

BELGEDE SAHTECİLİK İLE VUK'DA DÜZENLENEN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇLARININ ALDATMA KABİLİYETİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

*Comparison of Crime of Forgery in the Document and Fake Document
Regulating Offenses Regarded in the Tax Procedure Law in Terms of
Deception Capability*

Ferhat YILDIZ*

TAAD

Yıl: 12, Sayı: 48
Ekim 2021, (547-582)

Makale Bilgisi

Geliş Tarihi : 02.03.2021

Kabul Tarihi : 11.06.2021

Makale Türü: *Lisansüstü Tez*

Article Info

Received Date: 02.03.2021

Accepted Date: 11.06.2021

Article Type : *Graduate Thesis*

ÖZET

Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçlarının arasındaki kavramsal bir benzerlikten öte ilişki bulunmakta mıdır? Özellikle vergi kaçakçılığı suçlarından en çok karşımıza çıkan sahte belge düzenleme suçu, TCK'da yer verilen belgede sahtecilik suçlarının özel bir görünümü müdür? Anılan suç tipleri arasındaki ilişkiye cevap arayan özgün bir çalışma bulunmamakla birlikte Yargıtay CGK son dönemde verdiği bir kararlar, bu suç tipleri arasındaki ilişkiyi kapsamlı bir şekilde ele alıp incelemiştir. Bu çalışmada CGK'nın kararı esas alınarak, anılan suç tipleri arasında aldatma kabiliyeti unsuru yönünden bir benzerlik bulunup bulunmadığı konusu incelenmeye çalışılacaktır. Bu anlamda öncelikle TCK'da düzenlenen resmi ve özel belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçunun bir türü olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçları hakkında bilgi verilecektir. Ardından TCK'daki belgede sahtecilik suçlarının ortak bir unsuru olarak yer verilen aldatma kabiliyeti kavramı incelenecektir. Son olarak ise Yargıtay CGK'nın konuya ilişkin kararı ele alınıp değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Belgede Sahtecilik, Vergi Kaçakçılığı, Sahte Belge, Aldatma Kabiliyeti.

ABSTRACT

Is there more than a conceptual similarity between the crimes of forgery and tax evasion in the document? Is the crime of forging documents, which is the most common crime of tax evasion, a special view of forgery crimes in the document included in the Turkish Penal Code? Although there is no original study seeking an answer to the relationship between the aforementioned crime types, General Criminal Assembly of the Court of Cassation has comprehensively examined and examined the relationship between the aforementioned types of crimes with a recent decision. In this study, based on the decision of the Criminal General Assembly, it will be tried to examine whether there is a similarity between the mentioned crime types in terms of the element of deception ability. In this sense, first of all, information will be given about

Bu makale Etik Kurul İznine tabi değildir.

* Hâkim, Anayasa Mahkemesi, ferhat.yildiz@anayasa.gov.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9699-1635>.



the crimes of forgery in official and private documents regulated in the Turkish Penal Code and crimes of forgery document editing and use, which is a type of tax evasion crime. Then, the concept of ability to deceive, which is included as a common element of forgery crimes in the document in the Turkish Penal Code, will be examined. Finally, the decision of the General Criminal Assembly of the Court of Cassation on the subject will be discussed and evaluated.

Keywords: Tax Evasion Crimes, Crime of Fraud in Document, Fake Document, Ability to Deceive.

GİRİŞ

TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçları ile VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçları arasında, "sahtelik" unsurunun her iki suçta da lafzi olarak ortak olması nedeniyle bir benzerliğin, en azından ilişkinin bulunduğu düşünülebilir. Bu düşüncenin etkisiyle doktrinde bu iki suç tipi arasında benzerlik bulunduğu görüşlerine yer verilmiştir.¹ Aşağıda ele alınacağı gibi zaman zaman Yargıtay kararlarında da anılan suçlar arasındaki ilişkiye değinilmiştir.²

Bilindiği üzere TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında belgenin aldatma kabiliyeti olması şartı, suçun zorunlu bir unsuru olarak aranmaktadır.³ Yargıtay bunun yanında belgede kanunen bulunması zorunlu birtakım işaretlerin yer almaması durumunda, belgenin aldatma kabiliyeti olmayacağını, bu nedenle sahtecilik suçunun oluşmayacağını kabul etmektedir.⁴ Örneğin nüfus cüzdanlarında, araç plakalarında mevzuat gereğince yer alması zorunlu olan mühür izinin belge üzerinde yer almaması durumunda, belgenin aldatma kabiliyetine sahip olmayacağı kabul edilmektedir.

Yargıtay, TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarına özgü olarak Yargıtay'ın yukarıda alınan içtihadındaki bakış açısını, vergi kaçakçılığı suçlarında verdiği kararlara da yansıtmıştır. Nihayet Yüksek Mahkeme vergi kaçakçılığı suçlarının uygulamada en fazla gerçekleşen çeşidi olan sahte fatura düzenleme suçlarında faturanın kanunda yer alan zorunlu unsurlarının bulunup

¹ Nitekim Bayar vergi kaçakçılığı suçlarının özel belgede sahtecilik suçlarıyla benzerlik gösterdiğini savunmuştur. İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Mali Akademi Yayınları, Haziran, 2013, s. 84.

² Nitekim Yargıtay da son dönemde verdiği bir kararında açıkça sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile özel belgede sahtecilik suçları arasında özel norm genel norm ilişkisinin bulunduğunu ifade etmiştir. Yargıtay 11. CD'nin 03/06/2020 tarihli ve 6784-2652 sayılı kararı.

³ Osman Yaşar, Hasan Tahsin Gökcan, Mustafa Aruç, Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, 5. Cilt, s. 6200; Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Ankara 2014, s. 501; Yargıtay CGK'nın 09/10/2012 tarihli ve 335-1804 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1182-1184; Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 1671-3986 sayılı kararı.

⁴ Yargıtay CGK'nın 28/11/2019 tarihli ve 403-681 sayılı kararı.

bulunmadığının belirlenmesi bakımından, suça konu faturaların dosyada yer alması ve unsurları yönünden incelenmesi gerektiği, unsurları bulunmayan faturanın vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacağı görüşünü savunmuştur.⁵

Nihayet tartışma Yargıtay CGK'nın önüne taşınmış, Genel Kurul vergi kaçakçılığı suçları ile belgede sahtecilik suçlarını kapsamlı olarak karşılaştırmış ve bir sonuca ulaşmıştır. Tespit edebildiğimiz kadarıyla CGK'nın anılan kararı, belirttiğimiz suç tiplerinin bugüne kadar en kapsamlı şekilde karşılaştırıldığı bir içtihat olarak karşımıza çıkmıştır.⁶

İşte çalışmamızın konusu, TCK'nın 204 ve 207. maddelerinde düzenlenen resmi ve özel belgede sahtecilik suçlarının zorunlu bir unsuru olan aldatma kabiliyeti unsurunun, VUK'un 359. maddesinde yer verilen sahte belge düzenleme ve kullanma suçları açısından aranması gerekip gerekmediğinin, CGK'nın anılan kararı kapsamında tartışılması olacaktır.

Bu anlamda çalışmamızda öncelikle ilgili suç tipleri ile ilgili kısaca bilgilendirme yapılacak, belgede sahtecilik suçları açısından geçerli olan aldatma kabiliyeti kavramına değinilecektir. Son olarak Yargıtay CGK'nın konuya ilişkin kararı incelenerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.

A. Resmi Belgede Sahtecilik Suçu

TCK'nın 204. maddesinin ilk fıkrasında suçun temel şekli, ikinci fıkrasında kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği üçüncü fıkrasında ise suçun nitelikli hali düzenlenmiştir.

Suçun konusunu resmi belgeler oluşturmaktadır. Resmi belge, kamu görevlisinin görevi gereği mevzuat uyarınca sahip olduğu yetkiye dayalı olarak düzenlediği belgeyi ifade etmektedir. Buna göre belgenin TCK'nın 204. maddesi anlamında resmi belge olarak kabul edilebilmesi için; kamu görevlisi tarafından görevi gereği düzenlenmesi ve belgenin ilgili mevzuatta yer alması halinde, burada yer alan usul ve şekil kurallarına uyulması gerekmektedir.⁷

Resmi belgede sahtecilik suçuyla korunan hukuksal değer kamu güvenidir. Yargıtay'ın da yerleşmiş ve güncel içtihatlarında bu görüşte olduğunu söyleyebiliriz.⁸

TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasındaki kamu görevlisi olmayan kişinin gerçekleştirdiği resmi belgede sahtecilik suçu, faili açısından özellik arzetmemekte olup herkes tarafından işlenebilir.

⁵ Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2017 tarihli ve 15484-8788; Yargıtay 11. CD'nin 06/11/2018 tarihli ve 4142-8843 sayılı kararları.

⁶ Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı

⁷ Yaşar, Gökcan Artuç, s. 6196.

⁸ Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14174-4727; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499 sayılı kararları.



TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasında ise kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçu düzenlenmiştir. Resmi belgede sahteciliğin kamu görevlisi tarafından işlenen şeklinin oluşumu bakımından, somut olayda kamu görevlisinin görevi gereği veya görevi dolayısıyla düzenlemeye yetkili olduğu bir belgede sahtecilik yapması gerekir.⁹

Nitekim Yargıtay da kamu görevlisinin görevi dahilinde bulunmayan bir resmi belgeyi sahte olarak düzenlemesi durumunda anılan suçtan sorumlu olmayacağını ifade etmiştir.¹⁰ Bununla birlikte kamu görevlisinin düzenlemeyle yetkili ve görevli olmadığı resmi bir belgede gerçekleştireceği sahtecilik eylemi, diğer koşulların varlığı halinde TCK'nın 204/1. hükmü kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bununla birlikte 2. fıkradaki suçun o işle yetkili kamu görevlisi olması şartı yalnızca resmi belgeyi sahte olarak düzenleme ve gerçek belgeyi değiştirme eylemi için değil, sahte belgeyi kullanma eylemi bakımından da geçerlidir.¹¹

Resmi belgede sahtecilik suçlarının tamamında korunan hukuksal değer kamu güveni olduğu ve bu nedenle anılan suçların mağdurunun toplumu oluşturan tüm bireyler olduğu genel kabul görmektedir.¹² Suçtan doğrudan doğruya zarar gören gerçek kişiler suçun mağduru değil suçtan zarar gören konumundadırlar. Nitekim Yargıtay da benzer kararlarında resmi belgede sahtecilik suçunun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişinin de haksızlığa uğrayıp, suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamunun olduğuna dair kabulün etkilenmeyeceği, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağı kabulü gerekeceği ifadelerine yer vermiştir.¹³

Gerçekten de suçla korunan birinci hukuksal değer kamu güveni olmakla birlikte, sahtecilik suçları çoğu defa özel kişilere de zarar vermektedir. Bu

⁹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 681.

¹⁰ Yargıtay 11. CD'nin 18/03/2013 tarihli ve 3486-2547 sayılı kararı.

¹¹ Hasan Tahsin Gökcan, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, s. 110.

¹² Koca, Üzülmez, s.681; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6194; Ahmet Gökcan, Belgede Sahtecilik Suçları, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2018, s. 182; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Seçkin Yayınları, 12. Baskı, Eylül, 2017, s.766. Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14174-4727; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 14/09/2020 tarihli ve 2789-4408; 09/08/2020 tarihli ve 7009-4334 sayılı kararları.

¹³ Yargıtay 11. CD'nin 16/09/2020 tarihli ve 674-4533; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499; 14/09/2020 tarihli ve 295-4397; 14/09/2020 tarihli ve 2789-4408; 09/07/2020 tarihli ve 7009-4334 sayılı kararları.

itibarla suçtan zarar gören kişilerin davaya katılma haklarının bulunduğu kabul edilmelidir.¹⁴

Resmi belgede sahtecilik suçu, bir resmi belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle veya gerçek bir resmi belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesiyle ya da sahte resmi bir belgenin kullanılmasıyla işlenebilecek seçimlik hareketli bir suçtur.¹⁵

Resmi belgede yapılacak değişiklik, belgeye ekleme yapmak veya belgedeki bir yazının, tarihin, imzanın silinmesi, kazınması şeklinde gerçekleştirilebilir.¹⁶ Kullanma ise sahte resmi belgenin ilgili kişi veya kuruma sunularak sonuç doğurmasını sağlayarak gerçekleştirilmiş olabilir.

