

VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAPSAMINDAKİ SAHTE BELGE SUÇLARINDA SUÇ
TARİHİNİN TESPİTİ: YARGITAY UYGULAMASI

Within the Scope of Tax Evasion, Determining the Date of Crime in Forged Document Crimes: Supreme Court Practice

Atıf / Citation

Ayyıldız, Y., ve Şahin, S., (2023). "Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 68-95.

Yaşar AYYILDIZ

Prof. Dr,
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü,
Bolu / TÜRKİYE
yasarayildiz@ibu.edu.tr
Orcid ID: 0000-0001-5419-7580

Serdar ŞAHİN

Dr. Öğretim Üyesi,
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü,
Bolu / TÜRKİYE
serdarsahin@ibu.edu.tr
Orcid ID: 0000-0002-2869-8231

Araştırma & Yayın Etiği

Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiş, iThenticate yazılımı ile taranmış, araştırma yayın ve etiğine aykırılık edilmemiştir.

Research & Publication Ethics

This article was reviewed by at least two referees, a similarity report was obtained using iThenticate, and compliance with research/publication ethics was confirmed.

Copyright ©

Politik Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar
Merkezi, Sakarya/TÜRKİYE

Center for Political, Economic and Social
Research, Sakarya/TURKEY

Makale Bilgisi

Makale Türü: Araştırma Makalesi
Article Type: Research Article
Geliş Tarihi: 07.11.2023
Kabul Tarihi: 18.12.2023
Yayın Tarihi: 31.12.2023

CC BY-NC 4.0

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial License altında lisanslanmıştır.

This paper is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial License

Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması

Özet

Çalışmanın amacı sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ile oluşan vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihinin belirlenmesinde gerek literatürde ve gerekse uygulamada var olan karmaşıklığı Yargıtay kararları çerçevesinde çözümlenektir. Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ile oluşan vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihinin belirlenmesi suçun açığa çıkarılması aşamasından yargılama sürecinin sonuna kadar tüm aşamalarda dikkate alınması gereken, hem usule hem de esasa etki edebilme kabiliyetine haiz bir konudur. Zira “cezaî yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı” yönündeki genel ceza hukuku ilkesi, suçun başlangıcından sonuna kadar kapsamlı bir araştırmayı gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma yoluyla oluşan kaçakçılık suçuna yönelik bakış açısının tespiti için suçun mevzuatımızdaki gelişimi tarihi seyirle incelenmiş, suçun kanunlarda yer alış biçimi ve gelişimi ortaya çıkarılmıştır. İkinci olarak Yargıtay kararları ışığında sırasıyla sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri yoluyla oluşan vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihi tespit edilmiştir. Sonuç olarak sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında suçların muhteviyatının farklı olduğu bu nedenle suç tarihinin her iki eylem için ayrı ayrı belirlenmesi gerektiği kanaatine varılarak; sahte belge düzenleme fiilinde suç tarihinin belgenin düzenlendiği günün tarihi olduğu, sahte belge kullanma eyleminde ise söz konusu belgenin kullanıcı mükellef tarafından vergilendirme sürecine dahil edilmesiyle birlikte suçun oluştuğu tespitiyle sahte belge kullanma fiilinde suç tarihi beyanname verme tarihi olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle sahte belge kullanma fiilinde suç tarihinin, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre değişiklik arz ettiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Sahte Belge Düzenleme, Sahte Belge Kullanma, Suç Tarihi.

Abstract

The aim of the study is to analyse the complexity that exists both in the literature and in practice in determining the crime date of tax evasion crimes caused by the acts of issuing forged documents and using forged documents, within the framework of the Supreme Court decisions. Determining the date of crime in tax evasion crimes caused by issuing forged documents and using forged documents is an issue that must be taken into consideration at all stages from the detection of the crime to the end of the trial process and could affect both the rule and the procedure. Because the general criminal law principle that "unless it is determined that the criminally sanctioned act has occurred with all its elements, no punishment will be imposed on the perpetrator" requires a comprehensive investigation from the beginning to the end of the crime. In this context, firstly, the development of the crime in our legislation was examined historically to determine the perspective on the crime of tax evasion, which occurs by issuing forged documents and using forged documents. The way these crimes are included in the law and their development are revealed. Secondly, according to the decisions of the Supreme Court, the crime date has been determined for tax

evasion crimes that occur through respectively the acts of issuing forged documents and using forged documents. As a result, the content of the crimes in the crimes of issuing forged documents and using forged documents are different, therefore, it was concluded that the date of the crime should be determined separately for both actions; in the act of issuing a forged document, the date of the crime is the date of the day the document or documents were issued, in the act of using forged documents, due to the crime occurring when the documents in question are included in the taxation process by the user taxpayer, in the act of using forged documents, the crime date was determined as the declaration filing date. For this reason, it has been concluded that the crime date in the act of using false documents varies depending on the type of liability, taxation period and the last declaration filing date.

Keywords: Tax Evasion, Issuing Forged Document, Using Forged Document, Date of Crime.

JEL Codes: K14, K34.

Giriş

İnsanođlu gereksinim duyduđu toplumsal nitelikteki ihtiyaçlarını toplumu oluřturan diđer sűjelerin haklarına gűzeterek gidermekle yűkűmlűdűr. Bu kapsamda toplumsal dűzeni ve adaleti sađlayabilmek amaç odaklı hukuk kuralları oluřturulmuř ve toplumu oluřturan kesimlerin sűz konusu kurallara uymaması cezai műeyyidelere bađlanmıřtır. Zira her ne kadar toplumsal kurallar bir toplumunun huzur ve mutluluđunu etkileyen ve bu dođrultuda toplumun devamlılıđını sađlayan toplumsal uzlařlar olsa da bazı durumlarda toplumu oluřturan fertler tarafından hukuk kuralları ihlal edilebilmektedir.

Toplumsal ihtiyaçların giderilmesi odaklı faaliyet yűrűten devlet kendisinden beklenen gűrev ve fonksiyonları gerçekleřtirebilmek için birtakım harcamalar yapmakta ve bu dođrultuda sűz konusu harcamaların finanse edilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Devletin kamu harcamalarını finanse ettiđi kalemlere kamu gelirleri adı verilmekte ve sűz konusu kamu gelirleri içinde payının yűksekliliđi nedeniyle en ۆnemlisi vergiler olarak gűze çarpmaktadır. Bu haliyle vergiler esasen toplumu oluřturan sűjelerin topluma yűnelik ihtiyaçların finansmanına katkıları olarak gűrűlmesi gereken ۆdemeleri ifade etmektedir. Hal bűyle olmakla birlikte çeřitli nedenlerle vergiye karřı bireysel ya da toplumsal birtakım reaksiyonların gerçekleřtiđi gűrűlmektedir. Bu reaksiyonlar vergiden kaçınma řeklinde kanuni sınırlar içinde olabileceđi gibi vergi kaçırmak gibi kanun dıřı bir olgu olarak da ortaya çıkabilmektedir.

Vergi kaçakçılıđı sularının en yaygın biçiminin sahte belge dűzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ile oluřtuđu gűrűlmektedir. Bu noktada oluřan suçun usul ve esas hűkűmlerini dođrudan etkileyecek bir konu olan suç tarihinin belirlenmesi dikkat çekmektedir. Zira gerek literatűrde ve gerekse uygulamada sahte belge dűzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinde suç tarihinin tespiti noktasında farklı gűrűř ve uygulamaların bulunduđu gűrűlmektedir. Suç tarihinin belirlenmesi noktasında zorluđu ortaya çıkaran asıl etmen sahte belge dűzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin birbirlerinden farklı karakteristik ۆzelliklere sahip olmalarıdır. Bu nedenle teknik bir deđerlendirme gerektiren konunun Yargıtay uygulamaları dođrultusunda açıklanması gerek literatűr açısından ve gerekse uygulama açısından ۆnemli bir problemin özűműnű sađlayacaktır. Zira suç tarihinin belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlıđı tarafından bařlatılan vergi incelemesinden yargılama ařaması sonuna kadar tűm ařamalarda sűreci etkileyen ۆnemli bir etkidir.

Bu kapsamda makale çalışmasında öncelikle sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine yönelik hukuki bakış açısının görülmesi amaçlı olarak söz konusu suçların tarihi seyir içinde mevzuatımızdaki gelişimi açıklanmıştır. Ardından sahte belge düzenleme fiili ve sahte belge kullanma fiillerinde suç tarihi Yargıtay kararları doğrultusunda ayrı ayrı analiz edilmiştir. Son olarak Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin beyanname dönemleri suç tarihinin belirlenmesi açısından açıklanmıştır.

