

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇLARI*

Av. Serkan AĞAR**

I. TANITIM

Bu çalışmada, vergi ceza hukukunun kapsamına giren (kamusal nitelikli) vergi suçlarından vergi kaçakçılığı suçu; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) m. 359/a-2 ve 359/b-1 ile hükme bağlanan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları bakımından incelenerek, bu konuda emsal niteliğinde olduğu kanaatini taşıdığımız Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 tarih ve 2002/11-28-179 sayılı kararına² değinilecek³ ve ceza hukukunun bu kararda geçen çeşitli kavramlarının vergi ceza hukukuna yansımaları, 01.03.1926 tarih ve 765 sayılı Türk Ceza Kanunu⁴ ve onun 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girecek⁵ halefi 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁶ (TCK) penceresinden sergilenmeye çalışılacaktır. Bu çaba içerisinde, aynı zamanda, vergilendirme dönemi-ver-

* Bu çalışmanın kapısını aralamamda bana yol gösteren değerli hocam Doç. Dr. Mustafa Akkaya'ya saygı ile...

* Ankara Barosu üyesi, Ankara Üniversitesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi.

¹ RG, 10.01.1961, 10703.

² *Yargıtay Kararları Dergisi (YKD)*, C. 28, S. 6, Haziran, 2002, s. 929-935.

³ Bundan sonra anılan Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararından, kısaca "Karar" biçiminde söz edilecektir.

⁴ RG, 13.03.1926, 320.

⁵ 5237 sayılı TCK'nın "İmar kirliliğine neden olma" başlıklı 184. maddesi yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir; "Çevrenin kasten kirlenmesi" başlıklı 181. maddesinin birinci fıkrası ile "Çevrenin taksirle kirlenmesi" başlıklı 182. maddesinin ikinci fıkrası yayımı tarihinden itibaren iki yıl sonra, diğer hükümleri ise 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girecektir (5328 sayılı Kanun Geçici m. 1 ile değişik 5237 sayılı TCK m. 344).

⁶ RG, 12.10.2004, 25611.

ginin tarhı-suç tarihi ilişkisi, vergi ceza hukuku uygulaması bakımından ve çeşitli Yargıtay kararları ile somutlaştırılarak değerlendirilecektir.

II. VERGİ SUÇLARI

Vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku⁷ kapsamında incelenen “*vergi suçu*” kavramı çeşitli açılardan tanımlanabilir. Öncelikle belirtmek gerekirse, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik bir suç⁸ niteliğini taşıyan vergi suçu; vergi kanunlarında gösterilen vergi kurallarına aykırı olan⁹ ve devletin ve kamu yönetiminin gelir kaynaklarına zarar veren ya da vermesi beklenen eylemler,¹⁰ vergi yükümlüsü ya da sorumlusu yahut vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddî veya biçimsel yükümlülüklere ve zorunluluklara aykırı olarak işlenerek devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan yasal tipe uygun ve cezayı gerektiren eylemler,¹¹ vergi yükümlü ve sorumluları ve bunlarla hukuksal ilişkide bulunan üçüncü kişilerin 213 sayılı VUK’da tanımı yapılan davranış biçimi ile vergi kanunları hükümlerini ihlal eden eylemleri¹² gibi çeşitli açılardan tanımlanabilir. Diğer bir biçimde, “*geniş anlamda vergi suçu*”, hem vergi kaybına sebebiyet verme ile vergi kanunlarının öngördüğü usûl kurallarına aykırılık, hem de sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki eylemleri¹³ kapsadığı halde, “*dar anlamda vergi suçu*”, vergi kanunları ile düzenlenen hukuksal ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kamu tüzel kişilerinin vergi haklarını tehlikeye sokan ya da zarara uğratan kimselerin söz konusu eylemlerinin cezalandırılmasını¹⁴ ifade eder.

213 sayılı VUK’da, vergi suçu bakımından doğrudan bir tanım bulunmaz. 213 sayılı VUK m. 331; “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*”¹⁵ biçimindedir.

⁷ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 11. Bası, Ankara, 2003, s. 209; “Vergi suç ve cezalarına ilişkin bütün hukuk kuralları vergi ceza hukukunu oluşturur.”; Erginay, A., *Vergi Hukuku*, 5. Bası, Ankara, 1976, s. 13.

⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, *op. cit.*, s. 209; Karakoç, Y., “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, *Manisa Barosu Dergisi*, Y. 8, S. 71, s. 40.

⁹ Erginay, *op. cit.*, s. 13.

¹⁰ Erman, S., *Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)*, İstanbul, 1988, s. 2.

¹¹ Bayraklı, H. H., *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon, 1996, s. 68.

¹² Candan, T., *Vergi Suç ve Cezaları*, Ankara, 1995, s. 17.

¹³ Mutluer, K., *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir, 1979, s. 38.

¹⁴ Tosun, Ö., *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul, 1962, s. 36.

¹⁵ Madde metninde yer alan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ibareleri, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun m. 81/A,13 ile yukarıdaki biçimde değiştirilmiş ve söz konusu değişiklik 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

“213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın, öngördüğü suçlar bakımından birçok halde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeleri içerdiği anlaşılmaktadır (...) vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenebilen objektif sorumluluğa dayalı, bir anlamda mahsus suçlardandır. Yasa’nın 367. maddesi takip şartı olarak bu suçlardan dolayı dava açılabilmesini defterdarlığın mütalaasına bağlamakta, Ek 11. maddesi ise idareyle sorumlu arasında, dava açılmasını önleme sonucunu doğurabilecek şekilde tarhiyat öncesi anlaşma yapılabileceğini kabul etmektedir.”¹⁶

Vergi suç ve cezalarını, malî nitelikli¹⁷ suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamında (kamusal nitelikli¹⁸) suç ve cezalar olmak üzere ikiye ayırmak olanaklıdır.¹⁹ 213 sayılı VUK’da düzenlenen suç ve cezalardan kimisi sadece vergi hukukunu ilgilendirdiği ve bunların eylem ve yaptırımları idari yöntemler ile belirlendiği halde, kimisi ceza hukuku anlamında suç niteliğindedir ve bunların saptanması ve yaptırıma çarptırılmasında ceza mahkemeleri görevlidir; ceza hukuku anlamında (kamusal nitelikli) vergi suçları ile ceza hukukuna bağlı diğer suçlar arasında, hukukî konu ve sosyal düzeni bozucu amaçlar bakımından herhangi bir fark bulunmaz.²⁰

213 sayılı VUK’un ilgili hükümleri incelendiğinde, ceza hukukunun iştirak, tekerrür, içtima gibi genel hükümlerine vergi ceza hukukunda da yer verildiği görülür; ancak bu alanda vergi hukukunun kendine özgü niteliğine koşut düzenlemeler de göze çarpar.²¹

¹⁶ Karar, s. 932.

¹⁷ 213 sayılı VUK’da yer alan malî nitelikli vergi suç ve cezaları; “vergi ziyayı (m. 344)” ve “usulsüzlük (m. 351- 353)”tür; daha önce özel bir yaptırım olarak “işyeri kapatma cezası” da malî nitelikli vergi suç ve cezaları arasında sayılmakta iken 5228 sayılı Kanun (RG, 31.07.2004, 25539) m. 60/c ile söz konusu ceza 31.07.2004 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁸ 213 sayılı VUK’da yer alan kamusal nitelikli vergi suç ve cezaları; “kaçakçılık (m. 359-360)”, “vergi mahremiyetinin ihlâli (m. 362)” ve “yükümlülerin özel işlerini yapma (m. 363)”dır.

¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *op. cit.*, s. 210.

²⁰ Erman, *op. cit.*, s. 2.

²¹ Örneğin, vergi aslınu ve vergi cezasını sona erdiren nedenlerin büyük çoğunluğu her iki kamu borcu türü için ortak olmakla birlikte ölüm, af, 213 sayılı VUK m. 376’ya göre indirim gibi kimi nedenler sadece cezalar bakımından geçerlidir. Vergi ceza hukukunda, cezayı ortadan kaldıran nedenlerin yanı sıra konunun özelliği gereği suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan yanılma, pişmanlık, mücbir sebep gibi nedenler de bulunmaktadır. Vergi borcu bakımından sadece yükümlülerin ve sorumluların vergi dairesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü kişilere de bilgi vermeme, vergi mahremiyetinin ihlâli gibi kimi biçimsel ödevlere uyma görevini yükleyip yaptırımları düzenlemektedir, Öncel, Kumrulu, Çağan, *op. cit.*, s. 210-211.

