

TÜRK CEZA KANUNUNUN 212. MADDESİNDEKİ İÇTİMA KURALININ VERGİ USUL KANUNUNUN 359. MADDESİNE UYGULANABİLİRLİĞİ SORUNU^(*)

Av. Doç. Dr. Hakan A. YAVUZ^(**)

Av. Alp ÖZTEKİN^(***)

ÖZET

Ceza hukukunda gerçek içtima kuralının istisnasını oluşturan fikrî içtima hâllerinde, failin tek bir fiiliyle birden fazla suçun kanuni tanımına vücut vermesi durumunda, kural olarak tek bir ceza ile cezalandırılması öngörülmektedir. Bunun yanı sıra, bir fiilin birden fazla suç tipinin objektif unsurları kapsamında kalmasına rağmen, yalnızca özel norm niteliğindeki suçun oluşması mümkündür. Bu bağlamda, Türk Ceza Kanununun 212. maddesi ile fikrî içtima kurallarının bertaraf edilerek gerçek içtima esasının benimsendiği özel bir düzenleme getirilmiştir. Ancak bu düzenlemenin Vergi Usul Kanununda düzenlenen kaçakçılık suçları bağlamındaki durumu değerlendirildiğinde, söz konusu hükmün uygulanabilir olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve sahte belgenin kullanılması suretiyle işlenebilen kaçakçılık suçları, Türk Ceza Kanununda düzenlenen belgede sahtecilik suçları karşısında özel norm niteliği taşımaktadır, dolayısıyla Türk Ceza Kanununda yer alan bu düzenlemenin, vergi ceza hukukuna özgü bir kanun olan Vergi Usul Kanunu bakımından doğrudan uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle, aynı fiilin hem Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki hem de Türk Ceza Kanununun 204 vd. maddelerindeki suçlarının unsurlarını taşıması hâlinde yalnızca Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bu çalışmada Türk Ceza Kanununun 212. maddesinin Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına uygulanamayacağı, bu tür durumlarda özel norm-genel norm ilişkisi çerçevesinde *lex specialis derogat legi generali* ilkesinin esas alınması gerektiği savunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler

Fikrî içtima, Gerçek içtima, Özel Norm, Sahtecilik, Vergi.

^(*) DOI: 10.33432/ybuhukuk.1802798 - **Geliş Tarihi:** 13.10.2025 - **Kabul Tarihi:** 06.01.2026.

^(**) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Öğretim Üyesi, Ankara - Türkiye,
E-posta: hayavuz@gmail.com; Orcid: 0000-0002-6613-0073.

^(***) Avukat, Ankara Barosu, Ankara - Türkiye,
E-posta: alpozztekin@gmail.com; Orcid: 0000-0002-8748-1534.

THE APPLICABILITY OF THE CONCURRENCE OF OFFENCES RULE UNDER ARTICLE 212 OF THE TURKISH CRIMINAL CODE TO ARTICLE 359 OF THE TAX PROCEDURE LAW

ABSTRACT

In criminal law, cases of *ideal concurrence*, which constitute an exception to the principle of *real concurrence*, provide that where a single act fulfills the statutory definitions of multiple offenses, the offender is, as a rule, punished with a single penalty. Nevertheless, situations may arise in which a single act falls within the objective elements of more than one offense, yet only the offense constituting a *special norm* is deemed to have been committed. One of the statutory exceptions to this general framework is set forth in Article 212 of the Turkish Criminal Code. This provision adopts the principle of real concurrence by excluding the application of ideal concurrence rules in cases where a forged document is used in the commission of another offense, thereby establishing a special concurrence regime. However, it cannot be argued that this provision is applicable with respect to the offense of tax evasion regulated under the Tax Procedure Law. The tax evasion offenses set forth in the Tax Procedure Law—some of which may be committed through the use of forged documents—constitute *special norms* vis-à-vis the offenses of forgery of documents regulated under the Turkish Criminal Code. Accordingly, Article 212 of the Turkish Criminal Code, which forms part of the general criminal law framework, cannot be directly applied to the Tax Procedure Law, which represents a special body of legislation specific to tax criminal law. In this context, where the same act simultaneously fulfills the elements of both the tax evasion offense regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law and the offenses of forgery regulated under Articles 204 et seq. of the Turkish Criminal Code, only the provisions of the Tax Procedure Law should be applied, pursuant to the relationship between special and general norms.

This study argues that Article 212 of the Turkish Criminal Code is not applicable to the tax evasion offenses regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law, and that in such cases the principle of *lex specialis derogat legi generali* must prevail.

Keywords

Forgery, Ideal Concurrence, Real Concurrence, Special Norm, Tax.

EXTENDED ABSTRACT

In criminal law, cases of *ideal concurrence*, which constitute an exception to the principle of *real concurrence*, provide that where a single act fulfills the statutory definitions of multiple offenses, the offender is, as a rule, punished with a single penalty. Nevertheless, situations may arise in which a single act falls within the objective elements of more than one offense, yet only the offense constituting a *special norm* is deemed to have been committed.

Article 212 of the Turkish Penal Code (TPC) introduces a regulation of real concurrence of offenses, which eliminates the application of ideal concurrence in cases where a forged official or private document, after being created, is subsequently used in the commission of another offence. In such circumstances, a single act gives rise both to the offence of forgery and to another crime committed through the use of the forged document.

With regard to the offences of tax evasion regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law (TPL), which may be committed through the use of forged documents, it must first be determined whether Article 212 of the TPC is applicable to offences defined outside the Penal Code. This determination is decisive, because if Article 212 is deemed applicable, an assessment between *lex specialis* and real concurrence arises; if it is not applicable, the assessment must instead be made between *lex specialis* and ideal concurrence.

The prevailing view in both doctrine and judicial practice holds that Article 212 of the TPC applies only to offences regulated within the Penal Code other than forgery itself. The primary justifications for this view are that the special part of the TPC, which includes Article 212, cannot be applied to offences defined in other statutes, and that the wording of Article 212 explicitly refers to real concurrence with crimes other than forgery. The opposing view, however, argues that Article 212 may also be applied to offences regulated in other laws. In our view, the prevailing approach is correct. Nevertheless, we believe that this conclusion should more appropriately be reached on the basis of the principle of legality (certainty) and the rule that ambiguous criminal norms may not be interpreted to the detriment of the accused.

Once it is established that Article 212 of the TPC is not applicable to the tax evasion offences regulated under the TPL, it becomes necessary to examine whether ideal concurrence should apply in cases where a single act simultaneously fulfils the elements of both forgery offences under the TPC and tax evasion offences under Article 359 of the TPL. In doctrine and case law, it is generally emphasized that tax evasion offences committed through forgery under the TPL constitute a special norm in relation to forgery offences under the TPC; however, the fact that these norms protect different legal interests is often not sufficiently addressed.

In our opinion, tax evasion offences under the TPL, as special norms, preclude the formation of forgery offences under the TPC pursuant to the *lex specialis* principle and thereby prevent the application of ideal concurrence. Nevertheless, if the *lex specialis* rule were to be interpreted rigidly on the basis that the protected legal interests differ, such an approach would render the rule inapplicable and revive ideal concurrence. We argue that, for the application of *lex specialis*, it is not necessary for the general and special norms to protect the same primary legal interest; rather, it is sufficient that the secondary protected interests of the norms overlap.

Accordingly, the *lex specialis* principle should apply between forgery offences under the TPC and tax evasion offences committed through forgery under the TPL. Consequently, where an offender uses a forged document in the commission of the offences regulated under Article 359 of the TPL, and through this single act fulfils the objective elements of both the relevant forgery offence under the TPC and the tax evasion offence under the TPL, provided that the remaining elements of the offences are also satisfied, the general norm regulated under the TPC shall be displaced. In such cases, only the offence defined under the special norm of the TPL shall be deemed to have been committed.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359. maddesinde “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında bazı suç tipleri düzenlenmiştir. Bu suç tiplerinden bir kısmının objektif tipikliğine konu hareketler, sahte bir belgenin kullanılması suretiyle de gerçekleştirilebilmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) 212. maddesinde ise “*sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.*” şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükmün nasıl bir içtima kuralı getirdiği ve sahte bir belgenin VUK’nın 359. maddesinde yer alan suçların işlenmesinde kullanılması durumunda TCK’nın 212. maddesinin uygulanıp uygulanamayacağı konusunda doktrinde çeşitli görüşler mevcuttur. Dile getirilen görüşler, sözü edilen kanunlardaki suçlar arasında gerçek içtima ve görünüşte içtima ilişkisi bulunduğu şeklinde iki ayrı noktada toplanmaktadır.

Bu çalışmanın temel sorusu, TCK’nın 212. maddesinde düzenlenen gerçek içtima kuralının, VUK’nın 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına uygulanıp uygulanamayacağıdır. Çalışmada öncelikle genel olarak içtima kuralları açıklanmış, bilahare bu konudaki tartışmalar aktarılmış ve nihai bir çözüme varabilmek amacıyla içtima kuralları ile bu kuralların ilgili normlar özelinde değerlendirmesi yapılmıştır.

I. SUÇLARIN İÇTİMAINA DAİR GENEL KURALLAR

A. GERÇEK İÇTİMA VE FİKRİ İÇTİMA KAVRAMLARI

Suçların içtimai yani toplanmasına yönelik hususlar, aynı failin işlediği birden fazla suçun tüm unsurlarıyla oluşması durumunda cezalandırmanın ne şekilde yapılacağına ilişkin kurallardır. Genel kural, çeşitli suçların objektif tipikliğine konu tek bir fiil yahut birden fazla fiil gerçekleştirildiğinde, failin ayrı ayrı oluşan her suçtan sorumlu tutularak her birinin cezası ile cezalandırılması ve cezanın infazına dair hususların cezaların içtimai hükümlerine bırakılmasıdır. Bu duruma literatürde *gerçek içtima* denilmektedir ki bu “gerçeklik” vurgusu esasında genelliğe ve genel

kural olmaya daıdır.¹ Doktrinde içtima kurallarının uygulanması durumunda da özünde tek suçun oluştuğu ve kuralların bunu vurguladığını belirten görüşler bulunmakla birlikte,² özünde tek bir suç oluşuyorsa burada “görünüşte bir içtima hali” mevcut olduğunu söylemek daha doğru olacaktır. Dolayısıyla görünüşte içtima durumlarında, oluşan farklı suçların bir arada değerlendirmesine yönelik içtima kuralları geçerli olmamaktadır. Bu durumda yapılacak değerlendirme, tek bir suçun oluşup oluşmadığına yani görünüşte içtimanın bulunup bulunmadığına ilişkin olmalıdır.³

Ortada iki ayrı fiil bulunduğunda, fiil sayısınca suç oluşacağı kuralı gereğince⁴ her bir haksız fiilin sonucundan failin sorumlu tutularak, gerçek içtimanın uygulanması doğaldır.⁵ Bu sebeple içtima noktasında esas önemli olan fiil tekliğidir. Tek bir fiilin birden fazla suça sebebiyet vermesi durumunda failin oluşan her bir suçtan ayrı ayrı cezalandırılması, ölçülülük ilkesine aykırı düşecektir. Böyle bir ceza politikası, cezalandırmanın amacını ölçülü bir kefarete boyutuyla aşacağı gibi ıslah boyutuyla da aşacaktır. TCK’nın 44. maddesinin gerekçesinde belirtildiği şekliyle, bu hususun mükerrer cezalandırma yani *non bis in idem* kuralı ile çatışan bir yönü de genellikle dile getirilir. Bu sebeple kanun koyucular genel olarak tek fiilin sebep olduğu yahut zincirleme biçimde işlenen suçlarda mükerrer cezalandırmayı önlemek amacıyla, ceza kanunlarına fikri içtima ve zincirleme suç düzenlemeleri gibi hükümler getirerek mükerrer ve ölçsüz cezalandırmanın önüne geçmeyi amaçlarlar.

