

**T.C.**  
**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**  
**KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇU İLE**  
**ÖZEL SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**ÖNDER ŞAHİN**

**GAZİANTEP – 2022**

**T.C.**  
**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**  
**KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇU İLE**  
**ÖZEL SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**ÖNDER ŞAHİN**

**TEZ DANIŞMANI**

**DR. ÖĞR. ÜYESİ VEYSEL GÖRÜCÜ**

**GAZİANTEP – 2022**

## TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Kaçakçılık Suçlarından Sahte Belge Düzenleme Suçu ile Özel Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemleri” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 01/04/2022.

Önder ŞAHİN

## ÖNSÖZ

Kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, Anayasanın ve kanunların belirlemiş olduğu şartlarda ve yine çizmiş olduğu sınırlar içerisinde toplumun ihtiyaçları ve durumu dikkate alınarak çeşitli vergilendirmeler yapılmaktadır. Bu vergilendirmeler, kamu hizmetinin yerine getirilmesine yönelik olarak önemli finans kaynağı oluşturmaktadır. Bu vergileri ödemekle yükümlü olanlar ise, her zaman ve her koşulda vergilendirmelere karşı istekli davranarak hukuka uygun hareket etmemekte, çoğu zaman hukuka aykırı yollarla bu yükümlülükten kurtulma çabası içerisinde olabilmektedir. Burada hukuka aykırı yollarla kurtulma çabalarına yönelik ise kanunlarımızla bir kısım önlemler getirilmiş ve hukuka aykırı kurtulma eylemlerini gerçekleştirenler bakımından da cezai hükümler ile bunlara ilişkin özel usuller düzenlenmiştir. Bu çalışmada da hukuka aykırı kurtulma eylemlerinden biri olan, Vergi Usul Kanununda düzenlenen ve vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçu ve bu suça ilişkin özel soruşturma ve kovuşturma usulleri incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma esnasında yapmış olduğu yardımlardan dolayı değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Veysel Görücü'ye ve desteğini esirgemeyen eşime teşekkürlerimi sunar ve çalışmanın ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Gaziantep, 2022

Önder ŞAHİN

## ÖZET

Vergi hukukuna ilişkin hukuka aykırı olarak gerçekleşen eylemler bakımından 213 sayılı VUK'ta bazı cezai hükümler içeren düzenlemeler bulunmaktadır. Burada VUK madde 359'da "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı ile vergi kaçakçılık suçlarını düzenlemiştir. Belirtilen maddede birçok suç düzenlenmiş olup 359/b maddesinde başka eylemlerin yanında sahte belge düzenleme suçuna ilişkin eyleme de yer verilmiştir. Yine VUK'un çeşitli maddeleri ile bu suça ilişkin soruşturma ve kovuşturma yapılırken uyulması gereken özel hükümler de getirilmiştir. Bu çalışma ile de vergi kaçakçılık suçlarından olan ve uygulamada en sık görülen sahte belge düzenleme suçu ve bu suça ilişkin soruşturma ve kovuşturma usulleri üzerinde durularak ayrıntılı değerlendirme yapılacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birince bölümde, vergi, vergi hukuku, vergi kabahati kavramı, vergi suçu kavramı, vergi suçlarının neler olduğu ile belge ve belge unsurlarının üzerinde kısaca durulmuştur.

İkinci bölümde, sahte belge kavramı, sahte belge düzenleme suçu ve bu suçun unsurları ile bu suça ilişkin yaptırım, dava ve cezayı kaldıran durumlar üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde, sahte belge düzenleme suçuna ilişkin özel soruşturma ve kovuşturma usulleri üzerinde durulmuştur.

Çalışma, genel değerlendirmenin yapıldığı sonuç kısmıyla da tamamlanmıştır.

**Anahtar kelimeler:** vergi, vergi kaçakçılık suçları, belge, sahte belge, özel soruşturma ve kovuşturma usulleri

## ABSTRACT

Tax Procedure Law (TPL) No. 213 includes some penal provisions regarding tax law. In Article 359 of the TPL, with topic of "Smuggling Offences and Penalties", tax evasion offences are regulated. Many offences have been regulated in the mentioned article, and in article 359/b, besides other actions, the action regarding the offence of issuing forged documents is also included. With various articles of the TPL, special provisions have been introduced that must be complied with while investigating and prosecuting this offence. In this study, a detailed evaluation will be made by focusing on the offence of issuing forged documents, which is one of the tax evasion offences and the most common offence in practice, and the investigation and prosecution procedures related to this offence.

The study consists of three parts.

In the first part, tax, tax law, tax offence concept, tax offences documents and document elements are briefly emphasized.

In the second part, the concept of forged documents, the offence of issuing forged documents and the elements of this offence and the situations that abolish the sanctions, lawsuits and penalties related to this offence are emphasized.

In the third part, special investigation and prosecution procedures regarding the offence of forged documents are discussed.

The study was also completed with the conclusion part where the general evaluation was made.

**Keywords:** tax, tax evasion offences, document, forged document, special investigation and prosecution procedures

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
KONUYA İLİŞKİN KAVRAMLAR İLE VERGİ SUÇLARI.....	4
1.1.Vergi.....	4
1.1.1. Verginin Tanımı.....	4
1.1.2. Verginin Konusu.....	5
1.1.3. Vergi Mükellefi.....	5
1.1.4. Vergilendirme Aşamaları.....	6
1.2. Vergi Hukuku Kavramı.....	8
1.3. Vergi Kabahati Kavramı.....	8
1.4.Vergi Suçu Kavramı.....	10
1.5. Vergi Suçları.....	11
1.5.1. Vergi Kaçakçılık Suçları.....	12
1.5.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	14
1.5.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	15

1.6. Belge Kavramı ve Unsurları.....	15
1.6.1. Belge Kavramı.....	15
1.6.2. Belgenin Unsurları.....	17
1.6.2.1. Yazılı Olması.....	17
1.6.2.2. Hukuki Değer Taşınması ve Anlaşılır Olması.....	18
1.6.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması.....	19
1.6.2.4. Taşınabilir Olması.....	19
1.6.3. Belge Türleri.....	20
1.6.3.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Belge.....	21
1.6.3.2. Türk Ceza Kanunu'nda Belge.....	21
1.6.3.2.1. Resmi Belge.....	21
1.6.3.2.2. Özel Belge.....	22
1.6.3.2.3. Resmi Belge Hükmünde Belge.....	22
1.6.3.3. Vergi Usul Kanunu'nda Belge.....	23
1.6.3.3.1. Fatura.....	25
1.6.3.3.1.1. Ticaret Hukuku Açısından Fatura.....	26
1.6.3.3.1.2. Vergi Hukuku Açısından Fatura.....	27
1.6.3.3.1.2.1. Faturanın Şekli ve Düzenlenmesi.....	29
1.6.3.3.1.2.2. Fatura Kullanma Zorunluluğu.....	31
1.6.3.3.1.2.3. Faturanın Saklanması ve İbrazı.....	32
1.6.3.3.1.2.4. Elektronik Fatura (e-fatura).....	32
1.6.3.3.2. Diğer Belgeler.....	34
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>39</b>
<b>VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇU.....</b>	<b>39</b>
2.1. Sahte Belge Kavramı.....	39
2.1.1. Sahte Belge ile Muhteviyati İtibarı ile Yanıltıcı Belgenin Karşılaştırması.....	40
2.1.2. Sahte Belge İle Tahrif Edilmiş Belge Karşılaştırması.....	41
2.1.3. Sahte Belge İle Yetkisiz Basılmış Belge Karşılaştırması.....	42
2.2. Suçta Korunan Hukuki Değer.....	43

2.3. Suçun Unsurları.....	43
2.3.1. Maddi Unsurları.....	44
2.3.1.1. Suçun Konusu .....	44
2.3.1.2. Fiil.....	48
2.3.1.3. Fail .....	49
2.3.1.4. Mağdur.....	52
2.3.2. Manevi Unsur .....	52
2.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru .....	53
2.3.4. Netice.....	54
2.4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....	55
2.4.1. Teşebbüs .....	55
2.4.2. İştirak.....	58
2.4.3. İçtima.....	59
2.5. Kusurluluğu Etkileyen Nedenler .....	67
2.6. Suça İlişkin Yaptırım ile Dava ve Cezayı Kaldıran Durumlar.....	70
2.6.1. Yaptırım.....	70
2.6.2. Dava ve Cezayı Kaldıran Durumlar .....	71
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>76</b>
<b>ÖZEL SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULLERİ.....</b>	<b>76</b>
3.1. Genel Olarak .....	76
3.2. Soruşturmanın Başlaması.....	77
3.2.1. Vergi İdaresinin İnceleme Sonucu Bildirimi.....	78
3.2.1.1. Vergi İdaresinin İncelemede Tespit Yaparken Kullandığı Ölçütler .....	79
3.2.1.1.1. İşletmenin Faaliyetinin İncelenmesi.....	79
3.2.1.1.2. İşletme Giderlerinin İncelenmesi .....	80
3.2.1.1.3. İşçi Kayıtlarının İncelenmesi .....	80
3.2.1.1.4. Belgede Gösterilen Tutarların incelenmesi .....	81

3.2.1.1.5. Mükellefin Adres Değişikliklerinin İncelenmesi .....	81
3.2.1.1.6. Karşıt İncelemelerde Ulaşılan Sonuçların İncelenmesi.....	82
3.2.1.1.7. Ödeme Akışının İncelenmesi .....	82
3.2.1.1.8. Mükellefin Terkin Tarihinden Sonraki Durumunun İncelenmesi.....	83
3.2.1.2. Vergi İdaresinin Bildirim Şekli.....	83
3.2.1.2.1 Vergi Suçu Raporu .....	84
3.2.1.2.2. Mütalaa.....	85
3.2.2. Cumhuriyet Savcılığının İhbar Üzerine veya Resen İşlem Başlatması.....	89
3.3. Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	89
3.4. Vergi Mahkemesi Kararları İle Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi .....	91
3.5. Kovuşturma .....	93
3.6. Kanun Yolları.....	95
3.6.1. Olağan Kanun Yolları.....	96
3.6.1.1. İtiraz .....	97
3.6.1.2. İstinaf .....	98
3.6.1.3. Temyiz .....	99
3.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları .....	100
3.6.2.1. Cumhuriyet Başsavcısının İtiraz Yetkisi .....	100
3.6.2.2. Kanun Yararına Bozma.....	101
3.6.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi .....	102
3.7. Sahte Belge Düzenleme Filinin Ayrıca Vergi Ziyayı Kabahatini Oluşturma Durumu.....	103
<b>SONUÇ</b> .....	105
<b>KAYNAKÇA</b> .....	109

## KISALTMALAR

<b>Bkz/bkz</b>	:	Bakınız
<b>C</b>	:	Cilt
<b>CD</b>	:	Ceza Dairesi
<b>CGK</b>	:	Ceza Genel Kurulu
<b>CMK</b>	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
<b>D</b>	:	Daire
<b>E</b>	:	Esas
<b>E.T.</b>	:	Eriřim Tarihi
<b>GİB</b>	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>İBHKG</b>	:	İçtihadı Birleřtirme Hukuk Genel Kurulu
<b>K</b>	:	Karar
<b>KK</b>	:	Kabahatler Kanunu
<b>Md/md/m</b>	:	Madde
<b>RG</b>	:	Resmi Gazete
<b>s</b>	:	Sayfa
<b>Sa</b>	:	Sayı
<b>T</b>	:	Tarih
<b>TBB</b>	:	Türkiye Barolar Birliği
<b>TCK</b>	:	Türk Ceza Kanunu
<b>TDK</b>	:	Türk Dil Kurumu
<b>TTK</b>	:	Türk Ticaret Kanunu
<b>Y</b>	:	Yıl
<b>vb</b>	:	ve benzeri
<b>vd</b>	:	ve devamı
<b>VDDK</b>	:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Tarih boyunca insanlık, yaşamının devamını kolaylaştırmak ve ihtiyaçları daha kolay karşılamak amacıyla toplu halde yaşama ve bir arada bulunma gereği duymuştur. Bu toplu yaşamda ise, belli bir düzen oluşması bakımından kamusal güce gerek duyulmuş ve bir süre sonra bu nedenle devlet kurumu meydana gelmiştir. Devlet, kendini meydana getiren toplumda düzeni oluşturma ve koruma, bireysel ve toplumsal ihtiyaçlara cevap verme, yüklendiği görev ve sorumlulukları yerine getirme adına bir kısım faaliyetler üstlenmiştir. Devlet, bu faaliyetleri yerine getirirken belli kaynaklara ihtiyaç duymuş ve finans kaynağı bakımından vergi kalemini oluşturarak toplumdan vergilendirme yoluyla gelir elde etmiştir. Bu gelirin toplanması adına da esasa ve usule ilişkin belli kurallar düzenini oluşturmuştur.

Bizim hukukumuz bakımından da vergi gelirin elde edilmesi ve toplanması amacıyla tüm aşamalar bakımından olması gereken esas ve usul kuralları belirlenmiştir. Nitekim Anayasamızın “*Vergi Ödevi*” başlığını taşıyan madde 73’te “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” şeklindeki belirtme ile vergiye ilişkin temel esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca bu hüküm haricinde hukukumuzda birçok alt düzenleme ile ayrıntılı olarak gerekli kurallar öngörülmüştür.

Ancak belirtmek gerekir ki rızaya aykırı ve karşılıksız olarak ve de zorla alınması nedeniyle tüm düzenlemelere rağmen vergi ödemekle yükümlü olanlar, bu yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınarak hukuka aykırı yollara başvurabilmektedir. Verginin rızaya aykırı, karşılıksız olması ve zorla alınması, yükümlülüğü yerine getirmeme sebepleri olsa da ayrıca bunların yanında başkaca kaçınma nedenleri bulunmakta ve birçok unsurun birlikte bir araya gelerek sonucu oluşturduğu görülmektedir. Yüksek enflasyon, gelir dağılımındaki adaletsizlik,

idarenin etkin ve hızlı olmaması, denetiminin yetersiz olması, vergi ahlakının bireyde ve toplumda gelişmemiş olması, verginin öneminin ve mahiyetinin yeterince benimsenmemiş olması, toplumun ve bireyin eğitim seviyesinin istenen düzeyde olmaması, hukuksal düzenlemelerin yetersiz olması, istisna ve afların çok sık getirilmesi ve bunun yükümlüde kayıtsızlık oluşturması, caydırıcı ceza ve infaz sisteminin bulunmaması gibi nedenlerin bir araya gelmesi ile yükümlüler hukuka aykırı hareket ederek yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınabilmektedir.

İşte bu noktada hukuka aykırı yollara başvurarak yükümlülüğünü yerine getirmeyenler bakımından cezai hükümler düzenlenmiş olup, bu hususun da vergi ceza hukukunun konusunu teşkil ettiği görülmektedir. İlk olarak hukukumuzda 1949 yılında yapılan vergi reformu ile öncesinde dağınık halde bulunan vergi hukukuna ilişkin hükümlere 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yeniden düzenleme getirilmiş, vergi suç ve cezaları bakımından yeni kanuni hükümler düzenlenmiştir. 5432 sayılı VUK'ta kaçakçılığa ilişkin kavram tanımlanmış ve idari para cezasını öngören hileli vergi suçu da düzenlenmiştir. Ancak bu hükümlerin caydırıcı olmaması ve bu anlamda yetersiz kalması nedeniyle 1951 yılında 5815 sayılı Yasayla 5432 sayılı VUK'ta bir kısım değişikliğe ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişiklikler ile idari para cezasına ilaveten ayrıca hapis cezası uygulaması da düzenlenmiştir. 1961 yılında ise 5432 sayılı VUK yürürlükten kaldırılarak 213 sayılı VUK kabul edilmiştir. Daha sonra yapılan değişiklikler ile de 213 sayılı VUK madde 344'te "kaçakçılık fiilleri ve hileli vergi suçları" aynı başlık altında toplanmış ise de, 4369 sayılı Yasa değişikliği ile kaçakçılık suçları 213 sayılı VUK'un Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddeye aktarılmıştır. Ayrıca 213 sayılı VUK, vergi kaçakçılık suçlarının mahiyeti ile vergi hukukuna ve vergi ceza hukukuna ilişkin özel durumlarını dikkate alarak temel ceza hukuku ilkelerinin yanında ceza sorumluluğuna, cezanın belirlenmesine, vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasına ilişkin bir kısım farklı özel düzenlemeler getirmiştir.

Öncelikle 213 sayılı VUK'un Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. madde metnine bakıldığında burada bentlerin altında sahte belge düzenleme eylemi ile diğer eylemler tek tek sayılmakta ve madde başlığına bakıldığında ise burada sayılan eylemlerin seçimlik olup olmadığı ile tek suç veya her

bir eylemin ayrı ayrı suç oluşturduğu yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Biz burada uygulamada kabul edilen ve çoğunluk görüşün de kabul ettiği ve de birçok akademik çalışmaya yansıdığı şekilde madde başlığında yer alan “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” ibaresini de dikkate alarak kural olarak her bir eylemin ayrı ayrı suç oluşturduğunu kabul ederek vergi kaçakçılık suçlarından sahte belge düzenleme suçu ibaresini kullanarak çalışmamızı şekillendirdik.

Bu çalışmamızda, vergi hukukuna ilişkin temel tanımlar ve kavramlar ile 213 sayılı VUK'ta yer verilen suçlara, yine düzenlenen belgelerle ilgili kısa açıklamalara yer verdikten sonra vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçu ile bu suça ilişkin özel soruşturma ve kovuşturma usullerini ayrıntılı olarak anlatmaya çalıştık.

Söz konusu çalışmamızın amacı ise, 213 sayılı VUK'ta yer verilen ve vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçunu tüm unsurları ile birlikte değerlendirerek hangi hallerde oluştuğu, yaptırımının ne olduğu ve bu suça ilişkin öngörülen özel soruşturma ve kovuşturma usullerinin neler olduğu hususlarını doktrinindeki farklı görüşler ve yargı içtihatları çerçevesinde açıklamak şeklinde belirtilebilir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## KONUVA İLİŞKİN KAVRAMLAR İLE VERGİ SUÇLARI

### 1.1.Vergi

#### 1.1.1. Verginin Tanımı

Vergi, daha önce de belirtildiği üzere kamusal faaliyetlerin yürütülmesi anlamında devletin en önemli gelir kalemini oluşturmaktadır. Vergi, ekonomik durumlar ve siyasî faktörler içerisinde farklı anlamlarda ve değişik şekillerde tanımlanmıştır. Daha önceleri hediye, yani karşılıksız bir değeri ifade etmekten, daha sonraları geleneksel bir yükümlülüğe dönüşerek zorunlu bir ödeme olmuştur.<sup>1</sup> Vergi, kamu harcamalarından kaynaklanan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilirken oluşan giderlerin karşılanması amacıyla kamu gücü kullanılarak ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal ödemeler olarak tanımlanmaktadır.<sup>2</sup> TDK'da ise, “*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*” olarak tanımlanmıştır.<sup>3</sup>

Türk vergi mevzuatında vergiye ilişkin herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Anayasanın 73. maddesinde ise vergi ile ilgili düzenlemeye yer verilmiş olup bu düzenleme tanımdan ziyade verginin esaslarına ilişkin bir düzenlemedir.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> TAŞTAN, Mehmet, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ocak 2020, s. 17

<sup>2</sup> AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, 22. Baskı, 2021, s. 135

<sup>3</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 15.06.2021)

<sup>4</sup> Anayasa Madde 73 – “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Anayasa Mahkemesi de, toplum düzeninde devlete verilen temel yetkilerden birini oluşturan vergiyi, “Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak için, yasalarla, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, mal varlıklarının bir bölümünün devlete aktarılması” şeklinde tanımlamıştır.<sup>5</sup>

### 1.1.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerinde vergilendirme işleminin gerçekleştiği, doğrudan veya dolaylı kaynak olan ekonomik unsurlardır. Başka bir ifadeyle üzerinde vergilendirme yapılabilen her türlü kıymet veya servet niteliğindeki değerler verginin konusunu oluşturur.<sup>6</sup> Yapılan harcamalardan, servetten ve gelirden alınan vergiler olmak üzere verginin konusuna göre sınıflandırma yapılabilir. Yine verginin konusu çeşitli olmakla birlikte gelirler, giderler, harcamalar, mallar, yapılan veya alınan hizmetler, her türlü maddi varlıklar veya bunlara benzer unsurlar olabilmektedir.<sup>7</sup>

### 1.1.3. Vergi Mükellefi

VUK’un 8. maddesi ile vergi mükellefinin tanımı yapılmış olup, söz konusu maddede, vergi yasalarınca şahsına vergi terettüb eden gerçek veya tüzel kişi mükellef olarak tanımlanmıştır.<sup>8</sup> Mükellef ve verginin konusu ile vergiyi doğuran olay arasında bağ kurulmalıdır. Mükellef kendisine çıkarılan vergi borcunu ödeme mecburiyetinde olup,

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesi, 25.12.2014 T., 2013/48 E., 2014/198 K., (www.anayasa.gov.tr)

<sup>6</sup> ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Başkent Kariyer Yayınları, 2017, s. 15

<sup>7</sup> BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi, 52. Baskı, 2021, s. 99

<sup>8</sup> VUK 8. Madde:

- “(1) Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.  
(2) Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.  
(3) Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.  
(4) Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir”

ödemediği takdirde vergi dairesi mükellefin malvarlığından cebri tahsil yoluyla ödeme alabilmektedir.<sup>9</sup>

Hak ehliyetine sahip her birey mükellef olabilmektedir. Burada fiil ehliyetinin şartları dikkate alınmamaktadır. Bu anlamda yaş küçüklüğü, akıl sağlığı ve benzeri irade bozukluğu hallerine sahip bireyler de vergi mükellefi olabilmektedir.<sup>10</sup>

#### 1.1.4. Vergilendirme Aşamaları

VUK'un 19. madde metni "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*" şeklindeki belirtmesi ile vergilendirmenin vergiyi doğuran olay ile başladığını düzenlenmiştir. Her vergi türünde vergiyi doğuran olay farklılık göstermektedir. Örneğin katma değer vergisinde malların teslimi veya hizmetin ifası verginin doğmasını sağlayan olay iken, gelir vergisinde gelirin elde edilmesi verginin doğmasını sağlayan olay olmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, ekonomik yaklaşım ilkesi<sup>11</sup> göz önünde bulundurularak tanımlanmaktadır. Verginin doğmasını sağlayan olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergi alacağı oluşmakta ve mükellefiyetin tespiti tarihi de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak dikkate alınmaktadır.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergisi, C. 54, Sa. 3, (Haziran 2005), s. 159

<sup>10</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 54

<sup>11</sup> "Bir hususun ekonomi kaynaklı olarak ve ekonomik boyutu dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulması, vergi hukuku anlamıyla ise, hukuksal niceliğin ötesinde gerçek ekonomik durum ve ekonomik değerlerin dikkate alınması." (EROL, Ali, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi, Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, C. 3, Sa. 1, (2019), s. 58)

<sup>12</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 99, 100

Vergiyi doğuran olayın mutlaka hukuka uygun bir fiil olması gerekmez. Hukuka aykırı elde edilen gelir de mükellef olma sonucunu doğurabilir ve vergilendirilebilir.<sup>13</sup>

Vergiyi doğuran olayın tespiti bakımından, bildirim, beyanname ve ödemeye ilişkin sürelerin tespiti, faiz hesaplaması, zamanaşımı, cezaların uygulanması, tarh ve tahakkuka ilişkin hükümlerin uygulanması önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil ile vergilendirmenin aşamaları tamamlanır.<sup>14</sup>

Tarh, VUK'un aynı başlıklı 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, matrah ve nispetler dikkate alınarak vergi idaresince alınacak vergi tutarının hesaplanarak tespit edilmesini sağlayan idari işlem<sup>15</sup> olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla başka bir ifadeyle anlaşıldığı üzere tarh, vergi alacağının vergi idaresi tarafından hesaplanması işlemidir.

Tebliğ ise, vergilendirme işlemlerinin muhataba bildirilmesi durumudur. Tebliğ, VUK madde 21'de düzenlenmiş olup, bu maddeye göre, vergilendirme işlemi ile ilgili olan ve hüküm belirten durumların yetkili mercilerce muhataba yazı ile bildirilmesi tebliğ işlemidir. Tebliğ aşaması önemli olup tebliğe birçok hukuki sonuç bağlanmıştır. Özellikle mükellef bakımından gerek idari işlemlere itiraz ve gerekse yargısal yollara başvuru süreleri tebliğ ile başlamaktadır. Vergi idaresi tebliğ yaparken burada posta vasıtası ile tebligat, memur eli ile tebligat, ilan yolu ile tebligat ve elektronik tebligat gibi birçok tebliğ yöntemi kullanılmaktadır.<sup>16</sup>

Tahakkuk da, tarh ve tebliğden sonra üçüncü aşama olup verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. VUK madde 22'de düzenlenen tahakkuk, tarh ve tebliğ olunan bir vergiye ilişkin alacağın ödenecek aşamaya gelmesi şeklinde belirtilmiştir. Tebliğ ile tarh işlemi sonucu kendisine vergi borcu bildirilen mükellef bunun hukuka aykırı olduğu kanaatindeyse belli hukuki yollara başvurabilir. Ancak mükellef borcunu kabul eder ve itiraz etmezse vergi tahakkuk eder ve bu şekilde tahakkuk eden vergi kesinleşmiş de olur. Mükellefin borcunu kabul

<sup>13</sup> GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, s.164

<sup>14</sup> ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami/GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 30.Baskı, , 2021, s. 95, 96

<sup>15</sup> "İdarenin kamusal faaliyetlerini yürütmek üzere yapmış olduğu hukuksal işlemler" (ULUSOY, Ali D., Yeni Türk İdare Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2019, s. 268)

<sup>16</sup> GINALI, Ayşe, Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar, 104, (Mart-Nisan 2011), s. 218

etmeyerek hukuki yollara müracaat etmesi halinde müracaat sonucuna kadar tahakkuk işlemi durmakta ve tahsil mümkün olmamaktadır.<sup>17</sup>

*Son olarak tahsil*, VUK'un 23. maddesinde de belirtildiği üzere tahakkuk etmiş bir verginin kanuna uygun bir şekilde ödenmesidir. Verginin tahsil edilmesi ile beraber vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayan vergilendirme süreci de son bulmaktadır.

## 1.2. Vergi Hukuku Kavramı

Vergi hukuku, vergiye ilişkin ödevin durum ve koşullarına, vergi borcunun doğması ile ortaya çıkması ve herhangi bir şekilde ortadan kalkmasına dair esasa ve usule ilişkin hukuki düzenlemeler bütünlüğü şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>18</sup> Bir başka ifadeyle vergi hukuku devletin kamu gücüne dayanarak vergi toplaması ve bunu yaparken etkin şekilde tedbirler getirip yaptırım yolunu da değerlendirme alanına alan hukuki bir daldır. Devletin vergideki kaybın meydana gelmesine veya başka ifade ile verginin kaçırılmasına engel olmak maksadıyla düzenleme getirip, sonuçlarını yaptırımlarla belirlediği suçlar da vergi hukukunun değerlendirme alanına girmektedir. Burada vergi hukukunun suçlar ve bunların cezalarına ilişkin kısımları değerlendirme konusu yapan söz konusu alt dal da vergi ceza hukuku olarak adlandırılmaktadır.<sup>19</sup>

## 1.3. Vergi Kabahati Kavramı

Vergi kabahati, verginin kaybına sebep olan veya vergi idaresinin işleyişini sekteye uğratan kanun koyucuya göre de ağır olmayan ihlaller,<sup>20</sup> yine başka bir ifade ile de vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin ihlal edilmesi nedeniyle vergi idaresinin idari yaptırım

---

<sup>17</sup> ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, Vergi Hukuku, s. 117

<sup>18</sup> ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, Vergi Hukuku, s. 4

<sup>19</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 18 ; ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, Vergi Hukuku, s. 223

<sup>20</sup> ULUSAN, İlhan/BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2009, s. 286

uyguladığı fiiller<sup>21</sup> olarak tanımlanmaktadır. Vergi kabahatleri ile ilgili olarak, öncelikle VUK'ta özel olarak düzenlenmeleri nedeniyle VUK hükümleri uygulanacak ve burada hüküm bulunmayan hallerde genel düzenleme olan Kabahatler Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Vergi kabahatleri ile vergi suçları arasındaki ayrımlara baktığımızda, genel kabahat-suç ayrımının yanında bazı farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Vergi suçların düzenlenmesi ile kamu düzeninin korunması amaç iken, vergi kabahatlerinin düzenlenmesinde idariye ilişkin düzen sağlanması ve hazine yararının korunması amaçlanmıştır. Vergi suçları ceza hukuku içinde değerlendirilirken, vergi kabahatleri idare hukuk içerisinde değerlendirilmektedir. Vergi suçları bakımından adli makamlar görevli iken, vergi kabahatleri bakımından idari merciler görevli olup, bu mercilerin kararlarına karşı itirazlarda da idari yargı görevlidir. Vergi suçlarının yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olmakta ve infaz makamları tarafından yerine getirilmekte iken, kabahatlerin yaptırımı idari para cezası olup, takibi vergi idaresince yapılmaktadır. Vergi suçları kasten işlenen suçlardan olup kanunda yer verilmediğinden taksirle işlenemezken, kabahatler hem kast hem de taksirle işlenebilmektedir. Son olarak vergi suçlarında da şahsilik ilkesi geçerli iken, vergi kabahatlerinde ceza hem gerçek hem de tüzel kişiler ile topluluklara da uygulanabilmektedir.

VUK'un "*Ceza Hükümleri*" başlığını dördüncü kitabında vergi suçları yanında vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemeler de öngörülmüştür. Daha önce de belirtildiği üzere yaptırımı idare tarafından belli kurallara göre idari para cezası olarak uygulanan ve kanunda uygulanması öngörülen eylemler vergi kabahati olarak nitelendirilmektedir.<sup>22</sup> Vergi kabahatleri, vergi ziyai veya usulsüzlükler olarak geleceğe yönelik vergi kaybına yol açma tehlikesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda kaybı gerçekleşmiş vergi, vergi ziyai iken, usulsüzlükler de vergi kaybına neden olan fiiller şeklinde ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar belirtilen durumlar dikkate

---

<sup>21</sup> TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, 2010, s. 16

<sup>22</sup> ALTUNDİŞ, Mehmet, Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları İle Yeni Türk Ceza Kanununun Bu Suçlara Etkisi, Ankara Barosu Dergisi, Y. 65, Sa. 1, (2007), s. 169, 170

alındığında korunan değer maddi olarak görünüyor ise de, aynı zamanda idari düzen de korunmaya çalışılmıştır.<sup>23</sup>

Vergi kabahatleri, “vergi ziyayı (m. 344)” ve “usulsüzlük (m. 352)” kabahatleri olarak VUK’ta düzenlenmiştir. Usulsüzlük kabahati de, “genel ve özel usulsüzlük” olarak, genel usulsüzlük de birince derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük olarak düzenlenmiştir. Belirtildiği üzere vergi ziyayı kabahatinde vergi kaybı söz konusu iken, usulsüzlük kabahati vergi kaybına yönelik tehlike şeklinde meydana gelmektedir.

#### **1.4.Vergi Suçu Kavramı**

Vergi suçu kavramı ise, vergi yasalarında suç olarak düzenlenen hukuka aykırı iradi mükellef veya sorumlu davranışları şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>24</sup> Başka bir ifadeyle, vergi kanunlarında düzenlenen, vergi düzenine ilişkin kurallara aykırılık teşkil eden, vergi yükümlüsü, sorumlusu veya vergi iş ve işlemlerini yürüten görevliler tarafından, vergi kanunlarında gösterilen kurallara aykırılık teşkil edecek şekilde gerçekleştirilen ve devletin zarara uğramasına ya da kamunun düzeninin bozulmasına neden olan, suç tipine uyan ve de cezalandırılmayı gerektiren hareket şeklinde de tanımlanabilmektedir.<sup>25</sup>

Vergi suçları, ekonomik suçlardan olup maliye hazinesine karşı işlenmektedir. Bu suçlarla ihlale konu olan hukuki değer hazinenin yararı olup kamu yararı da korunan hukuksal değerdir.<sup>26</sup> Burada hem vergi ziyayına neden olma ile vergi yasalarının düzenlediği usuli kurallara aykırılık hem de sahtecilik gibi kamu düzenine aykırı eylemler geniş anlamda vergi suçu olarak tanımlanmakta iken, vergi kanunları ile düzenlenen ödevleri yerine getirmeme

<sup>23</sup> ŞİMŞEK, Mehmet, Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2016, s. 102

<sup>24</sup> BOZDAĞ, Ahmet/BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi Sa. 158, (Ocak Haziran 2010), s.27

<sup>25</sup> AĞAR, Serkan, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sa. 58, (2005), s. 274

<sup>26</sup> YÜCE, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2018, s. 26

şeklinde eylemler ise dar anlamda vergi suçu olarak tanımlanmaktadır.<sup>27</sup> Vergi suçlarının, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından işlenmesi halinde doğrudan doğruya vergi suçları, vergilendirme iş ve işlemlerini yürüten görevliler tarafından işlenmesi halinde ise görevden doğan vergi suçları olarak belirtilmektedir.<sup>28</sup>

## 1.5. Vergi Suçları

Daha önce de belirtildiği üzere vergi suçu, vergi kanunlarında düzenlenen eylemlere aykırı hareket ile oluşmakta ve ekonomik suç niteliğini taşımaktadır. Burada ekonomik suçta ekonomik olarak ceza öngörülmesi hile ve sahtecilik karşısında yeterli görülmemiş ve hürriyeti bağlayıcı cezalar düzenlenmiştir. Vergi suçları maddi unsurları itibariyle en geniş anlamda VUK'ta düzenlenmiştir. VUK'un dördüncü kitabının üçüncü bölümünde "Suçlar ve Cezalar" başlığının alt kısmında bazı suçlar düzenlenmiştir.

Burada düzenlenen suçlar TCK dışında başka bir kanunla düzenlenmiş olup suç ve ceza bakımından özel ve tamamlayıcı niteliktedir. VUK'ta hüküm bulunmadığı takdirde genel hükümler olan TCK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Örneğin sahte belge düzenleme ile ilgili hem VUK'ta vergi kaçakçılığı suçları başlığı altında hem de TCK'da özel belgede sahtecilik suçu başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu sahte belge vergisel nitelikte sonuç doğuracak şekilde kullanılmış ise VUK'un hükümleri, vergisel sonuç doğurmayacak şekilde kullanılmış ise TCK hükümleri uygulanacaktır.<sup>29</sup>

VUK'ta düzenlenen vergi suçları ise; "vergi kaçakçılığı suçları (madde. 359)", "vergi mahremiyetinin ihlali suçu (madde. 362)", "mükellefin özel işlerini yapma suçu (madde. 363)" şeklindedir.

---

<sup>27</sup> AĞAR, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, s. 274

<sup>28</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 27

<sup>29</sup> BAŞARAN YAĞAŞLAR, Funda, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2017, s. 48, 49

### 1.5.1. Vergi Kaçakçılık Suçları

Vergi kaçakçılık suçları bir bütün olarak VUK madde 359'da düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre vergi kaçakçılık suçlarını meydana getiren eylemler;

-defterlerde veya kayıtlarda hesaba veya muhasebeye ilişkin hilenin yapılması,

-gerçekte mevcut bulunmayan veya kayıtlara konu işlerle ilgisi olmayan kimseler namına bir hesabın açılması,

-defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin verginin matrahında azalma oluşturacak şekilde tamamının veya bir kısmının başkaca kayıt ortamlarına kaydedilmesi,

-defterlerin, kayıtların ve belgelerin tahrif edilmesi,

-defterlerin, belgelerin ve kayıtların gizlenmesi ( belgelerin inceleme sırasında istenmesine rağmen ibraz edilmemesi),

-içerik bakımından yanıltan belgelerin (gerçek bir işlem veya durum olmasına rağmen, bu işlemi veya durumu içerik veya miktar itibarı ile gerçeğe uygun olmayacak şekilde yansıtan belge) düzenlenmesi veya kullanılması,

-vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ile sunulması zorunlu olan defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi veya defterlerin sayfalarının yok edilerek yerine başkaca yaprakların koyulması veya hiçbir şekilde yaprak koyulmaması,

-belgelerin asıllarının veya suretlerinin tamamının veya bir kısmının sahte (gerçek bir işlem veya bir durum olmamasına rağmen bunlar varmış gibi tanzim edilen belge) olacak şekilde düzenlenmesi veya bunların kullanılması,

-ödeme kaydedici cihazların mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesi, mali bilgi veya belgelerin kayıt altına alınmasının fiziksel veya bilişim yoluyla engellenmesi,

bunların iletilmesini önlenmesi ya da gerçeğe aykırı şekilde iletilmesine sebep olunması şeklinde belirtilebilir.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> VUK Madde 359--“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı ile “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 üç 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 sayfalarını 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 beş 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 beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) 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 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 beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

### 1.5.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Daha önceleri yürürlükte olan 5432 sayılı VUK'ta vergilendirmeye ilişkin gerekçe kısmında “ *vergi mahremiyeti, her ne surette olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.*” şeklindeki belirtme ile vergi mahremiyeti tanımlamıştır.<sup>31</sup>

213 sayılı VUK'ta ise “*Vergi mahremiyeti*” başlıklı madde 5 ile düzenleme yapılmıştır. Buna göre vergilendirme işlem ve incelemeleriyle ilgilenen görevliler, vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve de Danıştay'da görev yapanlar, vergi kanunları uyarınca oluşturulan komisyonlarda görev yapanlar, Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanındaki işlemlerde hizmet alım yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri, yine vergi işlerinde görev alan bilirkişilerin görevleri sebebi ile vergi yükümlüsünün ve bunlarla ilgili kimselerin şahıslarına, işlemlerinin ve hesaplarının durumlarına, muamelelerine, müesseselerine, malvarlıklarına veya iş alanlarına ilişkin öğrenmiş oldukları sırları veya gizli kalması önem arz eden başkaca durumları açıklayamazlar ve kendilerine veya üçüncü şahıslara yarar sağlamaya yönelik olarak kullanamazlar. Yine belirtilen bu açıklama yasağı maddede sayılanlar bakımından görevleri sona ermiş ve ayrılmış olsalar bile devam etmektedir.

Maddede öncelikli olarak suçu işleyebilecek kimseler belirtilmiş ve ardından da vergi mahremiyetinin kapsamı düzenlenmiştir. Bu kapsam, mükellef ve ilgili kimselerin şahıs haklarına, işlemlerinin ve hesaplarının durumlarına, muamelelerine, müesseselerine, malvarlıklarına veya iş alanlarına ilişkin olup öğrenilen sırlar ve gizli kalması gereken durumlardır. Sırlar ile gizli kalması gereken hususların ifşası veya menfaat amacıyla kullanılması ihlale neden olacak eylemdir. Yine maddenin devamında ihlal sayılmayan haller de belirtilmiştir.<sup>32</sup> VUK'un bu 5. maddesinde sayılan kimselerin dışında başka kişilerin bu sırrı öğrenmeleri ve ifşa etmeleri halinde bu suçtan sorumlu tutulmaları söz konusu değildir.<sup>33</sup> Vergi

<sup>31</sup> AĞAR, Serkan, Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı, Ankara Barosu Dergisi, Sa. 2, (2012), s. 369

<sup>32</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 33, 34

<sup>33</sup> ARSLAN, Çetin, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362), Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 3, Sa. 2, (2013), s. 19

mahremiyetinin ihlali halinde yaptırım VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu maddedeki düzenleme gereğince TCK'nın 239. maddesindeki cezai yaptırım uygulanacaktır.<sup>34</sup>

### 1.5.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK madde 363'te, 6. maddenin sonuncu fıkrası uyarınca vergi yükümlüsünün vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin olarak hesapları, yazıları ve sair özel işlerini yapmaları yasaklanan görevlilerden bu yasağa uygun olarak hareket etmeyenlerin TCK madde 257/1'de belirtilen görevi kötüye kullanma suçu ile ilgili hükme göre cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Buna göre mükellefin özel işlerinin yapılması halinde bunu yapan görevlinin eyleminin tespiti halinde cezalandırma yoluna gidilecektir. VUK'un 6/2. maddesinde ise, vergiye ilişkin işlemlerde ve incelemelerde, vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görev yapanlar, vergi yükümlüsünün vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin olarak hesaplar, yazılar ve sair özel işlerini ücret karşılığı olmasa bile yapamayacakları düzenlenmiş olup, bu hüküm ile sayılanların mükelleflerin özel işleri yapmaları yasaklanmıştır. Buna aykırı hareket halinde madde metninden anlaşıldığı üzere TCK'nın 257. maddesi uyarınca cezalandırılma yoluna gidilecektir.

## 1.6. Belge Kavramı ve Unsurları

### 1.6.1. Belge Kavramı

Belge, sözlük anlamıyla *“bir olayı veya iddiayı gösteren kanıtlayıcı bir gereç, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, film, resim ve benzeri vesika, doküman, yine bir olayın, bir*

---

<sup>34</sup> ASLAN, Memduh/KAPLAN, Özge, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezalandırılmasına Kişisel Verilerin Korunması Hakkının Etkisi, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C. 7, Sa. 1, (Mart 2021), s. 115

iddianın, bir olgunun doğruluğunu gösteren yazıt, nesne, söz veya yapıt” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>35</sup>

Belgenin açık tanımı hukukumuzda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda açıkça yapılmıştır. Bu Kanun’un “Belge” başlıklı 199. maddesi “Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.” şeklinde düzenleme ile belge tanımını yapmıştır. Yine 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 3/d. maddesindeki “Tanımlar” başlığı altında “d) Belge: Kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını, ..... İfade eder.” şeklinde düzenleme ile belgeyi tanımlamıştır.

Bunlara karşın TCK’da belgenin tanımı ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamış, ancak resmi belge ve özel belge kavramlarına yer verilmiştir. Yine aynı şekilde VUK’ta da belgenin tanımı ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamış, ancak saymak suretiyle belgelerin neler olduğuna ilişkin ve belge düzenine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.<sup>36</sup>

Öğretide kabul edilen belge tanımı ise, “bir irade ürünü olarak meydana gelen, bir hak veya duruma ilişkin olup bunu ispata yarayan, mevcut hukuk sisteminin geçerlilik tanıdığı ve bir sonuca bağladığı yazılı her türlü şey” şeklindedir.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 30.06.2021)

<sup>36</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 72

<sup>37</sup> AKGÜNER, M. Süha/SEKDUR, Mahmut, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Ankara, Tekağaç Eylül Yayıncılık, 1. Baskı, 2004, s. 2; Benzer tanımlar için bkz; “hukuksal açıdan önem taşıyan ve bir kimse tarafından delil amacıyla belli bir irade beyanını içeren yazı parçası”(TEZCAN, Durmuş/ERDEM, Mustafa Ruhen/ÖNOK, Murat R., Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 9. Baskı, 2013, s. 702) ; “belli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, başka bir anlatımla hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren ve düzenleyicisinin de kim olduğunu gösteren yazılı evrak” (GÖKCAN, Hasan Tahsin, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara Barosu Dergisi, Y. 67, Sa. 3, (2009), s. 96) ; “bir şahıs tarafından yazıldığı anlaşılan, bazı olguları ortaya koyan irade açıklaması” (SOYASLAN, Doğan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 13. Baskı, 2020, s. 511) ; “olayları aktaran, içerdiği irade beyanları hukuken değer taşıyan ve belli kimse tarafından oluşturulan her türlü yazı” (GÖKCEN, Ahmet, Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara, Adalet Yayınevi, 4. Baskı, 2016, s. 75)

Son olarak Yargıtay da belgeyi, “*hukuki bir hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına ve bir vakayı ispata elverişli yazı*” olarak tanımlamıştır.<sup>38</sup>

Belirtilen durumlar ve tanımlar dikkate alındığında belge, düzenleyicisinin belli veya belirlenebilir olduğu, taşınabilir durumda olan, bir olguyu/olayı açıklığı ile aktaran ve/veya düzenlenen hukuki ilişkiyi ispata yarayan, hukuki bir anlam ihtiva eden, hukuksal bir sonuç ortaya çıkaran, anlaşılabilir her türlü yazı şeklinde ifade edilebilir.

## **1.6.2. Belgenin Unsurları**

Yukarıda belirtilen tanımlar dikkate alındığında bir belgede bulunması gereken unsurlar; yazılı olması, hukuksal değer taşıması, anlaşılır olması, düzenleyen kimsenin belli olması ve taşınabilir olması olarak belirtilebilir.

### **1.6.2.1. Yazılı Olması**

Yazı, “*irade beyanı veya açıklanmasının, bunu tespitte elverişli araç veya harflerle ifade olunması*” olarak tanımlanmaktadır.<sup>39</sup> Yazılı olma, irade beyanının kayıt altına alınması anlamına gelmektedir. Kayıt altına alınırken aksi belirtilmedikçe yazının herhangi bir alfabeye veya dil ile yazılması mümkündür. Mevzuatta aksi öngörülüş ise ve buna aykırı hareket edilerek kullanılmaması gereken dil veya alfabe kullanılarak yazı yazılmış ise, bu yazı belge olarak sayılmayacaktır. Sadece yazanın anlayabildiği veya okunamayan yazılar da belge olarak kabul edilmemektedir.<sup>40</sup> Yazı, aksi kabul edilmediği sürece, kalem, bilgisayar, daktilo ve benzeri araçlarla yazılabilir.<sup>41</sup> Yazının, kalıcı bir araç ile yazılmasına gerek olmadığı gibi,

<sup>38</sup> Yargıtay 11. CD, 27.03.2014 T., 2014/22192 E., 2014/5927 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyapuygulamaları>)

<sup>39</sup> ARTUK, Mehmet Emin/GÖKCEN, Ahmet/ALŞAHİN, Mehmet Emin/ÇAKIR, Kerim, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Adalet Yayınevi, 19. Baskı, 2021, s. 752

<sup>40</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 72, 73

<sup>41</sup> ARTUK/GÖKCEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 752

yazının geçici ve silinebilir olması niteliğine etki etmez, yalnız yazının belirli bir süre kalıcı olması gerekir.<sup>42</sup>

### ***1.6.2.2. Hukuki Değer Taşınması ve Anlaşılır Olması***

Her belge yazılı olarak kabul edilmesine karşın, her yazı belge niteliğini taşımamaktadır. Yazı içeren nesnenin belge niteliğinde kabulü için anlaşılır ve hukuki değer taşınması gerekir. TCK madde 204 gerekçe kısmında “*kağıt üzerindeki yazının anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması ve ayrıca, bir irade beyanını ihtiva etmesi gerekir*” şeklindeki düzenleme ile yazı içeriğinin anlaşılabilir olması ve irade beyanı ihtiva etmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>43</sup>

Bir yazının hukuksal nitelikte değer taşıyıp taşımadığı, genel hukuk kurallarına veya düzenlediği hukuki ilişkinin durumuna bakılarak tespit edilebilir.<sup>44</sup> Bir yazının belge olarak kabulü için belli kurallar çerçevesinde düzenlenmesi öngörülebilir. Nitekim VUK 230 ve 231. maddelerinde de faturaların şekline ve düzenlenmesine ilişkin özel olarak kurallar da getirilmiştir. Yine getirilen kurallara aykırılık halinde yazı belge olarak kabul edilmeyebilir. Örneğin VUK madde 227/3’te “*Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*” şeklindeki düzenlemesi ile öngörülen zorunlu bilgileri içermemesi durumunda belgelerin vergi yasaları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağını belirtmiştir.

Yargıtay da, “*...Belgede sahtecilik suçunun konusunu, ancak hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olan özel ve resmi nitelikteki belgelerin oluşturabileceği, suça konu çeklerde keşideci imzalarının bulunmadığından cihetle belgelerin çek vasfı taşımadığı gibi hukuki sonuç doğurmaya da elverişli özel belge niteliğinde de bulunmadığı anlaşılacakla unsurları oluşmayan suçtan beraatleri...*” şeklinde belirtmesi ile belirlenen kurallara uygun anlaşılır ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli yazının belge olabileceğini kabul etmiştir.<sup>45</sup>

<sup>42</sup> SOYASLAN, Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 512

<sup>43</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 73

<sup>44</sup> GÖKCEN, Belgede Sahtecilik Suçları, s. 91

<sup>45</sup> Yargıtay 11 CD, 11.06.2013 T., 2013/783 E., 2013/10129 K., (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

Ancak Yargıtay vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgeler bakımından düzenlenmemiş sayılma durumunu dikkate alarak bu belgelerinde unsurları taşıması gerektiğini önceleri kabul etmekteyken, daha sonra vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgeler bakımından görüş değişikliğine giderek unsurları taşınamaması halinde de bu tür belgelerin suçun konusunu teşkil ettiğini kabul etmiştir. Bu husus suçun konusuna ilişkin açıklamalarda detaylı olarak değerlendirilecektir.

### ***1.6.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması***

Bir yazının belge olarak kabulü için aranan bir diğer unsur da düzenleyicisinin belli olmasıdır. Kimin tarafından düzenlendiği belli olmayan yazılar belge niteliğinde değildir. Belgeyi düzenleyenden kasıt, somut olarak yazıyı yazanın değil, kimin adına düzenlendiğinin bilinmesidir. Kimin adına düzenlendiyse ve kim tarafından kullanılıyorsa, o belge, o kimseye aittir. Yazı içeriğinden veya imza, işaret ve benzeri gibi unsurlardan yazının kime ait olduğu anlaşılabilir. Belgeyi düzenleyen gerçek veya tüzel kişi veya bir makam olabilir. Yine belgeyi düzenleyen gerçekte olmayan, hayali bir kişi de olabilir. Önemli olan belgenin ad, soyad, ıslak imza veya elektronik imza gibi unsurlar dikkate alınarak bir kimseye izafe edilebilir nitelikte olmasıdır.<sup>46</sup> Nitekim bu durum TCK madde 204'ün gerekçe kısmında da yazının belli kimse veya kimselere atfedilebilir olması gerektiği, ancak bu kimselerin var olan kimseler olması gerekmediği şeklinde belirtilmiştir.<sup>47</sup>

### ***1.6.2.4. Taşınabilir Olması***

Yazının yazıldığı materyal, dış etkilere ve zamana karşı korunaklı ve dayanıklı olmalıdır. Örneğin kum üzerine yazılan yazının belge niteliğinde olmadığı kabul edilirken, şase

---

<sup>46</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 73, 74

<sup>47</sup> Bkz. TCK 204. madde gerekçe ilgili kısım "...Bu yazının belli bir kişi veya kişilere izafe edilebilir olması gerekir. Ancak bu kişilerin gerçekte mevcut kişiler olması gerekmez. Bu itibarla, gerçek veya hayali belli bir kişiye izafe edilemeyen yazılı kağıt, belge niteliği taşımaz. Kağıt üzerindeki yazının belli bir kişiye izafe edilebilmesi için kişinin ad ve soyadının kağıda eksiksiz bir şekilde yazılması ve kağıdın bu kişi tarafından imzalanmış olması şart değildir..."

üzerine yazılan yazı ve numaralar ile tahta üzerine yazılan vasiyetname belge niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.<sup>48</sup> TCK'nın 204. maddesinde gerekçe kısmında "...yazılı kağıt..." ibaresi kullanılarak iradenin yansıdığı materyalin kağıt olması gerektiği vurgulanmış ise de, TCK'nın resmi belgeyi açıklayan gerekçe kısmında belgenin yazılı kağıt ile sınırlandırılmaması gerektiği ifade edilmiş ve levha gibi başkaca nesnelerin üzerine yazılan yazıların da belge olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>49</sup> Belirtilen bu durumları dikkate alarak, yazının yazıldığı materyalin kendine özgü yapısının bulunması, devredilebilir ve taşınabilir bir yapıda olması gerektiğini belirten ve kabul eden görüş meydana gelmiştir. Bu görüşe göre taşınmaz üzerine yazılan yazının belge niteliğinde olmadığı kabul edilmiştir.<sup>50</sup> Yargıtay da bu görüşte olup, yazının taşınabilir bir materyal üzerine yazılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>51</sup> Ancak diğer görüş aksi kanaatte olup, bu görüşe göre taşınmaz üzerine yazılan yazının diğer unsurlarının tam olması halinde belge olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>52</sup>

### 1.6.3. Belge Türleri

Belgede sahtecilik suçları ile ilgili olarak suçların konusunu oluşturan belgeler hakkında genel düzenlemeye TCK'da yer verilmiştir. TCK ile belgeler, resmi belge, özel belge ve resmi belge niteliğinde belgeler olmak üzere düzenlenmiştir. VUK'taki düzenleme ise, TCK'ya göre özel düzenleme niteliğinde olup, burada sahte belgeye ilişkin olarak özel düzenlemeler getirilmiştir. VUK'a göre düzenlenen belgelerde sahtecilik durumu VUK'un hükümlerine göre değerlendirilecektir. Yine TTK'da da belge anlamında VUK'takine benzer düzenlemeler yer almış olup, burada düzenlenen belgeler TCK anlamında sahtecilik suçunun konusunu oluşturmaktadır.

<sup>48</sup> GÖKCEN, Belgede Sahtecilik Suçları, s. 78

<sup>49</sup> Bkz. TCK 204. madde gerekçe ilgili kısım "...Ayrıca belirtmek gerekir ki, her ne kadar belgeden söz edilen durumlarda yazılı bir kağıdın varlığı gerekli ise de; bazı durumlarda belgenin varlığının kabulü için, yazının kağıt üzerinde bulunması gerekmez. Bir metal levha üzerine yazı yazılması halinde de belgenin varlığını kabul etmek gerekir. Bu itibarla, araç plakaları da resmi belge olarak kabul edilmek gerekir..."

<sup>50</sup> ERMAN, S., Evrakta Sahtekarlık Suçlarında Varaka Mefhumu, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 15, Sa. 1, (1949), s. 174 ; YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 74

<sup>51</sup> "...Evrakta sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgenin, taşınabilen bir şey üzerine yazılıp da hukuki hüküm ifade eden bir olayı kanıtlamaya yarayan yazı olduğu..." (Yargıtay 6. CD, 28.02.2011 T., 2011/1660 E., 2011/1868 K., ; ayrıca bkz : Yargıtay CGK, 04.10.2011 T., 2011/8-115 E., 2011/197K.(<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>52</sup> GÖKCEN, Belgede Sahtecilik Suçları, s. 78 ; TOROSLU, Nevzat, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Savaş Yayınevi, 8. Baskı, 2015, s. 227

### ***1.6.3.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Belge***

TTK'da belge kavramı iki şekilde ele alınmıştır. Birincisi ticari karın tespitine ilişkin olup VUK'a paralel şekilde düzenlenen defter ve belgelerdir. Diğeri ise, kıymetli evraklara ilişkin getirilen hükümlerdir. TTK'ya göre bütün tacirler defter tutma mecburiyetindedir. Bu mecburiyetin yanında ayrıca işletmeleri ile ilgili yazı, fatura, mektup ve benzeri belgeleri de düzenli bir şekilde dosya halinde saklamakla yükümlüdürler. Bu hususta VUK'takine benzer düzenleme yapılmıştır.<sup>53</sup>

### ***1.6.3.2. Türk Ceza Kanunu'nda Belge***

TCK'da daha önce de değinildiği üzere belge tanımına yer verilmemiş olup belge türlerine ilişkin üçlü bir ayırım yapılmış ve resmi belge, özel belge ve resmi belge hükmünde belgeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu belgeler arasında, suçun meydana gelmesi, uygulanan cezai yaptırım, delil gücü ve düzenlenmeleri bakımından farklılıklar bulunmaktadır.

#### ***1.6.3.2.1. Resmi Belge***

Resmi belgeye ilişkin tanıma TCK'da yer verilmemiştir. Kanunun görüşüldüğü sırada TBMM alt komisyonunda tanımın yapılmasına ilişkin teklif yapılmış ise de, tanımın uygulamaya bir süre sonra dar geleceği, bu nedenle resmi belgenin kapsamının daralacağı endişesiyle teklif reddedilmiştir.<sup>54</sup> Ancak buna ilişkin olarak TCK madde 204'ün gerekçesinde “Resmi belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekir. Bu itibarla, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulanma kabiliyetinin olması halinde dahi, resmi belge vardır.

<sup>53</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 74, 75

<sup>54</sup> GÖKCEN, Belgede Sahtecilik Suçları, s. 110

*Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır.” şeklinde bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre resmi belge, kanunların belirlediği kurallar çerçevesinde bir kamu hizmeti ifa eden görevli kimse tarafından veya hukuki olarak yetkili kabul edilen kimse tarafından görev ve fonksiyon sebebiyle düzenlenen yazı olarak tanımlanabilir.<sup>55</sup> Resmi belgelerin ispat gücünün fazla olması ve daha fazla korunması gerekmesi ve de güvenilirliğinin yüksek olması nedeniyle TCK’daki diğer belgede sahtecilik suçlarına nazaran daha ağır yaptırım öngörülmüştür. Son olarak resmi belgede sahtecilik suçunun oluşması için seçimlik hareketler olan belgenin düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kullanılmasından birinin gerçekleşmesi yeterli görülmüş ve bu şekilde suçun oluştuğu kabul edilmiştir.<sup>56</sup>*

#### *1.6.3.2.2. Özel Belge*

Resmi belge unsurlarını içermeyen her tür belge özel belge olarak kabul edilmektedir. Özel belgeler de ispat gücüne sahip ve hukuki sonuç doğuran belgelerdir. Resmi belgeden farkı ise, özel hukuk kişileri arasındaki ilişkilerde kullanılması ve bu nedenle etkilerinin sınırı olmasıdır. Burada kamu görevlilerinin görevini aşarak veya görev alanında olmayan hususlarla ilgili olarak belge düzenlemeleri halinde bu belgeler de özel belgedir. Suçun oluşumu bakımından yine resmi belgeden farklı olarak özel belgenin sadece düzenlenmesi yeterli olmayıp, ayrıca bu belgenin kullanılması da gerekmektedir.<sup>57</sup>

#### *1.6.3.2.3. Resmi Belge Hükümünde Belge*

Bir kısım özel belgeler ekonomik ve ticari hayat için önem arz etmektedir. Bu önem arz eden belgeler üzerinde gerçekleşen sahtecilik eylemleri ticari hayatı olumsuz etkilemekte, düzensizliğe ve olumsuzluğa neden olarak ticari güveni zedelemektedir.<sup>58</sup> Bu nedenle TCK’nın

<sup>55</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 76

<sup>56</sup> TEZCAN/ERDEM/ÖNOK, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, s. 707

<sup>57</sup> TOROSLU, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 245

<sup>58</sup> SOYASLAN, Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 517, 518

210. maddesi “(1) *Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır. (2) Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunur.*” şeklinde düzenleme ile saymış olduğu belgeleri resmi belge koruması altına almıştır. Ayrıca ikinci fıkrada belirtilen durumlar bakımından resmi belge hükümlerinin uygulanabilmesi için anlaşıldığı üzere şahsa haksız kazanç sağlaması veya kişilerin ya da kamunun zarara uğraması gerekir. Aksi takdirde özel belgede sahtecilik oluşacaktır. Resmi belge hükümlerinin uygulanması sadece yaptırım ile sınırlı olmayıp tüm hükümlerinin uygulanması söz konusudur.

### **1.6.3.3. Vergi Usul Kanunu’nda Belge**

Türk vergi sisteminde vergilendirme işlemleri için beyan esası öngörülmüştür. Beyan sisteminin doğru bir şekilde işlemesi ve vergi düzeninin sağlanması amacıyla defter tutulması ve belge düzenlenmesine ilişkin zorunluluklar getirilmiştir.<sup>59</sup> VUK’un 227. maddesinde belgelerin tutulması gerektiği belirtilerek zorunluluğa ilişkin bir hüküm getirmiştir.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, 2010, s. 33

<sup>60</sup> VUK Madde 227—“*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*

*-Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tesvike mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.)*

*-Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*

*-Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”*

Belgelerin düzenli bir şekilde tutulmasının amacı, ekonomik olayların gerçeğe uygun şekilde kayıt altına alınması ve kanıtlanması<sup>61</sup> ile vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesidir.<sup>62</sup> Böylece mükellefin beyanı ile gelirinin hesaplandığı defter kayıtlarının dayanağı olan işlemler ile mükellefin üçüncü kişiler ile olan işlemlerinin belgeleri, vergi idaresinin mükellefin hesaplarının inceleme ve kontrolü bakımından esas dayanak oluşturacaktır.<sup>63</sup>

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında vergi hukukumuzda yazılılık yani belge esasının geçerli olduğu görülmektedir. Burada temel kanun olan VUK ilgili hükümleri ile işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür.<sup>64</sup> Mükelleflerin düzenleyeceği belgelerin şekil bakımından kanuna ve içerik bakımından da gerçeği yansıtması zorunludur.<sup>65</sup> VUK'a göre mükellefler üçüncü şahıslar ile olan işlemlerini belgelendirmek mecburiyetinde olup, kurumlar vergisinden muaf bazı mükellefler, defter tutmak zorunda olmayanlar dahi belge düzenlemek zorundadır. Ancak bunun istisnai halleri VUK'un 228. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, örfi ve teamülü uygulamalardan dolayı belgede gösterilmesi olağan olmayan giderler, belge temininin mümkün olmaması durumları ile vergi kanunlarınca götürü şekilde belirlenen giderler için belge aranmayacaktır. Ancak belirtilen giderlerin gerçek miktarlar dikkate alınarak kayıtlarının oluşturulması ve miktarların işin durumuna ve de içeriğine uygun olması gerekmektedir.<sup>66</sup>

Daha önce belirtildiği üzere VUK'un içeriğinde belgeye dair herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak belgelerin türleri, şekil ve içerikleri ile kimler tarafından düzenleneceğine

<sup>61</sup> EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin/ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Basım Yayın, 1. Baskı, 2007, s. 125

<sup>62</sup> KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Ankara, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, 2018, s. 143

<sup>63</sup> KIZILOT/KIZILOT, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, s. 46

<sup>64</sup> BİYAN, Özgür, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspatı Açısından Önemi ve Bir Eleştirisi; Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 281, (Şubat 2012), s. 73

<sup>65</sup> Danıştay 3. D., 09.11.1999 T., 1999/1483 E., 1999/3686 K. ; Danıştay 3. D., 09.11.1999 T., 1999/1484 E., 1999/3688 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>66</sup> "VUK Madde 228 - Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mütat olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikasının teminine imkan olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır."

ilişkin ayrıntılı hükümleri yer verilmiştir.<sup>67</sup> Belgeler ile ilgili VUK'un 227-242. maddeleri arasında düzenlemeler yapılmıştır. VUK'ta, fatura ile fatura yerine geçen, ücrete dair ve diğer belgeler ile vesikalar şeklinde belgeler sayılarak sınıflandırılmıştır. VUK'un "Yetki" başlıklı 257. maddesi ile oluşan yeni ekonomik ve teknolojik şartlar karşısında belgelerdeki düzen etkinliğinin artırılması ve vergiye ilişkin güvenlik tedbirlerinin sağlanması bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na kanunda tutulması gereken belgelere ilişkin düzenlemelere ilaveten tutulması zorunlu yeni belgelerin getirilmesi, içerik ve şekil unsurları ve içermesi gereken zorunlu bilgileri belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu madde yetkisine dayanarak genel tebliğler aracılığıyla adisyon<sup>68</sup>, irsaliye faturası<sup>69</sup>, hesap bildirim cetveli<sup>70</sup>, işlem sonucu formlar<sup>71</sup>, ödünç sözleşmesi<sup>72</sup>, ambar tesellüm fişi<sup>73</sup> gibi bir kısım zorunlu belgeler getirmiştir.

Sonuç olarak vergi sistemimizin en temel yapılarından birisi belge ve belgelendirmedir. Kanunda belge düzenine ilişkin ayrıntılı ve katı hükümlerin bulunmasının başlıca amaçlarından birisi de yukarıda değinilen amaçların yanında, mükellef bakımından bir disiplin oluşturmaktır.<sup>74</sup> Konumuz bakımından önem taşıması nedeniyle VUK'ta düzenlenen belgeler üzerinde kısaca durulmasında yarar olacaktır.

#### 1.6.3.3.1. Fatura

Fatura, kelime anlamı ile "satılan bir malın cinsini, miktarını, veya fiyatını bildirmek için satıcının alıcıya verdiği hesap pusulası, cereme, hesap" olarak belirtilmiştir.<sup>75</sup> Hukuki anlamda fatura ise, bir sözleşmeye bağlı olarak yapılan hizmetin veya satılan bir malın cinsini ve miktarı ile karşı tarafın borçlandığı miktarı gösteren bir belgedir.<sup>76</sup> Fatura, bir taraftan

<sup>67</sup> ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuk, Bursa, Ekin Basım Yayın, 13. Baskı, 2022, s. 133

<sup>68</sup> "185 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (18.08.1988 Tarih, 19903 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>69</sup> "211 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (12.09.1991 Tarih, 20989 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>70</sup> "246 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (08.01.1996 Tarih, 22517 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>71</sup> "243 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih, 22397 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>72</sup> "243 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih, 22397 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>73</sup> "173 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (03.04.1986 Tarih, 19067 Sayılı Resmi Gazete)"

<sup>74</sup> BİYAN, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspatı Açısından Önemi ve Bir Eleştiri; Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali, s. 73

<sup>75</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 07.07.2021)

<sup>76</sup> ÇEKER, Mustafa, Ticaret Hukuku, Adana, Karahan Kitabevi, 5. Baskı, 2012, s. 74

mükellefin gelir ve giderini belgeleyerek vergilendirmenin doğru yapılmasını sağlayarak ispat görevi taşımakta, diğer taraftan ise ticari işlemlerin sebebi olan sözleşmeye ilişkin belgelendirme yapmaktadır. Bu anlamda, ticaret ve vergi hukukları bakımından fatura önem arz eden bir belgedir.<sup>77</sup> Fatura ile ilgili VUK'ta 229-232. maddeler arasındaki hükümler ile düzenlemeler getirilmiştir. TTK'da da 21, 64, 880, 1280, 1525 ve 1535. maddelerde fatura ile ilgili bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Her iki kanunun faturayı değerlendirme şekilleri ve amaçları birbirinden farklıdır.

#### 1.6.3.3.1.1. Ticaret Hukuku Açısından Fatura

TTK'da fatura ile ilgili herhangi bir tanıma yer verilmemiş olup "*Fatura ve Teyit Mektubu*" başlığını taşıyan 21. maddede fatura verilmesi, itiraza dair süre ve ispat gücü bakımından düzenlemeler öngörülmüştür. Bu hususta TTK madde 21'de "*(1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*" şeklindedir. Bu anlamda ticaret hukuk bakımından fatura, işletmesi ile ilgili satım veya üretim yapan, hizmet ifa eden veya menfaat sağlayan tacirin karşı tarafın talebi halinde bedel ödenmiş ise, bunu da gösterecek şekilde karşı tarafa vermiş olduğu belge olarak tanımlanabilir. Nitekim Yargıtay da, "*ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulaları olup ticari belge...*" şeklinde tanımlama yapmıştır.<sup>78</sup>

TTK'nın 21. maddesi ve belirtilen tanımlar dikkate alındığında, faturanın sözleşmeye konu mal, miktar ve bedeli belirten<sup>79</sup>, sözleşmenin icrasını veya icrasına başlandığını gösteren, bir başka ifadeyle sözleşmenin kurulmasını sağlayan değil de ifa edildiğine dair bilgileri içeren belge olduğu anlaşılmaktadır.<sup>80</sup> Bu bakımdan faturanın düzenlenmesi için sözleşmenin

<sup>77</sup> KIZILOT/KIZILOT, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, s. 58

<sup>78</sup> Yargıtay İBHGK, 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>79</sup> ÜNAL, Oğuz Kürşat, Fatura ve Teyit Mektubu, Ankara, Bilge Yayınevi, 5. Baskı, 2013, s. 63 ; CENGİZ, Aydın, "Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu", (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2014, s. 197

<sup>80</sup> KUMKALE, Ruknettin, Hukuki ve Mali Yönüyle Fatura, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, 2012, s. 27

bulunması gerektiği, sözleşme olmadan belge düzenlenmiş ve verilmiş ise bu belgenin fatura olarak kabul edilmediği sonucu çıkarılmaktadır.<sup>81</sup>

TTK'nın 21. maddesi hükmünden de anlaşıldığı üzere, karşı tarafın istemesi halinde fatura düzenlenmekte ve karşı taraf istemediği takdirde fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Yine TTK'da bu hükme bağlı olarak karşı tarafın talebine rağmen fatura düzenlenmemesi halinde herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir.<sup>82</sup> VUK'ta ise bu bakımdan aksine bir düzenleme ile fatura düzenleme zorunluluğu getirilmiş ve aykırı hareket halinde de yaptırımı öngörülmüştür.<sup>83</sup> Yine TTK'da tacirler ve işletmeleri bakımından fatura düzenleme ile ilgili hükümler söz konusu iken, VUK'ta fatura düzenleyecek kişiler bakımından kapsam geniş tutulmuş ve tüm mükellefler dikkate alınarak düzenlemeler yapılmıştır.<sup>84</sup>

#### 1.6.3.3.1.2. Vergi Hukuku Açısından Fatura

Vergisel işlemlerde en çok kullanılan belge olan fatura ile ilgili olarak “*Faturanın tanımı*” başlıklı VUK madde 229'da “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde düzenleme ile fatura tanımını yapmıştır. Buna göre, satılan malın veya görülen hizmetin karşılığında müşteriye ödeyeceği borç tutarını belirtmek için müşteriye verilen ticari belge fatura olarak tanımlanmıştır. Yine Danıştay da, faturayı, ticari işletmeden mal veya hizmet alan kişiye satıcının düzenleyerek verdiği ve müşterinin ödeyeceği borç miktarını da içeren ticari bir belge olarak belirtmiştir.<sup>85</sup>

Faturanın tanımı ile ilgili olarak madde metninde “tüccar” ve “ticari vesika” gibi ibarelerin kullanılması nedeniyle ilk bakışta sanki faturanın sadece tüccarlar tarafından

<sup>81</sup> ÖZDAMAR, Mehmet, Yargıtay Kararları Işığında Faturanın İçeriğine İtiraz, Ankara Barosu Dergisi, Y. 66, Sa. 1, (2008), s. 122 ; Yargıtay İBHGK, 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>82</sup> KIZILOT/KIZILOT, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, s. 36

<sup>83</sup> KIZILOT/KIZILOT, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, s. 60

<sup>84</sup> KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılama Hukukunda Delil Sistemi, s. 150

<sup>85</sup> Danıştay VDDK, 26.03.2010 T., 2008/878 E., 2010/145 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

düzenlenebildiği görüntüsü oraya çıkmış ise de, VUK'un "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232. maddesinde defter tutma mecburiyetinde olan çiftçilerin de fatura kullanma mecburiyetinde olduğu yönündeki düzenleme dikkate alındığında tüccar olmayanların da fatura düzenleyebildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna bağlı olarak da iki madde arasında çelişkinin oluştuğu görülmektedir.<sup>86</sup>

Fatura VUK hükümleri gereği malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlı olarak düzenlenebilmektedir. Bu anlamda fatura tahakkuka bağlı bir belge olup VUK'a uygun düzenlendiğinde vergiyi meydana getiren sözleşme ilişkisinin ifasını gösteren ve kayıtları doğrulayan bir belgedir.<sup>87</sup>

Faturanın önemine binaen VUK'un 229. maddesinde düzenlenen tanımın yanında ayrıca, 230. madde ile faturanın şekline, 231. madde ile faturanın düzenlenmesinde uyulması gereken kurallar, 232. maddesi ile fatura kullanma zorunluluğuna ilişkin hükümleri de ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Ayrıntılı düzenlemenin amacı ise, alıcı ve satıcı nezdinde karşılıklı inceleme yapılmasına olanak sağlamaktır.<sup>88</sup> Bu bakımdan ayrıntılı düzenleme ile alım ve satım ile işletmenin gelir ve giderlerinin fatura ile belgelendirilmesi nedeniyle, faturayı düzenleyen mükellefin yanında ayrıca ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişilerin de izlenmesi ile karşılıklı kontrolüne imkan sağlanmaktadır.<sup>89</sup> Yine faturanın bu şekilde karşıt incelemeye tabi tutulabilmesi için belirtilen ayrıntılı kurallara uygun düzenlenmiş olması ve kurallara uygun kullanılması gerekmekte, aksi takdirde inceleme olanağı ortadan kalkmaktadır.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> SOMUNCU, Ahmet, Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2014, s. 92-94

<sup>87</sup> ÜNAL, Fatura ve Teyit Mektubu, s. 12

<sup>88</sup> Danıştay 4. D., 23.10.1969 T., 1968/1284 E., 1969/4429 K. ; TURGAY, Recep, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı (I. Cilt), İstanbul, N. Uycan Basım A. Ş., 3. Baskı, 1977, s. 837, 838

<sup>89</sup> KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılama Hukukunda Delil Sistemi, s. 152, 153 ; AKGÜNER/SEKDUR, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, s. 10

<sup>90</sup> Danıştay VDDK, 03.05.1991 T., 1990/31 E., 1991/67 K. ; Danıştay 4. D., 24.11.1969 T., 1968/2770 E., 1969/5259 K.

#### 1.6.3.3.1.2.1. Faturanın Şekli ve Düzenlenmesi

Faturanın şekline ilişkin olarak “Faturanın şekli” başlıklı VUK’un 230. maddesinde asgari bilgileri ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddede, faturaya ilişkin olarak düzenlendiği tarih, seri ile sıra numaraları, fatura düzenleyicisinin ad ve soyadları, bulunması halinde ticari unvanları, işyeri adresleri, mükellefi bulunduğu vergi idaresi ve hesabına ait numaraları, müşteriye ait isim, bulunması halinde ticari unvanları, var ise bağlı bulunduğu vergi idaresi ve hesabına ait numara, malların ya da muamelenin içeriği, miktar, fiyat ve de tutarları, satılarak verilen mallara ilişkin teslimini gösteren tarih ve irsaliyeye dair numaraların faturada yer alması gerektiği öngörülmüştür. Yine malların alıcı tarafından alınması amacıyla malların satan tarafça taşınmaları veya taşıttırılmaları hallerinde satıcı, malların alıcı tarafça taşınmaları ya da taşıttırılmaları halinde alıcı tarafından bu mallara ilişkin sevkine dair irsaliye düzenlemeleri ve taşıt içerisinde bulundurulmalarının mecburi olduğu da maddede belirtilmiştir. Belirtilen bu asgari bilgiler belgenin fatura olarak değerlendirilmesi bakımından son derece önem arz etmektedir. Zira, bu bilgilerin faturada yer olmaması halinde VUK’un 227/3. maddesindeki hüküm gereği hiç düzenlenmemiş sayılacağı kabul edilecektir. Bu bağlamda hiç düzenlenmemiş sayılma durumunda özel usulsüzlük yaptırımı söz konusu olabilecektir.<sup>91</sup>

Yargıtay da önceleri faturanın asgari unsurları taşımaması halinde düzenlenmemiş sayılacağını ve bu nedenle sahtecilik suçunun konusunu oluşturamayacağını ve de eylemin böylece suç oluşturmayacağını kabul etmekteydi.<sup>92</sup> Ancak daha sonra bu görüşünden dönerek

---

<sup>91</sup> SOMUNCU, Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, s. 92-94.

<sup>92</sup> “Sanıklar hakkında 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kurulan mahkumiyet hükümlerine yönelik temyiz itirazlarının incelenmesi;1-Sahte fatura düzenleme suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasında "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirtilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; sanığın 2007, 2008 takvim yıllarında düzenlendiği iddia olunan faturalardan, her takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirtilerek incelenmesi ve 213 sayılı Kanunun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi...”(Yargıtay 11. CD., 26.09.2018 T., 2016/12104 E., 2018/7903 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

faturanın unsurlarının tam olmaması halinde dahi diğer durumlar birlikte değerlendirilerek suçun konusunu oluşturabileceğini belirtmiştir.<sup>93</sup> Danıştay da Yargıtay'ın görüş değişikliğinden sonraki tutumu ile paralel olarak faturada tarih unsurunun eksik olması ile ilgili olarak kararlarında belgenin düzenlenmediğinin anlamının çıkarılmaması gerektiğini, zira ortada düzenlenmiş ve içeriği yönünden sakınca taşımayan bir belgenin bulunduğunu belirterek özel usulsüzlük yaptırımının uygulanmaması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>94</sup>

VUK 230. madde faturada bulunması gereken asgari unsurlara ilişkin düzenleme getirdiğinden ve maddede yasaklayıcı bir durum da belirtilmediğinden, bu bilgiler dışında fatura üzerine bir takım bilgilerin yazılmasına engel bulunmamaktadır. Örneğin, vade farkı veya bedelin ödenmesine ilişkin bilgilerin yazılmasına bir engel söz konusu değildir.<sup>95</sup>

Fatura belirtilen asgari unsurları taşıyacak şekilde düzenlenirken ayrıca uyulması gereken kurallar VUK'un "*Faturanın nizamı*" başlıklı 231. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, fatura düzenlenirken, faturaların sıra numaraları ile düzenlenmesi, bir işletmenin başka şubeleri veya kısımları tarafından aynı numara ile başlayan faturaların kullanılması halinde bunlara şubelerin ya da kısımların adlarının yazılarak belirtilmesi veya hususi bir işaret ile serilerine ilişkin ayırımın yapıldığının gösterilmesi zorunludur.<sup>96</sup> Faturalar en az birer asıl ve örnek olarak düzenlenmeli, birden çok örneğin düzenlenmesi halinde her örneğe kaç numaralı örnek olduğu işaretleme yapılarak belirtilmelidir. Faturaların üst kısmında işin sahibi ya da onun adına imza atmaya yetkilendirilen kimselerin imzaları bulunmalıdır. Fatura, malların tesliminden ya da hizmetlerin yapıldıkları tarihten itibaren en çok yedi gün içerisinde düzenlenmelidir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı da, malların veya hizmetlerin içeriklerini, miktarlarını, fiyatlarını, tutarlarını, satış işleminin yapılmasına dair şeklini, faaliyete dair konularını, sektör ya da yükümlülük türlerini ayrı veya bir bütün halinde göz önünde bulundurarak, belirlenen süreleri indirmeye veya faturanın malların teslim edildiği ya da hizmetlerin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğunu getirmeye yetkilidir. Belirlenen sürelerde düzenleme işlemi yapılmayan faturalar bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması söz

<sup>93</sup> Bkz Yargıtay CGK, 08.11.2018 T., 2018/11-427 E., 2018/517 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>94</sup> Danıştay 3. D., 06.02.1996 T., 1995/2785 E., 1996/336 K.

<sup>95</sup> Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12.01.2001 T., B.07.O.GEL.O.29/2924-232-2414 Sa.

<sup>96</sup> KÖSTÜ, Ozan Muzaffer, Sahte Fatura ve Tespiti, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2011, s. 21-24

konusu olacaktır. Fatura düzenleyicisinin istemi halinde müşteri, kimliğine ve vergi dairesine ilişkin hesabına ait numaralarını da gösterir belgesini sunmak mecburiyetindedir.<sup>97</sup>

#### 1.6.3.3.1.2.2. Fatura Kullanma Zorunluluğu

Fatura kullanma zorunluluğu, başka bir ifadeyle fatura alma ve verme zorunluluğu “*Fatura kullanma mecburiyeti*” başlığını taşıyan VUK madde 232’de düzenlenmiştir. Buna göre, birinci ile ikinci sınıf tüccarlar, kazançları basit usulde tespiti yapılanlar ve defter tutma mecburiyeti bulunan çiftçiler; birinci ile ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbapları, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar, defter tutma mecburiyeti bulunan çiftçiler ve vergi muafiyeti bulunan esnaflar için bunlara sattıkları malları veya yapmış oldukları işleri gösteren faturayı vererek bunlardan da faturasını istemek ve almak zorundadırlar. Belirtilenler haricinde, birinci ile ikinci sınıf tüccarlardan ve kazançları basit usulde tespiti yapılanlardan ve de defter tutma zorunluluğu bulunan çiftçilerden, satın almış oldukları malları ya da onların yaptığı işlerin bedelinin 1.500 TL’yi geçmesi veya bedeli 1.500 TL’den az olsa dahi istemleri halinde bu kimselerin faturayı düzenleyerek isteyene teslim etmesi zorunludur. Bu hüküm ile kimlerin fatura kullanma mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Buna karşılık fatura alma ve verme zorunluluğu bulunanların fatura kullanma zorunluluğuna uymamaları halinde, faturayı vermek ve almak durumunda olan her bir mükellefe, her bir fatura için VUK’un 353. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir. Bu cezanın uygulanması için alıcı ve satıcının birlikte belirlenmiş olması da zorunlu değildir.<sup>98</sup> Fatura anlaşmalı matbaada basılmış olmalı veya noterde onaylatılmış olmalıdır. Aksi halde bu tür faturalar hiç düzenlenmemiş ve dolayısıyla kullanılmamış sayılacak ve usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır.<sup>99</sup>

<sup>97</sup> SOMUNCU, Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, s. 107 ; Danıştay 4. D, Tarih: 23.10.2000, Esas:1999/2812 Karar: 2000/4303.

<sup>98</sup> Danıştay 3. D., 30.01.1996 T., 1995/1338 E., 1996/239 K. ; Danıştay 1. D., 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K.

<sup>99</sup> “159 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (11.12.1984 Tarih, 18602 Sayılı. Resmi Gazete) ; 164 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (17.02.1985 Tarih, 18669 Sayılı Resmi Gazete) ; VUK m. 353/1 ; Danıştay 3. D., 19.11.1987 T., 1986/2826 E., 1987/2618 K.”

#### *1.6.3.3.1.2.3. Faturanın Saklanması ve İbrazı*

VUK 253 ila 256. maddeleri arasında, mükellefin defter ile belgeleri saklama ve gerektiğinde bunu ilgililere ibraz etmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre defter tutma mecburiyetinde olanlar ile olmayanlara ilişkin düzenlemeler ayrı ayrı yapılmış olup, kanunda belirtilen belgeler ile faturaların ilgili oldukları yılın devamındaki takvim yılı ile başlayarak beş yıl süreyle korunması zorunludur. Bu belgelerin yetkililer tarafından istenmesi halinde yetkililere ibrazı gerekmektedir. Aksi takdirde ibraz etmeyen sorumlular bakımından hem idari hem adli yaptırım söz konusu olabilecektir.<sup>100</sup>

#### *1.6.3.3.1.2.4. Elektronik Fatura (e-fatura)*

Mali verilerde standardın oluşturulması, kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi, vergiye katılımın artırılması ve katılım maliyetlerinin azaltılması amacıyla, Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010) ile faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi, aktarılması, korunması ve ibrazına yönelik çalışmalar yapılmıştır.<sup>101</sup>

Bu çalışma kapsamında ilk olarak elektronik fatura kayıt sistemi tasarlanmış ve az sayıda mükellef ile uygulamaya konulmuştur. Daha sonra da e-faturanın düzenlenmesi, aktarılması ve ibrazına yönelik olarak 397 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmış ve 05.03.2010 tarihi itibarı ile de elektronik fatura düzenlemesi uygulaması yürürlüğe konulmuştur.<sup>102</sup> VUK'un "Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" başlıklı mükerrer 242. maddesi ile elektronik belge, şekle ilişkin hükümlerden ayrı olarak, düzenlenmesi mecburi olan belgelerdeki bilgileri içeren elektronik kayıtlar olarak

---

<sup>100</sup> "VUK İlgili Maddeler için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961."

<sup>101</sup> "397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (05.03.2010 Tarih, 27512 Sayılı Resmi Gazete) ; GİB (2009), Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), <http://www.gib.gov.tr>. (E.T. 08.07.2021)"

<sup>102</sup> "397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 8. Bölüm ; <http://www.ebelge.gib.gov.tr/efatura> (08.07.2021) ; 14.05.2008 T. ve VUK-33/2008-3/EFKS-1 s. VUK Sirküleri/33"

tanımlamıştır.<sup>103</sup> Bu kapsamda elektronik fatura da elektronik belge niteliğinde olup yeni belge türü değildir. Bu sebeple de, elektronik fatura da kağıt olarak düzenlenen faturadan farklı olmayıp aynı hukuki niteliktedir. Bu nedenle belirtilen bu durumlar dikkate alındığında e-fatura, VUK gereği faturada bulunması gereken asgari unsurları taşıyan ve GİB tarafından veri format ve standartlarının tespit edildiği, satıcı ve alıcı arasında ileti gönderim merkezi platformu (GİB) üzerinden gönderilen elektronik belge olarak tanımlanabilir.<sup>104</sup>

Belirtildiği üzere sınırlı sayıda kullanıcı ile başlayan e-fatura uygulaması, daha sonra anonim ve limited şirketlere zorunlu kılınmış, ardından kapsamı genişletilmiş ve belli alanlarda faaliyet gösteren mükellefler ile belli iş hacmine ulaşan mükellefler için de zorunlu kılınmıştır. Ayrıca VUK'un 232. maddesinde düzenlenen ve fatura kullanma mecburiyetinde olan mükellefler için de e-fatura uygulamasından yararlanma hakkı getirilmiştir. Bu hususta 397, 416, 421, 433, 454 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde düzenleme yapılmıştır.<sup>105</sup> E-fatura uygulama kaydı olmayan mükellefler, kaydı olan mükelleflere kağıt olarak fatura düzenlemelidir. Ancak kaydı olan ve e-fatura düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler birbirlerine e-fatura düzenleyerek vermek zorundadır. Bu anlamda e-fatura düzenlenmesi zorunlu olan hallerde kağıt ortamında fatura düzenlenirse bunlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır ve özel usulsüzlük yaptırımını uygulanması söz konusu olacaktır.<sup>106</sup> Bu nedenle e-fatura uygulaması kullanan mükellefler e-fatura.gov.tr adresinden kontrol yaparak fatura düzenleyecekleri mükelleflerin kaydının olup olmadığını tespitini yaptıktan sonra fatura düzenlemelidir.<sup>107</sup>

Yine e-fatura haricinde GİB'in uygun bulunduğu belgeler de e-fatura uygulaması üzerinden e-belge olarak düzenlenip gönderilerek alınabilmektedir.<sup>108</sup> Bu bağlamda yolcu

---

<sup>103</sup> Bkz VUK Mükerrer Madde 242

<sup>104</sup> 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; <http://www.ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkında> (08.07.2021)

<sup>105</sup> 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.; 416 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.06.2012 Tarih, 28337 Sayılı Resmi Gazete) ; 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (14.12.2012 Tarih, 28497 Sayılı Resmi Gazete) ; 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.2013 Tarih, 28867 Sayılı Resmi Gazete) ; 454 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (20.06.2015 Tarih, 29392 Sayılı Resmi Gazete)

<sup>106</sup> 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.; 433 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

<sup>107</sup> 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

<sup>108</sup> 397 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 10. Bölüm

taşımacılığında e-bilet, e-yolcu listesi, kültür etkinliklerinde e-bilet, e-sevk irsaliyesi, e-müstahsil, e-serbest meslek makbuzu, e-arşiv gibi işlemler bu uygulama üzerinden yapılabilmektedir.<sup>109</sup>

#### 1.6.3.3.2. Diğer Belgeler

Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi, tutulması, saklanması ve ibrazı gereken belgeler ile ilgili VUK'un "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında düzenleme yapılmış olup, birinci bölümde belgelendirme ile ilgili hükümler, ikinci bölümde 229-232. maddeler arasında fatura, 233-235. maddeler arasında fatura yerine geçen belgeler, üçüncü bölümde 236 ve 237. maddeler ile serbest meslek makbuzlarına, 238. madde ile ücret ile ilgili kayıt ve belgelere, beşinci bölümde 240. madde ile taşıma ve otel işletmelerine ilişkin belgeler, 241-242. maddeler ile tüccarlar ile ilgili muhasebe ve diğer belgelere, mükerrer 257. madde ile yetki ile belge düzenlenmesine ve buna uyulmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Buna göre VUK'ta düzenlenen belgeler ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulması zorunlu kılınan belgelerde sahtecilik halinde VUK 359. maddesinde düzenlenen suçlar ile ilgili değerlendirme yapılacaktır.<sup>110</sup> Suçun konusu bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılacak olup bu aşamada sahtecilik eyleminin konusunu oluşturan belgelerin VUK kapsamındaki belgelerden olup olmadığı hususu önem arz ettiği belirtilmelidir.

Sevk irsaliyesi, VUK'un 230. madde metni sonunda parantez içerisinde düzenlenmiştir. Buna ilişkin hüküm "*Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında*

---

<sup>109</sup> 415 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (26.06.2012 Tarih, 28335 Sayılı Resmi Gazete) ; 462 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (25.12.2015 T, 29573 Sayılı Resmi Gazete) ; 463 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (25.12.2015 Tarih, 29573 Sayılı Resmi Gazete) ; 487 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (17.12.2017 Tarih, 30273 Sayılı Resmi Gazete) ; <http://www.ebelge.gib.gov.tr> (08.07.2021)

<sup>110</sup> BOZDAĞ, Ahmet/ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde "Miktar" ve "Meblağ" Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, Sa. 2, (Temmuz 2021), s. 260

*taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir. Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşınması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.”* şeklindedir. Buna göre sevk irsaliyesi, malın satan tarafça taşınması veya taşıttırılması halinde satan tarafça, bu işlemlerin alan tarafça yapılması durumunda alan tarafça düzenlemesi yapılarak taşıtta bulundurulması zorunlu bir belgedir. Bu belgenin düzenlenmesi ile faturanın üzerinde irsaliyeye ilişkin tarihin ve numaranın belirtilerek malın hareketinin takibi<sup>111</sup> ve faturanın uygulamasına dair kontrolün sağlanması amaçlanmıştır.<sup>112</sup> Bu nedenle sevk irsaliyesi tek başına matrahın tespitinde dikkate alınmaz.<sup>113</sup> Yine sevk irsaliyesi de, hükümden anlaşıldığı üzere, fiyat ve bedellere ilişkin hükümler haricinde faturanın düzenlenmesine ilişkin hükümler çerçevesinde düzenlenir. Burada isteyen mükellefler sevk irsaliyesi ve faturayı ayrı ayrı tanzim etmekten kaçınarak irsaliyeli fatura ismi ile tek belge olarak da düzenleme yaparak bunları kullanabilir. İrsaliyeli fatura en az üç nüsha olarak düzenlenmelidir, aksi halde düzenlenmemiş sayılacaktır.<sup>114</sup>

*Perakende satış vesikaları,* VUK madde 233 ile düzenlenmiştir.<sup>115</sup> Buna göre birinci ile ikinci sınıf tüccar olanların, kazançları basit usullerde belirlenenlerin ve defter tutma zorunluluğu bulunan çiftçi olan mükelleflerin, işe ilişkin faturayı verme zorunluluğunun bulunmadığı satışlarla veya görmüş oldukları işler ile ilgili fatura yerine geçmek üzere perakende satış vesikası düzenleyerek alıcısına verme zorunluluğu bulunmaktadır.<sup>116</sup> Perakende satış vesikası ile yapılan satış ve işin bedeli, satışa ait fişler, makinalı kasalara ait kayıtların ruloları, girişlere ve yolculara ait taşımaya dair biletleri kayıt altına alınarak teyit edilir. Bu vesikalarda, makinalı kasalara ait kayıtların rulolarında ve biletlerinde, işletmeye ya da mükellefe ait bilgiler olan ad, düzenlendiği tarih ve alınmış olan paraların miktarları

<sup>111</sup> “KIZILOT, Şükrü/TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara Gazi Kitabevi”, 5. Baskı, 2013, s. 91

<sup>112</sup> ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bursa, Ekim Basım Yayın, 11. Baskı, 2020, s. 195

<sup>113</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 195

<sup>114</sup> “211 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (12.09.1991 Tarih, 20989 Sayılı Resmi Gazete)”

<sup>115</sup> “VUK Madde 233 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.”

<sup>116</sup> BOZDAĞ/BAYRAKLI, Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelere “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları, s. 260

gösterilir. Bu vesikalarla girişlere ve yolculara ait taşımaya dair biletler seri ve sıra numaraları dahilinde aktarılır. Bu vesikalar ve biletler bir tanesi müşteri tarafına verilmek üzere kopyalı olarak iki nüsha şeklinde düzenlenir. Makinalı kasa kullanılmasına rağmen müşteri tarafa vesika verilmemesi durumunda, bu satış vesikası düzenlenerek ve müşteri tarafına verilmesi mecburidir.<sup>117</sup>

Gider pusulası, VUK'un 234. maddesinde düzenlenmiş olup maddeye göre, birinci ile ikinci sınıf tüccar olanların, kazançları basit usullerde belirlenenlerin ve defter tutma zorunluluğu bulunan serbest meslek erbabı ve çiftçi olan mükelleflerin; vergi muafiyeti bulunan esnaflara gördürdükleri işler veya satın almış oldukları mallar nedeniyle düzenleyip iş görene ya da malları satmış olana imza ettirdikleri ve fatura hükmünde olan belge, gider pusulasıdır. Gider pusulası ayrıca birinci ile ikinci sınıf tüccar olanların, kendilerine ait şahsi eşyaları satanlardan almış oldukları ziynet eşyaları gibi kıymeti bulunan eşyalar bakımından da düzenlenir. Bu belgede, yapılan işe ait miktarlar, bunların bedelleri, işin ücreti, tarafların ad ve soyadları, tüzel kişiler varsa unvanları ve adresleri ile tarih bilgilerinin bulunması gerekmektedir. Yine bu belge de bir adedi karşı tarafa verilmek üzere iki nüsha şeklinde ve de seri ile sıra numaraları dikkate alınarak düzenlenir.<sup>118</sup>

Müstahsil makbuzu, VUK'un 235. maddesinde düzenlenmiş olup buna göre, birinci ile ikinci sınıf tüccar olanların, kazançları basit usullerde belirlenenlerin ve defter tutma zorunluluğu bulunan çiftçi olan mükelleflerin, gerçek usulde vergi işlemlerine tabi olmıyan çiftçilerden satın almış oldukları mallara ait bedeli ödemeleri sırasında düzenledikleri belgedir. Müstahsil makbuzu denilen bu belge iki nüsha olarak düzenlenir. Bu belgelerden biri imza atılarak satış yapan çiftçi mükellefe verilmesi ve diğerinin de satıcı olan çiftçiye imza atılarak alınması mecburidir. Malın tüccarın ya da çiftçinin namına alınması halinde bu makbuz alma işlemini gerçekleştiren kimse tarafından düzenlenir ve imza atılarak verilir. Çiftçilerden peşin şekilde satın alınma durumlarında malların teslimi anında bu makbuz düzenlenerek teslim edilir. Müstahsil makbuzuna ait nüshanın, malları satın alan tüccarın ya da çiftçinin elinde kalanı fatura yerine geçmektedir. Müstahsil makbuzu içeriğinde asgari olarak, tarih, tarafların ad ve soyadları, unvanları, adresleri, malların cinsleri, miktarları ve de bedellerine ait bilgilerin

<sup>117</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, Vergi Hukuku, s. 137, 138

<sup>118</sup> VUK Madde 234 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

yer alması gerekmektedir. Bu makbuzlar için resim ve harç alınmamakta ve bunlar seri ile sıra numaraları dikkate alınarak düzenlenmektedir.<sup>119</sup>

Serbest meslek makbuzu, VUK'un 236. maddesinde düzenlenmiştir. Serbest meslek erbabı, mesleğine dair iş ve işlemlerde bunların karşılığı olarak aldığı ödemeler bakımından bu makbuzu düzenlemek zorundadır. Yine söz konusu makbuzun iki nüsha olarak düzenlenmesi ve bir adedinin bu makbuzu isteme ve alma mecburiyeti bulunan müşteri tarafa verilmesi zorunludur. VUK madde 237 ile söz konusu makbuzun içeriği ile ilgili düzenleme getirilmiştir. Buna göre, bu makbuzlarda, bunları tanzim edip veren kimsenin ad, soyad ya da unvanına, adresine, vergi dairesine, hesaplarına ilişkin numaralarına, müşteriye ilişkin ad, soyad ya da unvanına, adresine, alınmış olan ödeme miktarlarına, ödemenin yapıldığı tarihe ilişkin bilgiler yazılarak tanzim eden tarafça imza altına alınır. Bu makbuzlar da seri ile sıra numaraları dikkate alınarak düzenlenmelidir.<sup>120</sup>

Ücret bordrosu, VUK'un 238. maddesine göre, işveren taraf, aylık olarak ödenen ücret alacakları bakımından verilen ücrete ilişkin bilgilerin yer aldığı ücret bordrosu olarak adlandırılan belgeyi tutmaya mecburdur. Ancak Gelir Vergisi Kanunundan kaynaklı vergi muafiyeti bulunan ücretlerle diğer ücretler bakımından vergiye tabi hizmet erbabına verilen ücretler nedeniyle bu belge düzenlenmez. Bu belgelerde asgari bilgiler olarak, hizmeti verenin adının, soyadının, ücretini aldığına ilişkin imzasının veya mührünün, var ise vergiye ilişkin karnenin tarihinin ve numarasının, ay, hafta, gün, saat ya da parça başına aldığı ücrete ilişkin birim ücretinin, çalışmaya dair süresinin ya da ücretine ilişkin sürenin, ücreti üzerinden hesabı yapılan vergilerin tutarının bulunması gerekmektedir. Ancak ücret ödenmesi ile ilgili ayrı olarak makbuz da alan işveren tarafın, tutacağı ücret bordrosuna imza atması ya da mühür koyması zorunlu değildir. Bordro üst kısmında ait bulunduğu aya ilişkin bilgi gösterilir. Bordro en geç takip eden ayın yirmisine kadar düzenlenip, tarihi belirtilerek, ilgili kişilere imzalatılır. İşveren taraf ücrete ilişkin bordroları, belirtilen kurallar uyarak dilediği biçimde düzenleme serbestine sahiptir.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> VUK Madde 235 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

<sup>120</sup> VUK Madde 236 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

<sup>121</sup> VUK Madde 238 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

Taşıma ve otel işletmesine ilişkin belgeler, VUK 240. maddesi ile taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri ve günlük müşteri listeleriyle ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre eşya taşıma için taşıma irsaliyesi, şehirlerarası yolcu taşımacılığında yolcu listesi<sup>122</sup> düzenlenmesi zorunludur. Konaklama yerleri de niteliklerine uygun olarak günlük müşteri listesi düzenleyip bulundurmak zorundadır.<sup>123</sup>

Muhabere evrakları, VUK'un 241. maddesi gereği tüccarlar işletmeleri ile ilgili aldıkları ve verdikleri mektupları (telgraf ve hesap pusulaları dahil) durumuna göre saklamak zorundadır.<sup>124</sup>

Diğer vesikalar, son olarak VUK'un "Diğer vesikalar" başlıklı 242. maddesinde tüccarların, yukarıda belirtilen belgelerin dışında kefaletname, sözleşme, mahkeme ilamları vb. gibi belgeleri saklamakla yükümlü olduğuna ilişkin düzenleme getirilmiştir.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> Yolcu listesinin gerçeğe uygun olmaması ve kullanılması halinde suçun oluştuğuna dair Yargıtay kararı "...şehirlerarası yolcu taşımada sahte basılan yolcu listesinin kullanılması VUK 359. Madde kapsamında suç teşkil eder..." şeklindedir. (Yargıtay 11. CD. 14.02.2002 Tarih. 2002/33 Esas. 2002/1263 Karar.)

<sup>123</sup> VUK Madde 240 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

<sup>124</sup> VUK Madde 241 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

<sup>125</sup> VUK Madde 242 için bkz. Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete, Tarih: 10/01/1961.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇU

#### 2.1. Sahte Belge Kavramı

Farsçadan dilimize giren “sahte” kelimesi sözlük anlamı ile “*bir şeyin aslına benzetilerek yapılan düzme, düzmece, sahteci*” şeklinde tanımlanmakta ve yine sahtecilik kelimesi de “*sahte işler yapma, düzmecelik*” olarak tanımlanmaktadır.<sup>126</sup> Ceza hukukundaki tanıma baktığımızda ise, “sahtecilik” kelimesi “*gerçeğin hileli şekilde değiştirilmesi, gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi*” olarak tanımlandığını görmekteyiz.<sup>127</sup>

Türk vergi hukukunda sahte belgeye ilişkin tanım ilk olarak 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisinin Genel Tebliğinin<sup>128</sup> D bölümü ile yapılmıştır. Tebliğ “*hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belgedir*” şeklinde tanımlama yapmıştır. Ayrıca söz konusu tebliğde, mallara ilişkin hareketin ya da hizmetin bulunmamasına rağmen varmış gibi tanzim edilen belge ve belge tanzim yetkisinin bulunmamasına rağmen bu kimselerce tanzim edilen belge ile başkası namına bastırılarak kullanımı söz konusu olan belge, sahte belgeler olarak belirtilmiştir. Yine tebliğde sahte belgelerin sayılanlar ile sınırlı olmadığı ve farklı şekil ve biçimlerde ortaya çıkabileceğinin de belirtildiği görülmektedir.

Kanuni düzenlemeler bakımından sahte belge ile ilgili tanımı ilk kez 213 sayılı VUK hükümleri getirmiştir. VUK madde 359’da 29/07/1998 tarihli 4369 sayılı Kanun madde 14 ile yapılan ve 01/01/1999 tarihinde yürürlüğe koyulan değişiklikle ve b-1 bendi ile sahte belge

<sup>126</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 11.07.2021)

<sup>127</sup> ARTUK/GÖKCEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Ceza Hukuku Özel Hükümler, s. 749

<sup>128</sup> 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (01.08.1988 Tarih. 19886 Sayılı Resmi Gazete)

tanımı yapılmıştır. Bu tanım “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” şeklindedir. Tanımın VUK’ta yapılmış olması nedeniyle belgenin nitelendirilmesi yapılırken ve suçun unsurları değerlendirilirken VUK hükümleri dikkate alınmaktadır.<sup>129</sup>

Maddede belirtilen tanıma ek olarak, bir durumun gerçekte var olmasına rağmen, taraflar dışında başka kimseler namına belgenin tanzim edilmesi durumunda da sahte belgeden söz edilir.<sup>130</sup> Yapılan bu tanımla birlikte sahte belgenin oluşumu için ayrıca yine VUK’ta öngörülen düzenleme şekil ve şartlarına uygun olarak söz konusu belge düzenlenmelidir. Zira daha öncede belirtildiği üzere, VUK’taki usullere göre düzenlenmeyen belge düzenlenmemiş sayılmaktadır.<sup>131</sup>

### **2.1.1. Sahte Belge ile Muhteviyati İtibarı ile Yanıltıcı Belgenin Karşılaştırması**

Muhteviyati itibarı ile yanıltıcı belgeye ilişkin tanım, sahte belgenin tanımında olduğu gibi ilk olarak 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisinin Genel Tebliği ile yapılmıştır. Buna göre “şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olan” belgeler muhteviyati itibarıyla yanıltıcı belgedir.<sup>132</sup> Bu kapsamda “mal veya hizmetin miktarını veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcısı ve satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu bu şekilde göstermeyen belgeler” muhteviyati itibarı ile yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir. Yine “muhteviyati itibarıyla yanıltıcı belgeler sadece sayılanlarla sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre değişik durumların ortaya çıkabileceği tabidir” şeklinde düzenleme ile muhteviyati itibarıyla yanıltıcı belgelerin sayılanlar ile sınırlı olmadığı belirtilmiştir.<sup>133</sup>

<sup>129</sup> DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Basım, 2008, s. 106

<sup>130</sup> GİDER, Zeynullah, Sahte ve Muhteviyati İtibarıyla Yanıltıcı Belge Ayrımı, Vergi Dünyası Dergisi, Sa. 365, (Ocak 2012), s. 83

<sup>131</sup> DONAY, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s. 143

<sup>132</sup> 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, D Bölümü

<sup>133</sup> 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, D Bölümü

Kanuni tanım ise, VUK'un 359/a. maddesinde 4369 sayılı Yasa değişikliğiyle yapılmıştır. VUK madde 359 metni muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye “*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*” şeklinde düzenlemeyle tanım getirmiştir. Burada gerçekte olan bir ticari ilişki bulunmakta ancak belge üzerinde bu ilişki içerik veya miktar itibariyle farklı gösterilmektedir. Mahiyetten kasıt, satılan malların cins veya nitelik, miktarından kasıt ise, malların sayısı, hacim, ağırlık veya tutar durumlarına ilişkindir.<sup>134</sup>

Sahte belgeyle muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin arasında bulunan farksa, sahte belgede gerçekte olmayan işlemler ya da durumlar için bunlar var olmuş gibi düzenleme yapılması, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgedeysen, gerçekteki durum ya da muamele olmasına rağmen, bu durum belge üzerine içerik ve miktar itibariyle farklı yansıtılmasıdır.<sup>135</sup> Mahiyet ve miktarın belgeye yanlış yansıtılması dışında başka unsurlarda farklılık söz konusu olursa, artık burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edilemez ve tarafların yanlış gösterilmesi halinde olduğu gibi bu belge artık sahte düzenlenen belge olarak kabul edilmelidir.<sup>136</sup>

### 2.1.2. Sahte Belge İle Tahrif Edilmiş Belge Karşılaştırması

Tahrifat, sözlük anlamı ile “*bir şeyin aslını bozma, değiştirme*” olarak belirtilmektedir.<sup>137</sup> VUK'ta sahte belgeyle muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeye ilişkin tanıma yer verilmiş olmasına rağmen tahrif edilmiş belge ile ilgili herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Sadece “*defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler*” ibaresi kullanılmıştır. Tahrifat, gerçeğe ve usulüne uygun düzenlenmiş ve tutulan defter, kayıt veya belgelerin üzerindeki yazı veya sayılar ile oynama yapılarak silinmesi, kazınması karalanması, ek olarak yeni yazı veya

<sup>134</sup> IŞIK, Ekrem, Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Midir?, Vergi Sorunları Dergisi, C. 30, Sa. 231, (2007), s.20

<sup>135</sup> BOZDAĞ/BAYRAKLI, Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezaî Sonuçları, s. 258, 259 ; SEVİĞ, Veysi, Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme, Yaklaşım Dergisi, Sa. 114, (2002), s. 21

<sup>136</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 108

<sup>137</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 13.07.2021)

sayılar eklenerek gerçeğe uymayan, var olmayan durumların türetilmesi ve belgeden faydalanılamaz hale getirilmesidir.<sup>138</sup> Burada önemli olan belgeye ilişkin içeriğinde bozulma, ayrı bir duruma getirilme ve gerçeğin olduğu gibi yansıtılması konularında değişiklik yapılmasıdır. Sahte belge ile tahrif edilmiş belge arasında farklılık bulunmaktadır. Sahte belgede, gerçekte olmayan işlemler ya da durumlar için bunlar var olmuş gibi düzenleme söz konusu iken, tahrif edilmiş belgede, gerçek bir duruma ilişkin ve usulüne uygun düzenlenmiş bir belge söz konusu olup bunun üzerinde yukarıda belirtildiği şekilde oynama yapılmak suretiyle tahrifat yapılmaktadır. Bu bakımdan sahte olarak düzenlenmiş belge üzerinde değişiklik yapılması tahrifat olarak değerlendirilmemektedir.<sup>139</sup>

### **2.1.3. Sahte Belge İle Yetkisiz Basılmış Belge Karşılaştırması**

Vergilendirme işlemlerinde kullanılacak olan belgelerin teminine yönelik düzenleme “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümleri ile getirilmiştir.<sup>140</sup> Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığıyla anlaşması bulunan matbaada söz konusu belgenin bastırılması veya anlaşmalı matbaa dışındaki yerlerden temin edilen belgenin noterliklerce onaylanması gerekmektedir. Bu anlamda yetki olmadan basılan belge, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla anlaşmalı bulunmayan matbaada basılmış belge veya anlaşmalı matbaa dışındaki yerlerden temin edilen belgenin notere onaylatılmaksızın üretilmesi anlamına gelmektedir.<sup>141</sup>

Anlaşmalı matbaalarda basım yaptırılması veya bunun dışındaki yerlerden temin edilen belgenin noterde onaylatma işleminin yaptırılması geçerliliğe ilişkin koşul olduğundan bu koşulları barındırmayan belge hiç düzenlenmemişler arasında sayılacaktır.<sup>142</sup> Yine sahte belgeye ilişkin karşılaştırmasında ise, sahte belgede gerçekte olmayan işlemler ya da durumlar için bunlar var olmuş gibi belge düzenleme söz konusu iken, yetkisiz basılmış belgede,

<sup>138</sup> TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2015, s. 39

<sup>139</sup> KIZILOL/KIZILOL, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, s. 551

<sup>140</sup> 02.02.1985 Tarih., 18654 s. Resmi Gazete.

<sup>141</sup> CENGİZ, Aydın/KILIÇ, Ömer, Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, 2017, s. 137

<sup>142</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 119

anlaşmalı olmayan yerden basılan veya noterliklerce onaylanmayan belge söz konusudur. Yetkisiz basılmış belgenin sahte olarak düzenlenmesi halinde sahte belge düzenleme suçu meydana gelecektir.<sup>143</sup> Yetkisiz basılmış belgenin kullanılması durumunda kullananın durumu bilip bilmemesine göre değerlendirme yapılmalı ve suçun oluşumu buna bağlı olarak belirlenmelidir.<sup>144</sup>

## 2.2. Suçta Korunan Hukuki Değer

Sahte belge düzenleme suçu, diğer vergi kaçakçılığı suçları gibi ekonomik suçlardan olup burada korunan hukuki değer hazine yararüdür. Yani başka ve geniş bir ifadeyle, devletin vergi kayıplarının engellenmesi, vergi alacaklarının güvence altına alınması ve dolayısıyla kamu yararının sağlanmasıdır.<sup>145</sup> Diğer suçlarda olduğu gibi bu suçta da kamu düzeninin sağlanması amacının yanında ayrıca vergi gelirinin adil bir şekilde tahsili de amaçlanmaktadır.<sup>146</sup>

## 2.3. Suçun Unsurları

Vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçuna ilişkin olarak VUK madde 359/b-1.'de "*vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan....belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler....cezalandırılır*" şeklinde belirtme ile düzenleme getirilmiştir. Söz konusu suçun oluşumu için incelenecek unsurların birlikte bulunması gerekmektedir. Unsurlarda eksiklik bulunması halinde suçun oluşumundan söz edilmeyecektir.

---

<sup>143</sup> CENGİZ, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu, s.106

<sup>144</sup> CENGİZ /KILIÇ, Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları, s. 137

<sup>145</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 26

<sup>146</sup> TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 6

## 2.3.1. Maddi Unsurları

### 2.3.1.1. Suçun Konusu

Eylemin üzerinde gerçekleştiği ve suç tipinde belirtilen şey ya da kişi genel olarak suçun konusunu oluşturmaktadır.<sup>147</sup> Buna göre vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçunun konusunu ise, vergi yasalarına ilişkin olarak tanzim edilen, saklama ve sunulma zorunluluğu olan, gerçekte olmayan işlemler ya da durumlar için bunlar var olmuş gibi tanzim edilen belgeler ya da suretleri teşkil etmektedir. VUK'un 359. maddesinde “...*vergi kanunları...*” ibaresi geçtiğinden, sadece VUK'ta düzenlenen belgeler değil, diğer vergi kanunlarında düzenlenen belgelerin de sahte olarak düzenlenmesi halinde suçun konusunu oluşturacaktır. Vergi kanunlarına göre tutulan ve sahte düzenlenmeleri ile suçun konusunu oluşturan bazı belgeler, faturalar, sevk irsaliyeleri, perakende satışa ilişkin vesikalar, gider pusulaları, müstahsil ve serbest meslek makbuzları, ücret bordroları, taşıma irsaliyeleri, yolcu ve günlük müşteri listeleri ve benzeri olarak sayılabilir. Ayrıca VUK madde mükerrer 257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen belge mecburiyeti getirme yetkisi kapsamında, söz konusu yetki kullanılarak getirilen belgeler de sahte olarak düzenlenmeleri halinde suçun konusunu oluşturacaktır.<sup>148</sup> Yargıtay da bu yetki kapsamında düzenlenmesi zorunlu tutulan belgelerin suçun konusunu oluşturacağını kabul etmektedir. Ancak bu belgelerin suçun konusunu oluşturamayacağına dair görüş de bulunmaktadır.<sup>149</sup>

---

<sup>147</sup> TOROSLU, Nevzat/TOROSLU Haluk, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, 24. Baskı, 2018, s. 110 ;DÖNMEZER,Sulhi/ERMAN, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, İstanbul, Beta Yayıncılık, 12. Baskı, 1997, s. 470

<sup>148</sup> “...*Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesi içerisinde düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin düzenlenmesini gerektirecek herhangi bir faaliyet olmamasına karşılık düzenlenmiş olması sahte belge düzenleme olarak kabul edilecektir.*” (BOZDAĞ/BAYRAKLI,Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezaî Sonuçları, s. 260

<sup>149</sup> “vergi kanunlarına göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının Vesikalar başlıklı Üçüncü Kısımında gösterilmiştir. Buna göre, söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bilet), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. **Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanununun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.** Suç, birden fazla düzenlenmesi kanun gereği olan belgelerin her nüshası ile asıl ve suretleri üzerinde bağımsız olarak işlenebilir.” (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

VUK'un 227/3. maddesindeki “*Bu kanuna göre kullanılan veya kanunun Hazine veya Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*” şeklinde bulunan düzenleme karşısında Yargıtay uzun süre belgelerin zorunlu unsurları taşıması gerektiği, aksi takdirde düzenlenmemiş sayılacağından suçun konusunu teşkil edemeyeceğini kabul etmiştir. Özellikle uygulamada sık görülen faturalar bakımından her bir takvim yılına ilişkin yeterli kanaat oluşturacak şekilde faturanın temini ile bu faturalarda VUK'un 230. maddesinde belirtilen şekil şartlarının bulunup bulunmadığının tespitinin yapılması gerektiğini ve şekli şartlarının bulunmaması halinde de suçun oluşmayacağını belirtmiştir.<sup>150</sup> Ancak uygulamada belgelerin aslı veya onaylı örneklerine ulaşmanın getirdiği zorluk ile şekil şartlarının denetimi için mutlaka belgelere ulaşmanın gerekli olmadığı ve içerik sahteciliğinin tespiti bakımından şekli unsurların gerekmediğine ilişkin karşı gerekçeler<sup>151</sup> karşısında Yargıtay görüş değişikliğine gitmiştir. Yargıtay Ceza

---

**Ancak** VUK mükerrer 257. maddesine dayanılarak getirilen belgelerin, suç ile cezanın yasallık ilkeleri ve idarenin düzenleyici işlemi ile suç düzenlenemeyeceğine ilişkin ilke dikkate alındığında suçun konusunu oluşturamayacağına dair görüş için bkz. TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 48

<sup>150</sup> “Sanıklar hakkında 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kurulan mahkumiyet hükümlerine yönelik temyiz itirazlarının incelenmesi;

1-Sahte fatura düzenleme suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanunun 227. maddesinin 3. fıkrasında "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; sanığın 2007, 2008 takvim yıllarında düzenlendiği iddia olunan faturalardan, her takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirilerek incelenmesi ve 213 sayılı Kanunun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi..." (Yargıtay 11 Ceza Dairesi, 26.09.2018 Tarih. 2016/12104 Esas. 2018/7903 Karar.); Benzer kararlar için bkz; Yargıtay 11. CD, 26.09.2018 Tarih., 2016/5800 Esas., 2018/7097 Karar. ; Yargıtay 11. CD, 10.09.2018 Tarih., 2016/7275 Esas., 2018/6601 Karar. ; Yargıtay 11. CD, 11/07/2018 Tarih., 2017/740 Esas. 2018/6526 Karar.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>151</sup> KARŞI OY : “Sanık hakkında faturanın asıllarının veya onaylı örneklerinin dosyada bulunması gerektiğine dair çoğunluk bozma kararına ayrıntısı 2018/3390 E,2018/4256 sayılı muhalefet şerhimizde açıkladığımız gerekçede gösterildiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 maddesindeki Kaçakçılık suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunda düzenlenen sahtecilik suçundan tamamen ayrı olarak özel düzenlenmiş “vergi kaçakçılığı” suç tipidir. Yukarıda ayrıntılı açıkladığımız üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki vergi kaçakçılığı suçu birden çok aşaması olan, çoğu zaman Resmi Kurumlar dan alınmış 213 sayılı Vergi Usul Kanunda sayılan belgelerin içeriğinin gerçeğini yansıtmadan yanıltıcı bilgilerle kamunun aleyhine kendi menfaatlerine yönelik hileli davranışlarla suç gerçekleşmektedir. Suçun maddi konusu fatura değildir. Burada tanımlanan sahtecilikten anlaşılması gereken içerik sahteciliğidir.”

“Yukarıda açıkladığımız üzere Vergi Usul Kanununa tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri sahte olarak düzenleme , kullanma ,gizleme, değiştirme suçlarında; sanıklardan ele geçen faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması halinde bu kanuna göre içerik bakımından sahte belge olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda faturanın da taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Buna göre fatura ve diğer belgelerin içerik incelemesi için şekli ve fiziki bir inceleme yeterli değildir, yukarıda ayrıntılı açıkladığımız birden çok usullerle

Genel Kurulu 08.11.2018 tarihli kararında, şekil şartlarının mükellef hakkında yapılacak idari, mali ve vergisel denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış belgeler bakımından dikkate alınması gerektiğini, belgenin şekil şartlarının suçun unsurunu oluşturmadığını, düzenlenmemiş sayılma durumunun kaçakçılık suçlarına yönelik olmadığını, belgelere ulaşmanın zorunlu olmadığını ve belgelerin iğfal kabiliyetinin de aranmayacağını, dolayısıyla belgelere ulaşılamadığı takdirde mevcut deliller ile belgenin sahte olarak düzenlendiğinin tespiti ile suçun oluşacağını belirterek görüş değişikliğini hükme bağlamıştır.<sup>152</sup>

İçeriğın sahte olup olmadığı anlaşılabilir.213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre suçun gerçekleşmesi için belge aslının veya onaylı suretinin dosya içinde olması veya olmaması önemli değildir. Belge aslının veya suretinin aranmasının önemli olmadığı böyle bir durumda da belge aslını veya suretini aramak belgeleri kaybeden, ibraz etmeyen veya gizleyen şahıslar açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanun359/b maddesinde tanımlanan suçun hiç bir şekilde cezalandırılmayacağı anlamına gelir ve bu maddeye göre cezalandırılması gereken sanıkları daha az cezası olan defter ve belgeyi ibraz etmeme suçuna yönlendirme sonucu doğuracaktır.”

“Bu sebeplerle sayın çoğunluğun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227.mad.3.f ile 230 maddelerinde öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadıklarının tespiti için fatura asıllarının veya onaylı suretlerinin dosya içinde bulunmasının zorunlu olduğu görüşüne ve fatura bulunmadığı durumlarda sanığın üzerine atılı suçu oluşmadığı görüşüne katılmıyorum.” Yargıtay 11. CD, 04.06.2018 T., 2017/9450 E., 2018/5286 K. (Muhalefet şerhi) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>152</sup> “İdari, mali ve ceza hükümlerini içeren ve kapsamlı bir Kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen Öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması hâlinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır hükmünün, aynı Kanunun kaçakçılık suç ve cezalarının yer aldığı 359 maddesinde uygulama yeri olup olmadığı yönünde yaşanan tartışmalar da dikkate alındığında, aynı Kanunun 3 maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasına göre, hükmün konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak maddenin yorumlanması ve uygulanması gerekecektir.”

“Vergi Usul Kanununun 227 maddesinin üçüncü fıkrası, Kanunun 3 maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre yorumlandığında da, hiç düzenlenmemiş sayılır ibaresinin Kanuna eklenme amacının vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine uymayan mükellef hakkında, VUKun 331 351 352 ve 353 maddelerinde düzenlenen idari nitelikteki vergi cezası olan usulsüzlük cezalarına ilişkin müeyyidelerin uygulanacağını kesin bir dille belirtmek olduğu, vergi belgelerinde yapılan sahteliğin amaç değil araç olarak kabul edildiği kaçakçılık suçları yönünden ise, bahsi geçen hükmün uygulama yerinin bulunmadığı anlaşılmaktadır.”

“Başka bir ifade ile VUKun 227 maddesinin 3 fıkrasında belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile hiç düzenlenmemiş sayılır düzenlemesi sonucu itibari ile idari nitelikte cezayı gerektirmekte olup adli cezayı gerektiren aynı Kanun’un 359 maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır. Nitekim VUKun 3 maddesinin (B) bendinde, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir denilmek sureti ile fatura ya da benzeri belgelerde bulunması gerekli bazı şekli bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kullanılmasına engel oluşturmadığı anlatılmak istenmiştir.”

“VUK’nın 3 maddesinde VUKun 227 maddesinin 3 fıkrası yollaması ile aynı Kanunun 230 vd maddelerinde belirtilen şekil şartları eksik olsa bile VUKun 3 maddesinin (B) bendi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispat edilebileceği vurgulanmıştır. Dolayısı ile şekil eksikliği olan bu tür belgelerin delil serbestisi ilkesinin hâkim olduğu adli ceza davasında kullanılmasına engel bir durumun bulunmadığı, şekil eksikliği nedeni ile VUKun 227 maddesinin 3 fıkrası gereğince fatura ve benzeri belgelerin idari denetimler açısından düzenlenmemiş sayılmasının bu belgelerin adli dava yönünden de yok sayılmasını gerektirmeyeceği kabul edilmelidir. Aksinin kabulü hâlinde düzenlediği veya kullandığı faturaları ibraz etmeyerek sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören ve yine kaçakçılık suçları arasında yer alan defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarıyla aynı fıkarda düzenlenen defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanununun 230 maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı

Doktrinde de Yargıtay'ın bu kararı isabetli bulunarak, şekil şartlarının ve iğfal kabiliyetinin suçun unsurunu teşkil etmediği ve içerik sahteciliğinin başka delillerle tespiti halinde suçun varlığının kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>153</sup> Ancak VUK'ta düzenlenmemiş sayılma hususunda idari ve cezai anlamda herhangi bir ayrımın bulunmadığı ve belgede zorunlu bilgilerin bulunmaması halinde VUK 359. madde anlamında da belgenin bulunmayacağı ve olmayan belge üzerinde suçun işlenemeyeceğini belirten görüş de bulunmaktadır.<sup>154</sup>

VUK madde 359'da belge kısmi veya tamamen sahte biçimde düzenlenebileceği hüküm altına almıştır. Bu anlamda belgenin kısmi ya da tamamen sahte biçimde düzenlenmesi sonuçta değişikliğe neden olmayacak ve iki durumda da suç oluşacaktır. Gerçek bir durum veya muamelenin yanında aynı zamanda gerçek olmayan bir durum veya muamelenin belge üzerinde gösterilmesi halinde kısmen sahte belgeden söz edilecektir. Bu kapsamda gerçekte var olan bir satışın yanında gerçekte olmayan bir satışın da yapılmış gibi yazılması hali kısmen sahte belge düzenlenmesine örnek olarak gösterilebilir.<sup>155</sup>

---

verme imkânının da kalmayacağı açıktır. Kanun koyucunun böyle bir amaç içerisinde olduğu düşünülemeyeceğinden söz konusu Kanunun 227 maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği sonucuna varılmalıdır.”

“VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUKun 359 maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCKdaki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUKun 3 maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUKdaki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanununun 359 maddesinin b fıkrasında yapılan bu düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın belgenin dosyaya getirilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir.” (Yargıtay CGK , 08.11.2018 T., 2018/11-427 E., 2018/517 K.) ; Yargıtay 11. CD, 16.06.2021 T., 2021/4836 E., 2021/5379 K. ; Yargıtay 11. CD, 15.06.2021 T., 2017/10010 E., 2021/5281 K. ; Yargıtay 11. CD. 25.05.2021 T. 2017/3256 E. 2021/4267 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>153</sup> ÜMİT, Ceyda, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), (Nisan 2021), s. 374 ; ŞİŞMAN, Gülden, Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, TBB Dergisi, (153), (Haziran 2020), s. 294

<sup>154</sup> “İlgili belgenin hangi hukuki ilişki ve durumlar nedeniyle kim tarafından düzenlenmesi gerektiği ile içermesi gereken zorunlu bilgiler vergini yasallığı ilkesine uygun bir biçimde yasa da yer almalıdır. Saklanması ve ibrazı VUK'da öngörülen bir belgenin VUK'da öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde VUK md 359 bağlamında bir belge bulunmuyor olacaktır. Olmayan belge üzerinde ise suç işlenemez”. (BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda/ GÜNEŞ KARAÇOBAN, Tuğçe/CANGÜLOĞLU Yasemin, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti, Fasikül Hukuk Dergisi, C. 10, Sa. 100, (2018), s.341-372 ; TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 43

<sup>155</sup> ARIKAN, Zeynep/BAKMAZ, Zübeyir, Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Y. 30, Sa. 162, (Kasım-Aralık 2020), s. 41 ; TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 46

Suçun konusunu oluşturan belgenin asıl veya suret olması arasında bir fark bulunmamaktadır. Zira maddede belgenin aslı veya suretinin sahte olarak düzenlenmesi halinde suçun oluşacağı belirtilmiştir. Suçun oluşması bakımından belge asıl veya suretlerinden herhangi birinin sahte şekilde düzenlenmesi yeterli olacaktır.<sup>156</sup> Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaada basılmış veya başka yerde basılmasına rağmen notere onaylatılmayan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi halinde bu belgeler de suçun konusunu oluşturacaktır.<sup>157</sup>

### **2.3.1.2. Fiil**

Sahte belge düzenleme suçunun fiili, gerçek bir durum veya muamele olmamasına rağmen bunlar varmış gibi belge düzenlenmesidir. Suçun oluşumu için düzenleme eyleminin gerçekleşmesi yeterli olup ayrıca sahte olarak düzenlenen bu belgenin kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.<sup>158</sup> Yine sahte belge düzenleme suçu sırf hareket suçu olup sahte belge düzenleme eyleminden sonra suçun oluşumu için ayrıca herhangi bir sonucun meydana gelmesine gerek yoktur.<sup>159</sup>

Sahte belge düzenleme eylemi kısmi olarak da gerçekleştirilerek kısmen sahtecilik yapılabilir. Yine sahte düzenleme eylemi asıl veya suretlerden herhangi birisi üzerinde gerçekleştirilebileceği gibi anlaşmalı matbaalarda basılmayan veya notere onaylatılmayan

---

<sup>156</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 47, 48

<sup>157</sup> CENGİZ, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu, s.137 ; İzmir BAM 6. CD, 22.09.2020 T., 2019/3872 E., 2020/1100 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>158</sup> Yargıtay 11. CD, 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K. ; Yargıtay 11. CD, 17.03.2014 T., 2013/20081 E., 2014/4921 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>159</sup> "... VUK'un 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; sanığın özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere komisyon karşılığı sahte ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemekten ibaret eyleminin VUK 'un 359/b-1 maddesine uyan suçu oluşturduğu..." (Yargıtay 11. CD, 05.06.2012 T., 2009/11359 E., 2012/1074 K.) ; Yargıtay 11. CD, 23.06.2004 T., 2003/5778 E., 2004/5696 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

belgeler üzerinde de gerçekleştirilebilir. Bu anlamda belirtilen belgelerde sahte düzenleme eyleminin gerçekleşmesi ile suç meydana gelecektir.<sup>160</sup>

### **2.3.1.3. Fail**

Tipe uygun ve hukuka aykırı fiili gerçekleştiren kimse, faildir. Her suçta en az bir fail bulunmaktadır ve TCK'daki düzenlemeler dikkate alındığında suçların faili ancak insan olabilmektedir. Zira hukuki anlamda eylem kabiliyeti ancak insana has durum olup ölmüş kimselerin, hayvanlar veya nesnelere bu şekilde kabiliyeti söz konusu değildir.<sup>161</sup> Bu anlamda TCK'nın 20. maddesindeki<sup>162</sup> şahsılık ilkesi ve tüzel kişiler bakımından ceza yaptırımının uygulanamayacağı ilkesi de dikkate alındığında tüzel kişilerin de fail olması mümkün değildir. Ancak tüzel kişiler bakımından aynı hükümden anlaşıldığı üzere güvenlik tedbirlerine ilişkin hükümler uygulanabilmektedir. Zaten tüzel kişiler bakımından hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması fiili imkansızlık nedeniyle mümkün de değildir.<sup>163</sup>

Sahte belge düzenleme suçunda fail bakımından özel bir nitelik aranmadığından özgü suçlardan olmayıp herhangi bir kişi bu suçun faili olabilir. Burada sahte olarak belgeyi düzenleyen kimse bu suçun failidir.<sup>164</sup> İlk bakışta vergi mükellefi, sorumlusu veya kanuni temsilcinin her zaman fail olabileceği düşünülse de, bunlar her zaman ve koşulda fail olmayabilirler. Burada önemli olan fiili kimin işlediğinin kesin olarak tespitidir. Bu husus cezaların şahsiliği ilkesi ile de bağdaşmaktadır. Fail bakımından ceza ve sorumluluk anlamında öncelikle özel düzenleme olan VUK'ta hüküm bulunup bulunmadığına bakılmalı, bulunmaması halinde genel hükümler içeren TCK'ya göre değerlendirme yapılmalıdır. Bu kapsamda küçükler, kısıtlılar, veli, vasi, kayyım, vergi sorumlusu, mirasçılar, adi şirket yöneticileri, tüzel kişiliği olmayan topluluklardaki kimseler, kanuni temsilci ve mükellef sahte belge düzenleme

<sup>160</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 50, 51 ; Yargıtay CGK, 11.07.2014 Tarih. 2012/11-1512 Esas. 2014/366 Karar. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>161</sup> DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara Seçkin Yayıncılık, 16. Baskı, 2021, s. 252

<sup>162</sup> TCK Madde 20 –“Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.”“(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.”

<sup>163</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 81

<sup>164</sup> KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, 2019, s. 159, 160

ile ilgili eyleme iştirakleri bulunmasa dahi VUK anlamında idari yaptırım bakımından sorumlulukları değerlendirilebilmektedir. Ancak suç bakımından özel bir düzenleme bulunmadığından genel hükümler çerçevesinde şahsilik ilkesi ve diğer hükümler dikkate alınarak eyleme iştirakleri bulunmadığı takdirde ve bunun yapılan araştırma ile tespiti halinde sorumlulukları oluşmayacaktır.<sup>165</sup>

Tüzel kişiler bakımından VUK'un 10/1. maddesinde<sup>166</sup> vergi hukuku anlamında kimlerin sorumlu olacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Ancak buradaki sorumluluk verginin maddi ve şekli ödevlerine<sup>167</sup> ilişkin olup VUK 333. maddesinde<sup>168</sup> suç bakımından fiili işleyenlerin sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece suç bakımından asli sorumlular, eylemin ayrıntılarına hakim olup bunları bilenler ve oluşumunda rolleri bulunan kimseler olacaktır.<sup>169</sup> Tüzel kişiler organları aracılığıyla iradelerini açıklamakta ve organları da gerçek kişilerden meydana gelmektedir. Bu gerçek kişilerin fiili işleme halinde tüzel kişiliğin eylemi gerçekleştirdiği şeklinde bir görüntü oluşsa da,<sup>170</sup> yukarıda belirtildiği üzere VUK 333. madde hükmü ile kanun koyucu suç bakımından organ sorumluluğundan uzaklaşarak ve temsilcilik kurumuna dayanan gerçek kişinin sorumlu olacağını kabul etmiştir.<sup>171</sup> Bu anlamda tüzel

---

<sup>165</sup> UĞUR, Hüsamettin/ELİBOL, Mert, Vergi Suçları, Ankara, Adalet Yayınları, 2. Baskı, 2016, s. 202, 209 ; YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 80;

“Adi ortaklık şeklinde işletilen ... Fabrikasını birlikte çalıştırdıklarını, kendisinin de satış işleri yaptığını söyleyen sanığın vekili marifetiyle son celse yaptığı savunması karşısında, adi ortaklığın idari işlerinden kimin sorumlu olduğu araştırılıp, ortaklığı idare ettiği belirtilen R.A. hakkında aynı tutanaklar nedeniyle açıklığı belirtilen davaya ait dosya getirilip, kesinleşip kesinleşmediği de incelendikten sonra adi ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde her bir ortağın müstakil ceza sorumluluğu göz önünde bulundurularak sanığın hukuki durumunun tayini gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi, yasaya aykırıdır.” (Yargıtay 9. CD. 26.10.1990 T., 1990/2636 E., 1990/3461 K.) ;

“Kanuni temsilci bakımından... diğer sanık O.G., C. Savcılığı ifadesinde adi ortaklık şeklinde işletilen akaryakıt istasyonunun sevk ve idaresinden kendisinin sorumlu olduğunu belirtmesi karşısında bu beyanı doğrulayan sanık A. G' nin suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci niteliğinde olmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır.” (Yargıtay 9. CD. 30.03.1994 T., 1994/696 E., 1994/1618 K.) ;

“adi bir ortaklığın 3 temsilcisinden biri yönetimden biri teknik işlerden biri ise alış-satıştan sorumlu olursa burada vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren alış-satıştan sorumlu temsilciyi sorumlu tutmak yasanın ve cezaların şahsiliğinin amacına uygun düşmektedir.” (Yargıtay 11. CD. 04.10.2001 T., 2001/8652 E., 2001/9034 K.)

<sup>166</sup> VUK M. 10 – “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”

<sup>167</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 81

<sup>168</sup> VUK M. 333 – “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur”

<sup>169</sup> PARLAR, Ali/DEMİREL, Güleç, Adli ve İdari VERGİ Suçları, Ankara Adil Yayınevi, 1. Baskı, 2002, s. 150

<sup>170</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 416

<sup>171</sup> TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 10

kişiliğin temsilcisinin tespitinin yapılması ve düzenleme fiilinde rolünün bulunup bulunmadığının araştırılması önem arz etmektedir. Tüzel kişiliği temsil yetkisine sahip kişi veya kişilerin tespiti, temsil yetkisinin devredilip edilmediği, devredilmiş ise devralan kişi veya kişilerin tespiti, bu belgelerin kim veya kimler tarafından düzenlendiği, belgelerde bulunana imza ve yazıların kime ait olduğunun tespiti ile ilgili araştırma yapılması gerekmektedir.<sup>172</sup> Yargıtay da bu kapsamda temsil yetkisinin kullanılması hususunun, yetki bölümündeki ağırlık ve sınırların, evrak üzerindeki temsil yetkisi hususunun yanında fiili olarak temsil yetkisinin kullanılması hususunun da, belgelerdeki imza ve yazıların kime ait olduğunun tespiti ile belgelerin verildiği mükelleflerin dinlenerek kiminle iş ve işlem yaptıkları, belgeleri kimden aldıklarının sorularak failin bu şekilde araştırılarak tespitinin yapılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>173</sup>

<sup>172</sup> ÇİĞLİ, Halil, Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri, Terazi Hukuk Dergisi, C. 10, Sa. 107, (Temmuz 2015), s. 52, 53

<sup>173</sup> “Sanık Özay'ın aşamalarındaki savunmalarında ısrarla suça konu şirketin yasal temsilcisi olsa da sağlık sorunları nedeniyle şirketin işlemlerini kendisinin takip etmediğini, bu işlemlerin vekalet verdiği ortağı Taner tarafından yürütüldüğünü beyan etmesi, sanık Nurullah'ın da müned suçu işlemediğini belirtmesi, davaya dayanak teşkil eden vergi suçu/tekniki raporları içeriğinde de şirkete ait belgelerdeki imzaların sanık Özay'a ait olmadığını belirtilmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından”; “suça konu şirketten fatura aldıkları ileri sürülen mükellefler araştırılarak bunlarla ilgili karşıt inceleme yapılmışsa karşıt inceleme raporları ve dayanağı belge asıllarının/ dava açıldığının tespiti halinde ilgili dava dosyalarının onaylı örneklerinin dosya arasına celp edilmesi, şirketin 2005-2006 takvim yıllarına ilişkin beyanname ve diğer belge asıllarının ilgili” “vergi dairelerinden celbi ile sanıklar ve şirket ortağı Taner'in huzurda usulünce imza, rakam ve yazı örneklerinin alınması, varsa kamu kurum ve kuruluşları, seçim kurulları, banka şubelerindeki tatbiki medar imza örnekleri de getirilerek, daha önce dosya arasına celp edilen vergi beyannameleri ile belgeler de yapılacak imza tetkiki kapsamına dahil edilerek söz konusu beyanname ve şirkete ait belgelerdeki yazı, rakam ve imzaların sanıklara ve şirket ortağı Taner'e ait olup olmadığının belirlenmesi için usulünce imza incelemesi yaptırılması, sanık Özay'dan ortağı Taner'e şirket işlemleri için verdiği vekaletnamenin istenmesi ve Taner'in tanık sıfatıyla beyanına başvurulmasından sonra sanık Nurullah'ın suça ne şekilde iştirak ettiği de açıklanarak toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması” (Yargıtay 11. Ceza Dairesi. 03/07/2014 T., 2012/27628 E., 2014/13335 K.) ;

“Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğu düzenleyen 213 sayılı yasanın 10. Maddesinde yer alan tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği 333. Maddenin 4369 sayılı yasayla değişik son fıkrasında da 359. Madde de yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359. ve 360. Maddelerde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı şeklindeki hükmü ve tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması, suçun eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, dairemizin süreklilik gösteren içtihatları Ceza Genel Kurulunun 17/12/1990 gün ve 312/340 sayılı kararında da açıklandığı üzere, cezanın şahsiliği ilkesine de bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı ve buna göre mevcut olması halinde temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle suça konu olup sahte oldukları anlaşılacak faturaların temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekirken yönetici durumunda sorumlu olduklarından bahisle her iki sanığın mahkumiyetlerine hükmolunması, kanuna aykırı.” (Yargıtay 11. CD, 09/05/2002 T., 2002/1198 E., 2002/395 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

#### 2.3.1.4. Mağdur

Mağdur kelime anlamıyla “*haksızlığa uğramış kimse*” olarak ifade edilmektedir.<sup>174</sup> Ceza hukukunda, yasada belirtilen suçun konusuyla menfaatin ait olduğu kimse ya da kimseler suçun mağduru.<sup>175</sup> Dar anlamda mağdur, sadece gerçek kişi veya kişiler olup mutlaka her suçta bir mağdur bulunur. Tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşları suçun mağduru olamazlar, ancak koşulların oluşması ile daha geniş anlam ifade suçtan zarar gören olurlar.<sup>176</sup> Bu anlamda sahte belge düzenleme suçunda menfaati ihlal edilen toplumdaki tüm bireyler suçun mağduru kabul edilmektedir.<sup>177</sup> Maliye Hazinesi de suçtan zarar görendir ve yargılamanın her safhasında yargılamaya dahil olarak yargılamayı takip edebilir.<sup>178</sup>

#### 2.3.2. Manevi Unsur

Bu unsura, gerçekleştirilen eylemle gerçekleştiren kişi arasında oluşan psikolojiye ilişkin bağ denilmektedir. Söz konusu bağın kurulumu olmadan suç oluşumundan söz edilmesi mümkün değildir.<sup>179</sup> Diğer bir anlatımla manevi unsur eylemi gerçekleştiren kişinin kusurlu iradesidir.<sup>180</sup> Kusurluluk ise iki unsuru olan kast ve taksirden oluşmaktadır.<sup>181</sup> TCK madde 21/1’de “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” şeklinde düzenleme ile suç oluşumu için bilinerek ve istenilerek eylemin gerçekleştirilmesi ile oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Sahte belge düzenleme suçu da bu anlamda kasten işlenebilen suçlardan olup, sahtecilik ile gerçeğin

<sup>174</sup> <http://sozluk.gov.tr>, (E.T. 25.07.2021)

<sup>175</sup> ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 16. Baskı, 2020, s. 223; TOROSLU/TOROSLU, Ceza Hukuku Genel Kısım, s. 114

<sup>176</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 82 ; ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 224

<sup>177</sup> TAŞDELEN, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, s. 23-26

<sup>178</sup> Yargıtay 11. CD, 28/06/2021 T., 2017/10459 E., 2021/6004 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>179</sup> ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 242

<sup>180</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 100

<sup>181</sup> ERMAN, Sahir, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, Maliye Araştırma Merkez Konferansları Dergisi, Sa. 15, 1968, s. 83

değiştirildiğinin bilinmesi ve istenmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Ayrıca başka sonuç ve durumunun varlığına bakılmasına gerek yoktur.<sup>182</sup>

Sahte belge düzenleme fiili ile ilgili VUK'ta özel bir saik belirtilmediğinden bu suç genel kastla işlenen suçlardandır.<sup>183</sup> Bu nedenle kastın bulunup bulunmadığının ayrıca araştırılmasına gerek yoktur.

Taksir ise TCK'nın 22. maddesinde<sup>184</sup> düzenlenmiş olup, istenerek yapılan fiilin istenmeyen kanuna aykırı sonuç doğurmasıdır.<sup>185</sup> Taksirli hareketin cezalandırılabilmesi için bunun kanunda açıkça öngörülmüş olması gerekmektedir(TCK m. 22/1). Sahte belge düzenleme suçu ile ilgili olarak VUK'ta taksirli eylem ile işlenebileceğine dair bir hüküm yer almadığından bu suç taksirle işlenebilen suçlardan değildir.

### 2.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Ceza hukuku bakımından suçun oluşumu için gerçekleştirilen eylem aynı zamanda hukuk kurallarına aykırı olmalıdır. Bu aykırılık ile suçun oluşumu söz konusu iken, kanunda sayılan hukuka uygunluk sebeplerinin bulunması ile hukuka aykırılık durumu ortadan kalkmakta ve eylem suç olmaktan çıkmaktadır.<sup>186</sup> Sahte belge düzenleme suçuna ilişkin özel olarak hukuka uygunluk sebepleri bakımından VUK herhangi bir ayrı düzenleme getirmemiştir. Bu nedenle genel hükümler olan TCK'daki hukuka uygunluk sebepleri sahte belge düzenleme suçu bakımından da geçerlidir.<sup>187</sup> Hukuka uygunluk sebepleri ise, kanunun emrini icra, amirin emrini ifa, meşru savunma, ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması olarak düzenlenmiştir. İzah

<sup>182</sup> OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, 2016, s. 380, 381

<sup>183</sup> ERMAN, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, s. 83, 84

<sup>184</sup> TCK M. 22 – “Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır”. “(2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.” “(3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır”

<sup>185</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 102

<sup>186</sup> ALACAKAPTAN, Uğur, Suçun Unsurları, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s. 98

<sup>187</sup> BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık, 2. Baskı, 2015, s. 95

edilen bu sebepler sahte belge düzenleme suçu bakımından da uygulamada görülmesi pek mümkün olmasa da farklı bir özellik arz etmeden genel hükümler çerçevesinde geçerlidir.

#### 2.3.4. Netice

Suçun unsurlarından olan ve hukuken anlam verilen, kişinin ihmal veya icra niteliğindeki davranışları sonucu olarak dış dünyada oluşan değişikliğe netice denilmektedir.<sup>188</sup> Bazı suçlar harekete bağlı olup hareketin gerçekleşmesi ile suç oluşmaktadır. Bazı suçlar ise ancak neticenin meydana gelmesi ile oluşmaktadır. Hareketin gerçekleşmesi ile oluşan suçlar sırf hareketli suçları, neticenin oluşması ile meydana gelen suçlar da neticeli suçlar olarak adlandırılmaktadır.<sup>189</sup> VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, madde 359/a-1 metninde bulunan “...veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler...” şeklindeki düzenleme ile belirtilen suç hariç sırf hareket suçlarındandır. Dolayısıyla bu kapsam içinde bulunan sahte belge düzenleme suçu da sırf hareket suçu olup, düzenleme hareketinin gerçekleşmesi ile suç meydana gelmekte ve ayrıca bir sonucun oluşması gerekmemektedir.<sup>190</sup> Bu anlamda vergi matrahındaki değişiklik veya vergi ziyaının meydana gelmesi suçun oluşumu için bir anlam ifade etmemekte, sadece vergi kabahati için farklı değerlendirme yapılması anlamını ifade etmektedir.<sup>191</sup> Yargıtay da aynı şekilde, vergi ziyaının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın hareketin gerçekleşmesi ile suçun tamamlandığını kabul etmektedir.<sup>192</sup>

<sup>188</sup> HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku, Ankara, Adalet Yayınevi, 26. Baskı, 2022, s. 157

<sup>189</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 323 ; ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 190, 191

<sup>190</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 35 ; ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 461

<sup>191</sup> BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 93

<sup>192</sup> “...01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 213 sayılı yasanın 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; özel Gider indiriminde kullanılmak üzere suça konu faturaları düzenleyenle alan arasında gerçek bir alım-satım olmadığından bu faturaların sahte olarak kabulü gerektiği ve sanığın eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1. maddesinde öngörülen suçu oluşturacağı...”, (Yargıtay 11 CD. 11/05/2010 Tarih. 2007/9219 Esas 2010/5944 Karar) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

## 2.4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

Sahte belge düzenleme suçuna ilişkin olarak özel görünüş biçimlerini teşebbüs, iştirak ve içtima oluşturmaktadır. Bu başlık altında belirtilen kurumlar incelenecektir.

### 2.4.1. Teşebbüs

Suç, suç yolu olarak adlandırılan ve çeşitli aşamaların bulunduğu süreçten geçildikten sonra meydana gelmektedir. Bu süreçte ilk olarak suçun nasıl işleneceğine dair düşünce proje haline getirilir. Buna düşünce aşaması denilmektedir. Daha sonra hazırlık aşaması ile suçun gerçekleştirilmesine yönelik hazırlık hareketleri yapılır.<sup>193</sup> Bu iki aşamada toplum düzeninin henüz bozulmadığı kabul edildiğinden ve de bu aşamalar ile ilgili suç oluştuğuna dair düzenleme bulunmadığından bu aşamalarda cezalandırma yoluna gidilmesi söz konusu değildir.<sup>194</sup> İcra aşamasında ise artık fail elverişli hareketlerle suç alanına girmekte ve eylemi gerçekleştirmekte, neticenin meydana gelmesi ile de son aşama oluşmakta ve suç tamamlanmaktadır.<sup>195</sup>

TCK'nın 35. maddesinde<sup>196</sup> teşebbüse ilişkin düzenleme ile tanım yapılmıştır. Buna göre teşebbüs, kişinin işlemeyi kast etmiş olduğu suçun icra hareketlerine başlamasına rağmen elde bulunmayan nedenlerle suçun tamamlanamamasıdır.<sup>197</sup> Burada görüldüğü üzere teşebbüs için icra hareketlerine başlanmış olması gerekmektedir.<sup>198</sup> Ayrıca belirtmek gerekir ki suçun icra hareketlerine başlamasına rağmen elde bulunmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması

---

<sup>193</sup> DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 488, 489

<sup>194</sup> CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide/ÇAKMUT, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul, Beta Yayıncılık, 8. Baskı, 2014, s. 433

<sup>195</sup> DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 489

<sup>196</sup> TCK M. 35- "Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur"

<sup>197</sup> BOZDAĞ/BAYRAKLI, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, s.16

<sup>198</sup> DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 496

halinde teşebbüsten, ancak icra hareketlerine başladıktan sonra failin kendiliğinden suçü tamamlamaması halinde ise gönüllü vazgeçmeden söz edilecektir.

Teşebbüs, maddi suçlarda yani neticenin meydana gelmesi gereken suçlarda mümkünken, hareketin yapılması ile tamamlanan, sonucu harekete bitişik olan suçlarda kural olarak mümkün değildir. Ancak hareket suçlarında da, hareketin kısımlara ayrılması mümkün ise teşebbüsten söz edilebilir. Bu nedenle teşebbüsün oluşup oluşmaması hareketin bölünüp bölünmemesine bağlı olduğu söylenebilir.<sup>199</sup>

VUK'ta 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte vergi kaçakçılık suçlarının oluşumu için vergi ziya şartının kaldırılması ile madde 359/a-1 metninde bulunan "...veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler..." şeklindeki düzenleme ile belirtilen suç hariç, diğer vergi kaçakçılık suçları ve de bunlardan biri olan sahte belge düzenleme suçü maddi suç olmaktan çıkarılmış ve şekli suçü dönüştürülmüştür.<sup>200</sup>

Sahte belge düzenleme suçü, belgenin düzenlenmesi anı ile oluştuğundan ve ayrıca bir netice de aranmadığından ani suç ve de sırf hareket suçlarındandır. Ancak bu anlamda icra hareketlerinin kısımlara bölünüp bölünmemesine bağlı değerlendirme yapılmalıdır. Burada icra hareketlerinin kısımlara bölünüp bölünmediği hususunda yani sahte belge düzenleme suçunun teşebbüse elverişli olup olmadığı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, sahte belge düzenleme suçü, neticesi harekete bitişik suç olduğundan, icra hareketlerinin bu nedenle kısımlara bölünmesinin de mümkün olmadığından teşebbüse elverişli değildir.<sup>201</sup> Ayrıca düzenlenen belgenin unsurlarının eksik olması ile düzenlenmemiş

<sup>199</sup> ALACAKAPTAN, Suçun Unsurları, s. 51 ; DEMİRBAŞ, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 505, 506

<sup>200</sup> ÇAVUŞ, Adnan, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, 2016, s. 226

<sup>201</sup> "...sahte olarak düzenlemek ....şeklinde düzenlenmiştir. dış aleme yansıyan bu hareketler incelendiğinde, bu hareket tiplerinin parçalara ayrılmasının mümkün olmadığı görülecektir. Bu nedenle, bu tür hareketlerle vergi

sayılacağından zaten teşebbüsün mümkün olmadığı da belirtilmiştir.<sup>202</sup> Diğer görüş ise, sahte belge düzenleme suçunun teşebbüse elverişli olduğunu, örneğin belgenin sahte olarak doldurulduğu ve imza aşamasında iken elde olmayan nedenlerle imzanın atılmaması ve failin yakalanması halinde eylemin teşebbüs aşamasında kalacağını belirtmektedir.<sup>203</sup>

Yargıtay da daha önce sahte belge düzenleme suçu ile ilgili olarak belgenin VUK'ta öngörülen unsurları taşımaması halinde belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağını dikkate alarak suçun oluşmayacağı yönünde kararlar vermektedir.<sup>204</sup> Bu nedenle belge unsurlarının tamamlanmaması halinde zaten hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiğinden teşebbüs ile ilgili olarak değerlendirme yapılması da mümkün olmamaktaydı. Nitekim sahte belge düzenleme suçuna teşebbüs ile ilgili herhangi bir karar da verilmemiştir. Zaten vergi idaresi de ulaştığı belgelerde veya tespit edebildiği hallerde belgenin unsurlarının eksik olması halinde ihbarda bulunmadığı da gözlemlenmiştir.<sup>205</sup> Ancak Yargıtay daha sonra isabetli bir kararla VUK'ta düzenlenen belge unsurlarının eksik olması halinde dahi bu unsurların suçun unsurunu teşkil etmediğini ve belgede eksik unsurların bulunmasına rağmen suçun oluşacağını kabul ederek görüş değişikliğine gitmiştir.<sup>206</sup> Bu nedenle kanaatimce Yargıtay'ın yerinde olan bu görüş değişikliği de dikkate alındığında sahte belge düzenleme suçu hareketleri olayın durumuna göre kısımlara ayrılabilirdiğinden teşebbüse elverişli suçlardandır. Zira belge unsurlarının eksik olması suç bakımından dikkate alınmaması halinde yukarıda verilen imza atılmadan yakalanma örneğinde olduğu gibi hareket kısımlara bölünebilecek ve teşebbüsten söz edilebilecektir.

Son olarak gönüllü vazgeçme bakımından da, teşebbüsün mümkün kabul edilmesi halinde eylemin geldiği aşama bakımından gönüllü vazgeçme ile ilgili değerlendirme

---

*kaçakçılığı suçuna teşebbüs mümkün değildir.*"(BOZDAĞ/BAYRAKLI, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, s.29, 33)

<sup>202</sup> BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 10, Sa. 37, (Ocak 2019), s. 19 ; ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 229 ; UĞUR/ELİBOL, Vergi Suçları, s. 489

<sup>203</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 512

<sup>204</sup> Bu hususa bkz: Çalışmanın suçun konusu başlıklı bölümü

<sup>205</sup> "vergi raporunda "faturaların imzasız olması, sahte belge olarak kullanıldıklarına ve bu fiilden menfaat temin edildiğine dair bir tespit yapılamamış olması nedeniyle VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçu sayılan sahte belge düzenleme fiilinin tamamen oluşmadığı,... Bu nedenle VUK'un 359. maddesine göre yapılacak bir işlem bulunmamaktadır." görüşünün bulunduğu görülmekle..." (Yargıtay 11 CD 06/12/2017 T., 2017/11309 E., 2017/8665 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>) : **görüldüğü üzere unsurların eksikliği vergi raporunda belirtilmiş ve sahte belge düzenleme suçunun oluşmadığı kanaatiyle mütalaa verilmemiştir.**

<sup>206</sup> Yargıtay CGK, 08.11.2018 T., 2018/11-427 E., 2018/517 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

yapılabilir. Ancak teşebbüsün kabul edilmemesi halinde sahte belge düzenleme suçu gönüllü vazgeçmeye de elverişli kabul edilmeyecektir.

## 2.4.2. İştirak

İştirak, suç işlenmesi ile ilgili iki veya daha fazla kişinin vermiş oldukları kararın sonucu olarak tipe uygun eylemi gerçekleştirmeleridir. Suça iştirak için, ortak iradeleri bulunan birden fazla kişinin hareketlerine başlayarak suçun icrasını başlatmaları gerekmektedir.<sup>207</sup> TCK'da 37-41. maddeler arasında suça iştirak ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. TCK madde 37'de faillik ve başkasını araç olarak kullanımda faillik,<sup>208</sup> TCK madde 38'de azmettirme,<sup>209</sup> TCK madde 39'da yardım etme,<sup>210</sup> TCK madde 40'ta bağlılık kuralı<sup>211</sup> ve TCK madde 41'de iştirak halinde gönüllü vazgeçme<sup>212</sup> ile ilgili hükümler düzenlenmiştir.

VUK'taki "*Cezada indirim*" başlığını taşıyan madde 360 metninde "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek*

<sup>207</sup> CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, "Türk Ceza Hukukuna Giriş", s. 468 ; GÖREN, Ömer, Vergi Ceza Hukukunda İştirak, Ankara Barosu Dergisi, Sa. 2, (2013), s. 360

<sup>208</sup> "TCK Madde 37- (1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır."

<sup>209</sup> "TCK Madde 38- (1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. (2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz."

<sup>210</sup> "TCK Madde 39/2- (2) Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak."

<sup>211</sup> "TCK Madde 40- (1) Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir."

<sup>212</sup> "TCK Madde 41- (1) İştirak halinde işlenen suçlarda, sadece gönüllü vazgeçen suç ortağı, gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır. (2) Suçun; a) Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması, b) Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması, Hallerinde de gönüllü vazgeçme hükümleri uygulanır."

*cezanın yarısı indirilir.*” şeklinde düzenleme ile sahte belge düzenleme suçu bakımından da iştirak ile ilgili durumlarda genel hükümler içeren ve yukarıda belirtilen iştirake ilişkin hükümler uygulanacaktır.<sup>213</sup> Ancak iştirak hükümlerinin uygulanması sonucu iştirak edenlerin iştirakinin ne şekilde olduğunun tespiti ile eylemin sabit görülmesi halinde menfaat temini olup olmadığına bakılacak ve olmaması halinde cezada indirim yoluna gidilecektir. Buradaki menfaat maddi menfaat olmalıdır.<sup>214</sup> Bu menfaat, örneğin, muhasebecinin muhasebecilik hizmeti karşılığı aldığı ücret veya çalışanın aldığı maaş gibi olmamalı, ikinci bir menfaat olmalıdır. Bu ücretler haricinde örneğin kaçırılan vergiden pay verilmesi gibi bir menfaat olmalıdır.<sup>215</sup>

Son olarak VUK madde 359’da düzenlenen sahte belgenin düzenlenmesi, sahte belgenin kullanılması, muhteviyati itibari ile yanıltıcı olan belgenin düzenlenmesi ya da bunun kullanılması gibi kaçakçılık suçları birbiri ile bağımsızlığı olan farklı suçlar olduğundan, kullananın düzenleyene veya düzenleyeninin de kullanana iştiraki mümkün değildir.<sup>216</sup>

### 2.4.3. İçtima

Kural olarak ceza hukukunda tipe uygun her eylem ayrı suçun oluşumuna neden olur ve her suçun oluşumu ile farklı ve bağımsız cezalandırma yoluna gidilir. İçtima ise bu kuralın istisnasını oluşturmakta ve bir eylemle ayrı ayrı suçların gerçekleşmesi veya farklı zamanlarda

<sup>213</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 107

<sup>214</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 108 ; “...TCK'nin 37-39. maddeleri uyarınca suça, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceğinden, iştirakin niteliğinin belirlenmesi ve VUK'nin 360. maddesine göre sanığın suçtan menfaat elde edip etmediğinin araştırılması, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin 2008 yılı ocak ve şubat ayı beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması...” (Yargıtay 11. CD, 16.06.2020 T., 2017/1097 E., 2020/3153 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>215</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 210

<sup>216</sup> “vergi tekniği raporunda, sanığın “Birikimci Tekstil Limited Şirketinden aldığı sahte faturaları kullandığının” “belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olamayacağı karşısında hangi faturaların sanık tarafından sahte olarak düzenlendiği karar yerinde açıklanmadan yazılı şekilde 2000 takvim yılında” “sahte fatura düzenlemek” suçundan mahkûmiyetine karar verilmesi” (Yargıtay 11. CD, 21.04.2008 T., 2008/110 E., 2008/3537 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

gerçekleşen eylemlerin aynı suçun oluşumuna neden olması suçların içtiması olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>217</sup> Suçların içtimasında belirtildiği üzere bir fiil ile birden fazla farklı suç işlenmesine rağmen veya aynı suçun birden fazla farklı zamanlarda işlenmesine rağmen tek bir ceza verilmesi durumu öngörülmüştür. VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak suçların içtiması hususunda herhangi bir özel düzenleme öngörülmediğinden bu hususta genel düzenleme olan TCK madde 42'de bulunan bileşik suça, madde 43'te bulunan zincirleme suça ve madde 44'te bulunan fikri içtimaya ilişkin hükümler uygulanacaktır.<sup>218</sup>

Bileşik suç, TCK'nın 42. maddesinde düzenlenmiş olup bu maddeye göre, bir suçun diğer suçun unsurunu oluşturması veya bir suçun diğerinin ağırlaştırıcı nedenini oluşturması halinde eylemin tek sayılması bileşik suçtur ve bu suçlarda içtima hükümleri uygulanmamaktadır.<sup>219</sup> Yağma suçu bu anlamda örnek olarak gösterilebilir. Bileşik suçta tipe uygun tek ceza verilir. Bileşik suç vergi kaçakçılığı suçları ve haliyle sahte belge düzenleme suçu bakımından elverişli değildir.<sup>220</sup>

Fikri içtima, TCK madde 44'te aynı başlık altında düzenleme getirilmiş olup failin tek eylemle birden çok farklı suçun meydana gelmesine neden olmasıdır. Buna farklı neviden fikri içtima denilmektedir.<sup>221</sup>

İçinde sahte belgenin düzenlenmesine ilişkin konumuzu oluşturan suçun da bulunduğu VUK madde 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının tek eylemle birden fazla farklı şekilde işlenmesi halinde tek ceza verilip verilemeyeceği hususunda görüş farklılıkları mevcuttur. Bir görüşe göre, VUK madde 359'da düzenlenen ve alt bentlerde eylemleri belirtilen ve sayılan suçların seçimlik hareketli suçlar olduğu ve burada sayılan eylemlerin birinin veya bir kaçının gerçekleştirilmesi durumunda tek suçun olduğu kabul edilmeli, suçlardan daha

---

<sup>217</sup> NARTER, Recep/SARICAOĞLU, Ercan, Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Sa. 1-2, (2013) s. 79

<sup>218</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 132, 133

<sup>219</sup> TCK M. 42- "Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz"

<sup>220</sup> BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 134, 137

<sup>221</sup> DÖNMEZER /ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, s. 381 ; TCK Madde 44- "(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır"

ağır ceza öngören seçilerek bu suçtan cezalandırılma yoluna gidilmelidir.<sup>222</sup> Diğer görüşe göre ise, VUK madde 359’da öngörülen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili eylemler farklı bentlerde sayıldığından ve bu bentlerde seçimlik hareketler düzenlendiğinden aynı bentte sayılan eylemlerden birden fazla gerçekleşmesi halinde bir suç işlendiğinin kabulü ile tek cezalandırma, farklı bentlerde sayılan eylemlerin gerçekleşmesi halinde ise ayrı ayrı suç oluşturduğu kabul edilerek ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmelidir.<sup>223</sup> Son olarak uygulamada da kabul edilen, vergi kaçakçılık suçlarının seçimlik hareketli suçlar olmayıp aynı bentte düzenlenen eylemlerin ayrı ayrı suç teşkil ettiği ve fikri içtima uygulanamayacağını benimseyen görüş de bulunmaktadır.<sup>224</sup>

Yargıtay da sahte belgenin düzenlenmesi ile kullanılması fiillerinin birbirinden bağımsızlığı olduğunu ve farklı farklı suçlar oluşturduğunu kabul etmektedir. Burada failin sahte olarak düzenlediği belgeyi kullanması halinde ise hem düzenleme suçunun hem de kullanma suçunun oluşmayacağını, sadece düzenleme suçunun gerçekleşeceğini, sahte belge kullanma suçunun oluşumu için bir başkasının düzenlediği belgenin kullanılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>225</sup> Yine sahte belge düzenleme suçu ile VUK’un 359. maddesinde diğer bentlerde düzenlenen suçların birlikte işlenmesi halinde ayrı ayrı suçların oluşacağını da kabul

---

<sup>222</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 135, 136, 323 ; YİĞİT, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2004, s. 43

<sup>223</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 213 ; bkz: vergiye ilişkin kaçakçılık suçunun alt bentlerde düzenlenmesi ve seçimlik hareketli suç olması ile ilgili: DONAY, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s. 126 ; ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 439, 444, 447

<sup>224</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 111, 112, 115, 116 ; BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 134 ; YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 36 ; “Sahte fatura kullanma” ile “sahte fatura düzenleme” suçlarının farklı, birbiri ile bağımsızlığı bulunan suçlardan olduğu, birbirlerinin unsurlarını teşkil etmediği ve bu suçların birbirlerine dönüşmeyecekleri, Şanlıurfa Cumhuriyet Başsavcılığının 09.09.2014 tarihli, 2014/7844 esas sayılı iddianamesi ile mütalaa bakımından uygunluğu olduğundan 2008 ile 2009 takvimi yıllarına ilişkin sahte faturanın kullanılması suçundan davanın açılmış olduğu, sahte faturanın düzenlenmesi suçundan açılan bir davanın bulunmadığı anlaşılmak,..” (Yargıtay 11. CD, 01.07.2021 T., 2021/2502 E., 2021/6165 K.) ; Yargıtay 11. CD, 30.06.2021 T., 2021/9140 E., 2021/6103 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>225</sup> “...Vergi suçu raporu ve Mersin Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı 11.10.2012 tarihli mütalaasının sanıklar hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek suçuna ilişkin olduğu, failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı faturayı kullansa bile “sahte fatura düzenleme” suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği faturayı kullanması halinde ise “sahte fatura kullanma” suçunun oluşacağı, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenlemek” ile “sahte fatura kullanmak” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeksizin sanıklar hakkında “2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek ve kullanmak” suçlarından hükümler kurularak hükmün karıştırılması,..” (Yargıtay 11. CD, 17.01.2019 T., 2016/6690 E., 2019/573 K.) ; benzer kararlar için bkz: Yargıtay 11. CD, 10.12.2018 T., 2016/5563 E., 2018/10104 K. ; Yargıtay 11. CD, 26.11.2018 T., 2016/1851 E., 2018/9473 K. ; Yargıtay 11. CD, 22.11.2018 Tarih., 2016/4681 Esasa, 2018/9425 Karar. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

etmektedir.<sup>226</sup> Ancak Yargıtay'ın sahte belge düzenleme suçu ile VUK'un 359. maddesinde diğer bentlerde düzenlenen suçların birlikte işlenmesi halinde fikri içtima hükümlerinin uygulanacağını kabul ettiği durumlar da bulunmaktadır. Burada belgelerin bazılarının sahte ve bazılarının muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak aynı anda düzenlenmesi durumunda TCK madde 44 gereğince fikri içtimaya ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiğini belirtmiştir.<sup>227</sup> Son olarak failin aynı takvim yılı içerisinde farklı mükellefiyetler adı altında veya farklı şirket temsilcisi olarak birden fazla sahte belge düzenlemesi halinde her bir mükellefiyet veya şirket adına düzenlediği belgeler ile ilgili olarak mükellefiyet veya şirket sayısınca suçun oluştuğunu da kabul etmektedir.<sup>228</sup>

Kanaatimce sahte belge düzenleme suçu VUK'un 359. maddesinde sayılan suçlar arasında bu hususta VUK'ta özel düzenleme bulunmadığından TCK hükümleri dikkate alınarak niteliği uygun düşüğü eylemlerde fikri içtima hükümlerinin uygulanması, niteliği uygun

---

<sup>226</sup> "1-Kayseri Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 28/10/2010 tarihli iddianameyle VUK'nin 367. madde ile kovuşturma koşulunu oluşturan mütalaanın ve vergi suçu raporunun uygun olarak sanık hakkında, "2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve defter ve belgeleri gizleme" suçlarından kamu davası açıldığı, birbirinden ayrı ve bağımsız suç oluşturan "sahte fatura düzenleme" ve "defter ve belgeleri gizleme" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği ve 2010 takvim yılı sahte fatura düzenleme ile defter ve belgeleri gizleme suçlarından ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden, gerekçede "sanığın eyleminin sahte fatura düzenleme suçunu oluşturmuyup defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunu oluşturduğu "belirtilerek defter ve belgeleri gizleme suçundan hüküm kurulması,..." (Yargıtay 11. CD, 17.02.2021 T., 2017/9587 E., 2021/1563 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>227</sup> "Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.03.2014 tarih, 2012/11-1382 Esas, 2014/124, 11.07.2014 tarih, 2012/11-1512 Esas, 2014/366 sayılı kararlarında da belirtildiği üzere, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK'nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK'nin 359/b-1. maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği somut olayda, mütalaa ve eklerinde sanığın sahte fatura düzenleme eyleminin yanında, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge de düzenlediğinin belirtilerek bu yönde iddianame düzenlenmiş olması karşısında, sanığın bir takvim yılında düzenlemiş olduğu sahte fatura ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme eylemlerinin zincirleme şekilde işlenmiş sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı ve her takvim yılı için 213 sayılı TCK'nın 359/b-1 ve TCK'nın 43. maddesi uyarınca tek suçtan cezalandırılması gerektiği gözetilmeden, hükmün gerekçesinde suç vasfında yanılıya düşmek suretiyle defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan bahsedilerek beraat kararı verilmesi, ..." (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.07.2018 Tarih, 2016/7410 Esas, 2018/6274 Karar) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>228</sup> "...Sanık hakkında düzenlenen 25.12.2013 tarih ve 2013-A-362/35 sayılı vergi suçu raporu ve eklerine göre; sanığın aynı takvim yıllarında farklı mükellefiyet kayıtları bulunan şirketlere ait faturaları sahte olarak düzenlenmek şeklinde gerçekleşen eylemlerinin, birbirinden bağımsız ve şirket/mükellefiyet sayısınca suç oluşturacağı gözetilmeden, her bir takvim yılı için zincirleme biçimde işlenmiş tek suç olarak kabul edilmesi aleyhe temyiz bulunmadığından bozma nedeni yapılmamış..." (Yargıtay 11. CD. 19.11.2018 Tarih., 2016/1781 Esas, 2018/9194 Karar.) ; bezer kararlar için bkz: Yargıtay 11. CD, 09.04.2019 T., 2017/1890 E., 2019/3695 K ; Yargıtay 11. CD. 18.12.2018 T, 2018/5914 E, 2018/10582 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

düşmediği takdirde fikri içtima hükümlerinin uygulanmaması gerekir. Zira ilgili maddede vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin eylemler tek tek sayılma yöntemi ile belirlenmiş ve belirtilen eylemlerin birçoğunun uygulamada aynı anda birlikte gerçekleşme durumunun bulunmadığı ve eylemlerin davranışsal durumlarının birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Örneğin sahte belge düzenleme eylemi ile istenilen belgeleri ibraz etmeme eylemi nitelik olarak farklı davranışları barındırması ve aynı anda tek eylem ile gerçekleşme durumunun pek mümkün olmaması nedeniyle fikri içtima hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Ancak sahte belgenin düzenlenmesi eylemi ile muhteviyati itibarı ile yanıltıcılık niteliği bulunan belgenin düzenlenmesi eylemlerinin benzer nitelikte olması ve aynı anda tek eylem ile gerçekleşmesi mümkün olması nedeniyle fikri içtima hükümleri uygulanmalı ve daha ağır ceza içeren hüküm dikkate alınmalıdır.

VUK'taki “Suçlarda birleşme” başlığını taşıyan madde 340 metni “*Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.*” şeklinde düzenleme ile verginin ziyasına ve usulsüzlüğüne ilişkin cezalarla vergi kaçakçılığı suçlarına dair cezaların ve başka kanunlardaki cezaların birleştirilemeyeceği ve kabahat fiillerinin aynı zamanda 359. maddedeki suçlardan birini oluşturması halinde kabahatten işlem yapılması suç ile ilgili işlem yapılmasına engel teşkil etmeyeceğini hüküm altına almıştır. Aynı yönde VUK madde 344/2’de “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” hükmü ile ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK’un 367. maddesinde de VUK’un 359. maddesinde sayılan eylemlerden dolayı kabahatten işlem yapılması vergi kaçakçılık suçlarından işlem yapılmasına engel olmadığı gibi, vergi kaçakçılık suçlarından işlem yapılması da kabahatten işlem yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Yine maddede ceza mahkemesi kararları kabahatten işlem yapılması anlamında vergi idaresinin kararlarına etkili olmadığı ve vergi idaresinin kararlarının da ceza mahkemesi üzerinde etkili olmadığı da düzenlenmiştir.<sup>229</sup>

<sup>229</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 110, 112

VUK Madde 367/5, 6 – “(5) 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez”. “(6) Ceza mahkemesi kararları, bu

Aslında KK 15/3. maddesindeki “(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” şeklindeki düzenleme dikkate alındığında aynı eylemin hem kabahati hem de suçu oluşturması durumunda sadece suç bakımından işlem yapılacağı, suçtan işlem yapılamaması halinde kabahatten işlem yapılacağı öngörülmüş ise de, KK’nın genel hükümleri içermesi ve VUK’un hükümlerinin de bu kanuna göre özel nitelikte olması nedeniyle VUK hükümleri dikkate alınarak hem kabahat hem de suç değerlendirilecektir.<sup>230</sup>

Zincirleme suç, yine VUK’ta zincirleme suç ile ilgili bir hüküm bulunmadığından TCK’nın 43. maddesindeki hükümler çerçevesinde değerlendirme yapılmalıdır. Söz konusu madde ile failin suçu işlemeye yönelik kararı dahilinde farklı zaman dilimlerinde aynı mağdura yönelik aynı suçu işlemesi veya birden çok mağdura karşı tek eylem ile aynı suçu işlemesi halinde zincirleme suç oluşmakta ve faile tek ceza verilerek bu cezası arttırılmaktadır.<sup>231</sup>

Zincirleme suç hükümleri, sahte belge düzenleme suçu bakımından da geçerli olmakta ve failin birden fazla sahte belge düzenlemesi halinde tek suçun olduğu kabul edilerek tek suçtan cezalandırılma yoluna gidilerek bu cezada zincirleme suç hükümleri gereği arttırım yapılmaktadır. Burada düzenlenen sahte belgelerin farklı mükellefler için düzenlenmesi ayrı ayrı suç oluşturmaz. Zira bu suçun mağduru her belge farklı mükellef için düzenlenmiş olsa dahi devlettir.

Burada Yargıtay her takvim yılını kendi içerisinde değerlendirmekte ve bir takvim yılında birden fazla sahte belge düzenlenmiş ise, bu takvim yılındaki eylem için tek suçtan

---

Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz”.

<sup>230</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 110

<sup>231</sup> TCK Madde 43- (1) “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır”

cezalandırma ve cezada zincirleme suç hükümleri gereği arttırım yapılması gerektiğini ve ayrıca başka takvim yılına ilişkin sahte belge düzenleme eylemi gerçekleşmiş ise bu takvim yılı için de aynı uygulamanın yapılması gerektiğini belirtmektedir.<sup>232</sup> Örneğin, fail 2019 yılında üç adet fatura ve 2020 yılında iki adet faturayı farklı tarihlerde sahte olarak düzenlemesi halinde, 2019 yılındaki bu farklı tarihli üç adet fatura kendi içerisinde değerlendirilecek ve bu yıl için cezalandırma yapılarak zincirleme suç hükümleri gereği arttırım yapılacak ve 2020 yılındaki farklı tarihli iki adet fatura da kendi içerisinde değerlendirilecek ve ayrı cezalandırma ile bu cezada zincirleme suç hükümleri gereği arttırım uygulanacak ve de böylece her bir yıl bakımından ayrı ayrı cezalandırmaya ilişkin hükmü kurulacaktır.

Her takvim yılının kendi içerisinde değerlendirilmesi ve her takvim yılının ayrı suç oluşturması Yargıtay CGK'nın 05.03.2002 tarihli kararında değerlendirilerek kabul edilmiş ve uygulama da bu karar yönünde ilerlemiştir. Söz konusu bu kararda, vergilendirme döneminin kural olarak bir takvim yılını ifade ettiği, Katma Değer Vergisi Kanunu madde 39, Gelir Vergisi Kanunu madde 92, Kurumlar Vergisi Kanunu madde 21, 28 ve 29 ile vergilendirmeye ilişkin dönemlerinin gösterildiği ve farklılık arz ettiği, vergilendirme döneminin dikkate alınması halinde ölçüsüz ve hakkaniyete aykırı durumların oluşacağı, bu nedenle her takvim yılının dikkate alınması ve bu şekilde zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir.<sup>233</sup>

---

<sup>232</sup> "...b)Her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve kendi içinde zincirleme biçimde işlenmiş bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden ve hangi takvim yılından hüküm kurulduğu belirtilmeden 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından zincirleme suç hükümleri de uygulanmayarak tek bir hüküm kurulması suretiyle eksik ceza tayini, .... bozmayı...." (Yargıtay 11. CD, 01.07.2021 T., 2021/2502 E., 2021/6165 K.) ; bezer kararlar için bkz: Yargıtay 11. CD, 30.06.2021 T., 2021/9140 E., 2021/6103 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>233</sup> "İtirazın kapsamına göre somut olayda çözümlenmesi gereken hukuki sorun katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma eylemlerinin her vergilendirme-tarih dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bir hesap dönemi - takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasında toplanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak hesap dönemi kavramına yer verilmiş ve hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir. Konuya ilişkin yasal düzenlemeler bu şekilde belirtildikten sonra müteselsil suçun hukuki niteliği üzerinde de durulmalıdır. Ceza Hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevhit etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddid neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden birisi de müteselsil suçtur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddid suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona

Doktrinde, karardaki her vergilendirme döneminin teselsül kabul edilmemesi yerinde görülmekte ancak her takvim yılının ayrı suç oluşturması ve her takvim yılı içerisinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması konuları eleştirilmektedir. Zira zincirleme suç hükümlerinin vergilendirme dönemleri veya takvim yılı ile ilgili olmadığı, failin bir suç işleme kararının icrası kapsamında hareketinin farklı vergilendirme dönemi veya takvim yılına geçmesi yasal düzenleme olmadıkça ayrı ayrı değerlendirilemeyeceği ve tek suç kabulü ile zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.<sup>234</sup> Yine yasal düzenleme olmadığından bu uygulamanın suçta ve cezada yasallık ilkesi ile bağdaşmaması nedeniyle uygulamadan dönülerek tek suç kabulü ile bu suçun cezasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği savunulmaktadır.<sup>235</sup>

Son olarak 2021 yılı mart ayı içerisinde açıklanan İnsan Hakları Eylem Planı olarak belirtilen mevzuatta bir kısım değişiklikler yapılmasına ilişkin hazırlıklar kapsamında sahte belge düzenleme suçu bakımından da her takvim yılının ayrı suç oluşturması ve her takvim yılında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına ilişkin değişikliğe gidileceği ve her takvim yılının ayrı suç oluşturması yerine tek suçun oluşturulmasının kabulü ile birden fazla takvim yılına eylemin teselsül etmesi halinde de zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı yönünde yasal düzenlemenin iki yıl içerisinde hayata geçirileceği belirtilmiş, ancak geçen sürede bununa ilişkin henüz yasal düzenleme yapılmamıştır.<sup>236</sup>

---

erdığı anda işlenmiş sayılır. Bu itibarla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme tarih döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.” (Yargıtay Ceza Genel Kurul, 05.03.2002 Tarih, 2002/11-28 Esas, 2002/179 Karar) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>234</sup>ŞEN, Ersan, Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı, <https://www.sen.av.tr/makale/vergisuclarindazincirlemesuckavrami> (E. T. 30.07.2021)

<sup>235</sup> ŞEN, Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı

<sup>236</sup> <https://hhgm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/insan-haklari-eylemplani> (E. T. 30.07.2021)

## 2.5. Kusurluluğu Etkileyen Nedenler

Failin tipe uygun ve hukuka aykırı eylemi işlemesi ile oluşan suçun neticesinde ceza yaptırımını uygulanırken, ayrıca fail ile ilgili bir değerlendirme yapılmalı, eylemin faile isnadının mümkün olup olmadığı, iradesinin bulunup bulunmadığı, haksızlığın hangi koşullarda meydana geldiği ile ilgili araştırma yapılmalı ve kusur yeteneği ile ilgili değerlendirme yapılmalıdır.<sup>237</sup>

Bu araştırmalar bakımından öncelikle kusur, failin belli bir sonucu meydana getirebilmesi ve haklıyı haksızı ayırt edebilmesi ve de buna göre hareket edebilmesi yeteneğidir.<sup>238</sup> Kusurluluk da, failin eylemi gerçekleştirirken hukuka uygun davranabilme imkanının bulunmasına rağmen hukuka aykırı davranmayı seçmesi ve bu nedenle eylemin ona isnad edilmesi ve de kınanabilmesidir.<sup>239</sup> Ceza hukukunda kusur yeteneğini etkileyen durumların varlığı ise fail oluşan sonuçtan ya tamamen kurtarmakta ya da sorumluluğu azaltmaktadır.

TCK'da "*Ceza sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*" başlığı altında TCK 31. maddede "*yaş küçüklüğü*", TCK 32. maddede "*akıl hastalığı*", TCK 33. maddede "*sağır ve dilsizlik*", TCK 34. maddede "*geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma*", TCK 24. maddede "*hukuka uygun olmayan ancak bağlayıcılığı bulunan emirlerin ifa edilmesi*", TCK 28. maddede "*cebir veya tehdit*", TCK 25/2. maddede "*zorunluluk hali*", TCK 29. maddede "*haksız tahrik*", TCK 27. maddede "*hukuka uygunluk hallerinde sınırın aşılması*"<sup>240</sup>, TCK 30/3,4. maddede "*hata halleri*"<sup>241</sup> ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Daha önce belirtildiği üzere VUK'ta küçük veya kısıtlıların, vergi sorumlusu veya kayyımların ve tüzel kişilerin ceza sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler bulunmakta, ancak bu düzenlemeler vergilendirme ve kabahat yaptırımına ilişkin olup, suç anlamında sorumluluk

<sup>237</sup> ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 404, 405

<sup>238</sup> DÖNMEZER /ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, s. 145 ; HAKERİ, Ceza Hukuku, s. 362

<sup>239</sup> HAKERİ, Ceza Hukuku, s. 360

<sup>240</sup> TCK Madde 27/2 "(2) Meşru savunmada sınırın aşılması mazur görülebilecek bir heyecan, korku veya telaştan ileri gelmiş ise faile ceza verilmez"

<sup>241</sup> TCK Madde 30/3,4 "(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır. (4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz"

bakımından failin tespitinin yapılması gerekmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi halinde failin tespitinin yapılması ve sorumluluk ile kusur yeteneğinin araştırılması VUK'tan ayrı olarak genel hükümlere göre yapılmalı, ancak kabahate ilişkin yaptırımlar bakımından VUK'a göre değerlendirme yapılmalıdır.<sup>242</sup>

Yukarıda sayılan kusur yeteneğini etkileyen durumlardan VUK bakımından sadece hata ve mücbir sebep özel durum arz ettiğinden üzerinde durulacak olup diğer durumlar bakımından özel bir durum bulunmadığından genel hükümler çerçevesinde uygulanması gerektiğinin belirtilmesi ile yetinilecektir.

Hata, gerçeğin eksik bilinmesi veya bilinmemesi nedeniyle yanlış karar verilmesidir.<sup>243</sup> Fiili hatada, fail norm bilgisine sahip olmakta ancak suçun maddi unsurlarında yanılmakta ve sonucunda suçun oluşmayacağını tasavvur etmektedir.<sup>244</sup> Burada fail yanılmasaydı eylem suç olmayacaktı denilebilmesi halinde fail kasten hareket etmiş olmayacak ve bu nedenle cezalandırılma yoluna gidilemeyecektir.<sup>245</sup> Fail hukuki bilgiye sahip olmaması nedeniyle yanılığa düşmesi durumu ise hukuki hatadır. Ancak kanunu bilmemek mazeret sayılmaz kuralı ile fail bu hatasından yararlanamayacaktır.<sup>246</sup>

VUK'ta "*Yanılma ve görüş değişikliği*" başlıklı 369. maddede hata ile ilgili düzenleme yapmıştır. Söz konusu madde dikkate alındığında, yetkiyi kullanan makamın mükellefe yazıyla hatalı bilgi vermesi ya da uygulanan hüküm ile ilgili içtihat değişikliğinin gerçekleşmesi durumunda vergiye ilişkin cezanın kesilmemesi ve faizin hesaplanmaması gerekmektedir.<sup>247</sup> Bu düzenleme her ne kadar kabahat bakımından düzenlenmiş ise de, vergi kaçakçılık suçları ve haliyle sahte belge düzenleme suçu bakımından da uygulanması gerekmekte ve buna göre hareket eden failin kasıtlı olarak hareket etmediği kabul edilmelidir. Bu nedenle bu yanılma

<sup>242</sup> Çalışmanın fail başlıklı kısmına bkz.

<sup>243</sup> EDİZDOĞAN/TAŞ/ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, s. 181 ; BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 61

<sup>244</sup> BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 61

<sup>245</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 167

<sup>246</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 351

<sup>247</sup> VUK Madde 369 – (1) "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz"

hali ceza hukuku bakımından da kabul edilerek ceza verilmemesi gerektiği belirtilmektedir.<sup>248</sup> Belirtilen bu yanılma suçu ortadan kaldırmamakta, sadece cezalandırmayı engellemekte ve bu yanılma halleri dışında başka yanılma hallerinin gerçekleşmesi durumunda ceza verilmesine engel bir sebep oluşmayacaktır.<sup>249</sup>

*Mücbir sebep* ise, önceden bilinmesi ve sonuçlarının engellenmesine imkan bulunmayan, hakkın kullanılmasını veya borcun ve ödevin yerine getirilmemesine neden olan, dışarıdan gelen etkilerle oluşan hallerdir.<sup>250</sup> Ceza hukukunda mücbir sebebin bulunması halinde suçun oluşmayacağı kabul edilmektedir.

VUK'ta ise, madde 13'te mücbir sebep sayılan haller düzenlenmiştir. Buna göre ağır hastalık ve kaza, tutukluluk, vergi ödevinin ifasını engelleyen yangın, deprem, sel gibi doğal afetler, mükellefin iradesi dışındaki nedenler dolayısıyla belgelerinin elinden çıkmış olması gibi sebepler mücbir sebep halleridir. VUK 373. madde de bu mücbir sebepler ile ilgili, mücbir sebebin oluştuğunun bilinmesi veya ispat edilmesi halinde vergi cezasının kesilmeyeceğine ilişkin hüküm getirilmiştir.<sup>251</sup> Her ne kadar düzenleme idari para cezasının kesilmeyeceğine ilişkin ise de, bu mücbir sebeplerin suç bakımından da kabul edileceği belirtilmektedir.<sup>252</sup>

Yargıtay da vergi kaçakçılığı suçlarından niteliği uygun düşenler bakımından ileri sürülen mücbir sebeplerin araştırılmasının yapılması ve ispatı halinde kusurluluk ile ilgili

---

<sup>248</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 352 ; Bu maddedeki düzenlemenin getirmiş olduğu yanılma halinin sadece idari para cezası gerektiren ve suç teşkil etmeyen eylemler bakımından geçerli olduğunu belirten **aksi görüş için bkz:** KAŞIKÇI, Bekir Mahmut, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçları, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 208, 209

<sup>249</sup> AKMAZ, Kemal, Vergi Ceza Hukukunda Yanılma Müessesesi ve Sonuçları, Mali Pusula Dergisi, (Ağustos 2008), s. 2

<sup>250</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 353

<sup>251</sup> VUK Madde 373 – “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malüm ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez”

<sup>252</sup> EDİZDOĞAN/TAŞ/ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, s. 181 ; Ancak sadece kaçakçılık suçlarından olan defterlerin, kayıtların ve belgelerin tahrifatı ya da gizlenmesi ile defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi suçları bakımından mücbir sebeplerin kusurluluğu etkilediği kabul eden **görüş için bkz:** KAŞIKÇI, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçları, s. 216.; YİĞİT, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s. 228 ; yine mücbir sebeplerin sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları bakımından geçerli olduğu ve vergi kaçakçılık suçları bakımından kıyas yoluyla uygulanamayacağını belirten **görüş için bkz:** OKTAR, Vergi Hukuk, s. 84

değerlendirmenin yapılması ve mücbir sebebin varlığının tespiti halinde de ceza verilmemesi gerektiğini belirtmektedir.<sup>253</sup>

Son olarak vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçu bakımından bir değerlendirme yapmak gerekirse, bu suç bakımından mücbir sebeplerin uygulanma durumunun mümkün olmadığı söylenebilir. Zira belge ibraz etmeme fiilinde olduğu gibi niteliği uygun düştüğünden mücbir sebeplerle ilgili değerlendirme yapılabilirken, herhangi bir mücbir sebepten dolayı sahte belge düzenlenmesi söz konusu olamayacağı ve bu nedenle de niteliğine ve mantığa uygun gelmeyeceği kabulü ile sahte belge düzenleme suçu bakımından mücbir sebeplerin uygulanmaması gerekmektedir.

## 2.6. Suça İlişkin Yaptırım ile Dava ve Cezayı Kaldıran Durumlar

### 2.6.1. Yaptırım

VUK 359. maddesi üç grup halinde eylemleri saymış ve her grupta hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını öngörmüştür. Sahte belge düzenleme suçu ikinci grupta b bendinde “*vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti*

<sup>253</sup> “...Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibariyle mutad ortam yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği vesair ile olayın arzettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanununun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olaya gelince, sanığın işyerinde 29.03.2008 günü çıkan yangında defter ve belgelerinin yandığına ilişkin savunması karşısında, itfaiye tarafından düzenlenen aynı tarihli yangın raporunda, çay evinin tezgah üzerindeki lpg tüpü ile çalışan tost makinası hortumunun bağlantı yerlerinden sızan gazın yanar ocak ateşinden alev alması nedeniyle tüp patlamasından meydana geldiği değerlendirilen yangında ne tür ticari defter ve belgelerin yandığından bahsedilmemesi ve sonradan hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin bulunmaması gözetilerek yangının mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğu, ibraz istenen defter ve belgelerin yanıp yanmadığı gerektiğinde tutanak düzenleyicisi tanıklar da dinlenerek değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden eksik soruşturmayla yazılı şekilde karar verilmesi,...” (Yargıtay 11. CD., 21.02.2014 Tarih, 2012/6951 Esas, 2014/3165 Karar.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

*bulunan....belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler...üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* şeklinde düzenleme ile yaptırımını da belirtilmiştir. Burada öngörülen hapis cezası miktarının iki yılın üstünde olması durumu dikkate alındığında, CMK madde 231’de getirilen hükmün açıklanmasının geri bırakılması, TCK madde 51 ile öngörülen erteleme ve yine kısa süreli olmaması nedeniyle TCK madde 50’de düzenlenen seçenek yaptırımlara çevirilmesi hükümlerinin uygulanması imkanı bulunmamaktadır.

Sahte belge düzenleme suçu bakımından öngörülen cezaya ilişkin alt sınır miktarı TCK’nın ilgili hükümlerinde belirtilen belgede sahtecilik suçlarıyla karşılaştırıldığında daha yüksek olması korunan hukuk değer ve benzerlikler dikkate alındığında kanaatimce hakkaniyete uygun değildir. Keza bunun yanında ayrıca her takvim yılının ayrı suç oluşturmasının kabul edilmesi ve her takvim yılındaki eylemlerin sadece kendi içerisinde zincirleme suç kabul edilmesi ile bazı eylemler bakımından ayrıca kabahatten de işlem yapılması, yine suçun ekonomik suç niteliğinde olması ve zararın tespiti ve giderilmesi halinde TCK’nın 168. maddesi anlamında pişmanlık hükümlerinin bulunmaması orantılı ceza ilkesine uymamaktadır. Bu nedenle öncelikle uygulama birliği açısından TCK’daki düzenlemeler ile uyuşur şekilde düzenlemeler yapılarak cezanın alt sınırın daha aşağıya çekilmesi, zincirleme suç hükümlerinin TCK’daki hükümler kapsamında yasal zemine kavuşturulması ve de vergi kaybının sonradan da giderilmesi ihtimali dikkate alınarak zararın bulunması halinde tespiti ile giderilmesine imkan verilmesi ve TCK’nın 168. maddesi anlamında pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır.

### **2.6.2. Dava ve Cezayı Kaldıran Durumlar**

Cezanın infaz edilmesi ile genel olarak ceza ilişkisi son bulur. Fakat infaz dışında da sona erme durumları söz konusu olabilmektedir. Bu durumlar, ölüm, af, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah, şikayetten vazgeçme, uzlaşma, önödeme gibi durumlardır. Burada sahte belge düzenleme suçunun şikayete tabi olmaması ve önödemelik suçlar içerisinde bulunmaması nedeniyle bu kurumlara ilişkin açıklama yapılmayacak, diğer kurumlar ile ilgili kısaca açıklama yapılacaktır.

Af, genel ve özel olmak üzere Anayasada ve ardından da TCK'da<sup>254</sup> düzenlenmiştir. Genel afla birlikte açılan dava düşer ve tüm sonuçları ortadan kalkar. Özel af ise, sadece infaz ile ilgili olup infaza son verilmesi, kısaltılması veya adli para cezasına çevrilmesine ilişkindir. Özel af durumunda hükmün sonuçlarının etkisi devam etmektedir.<sup>255</sup> VUK'ta af ile ilgili düzenlemelere yer verilmediğinden TCK'da bulunan genel hükümlere göre uygulamanın yapılması gerekmektedir. Sahte belge düzenleme suçu bakımından da bu geçerli olup, genel af ile birlikte suç bütün sonuçlarıyla ortadan kalkacaktır, özel af ile de sadece cezanın infazına ilişkin işlemler yapılacaktır.

Zamanaşımı, kanunda belirlenen koşullarda işlenen bir suçun soruşturma veya kovuşturmasının belli bir zamanda başlamaması veya başlayıp da bitirilmemesi üzerine soruşturma ve kovuşturmaya engel olan, yine verilen cezanın belli bir süre içerisinde infazına başlanmaması halinde daha sonra infazına engel olan bir kurumdur.<sup>256</sup> VUK'ta kabahate ilişkin zamanaşımına dair hükümler yer almasına rağmen vergi kaçakçılık suçları bakımından herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Bu nedenle TCK'da düzenlenen zamanaşımı hükümleri sahte belge düzenleme suçu bakımından da geçerli olacaktır. TCK'nın ilgili hükümlerinde ise dava ile ceza zamanaşımaları ayrımı yapılarak ayrı ayrı düzenleme getirilmiştir.

Dava zamanaşımı, suça ilişkin soruşturma veya kovuşturmanın belli bir sürede başlatılmaması veya başlayanın bitirilmemesi halinde soruşturma veya kovuşturmanın başlamasına veya başlamış olanın bitirilmesine engel oluşturan kurumdur.<sup>257</sup> Zamanaşımına

---

<sup>254</sup> TCK Madde 65- "(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar". "(2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir". "(3) Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir"

<sup>255</sup> ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 1006, 1007

<sup>256</sup> EDİZDOĞAN/TAŞ/ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, s. 210

<sup>257</sup> TCK M. 66- "(1) Kanunda başka türlü yazılmış olan haller dışında kamu davası; a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl, b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmibeş yıl, c) Yirmi yıldan aşağı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl, d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda onbeş yıl, e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, Geçmesiyle düşer. (2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşer. (3) Dava zamanaşımı süresinin

ilişkin süreler öngörülen ceza miktarına göre değişiklik göstermektedir. Sahte belge düzenleme suçu bakımından zamanaşımını durduran veya kesen nedenler olmadığı takdirde olağan zamanaşımı süresi ceza miktarının üst sınırına göre sekiz yıldır. Zamanaşımını kesen durumların varlığı halinde ise en fazla zaman aşımı süresi dört yıl daha uzamakta ve olağanüstü zamanaşımı denilen bu süre on iki yıl olmaktadır. Sahte belge düzenleme suçu bakımından davaya dair zaman aşımı süresinin başlaması, durması veya kesilmesine dair TCK hükümleri gereği tespit yapılmalıdır.<sup>258</sup> Sahte belge düzenleme suçu bakımından dava zamanaşımı sürelerinin dolması halinde artık dava açılmaz, açılmış olanlar hakkında da düşme kararı verilmelidir.<sup>259</sup>

Ceza zamanaşımı, verilen cezanın infazı için kanunda öngörülen sürede infazın yapılmaması halinde daha sonra infazın başlayıp yapılmasına engel teşkil eden kurumdur.<sup>260</sup> Öngörülen zamanaşımı süresinin dolması ile infaz imkanı ortadan kalkmaktadır. Ceza zamanaşımı hükmedilen ceza miktarına göre değişmektedir. Sahte belge düzenleme suçu

---

belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri de göz önünde bulundurulur. (4) Yukarıdaki fıkralarda yer alan sürelerin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur; seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır. (5) Aynı fiilden dolayı tekrar yargılamayı gerektiren hallerde, mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresi yeni baştan işlemeye başlar. (6) Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar. (7) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı ağırlaştırılmış müebbet veya müebbet veya on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçların yurt dışında işlenmesi halinde dava zamanaşımı uygulanmaz.”

<sup>258</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 246

<sup>259</sup> “...Sanığa yüklenen 2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçunun Kanun’daki cezasının türü ve üst sınırına göre, 5237 sayılı TCK’nin 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen olağanüstü dava zamanaşımının, suç tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış, sanık müdafinin temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden diğer yönleri incelenmeyen hükmün 5320 sayılı Kanunun 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK’nin 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA; ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta, aynı Kanunun 322. maddesindeki yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan, sanık hakkındaki kamu davasının gerçekleşen olağanüstü dava zamanaşımı nedeniyle 5271 sayılı CMK’nin 223/8. maddesi gereğince DÜŞMESİNE,..” (Yargıtay 11. CD, 30.06.2021 T. 2021/9140 E., 2021/6103 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>260</sup> TCK Madde 68- “(1) Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez: a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl. b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl. c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl. d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl. e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl. (2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilmez. (3) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlaştırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımı uygulanmaz. (4) Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez. (5) Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır”

bakımından verilebilecek en fazla cezaya ilişkin miktar göz önünde bulundurulduğunda cezanın zamanaşımının süresi on yıldır. Yine ceza zamanaşımı süresinin başlaması ve diğer hususları ile ilgili VUK'ta hüküm bulunmadığından genel hükümlere göre değerlendirme yapılmalıdır.

Pişmanlık ve ıslah, VUK madde 371 ile getirilmiştir. Bu maddeye göre beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren hallerde yine aynı maddede sayılan koşullar altında kendiliğinden bildirim halinde vergi ziyasına ilişkin cezasının kesilmemesi gerekmektedir.<sup>261</sup> Yine pişmanlık ve ıslah emlak vergisi bakımından uygulanmamakta, sadece beyana dayalı vergiler bakımından uygulanmaktadır. Madde metninden anlaşıldığı üzere bu hüküm usulsüzlük cezaları bakımından da geçerli olmamaktadır.

VUK madde 359'da belirtilen “...371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz...” şeklindeki hüküm gereği, VUK 371. maddedeki şartlarda pişmanlık ve ıslah vergi kaçakçılık suçları bakımından da uygulanarak suçtan kaynaklı cezalandırma yapılmayacaktır. Bu anlamda mükellefin kendiliğinden hareket ederek VUK 371. maddedeki şartlara uygun davranması halinde hem vergi ziyayı cezasından hem de vergi kaçakçılık suçlarından kurtulmuş olacaktır.

Yargıtay da, somut olayda sahte belge düzenleme suçu bakımından, VUK 359. maddedeki düzenlemeden dolayı VUK 371. madde koşullarının oluşup oluşmadığının araştırılması gerektiğini, koşulların varlığı halinde pişmanlığın gerçekleştiğini ve yargılamanın devamının mümkün olmadığını belirtmektedir.<sup>262</sup>

<sup>261</sup> ÇAĞLAR, Kemal, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Ankara, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, 2017, s. 560

<sup>262</sup> “1-213 sayılı VUK'nin 359. maddesinde 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle getirilen 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz şeklindeki düzenlemenin uygulanabilmesi için aynı Kanun'un 371. maddesine gönderme yapıldığı ve bu maddede yer alan mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama bir ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş olması, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş vergilerin faizi ile birlikte 15 gün içinde ödenmesi koşullarının gerçekleşmesi gerektiği; somut olayda, sanık hakkında düzenlenen vergi raporunda, sanığın 7580262738 vergi kimlik numaralı vergi mükellefiyetiyle ilgili vergi incelemesinin Gaziantep İl Emniyet Müdürlüğüne 09.12.2010 tarihinde sanığın kendiliğinden gelerek sahte fatura düzenlediğini beyan etmesi üzerine başlatıldığının ve sanığın savunmasında suçlamayı kabul ettiğinin anlaşılması karşısında; sanık yönünden 213 sayılı VUK'nin 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık şartlarının bulunup

Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi borçlusunun veya sorumlusu ya da ceza muhatabı arasında doğmuş veya doğacak anlaşmazlıklar ile ilgili karşılıklı bir anlaşmaya varılmasıdır.<sup>263</sup> VUK'a göre uzlaşma tahriyat öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Uzlaşma ile usulsüzlük ve vergi ziyanına ilişkin anlaşmaya varılır.<sup>264</sup> Bu nedenle VUK'ta öngörülen uzlaşma, ceza hukuku genel hükümlerinde düzenlenen uzlaşma ile aynı nitelikte değildir. VUK gereği uzlaşmanın sağlanması halinde bu uzlaşma vergi kaçakçılık suçları ve dolayısıyla sahte belge düzenleme suçu bakımından bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle suçtan dolayı yargılama faaliyetine engel teşkil etmemekte, ancak yargılamada fail bakımından lehe değerlendirmede dikkate alınmaktadır.<sup>265</sup>

Ölüm, dava ve cezayı kaldıran durumlardan biridir. Yargılama sadece hayatta olanlar bakımından geçerlidir. Diğer tüm suçlarda olduğu gibi sahte belge düzenleme suçu bakımından da fail soruşturma aşamasında ölmüş ise kovuşturmaya geçilemez, kovuşturma aşamasında ölmüş ise TCK'nın 64. maddesine<sup>266</sup> göre açılan kamu davasının düşürülmesine karar verilmelidir. Failin cezalandırılması şeklinde karar verilmiş ve ceza henüz infaz edilmemiş ve de fail ölmüş ise, verilen cezalar tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar. Yine VUK'un 372. maddesindeki düzenleme gereği ölüm halinde vergi cezası ortadan kalkmakta ve mirasçılara geçmemektedir.<sup>267</sup>

---

bulunmadığının araştırılarak toplanan tüm delillere göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması.” (Yargıtay 11. CD, 03.02.2021 T. 2017/8559 E., 2021/1021 K.); benzer kararlar için bkz: Yargıtay 11. CD, 02.12.2020 T. 2017/16875 E., 2020/6955 K. ; Yargıtay 11. CD, 30.09.2019 T. 2016/7251 E., 2019/6784 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>263</sup> YÜCE, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, 6. Baskı, 2019, s. 83,

<sup>264</sup> YÜCE, Vergi Yargılama Hukuku, s. 85, 86

<sup>265</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 265

<sup>266</sup> TCK Madde 64- “ Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsadereesine hükümlenabilir”

<sup>267</sup> VUK Madde 372 – “Ölüm halinde vergi cezası düşer”

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÖZEL SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA USULLERİ

#### 3.1. Genel Olarak

Ceza hukuku anlamında soruşturma ve kovuşturmanın açılması ve yürütülmesi hususunda Ceza Muhakemesi Kanununda gerekli usuli genel düzenlemeler yer almaktadır. Ancak VUK 367. madde hükmü ile bazı istisnalar getirilerek, vergi kaçakçılık suçları soruşturma ve kovuşturmaları bakımından kısmen CMK'nın genel hükümleri dışında bırakılmıştır. VUK'un "*Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*" başlığını taşıyan 367. madde metni "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

*359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.*

*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*

*359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*

*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." şeklinde düzenlenmiştir.*

Görüldüğü üzere vergi kaçakçılık suçlarında dava açılabilmesi için öncelikle inceleme, bildirim ve mütalaa şartları öngörülmüştür. Bu şartlar yine madde metninden anlaşılacağı üzere sadece içinde sahte belge düzenleme suçunun da bulunduğu vergi kaçakçılık suçları bakımından getirilmiş olup diğer suçlar bakımından aranmamıştır.

Bu kapsamda vergi idaresi yaptığı incelemelerde aşağıda değinilecek olan ölçütleri kullanarak sahte belge düzenleme suçunun işlendiği kanaatinde olduğu takdirde tüm belge ve bilgileri hazırlayacağı vergi suç raporu ve mütalaa ile birlikte savcılık makamına bildirmek zorundadır. Yine savcılık makamının başka şekilde suçtan haberdar olması halinde hemen vergi idaresinden inceleme talep etmesi gerekmektedir. Burada da vergi idaresi incelemeyi tamamlayarak vergi suç raporu ve mütalaa ile birlikte incelemeye ilişkin tüm evrakları göndermek zorundadır. Mütalaa verilmediği sürece kovuşturma aşamasına geçilemeyecektir. Kovuşturma aşamasına verilen mütalaa ile birlikte geçilmesi halinde mükellefin bağlı olduğu yerdeki mahkeme gerekli araştırmayı tamamlayarak karar vermelidir. Burada mahkeme VUK'taki düzenlemelere de dikkat ederek suç tarihini, zincirleme suç hükümlerini, varsa vergi mahkemesi kararlarını değerlendirdikten sonra karar vermelidir. Biz de bu başlık altında soruşturmanın başlaması hususunu, vergi idaresinin incelemesini, inceleme yaparken kullandığı ölçütleri, vergi idaresinin bildirim şeklini, dava şartı olan mütalaa ve vergi suç raporunu, mahkemenin karar verirken dikkat etmesi gereken hususları ayrıntılı şekilde inceleyeceğiz.

### **3.2. Soruşturmanın Başlaması**

Vergi kaçakçılık suçları bakımından ve dolayısıyla sahte belge düzenleme suçları bakımından soruşturmanın başlaması görüldüğü üzere vergi idaresinin bildirim veya savcılık makamının başka şekilde öğrenmesi ile olmaktadır.

VUK'un 134. ve devamı maddelerinde vergi incelemesi ve bunun yapılmasına ilişkin bazı hükümler düzenlenmiştir. VUK 367. madde hükmünde ise, bu incelemelerin yapılması sonucunda VUK madde 359'da düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun işlendiğinin şüphe

edilmesi halinde gerekli adli soruşturmanın yapılması için ilgili vergi suç raporu ve mütalaa formu ile savcılık makamına bildirimde bulunacağı belirtilmiştir. Savcılık makamı, gelen bu ihbar niteliğindeki bildirim ile genel hükümlere göre değerlendirme yapacaktır. İncelemeyi yapan vergi idaresi suç işlendiği şüphesini edindikten sonra, delillerin yeterli nitelikte olmadığı, kusur veya suç kastı olmadığı şeklinde nedenler ile bildirim yapılmama ya da mütalaa vermeme yönünde bir takdiri hakka sahip değildir.<sup>268</sup>

Yine daha önce de belirtildiği üzere başka bir şekil veya vasıta ile suçun işlendiğini öğrenen savcılık makamı, ilgili vergi idaresine hemen bildirimde bulunarak nezdinde bulunan bilgi ve belgeleri göndermesini ve vergi incelemesinin yapılmasını isteyecektir. Vergi incelemesi, ancak vergi incelemesi yapmaya yetkili görevliler tarafından kanunda öngörülen kurallar çerçevesinde yapılabilir. Vergi incelemesi sonucunun savcılık makamına bildirilmesine kadar geçen sürede savcılık makamı gerekli diğer soruşturma işlemlerini yerine getirebilir. Ancak vergi incelemesi sonucu bildirilmeden iddianame hazırlanamayacaktır.<sup>269</sup>

### **3.2.1. Vergi İdaresinin İnceleme Sonucu Bildirimi**

Belirtildiği üzere VUK'un 134. ve devamı maddelerinde vergi incelemesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. VUK'taki bu kısımda vergi incelemesinin amacı (VUK m. 134), incelemeyi yapacak yetkililer (VUK m. 135), incelemeye tabi olanlar (VUK m. 137), incelemenin zamanı (VUK m. 138), incelemenin yapılacağı yer (VUK m. 139), inceleme yapılırken uyulacak esaslar (VUK m. 140), inceleme tutanakları (VUK m. 141), arama (VUK m. 142, 143), incelemede usul (VUK m. 144) ve incelemenin bitmesi (VUK m. 145) ile ilgili hükümlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergi idaresi bu hükümler çerçevesinde inceleme yaparken suç oluşumunun tespiti bakımından aşağıda belirtilecek olan bir kısım ölçütler kullanmaktadır. Bu inceleme sonunda suç işlendiğine dair kanaat oluşmuş ise vergi suç raporu ve mütalaa ile birlikte savcılık makamına bildirimde bulunmaktadır. Vergi idaresi suçun işlendiğine dair bulgulara ulaştığı takdirde savcılık makamına ihbarda bulunmaktan herhangi

<sup>268</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 140

<sup>269</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s 235, 236

bir nedenle kaçınmaz. Daha önce de belirtildiği üzere örneğin, vergi idaresi delillerin yeterli olmadığı, kastın bulunmadığı veya akıl hastalığının bulunduğu gibi gerekçelerle bildirimde bulunmaktan kaçınmaz. Zira bu hususların değerlendirilmesi adli makamların görev alanındadır. Aksi takdirde yetkililerin sorumlulukları meydana gelebilecektir.<sup>270</sup>

### ***3.2.1.1. Vergi İdaresinin İncelemede Tespit Yaparken Kullandığı Ölçütler***

Belgenin unsurlarının eksiksiz olması her zaman belgenin gerçeğe uygun olarak düzenlendiğini göstermemektedir. Belgenin gerçek bir alım-satım karşılığı olduğuna veya hizmet ifasına ilişkin olduğuna ya da belgedeki tarafların gerçekte var olup olmadığına ilişkin bir kısım ölçütler kullanılarak tespiti yapılmaktadır. Bir ölçütün tek başına varlığı da belgenin sahte olarak düzenlenip düzenlenmediğini göstermeye yetmemekte ve toptan bir değerlendirme ile sonuca ulaşılabilmektedir. Vergi idaresi de belirtilecek olan ölçütleri kullanmakta ve sonucunda bir değerlendirme yaparak incelemeyi bitirmektedir.

#### ***3.2.1.1.1. İşletmenin Faaliyetinin İncelenmesi***

Vergi idaresinin kullandığı ölçütlerden birisi işletmenin faaliyetinin incelenmesidir. İşletmenin çok fazla alanda ve farklı türde faaliyette bulunması veya kayıtlarda herhangi bir faaliyetinin tespit edilememesi gibi durularda vergi idaresinde sahte belge düzenlendiğine ilişkin kanaat oluşturabilmektedir.<sup>271</sup> Ayrıca burada vergi idaresince faaliyete ilişkin tespitlerin kesin ve net olarak ortaya konulması ve tutanakları bağlanması gerekmektedir. Zira işletmenin faaliyeti incelenirken faaliyetinin terkin edildiği veya mükellefin terkin ettiğini bildirdiği

---

<sup>270</sup> YİĞİT, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s. 170 ; UĞUR/ELİBOL, Vergi Suçları, s. 107

<sup>271</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte ,bakınız:“...mükellefin yapılan yoklamada işyerinde faaliyetinin bulunmadığının tespit edilmesi...sahte fatura düzenlendiğinin anlaşılması karşısında...” (Yargıtay 19. CD, 11.11.2015 Tarih, 2015/2905 Esas., 2015/6994 Karar.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

tarikhler ile sahte belgenin düzenlendiği tarihlerin birbiriyle uyumunun bulunup bulunmadığının faaliyetin tespitinde önem arz etmektedir.<sup>272</sup>

### *3.2.1.1.2. İşletme Giderlerinin İncelenmesi*

İşletmenin devamı için olağan olan su, elektrik gibi faaliyet alanına ilişkin o alana ait giderlerinin ve de demirbaş malzemelerine ilişkin hiçbir kayıt veya giderinin yapılan incelemede bulunmadığının tespiti durumunda yine sahte belge düzenlendiği yönünde karine oluşturmaktadır.<sup>273</sup> Ancak inceleme konusu edilen bir şirket ise, burada belirtilen giderlerinin olmaması hususu ayrıntılı incelenmeli ve başka şirketler ile taşeronluk ilişkisi içerisinde olup olmadığının araştırılması ve buna ilişkin belgelerin ibrazının istenmesi gerekmektedir.

### *3.2.1.1.3. İşçi Kayıtlarının İncelenmesi*

İnceleme yapılırken kullanılan önemli ölçütlerden birisi de işletmede işçi kaydının bulunup bulunmamasıdır. İşletmede sigortalı işçi kaydının bulunmaması veya yapılan iş ile ilgili gösterilen işçi sayısının arasında olağan koşullarda bir orantısızlığın bulunması sahte belge düzenlendiği yönünde kanaat oluşturabilmektedir. Ancak her zaman kayıtlı işçi ile ilgili araştırma yeterli olmamaktadır. Bu nedenle özellikle bu husus incelenirken sigortasız veya kayıt dışı işçi çalıştırma durumunun da göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.<sup>274</sup>

<sup>272</sup> Danıştay 9. D, 04.02.2009 T., 2008/179 E., 2009/617 K. ; Danıştay 7. D, 25.04.2002 T., 2000/6734 E., 2002/1656 K.

<sup>273</sup> Danıştay VDDK, 06.02.1997 T., 1996/176 E., 1997/103 K. ; KELECİOĞLU, M. Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 95, (Kasım 2000), s. 126

<sup>274</sup> KELECİOĞLU, Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II, s. 126 ; Danıştay VDDK, 15.05.2009 T., 2008/638 E., 2009/207 K. ; Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte, bakınız: “...vergi tekniği raporunda, işyerinin kapalı ve küçük olup işçi çalıştırmadığı halde Katma Değer Vergisi matrahını yüksek, Katma Değer Vergisinin ise az gösterildiği, beyannamelerde gösterilen tutarlarda mal teslimi veya hizmet ifa edecek iş gücü...bulunmadığı...sahte fatura düzenlendiğini gösterdiği...” (Yargıtay 11. CD, 07.01.2014 T. 2012/19013 E., 2014/156 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

#### 3.2.1.1.4. Belgede Gösterilen Tutarların İncelenmesi

İşletmenin beyan edilen ve tespit edilen sermaye veya kapasitesine aykırı düzenlenen belgelerdeki tutarların incelenmesi de kullanılan ölçütlerdendir. Burada bildirilen veya tespit edilen sermayeye karşılık bu sermayenin çok üstünde mal alım-satımını gösteren belgelerin düzenlenmesi veya işletmenin belirlenen kapasitesinin çok üstünde işlem yapıldığını gösteren belgelerin düzenlenmesi sahte belge düzenlendiği düşüncesini oluşturmaktadır.<sup>275</sup>

#### 3.2.1.1.5. Mükellefin Adres Değişikliklerinin İncelenmesi

Mükellef adres ve vergi dairesi değişikliklerini belli süre içerisinde vergi idaresine bildirme mecburiyetindedir(VUK m. 168). Yapılan yoklamalarda mükellefin bildirdiği veya daha önce yapılan yoklamalarda tespit edilen adreslerde bulunmaması ve yeni bir adres de bildirmemiş olması durumunda ya da çok sık adres/vergi dairesi değişikliği durumlarında işletmenin aktif olmadığı ve sahte belge düzenlendiği kanısı oluşturmaktadır. Yine doğru değerlendirme yapılabilmesi için mükellefin adreste bulunmaması veya adres değişikliğini bildirmemesi başka geçici sebeplerden de kaynaklanabildiğinden bu hususun da araştırılması faydalı olacaktır.<sup>276</sup>

<sup>275</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 89

<sup>276</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte bkz: “sanığın 20.04.2011 tarihinde temizlik maddelerinin topyekün ticari işiyle uğraşmak amacıyla yükümlülük tesis ettirmesi, 04.05.2011 tarihli açılış yoklamasında hazır bulunması, işyeri sahibi Mehmet Küçük'ün, 24.04.2012 tarihli yoklama tutanağında mükellefin adreste sadece bir gün faaliyet gösterdikten sonra işyerini terk ettiğini belirtmesi, 16.05.2011 ve 26.07.2011 tarihlerinde toplam 10 cilt irsaliyeli fatura bastırılması, faturaların muhteviyatının faaliyet konusu dışında olması, 2011 ve 2012 yıllarında mükellefin herhangi bir mal alıştı olmadan satış yapmasının mümkün olmaması ve savunmada adları geçen kişilerin açık adres ve kimlik bilgilerini bilmediğini belirtmesi karşısında; 5271 sayılı CMK'nin 217. maddesi uyarınca duruşmadan edindiği kanaate göre delilleri değerlendirip, sanığın atılı suçları işlediği yönünde vicdani kaniya ulaşan Mahkemenin takdir ve kabulünde bir isabetsizlik görülmediğinde” (Yargıtay 11. CD, 03.10.2019 T. 2016/12887 E., 2019/6959 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

### 3.2.1.1.6. Karşıt İncelemelerde Ulaşılan Sonuçların İncelenmesi

Bir mükellef hakkında yapılan incelemede, başka bir mükellef hakkında aralarındaki ilişki nedeniyle başlatılan inceleme, karşıt incelemedir. Sahte belge düzenlemede, belgeyi kullanan ve düzenleyen bakımından herhangi biri hakkında yapılan incelemede diğeri bakımından da karşıt inceleme başlatılması söz konusu olabilmektedir. Sahte belge kullanmadan dolayı yapılan incelemede belgenin karşılıksız olduğunun tespiti halinde belgeyi düzenleyenin de bunu sahte olarak düzenlediği kanaati oluşmakta ve karşıt inceleme başlatılmaktadır.<sup>277</sup> Karşıt incelemede belgenin sahte olarak düzenlenip düzenlenmediği bakımından, karşıt incelemeye tabi tutulan mükellefle aralarındaki ilişki, alınan-satılan malın özelliği, kimler ile muhatap olduğu, belgeyi kimden aldığı, ne zaman aldığı gibi hususlar yöneltilerek sahteliğin tespitine ilişkin inceleme yapılmaktadır.<sup>278</sup>

### 3.2.1.1.7. Ödeme Akışının İncelenmesi

Sahte olarak düzenlenen bir belgenin gerçek anlamda bir karşılığı bulunmamakta ve bu nedenle de karşılığı ödenmemektedir. Bu anlamda vergi idaresi ödeme akışına ilişkin incelemelerde bulunmaktadır. Bu kapsamda tüm hesap hareketleri, banka kayıtları incelenmektedir. Tarafların elden ödeme yaptıklarına ilişkin savunmaları her zaman olabilmektedir. Ancak yüksek tutarlı işlemlerde herhangi bir ödeme aracı kullanılmadan yapılan işlemler ticari hayatın olağan akışına uymamakta<sup>279</sup> ve bu tür durumlarda da belgenin sahte olarak düzenlendiği kanaati oluşmaktadır.<sup>280</sup>

<sup>277</sup> KÖSTÜ, Sahte Fatura ve Tespiti, s. 58

<sup>278</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte bkz: Yargıtay 11. CD, 21.06.2021 T. 2017/10002 E., 2021/5697 K. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>279</sup> KÖSTÜ, Sahte Fatura ve Tespiti, s. 73

<sup>280</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte bkz: "...Faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoku olup olmadığı da araştırılıp, karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması, sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması,..” (Yargıtay 11. CD, 01.07.2021 Tarih. 2019/400 Esas, 2021/6142 Karar)

### 3.2.1.1.8. Mükellefin Terkin Tarihinden Sonraki Durumunun İncelenmesi

Mükellefin faaliyetini terk etmesinin tespiti ile bu tarihten sonra belge düzenlenmesi halinde açık, kolay ve anlaşılır kesin bir şekilde düzenlenen belgenin sahte olduğu kabul edilmektedir.<sup>281</sup> Bu nedenle terk tarihi kesin olarak araştırılmakta ve bu tespit yapıldıktan sonra terk tarihinden itibaren düzenlenen belgelerin sahte olduğu kabul edilmektedir. Ancak terk tarihinden sonra düzenlenen belgelerin mükellef tarafından düzenlenip düzenlenmediği hususunun da doğru değerlendirme yapılabilmesi için araştırılması gerekmektedir.<sup>282</sup>

### 3.2.1.2. Vergi İdaresinin Bildirim Şekli

Vergi idaresi, VUK'un 367. maddesi uyarınca yukarıda belirtilen ölçütleri kullanarak yaptığı inceleme sonucu VUK madde 359 metninde öngörülen sahte belge düzenleme suçunun işlendiğini tespit etmesi halinde vergi suçu raporu düzenleyerek savcılık makamına suça ve fiillerine ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını da ekleyerek bildirimde bulunmak zorundadır. Vergi idaresi vergi incelemesine ilişkin tüm evrakların aslını veya onaylı örneklerini vergi suçu raporu ve mütalaa ile birlikte yazılı şekilde göndermelidir. Vergi

---

<sup>281</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte bkz: "...2008 yılı aralık ayına kadar KDV beyannamesi verildiği gibi, vergi inceleme raporlarındaki Ba-Bs analizinden 04.02.2008 tarihinden, resen terk tarihi olan 31.08.2009 tarihine kadar, hatta bu tarihten sonra da 2010 yılında sahte fatura düzenlendiğinin tespit edildiği,..." (Yargıtay 11. CD, 22.09.2020 T. 2020/1473 E., 2020/4806 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>282</sup> Bu hususta adli makamlar aynı şekilde inceleme istemekte bkz: "...2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan açılan kamu davasında; sanıkların sahte fatura düzenlemediklerini, şirketin faaliyeti ile ilgilerinin bulunmadığını savunmaları, 10.03.2009 tarihinde tescil edilen 10.02.2009 tarihli ortaklar kurulu kararına göre, sanık İsmet Ayhan Can'ın müdürlük yetkisinin iptaline, İsmet Ayhan Can'ın hisselerini devralan sanık Hüseyin Tığ'ın müdür olarak atanmasına karar verildiğinin anlaşılması, sanıkların ortağı ve müdürü oldukları mükellef şirket hakkında en son matrahlı KDV beyannamesinin 2009/Haziran dönemine ait olması ve 2009 takvim yılında 315.417 TL KDV matrahı beyan edilmesi, mükellef şirketten mal veya hizmet satın aldıklarını beyan eden firmaların vermiş oldukları Ba formlarına göre 125 adet belge karşılığı 947.781 TL tutarında alış yapıldığının bildirilmesi ve mükellef şirketin resen terk tarihi olan 30.06.2009 tarihinden sonra da satış yaptığının tespit edilmesi karşısında; sahte fatura düzenleme suçunda suç tarihinin düzenlenen son fatura tarihi olduğu nazara alınarak, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti..." (Yargıtay 11. CD, 25.05.2021 T. 2021/2758 E., 2021/4269 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

idaresinin suçu bildirmeme gibi bir hak ve yetkisi bulunmamaktadır. Aksine usulüne uygun şekilde tüm işlemleri yapma ve yine usulüne uygun şekilde bildirimde bulunma sorumluluğu bulunmaktadır.

### 3.2.1.2.1 Vergi Suçu Raporu

Vergi suç raporu, yapılan vergisel incelemede, sahte belge suçunun işlendiği şüphesi üzerine, incelemeyi yapan görevli tarafından hazırlanan, sahte belge düzenleme suçunu ve bu konuda inceleme yapan müfettişin görüşünü de içeren belgedir.<sup>283</sup> Bu raporda, hakkında inceleme yapılan mükellefe ilişkin açıklama ve suç teşkil ettiği düşünülen eylemler ile kanun maddeleri de gösterilerek belirtilmelidir. Yine aynı eylemlerin farklı yıllarda veya farklı eylemlerin aynı veya farklı yıllarda işlenmelerinin şüphesi halinde bu eylemler ve şüpheli mükellefler hakkında vergi suçu raporunda gerekli bilgilerin yer alması gerekmektedir. Ayrıca raporda, sahte belge suçunun unsurları ile eylemler ile bu eylemlerin suç tanımına uyduğunun açıkça ortaya konulması, eylemleri gerçekleştirenlerin kastının belirtilmesi, eylemlerin mükellef tarafından gerçekleştiğinin gerekçeleriyle açıklanması, varsa bunlara iştirak edenlerin ve bunlar ile ilgili düzenlenen karşıt inceleme raporları hakkında açıklama yapılması gerekir. Vergi suç raporunun düzenlenmesi ve bunun adli makamlara gönderilmesi de VUK 367. madde gereği ceza muhakemesi şartıdır. Bu nedenle vergi suçu raporunun düzenlenmemesi halinde kovuşturmanın başlaması mümkün değildir.<sup>284</sup>

<sup>283</sup> ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, İzmir Barosu Dergisi, Y. 81, Sa. 2, (Mayıs 2016), s. 22

<sup>284</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 237, 238 ; "...A-2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik temyiz taleplerinin incelenmesinde; Diyarbakır Cumhuriyet Başsavcılığının 09.02.2015 tarih, 2015/1192 Esas nolu iddianamesi ile mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanık hakkında, 2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği gerektiği gözetilmeden,..." (Yargıtay 11. CD, 30.06.2021 T. 2021/940 E., 2021/6103 K.) ; yine vergi suç raporunda hangi suç ve fail için düzenlendiğinin açıkça belirtilmesi gerektiği yönünde bkz: "...Sanıklar hakkında sahte belge düzenlemek suçundan defterdarlık mütalaa alındıktan sonra kamu davası açılması mümkün görülmüştür. "Sahte belge düzenlemek" suçu ile "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçunun münferit ve de bağımsız suçlar teşkil ettikleri; 09.04.2008 tarih ve 2008/1546 E. numaralı iddianameyle sevk maddesi olarak "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" eylemine ilişkin VUK madde 359/a-2'nin gösterilip sanıklar hakkında sahte müstahsil makbuzları düzenledikleri gerekçesiyle sahte belge düzenleme suçu bakımından davanın açıldığı; 07.03.2008 tarihli Defterdarlık mütalaaasında 2007 ve 2008 takvim yılları için "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan VUK madde 359/a-2 de belirtilerek mütalaaada bulunulduğu; her ne kadar mütalaaaya dayanak teşkil eden 29.02.2008 gün ve 2008/8 sayılı Vergi Suçu Raporu ile 29.02.2008 gün ve 2008/7 sayılı Vergi Tekniği Raporu'nun sonuç kısımlarında "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan cezalandırılmaları gerektiği belirtilse de içerikleri itibariyle anlatılan "suçun maddi konusunun 2007 yılı alımlarına ilişkin sahte müstahsil makbuzlarının düzenlenmesi olduğu cihetle; kendi içinde

### 3.2.1.2.2. Mütalaa

VUK'un 359. madde hükmünde belirtilen vergi kaçakçılık suçlarının işlenmesinden dolayı kovuşturma yapılabilmesi için vergi kaçakçılık suçundan veya suçlarından dolayı hak ve menfaati ihlal edilen idarenin suç veya suçlar, eylem, eylem tarihi ve hakkında inceleme yapılan mükellef hakkında verdiği yazılı görüşe vergi ceza hukukunda mütalaa denilmektedir.<sup>285</sup>

VUK 359. madde hükmünde belirtilen vergi kaçakçılık suçlardan olan sahte belge düzenleme suçundan kamu davasının açılması, VUK'un 367. maddesi ile görüldüğü üzere özel bir şarta bağlanmış olup, buna göre ilgili eylemlerin savcılık makamına mütalaa ile bildirilmesi ya da başka bir şekilde savcılık makamının suçun işlendiğini öğrendikten sonra vergi idaresinden vergi incelemesi sonucu mütalaa verilmesini istemesi gerekmektedir.<sup>286</sup> Ancak, savcılık makamının başka şekilde suçun işlendiğini öğrenmesi halinde vergi incelemesi istemesinin sonucu hazırlanan belgenin mütalaa olmadığı, bu şekilde verilen belgenin görüş olduğu, vergi idaresinin resen yaptığı inceleme sonucu bildirimde bulunurken göndermiş olduğu belgenin mütalaa olduğu yönünde ayırım yapan görüşler de bulunmaktadır.<sup>287</sup> Fakat ceza yargısı uygulamasında belirtilen görüş ve mütalaa ayırımı söz konusu olmayıp her iki durumun da mütalaa olarak değerlendirdiği görülmektedir.<sup>288</sup>

---

ve birbirleri ile çelişen ve hangi takvim yılından verildiği belli olmayan, "sahte belge düzenlemek" suçundan mı yoksa "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek" suçundan mı verildiği anlaşılamayan mütalaa ile raporlara dayanarak yazılı şekilde sanıkların mahkumiyetine karar verilmesi kanuna aykırılık....." (Yargıtay 11. CD, 06.06.2014 Tarih, 2012/26447 Esas, 2014/11196 Karar.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>) : **Ayrıca** vergi su raporunun düzenlenmesinin zorunlu olmadığı ve dava şartı olmadığı yönünde **görüş için bkz:** GÜNGÖR, Mümin, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, Türkiye Adalet Akademi Dergisi, Y. 11, Sa. 44, (Ekim 2020), s. 280

<sup>285</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 238, 239

<sup>286</sup> GÜNGÖR, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, s. 281

<sup>287</sup> "... doğrudan savcılıkça habedar olunması halinde mütalaa yerine görüş alınması şeklinde düzenlenmiştir...." bkz. ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s.14, 15, 16

<sup>288</sup> "...B) Sanık İsmet Çiftçi hakkında "2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte belge düzenleme" suçları bakımından verilen mahkumiyet hükmüne ilişkin temyize dair nedenlerin incelenmesiyle:

Yüklenen suçlara ilişkin sanık hakkında verilen bir mütalaanın olmadığı dikkate alınarak; VUK'un 367. maddesi uyarınca kovuşturma koşulu olan mütalaa düzenlenip düzenlenmeyeceğinin ..... sorulması, sonucunda verilecek cevap dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekirken, yargılamanın devamı ile mahkûmiyet hükmü kurulma,..." (Yargıtay 11. CD, 05.03.2020 T. 2019/4226 E., 2020/2160 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

Daha önce de belirtildiği üzere, burada anlatılan mütalaa sadece VUK'un 359. maddesinde düzenlenen ve içinde sahte belge suçunun da yer aldığı vergi kaçakçılık suçları bakımından dava şartı olarak öngörülmüş olup, düzenlenen diğer suçlar bakımından düzenlenmesi zorunluluğu söz konusu değildir. Mütalaa sadece kovuşturma aşamasına geçilmesi için getirilen şart olarak düzenlendiğinden soruşturma işlemlerinin yapılması için bir engel oluşturmamaktadır. Mütalaa da eklenerek eksiksiz bir şekilde vergi idaresi tarafından suç bildiriminde bulunulsa dahi, suçun unsurları itibarı ile oluşup oluşmadığı ve diğer hususlar bakımından değerlendirme yapma yetkisi soruşturma aşamasında savcılık makamında ve dava açılması halinde ise mahkemededir. Görüldüğü üzere mütalaa, savcılık makamı ve mahkeme bakımından bağlayıcılık unsuru taşımamaktadır. Mütalaa verilinceye kadar soruşturma iş ve işlemleri devam etse dahi iddianame düzenlenemez, mütalaa alınmadan her nasılsa dava açılmış olsa dahi mahkeme vergi idaresinden mütalaa vermesini talep edebileceği gibi, muhakemenin durması kararını vererek de işlemlerin baştan usule uygun yapılarak ve mütalaa alınarak dava açılmasını da talep edebilir. Mütalaa verilmez ise dava açılmayacaktır, mütalaa verilmeden bir şekilde dava açılmış ve mütalaa talebine rağmen bu verilmemiş ise mahkeme kovuşturma şartı yokluğundan kamu davasının düşmesine dair kararı verecektir.<sup>289</sup>

Mütalaa, vergi incelemesi sonucu, hakkında inceleme yapılan yükümlü bakımından hukuksal sonuçlar meydana getiren idarenin işlemlerinin bu anlamda dayanağını oluşturan, ayrıca suçu veya suçları oluşturan eylemleri ve sonuçlarını, suçun veya suçların işlendiği yeri ve zamanı, suçu veya suçları işlediği düşünülen kimselerin kimlik ve iletişim bilgileri, suç veya suçların delillerini içeren ve davaya dayanak esas olan vergi suçu raporu ile birlikte bu inceleme sonrasında hazırlanarak savcılığa bildirim için gönderilmelidir. Mütalaa yapılan inceleme işleminin sonrasına ilişkin belgedir. Özellikle ceza yargısı bakımından vergi suç raporlarının

---

<sup>289</sup> GÜNGÖR, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, s. 292, 293 ; ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s. 26;

“Tavşanlı Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 06.09.2011 tarih ve 2011/867 esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açılmış ise de; Tavşanlı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 10.03.2011 tarih, 2011/3 sayılı vergi inceleme raporu ile sanık hakkında vergi ziyai cezası kesilmesine karar verildiği, sanık hakkında sahte fatura kullanma suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görülmekle, öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması” (Yargıtay 11. CD, 02.04.2019 T. 2016/2759 Es., 2019/3359 Ka.), (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

düzenlenmesi sonrasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca yazılı olarak mütalaa düzenlenmekte ve bununla da bildirim yapılmaktadır.<sup>290</sup>

Mütalaa, VUK'un 367. madde hükmünde de belirtildiği üzere, maliye müfettişleri, ilgili hesap uzmanları ile bunların yardımcıları, gelirler kontrolörleri, vergi idaresi başkanlığı ve defterdarlık makamlarından oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca verilmektedir.<sup>291</sup>

Kovuşturma şartı olan mütalaada, hangi suç ya da suçlar bakımından, hangi yıl ya da yıllar ile ilgili olarak, kaç şüpheli bulunuyor ise bunlara ilişkin ayrı ayrı görüş belirtilmelidir. Aksi halde belirtilmeyen durumlar açısından kovuşturma şartı yerine gelmemiş olacaktır.<sup>292</sup>

Mütalaa ile hakkında inceleme yapılan mükellefi hem vergi idaresinin hem de ceza yargısının muhtemel hatalarından koruma ve ceza yargısını yapan mercilere teknik bakımdan yardımcı olma hedeflenmektedir. Ayrıca vergi idaresinin de kendine ait içindeki düzene katkı

<sup>290</sup> SARICAOĞLU, Ercan, Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?, TBB Dergisi, 2018(134), (2018), s. 236

<sup>291</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 143

<sup>292</sup> **Suç bakımından:** "1-213 sayılı VUK'nin 367. maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin olduğu, Diyarbakır Cumhuriyet Başsavcılığının 02/02/2015 tarihli, 2015/994 esas sayılı iddianamesi ile mütalaaaya aykırı olarak sanıklar hakkında sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak; iddianameye konu olan sahte fatura kullanma suçu yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sahte fatura kullanma suçundan hüküm kurulması gerekirken, mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hükümler kurulması" (Yargıtay 11. CD, 30.06.2021 T. 2021/6229 E., 2021/6084 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>) ;

**Fail bakımından:** "...213 sayılı VUK'nin 367. maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan mütalaanın sanık Metin Dogan hakkında olduğu, sanık Mehmet Şakir Onurcan yönünden verilen bir mütalaa bulunmadığı ve iddianameye konu olan 2007 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden,..." (Yargıtay 11. CD, 01.07.2021 T. 2021/1343 E., 2021/6164 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>) ;

**Yıl bakımından:** "...sanık ile ilgili 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçundan dava açılmışsa da; Kayseri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın 11/02/2014 tarih ve 2014/RDK-2/M-3 sayılı komisyon mütalaası ile sanık hakkında yalnızca 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan mütalaa verildiği, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından verilen mütalaanın olmadığı tespit edilmekle; sanık hakkında 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçları ile ilgili, 213 sayılı VUK madde 367 gereğince kovuşturma koşulunu teşkil eden mütalaa verilip verilmeyeceğinin ..... sorulmak suretiyle, sonucundaki cevaba göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devamla sanık hakkında bu takvim yıllarını da kapsayacak şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması..." (Yargıtay 11. CD, 21.06.2021 T. 2017/10163 E., 2021/5731 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

sağlama ve mükellefi vergi kaçakçılık suçları nedeniyle yargılama gerekliliğine ilişkin hukuki teminatının oluşturulması amaçlanmıştır.<sup>293</sup>

Öte yandan Anayasa Mahkemesi mütalaa hakkında önüne gelen itirazı incelediği bir kararında “... vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin veya tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez ...” şeklindeki açıklaması ile VUK’un 367. madde hükmünün Anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir.<sup>294</sup>

Yine Yargıtay da verdiği kararlarda, mütalaayı ceza kovuşturması şartı olarak değerlendirdiği ve söz konusu mütalaanın alınmasının yargıçlara emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma niteliğinde olmadığını, bunun sadece kovuşturma aşamasında yargıç tarafından değerlendirilecek olan takdiri delillerden biri olduğunu belirtmiştir.<sup>295</sup>

Mütalaayı düzenleme ve gönderme verme görev ve yetkisi daha önce de belirtildiği üzere VUK madde 367’de belirtilen makamlardan oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonuna

<sup>293</sup> SARICAOĞLU, Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir mi?, s. 238, 239

<sup>294</sup> Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 T., 2009/89 E., 2011/40 K., (www.anayasa.gov.tr)

<sup>295</sup> “...Bu düzenlenmeye ilişkin neden maddenin gerekçe kısmında; "Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir” şeklinde açıklanmıştır.

“Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini vatandaşın mali emniyet mülahazası yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.” “Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir...” (Yargıtay CGK, 11.07.2014 T. 2012/11-1512 E., 2014/366 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

aittir. Bu komisyonlarca mütalaanın düzenlenmesinin ve bunun verilmesinin zorunlu olduğu, ancak içeriğinin oluşturulmasında serbestlik bulunduğu belirtilmelidir. Komisyonlar, içeriği bakımından olumlu veya olumsuz bir mütalaa vermek zorundadır. Verilmemesi hallerinde bu görevliler bakımından disiplin soruşturması ve görevi ihmal suçları değerlendirilecektir.<sup>296</sup>

### **3.2.2. Cumhuriyet Savcılığının İhbar Üzerine veya Resen İşlem Başlatması**

Sahte belge düzenleme suçunun soruşturması ve kovuşturması şikayete bağlı olmayıp vergi idaresinin inceleme sonucu bildirim suçun işlendiği şüphesi ile soruşturma açabileceği gibi, savcılık makamı vergi idaresinden gelen bildirim dışında başka ihbarların olması veya bir şekilde suçun işlendiği şüphesinin oluşması ile resen soruşturma açabilecektir. Bir ihbar üzerine veya resen soruşturma açan savcılık makamı, yukarıda da belirtildiği üzere hemen vergi idaresinden vergi incelemesinin yapılmasını talep edecektir. Vergi incelemesinin sonuna kadar gerekli tüm soruşturma iş ve işlemleri yapılabilir. Ancak vergi suçu raporu ve mütalaa olmadan dava açılmayacaktır. Vergi incelemesi sonucu gerekli belgelerin gönderilmesi ile savcılık makamı suçun değerlendirilmesi hususunda bu belgelerle ve vergi idaresinin nitelendirmesi ile bağlı olmadan suçun oluşmadığı kanaatinde ise dava açmayacaktır. Suçun oluştuğu kanaatinde ise bu kez dava açabilecektir.<sup>297</sup>

### **3.3. Görevli ve Yetkili Mahkeme**

VUK'ta vergi suçları bakımından yargılama yapmaya görevli ve yetkili mahkeme özel olarak belirtilmemiştir. Bu nedenle vergi suçları bakımından da, yargılama görev ve yetkisi genel hükümlere göre belirlenmelidir. Buna göre de konumuz olan vergi kaçakçılık suçlarından olan sahte belge düzenleme suçu bakımından da görevli mahkeme, genel hükümler dikkate alındığında asliye ceza mahkemeleridir. Yine yetkili mahkeme ise, yine genel hükümlere göre

---

<sup>296</sup> ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s. 35

<sup>297</sup> UĞUR/ELİBOL, Vergi Suçları, s. 108

suç işleyen mükellefin ya da ceza muhatabının bağlı olduğu vergi idaresinin bulunduğu yer mahkemesidir.

Hakimler ve Savcılar Kurulu 25/11/2021 tarihli ve 1227 sayılı kararı ile 213 sayılı VUK'tan kaynaklı vergi suçları bakımından ihtisaslaşma olması amacıyla 5235 sayılı Yasa madde 9 fıkrada beşteki daireler arası işbölümü yapabilme yetkisine dayanarak ve iş durumları dikkate alınarak birden fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde işbölümüne ilişkin düzenleme getirmiştir. Bu karar ile “iki ya da dört asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 2 numaralı, üç asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 3 numaralı, beş ya da daha fazla (ondan az) asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 5 numaralı, on ya da daha fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 10 numaralı, yirmi ya da daha fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 10 ve 11 numaralı, otuz ya da daha fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 10, 11 ve 12 numaralı, kırk ya da daha fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 10, 11, 12 ve 13 numaralı, elli beş ya da daha fazla asliye ceza mahkemesinin bulunduğu yargı çevresinde 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 numaralı, iş durumu dikkate alınarak Büyükçekmece 10, 11 ve 12 numaralı, Küçükçekmece 10, 12, 13 ve 14 numaralı asliye ceza mahkemeleri” 213 sayılı VUK'tan kaynaklı vergi suçlarına bakmakla görevlendirilmiştir. Karar gereği 15/12/2021 tarihinden sonra açılacak vergi suçları ile ilgili davalara ilişkin dosyalar bu mahkemelere gönderilecektir. Ayrıca söz konusu mahkemelerin diğer suçlar bakımından genel görevlendirmelerinin de devam edeceği kararda belirtilmiştir.<sup>298</sup>

Bu kararlar vergi suçları bakımından görevli olan asliye ceza mahkemeleri arasında birden fazla mahkemenin bulunduğu yerlerde işbölümü yapılmıştır. Kararda ayrıca görevlendirilen bu mahkemelerin diğer suçlar bakımından da görevli olduğu belirtilmiştir. Kanaatimce zaten vergi suçlarına ilişkin davalara bakmak üzere asliye ceza mahkemelerinden bir kısmının görevlendirilmesi, tek asliye ceza mahkemesi bulunan yerlerde bu anlamda bir değişikliğin olmaması ve diğer suçlara ilişkin davalara bakmaya devam edilmesi istenen amaca ulaşmaya engel olacak ve istenilen ihtisaslaşma yeterli derecede olmayacaktır. Bu nedenle bazı yargı bölgeleri belirlenerek sadece bu merkezlerde ve sadece vergi suçları ile görevli “vergi

---

<sup>298</sup> 25/11/2021 Tarihli 1227 Karar Sayılı Hakimler ve Savcılar Kurulu Kararı (30.11.2021 Tarih, 31675 Sayılı Resmi Gazete)

ceza mahkemeleri” adı altında mahkemelerin kurulması daha faydalı olacak ve gerçek anlamda ihtisaslaşmayı sağlayacaktır.

### 3.4. Vergi Mahkemesi Kararları İle Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

Mükellefin eylemi veya eylemleri nedeniyle, hürriyeti bağlayıcı ceza öngören suç veya suçlar bakımından ceza mahkemelerinde yargılama yapılması, aynı eylem veya eylemler bakımından idari ve mali yaptırımların aleyhine vergi yargısına başvuruyu engellemektedir. Vergi makamları tarafından verilen kararlar ile ceza muhakemesine ilişkin verilen kararların birbiri ile olan etkisi bakımından VUK madde 367’de düzenlenen hüküm haricinde başkaca bir hükme yer verilmemiştir. Buna göre, ceza yargılaması sonucu çıkan kararlar, vergiye ilişkin cezaları uygulayan makamlar ve merciler tarafından uygulanmak istenen işlemlere ve kararlara etkili olmamaktadır. Söz konusu makamlar ve merciler tarafından verilen idari kararlar da ceza yargılaması için bağlayıcı olmamaktadır. Ancak her ne kadar bu madde hükmü ile ayrıca vergi mahkemesinin kararlarının ve ceza mahkemesinin kararlarının birbirine bağlı olmadığı ve bu nedenle mahkemelerin birbirlerinin sonuçları için bekletici mesele yapamayacağı şeklinde belirtmeler ve kararlar bulunuyor ise de, bu şekilde hareketin doğru olmadığı belirtilmiştir.<sup>299</sup>

Buna ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi, VUK’un 367. maddesinin son fıkrasında belirtilen birbirini bağlamama yönündeki hükmün itiraz konusu edilerek önüne getirilmesi hakkındaki kararında “... *itiraz konusu kuralda yer alan ‘bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yer alan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler’ ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya idare mahkemesi ya da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır. Dolayısıyla, itiraz yoluna başvuran Mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate almaması söz konusu değildir. Açıklanan nedenlerle başvurunun, Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir...*”

<sup>299</sup> KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 332 ; TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 157

şeklindeki açıklaması ile madde metnindeki düzenlemenin mahkemeleri kastetmediğine hükmetmiştir.<sup>300</sup>

Belirtilen tüm bu hususlar göz önüne alındığında, maddi gerçeği ortaya çıkarmak için resen ve her türlü delille araştırma yapma yükümlülüğü bulunan ceza mahkemesi hakimini, vergi mahkemesinde yapılan yargılama sonucu çıkan kararlarının mutlak surette bağlamayacağı şeklinde değerlendirme yapılması doğru olmayacaktır. Zira burada amaç, vergiye ilişkin suçlar bakımından değerlendirme yapan ceza mahkemesini, vergi mahkemesinde yapılan yargılamada verilecek kararların etkisinden tümenden bağımsız tutma olmadığı ve ancak vergi mahkemesince yapılan yargılamada verilecek kararlarla da tamamen bağlayıcı hissetmesini de engellemektir.<sup>301</sup> Yargıtay uygulaması da bu şekilde olup, yüksek mahkeme, ceza mahkemesinde gerekli ve yeterli araştırma yapılmadan, sadece vergi mahkemesi kararları dayanak gösterilerek verilen hükümleri eksik araştırma gerekçesi ile bozmaktadır.<sup>302</sup>

Dolayısıyla belirtilen durumlar birlikte değerlendirildiğinde, ceza hakimi eylemlerin durumu ve niteliğine göre, vergi yargısı kararı ile bağlayıcı olmasa dahi, verilecek ve

<sup>300</sup> Anayasa Mahkemesi, 22.11.2012 T., 2012/136 E., 2012/181 K., (www.anayasa.gov.tr)

<sup>301</sup> TAŞTAN, Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 158

<sup>302</sup> "...Maddi gerçeğin tespitinin ve suç kastının belirlenmesinin önem arz ettiği ceza hukuku yargılaması usulü ile vergi mahkemelerinde uygulanan idari yargılaması usulleri birbirinden farklı olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin 5728 sayılı Kanun ile değişik son fıkrası uyarınca vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirleri bakımından etkileyici ve bağlayıcı olmadığı; fiilen uyulan bozma ilamında da belirtildiği üzere, sanığın Halkalı Gümrük Müdürlüğüne gümrük beyannamesi ekinde ibraz ettiği, 08.12.2010 tarihli fatura içeriği ve transit beyanname ekinde bildirilen malların Hopa Gümrük Müdürlüğüne yapılan kontrolünde büyük miktarda eksik çıktığının, faturada belirtilen mallar ile ihraç edilen malların miktar itibarıyla farklı olduğunun tespit edilmesi, sanığın bu faturayı defter ve belgelerine işleyerek KDV ve kurumlar vergisi beyannamelerine konu ederek vergi indiriminde kullanması karşısında; sanığın üzerine atılı muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlemek suçunun tüm unsurları itibarıyla sübut bulunduğu, vergi mahkemeleri ile Danıştay kararlarının delilleri serbestçe araştırmak ve takdir etmek ilkesini uygulayan ceza hakimini bağlamayacağı gözetilmeden mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi,..." (Yargıtay 11 CD, 12.11.2020 T., 2020/1823 E., 2020/6843 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>) :

".....cezaların şahsilik ilkesi..... göz önünde bulundurularak, ... araştırmaların yapılarak sanıklara matuf sorumlulukları ile eyleme nasıl katıldıkları belirlendikten sonraki sonuç dikkate alınarak .... durumlarına dair takdirin ve tayinini yapılması gerekmekte iken, 213 sayılı VUK madde 367 sonuncu fıkrada bulunan; "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." hükmü gözetilmeksizin, sahte faturaları düzenlediği iddia olunan Uras Taş. Tahmil ve Tah. Hiz. Tic. Ltd. şirketi hakkında tarh edilen cezaların kaldırılmasına ilişkin vergi mahkemesi kararı ve bu kararı esas alan bilirkişi raporu gerekçe gösterilmek suretiyle sanıklar hakkında eksik incelemeyle araştırma yapılarak beraatlerine,..." (Yargıtay 11. CD, 20.03.2019 T., 2016/11482 E., 2019/2878 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

yargılamayı etkileyecek bu kararları doğru belirlemeli ve gerekirse bunları bekletici mesele yapabilmeli ve verilen kararları da göz önünde bulundurmalıdır.<sup>303</sup>

### 3.5. Kovuşturma

Kovuşturma, usulüne uygun hazırlanmış iddianamenin kabul kararı ile başlayıp mahkeme hükmünün kesinleşmesine kadar devam eden evreyi ifade etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunda da iddianamenin kabulü kararı ile kovuşturma aşaması başlamaktadır. Ceza mahkemesi VUK'ta sahte belge düzenleme suçu için öngörülen özel hükümleri de dikkate alarak genel hükümlere göre yargılama yaparak, VUK 359. maddede belirtilen hapis cezası ile mahkumiyet dahil CMK'nın 223. maddesinde öngörülen karar türlerinden birinden hüküm kuracaktır. Yine mahkumiyet halinde koşulların oluşması ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması, erteleme ve seçenek yaptırımlara çevirme hükümleri de değerlendirilebilecektir.

Burada yargılama sürecinde gerçeğin kuşkuya yer bırakılmayacak şekilde tespiti ile sonucunda karar verilmesi bakımından Yargıtay vermiş olduğu kararlarda bir kısım ölçütleri belirttiği ve mahkemenin karar vermeden önce her fiilin özelliğine göre bu belirtilen ölçütleri dikkate alarak gerekli araştırmayı yaptıktan sonra karar vermesi gerekmektedir. Bir mahkemenin önüne gelen dosyada aşağıda Yargıtay kararlarının incelenmesi sonucu çıkarılan hususlara dikkat etmesi ve bundan sonra karar vermesi yargılamanın sıhhati için faydalı olacaktır.

---

<sup>303</sup> ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılık Suçları, s. 179 ; **ayrıca** vergi mahkemesinin kararlarının ceza mahkemesini bağladığı şeklindeki **görüş için bkz:** “.....vergi mahkemeleri, 1982 yılında 2576 sayılı Yasayla kurulmadan önce, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi itiraz komisyonları ile vergi temyiz komisyonlarının bulunduğu, bir an için bu saptamanın yanlış olduğu, hükümden vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinde yararlanılabileceği kabul edilse dahi, aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığı (farklı boyutlarıyla da olsa) yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilemeyeceğinin savunulamayacağı, ilke olarak böyle bir kural öngörülse dahi, belli istisnaların bulunmasının zorunlu olduğu, örneğin: Fiilin işlenmemiş olduğu yönündeki vergi mahkemesi kararının ceza mahkemesini de bağlaması gerektiği; aksini kabul etmesinin yargıya güveni azaltacağı gibi hak ve adalet duygularını da zedeleyeceği....” (AKKAYA Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 49, Sa. 1/4, 2000, s. 88) ; **ayrıca** ceza mahkemesinin kaçakçılık fiillerini tespiti ve bunların verginin kaybına da neden olması halinde ceza mahkemesinin kararlarının vergi idaresini ve mahkemesini bağladığına dair **görüş için bkz:** KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 332

-Öncelikle uygulamada sahte belge düzenleme suçu ile kullanma suçu bakımından birbirine karıştırma ve tek suç kabul edilme gibi durumların çok sık söz konusu olduğu, bu nedenle hazırlanan iddianamede hangi suçun iddia edildiği ve bu iddia ile vergi tekniği raporu, vergi suç raporu ve mütalaa içeriğinin uyuşup uyuşmadığının ve hangi suç veya suçların bulunduğu tespitini ile eksik veya çelişki bulunmaması halinde iddianamenin kabulü, eksiklerin veya çelişkilerin bulunması halinde bunların tamamlanması ve giderilmesi amacıyla iddianame iade edilmesi,<sup>304</sup>

-Yargılamaya başlanmış ise, dosya içerisinde mevcut olmaması halinde, sahte olarak düzenlenen belgelerin kullanımı ile ilgili karşıt incelemenin olup olmadığı ve olması halinde karşıt inceleme raporlarının istenmesi,

-Vergi idaresinin mükerrer bildirim veya aynı mükellef için başka eylemler bakımından bildirim söz konusu olabileceğinden, fail hakkında açılan başka davaların olup olmadığının araştırılması ve davaların birlikte görülmesi hususunun değerlendirilmesi,

-Belgelerin gerçekte var olan alımların ve satımların karşılığı için düzenlenip düzenlenmediği hususunda malların ve paraların akışını gösteren belgeler, geçerli ödeme belgeleri, kasa veya banka hesaplarına ilişkin belgelerin, mal giriş-çıkış ve stokuna ilişkin durumların araştırılması,

-Belgeleri kullananların tespiti ve tanık olarak dinlenmeleri ve söz konusu belgeleri kimden aldıkları, ticari ilişkiye kimler ile girdiklerinin tanıklar nezdinde araştırılması,

-Failin varsa iddiaları doğrultusunda, vekalet ilişkisinin bulunup bulunmadığı, faile ait yazı ve imza örnekleri ile ele geçirilen belgeler üzerindeki yazı ve imzaların karşılaştırılması amacıyla rapor alınması,

---

<sup>304</sup> “213 sayılı VUK'un 367. maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaa ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin olduğu, Diyarbakır Cumhuriyet Başsavcılığının 02/02/2015 tarihli, 2015/994 esas sayılı iddianamesi ile mütalaa aykırı olarak sanıklar hakkında sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak; iddianameye konu olan sahte fatura kullanma suçu yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sahte fatura kullanma suçundan hüküm kurulması gerekirken, mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hükümler kurulması.” (Yargıtay 11 CD, 30.06.2021 T., 2021/6229 E., 2021/6084 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

-Toplanan tüm bilgi ve belgelerin üzerinde gerek olması halinde uzmanına inceleme yaptırılması,

-Her takvim yılının ayrı suç oluşturması ve her takvim yılındaki eylemlerin kendi içerisinde zincirleme suç oluşturması durumları dikkate alınması ve belge düzenleme suçuna ilişkin suç tarihi bakımından takvim yılı içerisinde düzenlenen en son belge tarihinin tespiti ile suç tarihinin belirlenmesi, yargılamanın uzamasına engel olmak adına soruna başlangıçta müdahale edilmesi anlamında yararlı olacaktır.<sup>305</sup>

### 3.6. Kanun Yolları

Yargı mercileri tarafından verilen kararlara karşı hukuka uygun olmadıkları iddiasıyla bu kararların üst yargılama mercilerine denetim amacıyla götürülmesi işlemine kanun yolu denilmektedir.<sup>306</sup> Hukuk sistemimizde adli yargılamada ilk derece mahkemeleri, ikinci derece mahkemeleri olan istinaf mahkemeleri ve yüksek mahkeme olmak üzere mahkemeler düzenlenmiştir. Açılan davalar bu mahkemelerde iki veya üç dereceli olarak sonuçlanır. İlk

<sup>305</sup> "...2009 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan verilen mahkûmiyet hükmüne yönelik sanığın temyiz taleplerinin incelenmesi:

Sanık hakkında 2009 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmalarında suça konu iş yerini Orhan Ak isimli kişi ile birlikte açacaklarını, işlerle onun ilgilendiğini, ona vekalet verdiğini beyan ettiğinin anlaşılması karşısında; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak biçimde belirlenmesi ve sanığın suça iştirakinin tespiti bakımından,

a) Suça konu olan faturaları düzenleyen mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının dosya içerisine aldırılıp, bu mükellef hakkında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılıp açılmadığının araştırılması,

b) Suça konu faturaları düzenleyen kişiler belirlenerek, CMK'nin 48. maddesine göre tanık olarak dinlenmeleri ve ticari ilişkiyi kiminle kurdukları, kiminle görüşme yaptıkları, faturaları kime verdikleri, faturanın alınmasında sanığın iştiraki olup olmadığının sorulması,

c) Savunmada adı geçen Orhan Ak'ın CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakkı hatırlatılarak, tanık sıfatıyla dinlenmesi;

d) Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için;

aa) Faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullananlara ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi,

bb) Daha sonra, faturaları düzenleyen mükellef ile kullanan mükellefin ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak ve mükellefiyetin sanığa ait olduğu dikkate alınarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması,

e) Suça konu sahte faturaların gelir vergisi indiriminde kullanıldığının belirtilmesi nedeniyle 16.03.2010 olması gereken suç tarihinin gerekçeli karar başlığında 31.12.2009 olarak hatalı yazılması,

Yasaya aykırı, sanığın temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden, 5320 sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca hükmün BOZULMASINA..." (Yargıtay 11 CD, 30.06.2021 T., 2021/5084 E., 2021/6175 K.) (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamaları>)

<sup>306</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 541

derecede verilen kararlar denetim yoluyla üst derecede bulunan mahkemelerin denetimine tabi tutulur.<sup>307</sup>

Kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak düzenlenmiştir. Olağan kanun yolları “itiraz”, “istinaf” ve “temyiz”, olağanüstü kanun yolları ise “Cumhuriyet başsavcısının itiraz yetkisi”, “kanun yararına bozma” ve “yargılamanın yenilenmesi” şeklinde belirlenmiştir.