Suçun oluşması için resmi belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterli olup, belgenin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Belgeyi düzenleyen ile kullanan aynı kişiler ise tek bir sahtecilik suçundan söz edilecektir. Nitekim Yargıtay da sanıkların sahte nüfus cüzdanı ile kredi kartı almak amacıyla başvuruda bulunmaları şeklinde gerçekleşen eylemlerinin tek bir sahtecilik suçunu oluşturacağını ifade etmiştir.¹⁷ Bununla birlikte resmi belgede sahtecilik yapan kişi ile kullanan kişilerin farklı kimseler olması durumunda, her biri fail olarak sorumlu tutulur.¹⁸

Belgede sahtecilik suçlarında faydasız sahteciliğin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı da önem taşımaktadır. Faydasız sahtecilik, gerçekleşmiş bir duruma ulaşmak için bu durumdan haberdar olmadan gerçekleştirilen sahtecilik olarak tanımlanabilir. Örneğin bir kamu görevlisinin aslında almayı hak ettiği bir ödemeyi, alamayacağını düşünerek, ödemeyi hak etmiş gibi sahte resmi belge düzenlemesi olayında faydasız sahtecilik vardır.

Doktrinde farklı görüşler dile getirilse de¹⁹ faydasız sahtecilik sonucunda hukuki değer taşıyan bir sonuç meydana gelmeyeceğinden belgede sahtecilik suçunun oluşmayacağı genel kabul görmektedir.²⁰ Yargıtay da bu şekilde bir sahteciliğin cezalandırılmayacağını savunmaktadır.²¹

¹⁴ Aynı görüş için bkz. Gökcan, *Resmi Belgede Sahtecilik*, s. 95; Sahir Erman, Çetin Özek, *Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar*, İstanbul, 1996, s. 11.

¹⁵ Koca, *Üzülmez*, s. 682.

¹⁶ Gökcan, *Resmi Belgede Sahtecilik*, s. 108.

¹⁷ Yargıtay 11. CD'nin 05/11/2008 tarihli ve 8365-11169 sayılı kararı.

¹⁸ Gökcan, *Resmi Belgede Sahtecilik*, s. 112.

¹⁹ Koca, *Üzülmez*, s. 682.

²⁰ Gökcan, s.196.

²¹ Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 13744-4479; 25/06/2020 tarihli ve 7593-3536; 12/03/2020 tarihli ve 1391-2468; 17/02/2020 tarihli ve 3023-1360; 06/02/2020 tarihli ve 10968-976; 03/02/2020 tarihli ve 640-723; 10/12/2019 tarihli ve 12608-9102; 01/10/2019 tarihli ve 11200-6848 sayılı kararları.



Sahtecilik suçlarında suçtan zarar görenin rızasının suça etkisi hususu tartışılmıştır. Doktrinde ceza hukuku alanında mağdurun rızasının, ancak mağdurun mutlak surette tasarruf edebileceği haklar bakımından bir etki yapabileceği, toplumun, devletin haklarını ihlal eden suçlarda, ferdin sübjektif hakkı söz konusu olamayacağı için, hak sahibi olmayan kişinin açıklayacağı rıza veya muvafakatin hukuka aykırılığı gideremeyeceği dile getirilmiştir.²²

Prensip olarak denilebilir ki, belgede sahtecilik suçları kamunun güveni aleyhine işlendikleri ve bir kimsenin ancak şahsen tasarruf edebileceği konularda açıklayacağı rıza bir hukuka uygunluk sebebi sayılabileceği ve hiç kimse kamunun güvenine karşı olan bir suçun işlenmesine rıza gösteremeyeceği cihetle, mağdurun rızası belgede sahtecilik suçlarında bir hukuka uygunluk sebebi sayılamaz.²³

Bunun yanında sahtecilik suçları her ne kadar kamu güvenine karşı suçlar başlığı altında yer alsa, bu suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olsa ve rızanın geçerli olamayacağı görüşü görünüşte doğru kabul edilse de, bir takım pratik kaygılar ve suçun özünde çoğu defa gerçek kişilerin doğrudan etkilendikleri bir suç olması nedeniyle rızanın belirli koşullar altında geçerli olacağı kabul edilmelidir.

Bu anlamda sahte bir belge, önceden alınan rızaya dayanılarak düzenlenmişse, sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Nitekim Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında; suçtan zarar görenin önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek kullanan failde zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığının ileri sürülemeyeceğini, ancak doğal olarak, rıza üzerine başkasının imzasını taklit eden failin, suçtan zarar görene herhangi bir zarar vermeyeceği kanısı ile hareket ettiğinin sabit olması gerektiğini vurgulamıştır.²⁴ Yüksek Mahkeme başka bir kararında da suçtan zarar görenin rızasının kastı ortadan kaldırabilmesi için fiilin işlenmesinden önce açıklanmasının zorunlu olduğu, bu rızanın açık olabileceği gibi zımnî de olabileceği, öncelikle iki kişi arasındaki ilişkiler, böyle bir rızanın varlığını ciddi olarak kabule elverişli olduğu takdirde, bu rızaya dayanarak başkasının imzasını atan kimsede suç kastının varlığının kabul olunamayacağı ifadelerine yer vermiştir.²⁵

Yargıtay CGK 765 sayılı Kanun döneminde verdiği ve sonrasında yargı uygulamalarında esas alınıp uygulanan kararındaki²⁶ görüşlerini yinelediği yeni tarihli bir kararında; suçtan zarar görenin önceden verdiği rıza üzerine

²² Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II, Betaş Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 1999, s. 74.

²³ Erman, Özek, s. 286.

²⁴ Yargıtay 11. CD'nin 08/06/2020 tarihli 11498-2777 sayılı kararı.

²⁵ Yargıtay 11. CD'nin 26/02/2020 tarihli 2754-1814 sayılı kararı.

²⁶ Yargıtay CGK'nın 30/03/1992 tarihli ve 80-98 sayılı kararı.

onun imzasını taklit ederek kullanan failin mağdura zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığının ileri sürülemeyeceğini, rızanın, suç işleme kastını ortadan kaldırabilmesi için failin gerçekleştirilmesinden önce açıklanmasının zorunlu olduğunu, özellikle iki kişi arasındaki ilişkiler, böyle bir rızanın varlığını ciddi olarak gösteriyorsa, bu rızaya dayanarak başkasının imzasını atan kimsenin, suç işleme kastıyla hareket ettiğinin kabul edilemeyeceğini vurgulamıştır.²⁷

Yargıtay çeşitli kararlarında adli sicil kaydını, aile yardım bildirimini, araç muayene bandrolünü, araç plakasını, evlilik cüzdanını, kaza tespit tutanağını resmî belge olarak kabul etmiştir.²⁸

Doktrinde bu suçun işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.²⁹ Bununla birlikte bazı yazarlar tarafından belgede sahtecilik suçları açısından somut bir zararın meydana gelmesi aranmamakla birlikte suçun oluşabilmesi için zarar verme olasılığının bulunması gerektiği belirtilmiştir.³⁰ Bu itibarla belgede sahtecilik suçlarında, sahtecilik eyleminin tamamlanmasıyla zarar verme olasılığı gerçekleşmiş, belgenin sahte olmasıyla birlikte kamu güveni zarar görmüştür. Zira belgede sahtecilik suçlarında kast failin gerçeğin değiştirilmesinin bir zarar verecek nitelikte olduğu bilinciyle hareket etmiş olmasını ifade eder.³¹ Yargıtay da bu suçun oluşumu için genel kast ve zarar olasılığının yeterli olacağı görüşünü benimsemiştir.³²

Zarar olasılığının özel kast niteliğinde olup olmadığı tartışmasına gelince; kanaatimizce sahtecilik suçlarında doktrin ve yargı kararlarıyla aranan zarar olasılığı, failde yer alan zarar verme bilinç ve iradesi özel kast niteliğinde değildir. Kaldı ki zarar olasılığı şartının ayrıca belirtilmesine gerek dahi yoktur. Zira belge niteliğine sahip bir yazıda sahtekarlık yapılması halinde toplumsal veya kişisel bir zarar mutlaka doğacaktır. Bir zararın doğmadığı bir sahtekarlık suçunda suçun hukuki konusunu oluşturan belgeden söz edilemez ve dolayısıyla bir sahtecilik suçu da gündeme gelemez. Gerçek şudur ki, belgede sahtecilik suçlarında söz konusu olan kast, genel bir kasttır; ancak bu kastın varlığı için failin fiilinden bir zararın doğabileceğini öngörmüş olması lazımdır; diğer bir deyimle, fail bu zararın ihtimal dairesinde olduğunu öngörmüş ve bu keyfiyet kendisini sahtekarlıkta bulunmatan alıkoymamış

²⁷ Yargıtay CGK'nın 10/03/2020 tarihli ve 48-168 sayılı kararı.

²⁸ Yargıtay tarafından resmi belge olarak kabul edilen belge örnekleri için bkz. Gökçen, s.186-195.

²⁹ Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6215; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Seçkin Yayınları, 10. Baskı, Eylül, 2013, s.744; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 832; Koca, Üzülmüş, s. 692; Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu*, s.121.

³⁰ Toroslu, s. 211; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6197; Soyaslan, s. 500; Güler, s. 59.

³¹ Erman, Özek, s. 253.

³² Yargıtay 11. CD'nin 15/02/2016 tarihli ve 18229-1079 sayılı kararı.



olacaktır.³³ Nitekim 765 sayılı Kanun döneminde verilmiş bir Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararında da belgede yapılan bir sahtekarlıktan bir zararın doğal olarak doğabileceği ifade edilmiş ve zararın doğup doğmadığı araştırmasının gereksiz bulunduğu vurgulanmıştır.³⁴

Yalnız belgede sahtecilik suçlarının bir özelliği vardır ki, o da toplumsal zararın her halde bulunmasına karşılık, bireysel zararın bulunmayabilmesinden ibarettir; yani bireysel zarar gerçekleşmemiş olsa bile, suç oluşmuş, hatta tamamlanmış sayılmaktadır.³⁵ Örneğin bir kişinin kaybettiği nüfus cüzdanını yolda bulup, fotoğraf değişikliği suretiyle sahtecilik yapan kişinin eylemi, nüfus cüzdanının yenisinin çıkartıldığı ve sahte nüfus cüzdanının kullanılmadığı durumlarda, nüfus cüzdanı sahibine herhangi bir zarar vermeyecektir. Ancak resmi belge niteliğindeki nüfus cüzdanında yapılan sahtecilik her halde toplumsal bir zarar meydana getirmiştir.

TCK'nın 204/3 hükmüne göre; resmi belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belge sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan bir belge niteliğinde ise faile verilecek ceza artırılabacaktır.

Sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgelerin resmi makamlar nezdindeki güvenilirlikleri tam olup, sahteliği kanıtlanmadıkça kesin delil niteliğindedirler.³⁶ Bu nitelikli halin uygulanabilmesi için mutlaka belgenin bu niteliğini bir kanun hükmünden alıyorsa gerekir.³⁷

TCK'nın 211. maddesine göre; bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek ceza, yarısı oranında indirilir.

Anılan nitelikli halin faile uygulanabilmesi için taraflar arasında suç tarihinden önce bir hukuki ilişki bulunmalı ve sahtecilik fiili, gerçek olan bir ilişkiyi belgelemek için yapılmalıdır.³⁸ Bu maddeyle objektif olarak bir hukuki ilişkinin veya gerçek bir durumun varlığı değil, failin bunların var olduğuna ilişkin mevcut inançla ve bu amaçla suçu işlemesi halinde cezada indirim nedeni öngörülmüştür.³⁹ Ancak anılan maddenin uygulanabilmesi için, failin durumun gerçekliğine ve doğruluğuna inanması, bu inancın makul ve meşru olması, failin haklı olduğu sübjektif inancı ile hareket etmesi gerekmektedir.⁴⁰

³³ Erman, Özek, s. 275.

³⁴ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 05/11/1947 tarihli ve 6/21 sayılı kararı. 20/3/1948 tarihli ve 6862 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6862.pdf>

³⁵ Erman, Özek, s. 264.

³⁶ Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6210.