¹ Akbulut, Berrin (2018) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Adalet, s. 724-725; Demirbaş, Timur (2018) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 537; Özgenç, İzzet (2017) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 582-583.

² Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir (2019) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt 2, 14. Baskı, İstanbul, DER, s. 645.

³ Öztürk, Bahri/Erdem, Mustafa Ruhan (2018) Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 18. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 411.

⁴ Bu kuralı salt hareket suçları için geçerli saymak, neticeli suçlar için ise netice sayısında suçun oluşacağını kabul etmek gerekir. Zira aksi halde fikri içtimanın söz konusu olacağı durumlarda da “tek bir suçun oluştuğu” söylenecektir. Hâlbuki TCK’nın 44. maddesinde “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi” denilmektedir.

⁵ Özgenç, s. 582.

Fiil tekliği konusunda iki önemli teori mevcuttur. Bunlardan ilki, insanın dış dünyada eylemlilik yaratan her bir fiziksel davranışını ayrı fiil olarak değerlendiren “doğal hareket” teorisidir. İkincisi ise fikri içtimadaki fiilin tekliğini salt suçun bir unsuru olan harekete bağlayarak insanın dış dünyada bir eylemlilik yaratan çok sayıdaki fiilin unsur bağlamında tek bir fiil doğuracağını ve bunun da fikri içtimanın konusu fiil olduğunu söyleyen “hukuki fiil” teorisidir. Benimsenmesi gereken teori, hukuki fiil teorisidir.⁶ Öyle ki suçların içtimaındaki “fiil” kavramı genel bir eylemlilik hali ve insan hareketliliği değil, suçun objektif tipikliğinin fiil unsuruna ve fiil tekliği de aynı suç içerisinde gerçekleştiği için aynı fiil tekrarlanırsa bile bu unsurun yalnızca bir kere oluşmuş olmasına yönelik bir kavramdır. Örneğin yaralama suçu bir kişinin bir kere bıçaklanmak suretiyle işlenebileceği gibi beş kere bıçaklanması suretiyle de işlenebilir. Böyle bir durumda ortada beş ayrı yaralama fiilinden söz edilmez. Fiil tekliği söz konusu değilse gerçek içtima uygulanacak veya birden fazla fiil aynı mağdura karşı aynı suçun işlenmesine yönelmiş ise zincirleme suç (*aynı neviden fikri içtima*) hükümleri gündeme gelecektir.⁷

Yukarıda zikredilen hukuki fiil teorisi çerçevesinde; fiil kavramını kanun maddesinin lafzı içerisinde tanımlanan çerçeve eylem tipini gerçekleştirmek şeklinde anlamak ve birden fazla doğal eylemin tek bir hukuki eylem tipi meydana getirebileceğini kabul etmek gerekir.⁸ Ancak bu anlamdaki bir fiilin birden fazla neticeye sebep olması durumunda, “fiilin tekliği” hususunda nasıl bir karar verilmesi gerektiği hususu sorun arz edebilecektir. Zira doktrinde bir görüş, fiil sayısının neticeye göre belirleneceği ve netice sayısı kadar fiilin söz konusu olacağını, fiil sayısı kadar da suç oluşacağını, dolayısıyla ateşlenen bir silahtan çıkan kurşunun iki kişiye isabet etmesi durumunda iki ayrı suçun oluşacağını söylemektedir.⁹ Şayet fiil tekliği konusunda bu görüşler esas alınır ise fikri içtima

⁶ Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin M. Emin/Çakır, Kerim (2022) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Ankara, Adalet, s. 825-826-829.

⁷ Akbulut (2018), s. 728-729-734-751.

⁸ Hafizoğulları, Zeki/Özen, Muharrem (2014) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ankara, USA, s. 355.

⁹ Kunter, Nurullah (2024) Suçun Maddi Unsurları, 2. Baskı, İstanbul, DER, s. 19; Hafizoğulları/Özen (2014), s. 356; Dönmezer/Erman (2019), s. 644-685-686.

kurumu uygulanamayacaktır. Öyle ki fikri içtimanın amacı, oluşan birden fazla suç ve (*her suçun bir neticesi olduğu kabul edilirse*) birden fazla neticenin oluşumuna yöneliktir. Dolayısıyla kanundaki fikri içtima düzenlemesinin “uygulanamaması için koyulmuş” bir madde olmadığını ve fiil sayısını netice sayısının belirleyemeyeceğini söylemek gerekir. Kaldı ki böyle bir yorum açıkça sanık aleyhine olacak ve “ceza kanunlarının dar yorumlanması” gereğine de aykırılık teşkil edecektir. Öyleyse fiilin tekliğini, suçun tipikliği içerisindeki fiilin bir veya birden fazla kere gerçekleştirilmesi şeklinde anlamak gerekmektedir.¹⁰

Suçların mağdurunun aynı olup olmaması bir önem arz etmeksizin, “tek fiille birden fazla suçun” oluşmasına sebebiyet veren kişinin tek bir ceza (*en ağırı*) ile cezalandırılacağı kuralı fikri içtimadır. Fikri içtimada farklı suçlar oluşuyor ise farklı neviden fikri içtima, aynı suç birden fazla mağdura karşı tek fiille işlendiği için birden fazla kere aynı suç oluşuyor ise aynı neviden fikri içtima söz konusu olacaktır. TCK aynı neviden fikri içtima durumunu zincirleme suç kapsamında düzenlemiştir. Aynı neviden fikri içtimada ceza artırılırken, 44. maddede düzenlenen farklı neviden fikri içtimada cezalandırma, oluşan suçların en ağırından yapılır.¹¹ Öyleyse ortada tek bir suç mevcut ise salt o suçtan hüküm kurularak herhangi bir içtima değerlendirmesine gidilmeyecek, farklı suçlar oluşmuş ise de şartları mevcutsa; gerçek içtimaya göre ayrı ayrı cezalandırma yapılacak yahut fikri içtimaya göre cezası daha ağır olan suçtan veya zincirleme suça göre ağırlaştırılmış şekilde tek bir cezaya hükmedilecektir.

¹⁰ Konuya yönelik ayrıca bkz. **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2022), s. 823-824.

¹¹ **Akbulut** (2018), s. 779-780-781-786-789 vd.; **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2022), s. 823. Bazen farklı zamanlarda aynı suç işleme kararı içerisinde aynı suç tekrar tekrar aynı mağdura karşı işlenebilir. Bu tür durumlarda kanımızca oluşan birden fazla suç vardır. Kanun bu gibi durumlarda zincirleme suç hükümleri gereğince ağırlaştırılmış tek bir ceza ile mahkûmiyet hükmü kurulması gerektiğini 43. maddesinde düzenlemiştir. Aynı yönde bkz. **Sancar, Türkan Yalçın** (2007) “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, TBB Dergisi, S. 70, ss. 244-259, s. 248-249.

B. BİLEŞİK SUÇ VE LEX SPECIALIS (GÖRÜNÜŞTE İÇTİMA)

Bazı durumlarda failin fiili farklı suç tiplerinin objektif tipikliği içinde kalmakla birlikte, bu suçlardan her ikisinin de oluşması söz konusu olmaz ve gerçekte yalnızca tek bir suç vücut bulur. İşte bu tür durumlarda “görünüşte içtima” olacağı için yukarıda zikredilen içtima kurallarına başvurulmadan, yalnızca hangi suçun oluştuğu tespit edilerek o suçtan hüküm kurulacaktır.¹²

Görünüşte içtima hallerinin *özel-genel norm/asli-yardımcı norm*¹³/*tüketen-tüketilen norm-bileşik suç* gibi formlar bağlamında değerlendirmesi yapılabilir.¹⁴ Fakat özünde bir fiilin birden fazla suçun tipikliği dahilinde kalması haline dair özel hükümler içerisindeki çatışmada eğer ortada uygulanabilecek tek bir normun ve oluşan tek bir suçun varlığından söz ediliyorsa, bunun nihayetinde bir “özel norm” olduğunu ve diğerlerinin önüne geçtiğini (*lex specialis*) söylemek mümkündür. Öyleyse sorunu salt özel norm-genel norm ilişkisi bağlamında ele almak yanlış olmayacaktır. Örneğin TCK’nın 42. maddesinde bu yönde bir düzenleme “bileşik suç” ifadesiyle yapılmıştır.¹⁵ Ancak böyle bir düzenleme olmasa da özel norm-genel norm ilişkisi sebebiyle zaten aynı sonuca ulaşılabilecektir.¹⁶

Bu konuda dile getirilen bir başka husus, aynı hukuki değeri koruyan iki ayrı normdan biri diğerinin içinde tüketiliyor ve diğerini işlemek için ilk suçun da

¹² **Özbek, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar/Tepe, İlker** (2017) Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler, 8. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 559.

¹³ Asli-yardımcı norma tipik örnek, “*başka bir suç oluşturmaması halinde-daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmaması halinde*” gibi şartlara bağlı oluşan suçların varlığıdır. Bkz. **İçel, Kayıhan** (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, İstanbul, Beta, s. 652.

¹⁴ **İçel**, s. 581-629-630.

¹⁵ “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.*” Doktrinde bileşik suç durumunda birden fazla suçun oluştuğu yönünde görüşler mevcut olmakla birlikte (bkz. **Önder, Ayhan** (1992) Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul, Filiz, s. 466) burada ortada tek bir suç bulunur ve içtima kuralları da bu yüzden uygulanmaz. Bkz. **Akbulut** (2018), s. 725.