CMK’da yargı mercilerince verilen kararlara karşı Cumhuriyet savcısı, şüpheliler, sanıklar, bunların vekilleri veya müdafileri veya yasal temsilcileri ile eşleri, katılan sıfatı alanlarla katılma talebi sonuca bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatı alabilecek şekilde suçtan zarar görmüş kimselerin kanun yollarına başvurabileceği düzenlenmiştir.<sup>308</sup> Cumhuriyet savcısı sanıkların lehine olabilecek şekilde kanun yoluna gidebilir.<sup>309</sup> Usule uygun yapılmış ve kabul edilebilecek başvurunun bulunması halinde kanun yollarında ya da merciide hata olması durumunda kanun yollarına başvurulması hakkı ortadan kalkmayacaktır. Böyle bir halde başvuruyu alan mercii, hemen görevli ve yetkili durumda bulunan merciye başvuru talebini gönderir.<sup>310</sup> Üst merci tarafından karar verilinceye kadar kanun yoluna başvuranlar bundan vazgeçebilir. Ancak Cumhuriyet savcısının sanıkların lehine gitmiş olduğu başvurulardan vazgeçebilmesi için bunların rızasının bulunması gerekir.<sup>311</sup> Kanun yolları “olağan ve olağanüstü kanun yolları” olmak üzere iki başlıkta aşağıda incelenmiştir

### **3.6.1. Olağan Kanun Yolları**

Olağan kanun yolları CMK’da itiraz, istinaf ve temyiz olarak düzenlenmiştir.<sup>312</sup>

---

<sup>307</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 276

<sup>308</sup> CMK Madde 260, 261, 262 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>309</sup> CMK Madde 260/3 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>310</sup> CMK Madde 264 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>311</sup> CMK Madde 266/1 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>312</sup> CMK Madde 267-307 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

### 3.6.1.1. İtiraz

CMK madde 267’de yasanın öngördüğü hallerde mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda mahkemelerce verilen görevsizlik, yetkisizlik, hâkimin reddine ilişkin talep, tutuklama, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin kararlar ile öngörülen diğer kararlar bakımından itiraz kanun yoluna gidilebilir. İlgililer kararı öğrendikten sonra karar veren mercie itirazda bulunabilir. Karar veren merci en çok üç gün içerisinde itirazı yerinde görmezse denetimin yapılması amacıyla kararı inceleme ve değerlendirmeye yetkili mercie gönderir.<sup>313</sup> İtirazları inceleme ve değerlendirmeye yetkisi olan merciler CMK’nın 268. maddesinde belirtilmiştir.<sup>314</sup>

Bu anlamda sahte belge düzenleme suçu ile ilgili verilen kararlarda itiraza tabi olanlar itiraz mercie gönderilir. Sahte belge düzenleme suçu bakımından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin karar verilebilmesi halinde bu karara itiraz için ağır ceza mahkemeleri yetkili merciler olacaktır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmeyen hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından ise artık itiraz yolunun işletilmesi söz konusu olmayacaktır.

<sup>313</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 541

<sup>314</sup> “Madde 268 – (1) Hâkim veya mahkeme kararına karşı itiraz, kanunun ayrıca hüküm koymadığı hâllerde 35 inci maddeye göre ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek koşulu ile zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır. Tutanakla tespit edilen beyanı ve imzayı mahkeme başkanı veya hâkim onaylar. 263 üncü madde hükmü saklıdır. (2) Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir. (3) İtirazı incelemeye yetkili merciler aşağıda gösterilmiştir: a) Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir. b) Sulh ceza hâkimliğinin tutuklama ve adli kontrole ilişkin verdiği kararlara karşı yapılan itirazların incelenmesi, yargı çevresinde bulunduğu asliye ceza mahkemesi hâkimine aittir. İtirazı incelemeye yetkili mercilerin farklı olduğu hâllerde, itirazların gecikmeksizin incelenmesi amacıyla, kararına itiraz edilen sulh ceza hâkimliği tarafından gerekli tedbirler alınır. Sulh ceza hâkimliği işleri, asliye ceza hâkimi tarafından görülüyorsa itirazı inceleme yetkisi ağır ceza mahkemesi başkanına aittir. c) Asliye ceza mahkemesi hâkimi tarafından verilen kararlara yapılacak itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları ağır ceza mahkemesine ve bu mahkeme ile başkanı tarafından verilen kararlar hakkındaki itirazların incelenmesi, o yerde ağır ceza mahkemesinin birden çok dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye; son numaralı daire için birinci daireye; o yerde ağır ceza mahkemesinin tek dairesi varsa, en yakın ağır ceza mahkemesine aittir. d) Naip hâkim kararlarına yapılacak itirazların incelenmesi, mensup oldukları ağır ceza mahkemesi başkanına, istinabe olunan mahkeme kararlarına karşı yukarıdaki bentlerde belirtilen esaslara göre buldukları yerdeki mahkeme başkanı veya mahkemeye aittir. e) Bölge adliye mahkemesi ceza daireselerinin kararları ile Yargıtay ceza daireselerinin esas mahkeme olarak baktıkları davalarda verdikleri kararlara yapılan itirazlarda; üyenin kararını görevli olduğu dairesinin başkanı, daire başkanı ile ceza dairesinin kararını numara itibarıyla izleyen ceza dairesi; son numaralı daire söz konusu ise birinci ceza dairesi inceler.”

### 3.6.1.2. İstinaf

İstinaf, ikinci derece ve olağan kanun yolu olup, maddi olayın ikinci ve üst derece olan bölge adliye mahkemesince yeniden değerlendirilmesini sağlayan kurumdur.<sup>315</sup> İstinaf ile ilgili hükümler CMK madde 272 ila 285 arasında öngörülmüştür. Bu hükümlere bakıldığında ilk derecede bulunan mahkemelerce hükmolunan kararlara yönelik istinaf kanun yolu için başvuruda bulunulabilir. Ancak 15 yıl veya üzerinde hükmedilen hapse ilişkin cezalar bakımından istinaf incelemesi resen yapılır.<sup>316</sup> Fakat verilen hapse ilişkin cezanın adli para cezasına çevrilmesine ilişkin hükümler hariç doğrudan verilen üç bin Türk Lirası veya altındaki adli para cezalarına ilişkin hükümler ile üst sınırı beş yüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlar için verilen beraat kararları ve yasalarda kesin nitelikte olduğu belirtilen hükümlere yönelik istinaf kanun yoluna başvurulamaz.<sup>317</sup>

Bu anlamda asliye ceza mahkemelerince sahte belge düzenleme suçu bakımından, suç için öngörülen cezanın niteliği ve miktarı dikkate alındığında verilecek hapis cezası veya beraat kararlarına karşı istinaf kanunu yoluna gidilebilir. İstinafa ilişkin talep kararı veren mahkemeye kararın öğrenilmesinden itibaren 7 gün içerisinde iletilmelidir. Süresi içerisinde iletilen istinaf talepleri hükmün kesinleşmesine ve de infazına engel olur. İstinaf talebiyle gönderilen kararı alan bölge adliye mahkemesi, kararın hukuka uygun olduğu sonucuna varırsa istinaf talebinin reddine, hukuka aykırılığın düzeltilebilecek olması halinde bu düzeltmeyi yaparak istinaf başvurusunun düzeltilerek reddine karar verir. Ancak kararda CMK madde 289'da düzenlenen hukuka aykırılık nedenlerinin var olması durumunda, kararın bozulması ve dosyada yeniden incelenmesi ve yeni karar verilmesi için ilk derece mahkemesine gönderilmesi şeklinde karar verir. Diğer durumlarda ise gerekli önlemleri aldıktan sonra yargılamanın yeniden yapılmasına ve duruşma işlemleri için hazırlıklara başlanması şeklinde kararını verir. Duruşmalı yapılan yargılama sonucunda bölge adliye mahkemesi, istinaf başvurusunun reddine ya da yeni hükmün kurulmasına karar verir.<sup>318</sup> İtiraza ve temyize dair hükümler saklı olmak kaydıyla bölge adliye

<sup>315</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 281

<sup>316</sup> CMK Madde 272/1 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>317</sup> CMK Madde 272/3 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>318</sup> CMK Madde 280 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

mahkemesince verilen kararlara ve hükümlere karşı direnme kararı verilemez ve bu kararlara yönelik herhangi bir kanun yolu başvurusu yapılamaz.<sup>319</sup>

### **3.6.1.3. Temyiz**

Temyiz, istinaf mahkemeleri olan bölge adliye mahkemelerinin kesin nitelikte vermediği kararlara karşı Yargıtay'a başvurulması sonucu olarak, bu kararların hukuka aykırılık teşkil ettiği iddiasının değerlendirilmesi bakımından hukuki denetime tabi tutulmasıdır.<sup>320</sup> Temyiz yoluna kararın tefhim veya tebliğ ile öğrenilmesinden itibaren 15 gün içerisinde ilgililerin kararı veren istinaf mahkemesine bu yöndeki talebini iletmesi ile gidilebilir.<sup>321</sup> Yargıtay yapacağı temyiz incelemesinde kararın bozulması veya temyiz talebinin reddi şeklinde hüküm kurmaktadır.<sup>322</sup> İstinaf mahkemelerinin bazı kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı CMK'nın 286/2. maddesinde düzenlenmiştir. CMK madde 286/2-a.'ya göre ise ilk derece mahkemelerince hükmedilen beş yıl ya da daha az hapse ilişkin cezalarla miktarı ne olursa olsun adlî para cezalarına yönelik istinaf başvurusunun esastan reddine dair istinaf mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Ayrıca maddenin devam eden fıkralarında başkaca başvurulamayacak diğer bazı hükümlerde sayılmıştır.<sup>323</sup> Ancak burada sahte belge düzenleme suçuna ilişkin VUK madde 359/b'de suçun niteliği ve üst sınırı dikkate alındığında sadece CMK'nın 286/2. maddenin a bendinin değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Zira sahte belge düzenleme suçu bakımından üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, bu suçtan verilen hükümlerin istinaf taleplerinin esastan reddine karar verilmesi halinde artık bu red kararına karşı temyiz yasa yoluna başvurulamayacaktır. Bu nedenle bu suç bakımından belirtilen durumda temyiz yolu kapalı olacaktır. Fakat ilk derece mahkemelerince bu suça ilişkin olarak beş yıl veya daha az takdir edilen hapis cezalarının istinaf mahkemelerince arttırılması şeklindeki kararlar ile ilk derece mahkemelerince verilen beraat kararlarının kaldırılarak ceza verilmesi kararları veya ilk derece mahkemelerince verilen

<sup>319</sup> CMK Madde 284 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>320</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 544

<sup>321</sup> CMK Madde 291 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>322</sup> CMK Madde 302 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>323</sup> CMK Madde 286 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

mahkumiyet kararlarının kaldırılarak beraat verilmesi şeklindeki kararlarına karşı temyiz yolu açık olacaktır.<sup>324</sup>

### **3.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları**

Mahkemelerin kesinleşen kararlarına karşı hukuka aykırılığın giderilmesi amacıyla başvuru hukuki yollardır. Bunlar “Cumhuriyet başsavcısının itiraz yetkisi (Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi ve bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yetkisi)”, “kanun yararına bozma” ile “yargılamanın yenilenmesi” olarak düzenlenmiştir.

325

#### **3.6.2.1. Cumhuriyet Başsavcısının İtiraz Yetkisi**

Cumhuriyet başsavcısının itiraz yetkisi “Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi” ve “bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yetkisi” olmak üzere sırasıyla CMK’nın 308 ve 308/A. maddelerinde öngörülmüştür.

*Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının itiraz yetkisi*, Yargıtay’ın ceza dairelerince verilen hükümlerine yönelik Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının resen veya talebe bağlı olarak, hükümlerin tarafına geldiği günden başlayarak otuz gün içerisinde Ceza Genel Kuruluna itiraz edebilme yetkisini ifade eder. Sanık lehine yapılacak itirazlarda süreye ilişkin koşula bakılmaz. İtiraza başvurulması halinde dosya, hükmüne karşı itiraza gidilen Yargıtay dairesine gönderilir. Daire, en kısa zamanda itirazları incelemeye alır ve bu itirazları haklı kabul ederse kararını düzeltir. Yerinde görmez ise dosyayı Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderir.<sup>326</sup>

---

<sup>324</sup> CMK Madde 286/2-b için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>325</sup> CMK Madde 308-323 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>326</sup> CMK Madde 308 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

*Bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığının itiraz yetkisi*, bölge adliye mahkemelerinin ceza dairelerinin kesin nitelikte olan hükümlerine yönelik bölge adliye mahkemesi Cumhuriyet başsavcılığı, kendiliğinden ya da taleple, hükümlerin tarafına gönderildiği günden başlayarak otuz gün içerisinde hükmü kuran ceza dairesine itiraz edebilme yetkisini ifade eder. Sanık lehine olan itirazlarda süreye ilişkin koşula bakılmaz. Ceza dairesi, en kısa zamanda itirazları incelemeye alır ve itirazları haklı kabul ederse hükmünü düzeltir. İtirazları haklı kabul etmezse dosyayı itirazları inceleme yapması için ceza dairelerinin başkanlarından oluşan başkanlar kuruluna gönderir. Kurula giden itirazlar bakımından, hükmüne itiraz edilen daire başkanınca ya da görevlendirilen daire üyesince kurula sunulmak üzere bir rapor hazırlanır. Kurul itirazı kabul ederse, gereğinin yapılması bakımından dosya hükmü veren daireye gönderilir. Kurulca verilen kararlar kesin niteliktedir.<sup>327</sup>

Sahte belge düzenleme suçu bakımından ise, Yargıtay veya bölge adliye mahkemelerinin ceza dairelerince bu suç yönünden verilen kararlarına karşı Cumhuriyet başsavcısının itiraz yetkisi yolu kapsamında bu kanun yolu kullanılarak itiraz edilebilir.

### **3.6.2.2. Kanun Yararına Bozma**

Kanun yararına bozma istinaftan ya da temyizden geçmeksizin kesinleşerek kapanan mahkemelere ilişkin kararlarda veya hükümlerde hukuka aykırılık bulunduğu iddiasıyla başvuru olan olağanüstü kanun yoludur.<sup>328</sup> Adalet Bakanlığı kararlardaki veya hükümlerdeki hukuka aykırılıkları öğrenme ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına bunların giderilmesi amacıyla Yargıtay'ın ilgili dairesine başvuruda bulunması için talepte bulunur. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, belirtilen iddiaları yazarak kararların ya da hükümlerin bozulması talebini ihtiva eden yazısını Yargıtay'ın ilgili ceza dairesine verir. Talebi alan ceza dairesi ileri sürülen nedenleri yerinde görür ise bozma kararı verir.<sup>329</sup> Ayrıca Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı da hükmedilen cezanın kaldırılmasını veya daha hafif bir ceza verilmesini gerektiren bir durumun varlığında doğrudan kanun yararına bozma yolunu kullanarak ilgili daireye

<sup>327</sup> CMK Madde 308/A için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>328</sup> ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), s. 546

<sup>329</sup> CMK Madde 309 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

başvuruda bulunabilir. Ancak Adalet Bakanlığı tarafından başvuru yetkisi kullanılmış ise artık Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı bu yetkiyi kullanamaz.<sup>330</sup>

Sahte belge düzenleme suçu bakımından da özel bir durum söz konusu olmayıp, verilen kararların veya hükümlerin istinaf veya temyiz kanun yollarından geçmeden kesinleşmeleri halinde kanun yararına bozma istemi ile hukuka aykırılıkların giderilmesi talep edilebilir. Nitekim Yargıtay VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık koşullarına uygun olarak başvuruda bulunan failin buna rağmen cezalandırılması kararına karşı kanun yararına bozma istemli davada pişmanlıktan yararlanan failin artık VUK 359. maddesi gereği cezalandırılmayacağı gerekçesi ile bozma ve failin beraatine dair karar vermiştir.<sup>331</sup>

### **3.6.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi**

Yargılamanın yenilenmesi, verilen mahkeme kararının kesinleşmesinden sonra bu karara karşı kanunda belirlenen sebeplerle sınırlı olmak üzere karardaki aykırılığın giderilmesi amacıyla davanın tekrar görülmesi için öngörülen olağanüstü bir kanun yoludur.<sup>332</sup> CMK'da fail lehine veya aleyhine olan yargılamanın yenilenmesi nedenleri sınırlı olarak belirtilmiştir.<sup>333</sup>

<sup>330</sup> CMK Madde 310 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>331</sup> Yargıtay 11. CD, 25.04.2018 Tarih, 2018/3478 Esas., 2018/3858 Karar. (<https://portal.uyap.gov.tr/uyap-uygulamalari>)

<sup>332</sup> YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 315, 316

<sup>333</sup> “Hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi nedenleri” “Madde 311 – (1) Kesinleşen bir hükümle sonuçlanmış bir dava, aşağıda yazılı hâllerde hükümlü lehine olarak yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar görülür: a) Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliği anlaşılırsa. b) Yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmal ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılırsa. c) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmiş ise. d) Ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hüküm kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılmış ise. e) Yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatini veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olursa. f) Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya ceza hükmü aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi. Bu hâlde yargılamanın yenilenmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir. (1) (2) Birinci fıkranın (f) bendi hükümleri, 4.2.2003 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile, 4.2.2003 tarihinden sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular üzerine verilecek kararlar hakkında uygulanır.”

“Sanık veya hükümlünün aleyhine yargılamanın yenilenmesi nedenleri” “Madde 314 – (1) Kesinleşen bir hükümle sonuçlanmış olan bir dava aşağıda yazılı hâllerde sanık veya hükümlünün aleyhine olarak

Yargılamayı yenilenmesi kararı veren mahkemeden talep edilir.<sup>334</sup> Fail, fail ölmüş ise eşi, üstsoyu, altsoyu, kardeşleri yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir. Ancak bu kişilerin yokluğu halinde, Adalet Bakanı da yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir.<sup>335</sup> Mahkeme evrak üzerinden yargılamanın yenilenmesi talebinin kabule değer olup olmadığına dair karar verir. Kabule değer olmadığı yönünde karar verildiğinde bu karara itiraz edilebilir.<sup>336</sup> Kabule değer olduğu yönünde karar verilmesi halinde yeniden yargılama için duruşma açılması dahil gerekli tüm işlemleri yapar. Yeniden yargılama sonucunda mahkeme önceki hükmü onaylar ya da önceki hükmün ortadan kaldırılmasına karar vererek yeniden hüküm kurar.<sup>337</sup>

Sahte belge düzenleme suçu bakımından da kesinleşen mahkeme kararından sonra belirtilen lehe veya aleyhe sebepler dikkate alınarak hukuka aykırılığın giderilmesi için yeniden yargılama talebinde bulunulabilir. Bu suç bakımından yargılamanın yenilenmesi hususunda özel bir durum bulunmamaktadır.

### **3.7. Sahte Belge Düzenleme Filinin Ayrıca Vergi Ziyat Kabahatini Oluşturma Durumu**

Daha önce de belirtildiği üzere<sup>338</sup> özellik arz eden VUK'un 340. maddesi "*Bu kanunda yazılı vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359' uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359' uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.*" şeklindeki hüküm ile VUK madde 359'un son fıkrasındaki "*... Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyat cezasının ayrıca*

---

yargılamanın yenilenmesi yolu ile tekrar görülür: a) Duruşmada sanığın veya hükümlünün lehine ileri sürülen ve hükme etkili olan bir belgenin sahteliği anlaşılırsa. b) Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek nitelikte olarak görevlerini yapmada sanık veya hükümlü lehine kusur etmiş ise. c) Sanık beraat ettikten sonra suçla ilgili olarak hâkim önünde güvenilebilir nitelikte ikrarda bulunmuşsa."

<sup>334</sup> CMK Madde 318 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>335</sup> CMK Madde 313/2,3 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>336</sup> CMK Madde 318/3, 319 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>337</sup> CMK Madde 323 için bkz. Kanun No: 5271, Kabul Tarihi: 04/12/2004, Resmi Gazete, Tarih: 17/12/2004.

<sup>338</sup> Ayırntı için bkz : Çalışmanın içtima başlıklı bölümü

*uygulanmasına engel teşkil etmez.”* şeklindeki belirtme dikkate alındığında, vergi cezası ile cezalandırılan eylem aynı zamanda sahte belge düzenleme suçunun eylemini de oluşturmakta ise, vergi cezasının kesilmesi, sahte belge düzenleme suçundan yargılamanın yapılmasına engel olmayacaktır.<sup>339</sup>



---

<sup>339</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, Vergi Hukuku, s. 232

## SONUÇ

Devletin, kendini oluşturan topluma karşı sorumluluk ve görevlerini yerine getirirken gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler bakımından ihtiyaç duyduğu finans kaynaklarından en önemlisi vergi kaynağıdır. Verginin adaletli şekilde ve tüm toplum zeminine yayılarak belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde en az kayıpla toplanması ve kullanılması ile toplumun refah seviyesi de artmaktadır. Bu anlamda verginin adaletli şekilde toplanması ve kullanılmasına ilişkin mevzuatımızda pek çok düzenleme yapılmıştır. Başta Anayasanın 73. maddesi ile vergiye ilişkin temel esaslar belirlenmiş ve buna bağlı olarak birçok alt düzenleme getirilmiştir. İşte VUK da bu alt düzenlemelerden biri olup vergilendirmeye ilişkin bir kısım düzenlemeler getirmiş ve yükümlülerin vergi ödevini yerine getirmemesi halinde cezai yaptırımlar öngörmüştür.

VUK'ta düzenlenen cezai yaptırımlara baktığımızda ise, bunların bir kısmının kabahat olarak kabul edilen eylemlere, bir kısmının suç olarak kabul edilen eylemlere ve bir kısmının da hem kabahat hem de suç olarak kabul edilen eylemlere ilişkin olduğu görülmektedir. Sahte belge düzenleme suçu da, VUK madde 359'da diğer vergi kaçakçılık suçları ile birlikte düzenlenmiştir. Yine bu maddede sahte belge düzenleme suçu ile ilgili "üç yıldan beş yıla kadar hapis" cezasına dair yaptırım söz konusu olacağı da öngörülmüştür. Ayrıca VUK'un değişik hükümleri ile diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi sahte belge düzenleme suçu bakımından da soruşturma ve kovuşturma ile ilgili bir kısım özel düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi de sahte belge düzenleme suçuna ilişkin olarak kovuşturmaya geçilerek yargılamanın tamamlanmasını sağlayan ve dava şartı olan mütaladır. Mütalaa Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından mükellef ve eylemi ile ilgili suç bakımından verilen vergi idaresinin görüşüdür. Vergi idaresi inceleme yaptıktan sonra suç işlediği kanaatini edinirse tüm bilgi ve belgeleri vergi suç raporu ve mütalaa ile birlikte soruşturmanın başlatılması için savcılık makamına göndermektedir. Savcılık makamı da resen suçun işlendiğini öğrenirse veya başka yerden ihbar gelirse soruşturma işlemlerini yapabilmekle birlikte hemen vergi idaresinden inceleme talep etmekte ve bilgi ve belgelerin mütalaa ile birlikte gönderilmesini talep etmektedir. Bu mütalaa şartı ile mükellefin, vergi idaresine ve haksız ve sık sık yapılacak isnatlara karşı korunması amaçlanmıştır.

Vergiye ilişkin tüm düzenlemelere bakıldığında, öncelikli olarak mükellefin hak ve yetkilerinin korunması, vergi kaybının azaltılması, sorumluların gerekli cezayı almaları ve kamu düzeninin korunmasına yönelik oldukları söylenebilir.

Ancak tüm düzenlemelere ve cezai yaptırımlara rağmen yükümlüler vergi ödevini yerine getirmekten kaçınabilmekte ve bunun için hukuka aykırı yollara başvurabilmektedir. Yükümlülerin bu hukuka aykırı yollara başvurarak yükümlülüklerini yerine getirmemesinin birçok nedeni bulunmaktadır. Öncelikle verginin başlangıçta karşılıksız ödeme gibi görünmesi ve zorunlu olması yükümlülerde olumsuz bir yargı oluşturmakta ve kaçınmaya neden olabilmektedir. Yine bunların yanında verginin mahiyetinin ve öneminin yeterince anlaşılması, toplumda vergi ahlakı ve bilincinin oluşmaması da nedenler arasındadır. Ayrıca etkin bir takip ve denetim sisteminin bulunmaması, vergi idaresinin bu anlamda yetersiz kalması, vergi incelemelerinin zamanında yapılmaması ve yapılanların da uzun sürmesi, yargılamaların da aynı şekilde uzun sürmesi ve caydırıcı ve ıslah edici infaz sisteminin bulunmaması, siyasi iradenin sık sık farklı mülahazalarla af kurumuna başvurması, vergilerin harcanmasına ilişkin şeffaflık anlamında eksiklerin bulunması ve tüm bu hususların yükümlü bakımından güven sorunu oluşturması, yine tüm bu hususların yükümlünün ödevini yerine getirmesi anlamında yükümlüde bir hareketsizlik ve kayıtsızlık oluşturması, yükümlülüğünü yerine getirenler bakımından ise adaletsizliğin olduğu düşüncesini meydana getirmesi ve adeta onları da yerine getirmeme yoluna teşvik etmesi gibi nedenler de yükümlülüğün yerine getirilmesine engel olabilmektedir.

Vergi kaybının önlenmesine ilişkin yukarıda belirtilen sorunlar dikkate alındığında aslında birçok unsurun bir araya gelmesi ile birlikte yükümlülüğün yerine getirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu bakımından temel sorunlardan olan verginin mahiyetinin ve öneminin topluma anlatılması ve vergi ahlakı ile bilincinin oluşturulması gerekmektedir. Bunun için topluma yönelik sürekli eğitimlerin verilmesi, okullarda sürekli olarak bu hususların daha fazla işlenmesi ve günümüz teknolojik imkanları da kullanılarak her bireye ulaşılması ve medyanın etkin kullanılması gerekmektedir.

Mevzuata ilişkin baktığımızda, VUK'un 359. maddesi TCK hükümleri ile uyumlu şekilde değiştirilmesi, bu maddede yer alan karışıklığın giderilmesi ve kanun yapma tekniğine uygun düzenlemenin en kısa zamanda getirilmesi, TCK'nın 168. maddesi anlamında pişmanlık hükümlerine ilişkin düzenlemenin yapılarak vergi kaybının bulunması halinde sonraki aşamalarda da bu kaybın giderilmesinin önünün açılması, yine vergi kaybının suç bakımından da giderilmesi amacıyla uzlaşma benzeri kurumların getirilmesi yerinde olacaktır. Tüm bu hususlarda vergi kaybının her aşamada telafi edilmesi anlamında mevzuat içerisinde gerekli bütün kolaylıklar sağlanarak kalıcı ve istikrarlı hale getirilmesi ve yükümlüde kayıtsızlık oluşturan af gibi kurumlara asla başvurulmaması gerekmektedir. Son olarak suç bakımından eylemleri mahkeme kararları ile sabit olanların etkin şekilde ıslah ve infazı bakımından gerekli düzenlemelerin yapılarak yükümlülerin olabildiğince kaçınma yoluna gitmeleri engellenmelidir.

Vergi idaresi bakımından ise, vergi idaresinin etkin takip ve denetim sisteminin bulunmaması nedeniyle vergi incelemelerinin geç başlaması ve incelemelerin uzun sürmesi büyük sorun teşkil etmektedir. Zira yargılamaların da uzun sürmesi ile birlikte birçok eylem zamanaşımı nedeniyle karşılıksız kalmaktadır. Vergi idaresinin suç bakımından adeta adli kolluk gibi çalışması ve vergi suç raporu ve mütalaa düzenlemesine rağmen, özensiz çalışması, gerekli bilgi ve belgeleri zamanında toplamaması nedeniyle sonradan ulaşılmamasının güç olması, mükellefe ilişkin yeterli yoklama ve araştırma yapmaması, mükellefin iddia ve itirazlarını dikkate almaması, usulü hükümleri esas olan işyerinde inceleme yapılması kuralına rağmen tebliğ ile belgeleri istemesi örneğinde olduğu gibi yeterince uygulamaması, vergi tekniği raporu, vergi suç raporu ve mütalaaaya ilişkin gereken unsurları çoğu zaman tamamlamaması gibi nedenler dolayısıyla soruşturma ve kovuşturmada tüm işlemler baştan yapılmakta ve bu nedenle yargılamaların uzun sürmesine etki etmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin öncelikle, yeterli ve vergi suçlarına ilişkin hükümler bakımından da donanımlı personel ile vergi incelemelerini kısa sürede başlatması, tüm bilgi ve belgeleri toplaması ve olaya ilk müdahale eden gibi tüm işlemleri özenli ve hukuk kuralları içerisinde yapması ve soruşturma ve kovuşturmada işlemlerin baştan yapılmasını gerektirmeyecek şekilde tüm belge ve delilleri usulüne uygun vergi suç raporu ve mütalaa ile birlikte adli mercilere iletmesi eylemlerin karşılıksız kalmaması anlamında yerinde olacaktır.

Yargılamaya ilişkin olarak da bakıldığında, yargılamaların uzun sürmesi ve sürüncemede kalması nedeniyle birçok eylem karşılıksız kalmakta ve adalete olan güven bakımından sorun oluşturmaktadır. Burada vergi hukuku bakımından eğitimlerin yetersiz kalması, uygulamacılar bakımından bu konularda eğitimlerin yapılmaması, bu alanda ihtisas için ihtisas mahkemelerinin kurulmamasının da etkili olduğu görülmektedir. Yine yasal düzenlemelerin eksik kalması nedeniyle sık içtihat değişikliğine gidilmesi, vergi idaresinin işlemlerinin eksik ve hatalı olması nedeniyle işlemlerin baştan itibaren geçen uzun süreye rağmen yapılması ve delillerin toplanmasının güç olması nedeniyle yargılamaların uzun sürdüğü görülmektedir. Bu nedenle öncelikli olarak ihtisas mahkemelerinin kurulması ve bu alandaki uygulayıcıların vergi hukuku ve vergi ceza hukuku alanlarında gerekli eğitimlerinin verilmesi, teknik ve fiziki imkanların sağlanması ile yargılamaların hızlandırılması ve bu şekilde kamu düzeninin korunması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağar, S. (2012), *Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı*, Ankara Barosu Dergisi, Sa. 2, 363-392.
- Akdoğan, A. (2021), *Kamu Maliyesi*, (22. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Ağar, S. (2005), *Sahte veya Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları*, TBB Dergisi, Sa. 58, 273-301.
- Akgüner, M. S. ve Sekdur, M. (2004), *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, Ankara, Tektaş Eylül Yayıncılık.
- Akkaya, M. (2000), *Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 49, Sa. 1-4, 85-96.
- Akmaz, K. (Ağustos 2008), *Vergi Ceza Hukukunda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları*, Mali Pusula Dergisi.
- Alacakaptan, U. (1975), *Suçun Unsurları*, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Altundiş, M. (2007), *Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanununun Bu Suçlara Etkisi*, Ankara Barosu Dergisi, Y. 65, Sa. 1, 168-179.
- Arıkan, Z. ve Bakmaz, Z. (Kasım-Aralık 2020), *Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Y. 30, Sa. 162, 33-50.
- Artuk, Mehmet E., Gökçen, A., Alşahin, Mehmet E. ve Çakır, K. (2021), *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (19. Baskı), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Arslan, Ç. (2013), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)*, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 3, Sa. 2, 15-30.
- Aslan, M. ve Kaplan, Ö. (Mart 2021), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezalandırılmasına Kişisel Verilerin Korunması Hakkının Etkisi*, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C. 7, Sa. 1, 108-118.

- Başaran Yavaşlar, F., Güneş Karaçoban, T. ve Cangüloğlu, Y. (2018), *Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti*, Fasikül Hukuk Dergisi, C. 10, Sa. 100, s.341-372.
- Başaran Yavaşlar, F. (2017), *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Bayraklı, Hasan H. (Ocak 2019), *Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 10, Sa. 73, 1-23.
- Bayraklı, Hasan H. (2015), *Vergi Ceza Hukuku*, (2. Baskı), Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık.
- Bilici, N. (2021), *Vergi Hukuk*, (52. Baskı), Ankara, Savaş Yayınevi.
- Biyan, Ö. (2012), *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspatı Açısından Önemi ve Bir Eleştiri; Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali*, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 281, 72-78.
- Bozdağ, A. ve Bayraklı, Hasan H, (2021), *Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, Sa. 2, 255-266
- Bozdağ, A. ve Bayraklı, Hasan H, (Ocak Haziran 2010), *Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi Sa. 158, 15-33
- Cengiz, A. (2014), *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Cengiz, A. ve Kılıç, Ö. (2017), *Türk Vergi Hukukunda, Naylon Fatura Suçları*, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2014), *Türk Ceza Hkukuna Giriş*, (8. Baskı), İstanbul, Beta Yayıncılık.
- Çağlar, K. (2017), *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, (2. Baskı), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Çeker, M. (2012), *Ticaret Hukuku*, (5. Baskı), Adana, Karahan Kitabevi.
- Çiğli, H. (Temmuz 2015), *Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri*, Terazi Hukuk Dergisi, C. 10, Sa. 107, 51-69,

- Demirbaşı, T. (2021), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (16. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Donay, S. (2008), *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul, Beta Basım
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1997), *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, (12. Baskı), İstanbul, Beta Yayıncılık.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Basın Yayın.
- Erman, S. (1968), *Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sa. 15, 73-88.
- Erman, S. (1949), *Evrakta Sahtecilik Suçlarında Varaka Mefhumu*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 15, Sa. 1, 167-197.
- Erol, A. (2019), *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi*, Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, C. 3, Sa. 1, 57-64.
- Gerçek, A. (2005), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, Sa. 3, 157-193.
- Gınalı, A. (2011), *Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar*, Mali Çözüm Dergisi, (104), 215-244.
- Gider, Z. (Ocak 2012), *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı*, Vergi Dünyası Dergisi, Sa. 365, 77-85.
- Gökcan, H. T. (2009), *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*, Ankara Barosu Dergisi, Y. 67, Sa. 3, 93-126.
- Gökçen, A. (2016), *Belgede Sahtecilik Suçları*, (4. Baskı), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Gören, Ö. (Mart 2013), *Vergi Ceza Hukukunda İştirak*, Ankara Barosu Dergisi, Sa. 2, 359-368.
- Güngör, R. M. (Ekim 2020), *Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y. 11, Sa. 44, 269-299.
- Hakeri, H. (2022), *Ceza Hukuku*, (26. Baskı), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Işık, E. (2007), *Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Midir?*, Vergi Sorunları Dergisi, C. 30, Sa. 231, 17-25.
- Karakoç, Y. (2019), *Vergi Ceza Hukuku*, (2. Baskı), Ankara, Yetkin Yayınları.

- Karakoç, Y. (2018), *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, (3. Baskı), Ankara, Yetkin Yayınları.
- Kaşıkcı, Mahmut B. (2007), *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçları*, İstanbul, Ethemler Yayıncılık.
- Kelecioğlu, M. A. (Kasım 2000), *Sahte Faturanı Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II*, Yaklaşım Dergisi, Sa. 95, 122-128.
- Kırmaz, B. (2015) *Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılık Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi*, Ankara Barosu Dergisi, 2015/1, 329-340.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (5. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2010), *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, (3. Baskı), Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Köstü, O. M.(2011), *Sahte Fatura ve Tespiti*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Kumkale, R. (2012), *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, (6. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Narter, R. Ve Sarıcaoğlu, E. (2013), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima*, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Sa. 1-2, 73-99.
- Oktar, S. A. (2016), *Vergi Hukuk*, (11. Baskı), İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2021), *Vergi Hukuku*, (30. Baskı), Ankara, Turhan Kitabevi.
- Özgenç, İ. (2020), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (16. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Parlar, A. ve Demirel, G. (2002), *Adli ve İdari Vergi Suçları*, Ankara, Adil Yayınevi.
- Sarıcaoğlu, E. (2018), *Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?*, TBB Dergisi, 2018(134), 217-256.
- Seviğ, V. (2002), *Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme*, Yaklaşım Dergisi, Sa. 114, 21-25.
- Somuncu, A. (2014), *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Soyaslan, D. (2020), *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (13. Baskı), Ankara, Yetkin Yayıncılık.

- Şen, E. (14.07.2015), *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*, <https://www.sen.av.tr/makale/vergisuclarindazincirlemesuckavrami>, (E. T. 30.07.2021).
- Şenyüz, D. (2020), *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, (11. Baskı), Bursa, Ekin Basım Yayın.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), *Vergi Hukuku*, (13. Baskı), Bursa, Ekin Basım Yayın.
- Şenyüz, D. (2016), *Vergi Kaçakçılık Suçlarında Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş*, İzmir Barosu Dergisi, Y. 81, Sa. 2, 13-50.
- Şişman, G. (Haziran 2020), *Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılık Suçuna Etkisi*, TBB Dergisi, (153), 270-294.
- Taşdelen, A. (2010), *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Taştan, M. (2020), *Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Taştan, M. (2014), *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Tezcan, D., Erdem, Mustafa. R. Ve Önok, Murat. R. (2013), *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, (9. Baskı), Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, N. ve Toroslu, H., (2018), *Ceza Hukuku Genel Kısım*, (24. Baskı), Ankara, Savaş Yayınevi.
- Toroslu, N. (2015), *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, (8. Baskı ), Ankara, Savaş Yayınevi.
- Turgay, R. (1977), *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı (I. Cilt)*, (3. Baskı), İstanbul, N. Uycan Basım A.Ş.
- Uğurlu, H. ve Elibol, M. (2016), *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları*, (2. Baskı), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Ulusan, İ. ve Başaran Yavaşlar, F. (2009), *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, Ali D. (2019), *Yeni Türk İdare Hukuku*, (2. Baskı), Ankara, Yetkin Yayınları,

Ümit, C. (Nisan 2021), *Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), 357-393.

Ünal, Oğuz K. (2013), *Fatura ve Teyit Mektubu*, (5. Baskı), Ankara, Bilgi Yayınevi.

Ünsal, H. (2017), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Başkent Kariyer Yayınları.

Yiğit, U. (2004), *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul, Beta Basım Yayın.

Yüce, M. (2018), *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Ankara, Adalet Yayınevi.

Yüce, M. (2019), *Vergi Yargılama Hukuku*, (6. Baskı), Bursa, Ekin Yayınevi.

