


Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

Tax Evasion Crime Regulated In Article 359 Paragraph b of Tax Procedure Code

Ertuğrul Ünal* 

ÖZ

Çalışmamızda, VUK'nun 359'ncü maddesinin b fıkrasındaki "Vergi Kaçakçılığı Suçu" ele alınacaktır. Vergiyi doğuran fatura ve diğer tevsik edici belgeler, niteliği itibarıyla TCK'nın 207'nci maddesinin konusunu teşkil eden "özel belge"dir. TCK'daki özel belgede sahtecilik suçunda, sahte belge düzenleme başlı başına suç sayılmamış, suçun oluşması için sahte belgenin kullanılması da aranmıştır. Bundan başka 207'nci maddede içerik sahteciliği de cezalandırılmamıştır. Diğer bir ifadeyle özel belgede içerik sahteciliği, suç oluşturmamaktadır. Buna karşılık Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde özel belge hükmündeki fatura gibi tevsik edici evrakta içerik sahteciliği cezalandırıldığı gibi evrakı salt sahte olarak düzenlemek de suç sayılmıştır.

Ayrıca TCK'nın 208'inci maddesindeki özel belgeyi bozma, yoketme veya gizleme fiilleri de inceleyeceğimiz suç tipinde TCK'dan farklı biçimde düzenlenmiştir. Bu sebeplerle vergi düzenine ilişkin özel belgeler açısından VUK'un 359'uncü maddesinin b fıkrası, TCK'daki düzenlemeye göre özel norm teşkil etmektedir. Bütün bu sebeplerle VUK'un 359'uncü maddesinin b fıkrasının ihtiva ettiği bu özellikler de dikkate alınarak suç tipinin incelenmesi faydalı görülmüştür.

Makalede, yukarıda belirtilenlerin dışında özellikle Yargıtay tarafından icat edilmiş zincirleme suç uygulaması ile şirket yöneticilerinin sorumluluğu noktalarını da kapsayacak şekilde 359'uncü maddenin b fıkrasında yer alan vergi kaçakçılığı suçu ele alınacaktır.

Konu ele alınırken, Türk ceza hukuku doktrininde genel kabul gören suç inceleme metodu izlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İnceleme Raporu, Sahtecilik, İçerik Sahteciliği, Zincirleme Şekilde İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, Suça İştirak

ABSTRACT

In principle the invoice and other certifications, which are the source of taxable event, are the object of forgery at private document which is defined at Art. 207 of Turkish Criminal Code. According to Art. 207, forging a private document without using it is not a crime. The perpetrator should use the falsified document in order to fulfill the typical behaviour. In addition, falsifying the content of the private document and using it are also not listed as a crime.

In this context Art. 359/b of Tax Procedure Law contains a special norm in terms of the private documents which are regulated according to Tax Procedure Law. Thus in this article given above, falsifying the content of the invoice and other private documents are regulated as a crime.

In this article, tax evasion crime through forgery will be handed over especially in the problematic areas which are successive offence and the culpability of directors of corporations.

The crime research method which is accepted by majority view in Turkish doctrine will be used in this article.

Keywords: Tax Audit Report, Forgery, Successive Tax Evading Crime Offense, Accompliceship in Tax Evading Crime.

* Dr. İstanbul Barosuna Kayıtlı Avukat, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0025-9317>.

GİRİŞ

Bir hukuk devletinde kamu hizmetlerinin yapılabilmesi ve hizmetlerin devamlılığının sağlanabilmesi için devletin mükelleflerden sağlıklı bir şekilde vergi toplaması zorunludur. Öte yandan vergi ziyana sebebiyet veren fiiller ile vergi düzeni ihlal edilmekte, devletin gelirleri azalmakta buna ek olarak vergilerini düzenli bir şekilde ödeyen mükellefler açısından eşitsizlik doğmaktadır. Bu nedenle vergi düzenine aykırılık teşkil eden fiiller için 213 sayılı Vergi Usul Kanununda genel ve özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür¹.

Kabahat niteliğindeki özel ve genel usulsüzlük cezalarına ilave olarak bazı fiiller, teşkil ettikleri haksızlığın ağırlığı sebebiyle kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanununda suç olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun suç saydığı fiillere bakıldığında, vergi ziyandan çok ammenin itimadını zedeleyen davranışlar esas alınarak vergi kaçakçılığı suçlarının ihdas edildiği görülmektedir².

Gerçekten TCK'nın 207 ve 208'nci madde hükümlerinden ayrı olarak kanun koyucu, Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin b fıkrasında³ özel olarak belgede sahtecilik suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu vazetmiştir.

213 s.lı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin b fıkrasında; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapırlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*” denilmiştir⁴.

VUK'un 344'üncü maddesinin, 06.07.1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değiştirilmeden önceki halinde de kaçakçılık fiillerine yer verilmişti. Maddenin 1'inci fıkrasında

- 1 **Roman Seer**, ‘Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts’ (2016), NWB Datenbank, 2016, <https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/MEDIEN/contenido_import/ Publikationen /2016/nwb_export_566973.pdf> Erişim Tarihi: 02.11.2021, 2; **Roland Schmitz ve Martin Wulf**, AO &370 in: Münchener Kommentar zum StGB, Band 7, (3. Auflage, Verlag C.H. Beck, 2019), kn. 6; **Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan**, ‘Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları’ (2010) 18(1), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 45, 66; **Taha Emre Çiftçi**, ‘Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi’ (2021) 5(2), Fiscoeconomia 630, 63; **Mehmet Karaarslan**, ‘Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’, (2006) (64) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 115, 116.
- 2 **Doğan Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, (7. Baskı Ekin Yayınevi 2013), s. 5; **Yusuf Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, (Yetkin Yayınları 2016), 33.
- 3 213 sayılı Vergi Usul Kanununda diğer kanunlarda alışılmış olan madde fıkra, bent ve alt bentler için yapılan tasniften farklı bir sistem kabul edilmiş olup her madde önce (a), (b), (c) ve (ç) fıkralarına ayrılmış sonra da bu fıkralar 1, 2, 3 ve 4 gibi birbirini takip eden bentlere bölünmüştür. Kanun koyucu, 359'uncu maddede 7318 sayılı kanunun 4'üncü maddesiyle (ç)'yi eklemiş ve bunu açıklarken; 4'ncü maddenin ilk cümlesinde; “213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesine (c) fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir” demek suretiyle harfle yapılan ayrımların fıkra olduğuna işaret etmiştir. Bu sebeple biz de çalışmamızda küçük harfle yapılan ayrımları fıkra olarak isimlendireceğiz.
- 4 Gbi bkz: **Ahmet Gökçen**, Belgede Sahtecilik Suçları (m. 204-212), (5. Baskı Adalet Yayınevi 2018), 508.

kaçakçılık fiili; “Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.

İnceleme konusu suç bağlamında uygulamada en sık karşılaşılan; sahte fatura kesip kullanmadır. Bilindiği gibi fatura, esas itibariyle TCK'nın 207'nci maddesinde düzenlenen özel belge niteliğindedir. VUK m. 359/b'de yer alan tanımdan anlaşılacağı üzere vergi kanunları kapsamında tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıtlar ve belgeler haricindeki belgelerde kısmen ya da tamamen sahtecilik fiili, VUK m. 359/b anlamında suç oluşturmaz⁵. Böyle hallerde TCK'nın 207 vd. maddelerindeki suç tipleri gündeme gelecektir⁶.

08.02.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 276'ncı maddesiyle, VUK'nun 359'uncu maddesi büyük ölçüde son şeklini almıştır. Yapılan değişiklik ile kaçakçılık fiilinin cezalandırılabilmesi için vergi ziyana sebebiyet verilmesi aranmamıştır⁷. Kısmen ya da tamamen sahte belge düzenleyen veya bu şekilde düzenlenmiş belgeyi kullanan kişiler, vergi kaybına neden olmasalar dahi cezalandırılır. Bu nedenle çift defter tutma suçu (m. 359/a-1) hariç VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçları, tehlike suçudur, ayrıca zarar aranmaz⁸.

Türk Ceza Kanununun genel hükümleri, aksine bir düzenleme bulunmadıkça özel ceza kanunları hakkında da uygulanır (TCK m. 5). Vergi Usul Kanununda; iştirak, etkin pişmanlık gibi bazı konularda özel düzenlemeler yapılmıştır. Burada yer alan ve ceza içeren normların çok sık değişikliğe de uğradığı dikkate alındığında, ayrıca bir değerlendirmeye ihtiyaç olduğu aşıkardır. Öte yandan Yargıtay tarafından icat edilmiş 765 sayılı kanun döneminden beri süregelen TCK'nın 5'nci maddesine aykırı zincirleme suç uygulaması üzerinde de durulmalıdır⁹.

Vergi kaçakçılığı; Vergi Usul Kanununun 31.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanununun 68'inci maddesiyle değişik 344'üncü maddesinde; “mükellef veya sorumlunun kasten vergi ziyana sebebiyet vermesi” şeklinde tanımlanmıştır. 4369 sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle vergi kaçakçılığı suçları 359'uncu maddede toplanarak nispeten düzenli hale getirilmiş ve suçun unsurları tekrar gösterilmiştir. Burada yer alan değişikliklerin de ceza hukukunun ilkeleri kapsamında incelenmesi gerekmektedir¹⁰.

Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde Türk Ceza Kanununun genel hükümlerinin uygulanır (TCK m. 5). Zincirleme suç, faillik ve suçun manevi unsuru açısından VUK'da bu yönde bir düzenleme mevcut olmamasına rağmen, yargı içtihatlarında ceza hukukunun genel prensipleriyle

5 **Sahir Erman**, Vergi Suçları, (İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Yayınları 1988), 53; **Gülden Şişman**, ‘Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’, 2021 (153) TBB Dergisi 269, 274.

6 **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 508.

7 Daha önce kaçakçılık fiili, VUK'un 344'üncü maddesinde tanımlanmıştı. Bu tanıma göre vergi kaçakçılığı; “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet” verilmesidir.

8 **Mustafa Özen**, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, (4. Baskı Adalet Yayınevi 2021), s. 78; **Burcu Görkemli**, ‘Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları’ (2021) (47), Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 407, 430.

9 **Mehmet Yüce**, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, (2. Baskı Adalet Yayınevi 2021), 47; **Demet Akdeniz**, ‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur’, (2018) 5(1) Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 94.

10 **Türkal/Ekici/İnan**, (n 1) 72.

bağdaşmayan uygulamalara rastlanmaktadır. Burada yer verilen sorunlara temas edebilmek adına çalışmamızda, TCK'nın 207 ve 208'inci maddelerindeki sahtecilik suçlarının özel bir şeklini oluşturan vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarını; tipiklik ve hukuka aykırılık ana başlıkları altında ele alacağız¹¹.

I. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin b fıkrasında düzenlenen suç, vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması veya ibrazı zorunlu olan defter kayıt ve belgelerin asıl veya suretlerinin kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesi, sahte haliyle kullanılması veya yok edilmesidir. Bu haliyle suç tehlike suçu olarak ihdas edilmiştir¹².

Vergi kaçakçılığı suçunun, tehlike suçu olarak düzenlenmesi, suçla korunan hukuki değerın tesbitinde de önem arz etmektedir. Kural olarak vergi kaçakçılığı suçu ile vergi gelirinde meydana gelecek azalmanın engellenmesi amacı güdülmektedir.

Bir görüşe göre bu cümleden olarak suçla korunan hukuki değer; devletin vergisel olarak kayba uğrama ihtimalinin önlenmesidir. Suç tipinde vergi ziyanının aranmaması da buna işaret eder¹³. Düşüncemize göre kanuni tipte vergi ziyanının aranmaması, başlı başına suçla korunan hukuki değerın devletin vergisel kayba uğrama ihtimali olduğunu göstermez. Zira bu kabule göre kişinin daha fazla vergi ödemesine yol açacak veya vergi kaybı oluşturmayacak nitelikteki sahtecilik fiillerinin cezalandırılmaması gerekir. Buna karşılık kişinin, örneğin vergi mükellefi olmayan özel kişiye kestiği sahte fatura nedeniyle veya A şahsına sattığı malın faturasını B şahsı adına düzenlemesi halinde de cezalandırılacağı dikkate alındığında, korunan hukuki değerın; vergi düzenince tutulması veya düzenlenmesi gereken belgeye duyulması gereken kamu itimadı olduğu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla ammenin, vergi doğuran işleme esas belgeye duyduğu güveni korunmak için suç ihdas edilmiştir. Buna ek olarak bütün vatandaşların eşit ve adil şekilde vergi yükünü paylaşması ilkesi de korunmak istenmiştir. Bu nedenle bu suçla korunan hukuki değerın karma yapıda olduğu ve hem ammenin belgeye duyduğu güveni hem de devletin vergi kazancını korumak için suç tipinin ihdas edildiğini söylemek mümkündür¹⁴.

Görüldüğü üzere Türk hukukunda vergi suçları, vergi kaçakçılığından ziyade fiilin sahtecilik teşkil edip etmediğine göre tasnif edilmiştir. Alman hukukunda vergilendirmeye esas bir işlemin yetkili makama bildirilmemesi, örneğin hiç fatura düzenlenmemesi de suç sayılmıştır (Alman Vergi Kanunu, m. 370/1, 1 nolu alt bend)¹⁵.

11 **Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökce, Mehmet Emin Aşahin ve Kerim Çakır**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (15. Baskı Adalet Yayınevi 2021), 287; **Karakoç**, (n 2) 44.

12 **Özen**, (n 8), 78; **Görkemli**, (n 8) 430; **Cavıt Hekim**, 'Vergi Kaçakçılığı Suçları', (Yüksek Lisans Tezi Bahçeşehir Üniversitesi 2013) 20.

13 **Karaarslan**, (n 1) 120; **Türkal/Ekici/İnan**, (n 1) s. 48. Alman doktrininde de çoğunluk görüşü bu yöndedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Schmitz – Wulf**, (n 1) kn. 2.

14 **Seer**, (n 1) 2; **Ufuk Gencel, Kendal Deniz**, "Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme Veya Kullanma Fiili İle İlgili Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", TAAD, Y. 11, S. 39, 2019, 160.

15 **Seer**, (n 1) 4.

VUK md. 359 ile tanımlanan sahte belge düzenleme veya kullanmak suçu incelenirken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiiliyle arasındaki farklardan da bahsedilmesi gerekmektedir. İki fiil, niteliği itibariyle farklı olduğu gibi, bu fiillerin işlenmesiyle verilecek cezalarda da ayrıma gidilmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinin a fıkrasının 2 numaralı alt bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsuru, gerçekte varolan bir işleme dayanmakla beraber, bu işlemin mahiyeti veya miktarını gerçeğe aykırı olarak ihtiva eden belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması olarak tanımlanabilir. Örneğin 1500 TL karşılığında A. kişisine satılan çantaya istinaden düzenlenen faturanın 1000 TL olarak kesilmesi şeklinde yapılan içerik sahteciliği, VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında yer alan sahte fatura düzenleme suçuna değil, m. 359/a-2'de yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu oluşturacaktır¹⁶.

VUK m. 359/b'de tanımlanan suçta ise, gerçekte var olmayan bir duruma ilişkin belge düzenlemeyi cezalandırılmaktadır. Örnek olarak kısmen sahte olarak düzenlenen bir faturada, yalnızca çanta alınmasına rağmen işlemin çanta ve ayakkabı satışı olarak gösterilmesi verilebilir. Burada gerçekte hiç bulunmayan bir işlemin varmış gibi gösterilmesi söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise, gerçek bir işleme dayanılmasına rağmen, bu işlemin miktarına veya içeriğine ilişkin yanıltıcılık söz konusudur. Örneğin gerçekten satılmış bir malın bedelinin faturada düşük gösterilmesi, sahte belge düzenlemek değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunu oluşturacaktır¹⁷.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

A. GENEL AÇIKLAMALAR

Suç, Türk Ceza Kanununun Özel Hükümler başlıklı İkinci Kitabı ile diğer özel ceza kanunlarında tanımlanan tipik ve hukuka aykırı bir haksızlıktır¹⁸.

Kanuni tipte, tanımlayıcı (deskriptive) ve normatif unsurlar yer alır. Tanımlayıcı unsurlar, kanun lafzından açıkça anlaşılır. Örneğin suçun konusunu teşkil eden eşyanın taşınır olması, belgenin yazılı olması gibi¹⁹. Normatif unsurlar ise, hakim tarafından hukuk mantığı çerçevesinde kanunun somut olaya tatbikinden ibarettir²⁰.

16 Karaarslan, (n 1) 126; Görkemli, (n 8) 424; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (48. Baskı, Savaş Yayınevi 2019), 116.

17 Yarg. 11. CD., 2846/4127, 03.05.1999; Yüce, (n 9) 159. Ayrıca bkz: Erman, (n 5) 53.

18 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 261; Tipikliği kanuni unsurlar şeklinde mülâhaza eden görüş için bkz: Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C. II, (14. Bası DER Yayınları 2019), 9.

19 Johannes Wessels, Werner Beulke ve Helmut Satzger, *Strafrecht Allgemeiner Teil* (48. Auflage C.F. Müller, 2018) 61, kn. 197.

20 Wessels/Beulke/Satzger, (n 19) 61, kn. 198; Kayıhan İçel, *İçel Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (6. Bası Beta 2014), 99; Selim Erdin, *Hukuka Uygunluk Sebeplerinde Subjektif Unsur Sorunu*, (1. Baskı Adalet 2014), 53 vd.; Gökhan Ölmez, *Suçun Tanımlanabilir ve Değerlendirilebilir Unsurları*, (Ankara Hacı Bayram Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi), 1 vd.

Suçun unsurları; tipiklik ve hukuka aykırılık olarak iki başlıkta incelenebilir. Tipiklik başlığı altında ise maddi ve manevi unsurlar incelenmelidir. Kusurluluk, objektif cezalandırılabilme şartı ve şahsi cezasızlık sebebi gibi kurumlar, suçun unsurlarının haricinde olup failin muaheze edilebilmesi veya cezalandırılabilmesi ile ilgilidir²¹.

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında suç sayılan fiiller, seçimlerlik şekilde sıralanmıştır. Aşağıda VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında düzenlenen suçun unsurları incelenecektir.

B. MADDİ UNSURLAR

I. FİİL

İnceleme konumuzu teşkil eden suç tipi, 359'ucu maddenin (b) fıkrasında; "*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etme*", "*defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama*", "*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya "kısmen veya tamamen sahte belgeyi kullanma"*" şeklinde 4 ayrı seçimlerlik hareket olarak kaleme alınmıştır²².

Madde metninde birbirine alternatif olarak sayılan hareketlerden birinin gerçekleştirilmesi durumunda suç oluşacaktır. Failin aynı bentte düzenlenen suçlardan olmak kaydıyla, birden fazla hareketi gerçekleştirilmesi halinde de tek ceza verilecek ancak bu husus cezanın bireyselleştirilmesi aşamasında dikkate alınacaktır. Buradaki suç, birbirine alternatif hareketlerle işlenebilmesi sebebiyle seçimlerlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir²³. Diğer bir anlatımla aynı bentte yer alan seçimlerlik hareketlerden hepsinin veya birden fazlasının yapılması, birden fazla suçun işlendiği anlamına gelmez. Fail, tek bir suç işlemiş sayılır. Örneğin failin hem defterdeki bir sahifeyi kopartarak yok etmesi hem de sahte fatura düzenlemesi ve bunu kullanması halinde dahi tek suç söz konusu olacaktır²⁴.

VUK m. 359/b'de düzenlenen suç, yalnızca maddede sınırlı şekilde sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi suretiyle işlenebileceğinden, bağlı hareketli suçtur²⁵. Örneğin fail, defter yaprağını kopartmasına rağmen yok etmez ise, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak suçu oluşmayacaktır. Ancak diğer şartların varlığı halinde m. 359/a fıkrasındaki suç oluşabilir. Doktrinde maddenin bu hususta eksik olduğu ve sadece sahifenin kopartılması fiilinin de suç olarak tanımlanması gerektiği ileri sürülmüştür²⁶.

21 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 287; **Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz**, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (13. Baskı Seçkin Yayıncılık 2020), 83.

22 **Karakoç**, (n 2) 289; **Özen**, (n 8), 62.

23 **Timur Demirbaş**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (15. Baskı Seçkin Yayınevi 2020), 237; **Şenyüz**, (n 2) 388.

24 **Şenyüz**, (n 2), 389; **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) s. 257; **Görkemli**, (n 8) 422; **Hekim**, (n 12) 21.

25 **Berrin Akbulut**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (5. Baskı Adalet Yayınevi 2018), s. 267; **Şenyüz**, (n 2) 388; **Hekim**, (n 12) 22.

26 **Karakoç**, (n 2) 291.

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında vergiye esas teşkil eden tevsik edici belgelerin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi yasaklandığından, vergiyi doğuran bir işlemin hiç bir şekilde belgelendirilmemesi halinde bu suç oluşmaz. Örneğin Alman Vergi Kanununun 370'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2 numaralı alt bendinde gerçek ihmalî suç olarak vergi hukuku açısından bildirim yükümlülüğü bulunan kişinin gerekli bir işlemi hiç bildirmemesi suç sayılmıştır. Türk hukukunda böyle bir fiil, kabahat teşkil etmekle birlikte, suç oluşturmamaktadır²⁷.

VUK m. 359/b'de yasaklanan seçimlik hareketlerden ilki; defter kayıt ve belgeleri yok etmektir. Buradaki tipik hareket, maddede suçun konusu olarak sayılan belgelerin yok edilmesidir.

Yok etmek sözlükte; ifna etmek, tüketmek, ortadan kaldırmak anlamlarına gelmektedir²⁸.

Maddede açıkça "yok etme"nin gerçekleştirilmesi aranmıştır. Bu nedenle suçun oluşabilmesi için suçun konusunun varlığının ortadanü kaldırılması gerekir. Belge kopartılarak saklanır ve inceleme sırasında da ibraz edilmezse, vergi usul kanunu uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu belgenin yok edilmesi suçu oluşmayacaktır.

Öğretide bir görüş tahrifat sebebiyle belgenin okunamaz veya kullanılamaz hale gelmesini de yok etme olarak nitelendirmiştir²⁹.

Bir belgeyi tahrif etmek, belgenin bozulması anlamına gelmektedir. Belgenin tahrif edilmesinden bahsedebilmek için metnin bir kısmının yok edilmesinden sonra da belge olarak nitelendirilebilecek bir içeriğin mevcut olması gerekir³⁰. Tahrif etmek ile yok etmek fiili bu şekilde birbirinden ayrılır. Belgenin yok edilmesinden maksat, belgenin varlığının sona ermesidir. Tahrifat ise ayrı bir anlam taşır. Örneğin belgenin tekrar birleştirilemeyecek şekilde yırtılması, yakılması veya suya atılarak tamamen özelliğini kaybetmesi ile suç oluşacaktır. Ancak belgenin bir kısmının okunamayacak hale getirilmesi durumunda ise 359'uncu maddenin a fıkrasının 2'nci alt bendindeki suç oluşacaktır³¹.

Bilindiği üzere ceza hukukunda kıyas yasaktır (TCK m. 2). Genişletici yorum ile suç ve ceza ihdas edilemez. Kaldı ki defter, belge ve kayıtları yok etme fiilinin düzenlendiği 01.01.1999 tarihinde, 765 sayılı TCK'nın belgede sahteciliğe ilişkin hükümlerinde belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya tahrif edilmesine ayrı ayrı cezalandırılmaktaydı (765 s.lı TCK m. 342). Benzer şekilde TCK'nın 205'inci maddesinde de resmi bir belgeyi bozmak ve yok etmek ayrı ayrı düzenlenmiştir³². Bu nedenle birinci fiil olarak sayılan defter, kayıt ve belgeyi yok etme, tahrif suretiyle işlenemez. Belgenin varlığına son verilmesi gerekir. Belgeyi saklamak da, bu suçu oluşturmaz³³.

27 Suç tipi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Seer**, (n 1) 4.

28 Hayat Büyük Türk Sözlüğü, Ed.: **Rado, Şevket**, İlmî Kontrol: **Ergin, Muharrem**, Hayat Yayınları, İstanbul, 1970, 561.

29 **Özen**, (n 8), 63; **Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot**, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, (Yaklaşım Yayıncılık 2009), 482.

30 Gbi bkz: **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 169.

31 **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 167; **Erman**, (n 5) 60; **Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz**, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (7. Baskı Adalet Yayınevi 2020), 799.

32 Gbi bkz: **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4), 364; **Koca/Üzülmöz**, *Özel Hükümler*, (n 31) 797.

33 İlgili hükümler için bkz: **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 6 vd.

Defter, kayıt ve belgeyi yok etmek fiili, ihmali davranışla da işlenebilir. Failin, suçun konusunun yok olacağını somut bir şekilde öngörmesine (olası kast) veya bilmesine (kast) rağmen yine de defter, kayıt ve belgeyi olduğu yerde bırakırsa, ihmal suretiyle icra söz konusu olacaktır. Örnek olarak yakında çıkan yangını fırsat bilen failin, faturaları masasının üstünde bırakması verilebilir³⁴.

Kısmen veya tamamen sahte belge düzenlemek suçunun maddi unsurunun hareket kısmı, vergi kanunları çerçevesinde tutulması veya düzenlenmesi gereken belgenin kısmen ya da tamamen sahte olarak üretilmesidir. 4369 sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle yapılan değişiklikten sonra suçun oluşması için ayrıca vergi ziyayı ya da sahte belgeyi kullanma aranmamaktadır. Yargıtay içtihatlarında, vergi kanunlarınca tanzimi gereken belgenin sahte olarak düzenlenmesi halinde suç oluşur³⁵. Burada ayrıca bir netice aranmadığından suç, sırf hareket suçu söz konusudur³⁶.

TCK'nın 207'nci maddesinin hükmüne göre özel belgede fikri sahtecilik, cezalandırılmaz. Buna karşılık özel belge niteliğindeki faturada fikri sahtecilik, VUK'un 359 uncu maddesinde tipik fiiller arasında sayılmıştır³⁷.

VUK m. 359/b anlamında sahtekarlık, gerçek bir işleme dayanmayan belge üzerinde sahtekarlık olarak anlaşılmalıdır. Zira tarafları itibariyle gerçek bir alım satıma dayalı faturada fikri sahtecilik (malın miktarı, nevi veya fiyatı), muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilini oluşturmaktadır (VUK m. 359/a-2). Ancak hiç varolmayan bir ilişkiyi veya varolmakla birlikte tarafları tamamen farklı bir işlemi tevsik etmek üzere hazırlanmış belge söz konusu olduğunda, VUK m. 359/b uygulanacaktır. Bu nedenle faturada yapılan her türlü fikri sahtecilik, VUK m. 359/b'de tanımlanan suç oluşturamaz³⁸. Yargıtay içtihatları da bu doğrultudadır³⁹.

Maddede, sahte fatura veya belgenin kullanılması da suç olarak tanımlanmıştır. Burada suçun fiil unsuru, kısmen veya tamamen sahte ve vergi kanunlarınca düzenlenmesi gereken belgenin vergisel sonuç doğuracak şekilde kullanılmasıdır. Deftere kaydedilmemiş ya da başka bir mükellefe verilmemiş sahte belge, VUK 359/b'de tanımlanan kullanma fiilini oluşturmaz⁴⁰.

Kullanmak; sözlükte “bir şeyi yararlı olduğu işe sürmek, işletmek, bir şeyden belli bir amaçla yararlanmak” demektir.

34 Şenyüz, (n 2) 398.

35 Yarg. 11. C.D., , 2005/3238 E. , 2006/7513 K., 25.09.2006; Çiftçi, (n 1) 634.

36 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki durum için bkz: Erman, (n 5) s. 53 vd; Kızılot/Kızılot, (n 29) 245.

37 Şişman, (n 5) 287.

38 Şenyüz, (n 2) 397; Şişman, (n 5) 272.

39 “Çorum Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı vergi mükellefi olan sanığın 2007 takvim yılında zemin etüdü hizmetlerinde bulunduğu müşterilerinden Jeoloji Mühendisleri Odasının belirlediği asgari fiyat tarifesi üzerinden ücret aldığı halde, düzenlediği faturalarda aldığı ücreti düşük göstererek eksik fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen somut olayda; eylemin ... sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesine uyan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanlıgı sonucu aynı Kanun'un 359/b-1 maddesine göre sahte fatura düzenleme suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması” Yarg. 11. C.D., 2016/5041 E., 2019/5059 K., 27.05.2019.

40 Kızılot/Kızılot, (n 29) 510.

TCK'nın 207 nci maddesinin gerekçesinde de açıkça vurgulandığı üzere, “kullanmadan maksat, bu sahte belgenin herhangi bir hukukî ilişkide veya herhangi bir hukukî işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya” çalışmaktır.

Belgede sahtecilik suçu anlamında kullanma; sahte bir belgenin, hukuki ilişkide veya hukuki işlemin tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır. Bu suretle belge, aldatılan kişi bakımından algılanabilir hale getirilmektedir⁴¹.

Kullanmadan söz edebilmek için, mutlaka muhatap kişinin belgeyi algılamış olması veya muhtevasını fiilen öğrenmiş olması gerekli değildir. Belgenin ulaşılabilir hale getirilmesi yeterlidir. Bu anlamda belgenin alenileştirilmesi de kullanma olarak nitelendirilebilir⁴². Ayrıca belge, sahte olmaması halinde hangi amaca hizmet edecek idiyse o amaçla kullanılmış olmalıdır⁴³.

Sahte faturayı kullanmak, suçun seçimlik hareketlerinden biridir. Bu itibarla kullanma fiilini, sahteciliği gerçekleştiren kişinin yapması durumunda yine tek suçtan ceza verilecektir. Zira seçimlik hareketli suçlarda, failin bu hareketlerden birini yapması suçun oluşması için yeterli olup, birden fazlasını gerçekleştirmesi halinde de ortada yine tek suç vardır⁴⁴.

Doktrinde kısmen sahte bir belge düzenlenmesi veya değiştirilmesi halinde kullanmanın bu sahte kısımlara ilişkin olması gerektiği ifade edilmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında tanımlanan suç açısından bu görüş değerlendirildiğinde, 230 uncu maddede yer alan faturanın unsurları dışında bir sahtecilik yapıldığında, faturanın kullanılması vergi kaçaklığı suçunu oluşturmayacaktır. Zira bu durumda vergi düzenine ilişkin yapılmış bir sahtecilik mevcut değildir. Örneğin kişinin, unsurları gerçek olan faturanın altına başka bir kişi adına; “faturadaki borca kefilim” şeklinde yazı yazarak sahte imza atması ve faturayı deftere işlemesi halinde sahte fatura kullanma suçundan değil (VUK m. 359/b), özel belgede sahtecilik suçundan cezalandırılacaktır⁴⁵.

Özel belgede sahtecilik suçunda, suçun oluşması için basit bir kopyanın kullanılması yeterli değildir⁴⁶. Buna mukabil asıl belge yerine konulabilen resmi tasdikli bir kopya, özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturur. Çünkü burada hukuken orjinal yerine geçebilen bir belge söz konusudur⁴⁷.

Vergiye doğuran asıl belgenin sureti, düzenlenen belgenin aslını elinde tutan mükellefin, karşı tarafa tevsik amacıyla verdiği belgedir. Bu suret, karşı taraf açısından belge aslı yerine geçmekte ve defterlere işlenebilmektedir. Bu nedenle VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrası suret, asıl belge

41 **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 460.

42 **Koca/Üzülmez**, *Özel Hükümler*, (n 31) 780.

43 **Güngör**, 87.

44 **Güngör**, 86; **Yüksektepe**, 308.

45 **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 174.

46 “Sanığın, üzerine kendi fotoğrafını yaptırdığı R.A.’un sürücü belgesi fotokopisini kullanarak TTNET ve telefon aboneliği yaptırdığı, olayın gerçekleştirildiği anda aslı ele geçirilemeyen “fotokopi” belgenin kullanıldığı ve “üzerinde sahtecilik yapılmış sürücü belgesi aslının” veya “onaylı suretinin” kullanıldığına dair dosyada delil olmaması karşısında, sanığın eyleminin 5237 sayılı TCK.nın 157/1. maddesi gereğince basit dolandırıcılık suçunu oluşturacağı gözetilmeksizin” **İstanbul B.A.M. 21. CD., 2017/1582 E. 2017/1655 K., 13.07.2017 t.**

47 **Schönke/Schröder/Cramer**, § 267, kn. 74.

yerine konulabilen ve bu suçun konusunu teşkil eden belge hükmünde olup, basit bir fotokopi değildir. Ancak kişiye verilen suret, imzasız veya onaylı değil de basit bir fotokopiden ibaretse bu durumda suç oluşmaz⁴⁸.

Bilindiği gibi TCK'nın “Dava zamanaşımı” başlıklı 66 ncı maddesinin altıncı fıkrasında, dava “zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs hâlinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden ... itibaren işlemeye başlar” denilmektedir. Fatura açısından da önem arz eden 207 nci maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere; “kullanmadan maksat, bu sahte belgenin herhangi bir hukukî ilişkide veya herhangi bir hukukî işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya” çalışmaktır. Kişinin, seçimlik olarak düzenlenen hareketlerden hem belgeyi düzenleme hem de kullanma fiilini gerçekleştirmesi halinde dava zamanaşımı son kullanma anına göre hesaplanacaktır. Aynı şekilde, suçun işlendiği zaman da son kullanma anına göre belirlenecektir⁴⁹.

İfade edildiği üzere, “kullanma”, belgenin ulaşılabılır hale getirilmesidir. Kullanma sonucunda bir başkasının, belgeyi gerçekten algılamış veya görmüş olması zorunlu değildir⁵⁰. Sahte faturanın başka bir kişiyle olan alım satım kayıtlarına ilişkin deftere işlenmesi, kullanmaya örnektir.

“Kullanmak”dan söz edebilmek için, sahte belgenin vergisel bir işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi yeterlidir. Örneğin vergi incelemesi sırasında bir alacağın faturası sorulduğunda, sahte faturanın ibraz edilmesi halinde VUK m. 359/b'de tanımlanan suç oluşacaktır⁵¹.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere VUK'un 359'uncu maddesi TCK'nın suç politikası ve belgede sahteciliğe ilişkin düzenlemeleriyle yeknesaklık göstermemektedir. Özellikle tahrif etmek, yok etmek ve fikri sahteciliğe ilişkin hükümler kaleme alınırken, fiil ile suçun konusu arasında sağlam bir bağ tesis edilememiştir. Amaçlanan kanuni tip ile ihdas edilen hüküm arasında aykırılıklar olduğu intibai uyanmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması, düzenlenmesi veya ibrazı gereken defter yaprağın kopartılmasının tipik fiil olarak addedilmesi gerekirken, aynı zamanda yaprağın yok edilmesi aranmıştır. Sahtecilik fiili açısından da muhteviyatı itibariyle yanıtıcı belge ile faturada fikri sahteciliğin ayrı bentlerde yazılması çelişki doğurmaktadır. Bu nedenle VUK'da yer alan sahtecilik fiillerinin, TCK'nın 207'nci maddesine eklenecek bir fıkra ile düzenlenmesinin daha isabetli olduğu kanaatindeyiz.

2. SUÇUN KONUSU

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında tanımlanan suçun konusunu “defter, kayıt ve belge” oluşturmaktadır. Suçun oluşabilmesi için vergi hukuku anlamında tutulması ve düzenlenmesi,

48 Koca/Üzülmez, *Özel Hükümler*, (n 31) 766; Özen, (n 8), 69.

49 İzzet Özgenc, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (16. Bası Seçkin Yayınevi 2020), 187.

50 Schönke – Schröder-Cramer, § 267, kn. 76; Koca/Üzülmez, *Özel Hükümler*, (n 31) 780.

51 Yüce, (n 9) 128; Şenyüz, (n 2) 400.

saklanması veya ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi, sahte olarak düzenlenmesi, başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi, veya bu sahte belgelerin kullanılması zorunludur.

Belgede sahtecilik suçlarının konusunu teşkil eden belge, yalnızca bir düşünce açıklamasının yazıya dökülmesinden ibaret değildir. Belge; somut, delil değeri olan, düzenleyicisi belli, bir düşünce açıklaması ihtiva eden yazılı ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli nesnedir⁵².

İnceleme konusu vergi kaçaklığı suçunun konusunu teşkil eden belge, Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının; “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımında yer alan düzenlemelerden hareketle belirlenir. Burada yalnızca vergiyi tevsik edici belgeler önem arz eder. Bunun için kayıtların tevsiki ve hangi işlemlerde hangi belgelerin düzenleneceğini gösteren Vergi Usul Kanununun 227 ve devamı maddelerine bakılmalıdır. Burada fatura ve fatura yerine geçen belgeler; fatura (m. 229), perakende satış vesikası (m. 233), gider pusulası (m. 234) ve müstahsil makbuzu (m. 235) olarak gösterilmiştir. Şu halde sahte belge düzenleme veya bu vasfını bilerek kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçaklığı suçunun konusunu teşkil eden belgeler, burada sayılanlarla sınırlıdır⁵³.

Yok etme fiilinin konusu ise yalnızca VUK anlamında tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlarla sınırlıdır⁵⁴.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararda; sahte faturanın, 193 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 63 üncü maddesinde düzenlenen özel vergi indiriminde kullanılmasının vergi kaçaklığı suçu olarak nitelendirilmesini bozma sebebi yapmıştır⁵⁵.

VUK'un 227 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında; “*bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı*” belirtilmiştir. Bu hükmü iki şekilde yorumlamak mümkündür.

Birincisi zorunlu unsurları ihtiva etmeyen bir defter, kayıt veya belge, 227 nci maddenin 3 üncü fıkrası gereğince hiç düzenlenmemiş sayılacağından, VUK anlamında bir belge olarak nitelendirilemeyecek ve bunun sonucunda suçun konusunu da teşkil edemeyecektir. Bu durumda failin fiili açısından işlenemez suç söz konusu olacak ve fail, diğer unsurları da bulunmak kaydıyla o özel belgede sahtecilik suçundan cezalandırılacaktır⁵⁶.

İğfal (aldatma) kabiliyeti, mevzuatımızdaki bütün belgede sahtecilik suçları açısından ortak bir unsurdur. Aldatma kabiliyetinin yokluğu halinde vasitanın mutlak imkansızlığı ortaya çıkmaktadır⁵⁷.

52 Johannes Wessels, Michael Hettinger ve Armin Engländer, Strafrecht Besonderer Teil 1, (42. Auflage C.F. Müller 2018) 269, kn. 888; Gökçen, *Belgede Sahtecilik*, 47.

53 Ceyda Ümit, ‘Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri’, (2021), 11(1) Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 357, 365.

54 Kızılot/Kızılot, (n 29) 497.

55 YCGK., 2000/11-90 E., 2000/96 K., 02.05.2000; Yüce, (n 9) 129.

56 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) s. 326; Görkemli, (n 8) 427.

57 Gökçen, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 115; Koca/Üzülmez, *Özel Hükümler*, (n 31) 773.

Bu sebeple sahte bir belgeden söz edilebilmesi için iğfal kabiliyetinin mevcudiyeti zorunludur. VUK'un 227 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan düzenleme de esas itibarıyla unsurları eksik olan belgenin hüküm ve sonuç doğurmayacağını belirtmektedir.

İkinci görüş ise bu hükmü, yalnızca faturanın vergisel anlamda kullanılamayacağı şeklinde yorumlamakta ve vergi hukuku açısından yoklukla malul olan bu belgenin, VUK m. 359'da tanımlanan suçlara vücut vermeye devam edeceğini savunmaktadır. Buna göre vergi kaçakçılığı suçunun ihdas edilmesiyle güdülen amaç, devletin vergisel olarak kayba uğramamasıdır. Bu nedenle belgede sahtecilik suçlarından farklı olarak burada iğfal kabiliyeti suçun unsuru olarak aranmamalıdır⁵⁸.

Yargıtay da, zorunlu unsurların bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiğini ve zorunlu unsurları ihtiva etmeyen belgenin fatura olarak addedilemeyeceğini kabul etmektedir. Diğer bir anlatımla Yargıtay, ilk görüşü benimsemektedir⁵⁹. Biz de ilk görüşe iştirak ediyoruz.

Kanunilik ilkesi gereğince tipik sayılan fiil kapsamında suçun konusunu teşkil eden belge, kanunla vergiyi tevsik edici niteliği haiz olarak sayılmalıdır. Aksi takdirde idarenin düzenleyici işlemleriyle suçun konusu genişletilebilecek, yeni suçlar ihdas edilebilecektir (Beyaz Hüküm). Bu nedenle örneğin Maliye Bakanlığına vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defter ve belgelere ilaveten başka defter ve belge tutulması zorunluluğu getirme yetkisi veren VUK'un mükerrer 257'nci maddesi, beyaz hüküm ihtiva etmektedir. Bu nedenle hükümden zikredilen defter ve belgeler, VUK'un 359'uncu maddesinde tanımlanan suçun konusunu oluşturmaz⁶⁰.

3. NETİCE VE NEDENSELLİK BAĞI

Hareketin sonucu, zarar veya tehlike şeklinde ortaya çıkabilir. Bir kimsenin hayatına, onuruna veya mülkiyet hakkına yönelik gerçekleştirilen bir saldırı, zarar vermedir. Zarar suçlarında bir neticenin varlığı aranır. Bu suçlardaki kast, tipik neticenin bilinmesi ve istenmesidir⁶¹.

58 Şişman, (n 5) 278.

59 “Sanıkların 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarını işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sahte fatura düzenleme suçunun maddi konusunun fatura olması; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasında “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması; sanıkların sahte fatura düzenlemediklerini savunmaları karşısında; yüklenen suçlarının unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespiti için; 1. Sanıkların 2009 ve 2010 takvim yıllarında düzenlendiği iddia olunan faturalardan, her takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirilerek incelenmesi ve 213 sayılı Kanun'un 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi (...)” Yarg. 11. C.D., 06.11.2018 t., 2016/4559 E., 2018/8769 K.; Yarg. 11. C.D., 15.11.2018 t., 2016/12454 E., 2018/9171 K. Ayrıca bkz: Şişman, (n 5) 280.

60 Karaarslan, (n 1) 124; Benzer bir problem Alman Vergi Kanununun 370'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında da mevcuttur. Burada vergi suçuna ilişkin hükümlerin, Avrupa Birliğine üye devletler tarafından konulan vergiler hakkında da uygulanacağı öngörülmüştür. Hükmün eleştirisi için bkz: Schmitz – Wulf, (n 1) kn. 22.

61 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, Genel Hükümler (n 11) 338; Demirbaş, (n 23) 253.

Korunan hukuki değerin zarara uğrama tehlikesinin cezalandırıldığı durumlarda ise, bir netice aranmamaktadır. Kanun Koyucu, bir netice meydana gelmesini arıyorsa zarar suçu, böyle bir netice aramadan yalnızca korunan hukuki değerin tehlikeye düşürülmesi (somut tehlike suçu) veya fiilin işlenmesi ile tehlikenin doğduğunun kabulü (soyut tehlike suçu) söz konusu olacaktır⁶².

VUK md. 359/b'deki sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçunun oluşması vergi ziyayı şartına bağlı kılınmamıştır. Vergi kanunlarına göre tanzimi ve tutulması zorunlu belgenin kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması ile suç tamamlanır. İşlenen fiil ile vergi matrahının azalması veya vergi ziyayı neticesinin ortaya çıkması aranmaz. Bu nedenle 359/b'de düzenlenen sahtecilik suretiyle işlenen kaçakçılık suçu, sırf hareket suçudur⁶³.

Sırf hareketin cezalandırıldığı bu tür suçlarda nedensellik bağına ilişkin bir araştırma yapmak anlamsızdır. Zira fiil ile arasında illiyet bağı bulunması gereken bir netice yoktur. VUK m. 359/b'de düzenlenen suç tipinde, hareketin gerçekleştirilmesinden sonra somut bir tehlikenin doğması da gerekmemektedir. Bu nedenle VUK m. 359/b'de düzenlenen suç, soyut tehlike suçudur. 359 uncu maddede düzenlenen suçlardan yalnızca m. 359/a-2'de düzenlenen; vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçunda vergi matrahının azalması şeklinde netice aranmıştır. Ancak burada dahi vergi matrahının azalmasının netice değil, objektif cezalandırılabilme şartı olduğu yönünde görüş mevcuttur. Vergi matrahının azalması, netice olarak telakki edilirse, fiilin işlenmesinden sonra vergi matrahının azalmaması halinde fail, bu suça teşebbüsten cezalandırılacaktır⁶⁴.

4. FAİL

Anayasanın 38. maddesinde 'Ceza sorumluluğu şahsidir' denilmektedir. TCK'nın 20'nci maddesiyle de kimseye başkasının fiilinden ceza verilemeyeceği düzenlenmiştir. İkinci fıkrada, tüzel kişilere ceza verilemeyeceği, ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Ceza hukuku sorumluluğu doğuran fiil, insandan sadır olmalıdır. Bu nedenle hükmi şahıs olan tüzel kişinin suç faili olması söz konusu değildir⁶⁵.

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçunun faili, fiili bizzat işleyen kişidir. Tüzel kişiler, işlemlerini yetkili temsilcileri veya yönetim kurulları aracılığıyla yapar. Tüzel kişi nam ve hesabına hareket eden gerçek kişiler, VUK md. 359/b'de düzenlenen suçun faili olabilecektir. Vergi Usul Kanununun 333 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında da açıkça; "Bu kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" denilmiştir⁶⁶.

62 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükmüler* (n 11) 339.

63 Şenyüz, (n 2) s. 403; Çiftçi, (n 1) 634.

64 İlgili görüşler için bkz: Özen, (n 8), 78; Karakoç, (n 2) 299.

65 Özgenç, (n 49) 213.

66 Özen, (n 8), 24; Özgenç, (n 49) 213.

Kural olarak suçlar, herkes tarafından işlenebilir. Ancak Kanun Koyucu, bazı suç tiplerinde, belirli kişilerin fail olabilmesini öngörmüştür. Özel faillik şartını taşıyan kişilerin işleyebildiği bu suçlara özgü suç denir. Kamu görevlisinin öğrendiği suçu bildirmemesi, resmi belgede sahtecilik (TCK m. 204/2) ve zimmet suçları özgü suça örnek olarak verilebilir⁶⁷. Özel faillik sıfatını taşımayan kişiler, özgü suça ancak şerik olarak katılabilir. Örnek verilen zimmet suçunda, kamu görevlisi olmayan ve görevi nedeniyle kendisine kamuya ait bir şeyin muhafazası tevdi edilmeyen kişi, zimmet suçuna ancak şerik sıfatıyla iştirak edebilir. Bu tarz bir faillik vasfının aranmadığı suçlar, herkes tarafından işlenebilir⁶⁸.

VUK m. 359/b'de tanımlanan seçimlik hareketler, sahte belgeyi kullanma müstesna olmak üzere, özgü suç niteliğinde değildir. Düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu defter, kayıt ve belgeyi yok eden, sahte olarak düzenleyen, defter yaprağını kopartarak yerine hiç yaprak koymayan veya başka bir yaprak koyan herkes bu suçun faili olabilir⁶⁹.

Kullanma açısından ise failin mutlaka faturayı kullanma yetkisini haiz olması gerektiği, bu nedenle sahte faturayı kullanma fiilinin özgü suç olduğu ileri sürülmüştür. Buna göre vergi mükellefi, kanuni temsilci ve muhasebeci olmayan kişilerin faturayı deftere işleme yetkisi bulunmadığından bu kişiler suça ancak şerik sıfatıyla iştirak edebilir⁷⁰. Kullanma; yalnızca faturanın deftere işlenmesi sureti ile değil, deftere işleyecek kişiye bir sözleşme kapsamında sunulmak suretiyle de gerçekleştirilebilir. Ancak bu ihtimalde vergisel anlamda bir kullanma olmadığından şartları varsa yalnızca özel belgede sahtecilik söz konusu olacaktır. Bu sebeple bu görüş isabetlidir⁷¹.

5. MAĞDUR

Suçun maddi unsurlarından biri de mağdurdur. Mağduru olmayan suç yoktur. Mağdur, suçun konusunun ait olduğu kimsedir. Bir görüşe göre, ancak gerçek kişiler mağdur sıfatını alabilir. Tüzel kişiler ise suçtan zarar gören konumundadır. Buna göre her suçun doğal mağduru devlet değil, fakat devleti oluşturan bireyler, yani herkeştir⁷².

Suçun mağduru, suç teşkil eden fiilin işlendiği sırada hayatta olan gerçek kişiler olabilir. Bunun haricindeki aile bireyleri, devlet ve tüzel kişi gibi kurum ve topluluklar ancak suçtan zarar gören sıfatını alabilir⁷³. Bu bağlamda, kaçakçılık suçunun mağduru, vergi geliri tehlikeye düşürülen

67 **Özgenç**, (n 49) 212; **Koca/Üzülmez**, *Genel Hükümler*, (n 21) 113.

68 **Demirbaş**, (n 23) 542; **Ufuk Gencel**, 'Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları', *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. 3, 2014, 77.

69 **Çiftçi**, (n 1) 636. Aksi yönde bkz: **Yüce**, (n 9) 101.

70 **Ümit**, (n 53) s. 366.

71 **Gencel**, (n 68) s. 78. Alman Vergi Kanununda (Abgabenordnung), bazı vergi kaçakçılığı suçları açısından açıkça yükümlülük altında olan kişiye atf yapılmıştır. VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında ise böyle bir atf bulunmamaktadır. Gbi: **Seer**, (n 1) 5.

72 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 379.

73 **Koca/Üzülmez**, *Genel Hükümler*, (n 21) 106.

toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır. Devletin ya da Gelir İdaresi Başkanlığının, vergi kaçakçılığı suçunun mağduru olduğu yönündeki görüşe iştirak etmiyoruz⁷⁴.

C. SUÇUN MANEVİ UNSURU

4369 sayılı Kanunla değişmeden önce, VUK m. 344'ün birinci fıkrasında; kaçakçılık suçunda mükellef ya da vergi sorumlusunun kasten vergi ziyana sebebiyet vermesi aranmaktaydı. 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle yapılan değişiklik ile VUK'nun 359 uncu maddesinde “*kasten*” ibaresine yer verilmemiştir.

Bazı yazarlar, bu değişikliğin, kast olmaksızın, taksirle de kaçakçılık cezasının uygulanabileceği şeklinde bir yanlışa sebebiyet verecek şekilde kaleme alındığını ileri sürmüştür⁷⁵.

Bu çekinceler ve sorular, Maliye Bakanlığı tarafından da dikkate alınarak 306 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır. Burada Bakanlığa intikal eden olaylarda, vergi suçlarında kastın aranıp aranmayacağı sorusunun sık sık gündeme geldiği tesbit edildiği ifade edilmiş ve buna bağlı olarak; ‘*Failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiili bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunu araştırılması icap etmektedir*’ şeklinde açıklama yapılmıştır⁷⁶.

Kast ve taksir kusurluluğun bir türü değil, haksızlığın gerçekleştiriliş şeklidir. Failin, suçun maddi unsurlarına ilişkin bilgisine göre haksızlık; kasten, olası kast ile, bilinçli taksirle veya taksirle gerçekleştirilebilir.

Kural olarak suç sayılan haksızlık kasten gerçekleştirilir. Ancak ceza normunda taksirle işlenen fiiller de yasaklanmışsa bu fiillerin taksirle işlenen şekli de cezalandırılır⁷⁷.

Kanun metninde; “bilerek”, “bilmesine rağmen” gibi ibarelere yer verilmesi halinde o suç yalnızca doğrudan kastla işlenebilir. Suçun olası kastla şekli cezalandırılmaz⁷⁸.

VUK m. 359/b'de daha önce mevcut olan “kasten” terimi, suçun kasten veya olası kastla işlenebileceğini belirtmekteydi. Yapılan değişiklik ile kasten ibaresinin çıkarılması, suçun taksirle işlenen şeklinin de cezalandırılacağı anlamına gelmez. Fıkra metninde gereksiz olarak duran kasten kelimesinin metinden çıkarılması ile diğer kasten işlenen suç tipleri ile uyum sağlanmıştır. Zaten kural olarak suçun manevi unsurunun “kast” olduğu TCK m. 21/1'nci maddesinde belirtilmektedir⁷⁹.

Kullanılan belgenin, mutlaka kasten sahte olarak düzenlenmiş olması gerekli değildir. Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık sonucunda sahte bir belge meydana getirilmiş olabilir. Söz konusu belge,

74 Yüce, (n 9) 52.

75 Kızılot/Kızılot, (n 29) s. 512. Ayrıca bkz: Akdeniz, (n 9) 98.

76 Akdeniz, (n 9) 99.

77 Akbulut, (n 25) 383; Demirbaş, (n 23) 376.

78 Wessels/Beulke/Satzger, (n 19) 110, kn. 348; Özgenç, (n 49) 261; Koca/Üzülmez, Genel Hükümler, (n 21) 168.

79 Görkemli, (n 8) 423; Seer, (n 1) 6; Akdeniz, (n 9) 101.

bu özelliği bilinerek kullanılmışsa, inceleme konusu kasten işlenen vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olur⁸⁰.

D. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Haksızlık teşkil etmesi itibariyle suç, hukuka aykırı olmayı bünyesinde barındırmak zorundadır. Tipik davranışın suç olarak nitelendirilebilmesi için fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi de gerekmektedir⁸¹. Hukuka aykırılık, fiile ilişkin bir hukuka uygunluk sebebinin bulunmaması anlamına gelir Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı halinde fiil, baştan itibaren hukuka uygun ortaya çıkmış olacaktır.

TCK'nun Birinci kitabının 'Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Haller' başlıklı ikinci bölümünde hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu etkileyen sebepler bir arada düzenlenmiştir. Gerçekte ise hukuka aykırılık, haksızlığın bir unsuru iken kusurluluk; haksızlık gerçekleşikten sonra bu haksızlık dolayısıyla failin muaheze edilip edilmemesi ile ilgili bir husustur⁸². Bu sebeple çalışmamızda hukuka uygunluk sebeplerini suçun unsurları bölümünde burada, kusurluluğu etkileyen sebepleri ise ayrı bir başlık altında aşağıdaki bölümlerde inceleyeceğiz.

TCK'da hukuka uygunluk sebepleri; kanun hükmünün icrası (m.24/1), amirin hukuka uygun emrinin ifası (m. 24/2), meşru savunma (m. 25/1), hakkın icrası (m. 26/1) ve ilgilinin rızası (m. 26/2) olarak beş başlık altında incelenebilir⁸³.

İfade edelim ki inceleme konusu vergi kaçakçılığı suçu açısından özel önem arz eden bir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır.

Bir görüşe göre yalnızca ıztırar hali (TCK md. 25/2) vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulanabilecek bir hukuka uygunluk nedeni teşkil etmektedir. Örnek olarak failin, kendi kusuruyla sebep olmadığı (sosyal veya siyasi sebepler ile gerçekleşen) iflastan kurtulmak için vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi gösterilmiştir⁸⁴.

Burada önemle belirtmek gerekir ki zorunluluk hali, Alman Ceza Kanunun aksine TCK'da ayrı ayrı hem bir hukuka uygunluk sebebi hem de kusurluluğu etkileyen sebep olarak düzenlenmemiştir. Biz zorunluluk halini, kusurluluğu etkileyen (kaldıran) bir sebep olarak kabul ediyoruz. Zira hukuka uygunluk sebebinin bulunduğu hallerde, tüm hukuk düzeninin cevaz verdiği bir fiil söz konusudur. Kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerde ise suç oluşmasına rağmen failin kusuru bulunmadığından muaheze edilememesi sözkonusu olup ikisi birbirinden farklıdır. Zorunluluk hali de bu kapsamdadır⁸⁵.

80 **Koca/Üzülmez**, *Özel Hükümler*, (n 31) 781.

81 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 483; **Özgenç**, (n 49) 453; **Erdin**, (n 20), 19 vd.

82 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 485; **Özgenç**, (n 49) 454.

83 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 483 vd.

84 **Erman**, (n 5) 25.

85 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 640.

Verilen iflas örneği değerlendirildiğinde, esas itibarıyla kişinin iflas etmesi hukuk düzeninin ondan beklediği davranış şeklidir. Zira borçlarını ödemeye yeterli malvarlığı kalmayan kişi, iflas başvurusunda bulunmak zorundadır. Bu nedenle yaşanan doğal afet, salgın hastalık vesair kişinin kendisinin sebebiyet vermediği bir tehlike nedeniyle kişinin vergi borcunu ödemekte acze düşeceği gerekçesiyle vergi kaçaklığı suçunu işlediğinde bunun kusurluluğunu kaldırabileceğini ileri sürmenin mümkün olmadığı kanısındayız⁸⁶.

III. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

A. SUÇA TEŞEBBÜS

Suçun konusu üzerinde zarar tehlikesi meydana getiren soyut tehlike ve somut tehlike suçları, icrai veya ihmali hareketin gerçekleştirilmesiyle tamamlanır. Bu suçların oluşması için ayrıca bir netice aranmaz. Bu nedenle neticenin gerçekleşmesinin aranmadığı bu tür suçlara sırf hareket suçları denir⁸⁷.

İcra hareketlerinin kısımlara bölünebildiği suçlarda, icra hareketlerine doğrudan doğruya başlayan failin elinde olmayan nedenlerle neticenin gerçekleşmemesi veya icra hareketlerinin yarıda kalması halinde teşebbüs söz konusu olacaktır. Sırf hareket suçlarında, hareketin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanacağı için icra hareketlerinin kısımlara bölünmesi, zarar suçlarına nazaran daha zordur⁸⁸.

VUK md. 359/b'de tanımlanan suçlarda, sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılmasıyla suç tamamlanmaktadır. Suçun ayrıca vergi ziyasına sebep olması aranmaz. Bu nedenle sırf hareketi suçu olan sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçaklığında teşebbüs, ancak hareketin kısımlara bölünebildiği durumlarda mümkündür. Örneğin sahte fatura düzenlenmiş ancak tamamlanması için gerekli imza henüz atılmadan fail yakalanmışsa, teşebbüs söz konusu olacaktır. Benzer şekilde başkası tarafından düzenlenmiş sahte faturanın muhasebe çalışanına verilmesi esnasında failin yakalanması, teşebbüs aşamasında kalmış sahte fatura kullanmak suretiyle vergi kaçaklığı suçuna (VUK m. 359/b) örnektir⁸⁹.

Failin suça teşebbüsten sorumlu tutulabilmesi için doğrudan doğruya icra hareketlerine başlaması aranır. Yargıtay, bir kararında, sanığın oğlu ile yaptığı telefon görüşmesinin hükme esas alınamayacağını, sanığın üzerinde elkonulan boş fatura koçanları ile notların teşebbüs açısından mahkumiyete yeterli olmadığını belirtmiştir⁹⁰.

86 Aksi yönde bkz: **Erman**, (n 5) 25.

87 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 339; **Özgenç**, (n 49) 190; **Koca/Üzülmez**, *Genel Hükümler*, (n 21), 84.

88 **Demirbaş**, (n 23) 504; **Akbulut**, (n 25) 617.

89 **Şenyüz**, (n 2) 448; **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 275.

90 "Sanığın oğlu ile yapılmış telefon konuşmalarının hükme esas alınmayacak olması ve üzerinde ele geçen bir kısım düzenlenmemiş boş fatura ve not kağıtlarının da atılı suçun işlendiği yönünde kesin ve inandırıcı delil niteliğinde bulunmaması karşısında beraat kararı verilmesi gerekir. Sanığın Yapı şirketine sahte fatura temin etmek fiiline maddi menfaat gözetmeksizin iştirak ettiği ve eyleminin 213 Sayılı Kanunun 360 mnci maddesine uygun bulunduğunu belirten vergi dairesince düzenlenmiş mütalaa içeriği gözetildiğinde, sanık hakkında 213 Sayılı Kanunun 360 mnci maddesinin uygulanıp

B. SUÇA İŞTİRAK

I. GENEL AÇIKLAMALAR

Kanuni tipte tek kişi tarafından işlenebileceği öngörülen bir suçun, birden fazla kişi tarafından aralarındaki anlaşmaya göre her birinin illi değeri haiz katkısıyla birlikte işlenmesi halinde suça iştirak söz konusu olur. İştirak, suçun özel görünüş şekillerinden biridir⁹¹.

İştirak; faillik ve şeriklik şeklinde ortaya çıkabilir.

Fiili doğrudan doğruya birlikte gerçekleştirenlerden her biri fail olarak sorumludur. Suçun icrasına iştirak etmekle birlikte, kanuni tanımda yer alan fiili gerçekleştirmeyenler, şerik olarak vasıflandırılır⁹².

Vergi suçları açısından VUK'un 360'ıncı maddesinde özel bir iştirak hükmü öngörülmüştür. Buna göre, 359'uncu maddede yazılı suçların işlenmesine iştirak edenler hakkında, suçtan menfaat elde etmemiş olmaları halinde, Türk Ceza Kanununun iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısına hükmedilir.

08.02.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesiyle ile değiştirilmeden önce VUK m. 360; *"Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur"* şeklindeydi.

Türk Ceza Kanununun genel hükümlerindeki iştirake nazaran özel bir iştirak hükmü öngören bu düzenleme, 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle ihdas edilmişti. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, bu kanuna uyum sağlaması amacıyla VUK'un 360'ıncı maddesi değiştirilmiştir. Artık vergi suçları ve konumuz olan kaçakçılık suçu açısından Türk Ceza Kanununun iştirak hükümleri uygulanacak, şartları varsa VUK'un 360'ıncı maddesine göre cezada indirim yapılacaktır⁹³.

Değişiklik yapılmıyorsa, cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep içeren VUK m. 360, TCK'nın iştirake ilişkin hükümleri ile çelişmesi sebebiyle kadük kalmış olacaktı. Bir örnekle açıklamak gerekirse, menfaat gözetmeksizin suça yardım eden kişinin cezası, TCK'ya göre yarı oranında indirilecektir (TCK m. 39/1). 5728 sayılı Kanun da aynı oranda indirim içerdiğinden, menfaat gözetmeksizin suça yardım eden kişinin cezası değişmemiş olacaktır⁹⁴.

uygulanmayacağıının tartışılmaması bozma nedenidir" **Yarg. 16. C.D., 2017/1746 E., 2018/266 K., 14.02.2018.**

91 **Sedat Apak**, Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, (Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilimdalı 2008), 120; **Gencel**, (n 68) 77.

92 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 639.

93 **Apak**, (n 91) 119; **Gencel**, (n 68) 80.

94 **Karakoç**, (n 2) 108; **Şenyüz**, (n 2) 446; **Apak**, (n 91) 119.

Bu düzenleme gereğince vergi kaçaklığı suçunun birden fazla kişiyle birlikte işlenmesi halinde, kişinin yardım eden, azmettiren veya müşterek fail olması fark etmeksizin işlenen fiilden menfaat temin edip etmediği araştırılmak zorundadır.

Maddede geçen menfaatin hukuki niteliği de önem arz etmektedir. Bir görüşe göre, hükümde menfaatin yalnızca maddi olması aranmamıştır. Menfaat, manevi de olabilir. Ancak manevi menfaat ile neyin kastedildiğine dair bir örnek verilmemiştir⁹⁵.

Bizimde iştirak ettiğimiz görüş, hükmün yalnızca maddi menfaati aradığı yönündedir. İştirakte menfaate ilişkin cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep, ilk defa 4369 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle düzenlenmiştir. Bu maddenin komisyon raporunda ayrıntılı izahata yer verilmiş, fakat menfaatin kapsamına dair bir açıklama zikredilmemiştir. Bununla birlikte esas itibarıyla vergi düzenine aykırılık teşkil eden vergi kaçaklığı fiillerinde suça iştirak eden kişinin cezasında indirim öngörülmesinin maddi menfaate isabet ettiği kuşkusuzdur⁹⁶. Düşüncemize göre 360 ıncı maddede yer alan menfaat; suça iştirak eden kişinin, suçun işlenmesiyle sebebiyet verdiği vergi ziyandan bir kar etmesi veya bu iştirak sebebiyle başka bir kişiden bir malvarlığı değerini edinmesi şeklinde anlaşılmalıdır. Menfaatin mutlaka az ödenen vergi sebebiyle kişinin kar etmesi şeklinde anlaşılmamalıdır. Şirketin muhasebe işlemlerini gerçekleştiren kişi, sahtecilik fiiline iştirak etmesine rağmen muhasebecilik ücretinden başka bir ücret almaması halinde, menfaat temin etmeksizin suça iştirak etmiş sayılacaktır⁹⁷.

Yargıtay içtihatlarında da açıkça maddi menfaat temininin araştırılması gerektiği vurgulanmaktadır⁹⁸.

2. FAİLLİK

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; suçun kanuni tanımındaki fiili birlikte işleyenlerden her birinin fail olarak sorumlu olduğu belirtilmektedir. İkinci fıkrada ise suçun

95 **Özen**, (n 8), 88.

96 Maddi menfaati daha da dar tanımlayan Erman'a göre; menfaat kavramı dar manada kullanılmış olup, bizzat vergi kaçaklığı fiilinden elde edilmiş olmalıdır. Örneğin kişinin, vergi kaçaklığı fiiline yaptığı katkı sebebiyle dolgun bir ücret alması veya maaşına ilave yapılması burada yer alan menfaat şartını karşılamamaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Erman**, (n 5) 33. Ayrıca bkz: **Gencel**, (n 68) 79.

97 **Gencel**, (n 68) 80.

98 "Sanığın aşamalarda, suç tarihi öncesinde Sefa E.'in kahvehanesinde işçi olarak çalıştığını, kendisi adına olan Güner Orman Ürünleri ünvanlı işletmenin de Sefa tarafından adına kurulup fiilen idare edildiğini, hem kendisi adına hem de Sefa adına açılan işyerleriyle fiilen ilgilenmediğini, günlük 10 TL karşılığı kendisi adına açılan yazıhanede beklediğini, 24.11.2005 tarihin de askere gittiğini, döndükten sonra da kendi adına tesis ettirilen mükellefiyeti iptal ettirdiğini savunması karşısında; sanığın ölü Sefa E.'in 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçuna maddi menfaat gözeterek iştirak iradesiyle ne şekilde katıldığına somut delilleriyle birlikte gerekçeye yansıtılmaması ve 213 Sayılı Kanunun 360. maddesinin 2. cümlesinin uygulanıp uygulanmayacağına da tartışılmaması" **Yarg. 11. C.D., 2011/5756 E., 2011/20867 K., 19.10.2011**; "Ayrıca 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanık ...'nün mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile sanıklar hakkında hükümler kurulması" **Yarg. 11. C.D., 2021/7813 E., 2021/5858 K., 23.06.2021**.

işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin fail olarak sorumlu olması hüküm altına alınmıştır. Ayrıca araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneği bulunmaması halinde, failin cezası üçte birinden yarısına kadar artırılacaktır. Birinci fıkrada müşterek faillik, ikinci fıkrada ise dolaylı faillik düzenlenmiştir⁹⁹.

Müşterek faillikte, fiili işleyenlerin her biri fail olarak sorumlu olacaktır. Birlikte suç işleme kararının icrası kapsamında, fiil üzerinde ortak hakimiyet kuran kişilerden her biri, suç ortağı fail statüsündedir. Müşterek faillikte, fiil üzerinde birlikte suç işleme kararı ve ortak hakimiyet olmak üzere iki unsur vardır¹⁰⁰.

Müşterek faillikte kişi, sorumluluğunu bizzat kendi fiilinden aldığı için, bağlılık kuralına ihtiyaç yoktur. Örneğin fikir ve eylem birliği içinde sahte faturayı bastıran kişi ile ona gerçeğe aykırı bilgileri yazıp vergi dairesine sunan firma yetkilisinin her ikisi de VUK 359/b'de yer alan kaçakçılık suçundan müşterek fail olarak sorumludur¹⁰¹.

Uygulamada, suça konu faturayı vergi dairesine sunan, defterlerine işleyen kişilerin kim olduğu araştırılmadan şirketin ticaret sicil kayıtlarına bakılarak suç tarihinde yetkili görünenler, başkaca herhangi bir araştırma yapılmaksızın müşterek fail olarak cezalandırılmaktadır. Halbuki cezaların şahsiliği ilkesi gereği, belgede kısmen veya tamamen sahtecilik suretiyle işlenen bu suçta, belgeyi düzenleyen veya bu özelliğini bilerek kullanan kişi veya kişiler tespit edilmeli, bunların kasten mi taksirle mi hareket ettikleri belirlenmeli ve ona göre sorumlu tutulmalıdır. Aksinin kabulü, tüzel kişiyi temsile yetkili tüm gerçek kişilerin cezalandırılması sonucunu doğurur ki bu da kusura bağlı ceza sorumluluğu prensibine aykırı olur. Bu nedenle suç oluşturan fiili gerçekleştiren kişiler titizlikle araştırılıp tesbit edilmeli ve buna göre hüküm kurulmalıdır. Yargıtay içtihatlarında, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin işlendiği tarihte şirketi temsile ve idareye yetkili kişilerin tesbitine ek olarak fiili işleyen kişinin tesbiti için, suça konu faturalar üzerinde imza incelemesi yapılması¹⁰², şirket yetkilileri arasında iş bölümünün bulunup bulunmadığı, imzaya yetkili kişilerin görev ve sorumlulukları ile vergi mükelleflerinin ve muhasebeci, mali müşavir gibi diğer ilgili kişilerin tanık olarak beyanlarına başvurulması gerektiği belirtilmektedir¹⁰³.

99 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 740.

100 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 743; Şenyüz, (n 2) 441.

101 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 826. Ayrıca bkz: Karakoç, (n 2) 109.

102 “Sanık hakkında 2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan kurulan mahkumiyet hükmüne yönelik sanık müdafinin temyiz taleplerinin incelenmesinde; Sanık hakkında 2008 takvim yılında sahte fatura düzenlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; suçun unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; 1 – Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan fatura asıllarından kanaat oluşturacak sayıda temin edilerek, üzerlerinde bulunan yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığına sanıktan sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi halinde konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, 2 – Faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ait olmadığına anlaşılması halinde ise; a) Sanıktan ilgili yıllarda fatura aldığı tespit edilerek haklarında karşıt inceleme raporu bulunan şirket yetkilileri hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının getirilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması (...)” Yarg. 11. C.D., 2019/2820 E., 2020/4106 K., 07.07.2020.

103 “Tüzel kişilerin idarecisi veya yöneticisi ile temsilcisi kavramları farklıdır. İdare veya yönetim yetkisi, ortaklığın iç bünyesini ilgilendiren kararların alınıp, uygulanmasını, yani ortaklıkta yetki ve sorumluluk sahibi olmayı kapsar. Temsil yetkisi ise, ortaklığın dış işlerinde, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde, hak ve sorumluluk sahibi olmayı, ortaklığı borç altına sokabilme

Gerçekten de şirketin işleyişinden haberi olmayan fakat belirli sebeplerle şirkete münhasır imza yetkisini haiz yönetici olarak tayin edilen işçi veya eşi tarafından adına şirket kurulan ev hanımı örneklerinde olduğu gibi, sahte faturanın mahiyetini bilmeyen, varlığından dahi haberdar olmayan kişilerin cezalandırılması, cezaların şahsiliği ve ceza hukukunda kusura dayalı sorumluluk ilkesine aykırıdır. İnceleme konusu suçta fail, sahte faturayı bizzat düzenleyen veya bu özelliğini bilerek kullanan kişidir. Sahte olduğu ileri sürülen tevsik edici belgeler mutlaka incelenmeli ve kim tarafından düzenlendiği veya bu özelliğini bilerek kim tarafından kullanıldığı şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit edilmelidir. Bu hususta karşıt inceleme raporunun alınması ile faturanın kimden alındığının ilgili kişilere sorulması da ispata yararlı usuli işlemlerdir¹⁰⁴.

Kişinin suçu bir başkasını vasıta kılarak işlemesi durumunda, TCK'nın 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen dolaylı faillik söz konusu olacaktır. Dolaylı faillik ile azmettirme arasındaki ayırım, vasıta olarak kullanılan kişinin cezai sorumluluğunun olmaması veya ortadan kaldırılmasından ileri gelmektedir. Örneğin yanında çalıştırdığı 15 yaşından küçük fakat vergi kanuna göre tutulması veya düzenlenmesi gerekli faturanın ne anlama geldiğini algılama imkanı olmayan küçüğe, sahte fatura hazırlamasını öğreterek işletmede sahte fatura hazırlatan kişi, küçüğün işlediği fiilden fail olarak sorumludur.

3. ŞERİKLİK

Şeriklik; azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılır. Azmettirme, suç işleme düşüncesi bulunmayan bir kimseye, suç işleme kararının verdirilmesidir (TCK m. 38). Yardım etme ise, failin kasten işlediği suça maddi veya manevi olarak destekte bulunmaktır. Failin suç işleme kararını kuvvetlendirmek de yardım etme olarak düzenlenmiştir (TCK m. 39/2-a)¹⁰⁵.

yetkisini ifade eder. Bu tanımlara göre, idare hakkı ile temsil yetkisi nitelik ve içerik bakımından birbirlerinden farklıdır. Kural olarak birlikte bulunsalar da sözleşme ile birbirlerinden ayrılıp, başka şahıslara verilmesi de mümkündür. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölünümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı gözetilerek, 31.07.2007 tarihli ticaret sicil gazetesinde yayınlanan, 05.06.2007 tarihli olağan üstü genel kurul toplantısında alınan karar uyarınca A grubu imza yetkisine sahip oldukları anlaşılan, yönetim kurulu üyesi olan sanıklar ..., ..., ..., ve ...'nun, olay tarihinde şirketteki görevleri, varsa aralarındaki iş bölümüne dair şirket esas mukavelesi ve iş bölümüne ait kararlar getirilip, organizasyon şeması değerlendirilerek sanıkların şirketteki görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi; suç konusu faturaları düzenleyen mükelleflerin CMK'nın 48. maddesi hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenip, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması, toplanan tüm deliller değerlendirilip, sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile hüküm kurulması” Yarg. 11. C.D., 2019/9078 E., 2020/442 K., 21.01.2020.

104 Şenyüz, (n 2) 367. “Faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olmadığına anlaşılmaması halinde ise; a -) Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, b -) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyalarının getirilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, c -) Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK'nın 48. maddesi uyarınca çekimne hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanıkları tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanıkların bir iştiraki bulunup bulunmadığının sorulması” Yarg. 11. C.D., 2017/1232 E., 2020/3262 K., 18.06.2020.

105 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 756.

Azmettirenden farklı olarak yardım etmede şerik, failde suç işleme iradesini oluşturmamakta, yalnızca var olan suç işleme kararını kuvvetlendirmektedir. Şerik, fiili doğrudan işleyen bir kimse olmadığından sorumluluğunu bağlilik kuralı gereği failin fiilinden alır (TCK m. 40). Buna göre suça konu haksızlığı doğrudan gerçekleştirmeyen şeriklerin ceza sorumluluğu, failin icra ettiği fiille bağlıdır. Örneğin sahte fatura düzenlenmesi esnasında (VUK m. 359/b), failin yakalanması durumunda, ona yardım eden kişi de failin fiiline bağlı olarak yardım eden sıfatıyla teşebbüsten sorumlu olur¹⁰⁶.

C. SUÇLARIN İÇTİMAI

VUK'ta suçların içtimaı açısından özel bir hüküm bulunmadığı için içtimaa ilişkin konular TCK'nın genel hükümlerine göre çözüme kavuşturulmalıdır.

Bununla birlikte VUK'un 340'inci maddesinde, kabahat neviinden olan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezalarda içtima ve tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. 367'nci maddede de 359'uncu maddede yer alan suçlardan ceza verilmesinin, vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasının uygulanmasına engel teşkil etmediği belirtilmiştir¹⁰⁷. Bu sebeple Kabahatler Kanununun içtima başlıklı 15'inci maddesinin 3 fıkrasının uygulanması mümkün olmayacaktır¹⁰⁸.

Bilindiği gibi TCK'nın 43'üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç, hukukçular tarafından cezalarda şiddeti azaltmak için getirilmiş bir kurumdur¹⁰⁹. Buna göre bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde faile tek ceza verilecek ve bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır. 43'üncü maddenin son fıkrasında, mağduru belirli bir kişi olmayan başka bir deyimle toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir¹¹⁰.

Zincirleme suç hükmünün tatbiki için aranan şartlar; "1 – failin bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı suçu birden fazla işlemesi, 2 – Suçun aynı mağdura karşı işlenmesi veya mağduru toplumu oluşturan herkes olan bir suçun bulunması, 3 – Suçun farklı zamanlarda işlenmesi" şeklindeki başlıklar altında incelenebilir. Düzenlemeye göre bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılacaktır¹¹¹.

106 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 777 vd.

107 Erman, (n 5) 36; Karakoç, (n 2) 123; Apak, (n 91) 195.

108 Kabahatler Kanununun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası şöyledir: "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır".

109 Kayıhan İçel, *Suçların İçtimaı*, (Sermat Matbaası 1972), 94; Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 803.

110 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 803 vd.

111 İçel, *Genel Hükümler*, (n 20) 526; Özgenç, (n 49) 619; Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 884; Neslihan Göktürk, 'Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı' (2014) 2(1-2) Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi 31, 42; Haluk Çolak, Dolandırıcılık ve Sahtecilik Suçlarında Suçların İçtimaı ve Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanması in: Prof. Dr. Feridun Yenisey'e Armağan, C. I, (Beta 2014) 291.

TCK'nın 43'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı suçlar kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma olarak belirtilmiş, VUK m. 359/b'de yer alan kaçakçılık suçu bunların arasında sayılmamıştır. Bu hususta VUK da özel bir hüküm de yoktur.

Farklı zamanlarda işlenen suçun mağdurunun farklı kişiler olması halinde zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Toplumunu oluşturan herkesin mağdur olduğu suçlarda, muayyen bir kişi mağdur olmadığına göre, zincirleme suç hükümlerini öncelikle uygulamak gerekir¹¹².

Mağduru muayyen bir kişi olmayan suçlara; Parada Sahtecilik (m. 197), Rüşvet (m. 252) ve İhaleye Fesat Karıştırma (TCK m. 235) örnek olarak gösterilebilir. VUK m. 359/b'de düzenlenen suçun işlenmesiyle de, somut ve belirli bir kişi değil, toplumu oluşturan herkes suçun mağduru olmaktadır. Bu nedenle suçun zincirleme şekilde işlendiği takdirde TCK'nın 43'üncü maddesinin uygulanması gerektiği noktasında şüphe yoktur¹¹³.

VUK m. 359, yukarıda da izah ettiğimiz gibi a,b,c ve ç fıkralarından oluşmaktadır. Her bir fıkrada da ayrı ayrı suçlar yer almaktadır. İnceleme konumuzu oluşturan 359/b fıkrası içinde sayılan fiiller, seçimlik hareketlerden ibaret olup, aynı suçu oluşturmaktadır. Bu nedenle zincirleme suçun şartlarından olan; “*bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı suçun işlenmesi*”, b fıkrası açısından gerçekleşmiştir. Örneğin VUK m. 359/b'de yer alan sahte belge düzenleme ve daha sonra da defterin sahifesini kopartarak yok etme fiillerinin işlenmesi halinde, faile tek bir ceza verilerek bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır. Ancak bu fiillerin değişik zamanlarda değil, aynı anda işlenmesi halinde, faile tek bir suçtan ceza verilecektir. Bu son sayılan ihtimalde failin gerçekleştirdiği birden fazla hareket, yalnızca cezanın bireyselleştirilmesinde dikkate alınabilir (TCK m. 61)¹¹⁴.

Yargıtay ise 765 sayılı eski ceza kanunu döneminde verdiği ve 5237 sayılı TCK döneminde de devam ettirdiği içtihatlarında inceleme konusu suç bakımından “aynı takvim yılı içinde gerçekleştirmiş olma” gibi ilave bir kriter daha ihdas etmiş ve aynı fıkrada yer alan fiillerin, aynı takvim yılında işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmektedir¹¹⁵.

TCK'nın 43'ncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre aynı suçun, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda işlenmesi halinde, faile bu suçların her birinden dolayı ayrı ayrı değil, bir ceza verilmekte ve fakat ceza arttırılmaktadır. Konumuzu teşkil eden vergi kaçakçılığı suçunda fail, vergi kaçırmak amacı ile aynı fıkrada yer alan fiilleri birden fazla kez işlemesi halinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında kanuni tipi ihlal ettiği kabul edilmelidir. Mağduru gayri muayyen olan vergi kaçakçılığı suçunda, TCK'nın 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesi gereği, fiil, aynı mağdura karşı işlenmiş sayılacaktır¹¹⁶.

112 Göktürk, (n 111) 42.

113 Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır, *Genel Hükümler* (n 11) 803 vd..

114 Gökçen, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 174; Karakoç, (n 2) 125; İçel, *Suçların İçtimai*, (n 109) 112.

115 Kızılot/Kızılot, (n 29) 599.

116 Özgenç, (n 49) 620; Demirbaş, (n 23) 569.

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında tanımlanan suçlar açısından problem teşkil eden alan, zincirleme suç için aranan; fiilin bir suç işleme kararının icrası kapsamında ika edilip edilmediği sorusudur.

Doktrinde, zincirleme suçun subjektif şartını oluşturan bir suç işleme kararının icrası; her bir suçun bir önceki suçla bağlantılı gözükmesine yol açacak nitelikte subjektif bir bağ ile suçun işlenmesi şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle failin ortaya çıkan fırsatlardan faydalanarak genel ve soyut bir karar ile aynı suçu değişik zamanlarda işlemesi, zincirleme suçta aranan subjektif şartı karşılamadığı ileri sürülmüştür. Örneğin failin bir şehre gelerek burada belirli bir süre boyunca hırsızlık yapması değil, belirli bir dükkandan sürekli bisiklet çalması zincirleme suçta aranan subjektif şartı sağlamaktadır¹¹⁷.

Yargıtay içtihatlarında sanığın aynı takvim yılı içerisinde, farklı zamanlarda sahte fatura kullanma suçunu işlediğinin subutu halinde teselsül hükümlerinin uygulanması gerektiği kabul edilmektedir. Diğer bir anlatımla aynı suç işleme kararının mevcudiyeti, verginin türüne göre ayrı ayrı düzenlenmiş olan tarhiyat dönemlerine göre değil takvim yılı esası dikkate alınarak belirlenmektedir¹¹⁸.

Vergiler, beyanname dönemlerinde tahakkuk eder ve nihayetinde yıllara ayrılarak toplanır. Verginin türüne göre beyanname dönemleri ayrı ayrı olabileceği gibi, takvim yılının tamamını da kapsayabilir. Örneğin Katma Değer Vergisi 1 aylık dönemler şeklinde belirlenmiş iken, Geçici Vergi, 3 aylık dönemler halinde tahsil edilmektedir. Bütün bu vergilendirme dönemleri, 1 takvim yılının (1 Ocak – 31 Aralık) kısımlarını teşkil ettiği için Yargıtay tarafından aynı takvim yılı içerisinde fakat değişik zamanlarda işlenen fiillerin teselsül ettiği kabul edilmektedir¹¹⁹.

Bir kararda, aynı beyanname dönemine ilişkin birden fazla sahte fatura kullanılması, tek fiil kabul edilmiş ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir. Gerçekten de failin sahte faturaları aynı anda düzenlemesi veya kullanması tek suç teşkil eder. Zira bu ihtimalde fail tek hareketle fiilini işlemekte, aynı anda sahte faturaları beyan etmektedir¹²⁰.

Yargıtay içtihatlarında bir suç işleme kararı; *“kanunun aynı hükmünü birçok kez ihlal etme hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyetin anlaşılması gerektiği, bu bağlamda failin suçu işlemeden önce bir plan yapmasının veya bu suça niyet etmesinin, fakat fiili bir defada yapmak yerine, kısımlara bölmeyi ve o surette gerçekleştirmeyi daha uygun görmesinin, hareketinin önceki hareketinin devamı olmasının ve tüm hareketleri arasında subjektif bir bağlantı bulunmasının anlaşılması gerektiği, ilk eylemle ikinci eylem arasında makul sayılamayacak uzunca bir sürenin geçmesinin, sanığın aynı suç işleme kararıyla değil, çıkan fırsatlardan yararlanmak suretiyle suçu işlediğini gösterdiği”* şeklinde açıklanmaktadır¹²¹.

117 İçel, *Genel Hükümler* (n 20) 536.

118 Yarg. 11. C.D., 2012/1924 E., 2013/9240 K., 03.06.2013; Yarg. 11. C.D., 2017/2951 E., 2021/4192 K., 24.05.2021.

119 Şenyüz, (n 2) 392; Özen, (n 8), 97; Ümit, (n 53) 381.

120 Yarg. 11. C.D., 2018/1156 E., 2021/1977 K., 01.03.2021; Yarg. 11. C.D., 2018/2995 E., 2021/2192 K., 04.03.2021; Gökcen, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 305; İçel, *Genel Hükümler*, (n 20) 534; Ümit, (n 53) 383.

121 Y.C.G.K., 2014/382 E., 2014/2 K., 14.01.2014; Y.C.G.K., 2014/847 E., 2016/128 K., 15.03.2016.

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasındaki suçlar açısından ise Yargıtay; takvim yılının sona ermesi ile failin suç işleme kararının sona erdiği, aynı suç işleme kararının mevcudiyetini kaybettiği ve fiilin kesintiye uğradığı görüşündedir¹²².

Gereğçenin dayanağını VUK'un 174 üncü maddesi oluşturmaktadır¹²³. Vergilerin yıllık olması ilkesinden kaynaklanan bu düzenlemeye göre; defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır¹²⁴.

Yarg. 11. CD'nin 25.12.2019 tarihinde her takvim yılının ayrı suç olacağı kabulüne dayalı verilen onama kararına karşı 11. CD'nin Başkanı; "zincirleme suç hükümlerinin sübjektif şartı olan bir suç işleme kararının icrası kapsamında fiillerin gerçekleştirilmesi şartının, farklı takvim yılında işlenen vergi kaçaklığı suçları açısından tatbikinin mümkün olduğunu" belirterek muhalif kalmıştır¹²⁵.

122 "Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır. Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." hükmünü taşımaktadır. Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suç oluşturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY. snın 29. maddesi uyarınca cezanın arttırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir. Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olay ele alınarak değerlendirildiğinde, sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay C. Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerekmektedir" Y.C.G.K., 2002/11 E., 2002/28/179, 05.03.2002.

123 VUK'nun Hesap Dönemi başlıklı 174'üncü maddesi şöyledir: "Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır".

124 Bilici, (n 16) 30; Ümit, (n 53) 381.

125 Bkz: Yarg. 11. C.D., 2019/3348 E., 2019/10113 K., 25.12.2019; ÇOĞUNLUK OYUNA KATILMAMA NEDENLERİ (...) YCGK'nun her takvim yılının ayrı bir suç olarak kabul edildiğine dair bir kararı bulunmamaktadır. Sadece 2002 tarihli bir kararında, 765 Sy.lı TCK 80. maddesinin tartışıldığı olayda aynı yıl içinde birden fazla beyanname gerektiren KDV'nin ayrı suç olarak kabul edilmemesine yönelik bir kararı vardır. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararı, aynı takvim yılı içinde her ay düzenlenen KDV beyannamelerine ilişkin zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin olup, aynı takvim yılında birden fazla düzenlenen KDV beyannamelerinin somut olayımızla ilgisi bulunmadığı gibi söz konusu kararda vergi suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı vurgulanmıştır. Vergi Suçlarında görevli Yargıtay 11.Ceza Dairemiz ve daha önce kısa süre görevlendirilmiş 21 C.D. ve 19 C.D.'leri bir çok kararında her takvim yılının her birinin ayrı suç olarak kabul edilmesi gerektiğine dair kabulden doğan bir çok kararları vardır. (...) Sanık ... tarafından kömür ticareti yapmak için kurulan ...Mobilya İnşaat İthalat İhracat Sanayi Ticaret Ltd.Şti hakkında yapılan araştırmaya ilişkin işyeri tutanağına göre; iş yerinde, bir adet büro masası, iki büro koltuğu ve bir adet 2'li koltuk olmak üzere toplam 1300 tl değerinde büro eşyası bulunduğu belirlenmiş, ayrıca depo ve nakliye aracı olmadan kurulan kömür ticareti iştiğal konusu olan şirket 18/07/2008

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının aynı gerekçelerle takvim yılı esasına dayalı olarak verilen kararına, Yargıtay Başsavcılığı, olağanüstü kanun yolunana itiraz etmiş ve bu suretle konu Ceza Genel Kurulu gündemine gelmiştir. YCGK ise somut olayda yapılan temyiz başvurusunda yer alan 3 hüküm hakkında tebliğnamede görüş bildirilmesine rağmen diğer üç hüküm hakkında görüş bildirilmemesi sebebiyle bu aşamada zincirleme suç hükümlerine ilişkin uyumsuzluğun çözümüne geçilemeyeceğini belirtmekle yetinmiştir¹²⁶.

tarihinde işe başlamış ve 872.060.0685 vergi numarası alıp yetkili matbaalarda faturalar bastırdıktan sonra şirkete fiilen 31/12/2009 tarihinden itibaren ulaşılamamıştır. Şirket muhasebecisi de bu tarihten itibaren şirketten hiç bir evrak ve bilgi akışı sağlanamadığından 31.05.2010 tarihinden itibaren portföyünden çıkardığını bildirmiştir. Vergi dairesi hiç bir vergisel bildirimleri ve yükümlülükleri yapılmayan şirketi 31/12/2012 tarihinden itibaren re'sen sona erdirmiştir. Görüldüğü üzere baştan itibaren herhangi bir ticari işletme amacı olmadan kurulan şirket, Sanık tarafından resmi şirket görünümünü kazandıktan hemen sonra vergi kaydının sağladığı avantajlarla daha sonra kaçakçılık suçunda kullanacağı faturaları temin etmiş arkasından işyerini fiilen terk etmiştir. Sanık başlangıçtan itibaren şirket kurması ve vergi mükellefiyeti avantajları ile aldığı ve düzenlediği sahte faturalarla kaçakçılık fiillerini aynı "plan" ile başlatmış, daha sonra bu planına 2010, 2011, 2012 yıllarında aralıksız devam ederek herhangi bir hukuki ve fiili kesinti olmadan herhangi bir ticareti olmadığı halde karşı inceleme raporlarında incelenen şirketlere komisyon karşılığı elinde bulunan faturaları keserek vergi kaçakçılığı suçunu gerçekleştirmiştir. Aynı şekilde şirkete gerçek bir mal girişi olmadan kestiği faturaların girişini göstermek için kendisi gibi sahte fatura düzenleyen kişilerden temin ettiği faturaları şirkete giriş göstererek kullanmıştır. Sanığın başlangıçtan itibaren bir plan dahilinde hareket ettiği dosya içinde oluşa ve kabule göre sabittir. Yukarıda açıklandığı gibi, üç yıl içinde aynı şirkete ait - vergi memurlarının tesbit edebildiği - elde edilen verilere göre; 2010 yılında 159 belge, 2011 yılında 44 adet belge, 2012 yılında 160 adet belge düzenlediği, bütün bu belgeleri "bir suç işleme kararının icrası" kapsamında düzenlediği, ayrıca form ba ile sahte fatura düzenleyicisi şirketlerden yaptığı alışlarının toplam tutarının ise 2010 takvim yılında 53 adet belge, 2011 takvim yılında 132 adet belge, 2012 takvim yılında 67 adet belge olduğu, bütün bu belgeleri "bir suç işleme kararının icrası" kapsamında kullanarak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği anlaşılmıştır. Somut olayımızda aynı adreste kurulan şirkete ait vergi mükellefi avantajları ile alınan faturaları düzenleme şeklinde düzenleyen sanığın baştan beri aynı plan çerçevesinde hareket ettiği ve "bir suç işleme kararının icrası" kapsamında sahte fatura düzenlediği ve kullandığı sabittir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda her takvim yılında ayrı suç oluşacağı şeklinde yasal bir düzenleme olmadığı halde, devam eden bu uygulama sonucu neticeten mali denetimlerin ihmali veya yetersizliğinden suç ve cezaları önleme ile caydırıcılığının sağlanamaması sonucunda 2-3 yıl süren vergi kaçakçılığı şeklinde gerçekleşen eylemler nedeniyle uygulamada Vergi Usul Kanunu 359. maddede sınırları 3-5 yıl aralığındaki ceza miktarının her takvim yılı hesabına göre 3 yıldan başlayıp 40 yılı geçen hapis cezalarını içeren yüzlerce mahkumiyet kararları bulunmaktadır. Yukarıda da izah ettiğimiz gibi kanun koyucunun zarar miktarını da dikkate de alarak ceza miktarını düzenlemesi mümkündür. Bu kapsamda ortada herhangi bir yasal düzenleme olmadan her takvim yılının başında suç işleme iradesinin yenilendiğini kabul etmek mümkün değildir. Özellikle bir takvim yılı kabul edilmesi halinde zaman aralığı konusunda çelişkili ve hakkaniyete aykırı uygulamalar oluşmaktadır. Aynı takvim yılı içinde örneğin 2010 takvim yılı içinde ocak ayı ile aralık ayı arasında 11 aylık zaman aralığı içinde düzenlenen iki ayrı faturayı aynı "bir suç işleme kararının icrası" kapsamında kabul edildiği halde; 2010 yılı Aralık ve 2011 yılı Ocak ayında gerçekleşen ve bir aydan daha kısa, bazen bir kaç günlük ara ile fatura düzenleme eyleminin çok kısa zaman aralığında gerçekleştiği durumlarda sanığın iradesinin ve planının yenilendiğini kabul etmek gerekir ki bu da hakkaniyete ve oluşa aykırıdır. Her mali yılın ayrı suç olarak kabul edilmesine gerekçe gösterilen 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 174. maddesi vergi mükellefinin vergiye esas ticari defterlerinin defter düzenini sağlamak için vergi sistematigi içinde vergisel hesaplamaları yapmak için yaptığı "hesap dönemi" kavramını mali takvim yılı olarak kabul edilmiş olması, sürekliliği olan bir işletmenin hesap dönemlerindeki hesaplama kolaylığı için getirilen bir vergisel düzenden ibarettir. Suç işleme konusundaki iradenin yenilendiğini her hesap dönemi ile tamamlanıp yeniden başladığını kabul etmek TCK'nin temel ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Yasalarda "hesap dönemi" veya "mali takvim yılının" ayrı suç olarak cezalandırıldığına dair bir düzenleme olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 174. maddesinde belirlenen işletmenin defter düzeni ile ilgili defter tutma kurallarını belirten düzenlemenin sanığın suç işleme iradesini yenilediği şeklinde kabul etmek mümkün değildir".

- 126 "(...) Yalnızca üç hüküm yönünden görüş bildirilmiş olup geri kalan üç hüküm yönünden ise görüş bildirilmemiştir. Yargıtay Kanunu'nun 28 ve Yargıtay İç Yönetmeliği'nin 37. maddeleri uyarınca Yerel Mahkemece verilen kararların temyiz yoluyla incelenmesinde, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca, temyiz edenlere ve temyiz konusu tüm hükümlere yönelik hukuki görüşün açıklandığı bir tebliğnamenin düzenlenmesi zorunludur. Bu nedenle, sanık müdafisi tarafından açılmış bulunan temyiz davasına dayalı olarak Ceza Genel Kurulunca inceleme yapılabilmesi için, öncelikle Yargıtay Cumhuriyet

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrası kapsamında kişinin; vergi düzenince tutulması ve düzenlenmesi gereken defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, defter sahifesinin koparılarak yerine hiç yaprak konulmaması veya başka bir yaprak konulması ile faturanın kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi ya da kullanması halinde ammenin itimadına karşı tek bir suç işleme kararının icrası kapsamında hareket ettiği muhakkaktır. Örneğin sahte fatura kullanarak gider pusulasına gerçeğinden fazla gider işlenmesi ve ayrıca gerçek olmayan bir mal satışına ilişkin fatura düzenlenmesi halinde, iki ayrı suç da aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmektedir.

Fiilin aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesinden kasıt, hukuki veya fiili bir kesinti olmaksızın bir suç işleme kararının icrası kapsamında suçların işlenmesidir.

Kişinin işlediği fiilden sonra hukuki kesinti meydana gelmesi halinde, örneğin ilk fiilden sonra iddianame düzenlenmesi gibi, artık iddianame tarihinden sonra gerçekleştirilecek fiiller, zincire dahil edilmez. Zira burada kişinin yeni bir suç işleme kararı mevcuttur.

Konumuza benzer bir örnek olan tefecilik suçunda da aynı işyerinde pos cihazı kullanarak kişilere komisyon karşılığı para veren fail hakkında iddianame tanzim edilene kadar işlediği fiillerin tamamı, aralarında bir kaç yıl olsa dahi, zincirleme suç hükümleri kapsamında değerlendirilmektedir. VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında tanımlanan suçun da bu örnekten hiç bir farkı yoktur. Özel ceza kanunlarına da, aksine hüküm bulunmadığı müddetçe TCK'nın genel hükümleri tatbik edilir¹²⁷.

Açıklanan gerekçelerle Yargıtayın kanunilik ilkesine aykırı şekilde uyguladığı takvim yılı esası hiç bir hukuki gerekçeye dayanmamaktadır. Adeta kişi güvenliği ve özgürlüğü hakkı ile kanunilik ilkesi ihlal edilerek içtihatla sanıkların aleyhine hüküm ihdas edilmiştir.

Takvim yılı esasının kanunilik ilkesine ve ceza hukukunun genel ilkelerine teşkil ettiği aykırılığı ortaya koymak anlamında şu örneği vermek mümkündür: Kasım ayında sahte fatura düzenlemeye başlayan kişinin, 10 adet sahte faturanın sonuncusunu 31 Aralık 2020 tarihinde tanzim etmesi halinde kendisine müteselsil suç hükümleri uygulanarak tek ceza verilecek, aynı kişi yalnızca 31 aralık ve 1 ocak tarihlerinde 2 ayrı sahte fatura düzenlemesi halinde faile 2 ayrı suçtan ceza verilecektir. Failin suç işleme kararının takvim yılına göre yenilediği şeklindeki kabulün anlamsızlığı, isabetli olmadığı bu örneklerden açıkça anlaşılmaktadır¹²⁸.

Başsavcılığınca diğer üç hükmü de kapsayacak şekilde sanık müdafisi tarafından ileri sürülen temyiz nedenlerinin değerlendirildiği bir ek tebliğnamenin düzenlenmesi gerektiğinden, dosyanın bu eksikliğin giderilmesi için tevdi kararı verilmesi amacıyla Yargıtay 11. Ceza Dairesine gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına tevdi edilmesine karar verilmelidir. Ulaşılan sonuç karşısında; sanığın, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemleri nedeniyle, her bir takvim yılında ayrı ayrı sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından her birisi kendi içerisinde zincirleme şekilde üçer kez olmak üzere toplamda altı kez mi, takvim yıllarını ayırmaksızın sanığın ilk eyleminden son eylemine kadar bütün sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerini kendi içlerinde zincirleme olacak şekilde değerlendirip sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından zincirleme şekilde birer kez olmak üzere toplamda iki kez mi, yoksa her bir takvim yılındaki sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerini bir bütün hâlinde zincirleme tek bir suç olacak şekilde değerlendirerek her bir takvim yılı için birer kez olmak üzere toplamda üç kez mi cezalandırılması gerektiğinin belirlenmesine ilişkin uyumsuzluk konusu bu aşamada değerlendirilmemiştir” Y.C.G.K., 2020/11-143 E., 2020/418 K., 15.10.2020.

127 Aksi yönde bkz: **Karaarslan**, (n 1) 118. Tefecilik örneği için bkz: **Yarg. 5. C.D., 2021/8357 E., 2021/3892 K., 21.09.2021.**

128 Aksi yönde bkz: **Ümit**, (n 53) 381.

Farklı neviden fikri içtima, failin tek bir fiil ile birden fazla kanuni tipi ihlal etmesidir. Sahte fatura düzenlemek suretiyle işlenen kaçakçılık suçunda ilk akla gelen özel belgede sahtecilik suçudur. Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi veya tutulması gereken belgenin, sahte olarak tanzimi halinde, hem TCK md. 207'deki özel belgede sahtecilik suçu hem de VUK md. 359/b'de yer alan vergi kaçakçılığı suçu oluşmaktadır. Ancak bu iki norm arasında farklı neviden fikri içtima değil özel norm – genel norm (görünüşte içtima) ilişkisi mevcuttur¹²⁹.

Bununla birlikte kişinin VUK'un 359 uncu maddesinin b fıkrası açısından tipik olan fiili, başka bir suç tipine de uyuyorsa, farklı neviden fikri içtima hükümleri uygulanacaktır. Örneğin suçtan kaynaklanan malvarlığı değerini aklamak için gerçekte mevcut olmayan alımı satımı tevsik eden, yüksek miktarda fatura düzenlenmesi halinde failin fiilli, hem VUK m. 359/b'de yer alan kaçakçılık suçunu, hem de TCK m. 282'de yer alan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerinin aklanması suçunu oluşturacaktır. Ancak farklı neviden fikri içtima hükmü gereğince (TCK m. 44), fail yalnızca daha ağır cezayı gerektiren suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçundan cezalandırılacaktır¹³⁰.

IV. KUSURLULUĞU AZALTAN VE KALDIRAN SEBEPLER

Yukarıda da belirttiğimiz gibi TCK'nın Birinci kitabının 'Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Haller' başlıklı ikinci bölümünde hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu azaltan veya kaldıran sebepler bir arada düzenlenmiştir. Gerçekte ise hukuka aykırılık, haksızlığın bir unsuru iken kusurluluk, haksızlık (suç) gerçekleşikten sonra bu haksızlık dolayısıyla failin muaheze edilip edilmemesi ile ilgili bir husustur¹³¹. Bu sebeple çalışmamızda kusurluluğu etkileyen sebepleri ayrı bir başlık altında burada inceleyeceğiz.

5237 sayılı TCK'nın esas aldığı suç teorisine göre bir haksızlık olan suçun unsurları itibarıyla oluşması ile bu fiil dolayısıyla failin kusurlu sayılıp sayılmaması birbirinden ayrıdır. Ceza hukuku normları ile yasaklanan davranışları ifade eden haksızlık, objektif olarak fail nezdinde bir araştırmaya girilmeksizin, irtikap edilen fiilin suç teşkil edip etmediğinin tesbiti ile ilgilidir. Kusurluluk ise suç işlendikten sonraki safhada haksızlık teşkil eden fiil sebebiyle failin kınanabilip kınanamayacağını, daha doğrusu bu fiil dolayısıyla failin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı konusunu araştırır¹³².

Aşağıda, kusurluluğu etkileyen sebepler, 359'uncu maddenin b) fıkrasında yasaklanan fiiller bağlamında incelenecektir. Belirtmek gerekir ki TCK'da yer alan kusurluluğu etkileyen sebepler inceleme konusu vergi kaçakçılığı suçları açısından bir özellik göstermez.

129 **Göktürk**, (n 111) 50; **Demirbaş**, (n 23) 552. **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 795; **İçel**, *Suçların İçtimali*, (n 109) s. 191. Aksi yönde görüş için bkz: **Karakoç**, (n 2) 126; **Hekim**, (n 12) 48.

130 Farklı neviden fikri içtima için bkz: **İçel**, *Suçların İçtimali*, s. 62; **Göktürk**, (n 111) 51.

131 **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 485.

132 **Özgenç**, (n 49) 444; **Akbulut**, (n 25) 524.

VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep; vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, doğal afetler, sahibinin iradesi dışında defter ve vesikaların elden çıkması ve kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler şeklinde sayılmıştır¹³³.

VUK'da düzenlenen mücbir sebeplerin kabahatler üzerindeki etkisi açıklanmakla beraber vergi suçlarına ilişkin olarak uygulanıp uygulanmayacağı hususu tartışmalıdır.

Düşüncemize göre genel hukuk ilkeleri açısından burada yer alan mücbir sebeplerin, vergi suçları açısından da uygulanması gerekir. Zira maddede sayılanlar, TCK'nın 25'inci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen zorunluluk halinin görünüm şekillerindedir¹³⁴.

Mücbir sebep, TCK'da kusurluluğu etkileyen sebeplerden olan zorunluluk hali kapsamında mütalaa edilebilir. Örneğin vergi mükellefi, işletmesinde çıkan yangın esnasında defterlerini sakladığı küçük dolabı bırakarak işyerinden ayrılırsa kişi kasten ihmali davranışla defter ve belgeleri yok etmiş olmasına rağmen zorunluluk hali sebebiyle kusurlu addedilemez. Ancak kişinin zorunluluk halinde olduğunun kabulü için fiilin, bilerek sebep olmadığı bir tehlikeden kaynaklanması gerekir¹³⁵.

Kişi, karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı muhakkak ve ağır bir tehdit veya korkutma halinde suçu işlemesi durumunda, cezalandırılmaz (TCK m. 28). Tehdit ve korkutma ile kişinin hareketlerini hukukun icaplarına göre yönlendirebilme yeteneği çok azalır, hatta ortadan kalkar. Geçici nedenlerde olduğu gibi, kişi kendisinin sebep olmadığı dışarıdan gelen bir tehdit ve korkutma nedeni ile suçu işlemektedir. Bu halde kişiye kusur atfedilemez. Örnek olarak silahlı şahıslar tarafından işletmesi basılan mükellefin, silah tehdidi altında aslında var olmayan bir işleme ilişkin sahte belge düzenlemesi verilebilir¹³⁶.

Aşağıda özellik arzetmesi sebebiyle inceleme konusu suç bakımından çeşitli hata halleri üzerinde durulacaktır.

V. KASTI VEYA KUSURLULUĞU ORTADAN KALDIRAN HATA HALLERİ

VUK'un; "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesi hükmüne göre; yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermesi veya bir içtihadın değişmesi durumunda, vergi cezası kesilemez ve gecikme faizi uygulanamaz.

133 VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebepler; "1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması" şeklinde sayılmıştır.

134 Erman, (n 5) 29; Şenyüz, (n 2) 377.

135 "Dört yıla ait defter ve belgelerin, çalındığı iddia edilen özel otomobilde bulundurulması mutad olmadığı gibi otomobil içinden hiçbir şey alınmayıp, hırsızların işine yaramayan defter ve belgelerin çalışması olgusunun yaşamın olağan gözlemlerine uygun olmadığı (...)" Yarg. 11. C.D., 2000/6285 E., 2001/784 K., 02.02.2001; Erman, (n 5) 30; Şenyüz, (n 2) 398.

136 Erman, (n 5) 28.

İzahat, mükellefin vergi ile ilgili bir meselede şüpheye düşmesi halinde Gelir İdaresi Başkanlığından konuya ilişkin bilgi talebinde bulunmasıdır. Bu şekilde mükellef, vergiye dayanak işlemi izahat kapsamında gerçekleştirerek yanlış bir işlem tesis etmekten kaçınmak istemektedir. Bu sorulara Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen cevaplar ise mukteza olarak adlandırılmaktadır (VUK m. 413)¹³⁷.

Kanunda bu şekilde bir hüküm olmasına rağmen VUK'ta düzenlenen suçlar açısından bu hükmün bir etkisinin olmadığı ve hukuki yanılmanın mazeret olarak kabul edilemeyeceği şeklinde bir görüş vardır¹³⁸.

Kastı kaldıran hata, TCK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni düzenlemeden hareketle hata; suçun maddi unsurlarında hata, suçun nitelikli unsurlarında hata ve hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata olmak üzere 3 başlık altında incelenebilir. Esas itibarıyla yetkili makamın verdiği yanlış izahat sebebiyle örneğin faturanın KDV oranına ilişkin miktarı yanlış düzenleyen veya belgeyi olması gerekenden farklı türde kullanan mükellefin fiili, içerik itibarıyla sahte olması sebebiyle suç teşkil etmeye devam eder. Ancak mükellef, bu fiili yetkili bir makamın görüşü sebebiyle suç teşkil etmediğini düşünerek işlediğinden kusurlu addedilemez. Bu durumda mükellef, fiilini kasten işlemekte fakat fiilin haksız teşkil ettiği konusunda hataya düştüğünden hatanın kaçınılmaz olması halinde cezalandırılmayacaktır. Bu nedenle hükmün TCK'nın 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen haksızlık yanılığının bir görünüm şekli olduğu kanaatindeyiz.

Hükmün kastı kaldıran hataya örnek teşkil ettiği görüşüne iştirak etmiyoruz¹³⁹.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından örnek vermek gerekirse, işyerinde çalışan başka bir işçinin sahte olarak düzenlediği faturayı, sahipsiz zannederek kullanan şirket yetkilisi, kastı olmadığı için sahte belge kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçundan sorumlu olmaz. VUK m. 359/b'de tanımlanan suçun taksirli şekli de cezalandırılmadığından, failin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı hareketi de suç oluşturmaz.

VI. GÖNÜLLÜ VAZGEÇME VE ETKİN PİŞMANLIK

Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz. Fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır (TCK m. 36). Madde metninden açıkça anlaşılacağı üzere, gönüllü vazgeçme suçun tamamlanmasından önce veya neticenin meydana gelmesini engellemek suretiyle olur. VUK'un 359'uncu maddesinin b bendinde düzenlenen kaçakçılık suçları, sırf hareket suçu olması nedeniyle, hareketin kısımlara bölünebildiği hallerde gönüllü vazgeçme hükümlerinin uygulanması mümkündür. Örneğin kişinin sahte olarak

137 Bilici, (n 16) s. 34; Hekim, (n 12), 28.

138 Hekim, (n 12) 28.

139 İlgili görüş için bkz: Apak, (n 91) 224.

düzenlediği faturayı imzalamadan önce veya unsurlarını henüz tamamlamadan bu fiilinden vazgeçerek belgeyi imha etmesi halinde, gönüllü vazgeçme hükümleri tatbik edilebilir. Ancak belgenin sahte olarak düzenlenmesi anında suç olduğu için bu aşamadan sonra gönüllü vazgeçme mümkün değildir¹⁴⁰. Kullanma açısından da gönüllü vazgeçme söz konusu olabilir.

Etkin pişmanlık, suçun unsurlarının tamamlanmasından sonra failin gösterdiği nedamettir. Gönüllü vazgeçmeden farklı olarak burada artık neticenin gerçekleşmesini engelleme veya fiilin icra hareketlerine kendiliğinden son verme söz konusu değildir. Zira suç tamamlanmıştır¹⁴¹.

Vergi Kaçaklığı suçunda vergi ziyayı şeklinde bir netice aranmamıştır. Buna rağmen, VUK'un 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükmünün, 359'uncu maddede yer alan fiiller açısından da tatbik edileceği belirtilmiştir (VUK m. 359/c, 2'nci Bent)¹⁴². Kanun Koyucu, 371'inci maddede düzenleme yapmak yerine, 359'uncu maddede, 371'inci maddeye atıf yapmıştır¹⁴³.

VUK'un 359'uncu maddesinin c fıkrasına göre, 371'inci maddede düzenlenen şartlara uygun şekilde yetkili makamlara bildirimde bulunan kişi hakkında bildirim konusunu teşkil eden vergi kaçaklığı suçu ile ilgili 359'uncu madde uygulanmaz. Bu şekilde cezayı ortadan kaldıran bir şahsi sebep ihdas edilmiştir¹⁴⁴.

VUK'da etkin pişmanlığın şartları, 371'inci maddenin 1'inci fıkrasında 5 bent halinde sayılmıştır¹⁴⁵. Buna göre ilk olarak kişinin, işlediği suçu dilekçe ile haber vermesi gerekmektedir. Bu bildirim, vergiyi tarha yetkili vergi dairesine yapılabileceği gibi kolluk veya savcılık makamına da yapılabilir¹⁴⁶.

140 **Gökçen**, *Belgede Sahtecilik* (n 4) 472; **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır**, *Genel Hükümler* (n 11) 672; **Özgenç**, (n 49) 529.

141 **Özgenç**, (n 49) 529; **Hasan Hüseyin Bayraklı**, 'Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçaklık Suçlarının Konumu' 47, (2017) 8(31) TAAD 47, 51.

142 "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz".

143 **Bayraklı**, (n 139) 48; **Zübeyr Yıldırım**, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah* (Adalet Yayınevi 2013), 166. Hükmün, ceza kanununun genel hükümlerinde düzenlenen etkin pişmanlıktan farklı bir müessese olduğu yönünde bkz: **Karakoç**, (n 2) 336.

144 **Şenyüz**, (n 2) 450; **Bilici**, (n 16) 130; **Karakoç**, (n 2) 336.

145 371'inci maddenin 1'inci fıkrası şu şekildedir: "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçaklık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi".

146 **Bayraklı**, (n 139) 57.

Mükellef tarafından yapılacak yazılı bildirim zamanına ilişkin kanunda olumsuz bir şart öngörülmüştür. Bildirim; soruşturma veya kovuşturmaya yetkili makamlarca suç haberinin alınmasından, muhbir tarafından yapılan ve kayda geçen ihbardan veya vergi incelemesinden önce yapılması gerekmektedir. Bu nedenle herhangi bir suretle suç haberinin yetkili makamlarca öğrenilmiş olması, etkin pişmanlığın tatbikini engeller. Suç haberini alan makamın vergi incelemesi yapmaya salahiyettar olması da aranmaz¹⁴⁷.

VUK'un 371'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2 numaralı alt bendi, 26.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanununun 42'nci maddesiyle değiştirilmiştir. Fıkranın önceki halinde mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanması veya olayın yetkili makamlarca öğrenilmesinden önce etkin pişmanlık için haber verme dilekçesinin sunulması aranmaktaydı. Değişiklik ile mükellef nezdinde inceleme yapılması, etkin pişmanlık için haber verme dilekçesinin sunulmasına engel addedilmemiştir. Meğer ki yapılan başvuru ile inceleme aynı vergi türünde olsun. Hüküm ile etkin pişmanlık başvurularının artacağı düşünülebilirse de, uygulamada bir çok tereddüte yol açacağı, incelemenin kapsamının ne olduğuna dair belirsizliklerin ortaya çıkacağı, özellikle kişileri inceleme başlayana ve somutlaşana kadar etkin pişmanlıkta bulunmamaya teşvik edeceği düşüncesindeyiz¹⁴⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunun soruşturma ve kovuşturulması için aranan "vergi raporu", yargılama şartı niteliğinde olduğundan yokluğu halinde, iddianame tanzim edilemez. Bu nedenle kolluğun öğrendiği suç haberi de etkin pişmanlık hükmünün tatbikine engeldir.

Yargıtay içtihatları da bu doğrultadır¹⁴⁹.

VII. MUHAKEME USULÜ VE YAPTIRIM

VUK'nun 142'nci maddesinde inceleme konusu suç tiplerini de içine alan ayrı bir adli arama hükmü ihdas edilmiştir¹⁵⁰. Bu sebeple inceleme konusu vergi kaçakçılığı suçunda CMK'da düzenlenen (m.

147 **Bilici**, (n 16) 130; **Bayraklı**, (n 139) 58.

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

149 "Sanığın 18.4.2001 tarihinde pişmanlık dilekçesini vermeden önce 26.01.2001 tarihinde Emniyet Müdürlüğüne fiilinin tespit edilmiş olması karşısında 213 Sayılı Yasanın 371. maddesinin 1. bendinde yazılı koşulun gerçekleşmediği gözetilerek delille tartışılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulması" **Yarg. 11. C.D., 2003/10305 E., 2004/7987 K., 01.11.2004**. Aksi yönde görüş için bkz: **Yıldırım**, (n 141) 167.

150 VUK'un 142'nci maddesi şu şekildedir: "*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırduğuna delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur*".

116 vd.) aramaya ilişkin hükümler, uygun düştüğü ölçüde uygulanacaktır (VUK m. 147)¹⁵¹. VUK m. 142'ye göre arama yapılabilmesi için; “1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve bunu arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminden istemesi; 2. Sulh ceza hakiminin karar vermesi” şarttır.

Görüldüğü üzere suç haberini alan kolluk görevlisinin, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının yazılı emri ile arama yapması öngörülmemiştir. Kolluk, yalnızca gerekli önlemleri alabilir (VUK m. 7)¹⁵².

Yargıtay içtihatlarında; VUK m. 142'nin sanık lehine öngörülen özel bir arama hükmü olduğu, bu kapsamda vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin sulh ceza hakimliğinden talebi olmaksızın C. savcısının CMK m. 146 ve devamı uyarınca sulh ceza hakimliğinden talepte bulunarak kolluk görevlileri ile arama yapmasının hukuka aykırı olduğu, bu şekilde ele geçen delillerin hükme esas alınamayacağı belirtilmiştir¹⁵³.

151 Madde metni şu şekildedir: “Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır”.

152 Madde metni şu şekildedir: “Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar”.

153 “Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın VUK'nun 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failer için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi. Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nun 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğüne sanığın VUK'nun 359. maddesi kapsamında olan sahte fatura ticareti yaptığı en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'nun 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Ayrıca, bu yöntemle elde edilen fatura ve diğer deliller hükme esas alınarak sanığın mahkumiyetine karar verilirken, CMK'nın 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde “delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi” gerektiği de gözetilmemiştir. Dosyadaki hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır. Gerekçeli kararda gösterilen esaslı deliller arasında, vergi denetmen raporu, ikametle elde edilen sahte faturalar, sanıkların suçu işledikleri tutanaklar ve tüm dosya kapsamı gösterilip mahkumiyete esas alınmış ise de, VUK hükümlerine, dolayısıyla hukuka aykırı arama el koyma sonucunda elde edilen deliller üzerinden hareketle gerçekleştirilen vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkumiyete esas alınmaz. Diğer yandan, dosyada sanıkların sahte fatura düzenlediklerine dair ikrar bulunmamaktadır. Bu itibarla; sanığın işyerinde hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işleminde elde edilen maddi deliller ile buna dayanılarak düzenlenen inceleme raporlarının mahkemece hükme esas alınması” **Yarg. 11. CD, 2016/11773 E, 2017/4593 K, 15.06.2017**. Benzer yönde bölge adliye mahkemesi içtihadı şu şekildedir: “Yukarıda belirtilen ve benzeri nitelikteki Yargıtay İçtihatları ve dairemizin yerleşik uygulaması nazara alınarak dosyanın yapılan incelemesinde; Dosyanın yapılan incelemesinde, söz konusu Bakırköy 1. Ağır Ceza 2012/208 esas sayılı derdest olan bir dosyanın getirilerek arama kararı bulunup bulunmadığı, arama kararı varsa sahte belge düzenleme suçuna ilişkin delil elde edilmediğinin tespiti, elde edilmiş ise Emniyet görevlileri tarafından sanığın Vergi Usul Kanununun 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir halin varlığı olup olmadığının tespiti, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 142. ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin

Suç haberini alan C. savcısı, derhal kamu davası açmaya yeterli suç şüphesini tevlit edecek delillerin mevcut olup olmadığını araştırmak zorundadır (CMK m. 161). Kural olarak ceza soruşturması resen yürütülür. Bununla birlikte kamu davasının açılması, kanunda öngörülen ilave bazı şartlara bağlanmış ise yeterli suç şüphesine rağmen kamu davasının açılabilmesi için bu şartların da gerçekleşmesi aranır. Ceza muhakemesi hukukunda bu müesseseler “Dava Şartı” veya “Kovuşturma Şartı” olarak adlandırılır¹⁵⁴.