¹⁶ Böyle bir düzenlemeye gerek olmadığı yönünde ayrıca bkz. **Özgenç**, s. 587; **Toroslu, Nevzat/Toroslu, Haluk** (2018) Ceza Hukuku Genel Kısım, 22. Baskı, Ankara, Savaş, s. 358-359; Doktrinde bileşik suç, görünüşte içtima hallerinden tüketen-tüketilen norm ilişkisi içerisinde değerlendirilmektedir. Bkz. **İçel**, s. 647.

işlenmesi yani ondan geçilmesi mutlaka zorunlu oluyor ise ortada benzer bir ilişkinin mevcut olacağı hususudur. Geçitli suçun bu görünümünde ilk suç, ikinci suçun bir unsuru olmak zorunda değildir.¹⁷ Fakat geçitli suçun TCK'nın. 44. maddesinin gerekçesinde bileşik suç içerisinde düzenlenen diğer görünümünde, ilk suç diğerinin unsurudur.¹⁸ Kanaatimizce birinin diğerinin unsuru olmadığı iki ayrı suç normunda "ikinci suçun işlenmesi için birinci suçtan geçilmesi zorunludur" denilemiyor ve o suç başka şekillerde de işlenebiliyorsa, bu durumda gerçek içtmanın uygulanması gerekir.¹⁹

Aynı konudaki suç normları arasındaki çatışmada eğer bu normlardan biri, diğer normlar karşısında öne çıkıyor ve normun bu fiilleri cezalandırmak amacıyla özel olarak yürürlüğe konulduğuna karar veriliyorsa, bu durumda iki norm arasında özel norm-genel norm ilişkisi bulunduğu kanaat getirilecek ve içtima kurallarına başvurulmadan, doğrudan özel norm uygulanacaktır.²⁰ Özel norm, çatışma halinde bulunduğu diğer normların tipikliğine konu unsurları içerisinde barındırır. Çatışma da zaten bu yüzden doğar. Fakat özel norm, diğerlerine nazaran belirli bazı ek unsurları da bünyesinde barındırır ki bu unsurları ona özellik/özgülük katar.²¹

Denilmiştir ki *"Eğer bir normun öngördüğü husus, bu norm var olmasaydı genel normun kapsamına dahil olacaktı denilebiliyorsa birinci norm özel normdur."*²² Eğer çatışan normlardan biri diğerlerine nazaran ek bazı özgü unsurlar

¹⁷ İçel, s. 653-654-655.

¹⁸ Soyaslan, Doğan (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 265.

¹⁹ Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır (2022), s. 804-805-806 vd.

²⁰ Selçuk, Sami (1999) Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne, Ankara, Yeni Türkiye Yayınları, s. 457-458.

²¹ Akbulut (2018), s. 753-754; Mahmutoglu, Fatih Selami/Karadeniz, Serra (2017) Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi, İstanbul, Beta, s. 976-977; Öztürk/Erdem, s. 411-412; Dülger, Murat Volkan (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Hukuk Akademisi, s. 815; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe (2017), s. 40-558; Önder, s. 452; Toroslu/Toroslu, s. 92-93; Demirbaş, s. 538; Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır (2022), s. 800; İçel, s. 630-631-636 vd.; Gözler, Kemal (2012) Hukuka Giriş, Bursa, Ekin, s. 346-347; Erem, Faruk (1973) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt 1, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 70.

²² Toroslu/Toroslu, s. 93.

barındırmıyor ve yine de bir önceki cümledeki cevap tekrarlanıyorsa, bu durumda normlar arasındaki çatışma özel-genel norm ilişkisine göre çözülemez. Zira burada her iki normun da özünde aynı hukuki duruma yönelik olduğu ortaya çıktığından, öncelik-sonralık ilişkisine göre sonra yürürlüğe giren normun öncekini tamamen ilga ettiğine karar verilecektir.²³ Hâlbuki özel-genel norm ilişkisinde özel norm, genel normu yalnızca uygulamada yürütülen bir hukuki işlem yahut teorik çalışmalarda yapılan çıkarımlar noktasında ilga eder ve fakat genel norm hukuki düzlemde yine varlığını sürdürür ve özgü olmayan olaylara uygulanmaya devam eder.²⁴

Özel norm-genel norm ilişkisinin söz konusu olabilmesi için özel norm ile genel normun aynı hukuki konuyu düzenlemesi yani aynı olaya her ikisinin de “görünüşte” bağımsız olarak uygulanabiliyor olması gerekir.²⁵ Doktrinde ve yüksek yargı kararlarında ayrıca, iki özel ceza normunun çatışmasındaki özellik-genellik değerlendirmesinde her iki normun da aynı hukuki değeri koruması gerektiği yönünde bir görüş dile getirilmektedir.²⁶ Şunu belirtmek gerekir ki maddi ceza normlarının korumayı amaçladığı esas değerlerin yanında, doğrudan amaçlamadığı fakat ikincil olarak koruma altına aldığı pek çok yan değer de mevcuttur, zira örneğin öldürme suçunda beden bütünlüğü de ikincil olarak korunuyor gibi görünse de korunan esas değer yaşam hakkıdır.²⁷ Fakat çoğu suç için özünde bu esas değeri tespit etmek, doktrinde pek çok suça yönelik korunan hukuki değere dair farklı yorumlar getirilebiliyor olmasından da anlaşılacağı üzere, pek de kolay değildir. Kanımızca özel norm-genel norm değerlendirilmesinde her iki normun da korumayı amaçladığı esas değerlerin birebir aynı olması gerekmez. Benzer değerleri korumayı amaçlamış olmaları yahut koruyor olduk-

²³ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe (2017), s. 105; İçel, s. 141.

²⁴ Gözler, s. 343; Antalya, O. Gökhan (2021) Hukuk Metodolojisi Cilt 2, Ankara, Seçkin, s. 423-424.

²⁵ Antalya, s. 422.

²⁶ İçel, s. 638-645; Dülger, s. 815; Özen, Mustafa (2008) Suçların İçtiması (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 335-336; YCGK E. 2014/516, K. 2018/47.

²⁷ Ünver, Yener (2003) Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer, Ankara, Seçkin, s. 802.

ları ikincil değerlerin eş olması halinde de özel norm-genel norm değerlendirmesi yapılabilir. Hatta doktrinde bir görüşe göre özel norm-genel norm değerlendirmesinde korunan değerlerin aynılığı-farklılığı bir ölçüt dahi değildir.²⁸

Özel norm-genel norm ilişkisi TCK'da bulunabileceği gibi VUK'daki gibi içerisinde ceza hukuku normlarını barındıran özel kanunlarda da bulunabilir ve esasında bu ikinci görünüm daha yaygındır.²⁹ Fakat daima özel kanun hükmünün özel norm içermesi gibi bir zaruret bulunmadığından, TCK'daki düzenlemenin de özel norm teşkil etmesi mümkündür. Bu tür durumlarda TCK'nın özel hükümlerinin diğer kanunlara da uygulanacağına yönelik düzenleme olmadığı için özellik-genellik ilişkisi değerlendirilerek, hangisi özel norm ise salt o suçun oluştuğuna karar verilecektir.³⁰

II. TCK'NIN 212. MADDESİNDE DÜZENLENEN İÇTİMA KURALI

TCK'nın 212. maddesinde, *“Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.”* şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Bu norm lafzi olarak yorumlandığında anlamı açıkça ortaya çıktığından, farklı bir yorum metoduna başvurmadan burada bir gerçek içtima kuralının getirildiği söylenebilir. Yani bu düzenleme sayesinde, oluşabilecek fikri içtima hali bertaraf edilmiştir.³¹

²⁸ Erem, s. 69-70.

²⁹ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe (2017), s. 559.

³⁰ Akbulut (2018), s. 49-50.

³¹ Yurtcan, Erdener (2018) Sahtecilik Suçları, Ankara, TBB Yayınları, s. 571; Özgenç, s. 585; Soyaslan, Doğan (2018) Ceza Hukuku Özel Hükümler, 12. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 540; Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin M. Emin/Çakır, Kerim (2018) Ceza Hukuku Özel Hükümler, (17. Baskı), Ankara, Adalet, s. 724; YCGK, E. 2012/1510, K. 2014/331, T. 17.6.2014; Yargıtay 11. CD, E. 2006/3022, K. 2008/2825, T. 15.4.2008, (Aktaran: Coşkun, Neslihan (2009) Fikri İçtima (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 158); Kılıç, Ahmet (2023) Suçların İçtimai Bağlamında Fiil Tekliği (Doktora Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 60; Özen, s. 336; Akın, Gülfer (2022) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara, Adalet, s. 371; Coşkun, s. 146-147; Görkemli, Burcu (2021) “Ceza Hukukunda Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-

Dikkat edilmesi gerekir ki ilgili düzenleme yalnızca “*bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması*” durumlarına özgülenmiştir. Özel belgenin salt sahte olarak düzenlenmesi tek başına bir suç teşkil etmese de³² resmi bir belgeyi sahte olarak düzenlemek tek başına suç teşkil eden bir fiildir. Örneğin resmi bir belge sahte olarak düzenlenir ve bu düzenleme fiili aynı anda başka bir suç daha oluşturur ise bu durumda TCK’nın 212. maddesinin uygulanması söz konusu olmayacak ve fikri içtima gündeme gelecektir.³³ “*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde*” gibi bir ifade içeren bu düzenlemenin yalnızca tek bir fiilin söz konusu olabileceği, sahte belgenin kullanılmasına yönelik tek bir fiil ile hem TCK’daki sahtecilik ve hem de sair bir suçun oluştuğu durumlarda uygulanabilmesi mümkündür.

Peki bu nasıl mümkün olabilir? Madde gerekçesinde dolandırıcılık ve zimmet suçlarından bahis açılmış ise de aynı şahıs bir sahte belge düzenlediğinde; bu hareket tek başına sahtecilik suçuna sebebiyet vermişse, kişi bilahare bu belgeyi kullanarak bir suç işlediğinde ikinci suç yönünden ortada bir fiil tekliğinden bahsedilemeyecektir.³⁴ Öyleyse maddenin uygulama alanına giren dört farklı durum söz konusu olabilir. *Birinci durum*, kişinin sahte resmi belgeyi “düzen-

Kullanma Suçları”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 12, S. 47, ss. 407-434, s. 417; **Delibaş, İrfan** (2023) Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara, Adalet, s. 185. Doktrinde TCK’nın 212. maddesinin bileşik suça dair düzenlemenin uygulanmasını engellemek amacıyla getirildiği yönünde görüşler mevcut olsa da bileşik suç bir görünüşte içtima durumu olduğu ve ortada zaten iki ayrı suç değil, tek bir suç meydana geldiği için bu görüşlere katılmıyoruz. Zira eğer ortada bileşik suç varsa, başka bir suç bulunmadığı için madde metninde geçen “başka bir suçun işlenmesinde kullanılması” söz konusu olamaz. Katılmadığımız ilgili görüşler için bkz. **Yenigün, Songül** (2021) Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 107-108; **Demir, Muhammet Zafer** (2019) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK Md. 204) (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 86-87; **Güler, Gökhan** (2018) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (Yüksek Lisans Tezi), Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 438.