1. Sahte Belge Suçlarında Vergi Mevzuatının Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde Cumhuriyet öncesi dönemde vergi mevzuatımız usul hukuku açısından toplu bir görünüme sahip değildir. Osmanlı vergi sistemi Osman Gazi'den Fatih Sultan Mehmet'e kadar kaynağını şer'i hukuktan alan ve yazılı olmayan bir hüviyete sahipken Fatih Sultan Mehmet döneminde "Kanunname-i Al-i Osman" adıyla yazılı bir metin ortaya çıkarılmıştır (Uzunçarşılı, 1948: 323). 1566 yılında baş defterdar Mehmet Çelebi döneminde "Reaya ve Tımarlar Kanunları" yürürlüğe girmiş ve bu düzenlemeyle aşar, cizye ve toprak işletmeciliği vergileri yazılı bir hale getirilmiştir (Tezcan, 2003: 127). Esasen Osmanlı vergi sisteminde Tanzimat Dönemi'ne kadar geçen sürede vergi kanunlarıyla ilgili düzenlemeler mevcut vergilerin yazılı hale getirilmesinden ibarettir. Tanzimat dönemiyle birlikte mali örgüt yapısı ile kamu bütçesi konularında Avrupa ülkeleri menşeli düzenlemeler yapılırken kamu gelir ve giderlerinin tür, tutar ve bileşenleriyle ilgili hukuki düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Ancak söz konusu düzenlemeler vergi sistemine yönelik özel vergi hukuku kapsamında değerlendirilebilecek düzenlemeler olmuş usul ve ceza hukukuna yönelik vergi bazı kanun düzenlemeleri göz ardı edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla birlikte Osmanlı'dan devralınan vergi sisteminde ilk dönemlerde mali amaçla, daha sonrasında ekstra fiskal amaçları bünyesinde barındıran ve adil bir vergi sisteminin oluşturulmasına yönelik düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda 1949 yılına kadar vergi usul, vergi ceza, vergi yargılama, verginin icra ve uluslararası vergi hukuku gibi alanları düzenleyen ve genel vergi hukuku adı verilen hukuki düzenlemeler toplu bir şekilde ele alınmamış ancak özel vergi kanunları içinde bazı düzenlemelerle ya da mevcut ceza kanunlarıyla muhtelif şekillerde düzenlemeler yapılmıştır.

Özelde sahte belge mevzuu 1949 yılına kadar vergi kanunlarınca ele alınmış bir konu değildir. Sahte belge düzenlenmesi ya da kullanılması 1946 yılına kadar dolandırıcılık suçu kapsamında değerlendirilmiştir. Nitekim dönemde düzen sağlayıcı fiillere aykırı hareket edilmesi durumunda aynı zamanda ceza kanunlarının ihlal edilmesi söz konusu ise kamu davası açılması gerekmektedir (Taner, 1953: 85).

Dolandırıcılık suçu 1926 tarihli 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. 765 sayılı Kanununun 503'üncü maddesinde dolandırıcılık suçu "Bir kişiyi kandırabilecek nitelikte hile ve desiseler yaparak hataya düşürüp onun veya başkasının zararına, kendisine veya başkasına haksız bir menfaat sağlayan kişiye bir yıldan üç yıla kadar hapis ve sağladığı haksız menfaatin bir misli kadar ağır para cezası verilir." şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte kanunun 504'üncü maddesinde suçun "Kamu kurum ve kuruluşlarının veya kamu yararına çalışan hayır kurumlarının zararına olarak" işlenmesi durumunda suçun cezasının arttırılacağı hükmü düzenlenmiştir. 1949 yılına kadarki durumda sahte belge suçunun kamu kurumlarına yönelik dolandırıcılık suçu kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

1949 yılında vergi hukukumuzda reform niteliğinde düzenlemeler yapılmıştır. Bunların en önemlilerinden biri 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu olmuştur. 5432 sayılı Kanun 324'üncü maddesinde "Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak" fiilini kaçakçılık suçu olarak vergi mevzuatı kapsamına almıştır. 5432 sayılı kanun vergi ile ilgili özel bir kanun niteliği taşımaktadır. Bu noktada 5432 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi ile ilgili sahte belge suçları, vergi kanunlarında yer alan fiillere aykırı hareket etmek kapsamında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmeye başlanılmış ve söz konusu suçlar vergi suçları kapsamında ele alınmıştır. Ancak 5432 sayılı Kanunun ilk şeklinde vergi kaçakçılığı suçları vergi ziya-ı suçu kapsamında değerlendirilerek para cezası ile müeyyidelenendirilmiş ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanmamış, bu kısım ceza kanunu hükümlerinde değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. 5432 sayılı Kanun sahte belge fiilini "sahte belge düzenlemek ve bilerek kullanmak" olarak ele almıştır. Kanunun 324'üncü maddesinde "mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırma kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyama sebebiyet verilmesi kaçakçılıktır" hükmü ile sekiz bent halinde sıraladığı fiillerin arasında sahte belge düzenleme ve kullanma fiiline de yer vermiştir. Ayrıca 5432 sayılı Kanun ile ilk kez iştirak kurumu da tesis edilmiştir.

5432 sayılı Kanunda 5815 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi suçları konusunda ilk kez "hileli vergi suçları" adı altında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç tipi düzenlenmiştir. 5815 sayılı Kanun "Sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanmak fiili ile vesikaları tahrif etmek veya tahrif edilmiş vesikalar ile asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika veya suretleri bilerek kullanmak" fiillerini bu kapsamda değerlendirmiştir. Yeni düzenlemede hileli vergi suçunun oluşumunda vergi ziya-ının oluşumu şartı aranmıştır. 5432 sayılı Kanunda 6094 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle daha önceki düzenlemelerde yer alan "vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu" kaldırılmıştır.

5432 sayılı Kanun, 04.01.1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'yla yürürlükten kaldırılmıştır. 213 sayılı Kanun "hileli vergi suçu" düzenlemesini devam ettirilmiş ve "teşebbüs" fiilini yeniden düzenlemiş ancak suçların cezalarına yönelik düzenlemelerle hileli vergi suçları ertelenebilir hafif hapis cezalarına dönüştürülmüştür. 213 sayılı Kanun 30.12.1980 tarihinde 2365 sayılı kanunla değişikliğe uğramış ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan cezai hükümler değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişiklikle "hileli vergi suçu" ifadesi "vergi kaçakçılığı suçu" olarak değiştirilmiştir.

1995 yılında 4108 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarının cezası "kaçakçılık suçunda hapis cezası" başlığı ile kanunda yer almıştır. 4108 sayılı Kanun, sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak fiilini ağır hapis cezası gerektiren fiil kapsamında ele almış ve cezanın ertelenebilme olanağını kaldırmıştır.

Her ne kadar daha sonra da farklı zamanlarda değişiklikler olsa da sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin düzenlendiği kaçakçılık suçlarını günümüzdeki halini almadan önce uğradığı kapsamlı son değişim 4369 sayılı Kanunla 1998 yılında olmuştur. 4369 sayılı Kanun ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak fiili kanunun 359'uncu maddesinde farklı fıkralarda düzenlenerek sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiili muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiilinden ayrılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kaçakçılık suçları daha sonra 23.1.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 276'ncı maddesiyle değiştirilerek üç fıkra şeklinde tekrar düzenlenmiştir. Böylece Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen 359'uncu

maddesinin (a) ve (b) fıkralarına 5728 sayılı kanunla (c) fıkrası da eklenerek üçlü bir yapı haline getirilmiştir (Şenöz, 2021).

İlerleyen dönemde sahte belge düzenleme ve kullanma suçu kanun kapsamında korunmuş ancak madde kapsamında birtakım değişiklikler yapılmıştır. 29.04.2021 tarih ve 7318 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle de (ç) fıkrası ve 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle de (d) fıkrası eklenerek vergi kaçakçılığı suçları Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı "Dördüncü Kitap", "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısımın, "Suçlar ve Cezaları" başlıklı Üçüncü Bölümünde, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde hâlihazırda beş fıkra (a, b, c, ç ve d) şeklinde düzenlenmiştir. Ancak 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle maddeye eklenen (d) fıkrası 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Aynı zamanda 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle; 359'uncu maddenin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "on sekiz aydan" şeklinde değiştirilerek ilgili cezaların alt sınırı arttırılmıştır. Ayrıca, 08.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanununla yapılan değişikliklerle de (a) fıkrasında yer alan "üç" ibaresi "beş" şeklinde, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan "beş" ibareleri "sekiz" şeklinde değiştirilerek hapis cezalarının üst sınırı da arttırılmıştır¹. Ancak, yeni düzenlemeyle kaçakçılık cezalarına hükmedilecek cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yer alan "zincirleme suç" hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Dolayısıyla kesintiye uğramadan devam ederek birden çok yılı kapsayan vergi suçlarında, her bir vergi yılı için ayrı ayrı cezalar değil, tek bir cezaya hükmedilecektir. Yine zikredilen son düzenleme ile de ilgili suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi ve bu kapsamda belli koşullarda cezalarda indirim yapılması da hükme bağlanarak failer için etkin pişmanlık, ödeme ve ceza indirimi hakkı tanınmıştır (Aktaş, 2022).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili geçmiş dönemlerde ceza kanunlarınca cezalandırılmıştır. Bununla birlikte Türk ceza Kanununda yer alan dolandırıcılık fiili hali hazırda mevcut mevzuatımızda yer almaktadır. Ancak sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin günümüzde bu kapsam da değerlendirmesi mümkün değildir. Zira

¹ 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle maddeye eklenen ancak 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girecek olan (d) fıkrası zaten yayınlandığında "üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası" şeklinde düzenlenmiş olduğundan, (b, c, ç ve d) fıkralarının üst sınırları da eşitlenmiş oldu.

hukuk doktrinde yer alan özel hükümlere yönelik normlar bazı durumlarda genel hükümlere yönelik normlardan farklılık arz edebilmektedir (Güneş, 2020:160). Bu nedenle spesifik uzmanlık gerektiren konulara yönelik özel hukuk normları ile aynı konuya yönelik genel hukuk normlarının birlikte bulunduğu durumlarda öncelikli olarak özel hukuk normları dikkate alınır (Gözler, 2014:344; Karayağcı, 2001: 139). Bununla birlikte gerek evrensel hukuk kuralları ve gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no'lu protokolün 4'üncü maddesinde yer alan "Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı" düzenlemeleri bir kimsenin aynı suçtan dolayı birden fazla kez yargılanamayacağını hükme bağlamaktadır. İş bu halde özel hukuk normunun düzenlendiği durumlarda genel hukuk normu uygulanmayacaktır. Dolayısıyla vergi kanunlarınca yapılmış mevcut bir düzenlemenin varlığı durumunda ceza kanunu hükümleri ikincil mevzuat halini alacaktır.

1. 2. Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti

Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçlarında özellikle ceza yargılamasında suç tarihinin belirlenmesi hem usul hukuku hem de olayın esası açısından önem arz eden bir konudur. Bu önemine rağmen, teknik bir uzmanlık gerektirmesi nedeniyle, uygulamada suç tarihinin belirlenmesi konusuna gereken önemin verilmediği görülmektedir. Suç tarihinin belirlenmesi konusu çoğu zaman vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarında göz ardı edilmekte ve bu durumdan yargı kararları da etkilenebilmektedir.

Bu nedenle özellikle çalışmanın kapsamı doğrultusundaki sahte belge düzenleme ve kullanma filleri açısından suç tarihinin değerlendirilmesi çalışmamızın temel konusu olup, söz konusu değerlendirme yargıtay kararları doğrultusunda ortaya konulacaktır. Bu kapsamda öncelikle suç tarihinin tespitinin önemi üzerinde durulacak, akabinde sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında suç tarihinin doğru şekilde tespiti noktasında örnek yargıtay kararlarından yola çıkarak yüksek mahkemenin konuya bakışı değerlendirilecektir.

1.2.1. Suç Tarihinin Tespitinin Önemi

Özellikle vergi ceza hukukunda, son yıllarda, cezai yaptırımın miktarı ile vergi kaçakçılığı suçunun muhakemesine ilişkin hükümlerde önemli değişiklikler yapıldığından (Kırmaz, 2015: 333) ceza hukuku kapsamında tüm suç tiplerinde olduğu gibi vergi suçlarında da suç tarihinin doğru olarak belirlenmesi günümüzde daha da

önemli hale gelmiştir (Ümit, 2022: 324). Çünkü, suç tarihinin doğru olarak belirlenmesi; doğru yasa maddesi ile hüküm kurulması, dava zamanaşımının doğru hesaplanması, sorumlunun ve suçun failinin özellikle tüzel kişiler söz konusu olduğunda ilgili tarihteki yetkilinin doğru olarak belirlenmesi gibi hususlar ağıısından sonuca doğrudan etki edebilmektedir (Aslanpınar, 2022: 175).

Uygulamada, suç tarihinin yanlış belirlenmesi sonucunda; zamanaşımına uğramış bir dosyada hüküm kurulması, sonradan yürürlüğe giren lehe bir yasa maddesinin uygulanamaması veya tam tersi bir durum ile esasa ilişkin hüküm kurulması gereken bir davanın zamanaşımı nedeniyle düşürölmesi ya da suç tarihine göre sehven lehe bir yasa maddesi ile noksan ceza verilmesi gibi sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Kırmaz, 2015: 333). Bununla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 170'inci maddesinin 3'üncü fıkrası, Cumhuriyet savcısınca düzenlenen iddianamede, maddede belirtilen diğer hususlarla birlikte yüklenen suçun işlendiği yer, tarih ve zaman diliminin de gösterileceği, aynı kanunun 232'nci maddesinin 2'nci fıkrası ise, (beraat kararı dışında) hükmün başında, suçun işlendiği tarih ve zaman diliminin yazılması gerektiği belirtilmiştir (Ağar, 2016: 317).

Tüm bu sayılan nedenlerle vergi suçları arasında yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında da suç tarihinin doğru olarak belirlenmesinin oldukça önemli olduğu söylenebilir. Ancak, tüm bu önemine rağmen, uygulamada suç tarihinin doğru belirlenmesi hususuna yeterince özen gösterilmediği (Kırmaz, 2015: 333), konunun vergi mevzuatına bağlı teknik bilgilere hâkim olmayı gerektirmesi nedeniyle vergi suçu ve vergi tekniği raporları ile vergi idaresinin mütalaa içerikli suç ihbarlarında suç tarihinin açıkça tespit edilmeyerek sadece vergilendirmeye esas takvim yılı veya yıllarının gösterilmesiyle yetinildiği müşahede edilmektedir (Ağar, 2016: 317). Hatta, vergi tekniği raporları ile vergi idaresinin mütalaaları doğrutusunda oluşan hatanın tekrarlanabildiği bazı gerekçeli yargı kararları bile olabilmektedir.

Bu kapsamda Yargıtay kararlarında suç tarihlerinin, gerekçeli karar başlığında sadece (örneğin 2005, 2006 ve 2007 yılları şeklinde) vergilendirmeye esas takvim yılı veya yılları olarak gösterilmesi eksik ve yanlış olarak ifade edilmekte ve söz konusu eksik ve yanlışlıklar Yargıtay kararlarında bazen bozma sebepleri arasında gösterilmekte, bazen de mahallinde düzeltilmesi şeklinde hükümlere neden olabilmektedir. Yargıtay

kararlarında özellikle zamanaşımı hükümlerinin uygulanma ihtimali yönünden suç tarihinin duraksamaya yer vermeyecek biçimde tespit edilmesi gereken durumlarda bozma kararı verildiği anlaşılmaktadır.

Bu doğrultuda Yargıtay 11'nci Ceza Dairesi tarafından 16.03. 2022 tarihinde oy birliğiyle verilen bir kararda² *“Sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin en son düzenlenen fatura tarihi olması, 2010 ve 2011 takvim yıllarında KDV beyannamesi verilmemesi, vergi suçu raporu ve ekindeki vergi tekniği raporlarında, Ba-Bs form analizi sonucuna göre 2010 takvim yılında düzenlediği bildirilen 20 adet, 2011 takvim yılında düzenlediği bildirilen 57 adet faturaya ilişkin ayrıntılı bilgilerin bulunmadığının anlaşılması, zamanaşımı hükümlerinin uygulanma ihtimali yönünden suç tarihinin duraksamaya yer vermeyecek biçimde tespiti gerekmesi karşısında; 2010 ve 2011 takvim yıllarında düzenlenen faturaların ilgili vergi dairesi müdürlüğünden ve kullanan mükelleflerden araştırılarak temin edilmesi, ... Bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden, ... 1412 sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca hükümlerin BOZULMASINA, 16.03.2022 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”* İfadesi kullanılmıştır.

Yine Yargıtay 11'nci Ceza Dairesi'nin 14.12.2021 tarihinde verdiği bir kararda da³ durum; *“... sanıklar hakkında, “2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçunu işlediği iddia olunan olayda; dosya içerisinde... 2009-2010 takvim yıllarında düzenlediği belirtilen faturalara ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmediğinin anlaşılması karşısında, suç tarihinin tespiti ve zamanaşımı hükümlerinin uygulanması bakımından; 2009-2010 takvim yılında düzenlenen faturaların ilgili vergi dairesi müdürlüğünden de sorularak temin ve tarihlerinin tespit edilmesi, suç tarihinin en son düzenlenen fatura tarihi olduğu da dikkate alınarak sonucuna (göre) tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile mahkumiyet hükmü kurulması, ... Bozmayı gerektirmiş, sanıklar... ve ... ile katılan vekilinin temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden ... 1412 sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca hükümlerin BOZULMASINA, ..., 14.12.2021 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”* şeklinde ifade edilmiştir.

² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 16.03.2022 Tarih, 2018/2130 Esas, 2022/4400 Karar.

³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 14.12.2021 Tarih, 2017/17472 Esas, 2021/12271 Karar.

Yargıtay kararları, yerel mahkemeler tarafından kurulan hükümlerde suç tarihinin kesin olarak belirlenmemiş olmasını yalnız zaman aşımı süresi ile ilişkilendirmemiş suç tarihini kesin olarak belirlenmemesini dosya kapsamında önemli bir eksiklik olarak nitelendirmiştir. Bu doğrultuda Yargıtay 11'inci Ceza Dairesinin bir kararı⁴ durumu; "... vergi tekniği raporunun 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçuna yönelik olduğu, sahte fatura kullanma suçu yönünden bir inceleme yapılmadığının anlaşılması nedeniyle 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçları yönünden mükellef hakkında inceleme yapılıp yapılmadığı ve suça konu faturaların hangi vergi beyannamelerinde kullanıldığı ilgili kurumdan sorulup varsa vergi raporlarının dosyaya eklenmesi; suç tarihi, sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa bu vergiye göre sunulması gereken son beyanname tarihi olduğu gözetilerek suç tarihini kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi, ... Bozmayı gerektirmiş, katılan vekilinin temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden, ... 1412 sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca hükümlerin BOZULMASINA, 07.12.2021 tarihinde oy birliğiyle karar verildi." şeklinde ifade etmektedir.

Söz konusu durumun Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarında aynı doğrultuda işlendiği g r lmektedir. Bununla ilgili Yargıtay 11'inci Ceza Dairesinin 2017 tarihli bir kararı⁵; "1-Vergi suçu raporu ve mütalaaya uygun olarak Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 12.04.2011 tarih ve 2011/21936 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında "2005, 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" ile "2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak" suçlarından kamu davası açıldığı,... b) Sahte fatura düzenleme suçları açısından; 2005 takvim yılı için 08.11.2005, 2006 takvim yılı için 20.12.2006, 2007 takvim yılı için 20.08.2007 ve sahte fatura kullanma suçları açısından; 2006 takvim yılı için 21.06.2006, 2007 takvim yılı için 25.07.2007 olan suç tarihlerinin, gerekçeli karar başlığında 2005-2006-2007 şeklinde eksik olarak gösterilmesi,... Bozmayı gerektirmiş, katılan vekili ve sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı ... BOZULMASINA, 03.04.2017 gününde oybirliğiyle karar verildi." şeklinde dir.

⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 07.12.2021 Tarih, 2019/6291 Esas, 2021/11657 Karar.

⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 03.04.2017 Tarih, 2016/5544 Esas, 2017/2444 Karar.

Yine bu doğrultuda Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi bir kararında⁶; “c- Sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin, takvim yılları itibari ile son düzenlenen fatura tarihi olduğu cihetle, son düzenlenen faturanın belirlenerek suç tarihinin tespit edilmesi yerine gerekçeli karar başlığında suç tarihinin “2006” şeklinde eksik olarak gösterilmesi, ... Bozmayı gerektirmiş, katılan vekilinin ve sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı ... BOZULMASINA, ..., 04.04.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” şeklinde, 2018 tarihli bir kararında⁷ “2-Sahte fatura düzenleme suçunda; suç tarihinin düzenlenen son fatura tarihi olduğu ve suça konu olan son fatura tarihinin 01.12.2006 olmasına göre, suç tarihinin gerekçeli karar başlığında 2006 şeklinde eksik olarak gösterilmesi, ... Bozmayı gerektirmiş, katılan vekili ve sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı ... BOZULMASINA, 17.01.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” 2022 tarihli bir kararında⁸; “Gerekçeli karar başlığında “2008” şeklinde eksik ve yanlış yazılan suç tarihinin, suça konu faturalar kurumlar vergisi indiriminde kullanıldığından, “26.04.2009” olarak; ... mahallinde düzeltilmesi mümkün görülümüş”, aynı şekilde bir başka kararında⁹; “Gerekçeli karar başlığında 2010 şeklinde eksik ve yanlış yazılan suç tarihinin “21.01.2006” olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülümüştür.” hükümleri kurulmuştur.

Son kanuni düzenleme ile getirilen zincirleme suç hükümlerinin uygulanması konusunda da suç tarihinin kesin olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi; “Sahte fatura düzenleme suçunda her takvim yılındaki eylemlerin ayrı ayrı zincirleme biçimde işlenmiş suçları oluşturacağı gözetilmeden, hangi takvim yılından hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması ve sonuç cezanın 4 yıl 4 ay 15 gün yerine, 3 yıl 16 ay 15 gün olarak eksik tayin edilmesi aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamış, gerekçeli karar başlığında “13/08/2015” şeklinde eksik ve yanlış yazılan suç tarihlerinin, 2009 takvim yılı için “31.12.2009”,

⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 04.04.2018 Tarih, 2018/1878 Esas, 2018/3077 Karar.

⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 17.01.2018 Tarih, 2016/11581 Esas, 2018/395 Karar.

⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 16.03.2022 Tarih, 2021/12291 Esas, 2022/4480 Karar.

⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 26.05.2021 Tarih, 2017/7200 Esas, 2021/4333 Karar.

2010 takvim yılı için “03.03.2010” olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür.” şeklinde hüküm kurmuřtur¹⁰.

1.2.2. Sahte Belge Düzenleme Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin b fıkrası hükmü gereği “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek” olarak tanımlanan sahte belge düzenlemek suretiyle Vergi Usul Kanunu’na muhalefet suçunda belgeler aynı tarihte düzenlenmişse suç tarihi; belge ya da belgelerin düzenlendiği günün tarihi olarak dikkate alınmaktadır. Yargıtay da aynı tarihte düzenlenen belge ya da belgeler yönünden suç tarihini; fatura ya da belgenin/belgelerin düzenlenme tarihi olarak dikkate almaktadır; bu konu da Yargıtay 11’inci ceza Dairesi 2022 tarihli kararında¹¹ “sanık ... hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan dava açıldığı ve düzenlenen fatura tarihinin 28.08.2009 olduğu; ... dosya kapsamından anlaşılmakla, sanık ... yönünden suç tarihinin 28.08.2009 ... olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” 2019 tarihli kararında¹²; “somut olayda, suçta konu belgelerin 03.01.2008 tarihinde düzenlenmeleri nedeniyle, suç tarihinin 03.01.2008 olarak kabul edilmesi gerektiği nazara alındığında” şeklinde hüküm kurmuştur.

Ancak, aynı takvim yılı içinde farklı tarihlerde olmak üzere birden fazla belge düzenlenmesi söz konusu olduğunda ise suç tarihi; teselsülün sona erdiği son belgenin tanzim edildiği günün tarihi olarak dikkate alınacaktır. Yargıtay da farklı tarihlerde olmak üzere birden fazla belge düzenlenmesi söz konusu olduğunda ise suç tarihini; düzenlenen en son belge/fatura tarihi olarak dikkate almaktadır. Konuyla ilgili olarak Yargıtay 11’inci ceza Dairesi’nin 2019 tarihli bir kararında¹³; “Gereğçeli karar başlığında 2010 olarak eksik gösterilen suç tarihlerinin, sahte fatura düzenleme suçu için düzenlenen son fatura tarihine göre 30.04.2010 ... olduğu belirlenerek yapılan incelemede” hükmü, yine 2019 tarihli bir başka kararında¹⁴; “sahte fatura düzenleme ... suçlarından kamu davası açıldığı, incelenen dosya içeriğine göre; sahte fatura düzenleme suçu yönünden

¹⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10.06.2021 Tarih, 2021/7193 Esas, 2021/5165 Karar.

¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.06.2022 Tarih, 2022/3211Esas, 2022/13659 Karar.

¹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.04.2019 Tarih, 2016/3128 Esas, 2019/4113 Karar.

¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.06.2022 Tarih, 2019/797 Esas, 2022/11799 Karar.

¹⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 13.05.2019 Tarih, 2017/8707 Esas, 2019/4608 Karar.

suç tarihinin; düzenlenen en son fatura tarihi olan 20.03.2007 olacağı...” şeklinde hüküm kurmuştur.

Söz konusu düzenleme Yargıtay’ın yerleşik hükmü haline gelmiş ve ilerleyen yıllarda da kararlar bu doğrultuda olmuştur. Örneğin 2021 tarihli kararlarında; “*Sahte belge düzenleme suçunda suç tarihinin düzenlenen son belge tarihi olduğu nazara alındığında*” şeklinde¹⁵ ve bir diğer kararında¹⁶; “*2007 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu yönünden ise en son aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle en aleyhe kabulle suç tarihinin 31.12.2007 olduğu belirlenerek yapılan incelemede*” şeklinde hüküm kurmuştur. Yargıtay’ın 2022 tarihli kararlarında da durumun aynı şekilde devam ettiği görülmektedir. Örnek vermek gerekirse; Mart ayında verilen bir kararda¹⁷; “*Sanık ... hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen beraat hükmü ile sanıklar... ve ... hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından verilen beraat hükümlerine yönelik katılan vekilinin temyizinin incelenmesi: En aleyhe kabulle 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu yönünden en son Aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle suç tarihinin 31.12.2009 ... olduğu belirlenerek yapılan incelemede*” şeklinde hüküm kurmuştur. Yine mart ayında verdiği bir başka kararında¹⁸; “*Sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkûmiyet hükmüne yönelik temyiz incelemesinde; Sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin düzenlenen son fatura tarihi olduğu, suça konu son düzenlenen faturaya göre 27.02.2010 olduğu belirlenerek yapılan incelemede*” şeklinde ve bir başka kararında¹⁹; “*Sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan açılan kamu davasında; vergi tekniği raporunda şirketin en son 2010 yılı Mart ayında mal satış bildirimini verdiği belirtildiği ancak sanığın ortağı ve yetkilisi olduğu şirketin en son 2010 yılı Nisan ayında matrahlı KDV beyannameyi vermesi, vergi raporlarında tüm fatura tarihlerinin bulunmaması, sahte fatura düzenleme suçlarında suç tarihinin düzenlenen en son faturaya göre tespit edilmesinin gerekmesi karşısında, fatura tarihleri tespit edilerek zamanaşımı süresi ve suç tarihinin belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi, ... hükmün BOZULMASINA...*” şeklinde hüküm kurmuştur.

¹⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11.11.2021 Tarih, 2021/39577 Esas, 2021/10210 Karar.

¹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.12.2021 Tarih, 2021/10930 Esas, 2021/13091 Karar.

¹⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.03.2022 Tarih, 2020/3884 Esas, 2022/4816 Karar.

¹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23.03.2022 Tarih, 2017/11404 Esas, 2022/4907 Karar.

¹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.03.2022 Tarih, 2017/17337 Esas, 2022/5461 Karar.

Nisan ayında verilen bir kararda²⁰; 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan kurulan hükme yönelik sanık ve müdafisinin temyiz incelenmesinde; Gerekçeli karar başlığında 2010 olarak yazılan suç tarihinin, düzenlenen son fatura tarihi nedeniyle 18.11.2010 olarak mahallinde düzeltilmesi ... mümkün görülmüştür”. Mayıs ayında verilen kararlarda aynı doğrultuda hüküm kurulmuş ve bir kararında²¹; “Sahte belge düzenleme suçları yönünden suç tarihi düzenlenen en son fatura tarihine göre 30.06.2006 olduğu belirlenerek yapılan incelemede” şeklinde ve bir başka kararında da²²; “Suç tarihinin en son faturanın düzenlendiği 06.05.2010 tarihli olduğu tespit edilerek yapılan incelemede” şeklinde hüküm kurmuştur. Yine bu konuda Yargıtay’ın birçok kararının olduğu görülmektedir²³.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 2002 yılında verdiği bir kararla başlayan ve daha sonra Yargıtay daireleri ve akabinde istinaf sisteminin devreye girmesiyle bölge adliye mahkemelerince de benimsenen ve uzun süre uygulanan yerleşmiş bir görüş bulunmaktaydı (Aslanpınar, 2022: 156-162). Bu görüşe göre; birden çok takvim yılında olmak üzere birden fazla sahte belge düzenlenmesi söz konusu olduğunda, Yargıtay vergi dönemini takvim yılı itibariyle hukuki kesinti olarak değerlendirerek 15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye kadar “her takvim yılı için ayrı suç” kuralını benimseyerek, vergi suçu bakımından her bir takvim yılını ayrı suçlar olarak dikkate almaktaydı. Birden çok takvim yılında her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulmayarak tek ceza verilmesini bozma sebebi olarak göstermekteydi; bu doğrultuda verilen bir kararda²⁴; “... a) Sanık hakkında 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından açılan davada, her takvim yılında işlenen suçun ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilerek her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması yerine tek suç olarak kabulüyle yazılı şekilde hangi takvim yılından kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması,.. (Yasaya aykırı, ... 1412 sayılı CMUK’nin 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA)..” şeklinde 2018 yılında verilen bir kararda²⁵;

²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.04.2022 Tarih, 2018/7233 Esas, 2022/5803 Karar.

²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.05.2022 Tarih, 2019/722 Esas, 2022/9747 Karar.

²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 17.05.2022 Tarih, 2019/3802 Esas, 2022/8832 Karar.

²³ Bakınız; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30/05/2013 Tarih, 2012/20814 Esas, 2013/9008 Karar.,

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04/07/2013 Tarih, 2012/23641 Esas, 2013/11383 Karar.,

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11/07/2013 Tarih, 2012/24145 Esas, 2013/11868 Karar.,

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24/10/2013 Tarih, 2012/8285 Esas, 2013/15315 Karar.

²⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.06.2020 Tarih, 2017/7104 Esas, 2020/2833 Karar.

²⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23.12.2019 Tarih, 2019/1057 Esas, 2019/9954 Karar.

“Sahte fatura düzenleme suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğu ...” şeklinde ve 2019 yılında verilen bir kararda²⁶; “... a) Sahte fatura düzenleme suçunda ..., ..., her takvim yılındaki eylemlerin ayrı ayrı zincirleme biçimde işlenmiş suçları oluşturduğu gözetilmeden, hangi takvim yılından hüküm kurulduğu belirtilmeksizin ve zincirleme suç hükümleri uygulanmaksızın yazılı şekilde hüküm kurulması suretiyle eksik ceza tayini, yasaya aykırı, ...” şeklinde hüküm kurulduğu görülmektedir.

Yargıtayın zikredilen uygulamasına göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi kapsamında teselsül yani zincirleme suç hükümleri, yalnızca aynı yıl için uygulanabiliyor ancak farklı takvim yıllarındaki fiiller için ayrı ayrı ceza veriliyordu. Bu yaklaşım sebebiyle; aynı yıl içinde, örnek olarak 2018 yılı içinde, yüzlerce sahte belge düzenleyen mükellefler için tek bir cezaya hükmedilirken, yalnızca iki adet fatura düzenleyen ancak bu faturaları birkaç gün arayla da olsa farklı yıllardaki tarihlerde düzenleyen mükellefler için, örnek olarak 30.12.2018 ve 01.01.2019 tarihlerinde, iki ayrı cezaya hükmediliyordu (Aslanpınar, 2022: 156-162). Bu durumda da suç tarihleri; her bir takvim yılları için en son sahte belgelerin tanzim edildiği günlerin tarihleri olarak ayrı ayrı belirlenmekteydi. Örneğin Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2022 tarihli kararında²⁷; “2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçları yönünden suç tarihlerinin en son aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle en aleyhe kabulle sırasıyla 31.12.2006, 31.12.2007 ve 31.12.2008 ... olduğu belirlenerek yapılan incelemede:” şeklinde, bir başka kararda²⁸; “Gerekçeli karar başlığında 20.11.2012 olarak “defter kayıt ve belgeleri gizleme” suçuna ilişkin suç tarihi gösterilmek suretiyle eksik yazılan suç tarihinin, 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme yönünden en aleyhe kabulle 31.12.2010 ve 31.12.2011 olduğu belirlenerek yapılan incelemede” şeklinde, bir diğer kararda²⁹; “...hakkında 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan verilen ... 2007, 2008, 2009 takvim yıllarında en son Aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle suç tarihlerinin en aleyhe kabulle sırasıyla 31.12.2007, 31.12.2008 ve 31.12.2009 olduğu belirlenerek

²⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.07.2018 Tarih, 2016/4136 Esas, 2018/6278 Karar.

²⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.03.2022 Tarih, 2021/11290 Esas, 2022/4326 Karar.

²⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.03.2022 Tarih, 2019/4517 Esas, 2022/4156 Karar.

²⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 08.03.2022 Tarih, 2019/6922 Esas, 2022/3810 Karar.

yapılan incelemede” şeklinde, yine aynı doğrultuda bir başka kararda³⁰; “2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçları yönünden suç tarihlerinin en son düzenlenen fatura tarihine göre sırasıyla 31.12.2008 ve 31.12.2009 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede:” şeklinde hükümler kurulduğu görölmektedir. Bu konudaki yargı kararlarına örneklerin farklılaştırılması mümkündür. Örneğin, Yargıtay 2021 yılında verdiği bir kararında³¹; “Kabule göre de; Suç tarihlerinin 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu yönünden en son aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle en aleyhe kabulle 31.12.2009, 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu yönünden ise en son ocak ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle en aleyhe kabulle 31.01.2010 olduğunun gözetilmemesi...” şeklinde hüküm kurmuş, 2022 yılında verdiği kararlarda da aynı görüşünü devam ettirmiştir. Bu kapsamda 2022 tarihli bir kararında³²; “Sanık... hakkında 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan verilen beraat ..., sanık ... hakkında 2008 ve 2009 yıllarında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik sanığın temyizinin incelenmesi: 2008 ve 2009 takvim yıllarında en son Aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle suç tarihlerinin en aleyhe yorumla sırasıyla "31.12.2008 ve 31.12.2009; 2010 takvim yılında en son Şubat ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle suç tarihinin en aleyhe kabulle 28.02.2010 olduğu belirlenerek yapılan incelemede;” şeklinde bir diğerinde ise³³; “2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından verilen mahkumiyet hükümlerine yönelik temyiz incelemesi: Vergi raporlarında, Ba-Bs formlarında sanıktan mal ve hizmet satın aldığını beyan eden mükelleflerin olduğunun anlaşılmasına göre, en aleyhe kabulle suç tarihlerinin sırasıyla 31.12.2008 ve 31.12.2009 olduğu belirlenerek yapılan incelemede” şeklinde hüküm kurarak görüşünü pekiştirmiştir.

Yargıtay’ın vergi dönemini takvim yılı itibariyle hukuki kesinti olarak değerlendirerek uzun yıllardır uyguladığı “her takvim yılı için ayrı suç” uygulaması gerek literatür gerekse uygulamada zincirleme suç kavramına aykırı olduğu gerekçesi ile uzun yıllardır tartışılmaktaydı (Aslanpınar, 2022: 156-162). Bu uygulamanın; Türk Ceza Kanunu’nun 43’üncü maddesiyle kabul ettiği “zincirleme suç” kavramının tanımına, amaç ve

³⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 01.03.2022 Tarih, 2019/147 Esas, 2022/3312 Karar.

³¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 07.12.2021 Tarih, 2019/6291 Esas, 2021/11657 Karar.

³² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.02.2022 Tarih, 2020/7191 Esas, 2022/2324 Karar.

³³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 26.01.2022 Tarih, 2017/10600 Esas, 2022/1213 Karar.

fonksiyonuna aykırı olduğu ve aynı zamanda farklı hesap dönemi ve takvim yıllarını kapsayacak şekilde müteselsil suçun gerçekleşmesinin mümkün olmamasına yol açtığı ileri sürülmekteydi (Şen ve Serdar, 18.04.2022). Dolayısıyla, birden fazla vergi suçunu işleyen failde farklı hesap dönemi ve takvim yıllarını kapsasa bile bir suç işleme kararı bulunduğu, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen “zincirleme suç” hükmünün tatbikinin gerektiği ifade dilmekteydi (Şen ve Başer Berkün, 07.05.2020).

Sonuçta, uzun yıllardır eleştirilen uygulama 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni bir değişiklik ile düzeltilmiştir. 15 Nisan 2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uygulanır.*” hükmü eklenmiştir. Bu hükümle, farklı takvim yılları/farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen birden fazla vergi kaçakçılığı suçunun aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesinin tespit edilebildiği durumlarda, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesinin yolu açılmıştır. Kanuni düzenleme henüz çok yeni olduğundan Yargıtay kararlarına yansımaları için bir süre daha geçmesi gerekeceğinden bu hususta örnek bir Yargıtay kararı verilememiştir.

1.2.3. Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti

213 sayılı Vergi Kanunu'nun 359'uncu maddesi hükmü gereği “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgeleri kullanmak” olarak tanımlanan sahte belge kullanmak suretiyle işlenen Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre değişiklik arz etmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bir kararında bir Daire Üyesi tarafından da ifade edildiği gibi³⁴; “213 sayılı VUK 359. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanma suçu deftere kayıt ile başlayıp vergi indiriminde kullanma ile oluşacağından, kullanma faaliyetinin

³⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararı üzerine; Yargıtay Ceza Genel Kurulunun verdiği 08.03.2022 Tarih, 2020/236 Esas ve 2022/156 Karar sayılı kararında Daire Üyesi S. Bayındır tarafından dile getirilen görüş.

işleyiş biçimi, mahiyeti, sayısı, deftere kayıt ve sonuçları değerlendirilir, vergilendirme dönemleri ve beyanname tarihlerine bakılır. Kullanma eylemi deftere kayıt anından itibaren beyanname tarihine kadar devam edeceğinden dava zamanaşımının hesaplanması bakımından en son suç tarihi olarak beyanname tarihi esas alınır. Teselsülün bittiği tarih ise en son beyanname tarihi olur.”

Konuyla ilgili Yargıtay’ın yerleşik içtihadına benzer örnek bazı kararlardaki ifadeler özetle şöyledir:

2019 tarihli bir kararında³⁵; “...sahte fatura kullanma... suçlarından kamu davası açıldığı, incelenen dosya içeriğine göre; “sahte fatura kullanma” suçu yönünden suç tarihinin; kullanılan en son faturanın 18.10.2007 tarihli olması nedeniyle, stopaj gelir vergisinde kullanılmış ise 21.11.2007, KDV’de kullanılmış ise 25.11.2007, kurumlar vergisinde kullanılması halinde ise 26.04.2008 olacağı...” şeklinde hüküm kurmuştur. 2022 tarihinde verdiği kararlarda da Yargıtay görüşünü yenilemiş, verdiği bir kararında³⁶; “diğer sanıklar hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan dava açıldığı ve suça konu faturanın kurumlar vergisinde kullanılmış olduğu dosya kapsamından anlaşılmakla, ... suç tarihinin ... diğer sanıklar yönünden ... 26.04.2010 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” şeklinde bir diğer kararında³⁷; “Sanık ... hakkında sahte fatura kullanma suçu yönünden, suça konu faturaların en son 2010 yılı Mart ayına ait olduğu ve KDV indiriminde kullanıldıkları anlaşılmakla suç tarihinin 25.04.2010 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” şeklinde hüküm kurmuştur. Yine 22.06.2022 tarihli kararında³⁸; “2009 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilen ... suça konu faturaların en son 2009 yılı Aralık ayına ait oldukları ve KDV indiriminde kullanıldıkları anlaşılmakla suç tarihinin 25.01.2010 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” şeklinde, 07.06.2022 tarihli kararında³⁹; “Gerekçeli karar başlığında 2010 olarak eksik gösterilen suç tarihlerinin, sahte fatura kullanma suçu için...suça konu faturaların en son Nisan ayı KDV beyannamesinde kullanılması nedeniyle 25.05.2010 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde, 12.05.2022

³⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 13.05.2019 Tarih, 2017/8707 Esas, 2019/4608 Karar.

³⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.06.2022 Tarih, 2022/3211 Esas, 2022/13659 Karar.

³⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 29.06.2022 Tarih, 2018/4882 Esas, 2022/13675 Karar.

³⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.06.2022 Tarih, 2022/3107Esas, 2022/13096 Karar.

³⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.06.2022 Tarih, 2019/797 Esas, 2022/11799 Karar.

tarifli kararında⁴⁰; “Sanık hakkında ... 2009 takvim yılında sahte belge düzenleme suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının biri diğerine dönüşmeyen birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu nazara alınmadan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçundan mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırı ise de; dava zamanaşımının olumsuz muhakeme şartı olduğu gözetilerek ve suç tarihinin iddianame anlatımına göre Mart ayı KDV beyanı verildiğinden en aleyhe kabulle 27.04.2009 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” şeklinde, 25.04.2022 tarihli kararında⁴¹; “... suç tarihlerinin en aleyhe kabulle, ... 2008 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu bakımından ise, suça konu faturaların KDV beyannamesinde kullanılmalarından dolayı 27.10.2008 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde ve 22.03.2022 tarihinde verdiği bir kararında da⁴²; “sanıklar ... ve ... hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından verilen beraat hükümlerine yönelik katılan vekilinin temyizinin incelenmesi: En aleyhe kabulle 2009 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden ise en son Aralık ayında matrahlı beyanname verilmesi nedeniyle (suç tarihinin) 25.01.2010 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde hüküm kurmuştur.

Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında da görüleceği üzere izah edildiği şekliyle; Yargıtay vergi dönemini takvim yılı itibariyle hukuki kesinti olarak değerlendirip, 2022 yılından itibaren yaklaşık 20 yıl süren müstekar kararıyla birlikte, 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye kadar “her takvim yılı için ayrı suç” kuralını benimseyerek, vergi suçu bakımından her bir takvim yılını ayrı suçlar olarak dikkate almaktaydı. Birden çok takvim yılında her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulmayarak tek ceza verilmesini bozma sebebi olarak göstermekteydi. Konuyla ilgili Yargıtay tarafından 15.03.2022 tarihli kararda⁴³; “2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçları yönünden suç tarihlerinin ise suça konu faturaların kurumlar vergisinde kullanılması nedeniyle sırasıyla 26.04.2007, 26.04.2008 ve 26.04.2009 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde, 01.03.2022 tarihli kararında⁴⁴; “2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçları yönünden ise (suç tarihlerinin) en son kullanılan fatura

⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.05.2022 Tarih, 2021/10204 Esas, 2022/8271 Karar.

⁴¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 25.04.2022 Tarih, 2021/4434 Esas, 2022/7276 Karar.

⁴² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.03.2022 Tarih, 2020/3884 Esas, 2022/4816 Karar.

⁴³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.03.2022 Tarih, 2021/11290 Esas, 2022/4326 Karar.

⁴⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 01.03.2022 Tarih, 2019/147 Esas, 2022/3312 Karar.

tarihine göre sırasıyla 25.01.2009 ve 25.01.2010 olduğu tespit edilerek yapılan incelemede...” şeklinde, 24.02.2022 tarihli kararında⁴⁵; “Sanıklar hakkında "2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından verilen... Suça konu faturaların 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında KDV beyannamesinde kullanılmalarından dolayı, suç tarihlerinin en aleyhe kabulle 25.01.2007, 25.01.2008 ve 26.01.2009 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde ve 21.12.2021 tarihli kararında⁴⁶; “2007 takvim yılında sahte fatura kullanma suçunda suça konu faturaların KDV indiriminde ve en son eylül ayı beyannamesinde kullanılması nedeniyle suç tarihinin 25.10.2007 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...” şeklinde hüküm kurulduğu grlmektedir.

Makale alışması içinde detaylı olarak bahsedilen eleştirilerin akabinde uygulama, 15 Nisan 2022 tarihinde Resm Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanunun 4’üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesine “Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu’nun 43’üncü maddesi uygulanır.” hükümünün eklenmesi ile düzeltilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile, farklı takvim yılları/farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen birden fazla vergi kaçakçılığı suçunun aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesi durumunda, Türk Ceza Kanunu’nun 43’üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi kapsamındaki suçlarda da uygulanabilmesinin yolu açılmıştır. Olayla ilgili olarak Asliye Ceza Mahkemelerinde hali hazırda uyarılama davaları devam etmektedir. Kanuni düzenleme henüz çok yeni olduğundan Yargıtay kararlarına yansımaları için bir süre daha geçmesi gerekecektir. Bu hususta örnek bir yargıtay içtihadı henüz elimizde bulunmamaktadır. Ancak tekrar belirtmek gerekirse, 7394 sayılı Kanuni düzenleme sonrası artık, aynı suç işleme kararı kapsamında işlenmesi durumunda, hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma suçlarında Türk Ceza Kanunu’nun 43’üncü maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekecektir. Örneğin 2021, 2022 ve 2023 takvim yıllarında bu suçları işleyen failler artık tek bir suç işlemiş sayılacaktır.

2. Vergilendirme Dönemleri ve Beyanname Verme Süreleri

⁴⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.02.2022 Tarih, 2018/3557 Esas, 2022/3046 Karar.

⁴⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 21.12.2021 Tarih, 2021/10930 Esas, 2021/13091 Karar.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b fıkrasına giren "sahte belge kullanma" filleri ile ilgili suç tarihinin belirlenmesinde, incelemeye konu vergi türüne esas olan beyanname dönemleri ile bunlara ait beyanname verme sürelerinin tespiti önem arz etmektedir. Çünkü, eylem tarihi ve dolayısıyla suç tarihi vergi sisteminde yer alan vergilerin mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre farklılık arz etmektedir. Zira eylem tarihi belirlenen suç tiplerinde, son beyanname verme gününün suç tarihi olarak kabulü gerekmektedir.

Bu nedenle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konuya ilişkin düzenlemeleri suç tarihin belirlenmesi noktasında önem arz etmektedir. Ancak sık değişen vergi mevzuatı ve bu konuda özellikle eski tarihli olaylarda suç tarihinin belirlenmesinde dikkatli davranılmasını gerektirmektedir. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 28'inci maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır⁴⁷. Örneğin; 25.07.2018 tarih ve 2018/71 sayılı 109 seri nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 2018/Haziran dönemine ait KDV, Muhtasar ve Damga Vergisi beyanname verme süreleri uzatılmıştır.

Söz konusu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Hal böyle iken, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 28'inci maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığının beyannamelerin verilme sürelerini uzatabilme yetkisine haiz olduğu ve ihtiyaç ya da talep doğrultusunda idarenin zaman zaman bu yetkisini kullanarak bazı beyannamelerin verilme sürelerini uzatabildiği göz önünde bulundurularak suç tarihinin her bir olay ve her bir yıl için ayrı ayrı isabetli bir biçimde belirlenmesinde ilgili dönemlerdeki son düzenlemelerin de dikkate alınmasında yarar bulunmaktadır.

2.1. Gelir Vergisi Beyannamesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 28.03.2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle değişik 92'nci maddesine göre 04.04.2007 tarihinden itibaren izleyen yılın Mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar beyanname verilmesi gerekmektedir.

Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından 25'inci günü akşamına kadar beyanname verilmesi gerekmektedir⁴⁸.

⁴⁷ Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki, Mükerrer Madde 28 – (Ek: 28/3/2007-5615/19 md.) *"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir."*

⁴⁸ Bu zorunluluk 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik ile basit usulde tespit olunan kazançların gelir vergisi istisnası kapsamına alınması sebebiyle 01.01.2021 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verilmesi gerekmektedir.

2.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre; (01.01.2007 tarihinden itibaren) verilecek beyannamelerin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın (Normal hesap döneminde Nisan ayının) birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir⁴⁹.

2.3. Katma Değer Vergisi Beyannamesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin, 5035 sayılı Kanunun 48'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının a bendi ile değişik ibaresine göre; 01.01.2004 tarihinden itibaren beyannamelerin izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilmesi öngörülmüştü. Ancak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin, 28.03.2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle değişik son haline göre; 04.04.2007 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerin izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar verilmesi hükmü getirilmiştir.

Bununla birlikte; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 28 inci maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkili olduğu hükmünü unutmamak gerekir. Zira, en son 22 Aralık 2022 tarihli ve 149 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile yapılan belirlemeyle; Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri yeni bir belirleme yapıncaya kadar uzatılmış olup, buna göre 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28 inci günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Sonuç

⁴⁹ 29.03.2019 tarihli Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115 ile beyannamelerin beyan zamanları ile ödeme zamanları ödeme tarihinde birleştirilmiş ve Nisan ayının son günü yapılmıştır.

Vergi suç ve cezaları kabahatler ve suçlar olarak iki farklı biçimde ele alınmaktadır. Kabahatler idari para cezası ile müeyyidelendirilen tehlike, yakın tehlike ve vergi ziya-ı oluşturan fiilleri kapsarken suçlar ise hapis cezaları ile müeyyidelendirilen fiilleri kapsamaktadır. Söz konusu vergi suçlarından en yaygın karşılaşılanı kaçakçılık suçları, kaçakçılık suçlarının en yaygın biçimi de sahte belge düzenleme ve kullanma suçudur.

Vergi suçları ülkemizde 1949 yılına kadar vergi kanunları ile toplu bir şekilde ele alınmamışken ilk kez 1949 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde "Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak" fili kaçakçılık suçu olarak vergi mevzuatı kapsamına alınmıştır. 1949 yılından günümüze farklı biçimlerde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçu günümüzde mevcut vergi mevzuatımızda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yerini korumuş ve vergi kaçakçılığı oluşturan bir suç olarak kanunda sayılmıştır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun şekli sebep unsuru bu haliyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almakla birlikte maddi sebep unsuru sahte belgenin düzenlenmesinde ve kullanılmasında farklılıklar arz etmektedir. Bu noktada yargı kararlarında da sık geçen, "cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı" yönündeki genel ceza hukuku ilkesi, fiilin ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Şu kadar ki; sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin şaka amaçlı bir şekilde oluşturulması veya bilgi eksikliği nedeniyle oluşturulması durumunda suçtan bahsedilip bahsedilemeyeceği ya da sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin bilmeden kullanılmasının suç oluşturup oluşturmadığı durumlarının tespiti hukuki mevzuatça belirlenen suçun ne şekilde oluşacağına bağlı olarak suç tarihin kesin bir şekilde belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Kaldı ki, kanunların sık değiştiği göz önüne alındığında suç tarihinin belirlenmesi sanıklara uygulanacak mevzuat hükümlerinin tespiti açısından ve zaman aşımı gibi teknik konular açısından da önem taşımaktadır.

Dolayısıyla suç tarihinin belirlenmesi hem usul hukuku hem de olayın esası açısından önem arz eden bir konu olmakla birlikte uygulamada suç tarihinin belirlenmesi konusuna gereken önemin verilmediği görülmektedir. Teknik bir uzmanlık gerektiren suç tarihinin belirlenmesi konusu çoğu zaman vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarında göz ardı edilmekte ve bu durumdan yargı kararları etkilenebilmektedir. Hal böyle iken sahte belge

düzenleme ve kullanma fillerinde uygulamadaki karmaşıklık ve teknik açıdan suç tarihinin değerlendirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmuş, söz konusu karmaşıklık akademik değerlendirmeyi içerecek şekilde Yargıtay kararları doğrultusunda ele alınmıştır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında suçların muhteviyatının farklılığının bir sonucu olarak suç tarihinin farklı kriterler doğrultusunda belirlenmesi gereklidir. Zira gerek düzenleme fiilinde ve gerekse kullanma fiilinde suçun kasıt unsurunun aranması gereklidir. Sahte belge düzenleme fiilinde belgenin düzenlenmiş olması kastın karinesidir. Zira sahte belgelerin bilmeden düzenlenmesi hayatın olağan akışına aykırıdır. Hal böyle iken sahte belge düzenleme fiilinde suç tarihi; belge ya da belgelerin düzenlendiği günün tarihi olarak dikkate alınmalıdır. Yargıtay kararlarında da bu şekilde ele alınan konuda suç tarihi; suçun sübuta ermesi yani gerçekteymiş eylemin kuşkuya yer bırakmayacak bir biçimde kanıtlanması açısından delil niteliği taşıyan sahte belgenin düzenlenmesi ile gerçekteymiştir. Bu haliyle sahte belge düzenleme suçunda suç tarihinin belgenin düzenlenme tarihi oluşu suçun maddi unsurunun oluşum tarihi olması nedeniyle yerinde bir görüş olarak değerlendirilmektedir.

Sahte belge düzenleme fiili bilmeden gerçekteyişirilebilecek bir suç olmamakla birlikte sahte belge kullanma fiilinde durum farklıdır. Çeşitli nedenlerle mükellefler ellerine ulaşan belgelerin sahteliğini bilmeyebilir. Bu durumda sahte belge kullanma fiilinde suç tarihinin belgenin edinim tarihi olarak belirlenmesi suçun şüpheye yer vermeyecek şekilde kat-i delillerle gerçekteyişi anlamına gelmeyecektir. Bu nedenle sahte belge kullanma eyleminde söz konusu belgelerin kullanıcı mükellef tarafından vergilendirme sürecine dahil edilmesiyle birlikte suçun oluştuğu varsayılmalıdır. Dolayısıyla mükellefin sahte bir belge edinmesi ya da söz konusu belgeyi iptal imkânı bulunan defterlerine kaydetmesi suç oluşturan fiilin ortaya çıktığı anlamına gelmeyecektir. Ancak mükellefin beyanını esas alan ve mükellefin vergilendirilecek matrahını en iyi şekilde mükellefin bilebileceği mantığına dayanan beyan usulü matrah belirleme yönteminin uygulandığı ülkemizde, sahte belge kullanma fiilinde suç tarihinin beyanname verme tarihi olarak tespit edilmesi gerçekteyiş bir yaklaşım olacaktır. Kaldı ki, mükellefin elinde kendisi tarafından düzenlenmemiş sahte bir belgenin bulunması suçun maddi unsurunu ortaya

çıkarmamaktadır. Yargıtay kararlarında da bu mantığa uygun karar verildiği görülmekte ve sahte belgeye dayalı işlem yapılan beyanname tarihi suç tarihi olarak belirlenmektedir.

Kaynakça

- Ağar, S. (2016). *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktaş, İ. (2022). *VUK 359. Maddesindeki Önemli Değişiklikler*, 17 Nisan 2022. <<https://ihsanaktas.av.tr/vuk-359/>>, Erişim Tarihi: 22.06.2023.
- Aslanpınar, Y. B. (2022). *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözler, K. (2014). *Hukuka Giriş*. (11.Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Güneş, A. M. (2020). *Hukuk Metodolojisi*. (3. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Karayalçın, Y. (2001). *Hukukta Öğretim – Kaynaklar - Metod Problem Çözme*. (5. Baskı). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Kırmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, (1), 329-340. Erişim Tarihi: 22.06.2023. <<https://dergipark.org.tr/tr/pub/abd/issue/33821/374556>>.
- Şen, E. ve Başer Berkün, B. (07.05.2020). Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu. <<https://www.sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu>>, Erişim Tarihi: 20.09.2023.
- Şen, E. ve Serdar, C. (18.04.2022). 7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri. <<https://sen.av.tr/tr/makale/7394-sayili-kanunla-yapilan-vergi-usul-kanunu-degisiklikleri>>, Erişim Tarihi: 20.09.2023.
- Şenöz, Y. (2021). Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi Suçu, 16 Nisan 2021 (Saat: 11:00). <<https://www.alomaliye.com/2021/04/16/vergi-hukukunda-muhasebe-hilesi-sucu/>>. Erişim Tarihi: 26.06.2023,
- Tahir, M. T. (1953). *Ceza Hukuku, Umumi Kısım*. (Üçüncü Basım). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İsmail Akgün Matbaası.
- Tezcan, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(12), (125–146). <<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/50138>>, Erişim Tarihi: 25.09.2023.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1948). *Osmanlı Devleti'nin Merkez ve Bahriye Teşkilatı*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 8. Seri, 16. Cilt.
- Ümit, C. (2022). *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.