³⁷ Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 831; Koca, Üzülmöz, s. 696.

³⁸ Gökcan, s. 224.

³⁹ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6447.

⁴⁰ Yargıtay CGK'nın 14/06/2005 tarihli ve 38-63 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1194.

Yargıtay'ca somut olaylarda hukuki ilişkinin varlığı iddiaları değerlendirilerek, failin olayı kanıtlanmasını sağlamak amacıyla hareket etmiş olması gerektiği, kanıtlanmak istenen olayın doğruluğu veya gerçekliği koşul olmayıp, failin iyi niyetle bu olayın doğruluğuna inanmasının yeterli olduğu vurgulanmıştır.⁴¹

Resmi belgede sahtecilik suçu yukarıda değinilen üç seçimlik hareketin (sahte veya gerçeğe aykırı resmi belge düzenlemek, bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek, bir resmi belgeyi kullanmak) gerçekleştirilmesiyle tamamlanır. Suçun oluşumu için bir zararın doğması gerekli değildir. Bu nedenle kural olarak resmi belgede sahtecilik suçuna teşebbüs mümkün değildir. Yargıtay da belgede sahtecilik suçunun neticesi harekete bitişik suçlardan olması nedeniyle bu suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı görüşündedir.⁴²

Bununla birlikte doktrinde gerçekleşme olasılığı az olmakla birlikte hareketlerden herhangi birisini doğrudan icraya başlayıp da, failin elinde olmayan nedenler yüzünden suçu tamamlayamaması durumunda teşebbüs nedeniyle sorumlu tutulacağı⁴³ hatta resmi belgenin aldatma kabiliyeti bulunmuyorsa suçun teşebbüs aşamasında kalacağı⁴⁴ savunulmuştur. Bu görüşleri iki nedenle eleştirdiğimizi ve katılmadığımızı belirtmek isteriz. Bunlardan ilki doktrinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığına dair çoğunlukla somut bir örnek gösterilememektedir. İkinci olarak ise, gösterildiğini tespit edebildiğimiz tek farazi örnekte de sahte belge düzenlemek veya gerçek bir resmi belgeyi değiştirmek için icra hareketlerine başlayan, ancak yakalanması nedeniyle belgenin düzenlenmesini veya değiştirmesini tamamlamayan failin teşebbüsten sorumlu tutulacağı ifade edilmektedir⁴⁵ ancak düzenlenmesi tamamlanmayan bir belgenin aldatma kabiliyeti yönünden nasıl bir durumda olduğu hususu açıklanamamıştır.

Resmi belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için sahte resmi belgenin düzenlenmesinin tamamlanması ve bu belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması gerekmektedir. Failin sahteciliğe teşebbüsten sorumlu tutulabilmesi için, sahte olarak düzenlenmeye başlanan belgenin, teşebbüs aşamasına kadar olan halinin de aldatma niteliğinin bulunması zorunludur. Bize göre tamamlanmayan bir belgenin aldatma kabiliyeti bulunduğundan söz

⁴¹ Yargıtay 11. CD'nin 13/05/2013 tarihli ve 523-7751; 09/03/2020 tarihli ve 16027-2256; 21/02/2018 tarihli ve 9798-1585 sayılı kararları.

⁴² Yargıtay 11. CD'nin 04/04/2018 tarihli ve 14684-3031; 11/04/2013 tarihli ve 4618/6143 sayılı kararları.

⁴³ Tezcan, Erdem, Önok, s. 744; Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6218;

⁴⁴ Mustafa Özen, Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2017, s. 616.

⁴⁵ Handan Yokuş Sevik, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020, s.682.

edilemeyecek, aldatma kabiliyeti olmayan bir belge de resmi belgede sahtecilik suçuna vücut vermeyecektir.⁴⁶

Bu suça teşebbüsün mümkün olduğu kabul edilecek olsaydı; belgeyi düzenlediği esnada yakalanan fail teşebbüsten sorumlu olurken, aldatma kabiliyeti olmayan bir belge düzenlemiş ve bu belgeyi kullanırken yakalanmış kişinin sorumluluğu olmayacaktır. Somut bir örnek vermek gerekirse, sahte bir nüfus cüzdanı düzenlerken, fotoğraf yapıştırdığı esnada yakalanan failin eyleminin teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilirken; üzerinde soğuk mühür izi bulunmadığından aldatma kabiliyeti olmayan nüfus cüzdanını düzenleyen ve kullanırken yakalanan failin eylemi cezasız kalacaktır. Böyle bir durumun kanun koyucu tarafından korunduğunun kabul edilemeyeceği görüşündeyiz.

TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçuna iştirak özellik arzetmemekle birlikte; kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçu özgü suç olarak kabul edildiğinden, bu suça iştirak farklılık gösterir.

Özgü suçlarda suçu yalnızca aynı nitelikleri taşıyan kişi işleyebileceğinden, kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçuna katılan sivil kişiler veya göreviyle bağlantılı olmaksızın iştirak eden kamu görevlileri, amzettiren ya da yardım eden olarak sorumlu tutulur.⁴⁷ Yargıtayın da yerleşmiş içtihatlarında aynı görüşü savunduğunu söyleyebiliriz.⁴⁸

TCK'nın 212. maddesine göre; sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.

Koşullarını sağladığı takdirde resmi belgede sahtecilik suçları açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği açıktır. Doktrinde de anılan görüş kabul edilmektedir.⁴⁹ Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarında da resmi belgede sahtecilik suçunu, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.⁵⁰

⁴⁶ Aynı görüş için bkz. Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 834; Muhammet Zafer Demir, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2019, s. 84. https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=jNRDC1RLfVd4_T7x7ZXmmZtPDXZ1tdfw7jz7vwubyyZtJGJrv4yRfRmBgwQ5yW6l E.T: 03/01/2021

⁴⁷ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6219.

⁴⁸ Yargıtay 11. CD'nin 11/03/2020 tarihli ve 5071-2367 sayılı kararı.

⁴⁹ Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 835; Koca, Üzülmöz, s. 704; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 618; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6220.

⁵⁰ Yargıtay 11. CD'nin 13/10/2020 tarihli ve 4211-5789; 14/09/2020 tarihli ve 295-4397 sayılı kararları.

Resmi belgede sahtecilik suçları resen soruşturulur. Failin, göreviyle ilgili sahtecilik eylemi gerçekleştiren kamu görevlisi olması durumunda, kovuşturma için 4483 sayılı Kanun uyarınca soruşturma izni alınması gerekmektedir.

B. Özel Belgede Sahtecilik Suçu

TCK'nın 207. maddesinin 1. fıkrasında bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişinin; 2. fıkrasında ise bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişinin cezalandırılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Suçun konusunu özel belgeler oluşturur. Özel belge, kamu görevlisinin görevi nedeniyle düzenledikleri belgeler dışında kalan, resmî belgeden sayılmayan, resmî bir işlem nedeniyle düzenlenmiş olmayan, ancak; doğrudan hukuken hüküm, sonuç meydana getiren, bir hakkın doğmasına veya kanıtlanmasına yarayan yazıdır.⁵¹

Özel belgeler resmi belgeler kadar olmasa da kanıt niteliği taşımaları ve hukuki sonuç doğurmaları nedeniyle hukuki işlemlerde güven duyulması gereken ve bu nedenle korumaya değer belgelerdir. Ancak daha ziyade bireyler arasındaki ilişkileri düzenlemesi ve etkilerinin sınırlı olması, bir kamu gücü kullanılarak düzenlenmemesi nedeniyle özel belgedeki sahteciliğin haksızlık içeriği resmi belgeye göre daha azdır.⁵²

Resmi belgede sahtecilik suçlarından farklı olarak özel belgede sahtecilik suçu sahte olarak düzenlenme veya değiştirme ile oluşmamakta aynı zamanda belgenin kullanılması da gerekmektedir.

Maddenin 2. fıkrasında ise sahte olarak düzenlenen bir özel belgenin, sahte olduğu bilinerek kullanılması suç olarak tanımlanmıştır.

Özel belgede sahtecilik suçuyla korunan hukuksal değer resmi belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi kamu güvenidir. Yargıtay bir kararında özel belgelerde sahtecilik suçuyla korunan yararın resmi belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi kamu güveni olduğu ifadelerine yer vermiştir.⁵³

Özel belgede sahtecilik suçu, faili açısından özellik arzetmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır.

Anılan suç ile korunan hukuksal değer kamu güveni olduğundan, bu suçun mağduru toplumu oluşturan tüm bireylerdir.⁵⁴ Yargıtay da özel belgede sahtecilik suçlarının mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğu görüşündedir.⁵⁵

⁵¹ Kubilay Taşdemir, Belgelerde Sahtecilik Suçları, Ankara, 2013, s. 441

⁵² Koca, Üzülmez, s. 717.

⁵³ Yargıtay 11. CD'nin 22/09/2020 tarihli ve 11974-4789 sayılı kararı.

⁵⁴ Koca, Üzülmez, s.717; Gökçen, s. 472.

⁵⁵ Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14174-4727 sayılı kararı.



Buna karşılık doktrinde bir kısım yazarlar özel belgede sahteciliğin sonucu olarak doğrudan doğruya belli bir kişinin veya kişilerin mağduriyeti söz konusu olmuşsa, bu kişilerin de suçun mağduru olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmuşlardır.⁵⁶ Ancak kanaatimizce bu kişiler suçun mağduru değil suçtan zarar gören konumundadırlar. Anılan suçun tek mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır.⁵⁷ Nitekim Yargıtay tarafından da suçun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişinin de haksızlığa uğrayıp, suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamu olduğuna dair kabulün etkilenmeyeceği, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağının kabulü gerekeceği vurgulanmıştır.⁵⁸ Bununla birlikte suçtan zarar gören kişilerin davaya katılma haklarının bulunduğu kabul edilmelidir.⁵⁹

Özel belgede sahtecilik suçu seçimlik hareketli bir suç olup, özel belgenin sahte olarak düzenlenip kullanılmasıyla veya sahte özel belgenin bu özelliğini bilerek kullanılmasıyla suç oluşacaktır.

TCK'nın 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçunda, gerçeğe aykırı belge düzenleme olarak tanımlanan fikri sahteciliğe yer verilmemiş, yalnızca, "belgeyi sahte düzenleme" hareketi belirtilmiştir. Bu anlamda özel belgede fikri sahteciliğin mümkün olmadığını, bu şekilde gerçekleştirilen eylemlerin cezalandırılabilir nitelikte bulunmadığını söyleyebiliriz. Yargıtay da bir kararında özel belgede sahtecilik suçları açısından fikri sahteciliğin mümkün olmadığını açıkça belirtmiştir.⁶⁰

Yargıtay'ımızın konuyla ilişkili verdiği kararlar dikkate alınarak sahte özel belge düzenlemek eylemlerine; sahte araç takası satış sözleşmesi,⁶¹ başkası adına sahte olarak düzenlenip imzalanan her türlü dilekçe,⁶² sahte işe giriş bildirgeleri,⁶³ kira sözleşmeleri⁶⁴ örnek olarak gösterilebilir.

⁵⁶ Koca, Üzülmez, s. 681; M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, M. Emin Alşahin, Kerim Çakır, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, 18. Baskı, Ankara, 2019, s. 755; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 602.

⁵⁷ Aynı görüş için Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6333; Hasan Tahsin Gökcan, *Özel Belgede Sahtecilik Suçu*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı:2010/1, s. 210.

⁵⁸ Yargıtay 11. CD'nin 23/09/2020 tarihli ve 6196-4833; 25/09/2012 tarihli ve 18532-15985 sayılı kararları.

⁵⁹ Aynı görüş için bkz. Erman, Özek, s. 11.

⁶⁰ Yargıtay 11. CD'nin 16/09/2020 tarihli ve 2437-4521 sayılı kararı.

⁶¹ Yargıtay 11. CD'nin 12/10/2020 tarihli ve 684-5719 sayılı kararı.

⁶² Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 10221-4033 sayılı kararı.

⁶³ Yargıtay 11. CD'nin 09/03/2020 tarihli ve 9273-2249 sayılı kararı.

⁶⁴ Yargıtay 11. CD'nin 10/02/2020 tarihli ve 15849-1096 sayılı kararı.