SUÇUN UNSURLARI YÖNÜNDEN KAMUSAL NİTELİKLİ VERGİ SUÇLARI

YASALLIK UNSURU	MADDİ UNSUR	HUKUKA AYKIRI- LIK UNSURU	MANEVİ UNSUR
Suçta konu eylemlerin, vergi kanunları ile olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelelerinde gösterilmesidir.	Vergi yükümlülerinin, sorumlularının ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarıdır.	Farklı bir özellik göstermezler; ceza hukuku ilkeleri uygulanır.	5237 sayılı TCK m. 21 gereğince “kast” aranır. ²²

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun²³ ile 213 sayılı VUK’nun ceza sistematğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu bu değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

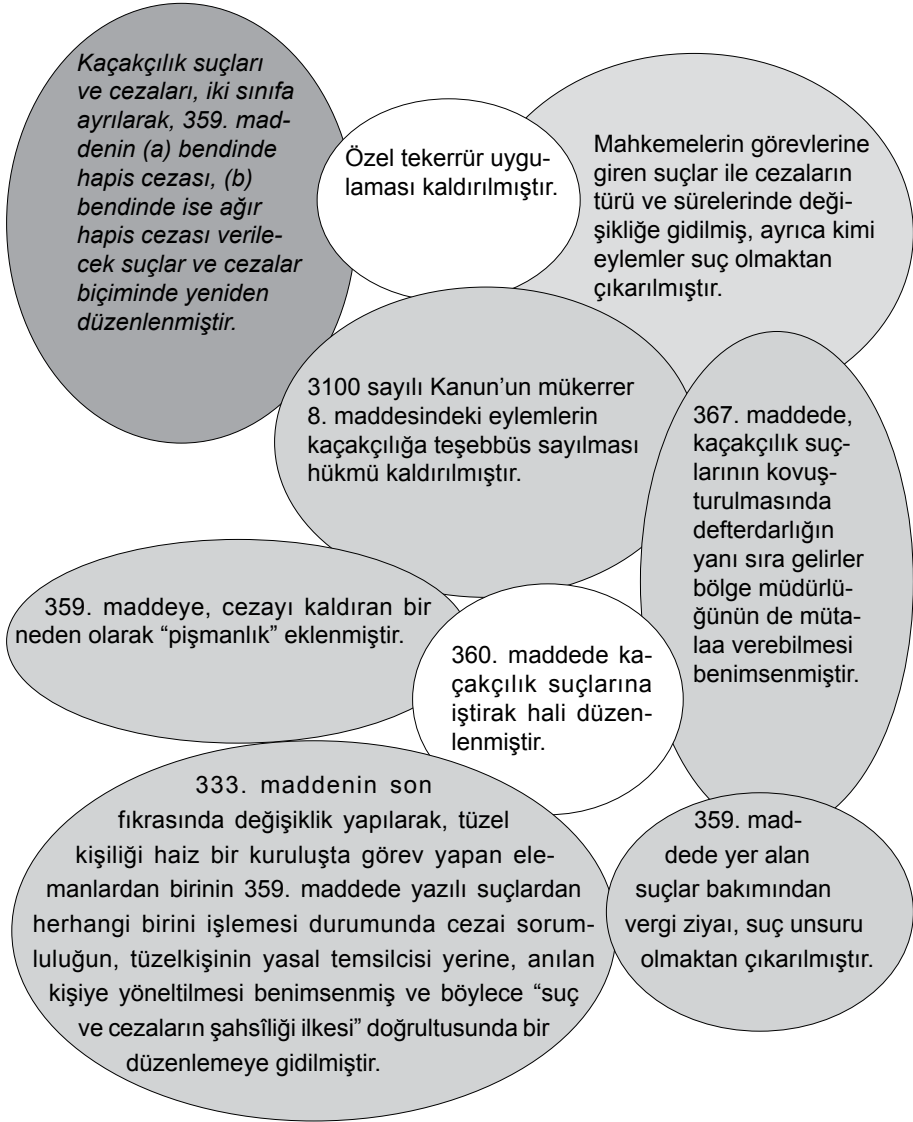
Vergi ziyaına bağlı kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılarak tümünün yerine 344. maddede malî nitelikli “vergi ziyai suçu ve cezası” ihdas edilmiştir. Vergi ziyai cezası, kaçakçılık sayılan haller dışında ziyaa uğratılan vergi miktarının bir katı ve kaçakçılık sayılan hallerde ziyaa uğratılan verginin üç katı olarak hükme bağlanmış, ayrıca gecikme faizinin yarısına endekslenmiş bir ceza sistemi öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı-vergi kaçakçılığına teşebbüs suçları ayrımı kaldırılmış ve 359. madde, “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında düzenlenmiştir.

338, 346, 347 ve 358. maddeler yürürlükten kaldırılmıştır.

²² 5237 sayılı TCK m. 21/1: “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”

²³ RG, 29.07.1998, mük. 23417.



Yukarıda özetlenmeye çalışılan değişiklikler arasında yer alan ve defterdarlığın yanı sıra gelirler bölge müdürlüğünün de dava koşulu olarak mütalaa verebilmesinin 213 sayılı VUK m. 367/1'e eklenmesi²⁴ konusunda

²⁴ 213 sayılı VUK m. 367/1: "Yaptıkları inceleme sırasında 359 ve 360 ıncı maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri

kimi noktalara dikkat çekmek gerekir. Öncelikle belirtmek gerekirse ceza hukukunda “mütalaa”, kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür.²⁵ Bu anlamı ile vergi ceza hukukunda defterdarlığın ya da gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaası,²⁶ Yargıtay’ın da benimseyişi üzere, “kovuşturma - yargılama (ceza muhakemesi) şartı” olarak kabul edilir.²⁷

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

A. Genel Bakış

213 sayılı VUK’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlığını taşıyan ikinci kısmının dördüncü bölümünde “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı altındaki 359. maddesinde “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, 360. maddesinde ise bu suçlara “İştirak” düzenlenmiştir.

Vergi suç ve cezaları arasında hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren suçların en önemlisi sayılan vergi kaçakçılığı suçu ve cezası ile bu suça iştirak, 4369 sayılı Kanun²⁸ m. 14 ve 15 ile yeniden düzenlenmiştir.²⁹ Buna göre 213 sayılı VUK m. 359 ve 360 aynen şu şekildedir:

tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir.”

²⁵ Centel, N., Zafer, H., *Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul, Ocak, 2003, s. 74.

²⁶ Bu konuda ayrıca bkz. Karakoç, Y., “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davasının Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, *Vergi Dünyası*, S. 174, Şubat, 1996.

²⁷ “213 sayılı Kanunun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü’nün mütalaaası alınmadan (...) hüküm kurulması (...) kanuna aykırı(dır)”, Yar. 11 CD, 01.10.2001, 2001/8181-8815.

²⁸ 4369 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler ile cezaların şahsiliği ilkesi gözetilmeye çalışılmıştır. Bu bakımdan, sorumluluk ve cezalandırma ile ilgili olarak 213 sayılı VUK’da hüküm bulunmayan durumlarda, 5237 sayılı TCK’nın genel hükümleri ile 1982 Anayasası m. 38/6’da ve 5237 sayılı TCK m. 20’de yer alan “cezaların (ceza sorumluluğunun) şahsiliği ilkesi” çerçevesinde ceza sorumluluğunun belirlenmesi gerekir. Kaçakçılık suçu bakımından, suça konu eylemi işleyen cezalandırılabilmesi için vergi yükümlülüğü koşulu aranmamış ve üçüncü kişilerin bu suça iştiraki cezalandırılmıştır (213 sayılı VUK m. 360).

²⁹ 213 sayılı VUK’na; 2365, 2686, 2995, 3505, 3689, 4008, 4108, 4369, 4444, 4842, 5035 ve 5228 sayılı kanunlar ile çeşitli değişiklikler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemelerle, usûle ilişkin maddelerin yanı sıra, cezaî nitelikteki suçlar ile yaptırımların türü, süresi ve miktarına ilişkin değişiklikler hayata geçirilmiştir.

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – 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 kaydederler,

2. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi inceleme-sine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir), hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

2. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

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

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

İştirak

Madde 360. Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.

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

Hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olan “suçta ve cezada kanunilik ilkesi”³⁰ vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir ve bu arada, 1982 Anayasası³¹ m. 38 ve 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girecek 5237 sayılı TCK'da yer alan temel ilke ve esaslar da dikkate alınmalıdır.

Vergi kaçakçılığı suçu, kastî (kasıtlı) suçlardandır ve taksirle işlenmesi olanaklı değildir; failin eylemi taksirli ise kaçakçılık suçu oluşmaz. Kaçakçılık suçunun varlığı için aranan kast, genel kasttır;³² bu nedenle fail, belli bir hareketi vergi kaçırmak (vergisel avantaj sağlamak) gayesi ile gerçekleştirmese bile isteyerek yapar ve sonuçta vergi kaybına neden olursa, söz konusu durumda kastın varlığı kabul edilmelidir.³³ Vergi kaçakçılığı suçunun cürüm niteliği taşıdığı tartışmasızdır; 5237 sayılı TCK m. 21'de suçun (cürüm) oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu belirtilmiştir.³⁴ Bu

³⁰ Ceza hukukunun temel ilkesi “suçta ve cezada kanunilik (kanunsuz suç ve ceza olmaz) ilkesi”dir (5237 sayılı TCK m. 2); bu ilkenin bir yansıması olan “belirlilik ilkesi” gereğince, kanunda yer alan suç tipi (tanımı), ilke olarak, suçun faili ve konusu ile subjektif unsuru ve hareketi içermelidir. Oysa, 213 sayılı VUK mükerrer m. 257, değinilen ilkenin açık bir ihlalidir. Şöyle ki; anılan madde gereğince Maliye Bakanlığı (İdare), vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yeni suç konusu ihdas edebilme ya da kanunda sayılan suç konularını bu kapsamdan çıkarabilme yetkisi ile donatılmıştır. Bu kapsamda, 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5237 sayılı TCK m. 2/2, İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağını açık bir biçimde düzenlemesine karşın aslında malûmun ilan edilmesinden öteye geçmez; zira suç ve cezanın varlığı bir yasa hükmünün varlığına bağlıdır (kanunilik ilkesi); fakat acıdır ki yeni TCK'daki gibi açık bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmasının müsebbibi, İdare bakımından ülkemiz uygulamasıdır.

³¹ 07.11.1982 tarih ve 2709 sayılı Kanun, RG, 09.11.1982, mük. 17863.

³² Kusurluluğun tipik biçimi olan kast, yasanın suç saydığı bir eylemi ve onu meydana getirecek hareketin sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemek iradesidir; kastın çeşitlerinden genel kast ise, bütün suçlarda bulunması gereken kasttır, Alacakaptan, U., Suçun Unsurları, Ankara, 1970, s. 139; “Kast, kusurlu iradenin tipik, hatta bir anlamda gerçek biçimini ifade eder.”, Toroslu, N., Ceza Hukuku, Ankara, 1998, s. 88.

³³ Yiğit, U., Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Mart, 2004, s. 159.

³⁴ 01.03.1926 tarih ve 765 sayılı Türk Ceza Kanunu, suçları cürümler ve kabahatler olmak üzere ikiye ayırarak cürümlerde kastın aranacağını belirtmesine karşın cürümler ve kabahatler ayrımı bakımından net bir ölçüt ortaya koyamamakta idi. Yakın zamanda,

konuda ayrıca, 5237 sayılı TCK'nın; "Bu Kanun'un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." biçimindeki 5. maddesi de dikkate alınmalıdır.³⁵ Değinilen hükümler çerçevesinde ve kaçakçılık suçunun ceza hukuku anlamında bir suç niteliğini taşıması³⁶ nedeni ile söz konusu suçun manevî unsuru kuşkusuz "kast"tır.

4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikten önce kaçakçılık suçu ve bu kapsamda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, 213 sayılı VUK m. 344'te tanımlanmıştı. Söz konusu madde aynen şu şekilde idi:

Madde 344. Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

(...) 2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

4369 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile 359. madde olarak yeniden numaralandırılan maddeden "bilerek" ifadesi çıkarılmıştır;³⁷ ancak vergi kaçakçılığı suçunun ceza hukuku anlamında bir suç niteliğini taşıması nedeni ile anılan maddede "bilerek" kaydı bulunsun bulunmasın, söz konusu suçun oluşabilmesi için failde kastın aranacağı açıktır; kast, hareket ve neticeyi bilmek ve istemek olarak anlaşıldığına göre, bilmek iradesinin varlığı her suçta aranacağı gibi 213 sayılı VUK m. 359'da yer alan suçlarda da araştırılacaktır.

B. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeleri Kullanma Suçu

Yukarıda da belirtildiği gibi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma eylemi, daha önce, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemi ile birlikte 213 sayılı VUK m. 344/2'de düzenlenmişken,

kabahat niteliğindeki suçlara ilişkin olarak özel bir düzenlemeye gidilerek 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun (RG, 31.03.2005, 25772) yayımlanmasından, 5237 sayılı TCK'da, genel olarak, cürüm niteliğindeki suçların düzenlendiği sonucuna ulaşılabilir.

³⁵ Bu hüküm 765 sayılı TCK m. 10'da; "Bu kanundaki hükümler hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur." biçiminde yer almakta idi.

³⁶ Erman, *op. cit.*, s. 74.

³⁷ Bkz. *infra*.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 213 sayılı VUK m. 359/a-2’de hükme bağlanmıştır.³⁸

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 213 sayılı VUK m. 359/a-2’de tanımlanmıştır;³⁹ buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*”dir. Belgenin miktar itibariyle gerçeğe aykırılığı, fiyat ya da tutarın eksik veya fazla gösterilmesidir. Belgenin içerik (mahiyet) yönünden gerçeğe aykırılığı ise, gerçek işlem ya da durumun konusu ve tarafları bakımından farklılık arz etmemesi anlamına gelir.⁴⁰

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunun faili, gerçek kişi vergi yükümlüsü ya da bunların usulüne uygun olarak görev verdikleri kişiler ile tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların ise idarecileri ya da varsa yasal temsilcileri olabilir.

Failin eyleminin taşıdığı amaç, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçu bakımından önem arz etmez. Taksirle işlenmesi mümkün olmayan söz konusu suç, iradî ve icraî hare-

³⁸ Değişiklik gerekçesinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma eylemi, “belge düzeninin ve malî otoritenin zayıflatılmasına, hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç” niteliğinde sayılmıştır, nak. Yiğit, *op. cit.*, s. 138.

³⁹ “Suç tarihi itibariyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 358. maddesinde değişiklik yapan 4008 sayılı Kanunun 19. maddesi, diğerlerinin yanında sevk irsaliyesi düzenlenmemesini suç olmaktan çıkardığı, aynı Kanun’un 344. maddesinin 2. bendinde gösterilen ve yaptırımları, meydana çıkış zamanı ve diğer unsurlarına göre 358. maddenin 1. bent 1. cümle yoluyla 360 veya 359/2. maddelerinde yer alan ve vesika, nitelik ve kapsamında bulunan sevk irsaliyesinin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya bunun bilerek kullanılmasının münnet suçu oluşturduğu, esasen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya mahiyet ya da miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yazılan belge olduğu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı sevk irsaliyesi düzenlemek suçu isnat edilerek açılan kamu davasında fiilin hükümden sonra 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun’un 14. maddesiyle değişik 359 (a-2) bendi kapsamına alındığı ve TCK’nın 2/2. (5237 sayılı TCK m. 7/2) maddesi dikkate alınarak takdir ve uygulama yapılması gerekirken fiilin suç olmaktan çıkarıldığından bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, bozmayı gerektirmiştir.”, Yar. 11 CD, 24.05.1999, 1999/3408-4654.

⁴⁰ “İşlem veya durumun gerçek olmasına rağmen tarafları farklı, örneğin satış sözleşmesinde satıcının bir başka mükellefin faturasını kullanması halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcılıktan söz edilemez. Bu halde belge sahtedir. Belgenin, işlem veya durumun konusu dışında başka bir konuyu içermesi halinde de (belge) sahte kabul edilmelidir.”, Yiğit, *op. cit.*, s. 62.

ketler ile işlenebilir. Belgenin, ender olarak gerçekleşse de, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı niteliği bilinmeden kullanılması failde kastı kaldırır.⁴¹

Suç genel teorisi yönünden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma eylemi, belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi ya da bu belgenin kullanılmasıyla tamamlandığından ani suç,⁴² yeni düzenleme ile vergi ziyai suç unsuru olmaktan çıkarıldığından tehlike suçu ve şekli suç kategorisinde yer alır, ayrıca söz konusu suça teşebbüs olanaklı değildir.

1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçu

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddî unsuru, failin 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi yükümlüsü sıfatını haiz olması, belgenin yasal olarak edinilmesi, gerçek bir muamele ya da durumun varlığı ile sayılan unsurların bir araya gelmesi sonucunda düzenlenen belgede muamele ya da durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı⁴³ olarak gösterilmesidir.^{44,45}

213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi yükümlüsü sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belge, ya sahte olarak basılmış ya da vergi yükümlüsünden rızaen ya da rıza dışında elde edilmiş olacağından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna değil, 213 sayılı VUK m. 359/b hükmünde düzenlenen eyleme vücut verir. Yine, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için suça konu belgenin, 213 sayılı VUK ile “Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümleri gereğince elde edilmiş ve vergi işlemlerinde kullanılabilecek durumda olması gerekir.

⁴¹ Ok, N., Gündel, A., Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2002, s. 317.

⁴² Ani suç, ihmal ya da icra hareketlerinin meydana getirdiği sonucun devam etmeden hemen son bulması durumunda söz konusu olmaktadır, Alacakaptan, *op. cit.*, s. 47.

⁴³ Örneğin, satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi, kumaş satan işletmenin faturada malın cinsini elbise yazması gibi.

⁴⁴ Ok, Gündel, *op. cit.*, s. 315.

⁴⁵ “İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin (...) 213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen ‘muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak’ suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçuyla ilgili aynı Yasanın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması (...) yasaya aykırıdır.”, Yar. 11 CD, 21.01.2002, E. 2001/11356, K. 2002/317.

2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçu

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu, vergisel işlemlerde daha önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olan belgeden yararlanılması ile oluşur.⁴⁶ Söz konusu suç, anılan nitelikteki belgenin, düzenleyeni dışındaki kişiler tarafından kullanılması durumunu kapsar; bu durumda iştirak kuralları çerçevesinde düzenleyenin de cezaî sorumluluğu bulunur.

Bu tür suçlarda, kullanan bakımından suça konu belgenin iğfal kabiliyeti (aldatma yeteneği) ender olarak gündeme gelir; bu niteliği taşıyan belgeyi kullanan vergi yükümlüsü, belgenin doğruluğunu denetlemeden defterine kaydeder ve beyannamede gösterirse, bu durum hayatın olağan akışına uygun düşmeyeceğinden, içeriğin doğruluğunu denetleme açısından da, sorumluluk taşıyacaktır.⁴⁷

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun kapsamı, yalnızca vergi yükümlüsü tarafından tutulması zorunlu defterlere ya da kayıtlara geçirilmesi ile sınırlı değildir; belgenin kullanılmasından çıkar sağlayan ve fiilen yararlanan kişi de ilgili madde kapsamındadır.⁴⁸

C. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleme veya Bu Belgeleri Kullanma Suçu

Sahte belge, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunun düzenlendiği 213 sayılı VUK m. 359/b-1’de tanımlanmıştır; buna göre sahte belge; “(...) gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”dir.⁴⁹ Bir başka deyişle sahte belge, vergi muamelelerinde kullanılan ve doğru, gerçeğe uygun bilgiler yerine, gerçeğe uygun olmayan (gerçek dışı), yanlış bilgiler içeren belgedir.^{50,51}

⁴⁶ Yanıltıcı belgeyi düzenleyen ile kullananın aynı kişi olduğu durumda iki ayrı suç değil, tek suç oluşmaktadır.

⁴⁷ Ok, Gündel, *op. cit.*, s. 316.

⁴⁸ Hızlı, Y, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s. 123.

⁴⁹ Örneğin, gerçekte satın alınmayan bir mal ya da hizmetin, satın alınmış gibi gösterilerek fatura düzenlenmesi sahtecilik, bu şekilde düzenlenen fatura da sahte belge hükmündedir.

⁵⁰ Yiğit, *op. cit.*, s. 146.

⁵¹ “(...) faturaları düzenleyen ile alıp kullananın defter ve belgeleri üzerinde bu belgelerin gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunda, 213 sayılı VUK m. 227/3 hükmüne⁵² göre kanunda öngörülen şekle uymayan ya da zorunlu unsurları taşımayan belgeler suç konusu kapsamında değildir.⁵³

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile vergi ziyayı, (01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Böylece, suçun işlendiği (tamamlandığı) tarih değiştirilmiş ve böylece sahte belge düzenlemede belgenin düzenlendiği tarih suç tarihi olmuş, sahte belgenin kullanılmasında ise ilgili vergi kanununda belirlenen vergilendirme dönemi suç tarihi bakımından esas alınmıştır.

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eyleminin failinde, hiç vergi vermemek ya da az vergi vermek (vergisel avantaj sağlamak) amacının varlığı aranmaz. Öte yandan, söz konusu suçun taksirle işlenmesi olanaklı değildir; ancak iradi ve icrai hareketler ile gerçekleştirilebilir.

Suç genel teorisi açısından sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, eylem sahte belge düzenlenmesi ya da kullanılması ile tamamlandığından ani suç, vergi ziyayı aranmadığından tehlike suçu kategorisinde yer alır. Diğer yandan şekli suç olan sahte belge düzenleme veya kullanma eylemine teşebbüs olanaklı değildir.

Vergisel boyutu ile sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak ya da vergiyi doğuran faaliyeti vergi dairesinden saklayarak vergi ödememek, kullanan için gideri fazla gösterip matrahi düşürmek, böylece vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek yahut hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır; bu bağlamda sahtecilik, gerçeğe aykırılık olgusu olarak amaç değil araç niteliğindedir.^{54,55}

akışı olup olmadığı dikkate alınarak karşılıklı inceleme yapılmadan eksik soruşturma ile karar verilmesi kanuna aykırıdır).", Yar. 11 CD, 04.02.1999, E. 1998/5879, K. 1999/1019.

⁵² 213 sayılı VUK m. 227/3 (03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun m.3 ile Ek): "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır."

⁵³ Örneğin 213 sayılı VUK m. 230'da yer alan; seri ve sıra numarasını, yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesini, yükümlünün adı ve vergi numarasını içermeyen fatura hiç düzenlenmemiş kabul edileceğinden, bu fatura üzerinde gerçekleştirilen 359. maddede yazılı hareketler vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır, Yiğit, *op. cit.*, s. 61.

⁵⁴ Ok, Gündel, *op. cit.*, s. 222.

⁵⁵ "Sahte belgenin sayısı vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından gerekli bir unsur

Failin, eyleminin yasal tipi olan suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın varlığı, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve istenerek işlenmiş olması ve bu gerekçe ile söz konusu durumun varlığının araştırılması gerekir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce, 213 sayılı VUK m. 344/2’de yer alan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve bunları bilerek kullanma eylemi 4369 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK m. 359’da yeniden düzenlenmiş ve “*bilerek kullanma*” ifadesinde yer alan “*bilerek*” kelimesi madde metninden çıkarılmıştır. “*Bilerek*” ibaresinin çıkarılması ile yaşanan tartışmalardan sonra yayınlanan 306 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde,⁵⁶ “*bilerek*” kelimesinin madde metninden çıkarılmasının, eylemin kasten işlenebilir niteliğini değiştirmedeği belirtilmiştir.⁵⁷

306 seri numaralı VUK Genel Tebliği, 213 sayılı VUK’da bulunmayan, ancak suçun manevi unsuru sayılan “*bilme*” kavramını, suçun maddî unsurları içerisine dahil etmekte⁵⁸ ve bunun takdirini de, hiçbir objektif ölçüt getirmeden, vergi inceleme elemanlarına bırakmakta⁵⁹ ve vergi yükümlülerine, inceleme elemanlarının kasıt ve bilme unsurlarını takdirde oluşabilecek yanlışlarına karşı, herhangi bir hukuksal güvence sağlamamaktadır.

1. Sahte Belge Düzenleme Suçu

Sahte belge düzenleme suçunun maddî unsuru, vergi kanunları gereğince tutulan ya da düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan

olarak öngörülmediğinden, buna göre, suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak, cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut takdiri hafifletici neden olarak göz önüne alınabilecek nitelikte hususlardır.”, Yar. CGK, 09.10.2001, 2001/11-161 – 211.

⁵⁶ RG, 18.06.2002, 24789.

⁵⁷ “(...) kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının ... bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.”

⁵⁸ Bilme (ve isteme), suçun manevi unsurlarından kast kavramını ifade etmekte kullanılmaktadır; bilme kavramı, zamansal anlamı ile isteme unsurundan önce gelmekte ve suçu oluşturan eylemin tasavvur edilmesi, yani failin bu eylemin daha önceden bir görünümüne sahip olması anlamını taşımaktadır, Toroslu, *op. cit.*, s. 93.

⁵⁹ “(...) Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi (...)”

belgelerin asıl ya da suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesidir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce, 213 sayılı VUK m. 344’de sahte belge düzenlemek ile asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler düzenlemek eylemleri düzenlenmişti; 4369 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile belgenin aslının ya da suretinin sahte olarak düzenlenmesi aynı bent kapsamına alınmıştır. Bu bakımdan, belgenin asıl veya suretinde yapılan sahtecilik arasında herhangi bir fark bulunmaz. Suça konu belgeyi düzenleyen açısından suçun maddi unsuru, yasal şekle uygun belgeyi vücuda getirip, ona maddî varlık kazandırılmasıdır.⁶⁰

Görüldüğü üzere, 213 sayılı VUK m. 359/b-1’de düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun temel koşulu, suça konu belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerden olmasıdır.⁶¹ Öte yandan, sahte olarak düzenlenen belge ya da belgelerin, vergisel işlemlerde kullanılmak üzere düzenlenmiş olması gerekir; aksi halde suça konu eylem, 5237 sayılı TCK m. 204⁶² ve 207⁶³ kapsamına girerek “belgede sahtecilik (evrakta sahtekârlık)” niteliğine bürünür.

Sahte belge düzenleme suçu; vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da yasal temsilciler tarafından işlenebildiği gibi, bu sıfatları taşımayanlar tarafından da gerçekleştirilebilir. Sahte belge kullanmak suçu ise, yalnızca, vergi yükümlüsü, sorumlusu, tüzel kişilerin yasal temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların idarecileri ya da bunların temsilcileri tarafından

⁶⁰ Yiğit, *op. cit.*, s. 147.

⁶¹ “Kira kontratının 213 sayılı Kanunun 172. maddesinde gösterilen defterlerden ve 2. kitap 3. kısımda yazılı belgelerden olmadığı anlaşıldığından (...) hükmün onanmasına (...) karar verildi.”, Yar. 11 CD, 07.06.2001, 2001/5484-6522.

⁶² Resmî belgede sahtecilik

MADDE 204. (1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.

⁶³ Özel belgede sahtecilik

MADDE 207. (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

işlenebilir.⁶⁴ Herkesin bu suçun faili olamamasına karşın, iştiraki olanaklıdır. Yükümlü olsun ya da olmasın sahte belge düzenleyen, bu belgeyi kullananın suçuna iştiraki bulunsun da, eylem bağımsız suç sayılıp cezalandırıldığından bu yola gidilemeyecektir; yükümlüye sahte belge temin edenin eylemi suça iştirak olarak değerlendirilmelidir.⁶⁵

Söz konusu sahtecilik eylemi, kısmen ya da tamamen yapılabilir. Gerçekte olmayan bir vergisel olayın varmış gibi gösterilerek belgeye yansıtılmasında “*tam sahtecilik*”, gerçeği tam olarak yansıtmamakla beraber belgenin kimi yerlerinde gerçekte var olmayan ibarelerin yer alması durumunda ise “*kısmen sahtecilik*”ten söz edilecektir.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında kesin ve net bir ayrım yapılamadığından faile, “*şüpheden sanık yararlanır ilkesi*” gereğince, daha az ceza öngörülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan ceza verilir.⁶⁶

2. Sahte Belge Kullanma Suçu

Suçun maddî unsuru, vergi kanunları uyarınca tutulan ya da düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl ya da suretlerinin tamamen ya da kısmen sahte olanlarının kullanılmasıdır.⁶⁷

Sahte belge kullanmak suçunda failin belgenin sahteliğini bilmesi, kastı kaldırır. Belgenin gerçek bir muamele ya da duruma dayanmadığını bilen kişinin, belgenin sahteliğini de bildiği kabul edilir. Gerçek mal veya hizmet alımında ise, sahte olarak basılarak doldurulan faturayı kullanan failin buna ilişkin bilgisi ve muvafakati ispat edilmelidir.⁶⁸

Sahte olarak düzenlenen belgenin iğfal kabiliyeti (aldatma yeteneği) tartışılacak olursa, anılan kavram, belgeyi alanlar bakımından muamele ya da durumun gerçek olması halinde önem kazanır. Hizmet veren tarafından gerçek hizmet alana sahte belge verilmesi durumunda alıcı, belgenin içeriği itibariyle sahteliğini bilmediğini ileri süremeyecektir; ancak, belgenin

⁶⁴ Yiğit, *op. cit.*, s. 74.

⁶⁵ *ibid.*

⁶⁶ *ibid.*, s. 148.

⁶⁷ Sahte belgeyi düzenleyen, aynı zamanda bu belgeyi kullanacak olur ise, bu durumda iki ayrı suçtan değil, tek suçun varlığından söz edilecek ve fail sadece düzenleme eyleminden dolayı cezalandırılacaktır. Başka bir deyişle, sahte belge kullanma suçu, düzenlemeye iştirak etmeksizin kullanma durumunu kapsamaktadır.

⁶⁸ Yiğit, *op. cit.*, s. 163.

anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış ya da sahte olarak basılmış veya bir başka vergi yükümlüsünün belgesinin kullanılmış olduğu durumlarda, yapılan sahteliği bilip bilmediğini araştırmak gerekecektir.⁶⁹

Ticarî yaşamda, KDV matrahını azaltmak ya da sıfıra indirmek için küçük komisyonlar karşılığında fatura temin edilebilir. Yine bu yönde, kimi yasal düzenlemeler nedeni ile vergi yükümlülerinin gerçeği yansıtmayan ve daha çok isteğe bağlı fatura düzenlemeleri de olanaklıdır. Söz konusu gibi bir durumda, mahkeme durumu değerlendirerek, işletmede kullanılan faturaların gerçek bir işlemi yansıtmaması nedeniyle sanıklar hakkında mahkumiyet kararı verilebilmektedir.⁷⁰

IV. KRİTİK

Çalışmanın bu bölümünde, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun, vergi kaçakçılığı suçlarından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile ilgili 05.03.2002 tarih ve 2002/11-28 - 179 sayılı kararı muvacehesinde, vergilendirme dönemi- verginin tarhı-suç tarihi ilişkisi ile karara konu suç bağlamında teselsül (zincirleme-müteselsil suç) kavramı incelenmeye çalışılacaktır.

A. Vergilendirme Dönemi - Verginin Tarhı - Suç Tarihi İlişkisi

İncelenen kararda, vergilendirme dönemi ile tarh dönemi kavramlarının kimi noktalarda aynı anlamda kullanılarak birbirine karıştırılması nedeniyle, öncelikle söz konusu kavramları tanımlamak ve dolayısıyla söz konusu eylemler bakımından suç tarihini net bir biçimde ortaya koymak gerekir.

Yargıtay, KDV açısından bir takvim yılını (hesap dönemi) tarh dönemi olarak kabul ederek aynı yıl içinde birden fazla beyanname ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların eylemlerinin “*teselsül eden bir suç*” oluşturacağını ve çeşitli ihlallerde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı dikkate alınarak temel cezanın asgari sınırdan uzaklaşarak uygulanması gerektiği görüşündedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁷¹ m. 39/1, KDV’de vergilendirme dönemini, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olarak

⁶⁹ Ok, Gündel, *op. cit.*, s. 225-226.

⁷⁰ Seviğ, V., Sahte Fatura, *Dünya Gazetesi*, “Bize Göre”, 10.05.2002.

⁷¹ RG, 02.11.1984, 18563.

belirlemiş;⁷² ancak Maliye Bakanlığı'nın vergi yükümlülerinin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi saptamaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.⁷³

Vergilerin tarh dönemleri yönünden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁷⁴ "yıllık beyannamenin verilmesi" başlıklı 92. maddesine⁷⁵ göre izleyen yılın Mart ayının 16. günü, eğer gelir sadece basit usûlde saptanan ticarî kazançlardan ibaret ise izleyen yılın Şubat ayının 16. günü;⁷⁶ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁷⁷ "beyannamenin verilme zamanı ve yeri" başlıklı 21.,⁷⁸ "vergilendirme dönemi" başlıklı 28.⁷⁹ ve "tarh zamanı" başlıklı 29.⁸⁰ maddelerine göre ise, izleyen yılın Mayıs ayının birinci günü işlenmiş sayılır.

⁷² "Sanığın temin ettiği ve en son tarihi 25.05.1998 olan sekiz adet sahte fatura ile Katma Değer Vergisi ziyanına neden olduğu anlaşılmasına göre (...) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 41. ve 45. maddeleri uyarınca suç tarihinin verginin tarhı için kanunda belirlenen sürenin bitim tarihi olan 26.06.1998 olduğu ve vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığı gözetilerek 4369 sayılı Kanunla değişik 213 sayılı Kanunun 359. maddesinin (b-I) bendi ile ceza tayini yerine eylemin vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu kabul olunarak 360. maddenin uygulanması suretiyle sanığa eksik ceza tayini isabetsiz(dir).", Yar. 11 CD, 09.10.2001, 2001/3871- 4639.

⁷³ Maliye Bakanlığı, anılan yetkiyi kullanarak, gerçek usulde KDV'ye tabi yükümlülerin tamamının, 01.10.1985 tarihinden itibaren bir aylık vergileme dönemine tabi olacağına karar vermiştir, 14 seri numaralı KDV Genel Tebliği, RG, 27.06.1985.

⁷⁴ RG, 06.01.1961, 10700.

⁷⁵ 193 sayılı GVK m. 92: "(4842 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük; 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 01.01.2004) Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın (5035 Sayılı Kanunun 48/4-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük: 02.01.2004) Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın (5035 Sayılı Kanunun 48/4-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük: 02.01.2004) Şubat ayının onbeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir."

⁷⁶ 193 sayılı GVK m. 109: "(2361 sayılı Kanun m. 74 ile değişik) Gelir Vergisi (...) Beyanname verilmesi icabeden hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün içinde (...) tarh edilir."

⁷⁷ RG, 10.06.1949, 7229.

⁷⁸ 5422 sayılı KVK m. 21: "(199 sayılı Kanun m. 17 ile değişik) Kurumlar Vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir."

⁷⁹ 5422 sayılı KVK m. 28: "(199 sayılı Kanun m. 19 ile değişik) Kurumlar Vergisi'nde hesap dönemi vergilendirme dönemidir (...) Tevkif suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahipleriince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen ahvalde, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır."

3065 sayılı KDV Kanunu'nun beyanname verme zamanına ilişkin 5035 sayılı Kanun ile değişik 41/1. maddesinde, vergi yükümlüleri ile vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların KDV beyannamelerini, 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü⁸¹ akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir;⁸² bu düzenlemeye göre KDV açısından söz konusu suç, izleyen ayın 21. günü işlenmiş sayılmak gerekir.

Vergilendirmede hesap dönemi, 213 sayılı VUK'nun "*hesap dönemi*" başlıklı 174. maddesinde tanımlanmıştır. Anılan hükme göre hesap dönemi, kural olarak, bir takvim yılı olarak belirlenmiş; ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı'nın 12'şer aylık özel hesap dönemleri saptayabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre hesap dönemi, kural olarak, 1 Ocak - 31 Aralık dönemini ifade eder.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eylemlerinin gerçekleşme, başka bir deyişle suçun tamamlanma anı, anılan nitelikteki belgelerin, vergi yükümlüsü tarafından deftere kaydedildiği değil, beyanname gösterilerek beyannamenin vergi dairesine verildiği andır. Bu bakımdan, beyanname dönemini takip eden dönemlerde yeni sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması ile yeni bağımsız suçlar oluşacaktır.⁸³

Yukarıda da belirtildiği gibi KDV'de suç tarihi, vergi yükümlüsünün tâbi olduğu vergilendirme dönemine bağlı olarak tarh dönemi sonu, yani izleyen ayın 21. günüdür. Aynı yıl içerisinde birden çok sahte belge düzenlenmiş veya kullanılmışsa suç tarihinin belirlenmesinde en son düzenlenen belge ve onun içinde bulunduğu vergilendirme dönemi esas alınmakta ve

⁸⁰ 5422 sayılı KVK m. 29: "(192 sayılı Kanun m. 6 ile değişik) Kurumlar Vergisi beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden üç gün içinde tarh edilir."

⁸¹ Madde metninin önceki halinde KDV beyannamelerinin vergilendirme dönemini izleyen ayın 25. günü akşamına kadar verilebileceği belirtilmişken, söz konusu ibare 4842 sayılı Kanun ile KDV beyannamelerinin vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar verilebileceği şeklinde değiştirilmiş ve son olarak yukarıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

⁸² 3065 sayılı KDV Kanunu m. 45: "Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takibeden yedi gün içinde tarhedilir."

⁸³ "1992 ve 1993 yıllarında sahte fatura kullanmak eylemlerinin her yıl için ayrı ve müstakil suçları oluşturduğu gözetilmeden tek suç kabul edilerek hüküm kurulması isabetsiz(dir).", Yar. 11 CD, 29.01.2001, E. 2000/6132, K. 2001/534.

tek bir suçtan ceza verilmektedir. Suça konu sahte belgeler farklı yıllara ait ise, her yıl için ayrı ayrı ceza tayini gerekir;⁸⁴ incelenen Karar, bu hususları dikkate almıştır.

4369 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 01.01.1999 tarihinden itibaren işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarıldığından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenleme suçlarında eylemin gerçekleştirildiği tarih, söz konusu belgeleri kullanma suçlarında ise belgelerin gösterildiği beyannamelerin vergi dairesine verildiği tarih suç tarihidir.

Bu noktada, Karar'da söz edilen zincirleme (müteselsil) suç kavramını kısaca değerlendirmek yararlı olacaktır.

B. Zincirleme (Müteselsil) Suç⁸⁵

Her sonuç, kural olarak, yasada belirli bir tarifi yapılan dış dünyadaki değişiklikten meydana geldiğinden, söz konusu tarife uygun her sonuç ayrı bir suç teşkil eder ve fail kaç sonuç ortaya çıkarmışsa o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden ayrı ve bağımsız cezalara çarptırılır; ancak kimi durumlarda faile, değişik sonuçlardan çeşitli cezalar verilmesi yerine bir tek cezanın hükmedilmesi ile yetinilir; anılan türdeki, yani birden çok sonucun ortaya çıkmasına karşın faile tek bir ceza verilmesini gerektiren kavramlardan biri de “zincirleme (müteselsil) suç”tur.⁸⁶

5237 sayılı TCK m. 43'e göre, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir; ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır⁸⁷ ve bir suçun temel şekli ile daha ağır ya da daha az cezayı gerektiren nitelikli biçimleri aynı suç sayılır.

⁸⁴ “Sahte faturaların 1991, 1992 ve 1993 yıllarına ait olduğu ve her yıla ait eylemlerin ayrı suç oluşturduğu gözardı edilerek üç yerine tek ceza uygulaması suç ve ceza arasında adil oranın sağlanması bakımından temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmemesi isabetsiz(dır).”, Yar. 11 CD, 01.12.2000, 2000/5348-5579.

⁸⁵ Zincirleme (müteselsil) suç, Ortaçağ döneminde, pratik İtalyan hukukçulardan Bartolo ve Baldo'nun, üç hırsızlık suçuna ölüm cezası verilmesini emreden hükmü yumuşatmak ve cezada adaleti sağlamak amacıyla ortaya attıkları bir kavramdır, Tosun, Ö., Müselsel Suçlar, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. XXII, S. 1-4, s. 5; Dönmezer, S., Erman, S., Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C. I, Genel Kısım, Yeniden Gözden Geçirilmiş 9. Bası, İstanbul, 1985, s. 381.

⁸⁶ Dönmezer, Erman, *op. cit.*, s. 380.

⁸⁷ Bu oran 765 sayılı TCK'da “altıda birden yarıya kadar” biçiminde idi.

Zincirleme (müteselsil) suçu tanımlayan 43. madde, 5237 sayılı TCK'nın Birinci Kitabı'nın "Ceza Sorumluluğunun Esasları" başlıklı İkinci Kısım'ın "Suçların İçtimaı" başlıklı Beşinci Bölümü'nde yer almıştır; böylece 5237 sayılı TCK, aslında, zincirleme (müteselsil) suçu oluşturan unsurları ayrı birer suç saymış; ancak zincirleme (müteselsil) suç bakımından bu unsurları, suçlunun lehinde hareket etmek düşüncesi ile tek suça indirgemiş, yani söz konusu durumlarda özel bir içtima biçimi kabul etmiştir.⁸⁸

*"Müsel (müteselsil) suç namı ile tek bir suç yoktur; kanun bu gibi hallerde hakîkî (gerçek) içtima kaidelerinden ayrılmak istemiştir, o kadar (...) kanun, hakîkî (gerçek) içtima kaidelerinin tatbikini adil ve faydalı bulmamış, ceza tayini hususunda hususî bir usûl koymuştur."*⁸⁹

Zincirleme (müteselsil) suç ile 5237 sayılı TCK, çeşitli eylemlerin aynı hükmü ihlâl etmelerini dikkate almış, bu durumu genel ve soyut olarak düşünmüş, mağdurların menfaatlerini korumak amacı ile hareket etmiştir.⁹⁰

Zincirleme (müteselsil) suçun oluşabilmesi için suç işleme kararında birlik ile aynı suçun değişik zamanlarda bir kişiye karşı birden fazla işlenmesi ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmiş olması gerekir.

Suç işleme kararı, suç işleme kastı anlamına gelmez, daha geniş bir kavramı işaret eder ve bu şekilde suç işleme kararında birlik kavramı, gâ-yeye göre tayin edilir; gâ-yeyi ortaya çıkaran, saik kavramı ile arasındaki fark dikkate alınarak, "münferid kararların muayyen bir maksatta birleşmiş olmaları" kıstasıdır.⁹¹ Suç işleme kararında birlik, teselsülü meydana getiren eylemlerin aynı kastın ürünü olmaları demek değildir; her biri bağımsız suç olan bu eylemler, ayrı kasıtlar ile işlenmiştir.⁹² Suç işleme kararı, yalnızca suçun konusuna ilişkin bir tasavvur olarak kabul edilmelidir.⁹³ Öyleyse, suç işleme kararında birlik; "suçların mane'î unsurlarından ayrı ve söz konusu eylemleri işleme tasarımı"⁹⁴ ya da "aynı suçu müteaddit defa işlemek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyet"⁹⁵ olarak tanımlanabilir; ancak ey-

⁸⁸ Erem, F., *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, C. I, Genel Hükümler, Onuncu Baskı, Ankara, 1973, s. 369.

⁸⁹ Tosun, *op. cit.*, s. 10.

⁹⁰ Erem, *op. cit.*, s. 370.

⁹¹ *İbid.*, s. 371; "unsur suçları, bir bütünün parçaları haline getiren de budur."

⁹² Alacakaptan, *op. cit.*, s. 52.

⁹³ Tosun, *op. cit.*, s. 15.

⁹⁴ Alacakaptan, *op. cit.*, s. 52.

⁹⁵ Dönmezer, Erman, *op. cit.*, s. 387.

lemelerin aynı amaca yönelmiş olmasını, saik birliği biçiminde anlamamak gerekir, aksi halde zincirleme (müteselsil) suçun alanı gerektiğinden çok genişleyebilir.⁹⁶

Zincirleme (müteselsil) suçta, eylemler arasına çok uzun bir zaman aralığının girmiş olması, suç işleme kararında birliğin yokluğuna karine sayılabilir.^{97,98}

Sonuç olarak, “suç işleme kararında birlik” kavramı, bağımsız bir biçimde ele alındıklarında her biri ayrı bir suç teşkil eden, ancak aynı suça vücut veren eylemleri birbirine bağlayarak somut olaya zincirleme (müteselsil) suç niteliğini verir; zincirleme (müteselsil) suçu oluşturan eylemlerin her birinin başka bir kastın sonucu olduğu dikkate alındığında, bu iradî eylemleri bir araya getiren kavramın, tümünün tek bir suç işlemek kararından doğması anlamına gelen “suç işleme kararında birlik” olduğu sonucuna rahatlıkla ulaşılır.⁹⁹

5237 sayılı TCK, selefi 765 sayılı TCK’ya göre, zincirleme (müteselsil) suç tipini daha farklı algılar. 765 sayılı TCK m. 80’e göre zincirleme (müteselsil) suçun oluşumu için öngörülen “Kanunun aynı hükmü” kavramı 5237 sayılı TCK m. 43 ile “aynı suç” biçimine dönüştürülmüştür. Zincirleme (müteselsil) suçu doğuran, eylemlerin tekrarıdır; teselsülün söz konusu olabilmesi için, her biri aynı suça vücut veren birden çok eylemin varlığı gerekir.