VUK’nun 367 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede tanımlanan suçlardan birinin işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri veya müfettiş yardımcuları rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile doğrudan doğruya C. savcısına bildirimde bulunur. Diğer vergi incelemeye yetkili memurların suçun işlendiğini tespit etmesi halinde ise rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık C. savcısına bildirimde bulunur¹⁵⁵.

C. savcısı, kendiliğinden VUK’un 359’uncu maddesinde tanımlanan suçların işlendiğine muttali olursa ilgili vergi dairesini haberdar ederek rapor tanzim edilmesini isteyecektir (VUK m. 367/2).

367 nci maddenin 3 üncü fıkrasında, rapor alınmaksızın kamu davası açılmayacağı, kamu davasının açılmasının inceleme neticesinin C. savcısına bildirilinceye kadar erteleneceği belirtilmiştir. Hüküm, açıkça bir dava şartı öngörmektedir. Yargıtay içtihatları da bu doğrultudadır¹⁵⁶. Rapor alınmadan her nasılsa kamu davası açılmış ise, durma kararı verilerek ilgili kurumdan rapor talep edilecektir (CMK m. 223/8). Ara muhakemesi evresinde bu eksiklik fark edilirse, iddianamenin iadesi kararı verilmelidir¹⁵⁷.

Burada belirtmek gerekir ki, incelemeyi yapan memurun raporu, doğrudan defterdarlık veya ilgili vergi dairesi başkanlığına gönderilemez. Öncelikle rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası

gerçekleştirilmesi yani Cumhuriyet Başsavcılığı’nın vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hakimliğinden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işleminin gerçekleşmesine imkan sağlanıp sağlanmadığı araştırılmadan dosyada mevcut fiziki takip ve dinleme kararları neticesinde elde edilen delillerin VUK muhalefet suçları için delil olarak kullanılıp kullanılmayacağıının tartışılmadan karar verildiği, CMK’nun 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi, bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiğinin gözetilmemesi” İstanbul B.A.M. 18. C.D., 2019/7859 E., 2020/317 K., 22.01.2020. Ayrıca bkz: Çiftçi, (n 1) 638.

154 Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma Gezer, Yasemin F. Saygılar Kırıt, Esra Alan Akcan, Özdem Özyayın, Efser Erden Tütüncü, Derya Altınok Villemin ve Mehmet Can Tok, Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, (14. Baskı Seçkin Yayıncılık 2019), 44.

155 Çiftçi, (n 1) 637.

156 “Sanık hakkında, “sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin mütalaa alınmadan dava açıldığı dikkate alınarak; 213 sayılı VUK’nin 367. maddesi gereğince kovuşturma şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorulduktan sonra, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yargılamaya devamlı mahkûmiyet hükmü kurulması” Yarg. 11. C.D., 2016/6771 E., 2019/5725 K. 27.06.2019.

157 Öztürk/Tezcan/Erdem/Sırma Gezer/Saygılar Kırıt/Alan Akcan/Özyayın/Erden Tütüncü/Altınok Villemin/Tok, (n 152) 70.

alınacak ve bu mütalaa ile birlikte defterdarlık veya vergi dairesine başkanlığına ya da raporu tanzim eden vergi müfettişi ya da müfettiş yardımcısı ise C. Başsavcılığına başvurulacaktır¹⁵⁸.

İncelemeyi yapmaya yetkili kişiler; VUK'un 135 inci maddesinde; “*vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürü veya Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatındaki müdür kadrolarında görev yapanlar*” şeklinde sayılmıştır¹⁵⁹.

İfade edelim ki uygulamada vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporuna büyük önem atfedilerek adeta hukukçu olmayan bir vergi müfettişinin yazdığı rapor tek delil kabul edilerek başkaca bir araştırma yapılmaksızın önce iddianame, sonra da karar haline gelmektedir. Bunun çok sakıncalı olduğunu belirtmemiz gerekir. Burada aslanan yazılan raporun hukukçu olan savcı ve hakim tarafından TCK'nın esas aldığı suç teorisine ve adil yargılanma hakkına göre yargılama sürecine yansıtılmasıdır.

Bu hususta bir örnek zikretmek gerekirse, vergi müfettişinin, bir mükellefin ticari faaliyetlerini sonlandırdığı kanaatine varması halinde bu kişinin düzenlediği faturaları kullanan diğer mükellefler hakkında da doğrudan suçun oluştuğuna dair rapor hazırlanmaktadır. Halbuki kendisine ulaşılamaması veya tanık beyanları doğrultusunda işletmenin belirli bir tarihten itibaren faaliyet göstermediği yönündeki şüpheye rağmen kişi, bu tarihten sonra sahte olarak düzenlediği faturalardan başka bazı gerçek alım satımlar da yapmış olabilir. Bu durumda varsayımla belirli bir tarihten sonraki işlemlerin tamamı sahte olarak addedilmekte ve soruşturma ve kovuşturma boyunca başka hiç bir delil araştırılmaksızın mahkumiyet hükmü kurulabilmektedir.

İnceleme konusu suç bağlamında yapılan soruşturma aşamasında örneğin mutlaka sahte olduğu iddia edilen faturalar dosyaya celbedilmeli, bunları düzenleyen veya bu faturaları kullanan şirketlerin yetkililerinin dinlenmesi, karşıt inceleme yaptırılması gerekmektedir. Aksi takdirde eksik tahkikat söz konusu olacaktır. Örneğin sahte faturayı düzenleyen kişilerin yargılandığı kamu davasında, bu şirketten faturayı alarak defterlerine işleyen şirket yetkilileri, tanıklıktan çekinme hakkı da hatırlatılmak suretiyle tanık sıfatıyla dinlenmeli, faturayı kimden ne şekilde temin ettiği sorulmalıdır¹⁶⁰.

VUK'un 359'uncu maddesinde, 3 fıkra halinde suçlar sayılmış ve farklı farklı cezalar öngörülmüştür. Belgeyi yok etmek, sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçu ilgili maddenin (b) fıkrasında yer almaktadır. Bu bentte yer alan suçları işleyenlerin cezası, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıdır. Hükmedilen cezanın iki yıldan fazlası olması nedeniyle TCK'nın 51'inci maddesinin 1'inci fıkrasında

158 **Yarg. 11. C.D., 2017/1592 E., 2017/3840 K., 18.05.2017; Çiftçi, (n 1) 639.**

159 **Çiftçi, (n 1) 637.**

160 “*Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nın 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanıkları tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanıkların bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, 2011 yılında dışardan müdür olarak atanan sanık ...un 2010 yılında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiği de belirtilmeden eksik araştırma ve yetersiz gerekçe ile 2010 yılında şirket yetkilisi olan sanık ...ın tüm yıllar için beraatine, sanıklar ... ve ...un mahkumiyetlerine ilişkin hükümler kurulması*” **Yarg. 11. C.D., 2017/16334 E., 2021/665 K., 26.01.2021.**

yer alan hapis cezasının ertelenmesi söz konusu olmayacaktır. Kanun Koyucu diğer kaçakçılık fiillerine nazaran (b) fıkrasında yer alan fiillerin haksızlığın içeriğini daha ağır olarak nitelendirmiştir.¹⁶¹. Ayrıca alt sınır dikkate alındığında burada yer alan fiillerin para cezasına çevrilmesi de mümkün değildir.

SONUÇ

VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasında düzenlenen suç tipinde vergi kaçakçılığından ziyade vergiyi tevsik edici belgelerde sahtecilik veya belgeyi yok etme fiilleri cezalandırılmıştır. Örneğin Alman Vergi Kanununda olduğu gibi yalnızca verginin beyan edilmemesi, cezaya müstehak bir fiil olarak nitelendirilmemiş, bu fiiller için idari yaptırım öngörülmüştür.

Esas itibarıyla özel belge niteliğinde olan fatura ve diğer vergiyi tevsik eden belgelerde fikri sahtecilik, özel belgede sahteciliğin aksine, VUK'ta suç olarak düzenlenmiştir.

Konumuzu teşkil eden b fıkrasındaki suçlar, özgü suç niteliğinde değildir. Zira belgenin sahte olarak düzenlenmesi, tahrif etme ve yok etme herkes tarafından işlenebilir. Yalnızca kullanma açısından; belgenin vergisel bir işleme konu edilmesiyle mümkün olduğu dikkate alınarak bu fiilin belgeyi kullanma yetkisini haiz kişi tarafından işlenebileceği savunulabilir.

Suçun faili herkes olabilir. Bu nedenle özellikle şirket nezdinde işlenen vergi kaçakçılığı fiillerinde fiili kimin işlediği, şirket yetkililerinden kimlerin fiilden haberdar olduğu veya üzerinde müşterek hakimiyet kurduğu hiç bir şüpheye yer kalmayacak şekilde ortaya konulmalıdır.

Bu hususta; karşıt inceleme yapılması, varsa faturaların kullanıldığı diğer şirket yetkilileri ve muhasebe kayıtlarını tutan kişilerin tanık sıfatıyla dinlenerek sahte belgeleri kimden aldıklarının sorulması ve sahte olduğu iddia edilen belge asıllarının mutlaka getirtilerek üzerlerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması failin tesbiti açısından önemli usuli işlemlerdir. Ancak uygulamada, suç tarihindeki şirket yetkililerinin tesbiti ile yetinilerek başkası üzerine kurduğu şirketi kullanan failerin cezadan kaçınmasına sebebiyet verilmektedir.

Yargıtay içtihatlarında zincirleme suç hükümlerinin tatbiki için aranan bir suç işleme kararının icrası, VUK'un 359'uncu maddesinin b fıkrasındaki suçlar açısından takvim yılı esasına bağlanmıştır. Buna göre takvim yılının sona ermesi ile failin suç işleme kararının yenilendiğini, aynı suç işleme kararının mevcudiyetini kaybettiğini ve fiilin kesintiye uğradığını kabul etmektedir. Bunun gerekçesi olarak vergilerin yıllık olması ilkesine dayanan VUK'un 174 üncü maddesi gösterilmektedir. Ancak böyle bir kabulün kanunilik ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Zira failin vergi kaçırmak amacıyla işlediği fiiler arasında subjektif bağlantı devam ettiği müddetçe takvim yılının bittiğinden bahisle yeni bir suç işleme kararından bahsedilemez. Örnek olarak verdiğimiz tefecilik suçunda da Yargıtay, iddianame tanzim edilene kadar işlenen fiillerin zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca uygulama sebebiyle kişinin; Ocak, Mart ve Eylül aylarında işlediği

161 Şenyüz, (n 2) 407.

vergi kaçaklığı suçu açısından zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilirken, Aralık ve Ocak aylarında işlediği iki fiil açısından ayrı iki ceza verilmesi gibi çelişkili bir durum tezahür etmektedir.

İfade edelim ki uygulamada vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporuna adeta hüküm açısından tek delil gibi bir önem atfedilmekte ve hukukçu olmayan vergi müfettişlerinin yazdığı rapor önce iddianame, sonra da karar haline gelmektedir. Bunun çok sakıncalı olduğunu belirtmemiz gerekir. Burada aslanan yazılan raporun hukukçu olan savcı ve hakim tarafından 5237 sayılı TCK'nın esas aldığı suç teorisine göre yargılama sürecine yansıtılmasıdır. Metinde yer verdiğimiz Yargıtayın bozma kararlarına konu bir çok dosyada, vergi tekniği raporu ve bu raporda yer alan suç tarihinde ilgili şirketin ticaret sicil kayıtlarına dayanılarak adeta yazılı yargılama usulüyle hüküm verildiği görülmektedir.

Vergi tekniği raporu, basit şüphe ve somut delillere dayalı kuvvetli şüpheye esas teşkil edebilir. Ancak yeterli suç şüphesi ve sübuttan bahsedebilmek için vergi tekniği raporunda yer verilen fiillerin suç teşkil edip etmediği, kim tarafından işlendiği ve vergiyi doğuran olaya konu işlemin gerçekten yapıлып yapılmadığı, bütün delillerin toplanmasından sonra soruşturma aşamasında savcı ve kovuşturma aşamasında hakim tarafından değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanununun (m. 142), arama koruma tedbirine ilişkin sanık lehine özel düzenleme ihtiva etmesi, dikkatle ele alınması gereken diğer bir husustur. Zira burada CMK'da düzenlenen arama ve elkoyma koruma tedbirine göre yapılacak bir ceza muhakemesi işlemi, delili hukuka aykırı hale getirecektir.

KAYNAKÇA

- Akbulut B.**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (5. Baskı Adalet Yayınevi 2018).
- Akdeniz, D.**, 'Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur', (2018) 5(1) Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- Apak S.**, *Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme*, (Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilimdalı 2008).
- Artuk M. E., Gökçen A., Alşahin M. E. ve Çakır K.**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (15. Baskı Adalet Yayınevi 2021).
- Bayraklı H. H.**, 'Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu' 47, (2017) 8(31) TAAD 47.
- Bilici N.**, *Vergi Hukuku* (48. Baskı, Savaş Yayınevi 2019).
- Çiftçi T. E.**, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi' (2021) 5(2), *Fiscaeconomia* 630.
- Çolak, H.**, *Dolandırıcılık ve Sahtecilik Suçlarında Suçların İçtima ve Zincirleme Suç Hükümlerinin Uygulanması* in: Prof. Dr. Feridun Yenisey'e Armağan, C. I, (Beta 2014).
- Demirbaş T.**, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (15. Baskı Seçkin Yayınevi 2020).
- Dönmezer S. ve Erman, S.**, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C. II, (14. Bası DER Yayınları 2019).
- Erdin S.**, *Hukuka Uygunluk Sebeplerinde Subjektif Unsur Sorunu*, (1. Baskı Adalet 2014).
- Erman S.**, *Vergi Suçları*, (İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Yayınları 1988).

- Gencil U.**, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları’ (2014) (3), Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.
- Gökçen A.**, *Belgede Sahtecilik Suçları* (m. 204-212), (5. Baskı Adalet Yayınevi 2018).
- Göktürk N.**, ‘Türk Hukuku’nda Suçların İçtima’ (2014) 2(1-2) Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi 31.
- Görkemli B.**, ‘Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları’ (2021) (47), Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 407.
- Hayat Büyük Türk Sözlüğü, Ed.: **Rado, Şevket**, İlmi Kontrol: **Ergin, Muharrem**, Hayat Yayınları, İstanbul, 1970.
- Hekim C.**, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçları’, (Yüksek Lisans Tezi Bahçeşehir Üniversitesi 2013).
- İçel K.**, *İçel Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (6. Bası Beta 2014).
- İçel K.**, *Suçların İçtima*, (Serimat Matbaası 1972).
- Özgenç İ.**, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (16. Bası Seçkin Yayınevi 2020).
- Karaarslan M.**, ‘Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’, (2006) (64) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 115.
- Karakoç Y.**, *Vergi Ceza Hukuku*, (Yetkin Yayınları 2016).
- Kızılot Ş. ve Kızılot Z.**, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, (Yaklaşım Yayıncılık 2009).
- Koca M. ve Üzülmüş İ.**, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (13. Baskı Seçkin Yayıncılık 2020).
- Koca M. ve Üzülmüş İ.**, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (7. Baskı Adalet Yayınevi 2020).
- Ölmez G.**, *Suçun Tanımlanabilir ve Değerlendirilebilir Unsurları*, (Ankara Hacı Bayram Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Özen M.**, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, (4. Baskı Adalet Yayınevi 2021).
- Öztürk B., Tezcan D., Erdem M. R., Sırma Gezer Ö., Saygılar Kırıt Y. F., Alan Akcan E., Özyayın Ö., Erden Tütüncü E., Altınok Villemin D. ve Tok M. C.**, *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, (14. Baskı Seçkin Yayıncılık 2019).
- Schmitz R. ve Wulf M.**, *AO §370 in: Münchener Kommentar zum StGB*, Band 7, (3. Auflage, Verlag C.H. Beck, 2019).
- Şenyüz D.**, *Vergi Ceza Hukuku*, (7. Baskı Ekin Yayınevi 2013).
- Şişman G.**, ‘Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’, 2021 (153) TBB Dergisi 269.
- Türkal H., Ekici M. S. ve İnan M.**, ‘Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları – Kabahatleri ve Cezaları’ (2010), 18(1), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 45.
- Ümit C.**, ‘Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri’, (2021) 11(1) Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi 357.
- Wessels J., Beulke W. ve Satzger H.**, *Strafrecht Allgemeiner Teil* (48. Auflage C.F. Müller, 2018).
- Yıldırım Z.**, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah* (Adalet Yayınevi 2013).
- Yüce M.**, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, (2. Baskı Adalet Yayınevi 2021).
- İnternet Kaynakları**
- Seer R.**, ‘Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts’ (2016), NWB Datenbank, 2016, <https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/MEDIEN/contento_import/Publicationen/2016/nwb_export_566973.pdf> Erişim Tarihi: 02.11.2021.
- Yargıtay kararları için <<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>>