Özel belgede yapılacak değişiklikler, belgeye ekleme yapmak veya belgedeki bir yazının, tarihin, imzanın silinmesi, kazınması gibi hareketlerle gerçekleştirilebilir.

Özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi eylemlerinin aldatma kabiliyetine sahip olması gerektiği açıktır. Yargıtay da özel belgede sahtecilik suçlarında, gerçekleştirilen sahtecilik eylemlerinin aldatıcı nitelikte olması gerektiğini birçok kararında vurgulamıştır.⁶⁵

Resmi belgede sahtecilik suçundan farklı olarak özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için mutlaka sahte özel belgenin kullanılması gerekir. Yargıtay da birçok kararında özel belgede sahtecilik suçunun, belge kullanılmadan oluşmayacağını vurgulamıştır.⁶⁶

Yargıtay'a göre özel belgenin kullanılmasıyla kastedilen, bu sahte belgenin işlevine uygun ve varlık nedeni doğrultusunda herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde kanıt değerinden yararlanmak amacıyla dikkate alınmasını sağlamaktır.⁶⁷

Doktrinde de kullanılmadan anlaşılması gerekenin ne olduğu çeşitli şekillerde açıklanmaya çalışılmıştır. Nitekim bazı yazarlar kullanılmadan anlaşılması gerekenin belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamak olduğunu vurgulamışlardır.⁶⁸ Bunun yanında TCK'nın 207. maddesi anlamında kullanmanın, belge sahte olmasaydı, hangi amaca hizmet edecek ise, o amacın elde edilmesine yönelik bir faaliyette bulunulması anlamına geleceği de ifade edilmiştir.⁶⁹

Kanaatimizce de belgenin bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde kullanılması ve kullanmanın sahteliğin yapılmasına neden olan konuya ilişkin olması gereklidir.⁷⁰ Fakat sahte özel belgenin kullanılmış sayılması için, kullanmanın yargı organları huzurunda olması şart değildir.⁷¹

Suç sahte özel belgenin kullanılması ile tamamlanmış olur. Suçun oluşması için sahte belgenin kullanılması yeterli olup, ayrıca kamusal veya bireysel bir zararın meydana gelmesi zorunlu tutulmamıştır.⁷²

⁶⁵ Yargıtay 11. CD'nin 22/10/2020 tarihli ve 3963-6194; 21/09/2020 tarihli ve 62-4712 sayılı kararları.

⁶⁶ Yargıtay 11. CD'nin 27/11/2012 tarihli ve 5330-20537; 04/10/2012 tarihli ve 8783-16504 sayılı kararları.

⁶⁷ Yargıtay 11. CD'nin 01/07/2020 tarihli ve 660-3869; 22/09/2020 tarihli ve 11974-4789 sayılı kararları.

⁶⁸ Koca, Üzülmüş, s. 720;

⁶⁹ Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Özel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, 2007, s. 242-243;

⁷⁰ Aynı görüş için bkz. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6343.

⁷¹ Erman, Özek, s. 529.

⁷² Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6339.



Gerçek bir özel belgenin değiştirilmesi ve kullanılmasında, kullanma eyleminin sahte olan kısımlar hakkında olması gerekir.⁷³ Belgenin gerçeğe uygun kısımlarının kullanılması durumunda doğal olarak sahtecilik suçu oluşmayacaktır.

TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasında müstakil olarak sahte özel belgeyi kullanma suçu düzenlenmiş olup, özel belgeyi sahte olarak düzenlemeyen veya değiştirmeyen kişinin belgeyi, sahte olduğunu bilerek kullanması eylemi cezalandırılmıştır.

Özel belgede gerçekleştirilecek faydasız bir sahtecilik yönünden, resmi belgede sahtecilik suçunda yaptığımız açıklamalar geçerlidir. Özel belgede sahtecilik suçlarında da suçtan zarar görenin önceden vereceği usulüne uygun bir rıza suçun oluşmasını engelleyecektir ve bu konuda da resmi belgede sahtecilik suçlarında yaptığımız açıklamalar aynen geçerlidir.

Resmi belge hükmünde belgeler, esasında özel belge olmakla birlikte sahteciliğe konu olduklarında resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılmaktadırlar. İşte bu tür belgelerin unsurlarında eksiklik olması durumunda artık özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı doktrin ve yargı kararlarıyla duraksamaksızın kabul edilmektedir.⁷⁴ Yargıtay da benzer kararlarında; kambiyo senedinin Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen bütün unsurlarını taşıması gerektiğini, aksi takdirde yasal unsurları taşımayan bir kambiyo senedinde sahtecilik yapılması halinde fiilin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağını savunmuştur.⁷⁵

Özel belgede sahtecilik suçunun TCK'nın 207. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen temel hali manevi unsur yönünden özellik arzetmemekte olup, bu suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Doktrinde de bu suçun oluşması için genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.⁷⁶ Buna karşılık zarar olasılığının gerçekleşmesi konusundaki resmi belgede sahtecilik suçu açısından belirttiğimiz görüşümüzün bu suç açısından da geçerli olduğunu belirtelim.

TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen suçun oluşumu bakımından failin özel belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması gerekir. Özel bir belge üzerinde keşide edenin bilgisi ve onayıyla değişiklik yapıp kullanan kişi, sahtecilik ve aldatma maksadıyla hareket etmediği için suç oluşmaz.⁷⁷

⁷³ Gökcan, Özel Belgede Sahtecilik Suçu, s. 229.

⁷⁴ Gökcan, s. 476; Koca, Üzülmez, s.717.

⁷⁵ Yargıtay 11. CD'nin 06/10/2020 tarihli ve 1153-5437; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499 sayılı kararları.

⁷⁶ Aynı görüş için bkz. Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6346; Tezcan, Erdem, Önok, s.749; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 845; Koca, Üzülmez, s. 721; Yargıtay 11. CD'nin 23/03/2015 tarihli ve 6785-24068 sayılı kararı.

⁷⁷ Koca, Üzülmez, s. 722.

Belgenin gerçeğe aykırılığının veya sahteliğinin fail tarafından bilinerek hareket edilmesi gerekir. Yargıtay da suçun oluşumu için failin sahtecilik bilinç ve kastıyla hareket etmesi gerektiğini belirtmiştir.⁷⁸

TCK'nın 211. maddesi özel belgede sahtecilik suçları açısından da uygulama alanı bulabilecektir. Anılan duruma ilişkin resmi belgede sahtecilik suçları açısından yaptığımız açıklamalar geçerlidir.

Özel belgede sahtecilik suçu birden fazla hareketli suç olarak nitelendirilmektedir, bu itibarla suçun oluşabilmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi yeterli olmayıp belgenin kullanılması da gerekir. Birden fazla hareketli suçlarda suç tipinde öngörülen son hareket gerçekleştirilmediği sürece fail teşebbüs alanına girmiş sayılamayacağı için, yalnızca belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması, failin teşebbüsten dolayı cezalandırılması için yeterli değildir.⁷⁹ Belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi fiilleri suçun hazırlık hareketi niteliğindedir ve sadece bunların gerçekleştirilmesi hallerinde suça teşebbüsten söz edilemez.

Bununla birlikte sahte özel belgeyi kullanma hareketinin bölünebilir olduğunda teşebbüsten söz edilebileceği, bu itibarla bu suça teşebbüsün ancak istisnai durumlarda gündeme gelebileceği görüşündeyiz.⁸⁰ Örneğin kullanmak amacıyla sahte özel belgeyi postaya verip de belgenin ulaşmadığı bir farazi somut olayda, diğer unsurların da varlığı halinde özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsün mümkün olabileceğini belirtmek isteriz.

Suçta iştirak yönünden suç özellik arz etmez, genel hükümlerin uygulanması gerekir.

TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasındaki özel belgenin kullanılması suçunun faili, aynı zamanda belgenin sahte olarak düzenlenmesine veya değiştirilmesine de iştirak etmişse, 2. fıkradan değil, 1. fıkradaki suça müşterek faillikten dolayı cezalandırılacaktır.⁸¹

Sahte özel belgeyi üreten kişi, bunu sahte olarak kullanması amacıyla başkasına vermişse ve böylece kullanılmasını sağlamışsa, belgeyi üreten fail 2. fıkradaki suça azmettirmeden dolayı sorumludur.

TCK'nın 212. maddesi açısından resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin söylediklerimiz bu suç açısından da geçerli olup, buna göre sahte özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.

⁷⁸ Yargıtay CGK'nın 24/05/2005 tarihli ve 25-53 sayılı kararı.

⁷⁹ Tezcan, Erdem, Önok, s. 749.

⁸⁰ Aynı görüş için bkz. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6347; Özen, s. 630; Tezcan, Erdem, Önok, s. 749; Gökcan s. 491.

⁸¹ Aynı görüş için bkz. Koca, Üzülmez, s. 724; Tezcan, Erdem, Önok, s. 750; Toroslu, s. 242; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 631; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 845.

Resmi belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi özel belgede sahtecilik suçunun da koşulları olduğu takdirde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.⁸² Yargıtay da özel belgede sahtecilik suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğunu kabul etmiştir.⁸³

Özel belgede sahtecilik suçlarının takibi şikayete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur.

C. Sahtecilik Suçlarında Aldatma Kabiliyeti

Belgede sahtecilik suçlarının ortak unsurlarından belki de en önemlisi, “aldatma kabiliyeti” hususudur.

Anılan suçun tüm çeşitlerinin oluşabilmesi için suça konu belgenin, aldatma kabiliyetinin bulunması gerekmektedir. 765 sayılı TCK döneminde bu unsur kanunda yer almamasına rağmen, doktrin ve yargı tarafından suçun oluşumu için belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması gerektiği kabul edilmekteydi.⁸⁴

5237 sayılı TCK'nın 204. ve 207. maddelerinde “*belgelerin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi*” hareketinden bahsedilmekle, aldatma kabiliyeti sahtecilik suçlarının kanuni bir unsuru haline getirilmiştir.

Aldatmak sözcüğü “*beklenmedik bir davranışla yanıltmak, karşısındakinin dikkatsizliğinden, ilgisizliğinden yararlanarak onun üzerinden kazanç sağlamak, birine verilen sözü tutmamak, yalan söylemek, bir şeyin görünürdeki durumu, o şeyin niteliği bakımından yanlış bir kanı vermek*” anlamlarına gelmektedir.⁸⁵

Belgede sahtecilik suçları açısından aldatma kabiliyeti ise, belgenin; normal algılayışta bir insanın sahte olduğuna kanaat getireceği seviyede kandırabilir nitelikte olmasını ifade etmektedir.

Bir belgenin aldatma kabiliyetine sahip olup olmadığı somut olaya konu kişisel özelliklere göre değil, objektif kriterlere göre belirlenmelidir. Nitekim Yargıtay CGK, uygulamada da benimsenen kararlarında belgenin nesnel olarak aldaticılık yeteneğinin bulunması, aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili işfalın aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği ifadelerine yer vermiştir.⁸⁶ Yargıtay 11. CD de anılan içtihadı devam ettirmiştir.⁸⁷

⁸² Aynı görüş için bkz. Tezcan, Erdem, Önok, s. 750; Koca, Üzülmmez, s. 724; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 632.

⁸³ Yargıtay 11. CD'nin 23/09/2020 tarihli ve 6196-4833 sayılı kararı.

⁸⁴ Yargıtay 6. CD'nin 20/3/2000 tarihli ve 1399-1569 sayılı kararı. Haydar Erol, *Türk Ceza Kanunu, PYS Matbaacılık*, Ankara, 2003, s. 812.

⁸⁵ Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (E.T: 30/8/2020).

⁸⁶ Yargıtay CGK'nın 14/10/2003 tarihli ve 232-250; 09/10/2012 tarihli ve 335-1804; 22/05/2018 tarihli ve 38-241 sayılı kararları.

⁸⁷ Yargıtay 11. CD'nin 13/02/2020 tarihli ve 2523-1306 sayılı kararı.