765 sayılı TCK’nın yürürlükte bulunduğu dönemde de öğretide, “Kanunun aynı hükmü” ibaresinin “Kanunun aynı maddesi” biçiminde anlaşıl-maması gerektiği belirtilerek, aynı maddede yer almamakla birlikte, aynı suçun basit ve şiddet nedenli biçimlerinin “aynı suç işleme kararının icrası cümlesinden olarak” gerçekleştirilmesi durumunda, yine aynı hükmün ihlâl edilmiş sayılmasının doğru bir yaklaşım olacağı savunulmuştur.^{100,101} 5237

⁹⁶ Alacakaptan, *op. cit.*, s. 53.

⁹⁷ Yargıtay eski tarihli bir kararında, yirmişer günlük fasılları teselsül için yeterli görmüş ve “(...) yirmişer günlük kısa fasıllarla muhtelif keşidelere ait biletler üzerinde tahrifat yapan sanığın yaptığı tahriflerdeki fasılların cürüm işlemek kastındaki vahdeti bertaraf etmeyeceği” yönünde karar vermiştir, Yar. 5 CD, 05.07.1949, 1947/2877-3518.

⁹⁸ “(...) sanığın alacaklısı ve borçlusu aynı kişiler olan iki sahte bonoyu aynı tarihte düzenleyerek imza edip tahsile verdiği anlaşılmış bulunmasına göre eyleminin tek suç teşkil edeceği gözetilmeden suçun teselsül ettiğinden bahisle TCK’nun 80. maddesiyle (5237 sayılı TCK m.43) cezada artırma yapılması kanuna aykırı(dır).”, Yar. 6 CD, 13.10.1977, 1977/5143-5636.

⁹⁹ Erem, *op. cit.*, s. 372.

¹⁰⁰ Alacakaptan, *op. cit.*, s. 55; Dönmezer, Erman, *op. cit.*, s. 386; Erem, *op. cit.*, s. 375-376.

¹⁰¹ “Kanunun aynı hükmü deyimi şekilde değil, hükümlerin esasında aynı olmak anla-

sayılı TCK'nın zincirleme (müteselsil) suç bakımından "*aynı suç*" kavramını benimsemesi ve bir suçun temel şekli ile daha ağır ya da daha az cezayı gerektiren nitelikli biçimlerinin de aynı suç sayılacağını açıkça belirtmesi karşısında değinilen tartışmanın güncelliğini yitirdiği açıktır.

Suça konu eylemlerden kiminin tamamlanması, diğerlerinin teşebbüs aşamasında kalması durumunda da, aynı suçun birden fazla işlenmesi söz konusu olur; ancak zincirleme (müteselsil) suç kapsamındaki suçlardan kimisinin tâkibi şikayete bağlı olduğu halde (5237 sayılı TCK m. 73) şikayet hakkı kullanılmamış ise, söz konusu suçlar zincirleme (müteselsil) suçta dikkate alınmaz.

Teselsül bakımından zamanaşımı konusuna da değinmek yararlı olacaktır. Zincirleme (müteselsil) suçun zamanaşımı, son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlar (5237 sayılı TCK m. 66/6) ve davaya son suçun işlendiği yer mahkemesi tarafından bakılır (04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu¹⁰² m. 12/2).

C. Yargıtay'a Göre

İncelenen Karar'da suça konu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "*fatura*" olduğundan öncelikle faturanın ne olduğundan söz etmek gerekir. 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda¹⁰³ (TTK) tanımlanmayan¹⁰⁴ "*fatura*", 213 sayılı VUK m. 229'da; "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*" biçiminde tanımlanmıştır.¹⁰⁵ Ticaret hukukuna göre faturaya vücut verilebilmesi için

mına gelir. Esasta aynı olmaklık suçun kanuni tipi dışına çıkmamayı gerektirir. Bu sebeple kanunun aynı hükmü bu sınıra kadar geniş tutulabilir. Sınır aşılırsa suçların maddi içtimai sayılması gerekli haller, haksız olarak, müteselsil suç kavramına sokulmuş olacaktır.", Erem, *op. cit.*, s. 374.

¹⁰² RG, 17.12.2004, 25673. 5271 sayılı CMK, 1 Nisan 2005 tarihinde yürürlüğe girecektir (m. 334).

¹⁰³ RG, 09.07.1956, 9353.

¹⁰⁴ 6762 sayılı TTK m. 23/1-2, 66/son, 1147/2, 1150/1, 1154/2, 1157, 1208/2 ve 1443/1'de faturadan söz edilir.

¹⁰⁵ "(213 sayılı) VUK m. 229 hükmündeki fatura tarifi, faturanın hukuki mahiyetini tespitten uzak ve eksik bir tariftir (...) Kanuni tarif (...) faturayı tüccara mahsus bir belge olarak tarif etmekte, müteakip maddelerde ise tacir olmayanların da fatura tanzim edebileceğini belirtmektedir (...) Bu husus 'ticari iş' kavramıyla bağdaşmaktadır. Zira ticari iş kavramı da sadece tacire ve onun ticari işletmesine mahsus işleri değil, aynı zamanda taciri ve ticari işletmesini ilgilendiren yahut ilgilendirmesin (6762 sayılı) Türk Ticaret Kanunu'nda tanzim olunan her türlü muamele, fiil ve işleri de kapsayan

daha önce taraflar arasında satım, istisna ve benzeri sözleşmelerden doğan bir akdi (sözleşmesel) ilişkinin varlığı gerekir;¹⁰⁶ bir başka deyişle ticari bir belge olan fatura, sözleşmenin yapılması değil, yerine getirilmesi aşaması ile ilgilidir¹⁰⁷ ve bu bakımdan sözleşmenin önceden belirlenen koşullarının bir kısmını göstererek bunları belirli koşullarla tevsik eder.¹⁰⁸ Usûlüne uygun olarak düzenlendiği sürece fatura, 213 sayılı VUK bakımından da vergiyi doğuran akdi ilişkinin ifasını gösteren ve kayıtlara esas teşkil eden bir belge niteliğindedir.¹⁰⁹

Yargıtay’a göre fatura; *“ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları ya da ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup, ticari bir belge”*¹¹⁰ niteliğindedir.

Gelinen noktada *“sahte fatura”* teriminden bahsetmek yerinde olacaktır. Sahte fatura, görünüşte 6762 sayılı TTK ile 213 sayılı VUK’un getirdiği koşulları taşıyan; ancak esasen hiçbir temel borç ilişkisine dayanmadan gerçeğe tamamen aykırı bir biçimde doldurulan ya da miktarda, satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilen bir belgedir.¹¹¹ Taraflar arasında önceden herhangi bir akdi (sözleşmesel) ilişkinin varlığı koşulunun gerçekleşmemesi durumunda her türlü hukuksal şekil şartlarına uyulması suretiyle düzenlenen bir fatura hayalî (gerçekte var olmayan) bir işlemi gösterir ve vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında faili cezalandırılmaktan kurtarmak, işlenen bir gümrük ya da vergi kaçakçılığı eyleminin ortaya çıkmasını engellemek yahut hayali ihracatı gerçekleştirmek gibi bir amaçla düzenlenen sahte bir belge niteliğini taşır.¹¹²

Yukarıdaki açıklamaların ardından, KDV indiriminden yararlanmak için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçunun her hesap dönemi-takvim yılı itibariyle teselsül eden bir suç olduğunu kabul eden Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararının¹¹³ değerlendirilmesine geçilebilir. Karar’ın ilgili bölümleri şu şekildedir:

bir kavramdır.”, Ünal, O. K., *Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti*, 2. Baskı, Ankara 2003, s. 11.

¹⁰⁶ *Ibid.*, s. 10.

¹⁰⁷ Özdemir, N., Kınacıoğlu, N., *Türk Ticaret Hukuku*, Ankara 1978, s. 64; nak. Ünal, *op. cit.*, s. 10.

¹⁰⁸ Ünal, *op. cit.*, s. 10.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ Yar. İçt. Bir. HGK, 27.06.2003, 2001/1-1, in YKD, C. 30, S. 1, Ocak 2004, s. 15.

¹¹¹ Özer, Y., Doğan, A. A., Arıcı, M. N., *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara 1996, s. 26.

¹¹² Ünal, *op. cit.*, s. 30-31.

¹¹³ YKD, C. 28, S. 6, Haziran 2002, s. 929-935.

“(...) somut olayda çözümlenmesi gereken hukuki sorun, katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma eylemlerinin her vergilendirme-tarh dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bir hesap dönemi-takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasında toplanmaktadır.”

“Sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması (...) gerekmektedir.”

“Ceza hukukunda 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. Müteaddit neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden biri de ‘müteselsil suç’tur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddit suçların bulunması, bu suçların Yasa’nın 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. Yasa’nın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasına uzun bir zaman fasılası girmesi (...) suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır.”

“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.”

“(213 sayılı VUK m. 3/A-2 hükmü çerçevesinde) (...) anılan Yasa’nın (...) usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabul edilmesi Yasa’nın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddia-nameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule getirmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY’nin 29. (5237 sayılı TCK m. 61) maddesi uyarınca cezanın artırılarak tatbiki hususunun düşünülmesi gerektiği de belirtilmelidir.”

İncelenen kararının yanı sıra Yargıtay, sahte faturalarla vergi kaçakçılığı ve 3065 sayılı KDV Kanunu'na göre suç tarihine ilişkin bir diğer kararında özetle; *"Sanığın temin ettiği 11.02.1997 ve 21.02.1997 tarihli sahte faturalarla Katma Değer Vergisi ziyanına neden olduğu iddiaya uygun olarak kabul olunmasına (...) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. ve 45. maddeleri uyarınca suç tarihinin verginin tarhi için kanunda belirlenen sürenin bitimi olan 26.03.1997 olduğu ve vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığı* gözetilerek, 4369 sayılı Kanun'la değişik 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b-1) bendi ile ceza tayini yerine, eylem vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu kabul olunarak sonradan vergi suçuna iştirakin düzenlendiği 360. madde uygulanarak hüküm kurulması kanuna aykırı(dır)." gerekçesi ile ilk derece mahkemesinin hükmünü bozmuştur.¹¹⁴

Yargıtay, incelenen Ceza Genel Kurulu kararına gönderme yapan bir diğer kararında ise; *"Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyen ile alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği (...) Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında da açıklandığı üzere, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını gerektirdiği gözetil(mesi)"*ne hükmetmiştir.¹¹⁵

Yargıtay, sahte fatura ile ilgili bir başka kararında yine aynı sonuca ulaşarak; *"Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği somut olayda; sanığın imzasını taşıyan ve suça konu faturaların malların satın alındığı firmaya ait olmadığı (...) suça konu faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyanına neden olduğu (...) halde, sanığın mahkumiyeti yerine, (...) beraatine karar verilmesi kanuna aykırı(dır)." şeklinde karar vermiştir.¹¹⁶*

Bu noktada, sahte faturanın özel gider indiriminde kullanılmasına ilişkin Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir diğer kararına değinmek, incelemenin açılımı bakımından yerinde olacaktır. Söz konusu kararda Yargıtay özetle; *"Suç konusu faturanın 'sahte ve yanıltıcı' olduğu rapor edilmişse de; sanığın, 'faturada yazılı yerden alışveriş yaptığını, sahteliğini bilmediğini, gerçek mal alımına*

¹¹⁴ Yar. 11 CD, 31.01.2001, E. 2000/6138, K. 2001/571, in YKD, C. 27, S. 6, Haziran, 2003, s. 955-956.

¹¹⁵ Yar. 11 CD, 24.06.2002, 2002/5109-6193, in YKD, C. 29, S. 7, Temmuz, 2003, s. 1151-1152.

¹¹⁶ Yar. 11 CD, 13.06.2001, 2001/6053-6820, in YKD, C. 28, S. 2, Şubat 2002, s. 327-328; aynı yönde bir başka karar için bkz Yar. 11 CD, 13.06.2001, 2001/6053-6820, in YKD, C. 28, S. 2, Şubat 2002, s. 327-328.

dayandığını' bildirmesi (...) nedenleriyle, suça konu faturanın 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkındaki Yasa hükümleri gereğince 'vergi iadesinde' kullanılmayıp farklı bir kurum olan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın 63. maddesinde düzenlenen 'Özel Vergi İndiriminde' kullanıldığı anlaşıldığından; vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporunda değinilen 'Vergi Tekniği Raporu' ile ekleri getirtilerek incelenmeli (...) suç kastı üzerinde de durularak sonucuna göre sanığın hukuki durumu tayin ve tespit edilmelidir. Suçun sübutu halinde ise eylemin vergi kaçakçılığı suçunu mu, yoksa Ceza Yasası'nın 345. maddesinde (5237 sayılı TCK m. 207) yer alan özel belgede sahtecilik suçunu mu oluşturacağı değerlendirilmelidir." biçimindeki gerekçelerle yerel mahkemenin direnme hükmünü bozmuştur.¹¹⁷

Yine, sahte faturalarla vergi kaçakçılığı ve suç tarihinin saptanmasına ilişkin bir kararında Yargıtay özetle; "Sanığın temin ettiği 08.02.1994 ve 18.02.1994 tarihli sahte faturalarla Katma Değer Vergisi yanında Kurumlar Vergisi ziyana da neden olduğu kabul edilmesine göre, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21, 28 ve 29. maddeleri uyarınca, suç tarihinin, verginin tarhi için kanunda belirlenen sürenin sonu olan 01.05.1995 olduğu gözetilerek suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesindeki ceza miktarı dikkate alınarak 4369 sayılı Kanun'la değişik 359/b-1 maddesiyle hüküm tesisi gerekirken, suç tarihi 1994 yılı kabul edilerek yazılı şekilde uygulanma yapılması suretiyle sanığa eksik ceza tayini kanuna aykırı(dır)." demiştir.¹¹⁸

V. SONUÇ

Vergi suç ve cezaları bakımından geçerli sayılan temel ilke, birbirinden bağımsız tarh dönemlerinde işlenen eylemler arasında teselsülün söz konusu olmaması ve her döneme ilişkin suçun ayrı bir suç teşkil etmesidir; ancak incelenen kararda da görüldüğü üzere Yargıtay söz konusu temel ilkeyi yumuşatmış ve bu ilkenin KDV'ne ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçuna uygulanmasını hakkaniyete aykırı bulmuştur. Yargıtay böylece, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme/tarh döneminin esas alınmasının, vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, eşitsizliğe ve adaletsizliğe yol açabileceği gerekçesiyle, teselsül eden vergi suçlarında, diğer vergi türleri bakımından kabul edilen "vergilendirme-tarh dönemi"ni, KDV yönünden "hesap dönemi-takvim yılı"na tahvil ederek genel ilkeye bir istisna getirmiştir.

¹¹⁷ Yar. CGK, 02.05.2000, 2000/11-90 – 96, in YKD, C. 26, S. 7, Temmuz, 2000, s. 1107-1111.

¹¹⁸ Yar. 11 CD, 31.01.2001, E. 2000/5999, K. 2001/570, in YKD, C. 27, S. 5, Mayıs 2001, s. 780-781.

Ceza uygulamasının istikrar kazanması, hukuk devletinin temel dayanağı “*hukukî güvenlik*” ilkesinin bir gereğidir. İncelenen karar ile Yargıtay’ın emsal gösterilen diğer kararlarında görüldüğü üzere, KDV bakımından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında telsül söz konusu olduğunda suç tarihi “*takvim yılı-hesap dönemi*”ne göre tayin edilir. Bu açıdan ceza uygulamasının istikrar kazandığı söylenebilir. Uygulamanın, Karar’da değinildiği gibi, ceza adaletine ve hakkaniyete uygun düştüğünü söylemek yanlış olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Alacakaptan, U., *Suçun Unsurları*, Ankara 1970.
- Bayraklı, H. H., *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon 1996.
- Candan, T., *Vergi Suç ve Cezaları*, Ankara 1995.
- Centel, N., Zafer, H., *Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul Ocak 2003.
- Dönmezer, S., Erman, S., *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, C. I, Genel Kısım, 9. Bası, İstanbul 1985.
- Erem, F., *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku*, C. I, Genel Hükümler, 10. Baskı, Ankara 1973.
- Erginay, A., *Vergi Hukuku (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)*, 5. Bası, Ankara 1976.
- Erman, S., *Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)*, İstanbul 1988.
- Hızlı, Y., *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Ankara 1984.
- Karakoç, Y., *Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davasının Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması*, *Vergi Dünyası*, S. 174, Şubat 1996.
- Karakoç, Y., *Vergi Ziyai Suçu ve Cezası*, *Manisa Barosu Dergisi*, Y. 8, S. 71.
- Mutluer, K., *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir 1979.
- Ok, N., Gündel, A., *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara 2002.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 11. Bası, Ankara 2003.
- Özdemir, N., Kınacıoğlu, N., *Türk Ticaret Hukuku*, Ankara 1978.

- Özer, Y., Doğan, A. A., Arıca, M. N., *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara 1996.
- Seviğ, V., Sahte Fatura, *Dünya Gazetesi*/Bize Göre Köşesi, 10.05.2002.
- Toroslu, N., *Ceza Hukuku*, Ankara 1998.
- Tosun, Ö., *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul 1962.
- Tosun, Ö., Müselsel Suçlar, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXII, S. 1-4.
- Ünal, O. K., *Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti*, 2. Baskı, Ankara 2003.
- Yiğit, U., *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul Mart 2004.