³² **Güner**, s. 41.

³³ Aksi yönde görüş için bkz. **Yenigün**, s. 108-109.

³⁴ **Meran, Necati** (2016) Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma, Ankara, Seçkin, s. 752.

lemek” suretiyle ilgili suçu işledikten sonra örneğin bir yıl sonra başka bir suç işleme kararı çerçevesinde başka bir suçta kullanması ve bu sefer “kullanmak” suretiyle resmi belgede sahtecilik suçunu ve diğer suç tek fiil ile işlemesidir.³⁵ *İkinci durum*, başkasının düzenlediği sahte resmi belgeyi bu özelliğini bilerek bir suçta kullanmak ve bu sayede tek fiil ile iki ayrı suçu işlemektir. *Üçüncü durum*, aynı kişi tarafından sahte bir özel belge düzenlenip bilahare dolandırıcılık gibi başka bir suçta kullanıldığında özel belgede sahtecilik ile diğer bir suç tek fiil ile işlenmiş olacaktır.³⁶ *Son durum* ise başkasının düzenlediği sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek bir suçta kullanan kişinin tek fiili ile biri özel belgede sahtecilik olmak üzere iki ayrı suça sebebiyet vermiş olması halidir. Bu tür durumlarda belgenin kullanılması sahtecilik suçu haricinde dolandırıcılık ve sair bir suç gündeme getiriyor ise ortada belgenin kullanılması anlamında tek bir fiil söz konusu olduğu için fikri içtima gündeme gelecek fakat TCK’nın 212. maddesi gereğince fikri içtima uygulanmayarak, gerçek içtimaya göre her suçtan ayrı ayrı cezaya hükmolunacaktır.³⁷

TCK’nın 212. maddesinde sahte belgenin TCK’daki sahtecilik suçları hari-cindeki suçların işlenmesi sırasında *kullanılması* durumunda gerçek içtima uygulanması gerektiği düzenlenmiştir. Madde metninde “bir başka suç” ve “hem sahtecilik hem de ilgili suç” denilmesi, *ilgili normun TCK’daki sahtecilik suçları içerisinde gerçek içtima uygulanmasına değil sair suçlara yönelik bir gerçek içtimaya dair olduğunu* göstermektedir.³⁸ Bu konuda tartışılması gereken ilk husus

³⁵ Seçimlik hareketli bir suç olan resmi belgede sahtecilik suçunda bu durumda iki ayrı suç işlenmiş sayılmayacak, önce düzenlemek ve sonra da aynı belgeyi kullanmak şeklindeki ayrı hareketler tek bir suç sayılacaktır. Bu konuda bkz. **Özgenç**, s. 174-175.

³⁶ TCK md. 207’ye göre bir özel belgeyi salt sahte olarak düzenlemek suç değildir.

³⁷ **Sevük, Handan Yokuş** (2019) “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 24, S. 41/2019, ss. 229-255, s. 249; **Duman, Emre** (2021) Türk Ceza Hukukunda Fikri İçtima (Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 31.

³⁸ **Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Önok, R. Murat** (2018) Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 16. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 951-952; “*Anılan madde, sahte belgenin sahtecilik dışın-da başka bir suçta kullanılması durumunu ifade etmekte olup, madde anlatımından sahte belgenin başka bir sahtecilik eyleminde kullanılması durumunda diğer sahtecilik suçundan da ayrıca*

sahtecilik teriminin ne olduğudur. Bir görüşe göre sahtecilik salt bir belgeyi sahte olarak düzenlemeyi kapsar.³⁹ Fakat bu görüş 212. madde yönünden kabul edilir ise düzenleme etkisiz bir hüküm durumuna düşecektir. Zira madde lafzına göre sahtecilik salt düzenlemek olarak algılandığında ortada tek bir fiilin yani fikri içtmanın gündeme gelebileceği hiçbir olasılık bulunmayacaktır. Öyle ki sahte belgeyi salt düzenlemek (*sahtecilik*) ile ayrıca bu belgeyi başka bir suçun işlenmesinde kullanmak durumunda zaten ortada tek bir fiil yoktur. Öyleyse madde lafzındaki “sahtecilik” teriminin salt düzenlemeyi değil, genel olarak sahtecilik suçlarını kastettiğini söylemek gerekir.

Tartışılması gereken bir diğer husus ise TCK’nın 212. maddesindeki “sahtecilik” ifadesinin kanunun ilgili dördüncü bölümündeki (*kamu güvenine karşı suçlar*), özel belgeyi bozmak gibi diğer suçları kapsayıp kapsamadığıdır. Kanaatimizce bu maddenin bozma, yok etme, gizleme gibi hususlar için uygulanamayacağı ve bunların sahtecilik sayılmayacağı açıktır.⁴⁰ Yargıtay’ın kimi kararları ile doktrinde bazı yazarlar, TCK’nın 206. maddesinde düzenlenen, resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu neticesinde düzenlenen resmi belgeyi de 212. madde bağlamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.⁴¹ Doktrinde bazı yazarlarca ise yalan beyan üzerine düzenlenen belgenin sahte olmadığı ve bu durumda 212. maddenin uygulanamayacağı yönünde görüşler bulunduğu gibi bu suçun (*TCK md. 206*) da sahtecilik suçu olduğu ve 212. maddedeki gerçek içtima hükmünün uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.⁴² *Kanaati-*

ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmak mümkün değildir.” YCGK, E. 2015/15-651, K. 2018/22, T. 23.1.2018; **Torunoğlu, Tahsin** (2023) “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 13, S. 2, ss. 877-911, s. 895; YCGK, E. 2014/11-173, K. 2015/495, (Aktaran: **Çinko, M. Sıddık** (2023) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara, Seçkin, s. 300).

³⁹ **Soyaslan** (2018), s. 540; **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2018), s. 644-645.

⁴⁰ **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2018), s. 779.

⁴¹ Yargıtay 11. CD, 491/14308 s. kararı ve ilgili görüş için bkz. **Malkoç, İsmail** (2013) Açıklamalı Türk Ceza Kanunu Cilt 3, Ankara, s. 3560; **Köken, Enes** (2016) “Resmi Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan Suçu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 7, S. 28, ss. 85-102, s. 96.

⁴² **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2018), s. 734-735-743.

mizce 212. maddenin resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu ile birlikte uygulanması söz konusu olamaz. Zira bu fiil bir sahtecilik sayılsa bile belgeyi düzenleyen kişi kamu görevlisi, yalan beyanda bulunan ise faildir. Failin tek bir yalan beyan fiili ile bu beyanı sonucunda düzenlenmiş belgeyi alarak, bu belgeyi başka bir suçun işlenmesinde kullanması, fikri ihtimayı gündeme getirecek bir “tek fiil” olarak değerlendirilemez.

III. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN SUÇLAR VE TÜRK CEZA KANUNUNUN 212. MADDESİ HÜKMÜ ARASINDAKİ BAĞLANTI

A. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN SUÇLARIN GENEL YAPISI

VUK’nın 359. maddesinde, kaçakçılık suçları başlığı altında bir dizi fiil düzenlenmiştir.⁴³ Ancak maddenin düzenleniş şekli çarpık ve anlaşılmaz bir görü-

⁴³ “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere

nümedir. En başta bent ve fıkralara dair düzene uyulmamıştır. İkinci olarak, farklı bentlerde vergi kaçırma amacıyla yapılan benzer fiiller, suçun konusunun farklı olması gerekçesiyle ayrı ayrı düzenlenmiş ve kişinin farklı türdeki belgeler üzerinde ayrı ayrı sahteciliği veya sair bir fiili neticede aynı vergiyi kaçırmaya sebep olsa da ayrı ayrı suçların oluşacağı gibi bir izlenim yaratılmıştır. Dolayısıyla tüm bu fiillerin tek bir suçun seçimlik hareketleri mi olduğu yoksa bunlardan bazılarının ayrı birer suç mu teşkil ettiği doktrinde tartışmalıdır.⁴⁴ Doktrinde aksi yönde görüşler bulunmakla birlikte,⁴⁵ *kanaatimizce* maddenin her bendinde

fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. d) (Ek:30/11/2022-7423/1 md.) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

⁴⁴ **Oslu, Sevim Gülce** (2013) Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 47.

⁴⁵ Aksi yönde bkz. **Görkemli**, s. 422

ayrı bir suç tipi düzenlenmiş olup, maddedeki seçimlik hareketlere bağlı tek bir kaçakçılık suçundan bahsetmek mümkün değildir. Yargıtay'ın sahte fatura düzenlemek ile kullanmanın ayrı suçlar olduğu yönünde kararları bulunmakla birlikte,⁴⁶ maddede düzenlemek ve kullanmak ayrı bentlerde aynı suçlara yönelik farklı seçimlik hareketler olarak düzenlendiğinden, vergi kaçırmak amacıyla düzenlenen sahte belge aynı suç işleme kararı çerçevesinde ayrıca kullanıldığında iki ayrı suç mevcut olmayacaktır.⁴⁷

Maddedeki suçların ancak kasten işlenebilmesi mümkündür. Zira TCK'nın 5. maddesi gereğince kanunun genel hükümleri bu maddeye de uygulanacak olup, maddede taksire yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır.⁴⁸ Her ne kadar 306 sayılı VUK Genel Tebliğinde kast karinesinden bahsedilse de normlar hiyerarşisi gereğince TCK'nın genel hükümleri ile çelişen bu düzenleme geçersiz olup, bu suçlara yönelik bir kast karinesinden yani özünde dolaylı bir objektif sorumluluk durumundan bahsedilemez. Öyleyse her olayda kast unsuru ayrıca değerlendirilmelidir.

VUK'daki vergi kaçakçılığı suçları ile TCK'daki sahtecilik suçları benzer özellikler göstermektedir. VUK'daki vergi kaçakçılığı suçları ile TCK'daki sahtecilik suçlarının koruduğu hukuki değerler ise farklılaşmaktadır. VUK'daki suçlar ile korunan esas hukuki değer “vergi kaybının önlenmesi ve hazine geliri” iken, TCK'daki sahtecilik suçları ile korunması amaçlanan hukuki değer, belgenin içeriğinin gerçekliğine dair “kamu güvenine yönelik kolektif çıkar”dır.⁴⁹

⁴⁶ Yargıtay 11. CD, K. 2014/373, (Aktaran: **Gökkaya, Murat** (2016) “Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarının Birlikte İşlenmesi Durumu”, Vergi Raporu, S. 204, ss. 63-67, s. 66).