Doktrinde de belgenin objektif olarak aldatma kabiliyetine sahip olması, yani yapılan sahteciliğin ilk görüşte normal üçüncü kişi tarafından anlaşılabilmesi gerektiği kabul edilmiştir.⁸⁸

Aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının tespiti, yargılamayı gerçekleştiren hâkim tarafından yapılacaktır. Hâkim, konuya ilişkin bilirkişi raporuna başvurabilir ancak sahteciliğe konu belge aslını bizzat getirip inceleyerek aldatma kabiliyetinin varlığını veya yokluğunu kendisi belirlemelidir. Yargıtay da çeşitli kararlarında sahteciliğe konu olan belgenin aldatma kabiliyeti olup olmadığının tartışılması ve belirlenmesi öncelikle yargılamayı yürüten mahkemeye ait olup hâkim, olayın çıkış, oluş ve akışını, düzenlenen belgelerle yapılan işlemleri göz önüne alarak, sahteciliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağını bizzat saptaması ve sonucuna göre belgelerde aldatma yeteneği olup olmadığını takdir ve tespit etmesi, mahkemece, suçun konusunu oluşturan belge aslı getirilerek resmî belgede bulunması gereken başlık, sayı, tarih, imza, mühür gibi zorunlu öğelerin incelenmesi, nesnel olarak aldatma gücü olup olmadığının saptanması, duraksama hâlinde ise; mahkemeye yardımcı olma ve aydınlatma bakımından konusunda uzman bilirkişinin görüşüne başvurulması gerektiği ifadelerine yer vermiştir.⁸⁹

Yine Yargıtay'ın, birçok kararında suça konu belge aslı üzerinde aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığı yönünde bizzat gözlem yaptığı ve bu gözlemi kararına yansıttığı görülmektedir.⁹⁰ Bunun yanında Yüksek Mahkeme, özellikle yerel mahkeme tarafından belgenin incelenmediği veya incelendiğine dair ibarenin tutanağa yansıtılmadığı durumlarda, suça konu belge aslını bizzat incelemekte, belgenin dosya içerisinde bulunmadığı durumlarda getirilmesine karar vermektedir.⁹¹

Bununla birlikte suça konu belgede yapılan sahteliğin incelenmesi için teknik bilgi gerektiği takdirde bilirkişi raporu alınması zorunludur. Ancak hâkim belgenin aldatma kabiliyeti bulunup bulunmadığı hususunda bilirkişi raporu ile bağlı değildir. Nitekim Yargıtay da birçok kararında aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının takdirinin hakime ait olduğunu belirtmekle birlikte, çözümü teknik bilgiyi gerektiren durumlarda (örneğin imza yazı incelemesi, senet üzerinde yapılan değişikliklerin tespit edilmesi) bilirkişi raporu alınması gerektiğini vurgulamıştır.⁹² Yüksek mahkeme bu yönde alınacak

⁸⁸ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6200; Soyaslan, s. 501-502; Gökcan s. 116; Artuk, Gökcan, s. 736.

⁸⁹ Yargıtay CGK'nın 22/05/2018 tarihli ve 38-241 sayılı kararı. Yargıtay 11. CD'nin 09/07/2020 tarihli ve 2250-4316; 05/03/2020 tarihli ve 17421-2178; 21/01/2019 tarihli ve 715-695 sayılı kararları.

⁹⁰ Yargıtay 11. CD'nin 25/05/2015 tarihli ve 12903-26511; 13/02/2013 tarihli ve 449-2283 sayılı kararları.

⁹¹ Yargıtay 11. CD'nin 02/11/2020 tarihli ve 2588-6235 sayılı kararı.

⁹² Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2636-4458 sayılı kararı.



bilirkişi raporlarında aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığına yönelik ibarelerin hakimi bağlamayacağı görüşündedir.⁹³ Kanaatimizce de hakim belge üzerinde sahtecilik yapıp yapılmadığının belirlenmesinin teknik bir bilgiyi gerektirdiği durumlarda, (örneğin fotoğraf değişikliği suretiyle sahte nüfus cüzdanı oluşturmak, sahte plaka oluşturmak gibi) bilirkişi raporuna başvurmak zorundadır. Bilirkişi raporuyla belgenin sahte olduğu belirtildikten sonra artık yapılan sahteciliğin aldatma kabiliyeti bulunup bulunmadığının tespiti yargılamayı yapan hâkime aittir.

Bilirkişi raporlarında bu yönde bildirilen görüşler hakimi bağlamamakla birlikte Yargıtay bazı kararlarında, belgelerde sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının takdirinin mahkemeye ait olduğunu belirtmekle beraber, oluşa uygun bilirkişi raporunda aldatma yeteneğinin bulunduğu belirlenmesini ve mahkeme tarafından bu raporun hükme esas alınmasını yeterli görmüş, yüksek mahkeme heyeti kendisi de suça konu belge fotokopilerini incelemiş, unsurlarının tam olduğunu tespit etmiş ve mahkumiyet hükmünün onanmasına karar vermiştir.⁹⁴

Bununla birlikte suça konu belge aslının mutlaka hâkim tarafından incelenerek ve özellikleri tutanağa geçirilerek aldatma kabiliyeti hususunda bir karar verilmesi gerektiği, fotokopi belgenin aldatma kabiliyetine sahip olmayacağından hareketle böyle bir incelemenin yeterli olmayacağı görüşündeyiz. Bununla beraber Yüksek Mahkemenin anılan kararlarının, istisnai nitelikte olduklarını, dosya içeriğinden, bilirkişi raporundan ve dosyada yer alan fotokopi belgelerden, belgenin aldatma kabiliyetine sahip olduğunun açıkça anlaşıldığı durumlarda usul ekonomisi gereğince bu şekilde karar verildiğini vurgulamamız gerekir.

Yargıtay belgede kanunen bulunması zorunlu birtakım işaretlerin yer almaması durumunda, belgenin aldatma kabiliyeti olmayacağını, bu nedenle sahtecilik suçunun oluşmayacağını kabul etmektedir. Nitekim Yargıtay CGK son dönemde incelediği somut olayda, tescil plakalarında Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu mührünün, dosya içerisinde bulunan plaka asılları üzerinde yer almadığı, mevcut haliyle suça konu plakaların aldatma yeteneğinin bulunmadığı ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı anlaşıldığından, sanığa atılı resmî belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla

⁹³ Nitekim Yargıtay bir kararında bilirkişi raporunda belgenin aldatma kabiliyetinin bulunduğu ibaresinin hükme esas alınarak mahkumiyet kararı verilmesini yeterli görmemiş, yüksek mahkeme heyeti bizzat kendisi suça konu belge üzerinde gözlem yaparak belgenin aldatma kabiliyeti bulunmadığını tespit etmiş ve sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesini bozma sebebi yapmıştır. Yargıtay 11. CD'nin 21/11/2019 tarihli ve 13374-8269 sayılı kararı.

⁹⁴ Yargıtay 11. CD'nin 26/09/2013 tarihli ve 9677-13840; 16/09/2013 tarihli ve 13506-12923 sayılı kararları.

oluşmadığını vurgulamıştır.⁹⁵ Yargıtay ilgili dairesi de tescil plakalarında yer alması mevzuat gereği zorunlu olan mührün bulunmaması durumunda, plakada gerçekleştirilen sahteciliğin aldatma kabiliyetine sahip olmadığı, bu nedenle resmi belgede sahtecilik suçunun oluşmadığı görüşündedir.⁹⁶

Yargıtay önüne çokça gelen nüfus cüzdanı üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik suçlarında da, nüfus cüzdanlarında Nüfus Hizmetleri Kanununun uygulanmasına ilişkin Yönetmelik'in 130. maddesinin 2. fıkrasında yer alan soğuk damga fotoğrafın üzerine gelecek ve fotoğrafın görüntüsünü bozmayacak şekilde ve nüfus cüzdanının plastik kaplanması işleminden sonra ay-yıldız doğru uygulanır hükmü gereğince soğuk mühür izinin bulunması gerektiğini, fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin olmaması veya silik olması durumlarında, belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığını vurgulamıştır.⁹⁷

Yüksek mahkeme belgenin çeşidine bakmaksızın, belgede mevzuat gereğince mühür izinin bulunmasının gerekip gerekmediğinin araştırılmasının zorunlu olduğunu, belgenin orijinalinde mühür izinin bulunması zorunlu ise, sahte belgede mühür izinin mevcut olmadığı durumlarda belgenin aldatma kabiliyetinin olmadığı ve dolayısıyla resmi belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla oluşmadığı görüşündedir.⁹⁸

D. Bir Vergi Kaçakçılığı Türü Olarak Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu

Vergi kaçakçılığı dar anlamıyla, vergi kanunlarını uygulamakla mükellef bulunan idarenin aldığı tedbirlerin ihlal edilerek vergi ödememek veya az vergi ödemek anlamına gelmektedir.⁹⁹ Geniş anlamda vergi kaçakçılığı ise, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak olarak tanımlanabilir.¹⁰⁰ VUK'un 359.

⁹⁵ Yargıtay CGK'nın 18/02/2020 tarihli ve 143-108 sayılı kararı.

⁹⁶ Nitekim Yüksek Mahkeme yeni tarihli bir kararında; suça konu olup, aslı dosya içerisinde bulunan tescil plakası üzerinde heyet olarak yapılan incelemede, tescil plakalarının resmiyet kazanması için gerekli olan plaka basım işlemini gerçekleştiren kuruluşa ait basılı bulunması gereken soğuk mühür izlerinin bulunmadığı, mevcut haliyle yapılan sahteciliğin ilk bakışta fark edilebildiği ve belgenin aldatıcı niteliğinin bulunmadığı anlaşıldığından resmi belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı ifadelerine yer vermiştir. Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 1120-4454 sayılı kararı.

⁹⁷ Yargıtay 11. CD'nin 21/10/2020 tarihli ve 3257-6138; 19/10/2020 tarihli ve 3970-5960 sayılı kararları.

⁹⁸ Yargıtay 11. CD'nin 30/09/2020 tarihli ve 2882-5246 sayılı kararı.

⁹⁹ F. Mete Öcal, Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.36-37.

¹⁰⁰ Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993, s.11.



maddesinde vergi kaçakçılığı suçları farklı bentlerde düzenlenmiştir. Bu suçların uygulamada en fazla karşılaşılan çeşidi de sahte belge düzenleme ve kullanma suçudur. Anılan suç, sadece lafzen dahi belgede sahtecilik suçlarıyla benzeştiği düşüncesini zihinlerde oluşturmakta ve bu suçların unsurları yönünden iki suç tipi arasında kafa karışıklıklarına neden olmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızın sonuç bölümüne ulaşabilmek için sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun da kısaca ele alınıp incelenmesi gerekmektedir.

VUK'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun hukukî konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler ya da diğer kayıt ortamları olarak belirlenmiştir.¹⁰¹

VUK'un 227 ve 243. maddeleri arasında düzenlenen üçüncü kısmı “*Vesikalar*” başlığını taşımaktadır. Bu anlamda bu maddeler arasında düzenlenen vesikalar, VUK'un 359. maddesi anlamında belge olarak kabul edilmelidir. Uygulamada en çok karşılaşılan belge türü ise VUK'un 229 ve devamı maddelerinde düzenlenen faturalardır.

VUK'un 359. maddesine göre sahte belge “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” anlamına gelmektedir. Bu anlamda bu suçun konusunu VUK anlamında belge olarak nitelendirilen vesikalar oluşturmaktadır.

VUK'da yer alan belgelerden bazıları fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı ve diğer vesikalardır. Görüldüğü gibi VUK, belgeleri sınırlı olarak saymaktan kaçınmış ve bunları kapsamlı hale getiren “diğer vesikalar” ifadesini kullanmıştır.¹⁰²

Haksız kazanç sağlamak veya daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödemek için sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçları çok yaygın olarak işlenmektedir. Sahte fatura düzenlemenin maliyeti düşük, bu faturalarla sağlanan faydanın, karşılığında üstlenilen riskten çok daha fazla olduğundan, özellikle sahte fatura düzenlenmesi halinde düzenleyen açısından ciddi bir gelirin oluşacağı muhakkaktır.¹⁰³ Yapılan sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergiyi doğuran olayı

¹⁰¹ Serkan Açar, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sayı: 57, Yıl: 2005, s. 273-301, s. 280.

¹⁰² Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009, s. 45.

¹⁰³ Ozan Muzaffer Köstü, Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 49.

vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise giderleri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla daha az vergi ödemek veya hakkı olmayan vergi iadesi ya da indiriminden yararlanmaktır. Bu nedenle bu suç açısından sahteciliğin amaç değil araç olduğunu söyleyebiliriz.

