktır.

¹⁵ Bölüm başlığı; 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 276. maddesi ile değiştirilmiştir. 213 sayılı Kanunun 4008 sayılı Kanun ile değişik şeklinde, aynı Bölüm, “Dördüncü Bölüm” ve “Ceza mahkemelerinde Yargılanacak Suçlar ve Cezaları,” 4369 sayılı Kanun ile değişik halinde ise; “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” idi.

¹⁶ 213 sayılı Kanunun 359 (b) maddesi kapsamında; sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının yanı sıra; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, bu nitelikteki defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak eylemleri de suç olarak düzenlenmiştir. Söz konusu eylemler, çalışma konumuz dışındadır.

¹⁷ UĞUR, Hüseyin / ELİBOL, Mert, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, 2. Baskı, 2016, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 469.

¹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK), 08.11.2018 tarih, E: 2018/11-427, K: 2018/517 sayılı ilam.

B. Suç Unsurlarının İrdelenmesi¹⁹

1. Maddi Unsurlar

Her iki suç; suçun unsurları, konusu ve failer açısından ortak ve farklı unsurlar barındırmaktadır²⁰. Gerek sahte belge kullanma gerek sahte belge düzenleme suçu yönünden ortak bileşen; sahte bir belgenin varlığıdır. Sahte belge kullanma eylemi yönünden; öncelikle sahte olarak düzenlenen bir belge olmalıdır. VUK 359 (b) maddenin ikinci cümlesindeki tanıma göre; gerçek bir durum veya işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. O halde, gerçek bir durumun veya işlemin olmaması, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında ortak özelliktir²¹. VUK 359 (b) madde düzenlemesine göre, sahte düzenlenen veya kullanılan belge vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belge niteliğinde olmalıdır²².

Bu bağlamda, vergilendirme ilişkisi yaratacak özellikte yükümlünün faaliyet alanının özelliğine göre; vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan fatura veya fatura yerine geçen sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi,

¹⁹ Bu Bölümde makalenin konusu ve kapsamı itibarıyla sorunlu alanlarda uygulamaya açıklık kazandırmaya yönelik olarak suç unsurları incelenmiştir.

²⁰ Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının oluşumu için genel suç teoremi kavramları geçerlidir. Yani, kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı ve tamamlanmış eylem olmalıdır. Sahte belge kullanma veya düzenleme suçlarının tipiklik unsuru; VUK 359 (b) maddede tanımlanan suç konusu eylemin yasal unsurlarının gerçekleşmesidir. Suçun yasal tanımındaki maddi kurucu öge; kanunda öngörülen fiilin yapılması, suç düzenlemesinde tanımlanan sonucun oluşması ve hareket ile sonuç arasında illiyet bağı bulunmasıdır. Suçun yasal tanımındaki manevi unsur ise; suç eyleminin faile isnat edilebilmesi için var olması gereken kast ve taksir ögesidir. Failin suç işleme iradesi kusurlu olmalı, yani yasada suç olarak düzenlenen eylem, kusur yeteneğine sahip kişi tarafından kusurlu irade ile işlenmelidir, HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, 2017, Adalet Yayınevi, Ankara, s.153-227; ARTUK, Mehmet Emin / GÖKÇEN, Ahmet / ALŞAHİN, Mehmet Emin, vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, 2019, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 285-289; Ceza sorumluluğunun esasları ile ilgili genel bilgi için bkz: ÜMİT, Ceyda, "Hekimlerin Mesleklerinin Uygulanmasından Doğan Ceza Sorumluluğu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 2017 (8), Cilt: 35, Sayı: 32, (s.197-246), s. 198-200.

²¹ Kanunda; gerçek bir duruma veya işleme dayanmayan belge; sahte belge; gerçek bir durum veya muameleye dayanmakla birlikte, dayanılan muamele veya durumu mahiyet ya da miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak tanımlanmıştır, bkz: VUK 359 (a) (2). madde-son cümle; Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma eylemi ayrı vergi suçu konusu olarak VUK 359 (a) (2) maddede düzenlenmiştir.

²² Bu nitelikteki belgeler, yani vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme ve saklanma ile ibraz edilme zorunluluğu olan belgeler, VUK 229-240 maddeleri arasında fatura veya fatura yerine geçen belgeler başlığı altında düzenlenmiştir. Fatura ve benzeri belgeler özel belge sayılır.

perakende satış fişleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu gibi belgelerin gerçek bir mal alım satımı ya da hizmet ifasına dayanmadığı halde vergisel işlemlerde kullanılmak üzere sahte düzenlenmesi veya bu nitelikteki sahte belgenin vergisel işlemde kullanılması eylemleri ceza sorumluluğu yaratır²³.

Sahte belge düzenleme suçunda belgenin aslı ya da sureti üzerinde sahtecilik yapılmasının önemi bulunmamaktadır. Sahte belge, vergisel işlemlerde kullanılmak için düzenlenmemişse, VUK uyarınca düzenlenmesi gerekmeyen bir belge ise veya vergi makamlarından başka bir makama sunulmuşsa, Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) tanımlanan evrakta sahtecilik dolandırıcılık ya da olayın özelliğine göre başka suç oluşabilecektir²⁴. Sahte belgeyi düzenleyen fail yönünden, belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir, ayrıca kullanılması gerekli değildir. Sahte belge düzenleme eylemi gerçekte hiçbir mal satışı ya da hizmet ifası olmaması hali gibi aslında olmayan vergisel bir olayın varmış gibi gösterilmesi ya da vergisel bir olayın kısmen doğru kısmen gerçek dışı olarak belgeye yansıtılması suretiyle işlenebilir²⁵.

VUK anlamında bir belgenin kullanılması ise; hukuki sonuç yaratacak şekilde defter veya diğer kayıt ortamlarına aktarılması, ibraz edilmesi, vergilendirmeye esas olacak şekilde dikkate alınmasının sağlanmasıdır²⁶. Bu bağlamda, sahte belge kullanma suçu sahte düzenlenmiş belgelerin bu özelliği bilinerek yasal defterlere kayıt ve ibraz gibi vergilendirmeye ilişkin olarak vergisel işlemlere konu olması ve vergi idaresine karşı kullanılması ile işlenebilir²⁷.

Her iki suçla korunan hukuki değere göre, devlet zarar gören konumundadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının faili / failleri olabilecek kişiler açısından incelendiğimizde; önemli bir farklılık göze çarpmaktadır. Sahte belge düzenleme suçunun faili; vergi yükümlüsü ya da temsilcileri veya bu sıfatı taşımayan bir kişi

²³ UĞUR / ELİBOL, 2016, s. 481-483; AĞAR, 2005, s. 287; UYANIK, 2014, s. 22.

²⁴ UĞUR / ELİBOL, 2016, s.457; AĞAR, 2005, s. 287.

²⁵ AĞAR, 2005, s. 288.

²⁶ UĞUR / ELİBOL, 2016, s. 469.

²⁷ Ibid, s. 485.

olabilir²⁸. Vergi yükümlüsü olmayan ancak yetkilendirilmeye istinaden fatura, sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgeleri yanında çalıştığı vergi yükümlüsü adına sahte olarak düzenleyen şirket müdürü, muhasebeci, ya da eylemi gerçekleştiren üçüncü bir kişinin koşulları olduğu halde cezai sorumluluğu doğacaktır. Bu kabul, suçu işleyen gerçek failin cezalandırılmasını öngören ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğidir²⁹. Sahte belge kullanma suçu ise; yalnızca vergi mükellefi ya da tüzel kişi vergi mükellefinin yasal temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan mükelleflerin de yasal temsilcileri tarafından işlenebilir. Esasen, sahte belge kullanma suçunun doğası gereği vergi yükümlüsü olmayan üçüncü bir şahıs tarafından işlenmesi mümkün değildir.

Sahte belge kullanma veya düzenleme suçunun sabit olması halinde VUK 359 (b) maddesinde öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza sadece bu suçları işlediği delillerle sabit olan gerçek kişiler, gerçek kişi vergi mükellefleri veya bu mükelleflerin yasal temsilcilerine uygulanacaktır³⁰. Zira cezai yaptırımlar, sadece gerçek kişi suç failleri için söz konusudur³¹. Velayet altındakilerin, kısıtlıların vergi mükellefi olmaları halinde

²⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 29.06.2020 tarih, E: 2019/5142, K: 2020/3627 sayılı ilamı; Yargıtay 11 CD, 27.06.2018 tarih, E: 2016/4033, K: 2018/5878 sayılı ilamında da sahte fatura düzenleme suçunda failin şirket yetkilisi olmasının gerekmediği belirtilmiştir. İstinaf incelemesine konu olayda sanığın vergi inceleme raporuna konu şirketle doğrudan bağlantısı olduğuna dair somut bilgi ve bulguların olması, yoklama fişini şirket yetkilisi olarak imzalaması, diğer tarafların beyanları ile şirket işlerini bizzat yürüttüğünün teyit edilmesi, şirketin devir işlemlerinin dahi sanığın bilgisi dahilinde yapıldığının anlaşılması karşısında fatura asılları ve şirket defterleri üzerinde gerekli araştırmalar yapılarak sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği yönündeki karşı oy görüşü için bkz : Gaziantep BAM Ceza Daireleri Başkanlar Kurulu Kararı, 10.07.2020 tarih, E: 2020/22, K: 2020/22 sayılı karar. Yargıtay 11 CD, 07.06.2017 tarih, E: 2017/1088, K: 2017/4281 sayılı ilamında da; ceza yargılamasında subjektif sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu yani eylemi fiilen gerçekleştirenin sorumlu tutulacağı gözetilerek somut olayda sahte belge düzenleme eyleminin gerçek failinin araştırılması gereği vurgulanmıştır.

²⁹ VUK 333 (3) maddesinde de; Kanunun 359. maddesindeki fiillerin işlenmesi halinde, Kanunda öngörülen cezaların fiili işleyenler hakkında hükmedileceği düzenlemiştir. Yargıtay 11. CD, 07.02.2019 tarih, E: 2016 /6256, K: 2019/1206 sayılı ilamında da; sahte fatura düzenleme suçunun failinin herkes olabileceği, suçta ve cezada şahsilik prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan kişileri cezalandırmak olduğu, suçta iştirakin de olanaklı olduğunu belirtmiştir.

³⁰ Esasen, bu ilke, sadece sahte belge kullanma veya düzenleme suçları için değil, VUK 359. maddenin (a) (b) (c) bentlerinde düzenlenen tüm vergi suçlarının işlenmesi halinde maddenin ilgili bentleri uyarınca tayin edilecek hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımları için geçerlidir. İdari yaptırım niteliğindeki vergi cezaları ise, tüzel kişi vergi mükellefleri bakımından uygulanacaktır.

³¹ Türk Ceza Kanunu (TCK) 20 (2) maddesi amir hükmüne göre; tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla Kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.

veli ya da vasilerinin bu kişilerin kanuni temsilcileri sıfatıyla VUK 359. madde kapsamında işledikleri sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında ceza sorumluluğu söz konusu eylemleri işleyen veli ya da vasiye aittir³². Aynı ilke, kayyum tarafından işlenen eylemlerde de geçerlidir.

Açıklamaların ışığında sahte belge düzenleme suçunun maddi unsuru; gerçek bir mal alım satımı ya da hizmet ifasına dayanmayan ancak vergilendirme ilişkisi yaratan vergi kanunları uyarınca tutulan ya da düzenlenen, saklanan ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl ya da suretlerinin kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesidir. Sahte belge kullanma suçunun maddi unsuru ise; vergi kanunları uyarınca tutulan ya da düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin sahte olarak düzenlenmiş asıl ya da suretlerinin kullanılmasıdır³³.