⁴⁷ **Geçer, Ahmet Emrah** (2021) Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 346; **Oslu**, s. 62.

⁴⁸ **Oslu**, s. 77; **Görkemli**, s. 420; **Özyer, Mehmet Ali** (2018) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 1062-1063 vd.

⁴⁹ **Yıldız, Ferhat** (2021) “Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 12, S. 48, ss. 547-582, s. 575-576-577; **Soyaslan** (2018), s. 507-508; **Geçer**, s. 33-34-35-36; **Gökcan, Hasan Tahsin** (2010) “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi, C. 68, S. 2010/1, ss. 209-236, s. 209.

Yine VUK'daki suçlar, objektif tipiklik bağlamında da TCK'daki sahtecilik suçlarından bazı durumlarda farklılaşmışlardır. VUK'nın 359. maddesindeki bentlerde yer alan suçlarda sahte belgeyi düzenleme, kullanma, değiştirme, yok etme gibi fiiller TCK'daki sahtecilik suçları ile benzeşmekte⁵⁰ fakat VUK'daki kaçakçılık suçlarının konusu olan belge, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler yahut bentlerde sayılan sair nitelikteki belgelerdir. Yani sahtecilik fiillerinin konusu, 359. maddede TCK'daki genel sahtecilik suçlarına nazaran özelleşmiş durumdadır.⁵¹ Doktrindeki bir görüşe göre 359. maddedeki suçların konusunu oluşturabilecek belgeler resmi değil, özel belge statüsündedir.⁵² Ancak biz görevleri gereği düzenledikleri belgeler resmi belge statüsünde sayılan noter, avukat gibi kimselerin düzenledikleri sahte belgeleri, suç ortaklarının kendi sorumluluklarındaki vergiyi kaçırmaya yönelik kullanması mümkün olduğu için bu gibi istisnalar sebebiyle ilgili görüşe katılmıyoruz.⁵³ Zira bu gibi durumlarda söz konusu sahte resmi belgeler 359. maddedeki suçlara konu olabilecek ve bu kişiler ilgili suçlardan bu belgelerin kullanılmasına iştirak etmeleri sebebiyle sorumlu tutulabileceklerdir.⁵⁴

Bir diğer fark ise aldatma kabiliyeti noktasındadır. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekirken, VUK'daki suçlar için böyle bir şart aranmamaktadır.⁵⁵ Yine ilgili maddede düzenlenen vergi kaçakçılığına konu belgelerin çoğunun özel belge hükmünde olduğu dikkate alınırsa, TCK'daki özel belgede sahtecilik noktasında fikri sahte-

⁵⁰ Özyer, s. 1054-1056-1057-1059 vd.

⁵¹ Özyer, s. 1052; Oslu, s. 48-49; Geçer, s. 60-61.

⁵² Geçer, s. 29.

⁵³ Serbest meslek makbuzları özel belge niteliğinde olduğundan (bkz. **Torunoğlu**, s. 894), kendi ödeyecekleri vergileri kaçırma noktasında böyle bir durum geçerli değildir.

⁵⁴ Örneğin avukatın sahte olarak onaylı bir suretini düzenlediği bir borç senedine dayalı dava açılır, işin içinde olan davalı da böyle bir borcu varmışçasına davanın kabul edilmesine sebep olur ve bu miktarı “görünürde” öderse, bu miktar kadar vergi kaçırmak söz konusu olabilecektir. Eğer avukat zaten gelir vergisi veremeyecek kadar zarardaysa ve bu sözde geliri de onu zarardan çıkartmaya yetmiyorsa, ortada vergiye konu bir işlem de bulunmayacaktır.

⁵⁵ Yıldız, s. 580.

cilik cezalandırılmazken, VUK'daki suçlar noktasında fikri sahteciliğin cezalandırılıyor olması da bir diğer farktır.⁵⁶

B. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA SAHTE BELGENİN KULLANIMI VE TÜRK CEZA KANUNUNUN 212. MADDESİ ARASINDAKİ BAĞLANTI

Sahtecilik suçlarına konu üç tür belge⁵⁷ bulunur. Bunlar resmi belge, özel belge ve resmi belge hükmündeki belgelerdir. Sahtecilik suçlarının konusu olan belgenin; düzenleyeni belli, belirli bir içeriğe sahip yazılı bir belge olması ve hukukî sonuç doğuran bir işlemi belgelemesi gerekir. Hukukî sonuç doğurmayla müsaitlik durumu bazı belgeler açısından zaman ve mekânâ göre değişebilir. Örneğin bir aşk mektubu boşanma davasında delil olabilecek duruma geldiği an, üzerinde sahtecilik yapılabilecek bir belge halini alır. Fakat normal şartlarda bir belge değildir. Bu sebeple belgeler “belirli bir olayı-durumu kanıtlama amacıyla düzenlenen” belgeler ile “rastlantı sonucu bu hale gelen” belgeler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Doktrindeki genel eğilim, yazılılık konusunda bilişim sistemleri içerisinde varlık kazanan ve somut bir maddesel bütünlüğü olmayan elektronik veri topluluklarını belge niteliğinde saymamak yönündedir. Resmi belgenin ise bir kamu görevlisi tarafından görevi gereğince ve usulüne uygun şekilde düzenlenmiş bir belge olması şarttır.⁵⁸ Yargıtay bazı kararlarında fotokopi/suret for-

⁵⁶ **Geçer**, s. 30-62; Yargıtay 11. CD, E. 2019/9497, K. 2022/8041 (Aktaran: **Delibaş**, s. 442-443); Ayrıca bkz. “... Örnek verirsek; bir bankanın hesap bilgileri hakkındaki yazısı, kredi sözleşmesi, teminat mektubu, adi senet, fatura, mal beyanı, vergi beyanı, gümrük beyanı, sigorta giriş bildirim, mektup, özel bir vaka hakkında ilgililerince düzenlenen tutanak, kira sözleşmesi, tahliye taahhüdü, dilekçe, ihbar yazısı, vb. belgeler özel belge sayılmaktadır. ...” **Gökcan**, s. 220.

⁵⁷ “Ceza hukuku yönünden belgeyi, olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazılı belge olarak tanımlamak mümkündür.” **Toroslu, Nevzat** (2019) Ceza Hukuku Özel Kısım, 10. Baskı, Ankara, Savaş, s. 226-227.

⁵⁸ **Tezcan/Erdem/Önok**, s. 933-934-935-937-938; **Toroslu**, s. 228-229-230-231; **Bayraktar, Köksal/Kangal, Zeynel T./Yıldız, Ali Kemal/Evik, Vesile Sonay/Kızıroğlu, Keskin/Zafer, Hamide vd.** (2020) Özel Ceza Hukuku Cilt 6, İstanbul, Onikilevha, s. 156; YCGK, 1968-97/324, (Aktaran: **Özbek, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar/Tepe, İlker** (2018) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 832); **Hafizoğulları, Zeki/Özen, Muharrem** (2012) Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler, Topluma Karşı Suçlar, Ankara, USA, s. 162-163-164 vd.

munun da belge niteliğinde sayıldığı ve özel belgede sahtecilik suçuna konu edildiği görülmektedir.⁵⁹ Doktrinde ise bunların belge niteliğinde olmadığı belirtilmektedir.⁶⁰ Ayrıca belirtmek gerekir ki hukuka aykırı bir ilişkiyi yahut olayı kanıtlayan belgeler sahtecilik suçunun konusunu oluşturmaz. Zira bu tür durumlar bir suç normunun korumayı amaçladığı bir değeri bünyesinde barındırmamaktadır.⁶¹

VUK'nın 359. maddesindeki suçların tipikliğinde bu yönde bir fiil barındıranlar, yukarıdaki paragrafta zikredilen türde bir belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle elde edilen sahte belgelerin kullanılmasıyla işlenebilirler.⁶² Böyle olunca da “*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, ...*” ifadesini içeren TCK'nın 212. maddesindeki gerçek içtima düzenlemesinin, VUK'nın 359. maddesindeki suçlar yönünden de uygulanabileceği gibi bir izlenim doğmaktadır. Fakat bu izlenimin doğru olup olmadığı için çeşitli değerlendirmeler yapılması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerden ilki, TCK'nın özel hükümlerinde yer alan 212. maddenin VUK'na uygulanabilir olup olmadığıdır. Bu değerlendirme aşağıdaki başlık altında yapılmıştır. İkinci değerlendirme ise görünüşte içtima durumlarıdır ki bu değerlendirme de makalenin son bölümünde yapılmıştır.

C. İLGİLİ SUÇLARA TÜRK CEZA KANUNUNUN ÖZEL HÜKÜMLERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

TCK'nın 5. maddesinde kanunun genel hükümlerinin, diğer kanunlardaki suç normlarına uygulanacağı düzenlenmiştir. Özel kanundaki suç normuna yönelik uygulanacak genel hükümler eksiksiz biçimde ilgili özel kanunda yer almıyorsa TCK'nın uygulanması gerekecektir.

Belirtmek gerekir ki bu ilga yalnızca TCK'nın 5. maddesinde yürürlük tarihinden sonra bu kanundaki hükümlerle çelişen bir suç normu düzenlendiği

⁵⁹ Yargıtay 6. CD, 6950/7033, 1982 (Aktaran: **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe** (2018), s. 841).

⁶⁰ **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe** (2018), s. 841-842.

⁶¹ **Hafızoğulları/Özen** (2012), s. 168.