Uygulamada anılan suç büyük çoğunlukta sahte fatura düzenleme veya kullanma şeklinde karşımıza çıkmaktadır, bu nedenle VUK'a göre fatura kavramına da değinmemiz gerekmektedir.

Vergi mevzuatı bakımından faturanın hukuki niteliği, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gelir ve giderleriyle ilgili kayıtların belgelendirilmesine ve vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardımcı olacak delil niteliğine sahip ticari belgedir.¹⁰⁴ VUK'un 229. maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Fatura veya fatura yerine geçen belgeler; fatura, perakende satış vesikalaları, gider pusulası müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzudur.¹⁰⁵

VUK'un 230. maddesinde faturada yer alması zorunlu unsurlara yer verilmiştir. Buna göre bir faturada, 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 nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması zorunludur.

Yükümlü belgelerini VUK'da belirtilen esaslara uygun olarak hazırlamak ve düzenli bir şekilde tutmak ve muhafaza etmek zorundadır.¹⁰⁶ VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasına göre bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Bu anlamda VUK anlamında bu suça konu olabilecek bir belgedeki zorunlu unsurların bulunmaması durumunda hiç düzenlenmemiş sayılacağı düşünüldüğünde, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu oluşacak mıdır?

Doktrinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunda, 213 sayılı VUK m. 227/3 hükmüne göre kanunda öngörülen şekle uymayan ya da zorunlu unsurları taşımayan belgelerin suç konusu kapsamında olmadığı görüşü dile getirilmiştir.¹⁰⁷ Yine faturalarda zorunlu olarak yer alması gereken unsurların

¹⁰⁴ Kızılot, Kızılot, s. 64-65.

¹⁰⁵ Kızılot, Kızılot, s. 58.

¹⁰⁶ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara, 2014, s. 418.

¹⁰⁷ Ağar, s. 285.



bulunmaması durumunda düzenlenmemiş sayılmasına ilişkin hükmün amacının belgelerin defter kayıtlarına doğru bir biçimde işlenmesi olduğu, bu nedenle faturalardaki küçük şekil noksanlıkları nedeniyle bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmaması gerektiği de savunulmuştur.¹⁰⁸ Bunların yanında VUK'un 227. maddesinde yer alan düzenlemenin, yasa koyucunun vergiyi doğuran olayı kavramak adına, vergi mükellefinin düzenlemek zorunda bulunduğu birtakım belgeleri yasada saymış ve ispatın da bu belgelerle yapılacağını kurala bağlamış olduğu düşüncesi paylaşılmıştır.¹⁰⁹ Son olarak suça konu belgelerin kanunda öngörülen şekilde düzenlenmemesi halinde yok hükmünde kabul edileceği, suçun unsurlarının da oluşmayacağı görüşü ifade edilmiştir.¹¹⁰ Danıştay vergi kabahatleri açısından verdiği kararlarında bazen faturada kanundaki zorunlu unsurların bulunmaması halinde vergi kabahatinin oluşmadığına karar verirken;¹¹¹ bazen de Kanunda belirtilen bazı unsurların şekli nitelikte olduğunu, bunların bulunmaması durumunun, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmediğini savunmuştur.¹¹²

Faturanın zorunlu unsurları yönünden incelenip incelenmeyeceğini, bu unsurların bulunmaması durumunda fatura olarak sayılıp sayılmayacağını ve dolayısıyla sahte fatura düzenleme veya kullanma suçuna vücut verip vermeyeceğini Yargıtay da tartışmıştır.¹¹³

Bir faturanın sahteliğinin ortaya konulabilmesi için bir mükellef nezdinde yapılmakta olan vergi incelemesinde iktisadi faaliyetlere ilişkin elde edilen bilgi ve bulguların, işlemin tarafı olan mükellef bakımından da vergi incelemesine konu edilmesi anlamına gelen karşıt inceleme yapılmalıdır. Nitekim Yargıtay da birçok kararında faturaların sahte olduğunun anlaşılabilmesi için karşıt inceleme yapılması gerektiğini belirtmiştir.¹¹⁴ Aynı şekilde Danıştay da bir kararında karşıt inceleme yapılmadan varsayıma dayalı tarhiyat yapılamayacağı ifadelerine yer vermiştir.¹¹⁵

Yargıtay yine faturaların sahteliğinin tespiti amacıyla bunları kullanan şirketler veya mükellefler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği, ilgili vergi dairelerinden araştırılarak, söz konusu şirket

¹⁰⁸ Köstü, s. 21.

¹⁰⁹ Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Bası, İstanbul, 2009, s. 168.

¹¹⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi kabahatleri ve Suçları), Ekin Yayınevi, 10. Baskı, 2017, s. 416.

¹¹¹ Danıştay 7. Dairesinin 15/12/2003 tarihli ve 8511-5064 sayılı kararı.

¹¹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 30/04/1999 tarihli ve 109-267 sayılı kararı.

¹¹³ Yargıtay'ın konuya ilişkin kararları çalışmamızın konusunu oluşturmakta olup, ilgili bölümde ele alınıp incelenecektir.

¹¹⁴ Yargıtay 11. CD'nin 03/12/2020 tarihli ve 12988-7055; 01/12/2020 tarihli ve 4038-6907 sayılı kararları.

¹¹⁵ Danıştay 4. Dairesinin, 21/09/2006 tarihli ve 2008-1670 sayılı kararı.

yetkilileri veya mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığı sorulup, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışımı gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti gerektiğini belirtmiştir.¹¹⁶

Faturanın sahteliğinin tespit edilmesinde önemli bir yöntem de; düzenlenen faturaların gerçek bir alım satım karşılığında düzenlenmemişse sahte olarak kabul edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Suça konu faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, faturaları düzenleyen ile kullananın defter ve belgeleri üzerinde; mal akışımı gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ve faturayı düzenleyene yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı hususlarında karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Nitekim Yargıtay bir kararında suça konu faturaların gerçek bir alım satımına yönelik olup olmadığına ilişkin bilirkişi raporu alınması ve sonucuna göre karar verilmesi gerektiğini vurgulamıştır.¹¹⁷

VUK'da yer alan sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları ile TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçları çoğu zaman karıştırılmaktadır. Zira VUK'daki özel düzenlemeler olmasaydı sahte faturanın kullanılması halinde, diğer koşulların da varlığı durumunda özel belgede sahtecilik hükümleri uygulanabilecektir. Bu konuya yargı organının yaklaşımı, belgenin niteliğinden çok; belgenin kullanıldığı alan itibariyledir.¹¹⁸ Nitekim Yargıtay bir kararında davaya konu edilen faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılıp kullanılmadığının vergi dairesinden sorulması; faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması halinde, eylemin sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarını oluşturmayacağı, ancak özel belgede sahtecilik suçunu oluşturup oluşturmadığı da tartışılıp sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulmasını bozma sebebi yapmıştır.¹¹⁹

Düzenlenen bir faturanın sahte olup olmadığının tespitinde; faturayı düzenleyen firmanın ticari faaliyetlerinin ve giderlerinin bulunmaması, faturaya konu işlemlerle orantılı işçi çalıştırılmaması, fatura içeriğindeki malları

¹¹⁶ Yargıtay 11. CD'nin 01/12/2020 tarihli ve 4038-6907; 19/03/2019 tarihli ve 12190-2836 sayılı kararları.

¹¹⁷ Yargıtay 11. CD'nin 15/10/2020 tarihli ve 14863-5856 sayılı kararı.

¹¹⁸ Kızılot, Kızılot, s. 484.

¹¹⁹ Yargıtay 11. CD'nin 11/02/2020 tarihli ve 12707-1179 sayılı kararı.



üretecek ekipmana sahip olunmaması, bildirilen adreslerde bulunmaması, bu adreslerde komşuları tarafından tanınıp bilinmemeleri, beyannamelerinde sürekli sembolik tutarda vergi ödemesi beyan etmeleri, vergilerini ödememeleri gibi hususlar önemlidir. Nitekim Yargıtay da bir kararında, sahte faturaları düzenlediği iddia olunan şirketin alış yapmış görüldüğü firmalar hakkında sahte fatura düzenledikleri yönünde olumsuz tespitler bulunduğu, yapılan yoklamalarda bildirilen adreslerde şirkete ulaşılamadığı, şirkete ait aracın bulunmadığının belirlendiği, kiralanmış yerlerin mesken mahiyetinde olup 1-2 ay içinde boşaltıldığı ve ticari faaliyetin bulunmadığına dair komşu beyanları bulunduğundan yüksek ciroları sağlayabilecek sermaye ve iş organizasyonuna sahip olmadığı, mal sattığı görünen mükelleflerden örnekleme yoluyla seçilenler arasında yapılan karşıt incelemelerde şirketin fatura cildinin basım tarihinden önceki tarihli fatura düzenlediği hususlarını, sahte faturanın tespitinde önemli birer delil olarak kabul etmiştir.¹²⁰

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup¹²¹, bu suçlar birbirine dönüşmeyeceği gibi, biri açısından verilen mütalaa diğer suç açısından da geçerli olmayacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında “sahte fatura kullanma” ve “sahte fatura düzenleme” suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi her iki suçun birbirine dönüşmeyeceği görüşünü vurgulamıştır.¹²² Yüksek Mahkeme başka bir kararında da “sahte fatura kullanma” ve “sahte fatura düzenleme” suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi her iki suçun birbirine dönüşemeyeceğini belirttiikten sonra, sanıklar hakkında verilen mütalaanın yalnızca sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin olduğu, sahte fatura düzenlemek suçundan verilmiş herhangi bir mütalaanın bulunmadığı gözetilmeden sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemi denilerek karar verilmesini bozma sebebi yapmıştır.¹²³ Buna rağmen doktrinde belgeyi sahte olarak düzenleme ile kullanma eylemlerinin seçimlik hareketli oldukları, belgeyi düzenleyen kişi ile kullanan aynı kişi ise tek suçun oluşacağı görüşü dile getirilmiştir.¹²⁴

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile sahte belgeyi ayıran en önemli unsur; sahte belgede herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olmamakla birlikte, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, bir mal teslimi ya da hizmet ifasının bulunmasıdır.¹²⁵

Sahtecilik; mükellefin yönetmelik gereğince bastıracağı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi sahte olarak basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde fikri, ikinci halde maddi sahtecilik söz konusudur. Düzenleyen

¹²⁰ Yargıtay 11. CD'nin 27/03/2019 tarihli ve 12321-3225 sayılı kararı.

¹²¹ Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 112 .

¹²² Yargıtay 11. CD'nin 10/11/2020 tarihli ve 1874-6687 sayılı kararı.

¹²³ Yargıtay 11. CD'nin 01/10/2019 tarihli ve 12124-6831 sayılı kararı.

¹²⁴ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 39-40.

¹²⁵ Köstü, s. 46.

bakımından suçun maddi unsuru kanuni şekilde uygun belgeyi vücuda getirip ona maddi varlık kazandırmasıdır.

Kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetin bütünüdür ifade eder. Sahte belgenin mükellef tarafından deftere kaydedilmesi, beklenen yararı sağlamayacağından kullanma gerçekleşmiş sayılamaz. Kaldı ki, deftere kaydedilmeyen sahte belgenin vergi beyannamesinde gösterilmesi mümkündür. Bu nedenle sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için vergi beyannamesinde gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerekir.¹²⁶ Yargıtay CGK da bir kararında¹²⁷; *“konu ile ilgili Yargıtay Özel Daire kararlarında sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için beynamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerektiği kabul edilmektedir ki, doğrusu da budur. Kullanılan sahte belge, önceden temin edilebileceği gibi sonradan da temin edilebilir veya kullanan mükellef tarafından da düzenlenebilir. Olmayan bir faturanın vergi dairesine verilen beynamede kullanılması olasılığı vardır. Beynameye belgenin kendisi ya da bir örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunmadığından, vergi dairesi bu yönüyle ön denetim yapma imkânına sahip değildir.”* ifadelerine yer vermiştir.¹²⁸

Sahte belge kullanımı vergi kaçırmak amacıyla vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla yapılmaktadır.¹²⁹

Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Failin amacının bir önemi yoktur. Sahte belge kullanmak suçunda failin, belgenin sahteliğini bilmemesi kastı kaldırmaz. Sahte belge düzenleme suçunun faili herkes olabilir. Sahte belge kullanma suçunun faili ise; mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri olabilir.