Diğer yandan, vergi kaybı her iki suçun unsuru değildir³⁴. Yani, VUK 359. maddede, ayrıca vergi ziyayı koşulu aranmadığından, sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması ile eylem tamamlanacaktır³⁵. Bize göre; olası bir yasa değişikliğinde suç tanımına sahte belge düzenleme veya kullanma suretiyle vergi kaybına neden olunması

³² VUK 332 maddeye göre; velayet ve vesayet altındakiler veya işlerinin idaresi kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi ya da kayyumun vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyumdur.

³³ AĞAR, 2005, s. 288; Hekim'e göre; vergi yasası ile bir verginin bulunması da vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmasının ön şartıdır, HEKİM, Cahit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2013, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 25. 12.2020), s.13.

³⁴ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK 344. maddede; kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyayına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış ve sahte vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak durumunda vergi ziyayına sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği hükme bağlanmış idi. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile madde, 359. madde olarak numaralandırılmıştır. Dolayısıyla, 01.01.1999 'tan itibaren vergi kaybı, suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 276. maddesi ile VUK 359. madde yeniden değişikliğe uğramış olup, Çalışmanın yazım tarihi itibarıyla 5278 sayılı Kanun ile değişik şekli yürürlüktedir.

³⁵ Yargıtay 11 CD'nin 05.06.2012 tarih, E: 2009/1359, K: 2012/10704 sayılı sahte belge düzenleme suçuna ilişkin ilamında VUK 359 (b) maddesinde vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin suçun oluşumu için yeterli olduğu, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğmasının suçun unsuru olmadığı, belirtilmiştir; VUK 341 (1) maddesinde vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik ifası yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Vergi ziyayı cezası yaptırımını ise; VUK 344. maddesinde düzenlenmiş olup; maddenin (2), fıkrası hükmüne göre; vergi ziyayına sahte belge düzenleme veya kullanma suçu da dahil olmak üzere 359. maddede yazılı fiillerle neden olunması, vergi ziyayı cezasında artırımı nedenidir.

yönünde bir ibare eklenmesi isabetli olacaktır. Sahte belge düzenleyen veya kullanan fail vergi ödememek ya da az ödemek yani vergisel avantaj elde etmek için suçu işlediğinden vergi kaybı oluşması, suç unsuru sayılmalıdır. Bu suçlarla korunan hukuki değer, vergi kaçakçılığı suçlarının özelliği ve düzenleniş amacı gözetildiğinde, vergi ziyanının suç unsuru olarak kabulü hakkaniyete de uygun olacaktır³⁶.

2. Manevi Unsurlar

Gerek sahte belge kullanma gerek sahte belge düzenleme eylemi kastla işlenebilen suçlardandır³⁷. Bu suçlar, haksız kazanç sağlamak ve vergi kaçırmak için ya da her iki amaçla işlenmektedir³⁸. Yargıtay Ceza Genel Kuruluna göre; vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergiyi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır³⁹.

Failde, gerçek mal veya hizmet ilişkisine dayanmadığını ve gerçek bir duruma ilişkin vergilendirme ilişkisi yaratmadığını bildiği halde vergi işlemlerinde kullanmak üzere sahte belgeyi bilerek ve isteyerek düzenleme iradesi veya bu nitelikteki yani gerçek mal alım satımı veya hizmet ifasına dayanmadığı halde doğru bilgileri içermeyen, vergi mükellefiyetine dair yanlış bilgiler içeren sahte olarak düzenlenmiş belgeyi bilerek ve isteyerek kullanma iradesi mevcut olmalıdır. Birinci hal, sahte belge düzenleme, ikinci hal ise sahte belge kullanma suçunun manevi unsurunu oluşturan kast ögesidir. Esasen, sahte belge düzenleme eylemi, içeriğinde bilme ve isteme unsurunu

³⁶ Vergi ziyaı kabahatlerinde suç unsuru olan vergi ziyanının vergi kaçakçılığı suçlarında unsur sayılmaması konusunda haklı bir eleştiri ve öneriler için bkz: BAŞTÜRK, 2017, s. 70-74.S

³⁷ TCK 21 (1) maddesine göre; suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

³⁸ Yargıtay CGK, 11.03.2014 tarih, E:2012/11-1382, K: 2014/124 sayılı ilam; UĞUR / ELİBOL, 2016, s. 88.

³⁹ Yargıtay CGK, 11.03.2014 tarih, E:2012/11-1382, K: 2014/124 sayılı ilam.

barındırmaktadır. Bize göre; belgenin gerçek bir duruma dayanmadığını bilme, kastın bulunduğu dair kuvvetli kanaat oluşturabilir.

Kastın değerlendirilmesi, sahte belge kullanma suçlarında ayrıntılı inceleme gerektirmektedir. Özellikle mal ya da hizmet sağlayıcısı tarafından kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesinin verilmesi gibi durumlarda, içeriği doğru olmayan bu belgeyi kullananın kastı ayrıntılı araştırılmalıdır. Sahte belgeyi kullananın, kullandığı belgenin sahte olduğunu bildiği veya bilebilecek konumda olduğu, somut olayın özelliklerine göre sabitse kast unsuru oluşacaktır⁴⁰.

Sahte belge düzenleme veya sahte belge eyleminin oluşması için maddi ve manevi unsurların bir arada bulunması gerekmekte olup; yasa uygulayıcı makamlar tarafından somut olayın özellikleri çerçevesinde değerlendirilmelidir.

C. Sübuta Yönelik Tespitler

1. Re'sen Araştırma İlkesinin Önemi

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının sübutu teknik bir alanda kapsamlı inceleme gerektirdiğinden uygulamada farklı değerlendirmeler ve sıkıntılarla karşılaşmakta, yeknesaklık sağlanamamaktadır. Özellikle, vergi suçu raporuna esas incelemenin, vergilendirme döneminden uzun süre geçtikten sonra yapılması, incelemeye esas kayıtlara ait defter ve belgelerin bulunamaması ve suç türüne özgü araştırma-inceleme yapılmasında karşılaşılan yorum farklılıkları sübut sorununa yol açmaktadır.

Sübutun eksiksiz tespiti ile ceza sorumluluğunun tayininde, tüm özel ceza yasaları kapsamındaki suçlar gibi, ceza sorumluluğuna dair ceza hukukunun temel ilkeleri geçerlidir⁴¹. Ceza sorumluluğu değerlendirilirken, re'sen araştırma ilkesi uyarınca

⁴⁰ 12.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, parag. 7; Tebliğde; sahte belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenmesine gerek olmadığı ifade edilmiştir.

⁴¹ TCK 5. maddesine göre; TCK genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Bu bağlamda, suçta ve cezada kanunilik ilkesi, adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi, dava ve cezanın

maddi gerçeğe ulaşma hedefi, vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanacaktır. Bu ilke, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının sübutunda hem temel amaç hem de sübuta ulaşmadaki anahtardır. Nitekim, VUK 3(B) maddenin birinci ve ikinci fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve bu durumun yemin hariç her tür delille ispatlanabileceği belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasının son cümlesine göre; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz. Madde düzenlemesi ceza hukukunda delil serbestisi ilkesini ifade etmekte, ancak tanık beyanı yönünden özel bir düzenleme getirerek olayla ilgisi olmayan tanık beyanına delil olarak dayanılamayacağını belirtmektedir. Muhakeme konusu olayla ilgisi olmayan delil zaten esas alınamayacağından, bu hükmün madde metninden çıkarılması isabetli olacaktır. Diğer yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun ileri sürülmesi halinde ispat külfeti, ileri süren tarafa aittir⁴². İlgili yasal düzenlemeler, Yargıtay kararları ve ceza hukuku genel ilkelerine göre suç unsurları re'sen araştırma ilkesi uyarınca değerlendirilerek maddi hakikate ulaşılmalıdır⁴³.

2. Faturalara Ulaşılması Sorunu

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak eylemleri yönünden sahte olarak düzenlenen veya kullanılan belgelerin incelenmesi maddi gerçekliğe ulaşılmasında son derece önemlidir. Sahte olarak düzenlendiği veya kullanıldığı iddia olunan belgelere ulaşılabilmesi halinde ise; diğer delillerle sahte belge düzenleme veya kullanma eyleminin aydınlatılıp aydınlatılamayacağı uygulamada tartışmalı bir alandır.

düşürülmesi esasları gibi temel ilke ve düzenlemeler, VUK' da Üçüncü Bölümde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanır.

⁴² VUK 3 (B) maddesi üçüncü fıkra hükmü; YCGK, 08.11.2018 tarih, E: 2018/11-427, K: 2018/517 sayılı ilamında da VUK 3 (B) maddesindeki vergilendirmede vergi ilişkisi yaratan gerçek durumun esas alınacağı kuralına atıfta bulunulmuştur.

⁴³ VUK 3 (A) maddesi ikinci fıkrası hükmündeki; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde Kanun hükümlerinin konuluşundaki maksat, hükümlerin Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı dikkate alınarak uygulanacağı yönündeki düzenleme, maddi hakikate ulaşmada önemli bir dayanaktır.

Uygulama, uzun süre, sahte belgenin kanunda öngörülen şekil şartlarını ve zorunlu unsurları içermemesi durumunda suç konusu oluşturmayacağı görüşü çerçevesinde şekillenmiştir. Bu görüş; Kanunun 227 (3) maddesi amir hükmündeki; Vergi Usul Kanununa göre kullanılan veya kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri⁴⁴ taşımaması halinde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı düzenlemesine dayanmaktadır⁴⁵. Yüksek yargı kararlarında; faturalarda bulunması gereken zorunlu bilgileri içermeyen faturaların düzenlenmemiş sayılacağına kabulüyle, öncelikle fatura asıllarının getirtilip incelenmesi ve sadece VUK uyarınca zorunlu bilgileri içeren faturaların; gerçek alım satım ilişkisi veya hizmet ifası karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için sübuta yönelik araştırma yapılması gereği vurgulanmıştır⁴⁶.

Maddi gerçeğin tespiti bakımından fatura aslı veya onaylı örneklerine ulaşılarak gerekli şekil şartı incelemesi yapılması zorunluluğu pek çok kararda vurgulanmıştır⁴⁷. Esasen bu kabul; sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun maddi

⁴⁴ Faturada bulunması gereken zorunlu bilgiler, VUK 230 (1) maddede sayılmıştır. Düzenleme uyarınca; faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev'i, miktarı, tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, zorunlu bilgiler olarak sayılmıştır. VUK 231. maddede ise; fatura düzenlenirken sıra numarası dahilinde teselsül ettirilmesi, mürekkep, makine veya kopya kurşunu kalem ile doldurulması, en az bir asıl ve iki örnek olarak düzenlenmesi, fatura baş tarafında iş sahibi veya yerine imzaya yetkili olanların imzasının bulunması, uyulması gereken kaideler arasında sayılmıştır. Aynı maddenin (5) fıkrası hükmüne göre; malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten azami yedi gün içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

⁴⁵ Aynı maddenin son fıkrasına göre Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.

⁴⁶ Yargıtay 11 CD, 04.06.2018 tarih, E: 2017/9450, K: 2018/5286 sayılı ilamı. İlamda; zorunlu bilgileri içeren faturalara dair sübuta yönelik araştırmalar ise; düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının, kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin, faturaları kullananlara dair yeterli mal girişi veya üretim olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi, daha sonra faturaları düzenleyen şirket ile kullanan şirket ve kişilerin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması olarak sayılmıştır.

⁴⁷ Yargıtay 11 CD, 22.12.2016 tarih E: 2016/3147, K: 2016/8747 sayılı ilamı. Kararda maddi gerçeğin tespitinin yanı sıra, zincirleme suç hükümlerinin, lehe yasanın ve zamanaşımı süresinin tespiti bakımından da fatura aslı veya onaylı suretinin gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay 11 CD, 07.06.2017 tarih, E: 2017/1088, K: 2017/4281 sayılı ilamında da sahte olarak düzenlendiği iddia olunan fatura asılları ya da onaylı örneklerinin her takvim yılı için kanaat oluşturacak şekilde temin edilmesi ve VUK' da öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediklerinin incelenmesi gereği, belirtilmiştir.

konusunu bizatihi faturanın oluşturduğu esasına dayanmakta, bu açıdan da faturaların ilgili suç dosyasına getirilerek zorunlu bilgileri taşıyıp taşımadığı incelemesini zorunlu kılmaktadır⁴⁸. Bu yaklaşım, zorunlu bilgileri içermeyen faturaların düzenlenmemiş sayılacağına dair VUK'nın amir hükmü gereğince, zorunlu bilgileri ve şekil şartını ihtiva etmeyen faturadan dolayı suçun da oluşmayacağı sonucunu yaratmıştır⁴⁹.

Diğer yandan, uygulamada karşılaşılan sıkıntıların yansımaları ve sadece zorunlu bilgi ve şekil şartlarını ihtiva eden faturaların suç konusu olarak kabul edilmesine yönelik eleştiriler, yüksek yargı kararlarındaki değişikliğe zemin yaratmıştır. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında faturalarda VUK 227 (3) ve 230. maddeleri kapsamında şekil denetiminin gerekli olmadığı, bu nedenle şekil şartlarını ve zorunlu unsurları taşıyıp taşımadıklarını tespit için faturalara mutlaka ulaşılmamasının gerekmediği yönünde görüşler ileri sürülmüştür. Öğretideki karşı görüşler; sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında sahteliği iddia olunan faturanın suçun maddi konusu olmadığı, belge ve şekil denetiminin suçun unsuru haline getirilmesinin VUK 359. maddedeki suç tanımı ve genel olarak Kanunun düzenleniş amacı ile bağdaşmayacağı, sahte olarak düzenleme veya kullanma suçlarında, sahteliği iddia edilen belge ya da faturanın taraflar arasında gerçek bir ticari ve hukuki ilişkiye dayanmaması halinin sahtecilik olarak kabulü ile içerik sahteciliğinin cezai sorumluluk doğurduğu, içerik sahteciliğinin ise faturadaki şekli unsurlarla denetlenemeyeceği esaslarına dayanmıştır⁵⁰.

⁴⁸ Yargıtay 11 CD, 22.12.2016 tarih E: 2016/3147, K: 2016/8747 sayılı ilamı. İlamda faturaların VUK 227 (3) ve 230. maddede belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığının mutlaka tespit edilmesi gereği vurgulanmaktadır.

⁴⁹ Bkz: Yargıtay 19 CD, 10.06.2015 tarih, E: 2015/2945, K: 2015/2583; 16.09.2015 tarih, E: 2015/4355, K: 2015/4424 sayılı ilamları. Hatta Yüksek Mahkemece faturaların mevcut olmadığına ya da kanunda öngörülen şekil şartlarını taşımadığının tespiti halinde beyannameye fatura eklenmesinin zorunlu olmaması nedeniyle sanığın gerçeğe aykırı beyanname vermesi şeklinde gerçekleşen eyleminin özel usulsüzlük cezasını gerektireceğine hükmetmiştir, bkz: Yargıtay 19 CD, 09.09.2015 tarih, E: 2015/4392, K: 2015/4108 sayılı ilam.

⁵⁰ Bkz: Yargıtay 11 CD, 04.06.2018 tarih, E: 2017/9450, K:2018/5286 sayılı ilam muhalefet görüşü; aynı yöndeki muhalefet görüşlerinde de; genel olarak, VUK kapsamında düzenlenen fatura ve belgelerin özel belge vasfında olduğundan belge ve şekil denetiminin sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının unsuru olmadığı, sübutun vergiyi doğuran olay veya muamelelerin gerçekliği denetimine dayanması gerektiği, VUK 227 (3) ve 230 maddeler uyarınca gerekli şekil şartlarını taşımayan belge veya faturaların düzenlenmemiş sayılsa dahi, ceza soruşturması ve yargılama sürecinde delil olarak kullanılabilmesi, aldatma kabiliyetinin içerikte aranacağı, VUK 359 (b) maddesinde tanımlı suçların belgede şekil denetimine indirgenmediğinde içerik yönünden denetimin zorlaşacağı hatta imkansızlaşacağı, VUK hükümlerine göre belge ile ispat külfeti mükellefe ait olduğundan VUK 359

Bize göre; son derece isabetli yorumla Yargıtay Ceza Genel Kurulu; şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin bu suçlar için unsur olarak düzenlenmediğini, vergiyi doğuran olay ve işlemlerin yemin hariç her tür delille ispat edilebileceği dikkate alındığında VUK 359 (b) maddedeki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediğini açıkça ifade etmiştir⁵¹. Yani, faturada şekil şartlarının suç unsuru sayılarak gerekli şekli ve zorunlu unsurları ihtiva etmeyen faturaların sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunu oluşturmayacağı yönündeki uygulama ve kabulden vazgeçilmiştir.

Genel Kurul kararında; Vergi Usul Kanunu bir bütün olarak değerlendirildiğinde, Kanunun şekil şartları eksik faturayı hukuki açıdan yok hükmünde saymadığı, düzenlenmemiş sayılma sonucunun sadece idari denetimlerde geçerli olacağı, şekil şartı incelemesinin idari, mali ve vergisel denetimlerde kolaylığı ve idari makamların belirleyeceği idari para cezalarının belirliliğini, ticari hayatın işlerliğini sağlayıcı amaç taşıdığı, ancak ceza hukuku kapsamında Kanunda düzenlenen kaçakçılık suçlarına özgü düzenleme olmadığı, ceza yargılamalarında şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi amacıyla faturaların elde bulundurulmasında zorunluluk bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır⁵². Genel Kurul kararı uyarınca; faturalara ulaşılamaması halinde; fatura delili bir tarafa bırakıldığında dosya kapsamındaki mevcut deliller ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiği anlaşıldığı takdirde, fail atılı suçtan cezalandırılacaktır⁵³.

(b) madde açısından suç unsuru kabul edilemeyeceği, ayrıca VUK 257, madde uyarınca Maliye Bakanlığının tebliğlerle düzenleme veya kullanma zorunluluğu olan belgeleri belirleme yetkisinin olduğu, bu nedenle VUK 227 (3) maddedeki şekil denetiminin VUK 359 (b) madde için kabul edilmesinin tebliğ ile belirlenen belgeler bakımından kanunsuz suç olmaz ilkesine aykırılık oluşturacağı ifade edilmiştir; aynı yönde karşı görüşler için bkz: Yargıtay 11 CD, 27.06.2018 tarih, E: 2016/4012, K: 2018/5891; 05.07.2018 tarih, E: 2016/7310, K: 2018/6261; 05.07.2018 tarih, E: 2016/7955, K: 2018/6259; 27.06.2018 tarih, E: 2017/2209, K: 2018/5880; 10.07.2017 tarih, E: 2018/4219, K: 2018/6420 sayılı ilamları muhalefet şerhleri.

⁵¹ YCGK, 08.11.2018 tarih, E:2018/11-427, K:2018/517 sayılı ilamında; Vergi Usul Kanununun şekil şartları eksik faturayı mükellef hakkında yapılacak idari denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış fatura kabul ederek ilgili denetimlerde dikkate almamak için VUK 227(3) maddede bu tür faturaların düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verdiğini, bu maddenin kaçakçılık suçlarına yönelik olmadığını bildirmiştir.

⁵² Yargıtay CGK, 08.11.2018 tarih, E: 2018/11-427, K: 2018/517 sayılı ilam.

⁵³ Ibid.

Böylece şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin suçun unsuru olmadığı, açıkça kabul edilmiştir⁵⁴. Gerçekten de, Kanun Koyucu bu suçlarda içerik sahteciliğini cezalandırmaktadır⁵⁵. Suçların sübutu açısından araştırılması gereken karşılık incelemesi, banka hesapları, imza-yazı incelemeleri gibi tüm incelemeler, içerik sahteciliğinin oluşup oluşmadığına yöneliktir. Faturalara ulaşılamaması durumunda, diğer her tür delille içerik sahteciliği ispat edilebiliyorsa suç oluşacaktır. Aksi kabul, hakkaniyet ilkesi ve kanunun özüne aykırıdır. Ayrıca, vergiyi doğuran olay ya da işlemin gerçek mahiyetinin esas alınacağına ve buna yönelik ispatın her tür delil ile yapılabileceğine dair genel VUK ilkelerine⁵⁶ ve yüklenen suçun hukuka uygun şekilde elde edilmiş her tür delil ile ispatına dair Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) 217 (2) maddesindeki ispatla ilgili amir hükme uyum sağlanmıştır. Özel daire kararlarına da içtihat değişikliği yansımıştır⁵⁷.

3. Gerekli ve Yeterli Araştırma-İnceleme Yapılması

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, fatura düzenlenmesi veya kullanılmasına esas gerçek bir durumun varlığı araştırılarak maddi gerçeğin tespiti için her dosyanın özelliğine göre gerekli ve yeterli

⁵⁴ Bu bağlamda, VUK kapsamındaki sahtecilik düzenlemesinin TCK'dakinden farklı olduğu da teyit edilmiş olmaktadır. VUK 359 (b) (son) maddede; sahte belge tanımı yapılarak, gerçek muameleye dayanmayan belge olarak tarif edilmiştir. O halde, faturanın gerçek muameleye, hizmet ifasına, alım-satıma dayanmadığının tespiti, sahte olarak nitelendirilmesi için yeterli olacaktır.

⁵⁵ Bu yönüyle VUK 359 (b) maddesindeki sahtecilik eyleminin değerlendirilmesi, TCK' da düzenlenen sahtecilik düzenlemesinden farklılaşmaktadır. Sahte fatura niteliği itibarıyla özel belge ise de; VUK' da tanımlanan ve vergisel işlemlerde kullanılan sahte belgeler VUK 359. maddesindeki suç oluşturur, bkz: Yargıtay 11. CD 26.07.2007 tarih, E: 2007/593, K: 2007/4440 sayılı ilam. Özel belgede sahtecilik suçu; TCK 207. maddesinde; bir özel belgeyi sahte olarak düzenlemek veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirerek kullanma eylemi olarak tanımlanmıştır. Belgenin sahte olduğu bilinerek kullanılması halinde suç oluşur. Özel belgede sahtecilik suçunun faili herkes olabilir, bu suçla kamu güvenliğinin yanı sıra, kişisel yarar da korunmaktadır. Özel belgede sahtecilik suçunda belgenin aldatıcı nitelik taşıyıp taşımadığı olaya özgü koşullara göre araştırılmalıdır, ayrıntılı bilgi için bkz: GERÇEKER, Hasan, **Yorumlu & Uygulamalı Türk Ceza Kanunu**, 2011, Cilt: 1, Cantekin Matbaacılık, Ankara, s.2201-2205.

⁵⁶ Kanunun amir hükmü gereği yemin hariç her tür delil ile ispat mümkündür. VUK 3 (b) (2) madde.

⁵⁷ Yargıtay 11.CD, 30.09.2019 tarih, E: 2016/7246, K: 2019/6782 sayılı ilamda, sahte fatura düzenleme suçundan açılan davada faturaların temin edilememesi halinde, faturaları kullanan mükelleflerin belirlenerek çekim hakları da hatırlatılmak suretiyle tanık olarak dinlenmeleri ve faturaları kimden hangi hukuki ilişkiye dayalı aldıkları sorularak sanığın hukuki durumunun belirlenmesine karar verilmiştir.

araştırma yapılmalıdır. Sahte belge düzenleme eyleminde sahte belgeyi kullanan; sahte belge kullanma eyleminde de sahte olarak kullanılan belgeyi düzenleyen yönünden araştırma yapılması, bir başka ifadeyle karşıt incelemeye başvurulması gerekmektedir⁵⁸. Karşıt incelemede; karşıt incelemeye konu mükellef hakkında da inceleme yapılmadığı, vergi tekniği ve vergi raporuna dayalı kamu davası açılıp açılmadığı, varsa açılan davanın akıbeti de araştırılmalıdır⁵⁹. Ayrıca, sahte faturayı düzenleyen şirket ile kullanan şirket ve kişilerin ticari defter ve belgelerinin karşılıklı olarak araştırılmasını sağlayacak şekilde bilirkişi incelemesi yaptırılmalıdır⁶⁰.

Fatura ve belgelerin gerçek hizmet ifası ya da alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi bakımından; mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim tesellüm belgelerinin, bedelin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının veya geçerli ödeme belgelerinin, faturayı kullanan yönünden yeterli mal girişi olup olmadığının, faturayı düzenleyen yönünden yeterli üretim, mal girişi ya da stoku olup olmadığının da araştırılması önemlidir⁶¹. Araştırma tamamlandıktan sonra, tüm veriler, düzenleyen ve kullanan

⁵⁸ İşi yapan için gelir, işi yaptıran için gider belgesi olan faturanın en az iki nüsha düzenlenmesi ve tarafların yasal defterlerine kaydı gereklidir. Bu husus, vergi kaybını önler. Bu nedenle bir mükellef hakkındaki defter, belge ve kayıtların doğruluğunun tespiti için gerektiğinde başka mükellefin kayıt ve belgelerinin incelenmesi karşıt incelemedir, UĞUR / ELİBOL, **2016**, s. 459.

⁵⁹ Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2020/1119, K: 2020/5276 sayılı ilamında, Yüksek Mahkeme, sahte belge düzenlemek eyleminde maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından sahte olduğu iddia olunan faturaları kullanan şirketler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği araştırılarak, faturayı kullanan ilgili şirket yetkilileri veya şahıslar hakkında dava açılıp açılmadığı araştırılıp, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek, somut olaydaki davayı ilgilendiren tüm delillerin onaylı örneklerinin dosya içine konulması gereğine işaret edilmiştir. Özel Daire, 01.10.2020 tarih, E: 2017/10527, K: 2020/5255 sayılı ilamında ise; sahte belge kullanma suçundan açılan kamu davasında; sahte faturayı düzenleyen mükellef hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarının, varsa ilgili takvim yılına dair mükellef hakkında açılan kamu davası dosyalarının, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için mükellefe ait sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim-tesellüm belgelerinin, banka hesaplarının incelenmesi ve faturayı düzenleyen ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılmasına hükmetmiştir. Aynı yönde Yargıtay kararları için bkz: Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2017/2603, K: 2020/5257; 01.10.2020 tarih, E: 2017/1747, K: 2020/5323; 16.12.2019 tarih, E: 2019/2378, K: 2019/9450 sayılı ilamları.

⁶⁰ Yargıtay 11 CD, 04.06.2018 tarih, E: 2017/9450, K: 2018/5286 sayılı ilam. Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında sübuta yönelik yapılması gereken araştırmalar hakkında bkz: Gaziantep BAM 11 CD 07.12.2020 tarih, E: 2019/1682, K: 2020/3015 sayılı karar.

⁶¹ Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2020/1119, K: 2020/5276; 04.06.2018 tarih, E: 2017/9450, K: 2018/5286; 22.12.2016 tarih, E: 2016/3147, K: 2016/8747 sayılı ilamları.

mükellefin ticari defter ve belgeleri birlikte bilirkişiye tevdi edilerek inceleme istenmelidir. Sayılanların dışında maddi gerçeğin tespiti bakımından her somut olayın özelliğine göre değişebilen gerekli her tür araştırmalar yapılmalıdır⁶².

Sübuta ulaşmada tanık deliline başvurulması da gerekebilir. Bu kapsamda, sahte fatura kullandığı iddia edilen kişilerden faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları ve kullandıkları sahte faturayı düzenleyen kişileri tanıyıp tanımadıkları sorularak faturayı kimin düzenlediği hususu aydınlatılabilecektir⁶³.

Dolayısıyla, failin ceza sorumluluğunun tespitinde sahte fatura düzenleme veya kullanma suçlarının tipik unsurları ve özelliğine göre araştırma konuları değişebilmektedir. Söz gelimi, sahte fatura düzenleme suçunda fatura üzerinde yazı ve imza incelemesi yapılarak fail tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin saptanması önemlidir⁶⁴. Yargıtay kararlarındaki son yaklaşım uyarınca; sahte belge düzenleme veya

⁶² İşyeri koşulları, işçi sayısı, vergi beyannamelerinin miktarı ve aylara göre değişen oranı, beyan edilen vergiye esas şirket potansiyeli ve şirketin faaliyet alanı ile uyumlu olup olmadığı araştırmaları bu kapsamda sayılabilir, bkz: Yargıtay 11 CD, 22.12.2016 tarih, E: 2016/3147, K: 2016/8747 sayılı ilam.

⁶³ Yargıtay 11 CD, 07.06.2017 tarih, E: 2017/1088, K: 2017/4281; 29.06.2020 tarih, E: 2019/5142, K: 2020/3627 sayılı ilamları. Tanık olarak dinlenecek kişilere CMK' nın tanık dinleme konusundaki usul hükümlerine uyularak tanıklık yaptırılmalıdır. Ayrıca, CMK 48. maddesi uyarınca tanığın kendisi ve yakınlarını ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikteki sorulara cevap vermekten çekinme hakkı hatırlatılmalıdır. Tanığın yakınları kapsamına giren kişiler CMK 45 (1) maddede ayrıca sayılmıştır.

⁶⁴ Yargıtay 11 CD, 29.06.2020 tarih, E: 2019/5142, K: 2020/3627 sayılı ilamında, sanığın inkara yönelik savunmasında şirketin gayri resmi ortağı tarafından idare edildiğini belirtmesi karşısında, fatura asılları temin edildikten sonra, sanığın beyanında bildirdiği ortağın tanık sıfatıyla dinlenmesi ve sanık ile bu kişinin yazı ve imza örnekleri ile faturadaki yazı ve imza örneklerinin aidiyeti konusunda inceleme yaptırılması gerektiğini bildirmiştir. Aynı konuda bir karar için bkz: Yargıtay 11 CD, 07.06.2017 tarih, E: 2017/1088, K: 2017/4281 sayılı ilamı. Yargıtay 11 CD, 30.09.2020 tarih, E: 2017/12005, K: 2020/5176 sayılı ilamında da, faturalardaki yazı ya da imzanın aidiyeti belirlenemez ise; sahte olarak düzenlenen faturayı kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu ve bu raporlara dayalı açılmış dava olup olmadığının araştırılması ve sahte faturayı kullanan mükelleflerin tanık sıfatıyla dinlenerek maddi gerçeğe ulaşılması için gereken araştırmaların yapılması zorunluluğunun bulunduğu bildirilmiştir. Yargıtay 11 CD, 19.10.2020 tarih, E: 2017/15150, K: 2020/5985 sayılı ilamında; sanığın kendisini notere götürüp imza attırdıklarını, adına şirket açıldığını yeşil kartı iptal edilince öğrendiğini, faturadaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını, sahte fatura düzenlendiğinden bilgisi olmadığını savunması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, dosyada bulunan faturalar üzerinde imza ve yazı incelemesi yapılması, savunmada belirtilen kişilerin tanık olarak dinlenmesi ve bu kişilerden temin edilecek yazı ve imza örneklerinin de faturadaki imza ve yazı örnekleriyle birlikte incelenmesi, sonuç alınmadığı takdirde yani faturaların sanık ya da belirttiği kişiler tarafından düzenlenmediğinin anlaşılabilmesi halinde ise; bu faturaları kullanan mükelleflerin araştırılması ve faturayı kimden hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldıklarının sorulması, bu mükellefler hakkında karşıt inceleme yaptırılması ve sonuca göre maddi hakikate ulaşılması gerektiğine karar verilmiştir. Yargıtay 11 CD, 13.10.2020 tarih, E: 2020/2823, K: 2020/5780 sayılı ilamında ise; sahte fatura düzenleme suçundan yapılan yargılamada sanığın alımların gerçek olduğunu sahte fatura düzenlenmediğini savunması karşısında maddi

kullanma suçlarının sübutu için mutlaka fatura aslının veya onaylı örneklerinin bulunmasına gerek olmasa da; somut olayın özelliğine göre dosya kapsamında imza ve yazı incelemesi gibi araştırmaya ihtiyaç duyulması halinde kuşkusuz en önemli delil olarak fatura ve belge asıllarına başvurulması gerekebilecektir.

D. Dava Şartına Uyulması

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında kamu davası açılması özel dava şartına bağlıdır. Bu koşul, VUK 359. madde kapsamındaki diğer vergi kaçakçılığı suçları için de geçerlidir. Söz konusu eylemlerle ilgili hazırlanan vergi suçu raporlarının değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilerek suçun ihbarı gerekmektedir⁶⁵. Mütalaa ve bildirim olmadan dava açılması hukuken mümkün değildir⁶⁶. VUK 367 (1) maddeye göre, bildirim; inceleme vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılarak rapor altına alınmışsa mütalaa ile birlikte doğrudan; vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından yapılmışsa mütalaa ile birlikte ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yapılacaktır.

Hızlı, etkin ve adil yargılama sürecinin sağlanmasında dava şartına uyulması son derece önemlidir. Dava şartı olan mütalaaaya dayanmadan açılan kamu davalarında, dava şartının gerçekleşmediğinin ilk derece yargılama sürecinde hatta yasa yolu başvuru incelemeleri aşamasında fark edilmesi, süreci başa döndürdüğünden yargılama

gerçeğin saptanması için, faturayı düzenleyen şirketler hakkındaki vergi inceleme raporlarının getirilmesi, düzenleyen mükellef hakkında ilgili takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davası açılıp açılmadığının tespiti, gerçek alım-satım ilişkisini ispat bakımından faturayı düzenleyene ait mal ve para akışını gösterir sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim-tesellüm belgelerinin bedelinin ödendiğine dair belgelerin getirilmesi ve düzenleyen ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesine karar verilmiştir.

⁶⁵ VUK 367 (1) maddede, mütalaa rapor değerlendirme komisyonu tarafından verileceği bildirildiğinden Defterdarlık Gelir Müdürlüğü mütalaaasının geçerli olmadığı yönünde bir karar için bkz: Yargıtay 11 CD, 20.02.2019 tarih E: 2016/7240, K: 2019/1698 sayılı ilamı.

⁶⁶ CMK 223 (8) maddeye göre, soruşturma ve kovuşturma yapılmasının şarta bağlı kılındığı hallerde, şartın gerçekleşmediğinin anlaşılması durumunda gerçekleşmesini beklemek üzere itiraz yolu açık olmak üzere durma kararı verilir. Kavuşturma veya soruşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde ise düşme kararı verilir.

safhasının uzamasına yol açabilecektir⁶⁷. Mütalaaaya dayanmadan sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan dolayı açılan kamu davasında, dava şartı gerçekleşinceye dek yargılama yapılmamalıdır⁶⁸. VUK 367 (2) ve (3) madde hükümleri uyarınca, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiğini haber alan Cumhuriyet Başsavcılığının soruşturmaya başlamadan önce ilgili vergi dairesinden inceleme talep etmesi, inceleme sonucunda mütalaa ve bildirimde bulunulması halinde gerekli tüm soruşturma işlemlerini tamamlayarak kamu davası açması gerekmektedir.

Mütalaa ve dayanağı vergi suçu raporlarındaki değerlendirmelerin aksine doğru yasa maddesi ile kamu davası açılmaması, bu alanda uygulamada karşılaşılan sorunların başındadır⁶⁹. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirine dönüşemeyen bağımsız iki ayrı suç olmasına karşın, yanılıklı değerlendirme ile Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulan mütalaaadaki değerlendirmenin aksine, eylemlerin

⁶⁷ Yargıtay 11 CD, 15.10.2020 tarih, E: 2020/928, K: 2020/5865 sayılı ilamında; 2007 yılında sahte fatura kullanmak suçundan açılan davada, VUK 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa bulunmaması, ayrıca sahte fatura kullanma suçunda suç tarihinin sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmış ise, bu vergiye göre sunulması gereken son beyanname tarihi olması karşısında, sanığın en aleyhine kabul ile gelir vergisinde kullanılmış olsa bile 16.04.2008 olan suç tarihinden itibaren TCK 66/1-e ve 67/4 maddeleri uyarınca dava zamanaşımının dolması nedeniyle düşme kararı verilmiştir, benzer yönde bir Yargıtay kararı için bkz: Yargıtay 11 CD, 13.10.2020 tarih, E: 2017/10509, K: 2020/5768 sayılı ilam.

⁶⁸ Bu durumda yargılama makamlarının dava şartının gerçekleşmesini beklemek amaçlı durma kararı vererek ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından mütalaa verilip verilmeyeceğini sorarak sonucuna göre işlem yapması gerekmektedir. Mütalaa dosyaya gönderildiği takdirde yargılamaya devam edilmeli, mütalaa verilmeyeceğinin anlaşılması halinde ise, dava şartı gerçekleşmediğinden düşme kararı verilmelidir; bkz: Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2020/1119, K: 2020/5276; 08.10.2020 tarih, E: 2020/1855 K: 2020/5646; 12.10.2020 tarih, E: 2020/1604, K: 2020/5700 sayılı ilamları. Dairenin 21.10.2020 tarih, E: 2019/8407, K: 2020/6102 sayılı ilamında da, sadece sanıklardan biri hakkında mütalaa bulunduğundan hakkında kamu davası açılan diğer sanık yönünden dava şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini tayin için mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması gerektiği bildirilmiştir.

⁶⁹ Yargıtay 11 CD, 08.10.2020 tarih, E: 2017/9169, K: 2020/5629 sayılı ilamında mütalaa ve dayanağı vergi suçu raporu ve eklerinin 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçuna ilişkin olduğu halde, mütalaaaya aykırı olarak sahte fatura düzenleme suçundan açılan kamu davasında, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceğini belirterek, iddianameye konu suç yönünden mütalaa verilip verilmeyeceğinin tespiti ile sonuca göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gereğini kabul etmiştir. Aynı yönde Yargıtay kararları için bkz: Yargıtay 11 CD, 05.10.2020 tarih, E: 2017/9503, K: 2020/5413, 13.10.2020 tarih, E: 2017/496, K: 2020/5739, 15.10.2020 tarih, E:2017/9807, K: 2020/5901 sayılı ilamları. Kamu davasının doğru mütalaaaya dayanarak sahte belge düzenlemek suçundan açıldığı, mahkemenin kabulünün de doğru olduğu ancak sadece hüküm fıkrasında eylemin karıştırıldığı tespit edilen olayda ise, Özel Daire düzelterek onama kararı vermiştir, bkz: Yargıtay 11 CD, 06.10.2020 tarih, E: 2020/2513, K: 2020/5499 sayılı ilam.

karıştırılarak açılan kamu davaları doğru mütalaaaya dayanmadığı için dayanaksız kalmaktadır⁷⁰. Bu nedenle mütalaaadaki eylem, eylemin suç tarihi ve birden çok sanıklı dosyalarda da mütalaaanın hangi sanık yönünden hangi eylem için verildiği irdelenerek mütalaa doğrultusunda kamu davası açılması çok önemlidir⁷¹.

Ceza yargılamasında maddi gerçeğe ulaşma hedefi uyarınca; ancak suçu işleyen kişinin cezai sorumluluğu bulunmaktadır. Yargılama esnasında yapılan araştırmalardan sahte faturayı düzenleyen veya kullanan kişinin açıkça tespit edildiği hallerde de bu kişi hakkında mütalaa düzenlenip düzenlenmeyeceği sorularak sonucuna göre yargılamaya devam edilmeli, gerektiğinde mevcut dava yönünden bekletici mesele yapılarak davaların birleştirilmesi yoluyla yargılama yapılmalıdır⁷².

Mütalaaadaki eylemle bağıllık, sadece mütalaaadaki eylem nitelendirmesine göre kamu davası açılması yönündendir. Yargılama sürecinde re'sen araştırma ilkesi uyarınca toplanan delil durumuna göre eylem farklı nitelendirilebilir. Bu durumda, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları farklı iki suç olduğundan birbirine dönüşmeyeceğinden, gerektiğinde yeniden mütalaa alınmasına yönelik hukuki işlem yapılmalıdır. Sahte belge düzenleme suçu ile muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzenleme suçu ise, vasıf değişikliğinden birbirine dönüşebilir. Sahte belge kullanma suçu ile muhteviyatı itibarıyla sahte belge kullanma suçu da vasıf değişikliğinden ek savunma hakkı tanınarak hüküm kurmaya olanaklıdır⁷³.

⁷⁰ Mütalaa 2009-2010 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçuna ilişkin olduğu halde sanık hakkında 2011 yılında sahte fatura düzenleme suçundan açılan kamu davasında, açılan davada mütalaa bulunmaması nedeniyle verilen bozma kararı için bkz: Yargıtay 11 CD, 12.10.2020 tarih, E: 2020/1144, K: 2020/5704 sayılı ilam.

⁷¹ Sanıklardan biri için sahte fatura düzenleme suçuna iştirak, diğeri için sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına dair mütalaa düzenlendiği halde her iki sanık hakkında sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarından açılan kamu davasında, eylemlerin ve suç tarihinin, mütalaaaya aykırı vasıflandırıldığı gerekçesiyle verilen bozma kararı için bkz: Yargıtay 11 CD, 06.10.2020 tarih, E: 2018/7220, K: 2020/5430 sayılı ilam.

⁷² Yargıtay 11 CD, 20.10.2020 tarih, E: 2020/2821, K: 2020/6048 sayılı ilam.

⁷³ Yargıtay CGK, 11.03.2014 tarih, E:2012/11-1382, K: 2014/124 ve 11.07.2014 tarih, E: 2012/11-1512, K: 2014/366 sayılı ilamlar. Sanık hakkında mütalaaaya uygun sahte belge düzenlemek suçundan açılan dava sonunda karar gerekçesi ve kabulü de bu yönde olduğu halde hüküm fıkrasında eylemin muhteviyatı itibarıyla sahte belge kullanmak olarak yazılmasını ise, Yargıtay, hükmün karıştırılması kabul ederek düzeltilebilir hata olarak değerlendirmiştir. Yargıtay 11 CD, 25.06.2020 tarih, E 2018/3762, K: 2020/3528 sayılı ilam.

E. Bazı Ceza Hukuku Kurumlarının Uygulanışının İncelenmesi

1. İçtima Ve Zincirleme Suç Uygulaması

Suçun özel görünüş hallerinden suçların içtması kapsamında incelenen zincirleme suç; TCK' ya hakim gerçek içtima yani, eylem sayısınca suç ve ceza kuralının istisnalarından biridir. Bileşik suç ve fikri içtima da bu kuralın diğer istisnalarıdır⁷⁴. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirine dönüşmeyen iki ayrı bağımsız suçtur. Bu suçlara konu eylemlerin icrası ile birden fazla suçun oluşması mümkün değildir. Ayrıca, suç konusu eylemlerin özelliği gereği, biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni de olmadığından fikri içtima ve bileşik suçun bu suçlarda uygulama alanı bulunmamaktadır.

Diğer yandan, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları sıklıkla, aynı suç işleme kararı ile zaman aralıklarında yinelenerek icra edilmekte, bu durum TCK 43. maddesinde düzenlenen zincirleme suç uygulamasının irdelenmesini zorunlu kılmaktadır. Zincirleme suç uygulaması, bu suçlarda sorunlu alanların başındadır. Bir suç işleme kararı ile değişik zamanlarda birden fazla işlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında, her bir eylem bağımsız suç olarak varlığını korumakta, ancak, eylemler zincirleme suç kapsamında değerlendirildiğinde tek cezaya hükmedilmesi gerekmektedir⁷⁵. Özellikle, zincirleme suç tanımındaki 'değişik zamanlarda işleme' unsurunun bu suçlarda nasıl uygulanacağı tartışmalıdır.

Yargıtay, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında her takvim yılının ayrı ve bağımsız suç oluşturduğunu kabul etmektedir⁷⁶. Dolayısıyla, eylemin değişik zamanda işlenip işlenmediği bir takvim yılındaki yinelenmesine göre değerlendirilmektedir. VUK 174. madde uyarınca Maliye Bakanlığının özel hesap dönemi belirleme yetkisi saklı

⁷⁴ TCK 42. ve 44. maddeler.

⁷⁵ TCK 43 (1) madde birinci madde düzenlemesine göre, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir. Maddenin ikinci fıkrası uyarınca, aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da bir cezaya hükmedilecektir.

⁷⁶ Yargıtay 11 CD, 20.11.2018 tarih, E: 2016/4884, K: 2018/9313 sayılı ilamında 2009 ve 2010 yıllarında sahte fatura kullanmak suçundan açılan davada her takvim yılı için ayrı hüküm kurulması yerine tek hüküm kurulmasını aleyhe başvuru olmadığından eleştirilmiştir.

kalmak üzere, defter tutma yükümlülüğünde hesap dönemi normal takvim yılıdır⁷⁷. Özel hesap dönemi belirlenen hallerde de, belirlenen özel hesap dönemleri değil, normal hesap dönemi yani takvim yılına göre ayrı ve bağımsız suçun oluştuğu uygulaması geçerlidir⁷⁸. Böylece, eylemin özel vergilendirme dönemi veya takvim yılı döneminde işlenmesine göre her vergi türünün tabi olduğu vergilendirme süreçlerine göre oluşabilecek çelişik ceza sorumluluğu tayini önlenmiştir. Ancak, teselsül açısından eylemin yinelenip yinelenmediği, ilgili vergi türüne göre, bir takvim yılında belirlenen özel vergilendirme dönemlerinde işlenmesine bağlı değerlendirilmektedir.

Uygulamada, her takvim yılında işlenen suçların ayrı ve bağımsız değerlendirilmesi, sübuta eren suç yönünden ayrı hüküm kurulması ve suç tarihinin belirlenmesinde farklı yorumlarla karşılaşılmaktadır⁷⁹. Yargıtay kararları uyarınca, farklı takvim yıllarında sahte fatura düzenleme eylemlerinde takvim yılı sayısınca ayrı suç oluşmakta, her bir takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenleme eylemi varsa, zincirleme suç uygulaması ile ceza artırımına gidilmelidir⁸⁰. Sahte belge düzenleme suçu yönünden aynı vergi takvimi yılındaki son fatura tarihi, suç tarihidir. Fatura ele geçirilememişse, beyanname veya Ba, Bs formlarındaki tarihe göre suç tarihi tespit edilmelidir⁸¹.

⁷⁷ Hesap yani takvim yılı, 1 Ocak-31 Aralık arasındır. VUK 174. maddenin birinci fıkrasına göre, defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, faaliyetlerinin özelliğine uygun olmayanlar için Maliye Bakanlığı tarafından 12'şer aylık özel hesap dönemleri tespit edilebilir.

⁷⁸ Yargıtay CGK, 05.03.2002 tarih, E:2002/11-28, K: 2002/179 sayılı ilamda özel vergilendirme dönemine tabi olan KDV beyannamesinde kullanılan sahte faturalardan dolayı, eylemin özel vergilendirme dönemine göre değil takvim yılına göre ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu, bir takvim yılında ise farklı vergilendirme dönemlerinde işlendiğinden müteselsil suç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

⁷⁹ Yargıtay 11 CD, 05.10.2020 tarih, E: 2017/9503, K: 2020/5413, 06.10.2020 tarih, E: 2018/7220, K: 2020/5430 sayılı ilamları. Daire 2018/7220 esas sayılı ilamında; suç tarihlerinin sahte fatura düzenleme suçu yönünden düzenlenen son fatura tarihi, sahte fatura kullanma suçu yönünden somut olayın özelliğine göre KDV beyannamesinde indirim konusu yapılan son fatura tarihi gözetilerek belirlenmesi ve her suç için ayrı hüküm kurulmasına hükmetmiştir.

⁸⁰ Yargıtay 11 CD, 19.10.2020 tarih, E: 2017/15150, K: 2020/5985; 13.10.2020 tarih, E: 2017/230, K: 2020/5783; 13.10.2020 tarih, E: 2020/2867, K: 2020/5751 sayılı ilamları.

⁸¹ UĞUR / ELİBOL, **2016**, s.285; Ba ve Bs formları, sırasıyla mal ve hizmet alımı veya satışına ilişkin beyan belgeleridir. KDV hariç, belirli bir tutarın üstündeki alım veya satımlar için gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elektronik ortamda vergi dairesine sunulur.

Sahte belge kullanma eyleminde ise; sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa bu vergiye göre sunulması gereken beyannamenin verilmesi gereken son gün, suç tarihidir⁸². Esasen, vergi kaybının suç unsuru sayıldığı 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi dönemde, deftere kayıt ve ilgili vergi beyannamesinde kullanılarak vergi kaybına neden olunması ile suç oluşmakta idi. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi kaybı suç oluşumu için aranmamakla birlikte Yargıtay, halen suç tarihini vergi dönemi esasına göre belirlemektedir⁸³.

Yargıtay kararlarına göre; sahte fatura kullanma suçlarında da her takvim yılı ayrı suç kabul edilecektir. Ancak, her somut olayda, sahte fatura kullanımına esas vergi türüne ait beyanname dönemi veya dönemlerinin tespiti ile zincirleme suç koşulları değerlendirilmelidir⁸⁴. Aynı takvim yılında farklı beyanname dönemlerinde sahte fatura kullanılması halinde suç işleme kastının yinelenmişliğinin kabulü ile zincirleme suçun oluştuğu kabul edilmektedir⁸⁵. Bu durumda zincirleme suç kapsamındaki eylemlerden dolayı tek ceza hükmü kurulacaktır. Aynı takvim yıllarında farklı beyanname dönemlerinde birden fazla sahte fatura kullanma eyleminde de, her bir takvim yılı ayrı suç olarak kendi içerisinde müteselsil suç oluşturacaktır. Aynı yılda aynı beyanname döneminde kullanılan birden fazla sahte fatura eyleminde ise; eylem tek olduğundan zincirleme suç koşulları oluşmayacaktır⁸⁶. Yani, aynı beyanname döneminde sahte olarak kullanılan birden fazla faturada değişik zamanda işleme unsurunun oluşmadığı

⁸² Yargıtay 11 CD, 15.10.2020 tarih, E: 2020/928, K: 2020/5865; Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2017/10527, K: 2020/5255 sayılı ilam. Söz gelimi, KDV Kanunu 41. maddeye göre 04.04.2007'den itibaren vergilendirme dönemini takip eden ayın 25'i; Gelir Vergisi Kanunu 92. madde uyarınca 04.04.2007'den itibaren takip eden yılın 26 Mart günü, Kurumlar Vergisi Kanunu 14. Madde uyarınca 2006 ve sonrası yıllar için takip eden yılın 16 Nisan günü, gelir stopaj vergisinde takip eden ayın 21'i (yirmibirinci günü) son beyanname verme tarihidir.

⁸³ Suç tarihinin ilgili vergi türüne göre beyanname verilmesi gereken son gün olarak uygulanmasına ilişkin eleştirel bir görüş için bkz: UĞUR / ELİBOL, **2016**, s.292-297,

⁸⁴ Yargıtay 11 CD'nin 01.07.2020 tarih, E: 2017/967, K: 2020/3806 sayılı ilamında, sahte fatura kullanma eyleminde, vergi dairesinden sahte faturaların hangi beyanname dönemi veya dönemlerinde kullanıldığına araştırılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği, belirtilmiştir.

⁸⁵ Yargıtay 11 CD, 19.10.2020 tarih, E: 2020/2839, K: 2020/5964 sayılı ilam.

⁸⁶ Sahte faturalar, Aralık ayı KDV beyannamesinde yani aynı beyanname döneminde kullanıldığından zincirleme şekilde işlenmiş sahte fatura kullanma suçundan hüküm kurulması, bozma konusu yapılmıştır, bkz: Yargıtay 11 CD, 06.02.2020 tarih, E: 2016/9357, K: 2020/1004 sayılı ilam.

kabul edilmektedir⁸⁷. Yargıtay, aynı beyanname döneminde birden çok sahte fatura kullanılması halinde zincirleme suç uygulaması yapılmayan hallerde, faturaların sayısı, zarar miktarı, kastın yoğunluğu gibi suçun işlenmesindeki özelliklere göre her takvim yılı için asgari haddten uzaklaşarak ceza tayinine gidilmesini kabul etmiştir⁸⁸.

KDV' de olduğu gibi, bir takvim yılında farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen eylemler bakımından zincirleme suç kabul eden Yargıtay kararlarına karşın, bir vergilendirme-tarh döneminde yani aynı beyanname döneminde birden fazla sahte fatura kullanılması halinde zincirleme suç uygulamasına gidilmesi yönünde görüşler de mevcuttur⁸⁹. Bize göre; her takvim yılının ayrı ve bağımsız suç olarak kabulü çerçevesinde düşünüldüğünde; Yargıtay uygulaması ceza adaletine daha uygundur. Aksi halde, vergi türü ve özel vergilendirme dönemlerine göre aynı veya farklı beyannameye tabi olma, farklı hukuki sonuçlara yol açabilecektir.

Diğer yandan, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında her takvim yılının bağımsız suç olarak kabulü ve koşulları olduğu takdirde her bir takvim yılının kendi içerisinde müteselsil suç sayılması doktrinde eleştirilmektedir. Eleştirilerin başlıca odak noktası, takvim yılı yani hesap dönemine yüklenen hukuki kesinti işlevidir. Bu bağlamda, hesap yılının esas itibarıyla düzenleyici bir işlem olduğu, idari kararlar da özel hesap dönemi kararlaştırılabileceği, hukuki kesinti yaratıcı özelliğine dair kanuni dayanak bulunmadığından böyle bir hukuki sonuç atfının kanunilik ilkesine aykırı olduğu, takvim yılının iddianamenin düzenlenmesi veya mahkumiyet hükmü kurulması

⁸⁷ Nitekim 2008 yılı Aralık ayı KDV beyannamesinde kullanıldığı tespit edilen 6 adet sahte fatura için TCK 43. madde uygulaması kabul edilmemiştir, bkz: Yargıtay 11 CD, 18.02.2020 tarih, E: 2017/8632, K: 2020/1423 sayılı ilam,

⁸⁸ Yargıtay 11 CD, 02.03.2020 tarih, E: 2018/6363, K: 2020/1978 sayılı ilam.

⁸⁹ Yargıtay 11 CD, 06.02.2020 tarih, E: 2016/9357, K: 2020/1004 ve 18.02.2020 tarih, E: 2017/8632, K: 2020/1423 sayılı ilamları muhalefet görüşlerinde; suça konu sahte faturaların aynı yıl Aralık KDV beyannamesinde kullanılması nedeniyle, aynı beyanname döneminde müteselsil suçun oluşmadığı yönündeki çoğunluk görüşüne karşı, bir vergilendirme-tarh döneminde birden fazla sahte belge kullanılmasının müteselsil suç sayılması gereği belirtilmiştir. Aynı Dairenin 02.03.2020 tarih, E: 2018/6363, K: 2020/1978 sayılı ilamı muhalefet görüşünde ise, miktar ve tarihleri farklı 250 adet sahte faturanın tamamının tek bir beyanname dönemi olan 2008 yılı kurumlar vergisi indiriminde kullanılması nedeniyle TCK 43 maddesinin uygulama koşullarının oluşmadığı yönündeki Özel Daire kararına karşı, mal bedeli karşılığında gider olarak yıl içerisinde farklı tarihlerde kayıt edilen ve 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan her bir fatura ayrı fiil ve suç konusu olduğundan aynı suçun birden fazla işlendiği kabul edilerek zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekçesiyle karşı oy kullanılmıştır.

gibi bir adli işlem olmadığından takvim yılı sayısınca ayrı eylem olarak düşünülmemeyeceği ifade edilmektedir⁹⁰. Eleştirinin önemli bir dayanağı da; sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının unsurları, failin amacı, eylemin yeri, zamanı gibi ölçütlere göre bütün olarak bakıldığında eylemlerin aynı veya farklı hesap döneminde gerçekleştiğine bakılmaksızın aynı amaca yönelik tek eylem olarak kabul edilmesi gerektiği yönündedir⁹¹.

Bize göre; sahte belge düzenleme ve kullanma eyleminde her takvim yılının ayrı suç ve kendi içerisinde koşulların oluşmasına göre müteselsil suç olarak kabulüne dair mevcut uygulamaya yönelik eleştiriler isabetlidir. Vergi ceza hukuku kapsamındaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları için yasada istisnai bir düzenleme olmadığından, iddianame ile hukuki kesinti oluşmadığı sürece aynı veya farklı takvim yıllarında gerçekleştiğine bakılmadan birden fazla sahte belge düzenleme veya kullanma eyleminin varlığı halinde fail, aynı suç işleme iradesi ve kararlılığı ile müteselsilen suç işlemektedir.

Vergi kaybı yasada suç unsuru olarak aranmadığından bu suçlar, tehlike suçu olmakla birlikte, suçla korunan ve ihlal edilen hukuki yarar, suçun işlenmesindeki özellikler, fiillerin işleniş zamanı ve yeri, fiiller arasında geçen süre, korunan değer ve yarar, hareketin yöneldiği maddi konunun niteliği, olayların oluş ve gelişimi ile dış dünyaya yansıyan diğer tüm özelliklerle birlikte failin amacı ve bu amacı yineleyici eylemlerde bulunmasına göre hukuki durum değerlendirilmelidir⁹². Bu ölçütlere göre, sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında her takvim yılının ayrı ve tek suç olarak, bir takvim yılının da kendi içerisinde müteselsil suça elverişli olduğu sonucuna varılamaz. Nitekim TCK ve özel ceza yasalarındaki suçlarda müteselsil suç uygulaması

⁹⁰ ARSLAN, Çetin, “ Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu (Vergi Takvim Yılına Yüklene İşlev Bağlamında Bir Değerlendirme)” , **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)**, 2017, Yetkin Yayınları, Ankara, (s. 75-79), s,77-78; aynı konuda ayrıntılı açıklama için bkz; ARSLAN, Çetin, “ Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” , **5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II**, (ed. ÖZGENÇ, İzzet/ ŞAHİN, Cumhur/ TURHAN, Faruk), 2019, Cilt: 2, Seçkin Yayınları, Ankara, s,1079-1091.

⁹¹ ARSLAN, 2017, s,78-79.

⁹² YCGK 16.05.2017 tarih, E:2015/398, K: 2017/272 karar ve 08.04.2014 tarih, E: 2013/7-591, K: 2014/171 sayılı ilam.

iddianame ile hukuki kesinti oluşmadığı sürece suç fiilleri arasındaki süre, amaç, işleniş şekli gibi özelliklerin gözetilerek zincirleme suç uygulaması yapılması yönündedir⁹³. Ancak, her somut olayın özelliğine göre, suç fiilleri arasında dayanışma ve teselsülü sağlayıcı zaman olup olmadığı takdir edilmelidir⁹⁴. Bu bağlamda, ardışık takvim yıllarında işlenen suçlarda hukuki kesinti yoksa zincirleme suç uygulaması mümkün olabilmelidir. Uzun zaman aralıklarıyla gerçekleşen eylemlerde ise; suç işleme iradesinin yinelenmesi ve değişik zamanda işlenme koşullarının oluştuğu kabul edilmemelidir.

Diğer yandan, birden çok takvim yılında işlenen suçlardan açılan kamu davalarında her takvim yılının ayrı suç olarak kabulüyle her takvim yılına özgü müteselsil suç uygulaması sonucunda takvim yılı sayısınca ayrı ceza tayini ve koşulları varsa her takvim yılı için cezada zincirleme suç gereği artırımı gidilmesi, bu suçlarla TCK ve diğer özel ceza yasaları kapsamındaki suçlar arasında ceza adaleti açısından hakkaniyete aykırı sonuçlar yaratabilmektedir. Açıklanan nedenlerle, takvim yılının ayrı ve bağımsız suç olarak kabulünden vazgeçilmesi isabetli olacaktır.

2. İştirak Ve Teşebbüs Uygulaması

Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama sürecinde suçun özel görünüş hallerinden iştirak kurumunun uygulamasında TCK hükümleri esas alınacaktır⁹⁵. TCK uyarınca iştirakin varlığının saptanması halinde, ayrıca, Vergi Usul Kanununda yer alan özel düzenleme gereği; vergi kaçakçılığı suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının suç işlenmesinde menfaatlerinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

⁹³ YCGK 13.03.2016 tarih, 2014/10-847 esas, 2016/128 Karar sayılı ilamında da belirtildiği üzere, hukuki kesinti CMK 170. maddesi uyarınca iddianame düzenlenmesiyle gerçekleşir. Yargıtay 7. CD, 11.02.2020 tarih, 2019/1923-2020/2519 esas-karar, 09.03.2020 tarih, 2016/10130-2020/3512 esas-karar sayılı ilamlarında; henüz iddianame düzenlenmeden yani hukuki kesinti oluşmadan aynı suç işleme kararıyla yeniden kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanması gerekirken, her bir eylemin ayrı suçu kabul edilerek fazla ceza tayininin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir.

⁹⁴ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 2016 (7), Sayı:27, (s. 1-15), s.13.

⁹⁵ TCK 37. madde uyarınca, suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu olacaktır. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumludur.

VUK 360. madde uyarınca suç ortaklarının menfaatinin bulunmaması halinde, TCK hükümlerine göre iştiraktan dolayı belirlenecek cezadan indirim yapılacaktır. Kuşkusuz, her somut olayda tüm deliller değerlendirilerek suça iştirak eden failin menfaatinin bulunup bulunmadığı saptanmalıdır⁹⁶.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, vergi kaybı sahte belge düzenlemek ve kullanmak eylemlerinde suç unsuru olmadığından, her iki suç sırf hareket suçu ve tehlike suçu niteliğindedir⁹⁷. Uğur ve Elibol, bu nedenle teşebbüsün uygulanamayacağı görüşündedir⁹⁸. Bize göre, somut olayın özelliklerine göre icra hareketlerinin parçalara ayrılabilmesi durumunda kural olarak teşebbüs oluşabilecektir.

3. Pişmanlık, Gönüllü Vazgeçme Ve Tekerrür Uygulaması

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında pişmanlık, özel bir hüküm olarak Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. VUK 359 (2) maddeye göre aynı Kanunun 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığı suçuna dair hükümler uygulanmayacaktır⁹⁹. Pişmanlık ve ıslah başlığı altında düzenlenen pişmanlık hükümleri, vergi ceza hukukuna özgü bir kurumdur. VUK uygulamasında cezayı kaldıran neden, bir başka ifadeyle şahsi cezasızlık hali olarak kabul edilmiştir. Bazı suçlar için TCK ve özel ceza

⁹⁶ Yargıtay 11 CD, 28.09.2020 tarih, E: 2019/2743, K: 2020/5014 sayılı ilamında; sahte fatura düzenleme suçundan yargılama yapılan sanığın tüm aşamalarda atılı suçu kabul etmeyerek imza ve yazıların başkasına ait olduğunu söylemesi karşısında; TCK 37-39 maddeleri uyarınca suça doğrudan birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceğinden, iştirakin niteliğinin belirlenmesi ve VUK 360 maddesine göre suçtan menfaat elde edilip edilmediğinin araştırılması gereğine hükmedilmiştir. Daire 09.07.2020 tarih, E: 2017/862, K: 2020/4330 sayılı ilamında da; sahte fatura düzenleme suçundan dolayı müşavirlik hizmeti veren sanıkların diğer sanıklara ait vergi beyannamelerini verme dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiklerinin ve VUK 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediklerinin tespiti gerektiğine karar vermiştir. Yargıtay 11 CD, 16.06.2020 tarih, E: 2017/818, K: 2020/3156 sayılı ilamında da sanığın dilekçeyle olay hakkında inceleme yapılmasını sağladığından VUK 371. maddenin uygulanıp uygulanmayacağına değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

⁹⁷ BAŞTÜRK, 2017, s.70.

⁹⁸ UĞUR / ELİBOL, 2016, s. 489.

⁹⁹ Düzenleme, VUK 359. maddeye 4369 sayılı 22.07.1998 tarihli Kanun değişikliğiyle getirilmiştir.

yasalarında öngörülen etkin pişmanlık ile ilgisi bulunmamaktadır¹⁰⁰. TCK genel hükümleri kısmında düzenlenmeyen etkin pişmanlığın, Vergi Usul Kanununda özel bir hüküm olarak da yer almadığı için vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanması olanaklı değildir.

VUK 371. maddede düzenlenen pişmanlık, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren eylemleri işleyen mükellefler ile bu suça iştirak eden kişilerin hukuka aykırı eylemlerini ilgili makamlara haber vermeleri esasına dayanmaktadır¹⁰¹. Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği maddedeki atıf nedeniyle, sahte fatura düzenleme veya kullanma durumunun resmi makamlar tarafından haber alınmasından önce ilgili makamlara haber verilmesi halinde, diğer koşulların da bulunması halinde pişmanlık hükmü uygulanacaktır¹⁰². Yani, sahte fatura düzenleyen mükellef ya da sahte fatura kullanan mükellef ya da suç ortağının aktif bir davranışı gerekmekte, bu aktif davranış, herhangi bir vergi incelemesi ve bu incelemeye dayalı suç raporu ve mütalaa hazırlanmadan yapılmalıdır. Bu bağlamda, soruşturma aşamasında ya da kamu davası açıldıktan sonra failin ikrarı, pişmanlık hükmünden yararlanmasına yeterli değildir¹⁰³.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın hukuki sonucu ise; ilgililer hakkında vergi makamlarının ceza soruşturmasına esas bildirimde bulunmamasıdır. Her somut olaya özgü koşullar dikkate alınarak eksiksiz araştırma ve inceleme ile VUK 371.

¹⁰⁰ Ceza hukukunda cezayı kaldıran veya azaltan hukuki sonuç yaratan etkin pişmanlık, sadece Kanunda düzenlenen hallerde etkin pişmanlık kabul edilen suçlar yönünden uygulanabilir. Etkin pişmanlık en genel tanımıyla, suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık duyarak suçun neden olduğu hukuka aykırılığı veya zararlı sonuçları ortadan kaldırmaya, azaltmaya, telafi etmeye yönelik eylemidir. Kanunda öngörülen hallerde cezayı ortadan kaldıracı şahsi neden ya da ceza indirimine neden olan şahsi nedendir.

¹⁰¹ VUK 371 (1) maddede pişmanlık için haber verme fiilinden önce herhangi bir şekilde ilgili makamlara ihbarda bulunulmamış olması, haber vermenin ilgili makamların kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce yapılması ve haber vermenin resmi kayıtlarla teyit olunması, hiç verilmeyen ya da eksik veya yanlış yapılan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinden itibaren on beş gün içinde verilmesi ya da tamamlanması veya düzeltilmesi, mükellefçe haber vermeye esas ödeme süresi geçmiş vergilerin belirlenecek gecikme ödemesi ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi koşulları aranmaktadır.

¹⁰² BAYRAKLI, 2016, s.4.

¹⁰³ Yargıtay 11 CD, 20.03.2019 tarih, E: 2016/9161, K: 2019/2893 sayılı ilamında, somut olayda sanığın ikrarının şirket hakkındaki inceleme başladıktan sonra olduğunu, dosya kapsamında ve vergi raporlarında sanığın ikrarından itibaren on beş gün içinde diğer yükümlülüklerini yerine getirdiğine dair bir verinin olmadığı belirtilerek, VUK 371. madde koşullarının oluşmadığını kabul etmiştir.

madde koşulları irdelenmelidir¹⁰⁴. Sadece dilekçe vermek, pişmanlık koşullarından faydalanmaya yeterli olmayacaktır, gerekli deliller toplanarak değerlendirme yapılmalıdır¹⁰⁵.

Diğer yandan, farklı bir pişmanlık kurumu olarak TCK'nın genel hükümler kısmında düzenlenen gönüllü vazgeçme hükümlerinin¹⁰⁶ sahte fatura kullanma suçu yönünden koşulları olduğu halde, yani sahte olarak düzenlendiğini bildirdiği fatura ya da belgeyi defterine kayıt etmekten vazgeçen ya da bir şekilde kaydı iptal eden kişi yönünden uygulanabileceği ifade edilmektedir¹⁰⁷. Bayraklı'ya göre; sahte belge düzenleme eyleminde belgenin düzenlenmesi ile suç tamamlanacağından gönüllü vazgeçme mümkün olmayacaktır¹⁰⁸. Somut olayın özelliklerine göre; icra hareketlerinin parçalara ayrılması durumunda gönüllü vazgeçmenin uygulanabileceği düşünülmektedir.

Son olarak, bir güvenlik tedbiri olarak, kesinleşmiş mahkumiyete bağlı uygulanacak infaz rejimi bakımından önem taşıyan tekerrür uygulamasına da kısaca

¹⁰⁴ Yargıtay 11 CD'nin 03.04.2019 tarih, E: 2016/2657, K: 2019/3472 sayılı ilamında; sahte fatura düzenlediği iddia olunan şirket müdürü sanığın, şirketi 3-4 aylığına arkadaşının ricası üzerine devraldığını, şirket işleri ile ilgilenmediğini, şirket hissesini tekrar devralacağını söyleyen kişinin bu tasarrufta bulunmadığını belirten şikayet dilekçesi, vergi tekniği raporunda da sanığın şikayet dilekçesi vererek firmanın sahte belge düzenlediği yönündeki duyumunu bildirdiğinin yer alması karşısında, öncelikle kanaat oluşturacak sayıda fatura aslı temini ile faturalardaki imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığının sanıktan sorulması, kendisine ait olmadığını söylediği takdirde faturaları kullanan kişilerin tanık olarak dinlenmesi, gerekirse yüzleştirme yapılması, sanığın Cumhuriyet savcılığına yaptığı suç duyurusu akıbetinin araştırılması ve sonucuna göre VUK 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık koşullarının değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir. Aynı yönde bir karar için bkz: Yargıtay 11 CD, 07.02.2019 tarih, E: 2016/6256, K: 2019/1206 sayılı ilam.

¹⁰⁵ Yargıtay 11 CD, 16.06.2020 tarih, E: 2017/818, K: 2020/3156; 21.02.2019 tarih, E: 2019/1523, K: 2019/1826 sayılı ilamlar.

¹⁰⁶ TCK 40 (1) madde, TCK 41 (1) madde ise; iştirak halinde işlenen suçlarda sadece gönüllü vazgeçen suç ortağının gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanacağını düzenlemiştir. Gönüllü vazgeçme, TCK 36. maddeye göre; failin suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçmesi veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya sonucun gerçekleşmesini önlemesidir. Bu halde fail teşebbüsten cezalandırılmayacak, ancak gönüllü vazgeçme anına kadar olan süreçteki eylemlerin suç sayılması halinde, sadece suç sayılan eyleme dair ceza ile cezalandırılacaktır. Tanımdan da etkin pişmanlık ve gönüllü vazgeçmenin farkı açıkça anlaşılmaktadır. Gönüllü vazgeçme eylemin icrası ile neticenin gerçekleşmesi arasındaki sürede, etkin pişmanlık ise eylem tamamen tamamlandıktan sonraki aşamada failin iradi eylemini gerektirmektedir. Ayrıca, gönüllü vazgeçme, TCK'nın genel hükümler kısmında düzenlendiği için, etkin pişmanlığın aksine tüm suçlar için uygulanabilecektir.

¹⁰⁷ BAYRAKLI, 2016, s.4.

¹⁰⁸ Ibid, s.13.

değınmek faydalı olacaktır. Zira, bu konuda da yanlış uygulamalarla karşılaşılabilmektedir. Bu konuda, TCK 58. madde hükmü esas alınacaktır. Vergi kaçakçılığı suçları ile diğer özel ceza yasalarındaki suçlar ve TCK' da düzenlenen suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulaması, TCK 58. maddede düzenlenen tekerrür koşulları oluştuğu takdirde mümkündür¹⁰⁹. Ancak, vergi ceza hukuku kapsamındaki suçlar ile idari nitelikte vergi cezasına konu vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası arasında tekerrür hükümleri uygulaması olanaklı değildir¹¹⁰.

SONUÇ

Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçları uygulamada en sık karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarındanır. Vergi ceza hukukunun teknik niteliği bu suçlarla ilgili ceza sorumluluğunun değerlendirilmesinde son derece titiz araştırma ve incelemeyi zorunlu kılmaktadır. VUK hükümleri uyarınca kullanılan veya kullanma zorunluluğu olan belgelerin gerçek bir durum veya işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenmesi sahte belge düzenleme; bu şekilde gerçek bir durum veya işleme yani vergilendirme ilişkisine dayanmayan sahte olarak düzenlenmiş belgenin kullanılması da sahte belge kullanma suçunu oluşturmaktadır. Her iki suç da devlet hazinesine karşı işlenmesi ve kamu yararını ihlal ederek vergi kaybına yol açmasına karşın, kanuni düzenleme uyarınca vergi kaybı suç unsuru olarak sayılmamıştır. Söz konusu suçlarla korunan hukuki yarar ve suçların özelliğine göre olası yasa değişikliğinde sahte belge düzenleme ve kullanma suç tanımlarına vergi kaybına neden olma unsurunun da alınması isabetli olacaktır.

Yasa uygulayıcı makamların her somut olayın özelliğine göre sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi ve manevi unsurlarını eksiksiz değerlendirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, sübuta yönelik araştırmalar ayrıntılı yapılmalıdır. Düzenleme ve kullanma eylemleri arasındaki bağlantı nedeniyle, sahte

¹⁰⁹ TCK 58 (1) maddesine göre; önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmesi halinde tekerrür uygulanır, bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez; bkz: Yargıtay 7. CD, 06.12.2018 tarih, E. 2018/18050, K.2018/14298 sayılı ilam.

¹¹⁰ VUK 340 (1) madde.

belge düzenleme eyleminde, sahte belgeyi kullanan, sahte belge kullanma eyleminde de sahte belgeyi düzenleyen yönünden karşıt inceleme yapılarak karşıt incelemeye konu mükellefe dair vergi incelemelerinin ticari defter ve kayıtların incelenmesi, gerekirse bilirkişiye başvurulması, imza ve yazı incelemesi yapılması, tanık dinlenmesi gibi yollar ile maddi hakikate ulaşılmalıdır.

Vergi ceza hukuku kapsamındaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında kanun koyucu içerik sahteciliğini cezalandırmaktadır. Yargıtay'ın yakın tarihli kararlarındaki değişiklik ile sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında suç konusu fatura veya belgedeki şekil şartlarının ve aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında suç unsuru olmadığı kabul edilmiştir. Bize göre de son derece isabetli olan bu kabul ile kanunda öngörülen şekil şartlarını ya da zorunlu unsurları taşımayan faturaların sahte belge düzenleme ve kullanma suçunu oluşturmayacağı yönündeki uygulama değişmiştir. Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin her tür delil ile ispat edileceği ve vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı yönündeki VUK 3 (B) maddesindeki düzenlemeden de şekil denetimi ile yetinilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Yargıtay'ın son kararlarındaki değişikliğin bir diğer olumlu yansıması da, sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının sübutu için mutlaka fatura aslı veya asıllarına ulaşılması yönündeki uygulamanın bırakılmasıdır. Yani fatura delili bir tarafa bırakıldığında dosya kapsamındaki deliller ile suçun işlendiği sabit ise suç oluşacaktır. Bu sayede, vergi ceza hukuku kapsamındaki bu suçlarda ceza hukukunun re'sen araştırma ilkesi uyarınca ve olaya özgü gerekli araştırma ve inceleme yapılarak maddi gerçeğe ulaşılmasının önü açılmış, uygulamadaki sorunlu bir alan açıklığa kavuşmuştur.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında hukuki durum değerlendirilirken TCK uyarınca ceza sorumluluğunun belirlenmesine dair ilkelere ve bu suçlara özgü yargılama süreci gerekliliklerine uyulması, gereksiz iş yükü artışını ve yargılama sürecinin uzamasını önleyecektir. Ayrıca, mütalaa dava şartının gerçekleşip gerçekleşmediği de araştırılmalı, mütaladaki sanık, eylem ve suç tarihine dikkat edilerek kamu davası açılmalıdır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, çoğunlukla zaman aralığında yinelenen birden çok eylemle işlendiğinden, zincirleme suç uygulaması ile cezai sorumluluk belirlenmektedir. Yargıtay, her iki suçta da bir takvim yılını ayrı ve bağımsız suç sayarak, bir takvim yılında birden fazla sahte belge düzenleme veya bir takvim yılında farklı beyanname dönemlerinde sahte fatura kullanma halinde zincirleme suçu kabul etmektedir. Öğretide, takvim yılının hukuki kesinti özelliği taşımadığı gerekçesiyle her takvim yılı sayısınca ayrı suç oluştuğu uygulamasına getirilen eleştiriler ve aynı veya farklı takvim yılında işlenen suçların bütünsel değerlendirme ile tek suç sayılmasına dair öneriler isabetlidir.

Değerlendirmeler ışığında; vergi kaçakçılığı suçlarının en zorlu alanlarından olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında, ceza hukuku ilkeleri ve vergi ceza hukukuna özgü düzenlemeler çerçevesinde maddi gerçeğin ve cezai sorumluluğunun saptanması büyük önem taşımaktadır. Makalede açıklandığı üzere, vergi kaybının yeniden suç unsuru olarak yasadaki suç tanımına girmesi sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği ve bu suçlarla korunan değerle uyumu sağlayacaktır. Zincirleme suç uygulamasında ise; her olayın özelliğine göre teselsülün devam ettiği zaman aralığı, failin iradesi, saiki, amacı gibi tüm öğeler değerlendirilerek uygulama yapılmalı, takvim yılının ayrı suç oluşturduğu ve teselsülü sona erdirdiği uygulamasından vazgeçilmelidir.

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan, “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2005, Sayı:58, (s. 273-301).

ARSLAN, Çetin, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” , **5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II**, (ed. ÖZGENÇ, İzzet / ŞAHİN, Cumhur / TURHAN, Faruk), Yıl: 2019, Cilt: 2, Seçkin Yayınları, Ankara, (s. 1079-1091).

ARSLAN, Çetin, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu (Vergi Takvim Yılına Yüklenen İşlev Bağlamında Bir Değerlendirme)” , **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli**

Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), Yıl:2017, Yetkin Yayınları, Ankara, (s. 75-79).

ARSLAN, Çetin , “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 3, Sayı: 2, (s. 15-30).

ARTUK, Mehmet Emin / GÖKÇEN, Ahmet / ALŞAHİN, Mehmet Emin, vd., **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13. Baskı, 2019, Adalet Yayınevi, Ankara.

BAŞTÜRK, İhsan, “ ‘Vergi Ziyat Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil Midir’ Bağlamında Öneriler” , **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı)**, 2017, Yetkin Yayınları, Ankara, (s. 63-74).

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:2016 (7), Sayı:27, (s. 1-15).

HEKİM, Cahit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2013, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 25. 12.2020).

HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, 2017, Adalet Yayınevi, Ankara.

GERÇEKER, Hasan, **Yorumlu & Uygulamalı Türk Ceza Kanunu**, 2011, Cilt: 1, Cantekin Matbaacılık, Ankara.

KARAARSLAN, Mehmet, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 64, (s. 115-150).

UYANIK, Mustafa, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi Veya İbraz Edilmemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2014, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 30.11.2020).

UĞUR, Hüseyin / ELİBOL, Mert, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, 2. Baskı, 2016, Adalet Yayınevi, Ankara.

ÜMİT, Ceyda, “ Hekimlerin Mesleklerinin Uygulanmasından Doğan Ceza Sorumluluğu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 2017 (8), Cilt: 35, Sayı: 32, (s.197-246).

ÜSTÜN, Süleyman, Ümit, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2001, Cilt:9, Sayı: 3-4, (s. 293-323).