⁶² **Oslu**, s. 52-55-64; **Görkemli**, s. 408.

takdirde madde uygulanamayacaktır.⁶³ Bu sebeple aslında bir temel ceza hukuku sistematığı ve felsefesini TCK ile oturtmak isteyen kanun koyucunun bu düzenlemeyi Anayasa’da yapması ve böylelikle özel kanunlardaki düzenlemelerin hiçbir zaman TCK’nın genel hükümlerine aykırı olamamasını sağlaması gerektiği söylenebilir.⁶⁴

Ceza hukukunun genel kısmı ve özel kısmı, kanunlar bu yönde bir ayrıma gitmese bile ceza hukukunun özünden doğan iki farklı bölümü oluşturur ve bunlara yönelik düzenlemeler de kanunun hangi bölümünde yer alırsa alsın, genel hüküm yahut özel hüküm olarak nitelendirilir. Bu ayrımda genel hükümler suçların oluşumuna ve cezalandırılmasına, yer yer de infaza yönelik uygulanacak kuralları düzenlerken, özel hükümler hangi fiillerin suç olduğuna ve hangi cezayı hak ettiğine yönelik konuları düzenler.⁶⁵

TCK’nın 5. maddesinde açıkça “kanunun genel hükümleri” denildiği yani normun salt genel hükümler kitabında düzenlenen maddeleri kapsadığı⁶⁶ ve 212. maddenin kanunun özel hükümler bölümünde düzenlendiği için lafzi ve sistematik bir yorumla bu maddenin TCK dışındaki kanunlara uygulanabilmesinin söz konusu olamayacağı ifade edilebilir. Doktrin ve Yargıtay kararlarındaki ağırlıklı görüş de bu sebeple 212. maddenin ancak TCK kapsamında uygulama-

⁶³ **Mahmutoğlu/Karadeniz**, s. 48; **Dülger**, s. 818; **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe** (2017), s. 106; **Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir** (2016) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt 1, 14. Baskı, İstanbul, DER, s. 179; **İçel**, s. 138-139; **Özgenç**, s. 97-98-99; **Demirbaş**, s. 104.

⁶⁴ **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe** (2017), s. 106; Halihazırda Anayasa’da suç ve cezalara yönelik temel bazı ilkeler yer alıyorken, objektif sorumluluk gibi TCK’nın sistematığına ters düzenlemelere gidilmesini engelleyecek açık bir normun Anayasa’da olmaması çok büyük bir eksikliktir. Yine de aklı başında bir yorum, temel hak ve hürriyetlere müdahaleyi TCK’dan daha da genişleten ve bu yönüyle TCK’nın genel hükümlerine zıt olan bir özel kanun hükmünün Anayasa’nın ölçülülük ilkesine aykırı olacağıdır. Zira objektif sorumluluğa yahut kast karinesine bağlanan düzenlemeler uzun zaman önce küresel biçimde ölçsüz kabul edilerek ceza kanunlarından çıkarıldığından, ölçülülük ilkesiyle bağdaşmayacaktır. Bununla birlikte bazı görüşlere göre Anayasanın 38. maddesindeki kolektif cezalandırma yasağı özünde subjektif sorumluluğu getiren ve objektif sorumluluğu da yasaklayan bir düzenlemedir. Bu konuda bkz. **Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe** (2017), s. 76-77 vd.

⁶⁵ **Demirbaş**, s. 58-59.

⁶⁶ **Dönmezer/Erman** (2016), s. 179.

nabileceği yönündedir.⁶⁷ Yargıtay'ın bir kısım kararları ise özel kanunda kendi bünyesindeki suçlara yönelik gerçek içtima düzenlemesi bulunmaması durumunda, TCK ve sair kanunlardaki sahtecilik suçları arasında gerçek içtimanın uygulanamayacağı yönündedir.⁶⁸ Fakat doktrinde, TCK'nın temel ceza kanunu olması dolayısıyla, özel hükümlerindeki genel mahiyetteki hükümlerin de özel kanunlar karşısında genel hüküm niteliğinde olduğu ve bu sebeple özel kanunlara uygulanabileceği yönünde görüşler⁶⁹ olduğu gibi 212. maddenin doğrudan özel kanunlara da uygulanabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır.⁷⁰

Buradaki sorun şudur ki kanun koyucunun amacının bu olup olmadığı yani genel hükümleri özel hükümler içerisinde düzenlediği zaman bunları TCK'nın 5. maddesinden bağışık tutmak isteyip istemediğini anlayabilmek mümkün görünmemektedir. Genel hükümlerde aleyhe kıyasın mümkün olup olmadığını tartışmaya gerek yoktur. Zira 212. maddede olduğu gibi ortada kıyasla doldurabilecek bir kanun boşluğu yoktur. Sorun, dar yahut geniş yani lehe yahut aleyhe yorum ile ilgilidir. Doktrinde bazı yazarlar, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu gibi bazı kanunlarda 212. maddedeki gibi gerçek içtima hükümleri getirilmiş olması, kanun koyucunun amacının 212. maddenin salt TCK'ya yönelik bir düzenleme olduğunu göstermektedir.⁷¹ Ancak gerekçe yahut komisyon raporlarında açık bir ifade olmadıkça, tarihsel bir yorum yoluyla normun amacını ortaya koymaya çalışmanın yanlış sonuçlara götürebileceği akılda tutulmalıdır.

⁶⁷ **Demir**, s. 87; **Çinko**, s. 282; **Çakmakçı, Ali/Köseer, Semra** (2019) Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Ankara, Seçkin, s. 226; YCGK, E. 2010/7-38, K. 2010/79 (Aktaran: **Artuk/Gökçen/Alşahin/Çakır** (2018), s. 766-767); Yargıtay 7. CD, E. 2011/11735, K. 2014/1524 (Aktaran: **Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan** (2018) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Adalet, s. 744); Yargıtay 7. CD, E. 2016/17171, K. 2020/12594 (Aktaran: **Akın**, s. 374).

⁶⁸ “... 4389 sayılı Bankacılık Kanununun 22/3. maddesi ile 5411 sayılı Kanunun 160. maddesinde belirlenen zimmet suçunu teşkil edebileceği, bu durumda 4389 ve 5411 sayılı Yasalarda zimmet suçu yanında sahtecilik suçundan da ayrıca cezaya hükmolunacağına ilişkin bir düzenleme bulunmaması karşısında ...” Yargıtay 5. CD, E. 2020/328, K. 2020/11252 (Aktaran: **Yenigün**, s. 111).

⁶⁹ **Erem**, s. 68-69.

⁷⁰ **Koca/Üzülmez**, s. 743; **Yurtcan**, s. 571; **Yenigün**, s. 111; **Şentürk, Akın Gencer**, “Vergi ve İlişkili Olarak Türk Ceza Hukuku Yönünden Suçların Birleşmesi”, 2010 <<https://www.senturkhhb.com/005.pdf>> s.e.t. 8.10.2025, s. 12-17.

⁷¹ **Akın**, s. 375; **Çakmakçı/Köseer**, s. 226.

VUK'nın 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarına yönelik bu kanunda özel bir ihtima düzenlemesi mevcut değildir. Bu sebeple TCK'nın 5. maddesinin etkisi ve esasında bu madde olmasa bile yorumda başvurulacak temel kanun olması sebebiyle TCK'nın genel hükümlerindeki ihtima kuralları bu suçlara uygulanacaktır.⁷² Fakat TCK'nın 212. maddesinin özel kanunlara ve VUK'na uygulanıp uygulanmayacağı doktrinde tartışmalı olduğu gibi yukarıda zikredildiği üzere, kanun koyucunun bu doğrultudaki amacını ortaya koymak da pek mümkün görünmemektedir. Bu sebeple tarihsel bir yorum değil, amaçsal bir yorum metodu benimsenir ve bir hukuk devletinde temel hak ve hürriyetlerin ancak belirlilik ilkesi uyarınca açıkça düzenlenmiş kanun hükümleriyle kısıtlanabileceği ilkesi ışığında konu yorumlanırsa 212. maddenin gerçek ihtima kuralı getirerek temel hak ve hürriyetleri ağır biçimde kısıtlayıcı ve ceza sorumluluğunu genişletici bir düzenleme olması sebebiyle, bu normun temel hak ve hürriyetler aleyhine yorumlanamayacağını ve açıklık bulunmadığı için 212. maddenin özel kanunlara uygulanamayacağını, bunun dar yorum esası⁷³ ve belirlilik ilkesiyle de çelişeceği sonucuna varılması gerektiğini belirtmek doğru olacaktır.

IV. TCK MADDE 212'DEKİ İHTİMA KURALI VE SAHTE BİR BELGENİN VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA KULLANILMASI DURUMUNDA, SUÇLARIN İHTİMAINDA GÜNDEME GELEN İHTİMALLER

A. GERÇEK İHTİMA BAKIMINDAN

Bir önceki başlık altında zikredildiği üzere, olması gereken dar yorum metoduyla TCK'nın 212. maddesi amaçsal olarak yorumlanırsa, özel hükümlerde yer alan bu düzenlemenin diğer kanunlara uygulanamaması gerektiğini sonucuna varılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bununla birlikte, aksi yöndeki görüşlere göre tek bir “kullanma fiili” ile TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'daki kaçakçılık suçları gerçekte yahut görünüşte oluştuğunda, 212. maddenin bu durumda nasıl bir etkisinin olacağının değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

⁷² Geçer, s. 344-345.

⁷³ Ceza normlarının dar yorumlanması gereğine yönelik bkz. Hafizoğulları/Özen (2014), s. 20.

Sahte bir belgenin ayrıca başka bir suçta kullanılması halinde gerçek içtima kuralının uygulanacağını belirten 212. maddenin gündeme gelebileceği tek husus, ilk bölümde de belirtildiği üzere fikri içtimanın söz konusu olabileceği yani tek bir fiil ile birden fazla suçta sebebiyet verildiği bir durumun bulunması halidir. Örneğin fail, bir şekilde ele geçirdiği sahte resmi belgeyi bu özelliğini bilerek dolandırıcılık suçunda kullanmış ve böylece tek bir “kullanma” fiili ile hem resmi belgede sahtecilik hem de dolandırıcılık suçunu işlemiş olacaktır. Böyle bir durumda 212. madde bulunmasaydı fikri içtima uygulanarak en ağır cezayı gerektiren suçtan hüküm kurulup tek bir ceza verilecekken, bu madde sebebiyle ayrı ayrı her iki suçtan da hüküm kurulacaktır.

VUK’nın 359. maddesindeki suçlara da yukarıdaki ihtimaller dahilinde tek bir fiil ile sebebiyet verilebileceği ve TCK’nın 212. maddesi uyarınca ayrıca bu suçlardan da cezalandırma yapılması gerektiği görüşü ileri sürülebilir ki doktrinde de bu yönde görüşler mevcuttur.⁷⁴ Fakat bunun için öncelikle 212. maddenin özel kanunlara da uygulanabileceğinin söylenmesi, ikinci olarak ilgili hükmün sair sahtecilik suçlarına da uygulanabileceğinin kabul edilmesi ve son olarak da TCK’daki sahtecilik suçları karşısında VUK’nın 359. maddesindeki suçların özel norm teşkil etmediğinin yani *lex specialis*’in gündeme gelmeyeceğinin ortaya konulabilmesi gerekir.

Eğer gerçek içtima görüşü benimsenir ise *non bis in idem* ilkesi bağlamında aynı fiilden ötürü mükerrer cezalandırılma yapıp yapılamayacağı tartışması gündeme gelecektir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) *Oliviera v. Switzerland* kararında da belirttiği üzere “*bu hüküm kişilerin aynı suçtan iki kez yargılanmasını yasaklamaktadır; hâlbuki çeşitli suçları oluşturan tek bir fiile ilişkin davalarda concours idéal d’infractions*), bir suç fiili iki ayrı suç teşkil etmektedir.”⁷⁵ Öyleyse fikri içtimayı bertaraf eden bu gibi durumlarda *non bis in idem* kuralına bir aykırılık gündeme gelmemektedir.

Doktrinde TCK’nın 212. maddesinin diğer sahtecilik suçlarına ve örneğin VUK’nın 359. maddesindeki suçlara uygulandığında *non bis in idem* kuralının

⁷⁴ Koca/Üzülmez, s. 743; Yurtcan, s. 571; Yenigün, s. 111; Şentürk, s. 12-17.

⁷⁵ AİHM, *Oliviera v. Switzerland*, 84/1997/868/1080.

ihlal edileceğini dile getiren görüşler mevcuttur.⁷⁶ Fikri içtimayı düzenleyen TCK'nın 44. maddesinin gerekçesinde de bu düzenlemenin *non bis in idem* kuralı gereğince getirildiği söylenmektedir.

Gerçek içtima düzenlemelerinin tartışılması gereken başka alanlar da bulunmaktadır. Gerçek içtimaya dair düzenlemelerde *non bis in idem* kuralı ihlal edilmese ölçülülük ilkesi bağlamında bazı sorunlar gündeme gelebilir. Örneğin son derece basit ve doğuracağı zarar pek az olan sahte bir özel belge kullanılarak aynı anda sahtecilik, vergi kaçakçılığı, kara paranın aklanması gibi pek çok suç aynı anda oluşabilir ki böyle bir durumda verilecek ceza miktarı ölçülülük ilkesini aykırı bir sonuca neden olabilir.

B. FİKRİ İÇTİMA BAKIMINDAN

TCK'nın 212. maddesi özel kanunlara uygulanamaz ve/veya diğer sahtecilik suçlarına uygulanamaz ve VUK'nın 359. maddesindeki suçlar TCK'daki sahtecilik suçlarına karşı özel norm statüsünde bulunmuyor şeklinde bir kabule gidildiğinde, sahte bir belgenin kullanılmasıyla (*tek fiil ile*) birden fazla suç işlendiğinde, TCK'nın 44. maddesi gereğince TCK'daki sahtecilik suçları ve VUK'nın 359. maddesindeki suçlardan hangisinin cezası daha ağır ise yalnızca o suçtan hüküm kurulacaktır.

C. BİLEŞİK SUÇ VE LEX SPECIALIS YÖNÜ BAKIMINDAN

Önceki bölümlerde, TCK'nın 42. maddesindeki bileşik suç düzenlemesinin bir “görünüşte içtima” formu olduğu ve meselenin bileşik suç yönünden de *lex specialis* kurallarına göre çözümlenebileceği belirtilmişti. Fakat *lex specialis* ile bileşik suç, 42. maddenin bileşik suçu salt “unsur ve ağırlaştırıcı sebep” özeline indirgemesi sebebiyle teorik açıdan farklılaşmaktadır. Mesele bileşik suç yani objektif tipikliğe dair unsurlar ve ağırlaştırıcı sebepler yönünden değerlendirildiğinde, VUK'nın 359. maddesindeki suçlar ile TCK'daki sahtecilik suçlarının

⁷⁶ **Torunoğlu**, s. 895; **Şen, Ersan** “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma”, 2015 <<https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi-ve-cifte-cezalandirima>> s.e.t. 08.10.2025.

birinin diğerinin ağırlaştırıcı sebebi olmadığı görülmektedir. Yine bu suçlardan birinin diğerinin bir unsuru olmadığı da açıktır. Zira TCK'daki sahtecilik suçlarının oluşması durumunda mutlaka VUK'nın 359. maddesindeki suçların da oluşmasının gerekmemektedir. Örneğin özel belgede fikri sahtecilik, özel belgede sahtecilik suçunun bir unsuru olmamakla birlikte, “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*” diyen 359. maddedeki suçun bir unsurudur.⁷⁷ Öyleyse TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'nın 359. maddesindeki kaçakçılık suçları arasından sahteciliğe konu olanlar arasında bileşik suç değerlendirmesi yapılamayacaktır.⁷⁸

Bileşik suçun ötesinde TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'nın 359. maddesindeki kaçakçılık suçları arasında sahteciliğe konu olanlar arasında yapılması gereken esas değerlendirme *lex specialis* ilkesine yöneliktir. Zira bu suçlar arasında sahte belgeyi düzenlemek ve/veya kullanmak noktasında objektif tipikliğe dair unsurlar ortak olup, VUK'nın 359. maddesindeki suçlarda suça konu sahte belgenin niteliği TCK'daki suçlardan farklılaştığı⁷⁹ gibi bu farklılıktan doğan bazı ek unsurlar da TCK'daki sahtecilik suçlarının üzerine eklenerek 359. maddedeki suçları oluşturmaktadır. Böylece TCK'daki sahtecilik suçlarının genel norm, VUK'daki kaçakçılık suçları içerisinde düzenlenen sahtecilik suçlarının ise bu ek özellikleri sebebiyle özel norm konumunda bulunduğunu söylemek mümkün olmaktadır. Doktrin ve yüksek mahkeme kararlarındaki ağırlıklı görüş de bu yöndedir.⁸⁰ Öyleyse her iki suçun

⁷⁷ Geçer, s. 8-101 vd.

⁷⁸ Doktrinde TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'nın 359. maddesindeki suçlar arasında “biri diğerinin unsuru” olduğu için tek suç oluşur şeklinde bir değerlendirme mevcut olsa da (Akın, s. 375-376; Çinko, s. 302) bu konuda bileşik suçun gündeme gelemeyeceğini düşünmekteyiz.

⁷⁹ Geçer, s. 7-35 vd.

⁸⁰ Tezcan/Erdem/Önok, s. 942; Yargıtay 11. CD, E. 2005/2459, K. 2006/362, (Aktaran: Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe (2018) s. 857); Yargıtay 11. CD, E. 2012/22266, K. 2014/2545, (Aktaran: Güler, s. 117-118); Geçer s. 31; Günay, Erhan (2023) Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara, Seçkin, s. 66; Akbulut, Berrin, (2023) “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK md. 359/b)”, Adalet Dergisi, C. 2023/2, S. 71, ss. 653-702, s. 683; Narter, Recep/Sarıcaoglu, Ercan (2013) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk

da tipikliği içerisinde kalan bir sahte belge vergisel işlemlerde kullanıldığı yani vergi kaçırma amacına hizmet ettiği zaman VUK'nın 359. maddesindeki sair hallerde ise TCK'daki sahtecilik suçları oluşacaktır.⁸¹ Yargıtay da abone ve cihaz kimlik bilgilerinde sahtecilik gibi sair özel kanunlardaki düzenlemeleri de TCK'daki sahtecilik suçları karşısında özel norm saymaktadır.⁸²

Gerek doktrin ve gerekse uygulamada bu görüş dile getirilirken, bu iki normun korumayı amaçladığı değerlerin farklılaşmasına dikkat çekilmemiştir. Eğer *lex specialis* değerlendirmesinde hukuki değerlerin birebir aynı olmasının gerekmediği kabul edilir ise (*ki doğru olan yorum budur*) TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'nın 359. maddesindeki suçlardan sahteciliğe konu olanlar arasında içtima ilişkisine yönelik bir değerlendirme yapılmayacak, vergiye konu bir belgede sahtecilik durumunda görünüşte hem TCK'daki sahtecilik suçu ve 359. maddedeki suçlara sebebiyet veriliyorsa, oluşan tek suç olduğu için özel norm olan VUK'daki suçlardan hangisi oluşmuşsa ondan hüküm kurulacaktır. VUK'da düzenlenen suç teşebbüs aşamasında kalsa bile failin suçun konusu olan belgeden ve suçun icra şeklinden VUK'daki suça teşebbüs edildiği anlaşılmış ise yine tek bir vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu oluşacaktır.⁸³

TCK'nın 212. maddesinin VUK'nın 359. maddesindeki suçlara uygulanabilirliğinin olmadığını zira *lex specialis* gereğince bu tür durumlarda yalnızca VUK'daki suçların oluşabileceğini söylemek, kanaatimizce gerçek içtima-fikri içtima-görünüşte içtima değerlendirmeleri noktasındaki en isabetli yorum olarak görünmektedir. Ancak bu yorumun önündeki tek engel, makalenin ilk bölümünde de dile getirilmiş olan "*lex specialis için iki normun korumayı amaçladığı değerlerin birebir aynı olması gerekliliği*" şeklindeki doktrin ve yargı içtihatla-

Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 1-2, ss. 73-99, s. 80; Yargıtay 11. CD, E. 2014/933, K. 2014/15444, (Aktaran: **Torunoğlu**, s. 895); **Şen**, dn. 76; Yargıtay 11. CD, E. 2008/1348, K. 2008/12690 ve Yargıtay 11. CD, E. 2005/2983 K. 2005/13918, (Aktaran: **Geçer**, s. 347); **Torunoğlu**, s. 894.

⁸¹ Yargıtay 11. CD, E. 2017/16883 K. 2022/7974 ve Yargıtay 11. CD, E. 2016/6752, K. 2019/6204 ve Yargıtay 11. CD, E. 2021/40719, K. 2021/3608, (Aktaran: **Delibaş**, s. 446-447).

⁸² YCGK, E. 2017/21-240, K. 2018/626 ve YCGK, E. 2017/11-212, K. 2019/20, (Aktaran: **Sevük**, s. 249-250).

⁸³ **Coşkun**, s. 227.

rında kabul edilen görüştür. Doktrinde TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'nın 359. maddesindeki suçlardan sahteciliğe konu olanların korumayı amaçladığı değerlerin aynı olduğu yönünde görüşler⁸⁴ bulunmakta ise de ağırlıklı görüş bunların farklı olduğu yönündedir.

Kanaatimizce, özel norm-genel norm ilişkisinde korunan esas hukuki değerin aynı olması her zaman gerekli değildir. VUK'nın 359. maddesindeki suçlar esas olarak hazinenin vergi gelirinden yoksun kalmamasını amaçlıyor ise de beyana dayalı bir sistemde vergi dairesine sunulan belgelerin içeriğinin doğruluğuna dair devletin vatandaşına duyduğu güvenin de dolaylı olarak koruma altına alındığını söylemek gerekir. Böyle bir durumda da benzer hukuki değerlerin korunması *lex specialis* ilkesinin uygulanması için yeterli görünmektedir.

SONUÇ

TCK'nın 212. maddesi ile getirilen gerçek içtima düzenlemesi, sahte bir resmi yahut özel belgenin, düzenlendikten sonra bir suçta kullanılması durumunda gündeme gelen “tek bir fiil ile hem sahtecilik hem de ilgili suça sebebiyet verilmesi” halinde uygulanacak fikri içtimayı bertaraf etmektedir.

Sahte belgenin kullanılması suretiyle işlenmesi mümkün olan VUK'nın 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarında TCK'nın 212 ve ayrıca 204 veya 207. maddelerindeki sahtecilik suçlarından cezalandırma yapıp yapılmayacağını söyleyebilmek için 212. maddenin VUK'ya uygulanıp uygulanamayacağının tespit edilmesi gerekmektedir. Zira sonuç “uygulanabilir” olduğu zaman *lex specialis* ve gerçek içtima arasında bir değerlendirme gündeme gelmekte, “uygulanamaz” olduğu zaman ise *lex specialis* ile fikri içtima arasında bir değerlendirme gündeme gelmektedir.

Doktrinde ve yargı kararlarındaki genel eğilim, TCK'nın 212. maddesinin yalnızca TCK'daki “sahtecilik” dışındaki suçlara uygulanabilir olduğudur. Bu yöndeki görüşlerin temel gerekçesi, 212. maddenin de içerisinde bulunduğu TCK'nın özel hükümlerinin diğer kanunlara uygulanamayacağı ve normun lafzında da açıkça sahtecilik haricindeki suçlara yönelik bir gerçek içtimaya vur-

⁸⁴ Görkemli, s. 432.

gu yapılmış olmasıdır. Karşıt görüş ise 212. maddenin diğer kanunlara da uygulanabileceğidir. Bize göre de bu konudaki genel eğilim isabetlidir. Bununla birlikte bu sonuca belirlilik ilkesi ve belirsizlik durumunda sanık aleyhine yorum yapılamayacağı kuralından ulaşmanın daha yerinde olduğunu düşünüyoruz.⁸⁵

TCK'nın 212. maddesinin VUK içerisinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına uygulanamayacağı husus ortaya konduktan sonra, tek bir fiil ile hem TCK'daki sahtecilik suçlarına ve hem de VUK'nın 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarına sebebiyet verilmesi durumunda fikri içtimanın uygulanıp uygulanmayacağı hususu da tartışılmalıdır. Doktrin ve yargı kararlarında ekseriyetle, VUK'daki sahtecilik suretiyle işlenen kaçakçılık suçlarının TCK'daki sahtecilik suçları karşısında “özel norm” statüsünde bulunduğu vurgulanmakta fakat her iki normun korumayı amaçladığı değerlerin farklı oluşu bu bağlamda tartışılmamaktadır. Kanaatimizce de VUK'daki kaçakçılık suçları özel norm oldukları için *lex specialis* ilkesi gereğince TCK'daki sahtecilik suçlarının oluşumunu engeller ve fikri içtimanın önüne geçer. Fakat böyle bir durumda TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'daki kaçakçılık suçlarının korumayı amaçladıkları esas değerlerin farklı oluşu, *lex specialisin* korunması amaçlanan değerlere ilişkin katı bir yorumla kuralı uygulanamaz kılarak, fikri içtimayı gündeme getirecektir. Bize göre, *lex specialisin* uygulanabilmesi için her iki normun yani genel norm ile özel normun korumayı amaçladıkları esas değerlerin aynı olması gerekmediği ve normların korumayı amaçladıkları ikincil değerlerin benzer olması yeterli olduğu için TCK'daki sahtecilik suçları ile VUK'daki sahtecilik suretiyle işlenen kaçakçılık suçları arasında *lex specialis* kuralının uygulanması gerekir.

Sonuç olarak bir fail sahte bir belgeyi VUK'nın 359. maddesindeki suçların işlenmesinde kullandığında bu tek fiili ile hem TCK'daki ilgili sahtecilik suçunun hem de 359. maddedeki kaçakçılık suçunun objektif tipikliğini gerçekleştirdiğinde, suçların diğer unsurları da oluşur ise *lex specialis* ilkesi gereği genel norm olan TCK'daki suç geri çekilecek ve yalnızca VUK'daki özel normda düzenlenen suç oluşmuş sayılacaktır.

⁸⁵ Doktrinde genel hükümlerdeki yoruma açıklıkların yahut boşlukların kıyasa varan biçimde lehe yorumlanabileceği yahut doldurulabileceği belirtilmektedir. Bkz. **Önder**, s. 67.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Berrin** (2018) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Adalet.
- Akbulut, Berrin**, (2023) “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK md. 359/b)”, Adalet Dergisi, C. 2023/2, S. 71, ss. 653-702.
- Akın, Gülfer** (2022) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara, Adalet.
- Antalya, O. Gökhan** (2021) Hukuk Metodolojisi Cilt 2, Ankara, Seçkin.
- Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin M. Emin/Çakır, Kerim** (2018) Ceza Hukuku Özel Hükümler, 17. Baskı, Ankara, Adalet.
- Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin M. Emin/Çakır, Kerim** (2022) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Ankara, Adalet.
- Aslan, Yasin** (2015) “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, Ankara Barosu Dergisi, S. 2, ss. 149-172.
- Bayraktar, Köksal/Kangal, Zeynel T./Yıldız, Ali Kemal/Evik, Vesile Sonay/Kiziroğlu, Keskin/Zafer, Hamide vd.** (2020) Özel Ceza Hukuku Cilt 6, İstanbul, Onikilevha, İstanbul.
- Coşkun, Neslihan** (2009) Fikri İhtima (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakmakçı, Ali/Köseer, Semra** (2019) Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Ankara, Seçkin.
- Çinko, M. Sıddık** (2023) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara, Seçkin.
- Delibaş, İrfan** (2023) Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara, Adalet.
- Demir, Muhammet Zafer** (2019) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK Md. 204) (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirbaş, Timur** (2018) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir** (2016) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt 1, 14. Baskı, İstanbul, DER.
- Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir** (2019) Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt 2, 14. Baskı, İstanbul, DER.
- Duman, Emre** (2021) Türk Ceza Hukukunda Fikri İhtima (Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dülger, Murat Volkan** (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Hukuk Akademisi.

- Erem, Faruk** (1973) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt 1, Ankara, Sevinç Matbaası.
- Geçer, Ahmet Emrah** (2021) Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökcan, Hasan Tahsin** (2010) "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)", Ankara Barosu Dergisi, C. 68, S. 2010/1, ss. 209-236.
- Gökkaya, Murat** (2016) "Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarının Birlikte İşlenmesi Durumu", Vergi Raporu, S. 204, ss. 63-67.
- Görkemli, Burcu** (2021) "Ceza Hukukunda Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 12, S. 47, ss. 407-434.
- Gözler, Kemal** (2012) Hukuka Giriş, Bursa, Ekin.
- Güler, Gökhan** (2018) Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (Yüksek Lisans Tezi), Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Günay, Erhan** (2023) Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara, Seçkin.
- Güner, Sedat** (2014) "Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi", Gümrük ve Ticaret Dergisi, S. 4, ss. 38-52.
- Hafizoğulları, Zeki/Özen, Muharrem** (2012) Türk Ceza Kanunu Özel Hükümler, Toplum Karşı Suçlar, Ankara, USA.
- Hafizoğulları, Zeki/Özen, Muharrem** (2014) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ankara, USA.
- İçel, Kayıhan** (2021) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, İstanbul, Beta.
- Kılıç, Ahmet** (2023) Suçların İltima Bağlamında Fiil Tekliği (Doktora Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan** (2018) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 5. Baskı, Ankara, Adalet.
- Köken, Enes** (2016) "Resmi Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan Suçu", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 7, S. 28, ss. 85-102,
- Kunter, Nurullah** (2024) Suçun Maddi Unsurları, 2. Baskı, İstanbul, DER.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami/Karadeniz, Serra** (2017) Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi, İstanbul, Beta.

- Malkoç, İsmail** (2013) Açıklamalı Türk Ceza Kanunu Cilt 3, Ankara.
- Meran, Necati** (2016) Dolandırıcılık, Sahtecilik, Güveni Kötüye Kullanma, Ankara, Seçkin.
- Narter, Recep/Sarıcaoglu, Ercan** (2013) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 17, S. 1-2, ss. 73-99.
- Oslu, Sevim Gülce** (2013) Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Önder, Ayhan** (1992) Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul, Filiz.
- Özbek, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar/Tepe, İlker** (2017) Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler, 8. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özbek, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar/Tepe, İlker** (2018) Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özen, Mustafa** (2008) Suçların İçtiması (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özgenç, İzzet** (2017) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özkan, Tuğçe** (2019) Yargı Kararları Işığında Türk Ceza Hukukunda İçtima Kavramı (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, Bahri/Erdem Mustafa Ruhan** (2018) Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 18. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Özyer, Mehmet Ali** (2018) Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Sancar, Türkan Yalçın** (2007) “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, TBB Dergisi, S. 70, ss. 244-259.
- Selçuk, Sami** (1999) Zorba Devletten Hukukun Üstünlüğüne, Ankara, Yeni Türkiye Yayınları.
- Sevük, Handan Yokuş** (2019) “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 24, S. 41/2019, ss. 229-255.
- Soyaslan, Doğan** (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Ankara, Yetkin.
- Soyaslan, Doğan** (2018) Ceza Hukuku Özel Hükümler, 12. Baskı, Ankara, Yetkin.
- Şen, Ersan** “Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma”, 2015 <<https://sen.av.tr/tr/makale/vergi-kacakciliginda-belge-sahteciligi-ve-cifte-cezalاندırma>> s.e.t. 08.10.2025.

- Şentürk, Akın Gencer**, “Vergi ve İlişkili Olarak Türk Ceza Hukuku Yönünden Suçların Birleşmesi”, 2010 <<https://www.senturkhhb.com/005.pdf>> s.e.t. 8.10.2025.
- Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Önok, R. Murat** (2018) Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 16. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Toroslu, Nevzat** (2019) Ceza Hukuku Özel Kısım, 10. Baskı, Ankara, Savaş.
- Toroslu, Nevzat/Toroslu, Haluk** (2018) Ceza Hukuku Genel Kısım, 22. Baskı, Ankara, Savaş.
- Torunoğlu, Tahsin** (2023) “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 13, S. 2, ss. 877-911.
- Ünver, Yener** (2003) Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer, Ankara, Seçkin.
- Yenigün, Songül** (2021) Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, Ferhat** (2021) “Belgede Sahtecilik ile VUK’da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 12, S. 48, ss. 547-582.
- Yurtcan, Erdener** (2018) Sahtecilik Suçları, Ankara, TBB Yayınları.