Vergi kaçakçılığı, özellikle sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları uzun süreler boyunca, hiç kesintiye uğramadan işlenebilen suçlardır. Örneğin uygulamada komisyon karşılığı sahte fatura ticareti anlamına geldiğini söyleyebileceğimiz naylon fatura düzenleme ve kullanma suçlarının, bir vergi elemanının dikkatini çekip de tespit edilemedikçe devam ettiği gözlenmektedir. Bu anlamda hiç ara vermeden kısa sürelerde binlerce sahte fatura düzenlenip kullanılabilir. Bu durumda içtima hükümlerinin, özellikle TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin, vergi kaçakçılığı suçlarında ne şekilde uygulanacağı tartışma konusu olmuştur.

¹²⁶ Nuri Ok, Ahmet Gündel, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 225.

¹²⁷ Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı.

¹²⁸ Yargıtay ilgili dairesi de aynı görüştedir. Bkz. Yargıtay 11. CD'nin 10/11/2020 tarihli ve 12141-6685 sayılı kararı.

¹²⁹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 33. Baskı, s. 109; Kızılot, Kızılot, s. 53.



Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması hususunun takvim yılı kavramı ile açıklanması eleştirilmiş¹³⁰, VUK'da düzenlenen suçlar bakımından aynı takvim yılı içinde işlenen birden çok suçun tek suç olarak kabul edilip tek ceza uygulanacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı, bu nedenle aynı veya farklı takvim yılı ayırımına bakmaksızın TCK'nın 43. maddesinin koşullarının gerçekleştiği durumlarda, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü dile getirilmiştir.¹³¹

Yargıtay ise çok uzun yıllar boyunca vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihlerinin belirlenmesi açısından hesap dönemi ve takvim yılı kavramlarını esas almış,¹³² bir hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen kaçakçılık eylemlerinin zincirleme şekilde tek suçu oluşturacağını vurgulamıştır.¹³³ Yargıtay CGK da yerleşmiş içtihatlarında aynı görüşü sürdürmektedir.¹³⁴ Yargıtay ilgili ceza dairesi güncel kararlarında da bu suç açısından suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.¹³⁵

E. Belgede Sahtecilik Suçlarında Yer Alan Aldatma Kabiliyeti, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Bir Unsuru mudur?

1. Genel Olarak

TCK'nın 204 ile 207. maddelerinde düzenlenen resmi ve özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesinden bahsedilmekte olup, anılan husus sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyeti olarak değerlendirilmiş ve bu suçların bir unsuru olarak karşımıza çıkmıştır.

Sahtecilik suçlarında, belgenin zorunlu unsurlarının bulunmaması durumunda, belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmayacağı, bu nedenle anılan suçların oluşmayacağı kabul edilmektedir. Örneğin ilgili kısımda bahsettiğimiz gibi kambiyo senetlerinde kanunen zorunlu unsurların yer almaması halinde belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığı, bu nedenle sahtecilik suçunun oluşmadığı ifade edilmektedir. Yine çokça gerçekleştirilen nüfus cüzdanı ve

¹³⁰ Anılan eleştiriler için bkz. Bayar, s. 127-129 .

¹³¹ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 65; Ersan Şen, *Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu*, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale,7828.html> E.T:10/05/2020.

¹³² Yargıtay 9. CD'nin 05/10/1990 tarihli ve 2172-3131; 20/09/1990 tarihli ve 1970-2868 sayılı kararları. Gündel, s. 27-28'den alınmıştır.

¹³³ Yargıtay 9. CD'nin 13/12/1990 tarihli ve 3677-4416 sayılı kararı. Ahmet Gündel, *Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları*, 2. Baskı, Ankara-1992, s. 29'dan alınmıştır.

¹³⁴ Yargıtay CGK'nın 5.3.2002 tarihli ve 28-179 sayılı kararı.

¹³⁵ Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 11/11/2020 tarihli ve 51-6764 sayılı kararı.

plaka sahteciliklerinde, mevzuat gereği bulunması zorunlu mühür izlerinin yer almaması durumunda da belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığı ve sahtecilik suçunun oluşmayacağı savunulmuştur.

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması suçlarında suça konu belgelerin aldatma kabiliyetinin bulunması gerekir gerekmediği konusu düşünülmüş ve doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında defter, belge veya kayıtlarda gerçekleştirilen tahrifatın, sahtecilik suçlarında olduğu gibi aldatıcı özellikte olması gerektiği savunulmuştur.¹³⁶

Yine VUK'un 359. maddesinde yer alan uygulamada en çok karşılaşılan sahte fatura düzenleme suçunda, faturanın zorunlu unsurlarının bulunup bulunmayacağı, bu anlamda faturaların, tıpkı TCK'daki sahtecilik suçlarına konu belgeler gibi dosya içerisinde bulunmasının zorunlu olup olmadığı ve sonuç olarak vergi kaçakçılığına konu faturanın aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığı tartışılmıştır. Bayar'a göre ceza hukuku bakımından belgenin varlığı için aranan tüm koşullar vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olup, buna ek olarak, belgenin vergi kanunları düzenlenmesi gerekliliği koşulu bulunmaktadır.¹³⁷ Yazar, soyut tehlike suçu olan vergi kaçakçılığı suçlarının, belgede sahtecilik suçları ile bu anlamda benzeştiğini, özellikle resmi belgede sahtecilik suçlarında, belgenin düzenlendiği an suçun tamamlandığı göz önünde bulundurulacak olursa bu benzerliğin bir kez daha ortaya çıktığını, bu noktada iki suçun sonucu açısından arasında bir farkın belgenin aldatma kabiliyetine yönelik olduğunu, vergi kaçakçılığı suçlarında belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekmediğini, VUK'un 359. maddesinde belge tanımlarına yer verilerek, belgenin hangi durumda aldatma kabiliyetine sahip olacağı ve kamu güvenini tehlikeye sokacağı belirlenmiş bulunduğunu savunmuştur.¹³⁸

Bu tartışmalar VUK'un 230. maddesinde yer alan hükümlerle birlikte daha da önem kazanmıştır. Anılan düzenlemeye göre faturada, faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen ad, 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 nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması zorunludur.

VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasına göre bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

¹³⁶ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 24; Kızılot, Kızılot, s. 503.

¹³⁷ Bayar, s. 85.

¹³⁸ Bayar, s. 119-120.



Doktrinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunda, 213 sayılı VUK m. 227/3 hükmüne göre kanunda öngörülen şekle uymayan ya da zorunlu unsurları taşımayan belgelerin suç konusu kapsamında olmadığı görüşü dile getirilmiştir.¹³⁹ Bu tartışmalar Yargıtay 11. CD'nin içtihatlarına da yansımış ve dairenin bir dönem bu konudaki görüşünü değiştirmesine yol açmıştır. Bu görüş değişikliği nihayet Yargıtay CGK'nın önüne taşınmış ve çalışmamızın konusunu oluşturan suçlar arasındaki ilişkiye çok kapsamlı bir şekilde yer verilen bir kararın ortaya çıkmasını sağlamıştır.

2. Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 Sayılı Kararı

Faturanın zorunlu unsurları yönünden incelenip incelenmeyeceği, bu unsurların bulunmaması durumunda geçerli bir belge sayılıp sayılmayacağı ve dolayısıyla sahte fatura düzenleme veya kullanma suçuna vücut verip vermeyeceğini Yargıtay da tartışmıştır.

Yargıtay vergi kaçakçılığı suçlarını incelemekle görevli 11. CD, tespit edebildiğimiz kadarıyla 2017 yılından sonra VUK'un 230. ve 227. maddesinin 3. fıkrası uyarınca faturaların zorunlu unsurlarının bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla faturaların dosyada yer alması gerektiği, faturalarda zorunlu unsurların bulunmaması durumunda kaçakçılık suçunun da oluşmayacağı yönünde görüş değişikliğine gitmiş¹⁴⁰ ve bu içtihadını Yargıtay CGK kararına kadar sürdürmüştür.

Nihayet tartışma Yargıtay CGK'nın önüne taşınmış ve karara bağlanmıştır.¹⁴¹ Genel Kurul bu kararında vergi kaçakçılığı suçlarıyla belgede sahtecilik suçları arasında kapsamlı bir karşılaştırma yaparak nihai sonuca ulaşmıştır.

Genel Kurulun kararına konu somut olayda uyumsuzluklar; sanığa atılı sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde olmasının zorunlu olup olmadığının, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağının ve sahte olduğu ileri sürülen belgeler elde bulundurulmadan sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulamayacağının kabulü hâlinde; sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğinin belirlenmesine ilişkindir.

¹³⁹ Açar, s. 285; Köstü, s. 21

¹⁴⁰ Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2017 tarihli ve 15484-8788; 06/11/2018 tarihli ve 4142-8843 sayılı kararları.

¹⁴¹ Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı.

Kararda “vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır” ifadelerine yer verilerek, TCK’daki sahtecilik suçları ile VUK’da yer alan sahte belge düzenleme suçları arasındaki farka vurgu yapılmıştır.

CGK, kavram benzerliğinden kaynaklanabilecek yanlış değerlendirmeleri bertaraf edebilmek için TCK’da düzenlenen sahte belge düzenlemek, kullanmak suçları ile VUK’da düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarını; kanunda düzenlendikleri yer, düzenleniş biçimleri, unsurları ve amaçları yönünden karşılaştırmış ve çalışmamız bakımından çok önemli olarak nitelendirdiğimiz için aynen aldığımız şu ifadelere yer vermiştir: “Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu’nun 204 ile 212. maddeleri arasında ‘topluma karşı suçlar’ başlığını taşıyan 3. kısmının ‘kamu güvenine’ karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında “kamu güveni” olarak belirtilmiştir. (CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K) Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yararadır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Bunun içinde toplumsal yaşamda kullanılan resmî ve özel belgelerin doğruluğu devletin güvencesi altına alınmıştır. TCK’da da, kamuda kullanılan belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanmıştır. TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgedeki şekli aldatma yeteneği suçun unsuru kabul edilmiştir. Ancak aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması gibi hâllerde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir. VUK’daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır. VUK’un 359. maddesinin b fıkrasındaki Vergi Kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgenin şeklinin anılan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Bu durum VUK’un 359. maddesinin b fıkrasının son



cümlesindeki ifade ile aynı Kanun'un 3. maddesinin (A) ve (B) bendindeki düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Şöyle ki; VUK 359/b-son cümlede “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir” denilmektedir. VUK'un 3. maddesinde ise ‘vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği’ belirtilmektedir. VUK'un 3. maddesinin (B) bendindeki bu düzenleme nedeni ile vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK'un 359. maddesinin b fıkrasındaki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunda şekli unsurları eksik fatura ve diğer belgeler de dahil her türlü delilin suçun sübutunda ispat aracı olarak kullanılabilmesi açıktır. Bu durumda diğer delillerle suç sübuta ermiş ise, şekil denetimi yönünden belgenin getirilerek incelenmesinin önemi kalmamaktadır. Çünkü bu maddedeki suçun konusu vergiye konu faaliyetlerdir. Yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığıdır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki bir takım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır. TCK'nın ve VUK'un sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırıldığında da düzenlemelerin nedeni ve amaçlarındaki farklılık açıkça görülmektedir. TCK'daki sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmî ve özel belgede sahtecilik ifadeleri kullanıldığı hâlde, VUK'da “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı kullanılmıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın ve belgenin özelliğine göre yetkili mercinin değerlendirmesine bırakıldığı hâlde VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.” denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış olup aldatıcılık özelliği buna göre kıymetlendirilmelidir. Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK'un 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı yanlış uygulamalara ve sonuçlara yol

açabileceği gözetilmelidir. Bu nedenlerle VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ve kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin şekil şartları ve aldatma yeteneği yönünden aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı kabul edilmelidir.”

Genel Kurul bu önemli tespitlerden sonra VUK'da düzenlenen belgelerden birisi olan faturaların özelliklerine temas etmiştir ve düzenlenen faturaların şekil şartına bağlanmasındaki amacın, vergi uygulamaları gereği olmasının yanı sıra, ticari hayatta oluşacak karışıklıkların önüne geçmek, düzen ve karşılıklı ticari faaliyetlerin devamlılığını sağlamak olduğunu vurgulamıştır. Kararda, VUK'un 227. maddesinin gerekçesine ve anılan maddenin kabul edildiği TBMM görüşmelerine yer verilmiş ve bu hükümlerle hedeflenenin, Kanun'a göre kullanılan veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen bilgileri taşıması durumunda Aynı Kanun'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağına işaret etmek olduğu belirtilmiştir. Bu tespitlerin ardından CGK, VUK ve CMK anlamında ispat konusunda açıklamalarda bulunmuş ve ardından da “VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile ‘hiç düzenlenmemiş sayılır’ düzenlemesi sonucu itibari ile idari nitelikte cezayı gerektirmekte olup adli cezayı gerektiren aynı Kanun'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır. Nitekim VUK'un 3. maddesinin (B) bendinde, ‘vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir’ denilmek sureti ile fatura ya da benzeri belgelerde bulunması gerekli bazı şekli bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kullanılmasına engel oluşturmadığı anlatılmak istenmiştir. VUK'un 3. maddesinde VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrası yollaması ile aynı Kanun'un 230 vd. maddelerinde belirtilen şekil şartları eksik olsa bile VUK'un 3. maddesinin (B) bendi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispat edilebileceği vurgulanmıştır. Dolayısı ile şekil eksikliği olan bu tür belgelerin delil serbestisi ilkesinin hâkim olduğu adli ceza davasında kullanılmasına engel bir durumun bulunmadığı, şekil eksikliği nedeni ile VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrası gereğince fatura ve benzeri belgelerin idari denetimler açısından düzenlenmemiş sayılmasının bu belgelerin adli dava yönünden de yok sayılmasını gerektirmeyeceği kabul edilmelidir.” İfadelerini kullanmıştır. Yüksek Mahkeme bu durumun aksinin kabulü halinde daha az ceza almak isteyen failin istenen faturaları ibraz etmeyerek defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçundan ceza almayı göze alacağını ancak sahte fatura



düzenleme suçundan ceza almaktan kurtulacağını vurgulamıştır. Kanun koyucunun böyle bir amaç içerisinde olduğu düşünülemeyeceğinden söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği sonucuna varılması gerektiği savunulmuştur.

Kararda, kanun koyucunun VUK'un 359. maddesinde sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesinin açıkça ortaya konulduğu, dolayısı ile VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı açıkça belirtilmiştir. VUK'un 359. maddesi ile korunan değerın devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu, bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirilmesinde zorunluluk bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği, zira şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği vurgulanmıştır.

Sonuç olarak CGK, VUK'un 227. maddesi ile 359. maddelerinin getiriliş amaçlarını ortaya koymuş, yorumlamış ve TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarıyla vergi kaçakçılığı suçlarının birbirinden tamamen farklı suçlar olduğunu vurgulamıştır. Genel Kurul, kararında açıkça VUK'un 359. maddesindeki suçlarda aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak düzenlenmediği ifadesine de yer vermiştir. Bu önemli kararın ardından en azından yargısal anlamda tartışma ortadan kalkmış, Yargıtay 11. CD de CGK'nın bu kararındaki ilkeleri benimsemiş ve sahte fatura düzenleme suçlarında suç konusu faturaların, 213 sayılı VUK'un 230. maddesine göre yalnızca unsurlarının tespiti amacıyla incelenmesinde zorunluluk bulunmadığını kabul etmiştir.¹⁴²

3. Yargıtay CGK kararı Işığında Konuya İlişkin Kanaatimiz

TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile VUK'un 359. maddesinde yer verilen vergi kaçakçılığı suçlarının, ilk görüşte her ikisinde de yer alan ortak kavramlar nazara alındığında birbirleriyle benzeştikleri düşüncesi ortaya çıkmaktadır. Doktrinde bu suçlar arasındaki ilişkiye değinen özgün bir eser tespit edilememekle birlikte; ilgili eserlerde bu suçların bazı unsurları yönünden ilişkilendirildiği, örneğin VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin ceza hukuku anlamında özel belge niteliğinde olduğu görüşü dile getirilmiştir.¹⁴³ . Oysa anılan suçlar arasındaki fark ve benzerlikler ayrı ve kapsamlı bir çalışmanın konusu olabilecek önem ve genişlikte olmakla birlikte bu çalışmanın konusu dışındadır.

¹⁴² Yargıtay 11. CD'nin 11/11/2020 tarihli ve 10592-6769; 18/01/2019 tarihli ve 7022-623 sayılı kararları.

¹⁴³ Saban, s. 168.

Nihayet anılan suçların hukuki konuları ve kavramları arasındaki benzerlikler dikkate alınarak, VUK'ta yer alan faturanın zorunlu unsurlarına yönelik düzenleme de dayanak yapılarak, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında aldatma kabiliyetinin suçun bir unsurunu oluşturabileceği sonucunu doğuracak bir noktaya gelinmiştir. Kanaatimizce gelinen bu yanlış noktadan Yargıtay CGK'nın incelediğimiz içtihadi nitelikteki kararıyla dönülebilmektedir.

Belgede sahtecilik suçlarında suçun zorunlu bir unsuru olarak aranan aldatma kabiliyetinin, bir vergi kaçakçılığı çeşidi olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçları açısından geçerli olmadığına, faturanın zorunlu unsurlarının bulunmasının veya bulunmamasının suçun oluşumunu etkilemeyeceğine dair Yargıtay CGK'nın incelediğimiz kararındaki görüşlerini aynen paylaştığımızı belirtelim.

Bunun yanında anılan CGK kararı dikkate alındığında ve kanaatimizce aşağıda belirteceğimiz nedenlerle vergi kaçakçılığı suçlarında aldatma kabiliyeti, suçun bir unsuru olarak yer almamaktadır:

a-Sahtecilik suçlarında belgenin sahte olması engellenmeye çalışılmakta, belgelere olan güven korunmakta olup vergi kaçakçılığı suçlarında adında da anlaşılacağı gibi vergi kaçakçılığını engelleme amacıyla düzenlemeler getirilmektedir. Anılan suçların korudukları hukuksal değerler ve konulu amaçları birbirinden farklıdır.

b-VUK'un 359. maddesinde açıkça aldatma kabiliyetini öngören veya bunu ima eden bir yasal düzenleme yoktur, oysa TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları açısından aldatma kabiliyeti unsuruna açıkça yer verilmiştir.

c-Vergi kaçakçılığı suçlarında belgelerin aldatma kabiliyeti yönünden incelenmesinin zorunlu tutulması halinde, ilgili suçların oluşamayacağı, maddenin ölü doğmuş olacağı açıktır. Nitekim Yargıtay CGK kararında da örnekleme niteliğinde bu duruma vurgu yapılmıştır. Bu suçlarda aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak yer alması durumunda, suça konu sahte belgelerin ortaya çıkmaması amacıyla gizleyen fail daha fazla ceza almaktan kurtulabilecektir.

d-VUK'un 359. maddesindeki belgeler, VUK'da düzenlenmiş belgeler olup, bu belgelerin ilgili şekil şartlarına göre oluşturulması bir yükümlülük olarak hüküm altına alınmıştır. Anılan madde ile cezalandırılan husus esasında vergi kaçırmaya, vergilendirmeyi engellemeye, vergiye esas kazançların tespit edilmesini önlemeye yönelik hareketlerdir. TCK'da yer alan sahtecilik suçlarının konusu olan belgeler ise sınırlı sayıda değildirlir ve bu belgelerin düzenlenmesi bir yükümlülük olmayıp, bu belgeler fail tarafından sahte olarak düzenlenerek bir menfaat sağlanmak istenmektedir.

SONUÇ

TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile VUK'un 359. maddesinde yer verilen bazı vergi kaçakçılığı suçları arasında başta kavramsal olarak benzerlikler dikkat çekmektedir. Gerçekten de her iki kanuni düzenlemelere bakıldığında "sahtecilik", "tahrifat", "gizlemek", "yok etmek" gibi ortak kavramlara yer verilmiştir.

Aynı şekilde belgede sahtecilik suçlarının konusunu "belge" kavramı oluştururken, vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu da benzer şekilde defter, belge ve kayıtlar oluşturmaktadır. Bu açıdan da ilk bakışta her iki suçun hukuki konularının aynı olduğu, vergi kaçakçılığı suçlarından bazılarının, belgede sahtecilik suçlarının özel kanunda yer verilen bir çeşidiymiş izlenimini uyandırdığı görülmektedir.

Bununla birlikte, iki suç tipi kavramsal benzerlik dışında birçok farklılığı içerisinde barındırmakta olup, birinin diğerinin özel bir görünüş biçimi olduğundan söz edemeyiz. Yine her iki suç tipinin unsurlarının genel olarak benzeştiği düşüncesinin de yanlış olacağı kanaatindeyiz.

Her iki suç tipinin birbirinden tamamen farklı ve bağımsız suçlar olduğuna dair görüşümüzü destekleyen ve bu çalışmanın esas konusunu oluşturan çok önemli bir karar nihayet Yargıtay CGK tarafından verilmiş olup, belgede sahtecilik suçlarının en önemli unsuru olan aldatma kabiliyetinin, vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulama alanı bulamayacağı görüşü Yüksek Yargı tarafından kabul edilmiştir.

Genel Kurul, konuya sadece aldatma kabiliyeti yönünden bakmamış; iki suç arasındaki tespit edebildiği tüm farklılıklara değinmiş, VUK'un görüldüğü TBMM tutanaklarını dahi kanunun amacının ortaya konulabilmesi bakımından kararına yansıtmıştır.

Sonuç olarak incelediğimi kararı esas alarak söyleyebiliriz ki; belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları başta aldatma kabiliyeti olmak üzere unsurları, korudukları hukuksal değer, konuluş amaçları ile özel görünüş biçimleri bakımından birbirlerinden farklı ve bağımsız birer suç tipleridir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 58, Yıl: 2005, s. 273-301.

Bayar, İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Mali Akademi Yayınları, Haziran, 2013.

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 33. Baskı, Ağustos, 2014.

Demir, Muhammet Zafer, *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II*, Betaş Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 1999.

Erman, Sahir; Özek, Çetin, *Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar*, İstanbul, 1996.

Erol, Haydar, *Türk Ceza Kanunu*, PYS Matbaacılık, Ankara, 2003.

Gökcan, Hasan Tahsin, *Özel Belgede Sahtecilik Suçu*, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:68, Sayı:2010/1, s. 209-236.

Gökcan, Hasan Tahsin, *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, s. 93-126.

Gökcan, Ahmet, *Belgede Sahtecilik Suçları*, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2018.

Gündel, Ahmet, *Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları*, 2. Baskı, Ankara-1992.

Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara, 2014. Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhale, *Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009.

Koca, Mahmut; Üzülmüş, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.

Köstü, Ozan Muzaffer, *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

Ok, Nuri, Gündel, Ahmet, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.

Öcal, F. Mete, *Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

Özbek, Veli Özer; Doğan, Koray; Bacaksız, Pınar; Tepe, İlker, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Seçkin Yayınları, 12. Baskı, Eylül, 2017.

Özen, Mustafa, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2017.

Özen, Musafa, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 5. Bası, İstanbul, 2009.



Soyaslan, Doğan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Ankara 2014.

Şen, Ersan, *Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu*, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale,7828.html>

Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, 10. Baskı, 2017.

Taşdemir, Kubilay, *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Ankara, 2013.

Tezcan Durmuş; Erdem, Mustafa Ruhan; Önok, R. Murat, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Seçkin Yayınları*, 10. Baskı, Eylül, 2013.

Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Özel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara 2007.

Yaltı Soydan, Billur, *Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993.

Yaşar, Osman; Gökcan, Hasan Tahsin; Artuç, Mustafa, *Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, 5. Cilt.

Yokuş Sevik, Handan, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020.

KISALTMALAR

Bkz. : Bakınız

CD : Ceza Dairesi

CGK : Ceza Genel Kurulu

CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu

s. : Sayfa

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK : Türk Ceza Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu