



**T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BELGEDE SAHTECİLİK VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI  
SUÇLARININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**Ferhat YILDIZ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**Danışman  
Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**KIRIKKALE– 2021**





**T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BELGEDE SAHTECİLİK VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI  
SUÇLARININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**Ferhat YILDIZ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**Danışman  
Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**KIRIKKALE– 2021**

## KABUL-ONAY

Ferhat YILDIZ tarafından hazırlanan “BELGEDE SAHTECİLİK VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA KARŞILAŞTIRILMASI” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

İmza.....

Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.

Başkan: Prof. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN

İmza.....

İdare Hukuku Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum

Üye: Prof. Dr. Mehmet Emin BİLGE

İmza.....

Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Doç. Dr. Taylan BARIN

İmza.....

Anayasa Hukuku Anabilim Dalı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum

Üye: Dr. Abdullah ÖMERCİOĞLU

İmza.....

Mali Hukuk Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 02/06/2021

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Doktora Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ETİK BEYAN

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza

Ferhat YILDIZ

02/06/2021

# ÖZET

## BELGEDE SAHTECİLİK VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ YARGI KARARLARI IŞIĞINDA KARŞILAŞTIRILMASI

Kırıkkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi

Danışman: Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

Haziran 2021, 234 sayfa

Bu araştırma, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile içerisinde anılan suçlara benzer eylemleri barındıran ve VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunu doktrin ve yargı kararları bağlamında incelemek ve bu suçları karşılaştırmak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla, öncelikle anılan suçlar ayrı başlıklar altında incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken bahsi geçen suçların maddi ve manevi unsurlarına, özel görünüş biçimlerine ve kovuşturma usullerine değinilmiştir. Bu incelemede doktrindeki görüşlerden ve çok sayıda güncel Yargıtay kararından faydalanılmıştır. İki suç tipi incelendikten sonra bu suçlar arasındaki fark ve benzerlikler; öncelikle suçların unsurları, özel görünüş biçimleri, kovuşturma usulleri; ardından da aldatma kabiliyeti ile suçların konusu yönünden ele alınmıştır. Bunların yanında bu suçlar arasında kavramsal fark ve benzerliklere temas edilmiş ve suçlar arasında özel norm genel norm ilişkisinin bulunup bulunmadığı tartışılmıştır. Bu incelemelerin sonucunda bu suçlar arasındaki en önemli farkın aldatma kabiliyeti yönünden olduğu sonucuna ulaşılmış ve bu kapsamda verilen Yargıtay CGK'nın kararı bize yol gösterici olmuştur. Yine anılan suçlar arasında; unsurları, özel görünüş biçimleri, kovuşturma şekilleri, hukuki konuları yönlerinden çok önemli farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında özellikle VUK'da yer alan tanımlamalar karşısında, bu suçlarda kullanılan aynı isimdeki kavramların dahi farklı anlamlara geldiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu tespitler gereği olarak da bu suçlar arasında özel norm genel norm ilişkisinin bulunmadığı, suçların birbirlerinden tamamen farklı nitelikte oldukları sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Belgede Sahtecilik, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Sahte Belge.

## ABSTRACT

### COMPARİSON OF FORGERY OF DOCUMENTS AND TAX EVASION OFFENSES IN THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS

Kırıkkale University

Graduate School of Social Science

Department of Public Law, Doctoral Thesis

Supervisor: Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

June 2021, 234 pages

This research was carried out in order to examine and compare the offenses of forgery in the document regulated in the Turkish Criminal Law and similar acts with crimed mentioned in the tax evasion offenses included in article 359 of the Tax Procedure Law in the context of doctrine and judicial decisions. For this purpose, first of all, the mentioned offenses have been examined under separate headings. While conducting this examination, the material and moral elements of the mentioned offenses, their special appearance and prosecution procedures were mentioned. In this review, opinions in the doctrine and many current Court of Cassation decisions were used. After examining the two types of offenses, the difference and similarities between these offenses; primarily the elements of the offenses, their special appearances, the prosecution procedures; then it was dealt with in terms of the subject of offenses with its ability to deceive. In addition, conceptual differences and similarities between these offenses were touched on and it was discussed whether there was a special norm general norm relationship between the offenses. As a result of these investigations, it was concluded that the most important difference between these offenses was in terms of the ability to deceive, and the decision of the General Assembly of the Court of Cassation of Assembly of Criminal Chamber given in this context guided us. Among the offenses mentioned; It has been determined that there are very important differences in terms of elements, special appearance forms, prosecution methods and legal issues. In addition, it has been concluded that even the concepts with the same name used in these offenses have different meanings, especially in the face of the definitions in the Tax Procedure Law. As a result of these findings, it was concluded that there is no special norms and general norms relationship between these offenses and the offenses are completely different from each other.

**Keywords:** Offense of Fraud in Document, Tax Evasion Offense, Fake Document.

## TEŞEKKÜR

Vergi kaçakçılığı suçu ile belgede sahtecilik suçları, birbirleriyle benzer birtakım kavram ve unsurları içerilerinde barındırmaktadırlar. Buna rağmen bu iki suç tipi arasındaki ilişkiye bazı yargı kararlarında değinilmekle yetinilmiştir. Yine doktrinde de iki suç tipi açısından ortak birtakım kavramlara değinilirken, bu suçların benzeştiği veya farklılaştığı vurgulanmıştır. Bunun dışında sadece iki suç tipi arasındaki ilişkiyi ele alan kapsamlı bir çalışma bulunmamaktadır. Oysa bu suçlar arasındaki ilişkinin özellikle yargı kararları ışığında incelenmesi önem arz etmektedir.

Bu anlamda vergi kaçakçılığı ile belgede sahtecilik suçları arasındaki benzer ve farklı yönleri özellikle yargı kararları ışığında ele aldığımız çalışmamızın amacı, birbirleriyle aynı birtakım kavramları ve unsurları içeren bu suç tipleri arasındaki ilişkiyi tüm yönleriyle ortaya koymaktır. Böylece anılan suçlar arasındaki benzer kavram ve unsurların ne anlama geldiği, suç tipleri arasında kıyaslama yapıp yapılamayacağı, bir suç için geçerli olan durumun diğeri için geçerli olup olmayacağı sorularına cevap bulmaya çalışacağız.

Anılan suç tipleri arasındaki ilişkiyi sağlıklı olarak ele almak için, bu suçların ayrı ayrı ele alınıp incelenmesi gerekmiştir. Suçların unsurları, suçlara ilişkin doktrin görüşleri ve yargı kararları ışığında ele alınmış ve ardından verilen bu bilgiler ışığında bu suçlar arasındaki fark ve benzerliklere değinilmeye çalışılmıştır. Bu durum da çok geniş bir alanın teze yansıtılması zorunluluğunu beraberinde getirmiş ve bazı konuların tekrar edilmesine yol açmıştır. Buna rağmen iki suç tipi açısından önemli olmayan ayrıntılara değinilmemeye çalışılarak ve anılan suçlar arasındaki fark ve benzerlikler incelenirken, diğer kısımlarda verilmiş bilgilerin tekrar edilmemesine özen gösterilmiştir.

Öncelikle tezin hazırlanma sürecinde emeklerini ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, yerine getirdiğimiz hakimlik mesleğinin zorluğu ve yoğun mesaisi içerisinde geciken tez yazımına rağmen sabırla yaklaşan, ihtiyaç duyduğum her zaman ulaşabildiğim ve olumlu dönüş alabildiğim değerli tez izleme komitesi üyeleri; başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Elif Sibel Çakar olmak üzere, çok değerli hocalarım Sayın Prof. Dr. Ramazan Çağlayan ve Sayın Prof. Dr. Mehmet Emin Bilge'ye teşekkür ederim. Bunun yanında tez yazımı aşamasında varlığımdan mahrum kalmalarına rağmen hiçbir zaman destek ve sabırlarını esirgemeyen; başta yokluğumda her türlü sorumluluğumu üzerine alarak bana daha fazla zaman yaratan eşim Merve Yıldız'a teşekkürü; bu süreçte benden mahrum kalan oğlum Efe'ye özrü bir borç bilirim.



# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>ÖZET</b> .....	iii
<b>ABSTRACT</b> .....	iv
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	v
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	vi
<b>KISALTMALAR</b> .....	xi
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	4
<b>BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARI</b> .....	4
<b>I. BELGE KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE BELGENİN UNSURLARI</b> .....	5
A. Belge Kavramı .....	5
B. Belgenin Unsurları .....	7
1. Yazılı Olma.....	7
2. Hukuken Anlamlı Bir İçeriğinin Bulunması.....	9
3. Düzenleyicisinin Belli Olması .....	10
C. Belge Çeşitleri.....	11
1. Resmî Belge .....	12
2. Özel Belge.....	17
3. Elektronik İmzalı Dijital Belgelerin Sahtecilik Suçunun Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunu .....	17
<b>II. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA KORUNAN HUKUKSAL     DEĞER</b> .....	21
<b>III. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA ZARAR KONUSU</b> .....	22
<b>IV. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA ALDATMA KABİLİYETİ</b> .....	24
<b>V. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ</b> .....	28
A. Resmî Belgede Sahtecilik Suçu .....	29
1. Maddi Unsur .....	30
a. Fail .....	30
b. Mağdur .....	31
c. Fiil.....	32
2. Manevi Unsur.....	37
3. Suçun Nitelikli Halleri .....	38
a. Cezanın Ağırlaştırılmasını Gerektiren Nitelikli Haller .....	38
b. Daha Az Cezayı Gerektiren Nitelikli Hal .....	39

4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....	40
a. Teşebbüs .....	40
b. İştirak.....	42
c. İçtima .....	43
5. Kovuşturma ve Görev .....	49
B. Resmî Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu .....	49
1. Maddi Unsur .....	49
a. Fail .....	49
b. Mağdur .....	50
c. Fiil.....	50
2. Manevi Unsur.....	52
3. Suçun Nitelikli Hali .....	53
4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....	54
a. Teşebbüs .....	54
b. İştirak.....	54
c. İçtima .....	55
5. Kovuşturma ve Görev .....	57
C. Resmî Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyanda Bulunma Suçu .....	57
1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur, Fiil) .....	58
a. Fail .....	58
2. Manevi Unsur.....	59
3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....	60
a. Teşebbüs .....	60
b. İştirak.....	61
c. İçtima .....	61
4. Kovuşturma ve Görev .....	65
D. Özel Belgede Sahtecilik Suçu.....	65
1. Maddi Unsur .....	66
a. Fail ve Mağdur .....	66
b. Fiil .....	67
2. Manevi Unsur.....	71
3. Suçun Nitelikli Halleri .....	72
4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri .....	73
a. Teşebbüs .....	73
b. İştirak.....	74

c. İçtima.....	75
5. Kovuşturma ve Görev .....	77
E. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu .....	77
1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur ve Fiil) .....	78
2. Manevi Unsur.....	79
3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri (Teşebbüs, İştirak ve İçtima) .....	80
4. Kovuşturma ve Görev .....	80
F. Açığa İmzanın Kötüye Kullanılması Suçu .....	81
1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur, Fiil) .....	81
2. Manevi Unsur.....	84
3. Suçun Nitelikli Halleri .....	84
4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri (Teşebbüs, İştirak, İçtima) .....	85
5. Kovuşturma ve Görev .....	86
VI. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINA İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER (TCK 210-212) .....	86
A. Resmî Belge Hükmünde Belgeler.....	87
B. Sahtecilik Suçlarında Daha Az Cezayı Gerektiren Hal .....	92
C. Sahtecilik Suçlarında Özel İçtima Kuralı (TCK. m. 212).....	94
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	97
<b>VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI</b> .....	97
I. VERGİ SUÇLARI .....	97
II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI.....	100
A. Tarihçe .....	104
B. TCK'nın Genel Hükümleri ile VUK'un 359. maddesi Arasındaki İlişki ..	107
C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları.....	110
1. Maddi Unsur .....	112
a. Fail.....	113
b. Mağdur .....	115
c. Fiil.....	115
2. Manevi Unsur.....	116
3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarıyla Korunan Hukuksal Değer.....	118
4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Pişmanlık ve Islah .....	118
D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Özel Görünüş Biçimleri .....	120
1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak.....	120
a. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Asli Faillik .....	123

b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Azmettirme .....	125
c. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yardım Etme.....	125
d. Bağlılık Kuralı.....	126
2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima.....	127
a. Bileşik suç .....	128
b. Fikri İçtima.....	128
c. Zincirleme Suç.....	130
d. Takvim Yılı ve Hesap Dönemi Kavramları .....	132
e. Vergi Suçları ile Kabahatleri Arasında İçtima Sorunu.....	135
f. Konuya İlişkin AİHM Kararlarının İncelenmesi .....	137
g. Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi ve Kanaatimiz.....	139
3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs.....	144
4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yargılama Usulü ve Görev.....	149
5. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Sorunu .....	154
E. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Çeşitleri .....	155
1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	157
2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak .....	159
3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına kaydetmek .....	160
4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	162
5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek .....	165
6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak ..	169
7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak .....	173
8. Bu Kanun Hükümlerine Göre Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Şekilde Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanmak .....	174
9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak .....	176
10. VUK'un 359. Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu .....	184

<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b> .....	188
<b>BELGEDE SAHTECİLİK İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	188
<b>I. SUÇLARIN UNSURLARI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA</b> .....	191
A. Maddi Unsur Yönünden.....	191
1. Fail Yönünden.....	192
2. Mağdur Yönünden .....	193
3. Fiil Yönünden .....	194
a. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması.....	195
b. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması.....	199
c. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Sahte Belge Basma ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması .....	200
d. Resmî veya Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu ile Defter, Kayıt veya Belgelerin Gizlenmesi, Tahrif Edilmesi ve Yok Edilmesi Suçlarının Karşılaştırılması.....	201
B. Manevi Unsur Yönünden.....	202
<b>II. ALDATMA KABİLİYETİ YÖNÜNDEN</b> .....	205
<b>III. SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ YÖNÜNDEN</b> .....	213
A. Suçların İctimai Yönünden .....	213
B. Suçlara İştirak Yönünden.....	215
C. Suçlara Teşebbüs Yönünden.....	216
<b>IV. SUÇLARIN KONUSUNU OLUŞTURAN BELGELER VE         KOVUŞTURULMASI YÖNÜNDEN</b> .....	217
A. Suçların Konusunu Oluşturan Belgeler Yönünden.....	217
B. Suçların Kovuşturulması Yönünden .....	218
<b>V. SUÇLARIN ÖZEL - GENEL NORM İLİŞKİSİ VE KAVRAMSAL YÖNDEN         KARŞILAŞTIRILMASI</b> .....	219
A. Özel Norm Genel Norm İlişkisi Yönünden Karşılaştırma .....	219
B. Kavramsal Yönden Karşılaştırma .....	221
<b>4. SONUÇ</b> .....	224
<b>KAYNAKÇA</b> .....	228

## KISALTMALAR

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
CD	Ceza Dairesi
CGK	Ceza Genel Kurulu
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
EİK	Elektronik İmza Kanunu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
m.	Madde
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Vb.	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) kamu güvenine karşı suçlar başlıklı dördüncü bölümünde 204 ila 212. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları ise Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır. On başlık altında inceleyeceğimiz vergi kaçakçılığı ile belgede sahtecilik suçları ortak birtakım kavramları içlerinde barındırmaktadırlar. Bunlardan en önemlisi sahte belge kavramıdır. Bunun yanında VUK'un 359. maddesinde, belgede sahtecilik suçlarında da kullanılan düzenleme, kullanma, bozma, yok etme ve gizleme kavramları da yer almaktadır.

VUK'da yer alan vergi kaçakçılığı suçları ile TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları, kavramsal benzerliklerin yanında unsurları ve özellikleri itibarıyla da birbirleriyle ilişkili görünmektedir. Nitekim bu suçlar arasındaki ilişki zaman zaman doktrinde tartışma konusu olmuş, sahtecilik suçlarına ilişkin unsurların vergi kaçakçılığı suçları açısından da geçerli olduğuna dair görüşler ileri sürülmüştür. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçlarının, özel kanunda düzenlenen bir sahtecilik suçu olduğu da savunulmuştur. Yine Yargıtay da geçmiş tarihli kararlarında, bir vergi kaçakçılığı suçu olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının özel belgede sahtecilik suçunun özel bir görünümü olduğunu, somut olayda bu suçların hangisinin oluşacağını, belgenin niteliğine ve kullanılış amacına göre belirleneceğini vurgulamıştır.

Nihayet yakın tarihte Yargıtay tarafından iki suç arasındaki ilişki yeniden tartışma konusu yapılmış ve önemli bir içtihat değişikliğine gidilmiştir. Belirleyebildiğimiz kadarıyla Yargıtay 11. CD 2017 yılından itibaren vergi kaçakçılığı suçlarının uygulamada en çok karşılaşılan çeşidi olan sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında, faturaların zorunlu unsurları yönünden incelenmek üzere dosya içerisinde bulunması gerektiğine karar vermiştir. Yüksek mahkeme faturaların dosya içerisinde bulunmamasını bozma nedeni yapmış, faturaların zorunlu unsurlarının bulunmaması halinde anılan suçun oluşmayacağını ifade etmiştir.

Yargıtay'ın bu içtihadı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazına konu edilmiş ve Yargıtay CGK'nın önüne taşınmıştır. Nihayet Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararıyla anılan suçlar arasında kavramsal birtakım benzerlikler dışında bir ilişkinin bulunmadığı, vergi kaçakçılığı suçları açısından belgenin şekli özelliklerinin ve belgenin aldatma kabiliyetinin önemli olmadığı, en azından yargısal kararlar anlamında kabul edilmiştir.

Görüldüğü gibi belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki kavramsal birtakım benzerlikten öte bir ilişkinin var olup olmadığının ortaya konulması, bu suçların unsurlarının belirlenmesi ve birinin oluşma şartlarının diğeri açısından geçerli olup olmayacağına tespit edilmesi önem kazanmaktadır.

Bu anlamda çalışmanın amacı, belgede sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçları arasındaki fark ve benzerlikleri; bu iki suç tipinin yasalarda belirtilen unsurları, konuları ve özel görünüş biçimleri ile belgede sahtecilik suçları açısından kanunda aranan aldatma kabiliyeti unsurunun vergi kaçakçılığı suçlarında da geçerli olup olmayacağı açısından incelemektir.

Bu amaca ulaşmak için çalışmanın ilk bölümünde TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları bütün unsurları itibarıyla ele alınmaya çalışılmıştır. Yine resmi veya özel belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi suçları ise; VUK'un 359. maddesinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, gizleme, yok etme suçları ile aralarındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması amacıyla incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergi kaçakçılığı suçları açısından, ilk bölüme benzer nitelikte bir değerlendirme yapılmıştır.

Suç tiplerine yönelik inceleme yaptığımız bu iki bölümde, bu suçlara ilişkin doktrinde ve yargı uygulamasında tartışmalı hususlar ayrı başlıklar altında ele alınmıştır. Yine anılan suçlar açısından somut olay değerlendirmelerinin çok önemli olduğu düşünüldüğünden, Yargıtay kararları yönünden zengin bir inceleme yapılmaya ve her bir tartışma ile ilgili özgün görüşlerimize yer verilmeye çalışılmıştır. Bu anlamda elektronik imzalı belgelerde, noterlerce veya yeminli mali müşavirlerce düzenlenen ya da onaylanan belgelerde sahtecilik; vergi kaçakçılığı ve sahtecilik suçlarının özel görünüş biçimleri; vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki içtima konusu; belgede sahtecilik suçları açısından aldatma kabiliyeti bulunmayan belgenin hukuki durumu, vergi kaçakçılığı suçlarının kaç farklı suçu



oluşturacağı, vergi kaçakçılığı suçları açısından takvim yılı ve mütalaa kavramlarının anlamları gibi tartışmalı bir takım hususlar incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde ise, daha önceki bölümlerde incelediğimiz suçlar arasındaki fark ve benzerlikler, suçların unsurları, özel görünüş biçimleri, konuları ve aldatma kabiliyeti yönlerinden ele alınmıştır. Bunu yaparken öncelikle bu suçların unsurları yönünden farklılık ve benzerliklerine temas edilmeye çalışılmıştır. Yine bu suçlarda kullanılan ortak kavramların, her iki suç tipi açısından anlamlarına değinilmiş ve bunlar arasındaki fark ve benzerlikler ele alınmıştır.

Doktrin ve yargı kararlarında kafa karışıklığına yol açan, belgede sahtecilik suçları açısından aranan aldatma kabiliyeti hususunun, vergi kaçakçılığı suçlarında özellikle sahte belge düzenleme suçlarında geçerli olup olmadığı tartışması da son bölümde ayrı başlık altında incelenmeye çalışılmıştır. Bu anlamda Yargıtay CGK'nın yukarıda anılan kararı esas alınmış ve bu karar ayrıntılı olarak çalışmaya yansıtılmıştır.

Nihayet bu fark ve benzerliklere değinilerek ulaşılan sonuca göre sahtecilik ile vergi kaçakçılığı suçları arasında özel - genel norm ilişkisinin var olup olmadığına, anılan suçlarla korunan hukuksal değerlerdeki ve bu suçların konuluş amaçlarındaki farklılık ve benzerliklere temas edilerek tez çalışması tamamlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARI

Belgede sahtecilik suçları 765 sayılı TCK'nın 339 ila 356. maddeleri arasında yer alırken, 5237 sayılı TCK'nın 204 ila 212. maddeleri arasında, topluma karşı suçlar başlıklı üçüncü kısmının kamu güvenine karşı suçlar isimli dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Anılan maddeler arasında sırasıyla resmî belgede sahtecilik, resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan, özel belgede sahtecilik, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek, açığa imzanın kötüye kullanılması, resmî belge hükmünde belgelerde sahtecilik suçlarına yer verilmiştir.

Nihayet TCK'nın 211 ve 212. maddelerinde ise tüm sahtecilik suçlarında geçerli olan bir takım özel düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre 211. maddede bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın tahsili veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla sahtecilik cezada indirim sebebi olarak düzenlenmiştir. 212. maddede ise sahtecilik suçları açısından özel bir içtima hükmüne yer verilmiştir.

Sahte kelimesi; bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece, gerçek olmayan, yalancı, uydurma, yapmacık anlamına gelmektedir.<sup>1</sup> Sahtecilik ise; bir şeyi olduğundan başka veya gerçekmiş gibi göstermek, bu amaçla yalan-dolanda bulunma, hile yapma gibi anlamları barındırmaktadır.<sup>2</sup>

Sahtecilik kavramını geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde inceleyebiliriz. Sahtecilik geniş anlamıyla, ceza kanunu tarafından cezalandırılan bütün yalan şekillerini kapsamına alır.<sup>3</sup> Geniş anlamda sahtekârlık hile kavramı ile

<sup>1</sup> Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (E.T: 30/8/2020).

<sup>2</sup> Osman Yaşar, Hasan Tahsin Gökcan, Mustafa Artuç, Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, 5. Cilt, s. 6190.

<sup>3</sup> M. Emin Artuk, Ahmet Gökcan, M. Emin Alşahin, Kerim Çakır, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, 18. Baskı, Ankara, 2019, s.708.

özdeştir. Bu anlamda suçun icrası için yalana ve hileye başvuru bütün suçları sahtekârlık suçu olarak nitelendirmek mümkün olmaktadır.<sup>4</sup>

Dar anlamda sahtecilikte ise sahtecilik, suçun oluşması için araç değil, amaçtır. Failin sahtecilik amacıyla hareket ettiği suçlar bu kategoriye girmektedir. Bazı şekil ve alametlerde yapılan hileler, bunları olduklarından başka bir surette göstermeye yönelmiş hareketler dar veya cezai anlamda sahtekarlığı oluşturur.<sup>5</sup>

Bu anlamda TCK'da yer alan sahtecilik suçları dar anlamda sahtecilik suçlarına, hile unsurunun ön planda tutulduğu dolandırıcılık suçları ise geniş anlamda sahtecilik suçlarına örnek olarak verilebilir.

## I. BELGE KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE BELGENİN UNSURLARI

### A. Belge Kavramı

Belgede sahtecilik suçlarının tamamının konusunu “*belgeler*” oluşturmaktadır. 765 sayılı TCK'da “*evrak*” kavramı karşılığında kullanılan belgenin mevzuatta tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde belgenin yazılı kâğıt anlamına geldiği belirtilmiştir.

Sözlük anlamı olarak belge bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman anlamına gelmektedir.<sup>6</sup> Ceza hukuku anlamında belgeyi ise; belirli bir olayı veya olayları nakletmek amacıyla belirli kişi veya kişiler tarafından oluşturulan, hukuki değer taşıyan her türlü yazı şeklinde tarif etmek mümkündür.<sup>7</sup>

Belgede sahtecilik suçlarında, sahtecilik eylemi gerçek bir belgeyi değiştirmek veya belgeyi tamamen sahte oluşturmak şeklinde anlamlandırılmaktadır. Yargıtay da belgede sahtecilik suçlarının hukuki konusunun kamu güveni olması nedeniyle, belgelerin gerçeğe aykırı düzenlenmesi, gerçek bir belgeye eklemeler yapılması, gerçek bir belgenin tamamen veya kısmen değiştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığını kabul etmektedir.<sup>8</sup>

<sup>4</sup> Sahir Erman: Ticari Ceza Hukuku Cilt: III Sahtekârlık Suçları, 4. Baskı, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi, İstanbul 1981, s. 1-6.

<sup>5</sup> Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s.708.

<sup>6</sup> Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (E.T: 30/8/2020).

<sup>7</sup> Benzer görüşler için; Ahmet Gökçen, Belgede Sahtecilik Suçları, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2018, s. 47; Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s.708; Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Özel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara 2007, s. 220; Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Ankara 2014, s. 504.

<sup>8</sup> Yargıtay CGK'nun 11/06/2013 tarihli, 264-301 sayılı kararı; Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararları 2005-2015, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 1177-1179.

Üzerinde yazı bulunmayan filmler, ses bantları, resim veya fotoğraflar, işaretler bir olayı ispatlayıcı nitelikte olsalar da belge olarak kabul edilemezler.<sup>9</sup> Bunun yanında belgeden söz edebilmek için muhtevanın üzerine yazıldığı nesne, zamana dayanıklı olmalıdır.<sup>10</sup>

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nda düzenleme alanı bulunan patent, marka ve tasarımın belge niteliğine sahip olup olmadığı konusunu da tartışmakta fayda olduğu kanaatindeyiz. Doktrinde marka, patent ve tasarımın belge niteliğinde olduğu savunulmuştur.<sup>11</sup> Konuya ilişkin Yargıtay'ın yaklaşımın gösterecek bir karar ise tespit edemedik.

6769 sayılı Kanun'un 4. maddesine göre "*marka, bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işaretten oluşabilir.*" Anılan Kanununun 82. maddesine göre ise; "*teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla patent verilir.*" Nihayet Sınai Mülkiyet Kanunu'nun 55. maddesi gereğince; "*tasarım, ürünün tümü veya bir parçasının ya da üzerindeki süslemenin çizgi, şekil, biçim, renk, malzeme veya yüzey dokusu gibi özelliklerinden kaynaklanan görünümüdür.*"

Kanundaki bu belirlemeler ışığında patent, marka ve tasarımın doğrudan belge niteliğinde olduğunu söylemek güçtür. Anılan hususların belge niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için, belgenin özelliklerinin somut olayda marka, patent veya tasarıma ilişkin düzenlenen şeyde bulunması gerekir. Örneğin patent hakkının verilmesine yönelik bir kararın belge niteliğindeki bir kâğıda yansıtılması durumunda, bu kâğıttaki yazıların da belgenin unsurlarını taşıması halinde, bu belge sahtecilik suçuna konu olabilecektir.

Belgenin tamamen sahte olarak düzenlenmesi ya da değiştirilmesi çok çeşitli belgelerde sayısız eylemle gerçekleştirilebilir. Örneğin gerçek bir kimlik belgesindeki fotoğrafın değiştirilerek kullanılması halinde belgede değişiklik suretiyle sahtecilik

<sup>9</sup> Sedat Bakıcı, Gürsel Yalvaç, 5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri 2, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008, s.693; Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s. 710.

<sup>10</sup> Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s. 709.

<sup>11</sup> Mustafa Özen, Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2017, s. 591.

yapıldığı; bir kimlik belgesinin sahte olarak oluşturulması halinde ise belgenin tamamen sahte olarak düzenlendiği söylenebilir.

Yazının belirli bir cisme ve taşınır bir şeye kaydedilmesi gerekli bulunduğundan, bilgisayar programları ve verileri belge olarak kabul edilemez.<sup>12</sup>

## **B. Belgenin Unsurları**

Sahtecilik suçuna konu olabilecek bir belgenin öncelikle yazılı olması gerekir. Bunun yanında belgenin hukuken değer taşıyan içeriği bulunmalıdır. Bu anlamda belgenin hukuki bir işleme esas olması veya hukuki bir ilişkinin delili niteliği taşıması gerekmektedir. Hukuki anlamda belgenin son unsuru ise düzenleyicinin belirli bir kişi olmasıdır. Bu unsur yönünden, sahtecilik suçu bakımından geçerli bir belgeden söz edebilmek için belgenin düzenleyicisinin isim ve soy isminin belgede yer alması gerekir. Buna karşın ilgili mevzuat, bazı belgeler bakımından düzenleyenin bilinirliği konusunda belli bir şekil öngörmüş bulunabilir.<sup>13</sup> Ceza hukuku anlamında yukarıdaki unsurları taşıyan bir şeyin belge olarak kabul edilmesi gerekir. Yargıtay da belgenin, yazılı olması, hukuki değer ihtiva etmesi, düzenleyicisinin belli ve imzalı olması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>14</sup>

### **1. Yazılı Olma**

Belgenin yazılı olması koşulu, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için zorunludur. Madde gerekçesinde de “*yazılı kağıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımamaktadır*” ifadeleriyle anılan unsura vurgu yapılmıştır. Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında belgenin sahtecilik suçuna konu olabilmesi için yazılı olmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir.<sup>15</sup>

Yazı, irade beyanı veya açıklamasının, bunu tespitte elverişli araç ve harflerle ifade olunmasıdır.<sup>16</sup> Yazıda kullanılan dilin önemi olmadığı gibi, yazının elle veya mekanik araçlarla yazılmış olması da önemli değildir.<sup>17</sup> Ancak el yazısının geçerlilik şartı olarak öngörüldüğü durumlarda, bu kurala uyulmadan oluşturulan belge

<sup>12</sup> Hasan Tahsin Gökcan, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, s.97.

<sup>13</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6195.

<sup>14</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/01/2019 tarihli ve 2237-531 sayılı kararı.

<sup>15</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/09/2019 tarihli ve 12351-6704 sayılı kararı.

<sup>16</sup> Artuk, Gökcan, Alşahin, Çakır, s. 710.

<sup>17</sup> Toroslu, s. 221.

sahteciliğe konu olamaz. Örneğin; Medeni Kanun'a göre el yazılı vasiyetname, baştan aşağı ölenin el yazısı ile yazılmadıkça geçerli olmaz.<sup>18</sup>

Yazının kalıcı olması veya silinmez bir şey ile yazılmış olması zorunlu değildir, ancak en azından belirli bir süre varlığını koruması gerekir.<sup>19</sup> Belgenin illa kâğıt üzerine yazılı olması gerekli değildir. Bir metal levha üzerine yazı yazılması halinde de belgenin varlığını kabul etmek gerekir.<sup>20</sup> Nitekim Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarında motorlu araç plakaları sahtecilik suçu açısından belge olarak kabul edilmekte ve plakalar üzerindeki sahtecilik, koşulları olduğu takdirde cezalandırılmaktadır.<sup>21</sup>

Bir belgenin basit bir şekilde kopyalanan sureti veya fotokopisi, mahiyetleri itibarıyla ihtiva ettikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıklarından belge olarak nitelendirilemezler.<sup>22</sup> Fotokopi şeklinde bir belgenin sahtecilik suçunun konusunu oluşturması için usulüne uygun olarak onaylanması gerekir. Bu anlamda Yargıtay CGK konuya ilişkin kararında onaysız fotokopi belge üzerinde gerçekleştirilen eylemin sahtecilik suçunu oluşturmayacağını açıkça vurgulamıştır.<sup>23</sup>

Bir belgenin karbon kopyasının, düzenleyicisinin yazılı beyanını içerdiğinden belge olarak kabul edileceği, belgenin baştan itibaren birden fazla düzenlenmesi halinde bunların da belge niteliğinde olduğu doktrinde kabul edilmektedir.<sup>24</sup> Ancak kanaatimizce usulüne uygun olarak tasdik edilmedikçe bütün kopya şeklinde oluşturulmuş belgeler açısından sahtecilik suçu söz konusu olmayacaktır. Burada sahtecilik suçunun unsuru olarak bir belgeden söz edebilirsek de kopya bir belgenin aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi mümkün olmadığından, suçun oluşmayacağı görüşündeyiz. Nitekim Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatları da bu yöndedir.<sup>25</sup>

<sup>18</sup> Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s. 711.

<sup>19</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 592.

<sup>20</sup> Bakıcı, Yalvaç, s.683.

<sup>21</sup> Yargıtay CGK'nın 04/10/2011 tarihli, 115/197 sayılı karar; Yargıtay CGK Kararları, s. 1185; yine madde gerekçesinde de açıkça metal levha üzerine yazı yazılması halinde de belgenin varlığının kabul edileceği, araç plakalarının da resmî belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6189.

<sup>22</sup> Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s.676.

<sup>23</sup> Yargıtay CGK'nın 25/2/2014 tarihli, 148/87 sayılı kararı; Yargıtay CGK Kararları, s. 1168-1169. Yargıtay 11. CD'nin yerleşmiş içtihatları da bu yöndedir. Dairenin 08/07/2020 tarihli ve 13763-4249 sayılı; 02/07/2020 tarihli ve 1737-3895 sayılı; 24/06/2020 ve 7180-3451 sayılı kararları örnek olarak gösterilebilir.

<sup>24</sup> Koca, Üzülmöz, s.676; Artuk, Gökçen, Alşahin, Çakır, s. 713; Soyaslan, s. 511.

<sup>25</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/12/2019 tarihli ve 890-9501; 03/04/2019 tarihli ve 926-3454; 25/12/2018 tarihli ve 16729-10986 sayılı kararları.

## 2. Hukuken Anlamalı Bir İçeriğinin Bulunması

Sahtecilik suçu anlamında bir belgeden söz edilebilmesi için kağıt üzerindeki yazının içeriğinin hukuki bir kıymet taşıması, hukuki bir hüküm ifade etmesi ve hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir.<sup>26</sup>

Bu unsur TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde; *“Kağıt üzerindeki yazının, anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması ve ayrıca bir irade beyanını ihtiva etmesi gerekir”* şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı gerekçede; *“Bir belgeden söz edebilmek için, kağıt üzerindeki yazının içeriğinin hukuki bir kıymet taşıması, hukuki bir hüküm ifade etmesi, hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir”* ifadeleriyle, bir belgenin sahtecilik suçuna konu olabilmesi için, belgenin içeriğinin hukuken anlamlı olması gerektiği vurgulanmıştır.

Nitekim Yargıtay da bir kararında *“bir belgenin kamunun güvenine mazhar olabilmesi, bunda yapılan sahteciliğin bu güveni sarsabilmesi ve failin sahtecilik suçundan cezalandırılabilmesi için, bu yazının hukuken geçerli olması, başka deyişle hukuk düzeni içinde belirli birtakım sonuçlar doğurabilecek nitelikte olması gerekir”* ifadeleriyle bu unsura vurgu yapmıştır.<sup>27</sup>

Evrak içeriğinin hukuken önem taşıyıp taşımadığı veya bir hukuki ilişkiyi ispata uygun olup olmadığı genel hukuk kurallarına, kullanıldığı hukuki ilişkinin özelliklerine göre objektif olarak tespit edilebilir.<sup>28</sup> Bu anlamda belge içeriğinin herkes ya da belirli bir kesim tarafından anlaşılabilir nitelikte olması gerekir. Yazı, yalnızca yazarı tarafından anlaşılabiliriyorsa ya da tüm tekniklerin kullanılmasına rağmen anlamı çözülemiyorsa belge niteliği kazanmaz.<sup>29</sup>

Belgenin hukuki sonuç doğurabilmesi için, ispat gücünün bulunabilmesi şarttır. İspat gücü olmayan yazılar üzerindeki değişiklikler veya sahtecilikler, belge ögesinin (ve dolaylı olarak zarar olasılığının) bulunmaması nedeniyle belgede sahtecilik suçunu oluşturmaz.<sup>30</sup> Nitekim Yargıtay CGK da 765 sayılı Kanun döneminde verdiği bir kararında, belediyenin gerçeğe uygunluğunu araştırdığı ve işleme koymadığı belgenin, hukuki sonuç doğurmadığından sahtecilik suçuna konu olmayacağını vurgulamıştır.<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Koca, Üzülmüş, s. 675.

<sup>27</sup> Yargıtay 11. CD'nin 18/02/2009 tarihli ve 4791-1217 sayılı kararı.

<sup>28</sup> Gökçen, s. 63.

<sup>29</sup> Soyaslan, s. 505; Gökçen, s. 63.

<sup>30</sup> Gökcan, *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 98.

<sup>31</sup> Yargıtay CGK'nın 05/11/1990 tarihli ve 246-263 sayılı kararı.

Belgede gerçekleştirilen sahtecilik, belgenin hukuki değerini bozmayan veya etkilemeyen hususlarda ise suç oluşmayacaktır. Nitekim Yargıtay, icra takip dosyasındaki tutanaklara; avukatlık sözleşmesinin ibraz edildiğine, vekalet ücretinin buna göre karar altına alınmasına ilişkin eklemeler yapılması ve bazı tutanaklarda tarih ve sıralamanın sonradan hatalı yazılması durumunda sahtecilik suçunun oluşmayacağını kabul etmiştir.<sup>32</sup>

### 3. Düzenleyicisinin Belli Olması

Belge, sadece bir beyan olgusunun değil, aynı zamanda bu beyanda bulunanın da bilinebilir olmasını gerektirir.<sup>33</sup> Nitekim TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde bu unsur; *“Bu yazının belli bir kişiye veya kişilere izafe edilebilir olması gerekir. Ancak, bu kişilerin gerçekten mevcut kişiler olması gerekmez. Bu itibarla, gerçek veya hayali bir kişiye izafe edilemeyen yazılı kağıt, belge niteliği taşımaz. Kağıt üzerindeki yazının belli bir kişiye izafe edilebilmesi için, bu kişinin ad ve soyadının kağıda eksiksiz bir şekilde yazılması ve kağıdın bu kişi tarafından imzalanmış olması şart değildir”* şeklinde belirtilmiştir. Yargıtay da belgenin düzenleyenin belli olmasını, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için zorunlu bir unsur olarak aramaktadır.<sup>34</sup>

Belgenin düzenleyeni gerçek veya tüzel kişi olabilir. Düzenleyenin kimliği, belgede imza bulunmakta ise bunun sahibinden, imza bulunmuyorsa belgenin içeriğinden belirlenebilir. İmzanın gerekli olduğu durumlarda, belgenin bir bölümünü imza oluşturur.<sup>35</sup> Nitekim TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde bulunan *“Ancak, bazı belgeler (örneğin poliçe gibi kambiyo senetleri) açısından, belge üzerinde kişinin kendi el yazısı ile imzasının atılmış olması gerekir. Zira, imza, ilgili kambiyo senedinin zorunlu şekil şartını (kurucu bir unsurunu) oluşturmaktadır”* ifadesi ile imzanın zorunlu şekil şartı olarak gerekli olduğunun anlaşılması halinde, bunun bir unsur olarak belgede yer alması gerektiği vurgulanmıştır.

İmzanın şekil şartı olarak öngörüldüğü durumlarda, belgede imza eksikliği bulunması halinde, sahtecilik suçuna konu olan yazılar, belge niteliği taşımayacaktır. Yargıtay CGK da bir kararında; üç bilirkişinin görevlendirildiği yargılamada bilirkişilerden biri tarafından imzalanıp mahkemeye sunulan, ancak diğer iki

<sup>32</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/12/2007 tarihli ve 4503-9092 sayılı kararı.

<sup>33</sup> Koca, Üzülmez, s. 675.

<sup>34</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/05/2013 tarihli ve 1190-7753 sayılı kararı.

<sup>35</sup> Gökçen, s. 67.



bilirkişinin imzasını taşımayan raporun, belgede sahtecilik suçuna konu olamayacağını belirtmiştir.<sup>36</sup>

Yazı altına paraf atılması, belgenin geçerliliği açısından yeterli ise, bu halde de bir belgenin varlığından söz edilebilir.<sup>37</sup> Nitekim Yargıtay da çekte yapılan değişikliğin paraflanmasının yeterli olduğu, parafta yapılan sahteciliğin suçu oluşturacağı görüşündedir.<sup>38</sup>

Tüzel kişinin beyanları, tüzel kişileri temsile yetkili kişilerin ifadeleri şeklinde anlaşılmalıdır. Yargıtay da bir kararında sanığın şirket adına işlem yapma yetkisi bulunup bulunmadığının, vekalet sahibi olup olmadığının sorulması, aynı hususta şirket kayıtlarının da araştırılarak sanığın yetkisine ilişkin bir karar alınıp alınmadığının tespit edilmesi, ayrıca sanık tarafından şirket adına keşide edilip, ödenmiş veya ödenmemiş çekler bulunup bulunmadığının banka kayıtlarından araştırılması, elde edilen tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>39</sup>

Son olarak belgenin adına düzenlendiği kişinin gerçek veya hayali olması önemli değildir. Belgenin muhatabı olan kişi gerçek bir kişi olmasa da diğer unsurların varlığı halinde sahtecilik suçu oluşacaktır. Yargıtay da adına sahte belge düzenlenen kişilerin hayali kişiler olmasının suçun oluşmasını engellemeyeceği, hayali kişiler adına sahte vekaletname, nüfus cüzdanı, sürücü belgesi gibi resmî belgelerin düzenlenmesi eylemlerinin resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı düşüncesindedir.<sup>40</sup>

### C. Belge Çeşitleri

Belgeler çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir.<sup>41</sup> Biz bu başlık altında TCK'nın belge çeşitleri yönünden benimsediği resmî belge ve özel belge ayrımını esas alacağız. Bu anlamda TCK'nın belgede sahtecilik suçlarında belirlediği sistemden hareketle ve düzenleyicinin kimliğine göre belgeleri resmî ve özel belgeler olarak iki ana başlığa ayırabiliriz. Kanunda bir de resmî belge hükmünde belge kavramına yer verilmiş olup, anılan belgeler özünde özel belge olup, yapılan sahteciliğe bağlanan sonuçlar bakımından resmî belge sayılmaktadırlar. Bu başlık altında belge çeşitlerine ilişkin

<sup>36</sup> Yargıtay CGK'nun 01/05/2007 tarihli ve 59/105 sayılı kararı.

<sup>37</sup> Gökçen, s.74.

<sup>38</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/02/2020 tarihli ve 7968-808 sayılı kararı.

<sup>39</sup> Yargıtay 11. CD'nin 02/07/2020 tarihli ve 6114-3880 sayılı kararı.

<sup>40</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/03/2016 tarihli ve 21589-2482; 02/10/2018 tarihli ve 3440-7539 sayılı kararları.

<sup>41</sup> Resmî belge, özel belge ayrımı dışındaki ayrımlar için bkz. Gökçen, *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 100.

kavramsal kısa açıklamalara yer verilmiş olup, ilgili suç tipine özgü belge çeşitleriyle ilgili daha ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

## 1. Resmî Belge

TCK'nın 204. maddesinde resmî belge tanımı bulunmamakla birlikte madde gerekçesinde; resmî belge, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazı olarak tanımlanmıştır. Doktrinde de benzer tanımlara yer verilmiştir.<sup>42</sup>

Sahteciliğe konu bir resmî belgeden söz edilebilmesi için; belgenin kamu görevlisi tarafından görevi gereği ve kanunda belirtilen şartlara uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

5237 sayılı TCK, 765 sayılı Kanundan daha geniş bir kamu görevlisi kavramı getirmiş olup, kişinin kimliği değil gerçekleştirdiği faaliyeti esas almıştır. Kamu görevlisi kavramı TCK'nın 6. maddesinin c bendinde; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi olarak tanımlanmıştır.

Anılan hükmün gerekçesinde konu ile ilgili olarak; maddede eski kanun döneminde yer alan memur kavramını da kapsayacak şekilde kamu görevlisi tanımının yapıldığı, yapılan yeni tanımda bir kişinin kamu görevlisi sayılması için yürüttüğü işin kamusal faaliyet olması gerektiği, kamusal faaliyetin mevzuatta belirlenmiş şekillere göre verilmiş olan bir siyasal kararlar, bir hizmetin kamu adına yürütülmesi olarak tanımlanabileceği, bu anlamda avukat, noterlerin, bilirkişilik, tercümanlık, tanıklık faaliyetlerinin, askerlik görevi yapan kişilerin dahi kamu görevlisi oldukları, buna karşın kamusal bir faaliyetin yürütülmesi ihaleye dayalı olarak özel hukuk kişilerince üstlenilmiş ise bu kişilerin kamu görevlisi sayılamayacağı belirtilmiştir.

Yargıtay, 5237 sayılı TCK'nın benimsediği geniş anlamda kamu görevlisi kavramına çoğu kararında vurgu yapmış, bu açıdan kamusal faaliyetin kamu adına yürütülmesi nedeniyle düzenlenen belgelerin resmî belge, düzenleyen görevlinin de kamu görevlisi sayılacağı görüşünü benimsemiştir. Yüksek mahkeme bir kararında TCK'nın 6. maddesi uyarınca kamu görevlisi sayılan ve 4483 sayılı Memurlar ve Diğer

<sup>42</sup> Soyaslan, s. 508; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Seçkin Yayınları, 10. Baskı, Eylül, 2013, s. 736; Gökçen, s. 77; Koca, Üzülmöz, s. 677; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6196; Artuk, Gökçen, s. 721.

Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanunun 6. maddesi uyarınca, yetkili merciden dava şartı olarak "soruşturma izni" alınması gerektiği ve oluşacak duruma göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesinin gerektiği ifadelerine yer vermiş; buna karşılık kamusal bir faaliyetin yürütülmesinin ihaleye dayalı olarak özel hukuk kişilerince üstlenilmesi durumunda, bu kişilerin kamu görevlisi sayılmayacağını belirtmiştir.<sup>43</sup>

Yargıtay CGK da bir kararında; bir kimsenin Ceza Yasası uygulamasında ‘kamu görevlisi’, yapılan faaliyetin de ‘kamusal faaliyet’ sayılabilmesi için, kamu adına yürütülen bir hizmetin bulunması, bunun da Anayasa ve yasalarda belirlenmiş usullere göre verilmiş bir siyasal karara dayalı olması ve ayrıca faaliyetin kamuya ait güç ve yetkilerin kullanılması suretiyle gerçekleştirilmesi gerekmekte olduğunu vurgulamıştır.<sup>44</sup>

3771 sayılı Kanunla değişik 399 sayılı KHK’nın 11/b maddesi uyarınca KİT personeli, teşebbüslerin ve bağlı ortaklıklarının belge ve senetlerine karşı işledikleri suçlardan dolayı memur sayıldıkları için, bunlar tarafından kuruma ait belgeler üzerinde işlenen sahtecilik de kamu görevlisi tarafından resmî belgede sahtecilik biçiminde cezalandırılır.<sup>45</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında KİT rejimine tabi bulunan PTT Genel Müdürlüğünde 233 ve 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler kapsamında istihdam edilen personelin, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 11/b maddesi uyarınca, ifa ettikleri görevlerinden doğan suçlardan dolayı kamu görevlisi sayılacağını belirtmiştir.<sup>46</sup>

Resmî belgenin mutlaka belirli bir şekle uygun olması veya unsurları taşıması şartı yoktur.<sup>47</sup> Bunun yanında belgenin geçerliliği için belirli usul veya şekil şartları arandığı takdirde, bu unsurların belgede yer alması zorunludur. Aksi takdirde sahteciliğe konu resmî bir belgeden söz edilemez. Nitekim Yargıtay CGK bir kararında üç kişilik bilirkişi heyetinin düzenlediği bilirkişi raporunda, bir bilirkişinin imzasının eksik olması durumunda resmî belgede sahtecilik suçunun söz konusu olmayacağını vurgulamıştır.<sup>48</sup>

<sup>43</sup> Yargıtay 11. CD’nin 16/10/2017 tarihli ve 9359-6699; 21/12/2016 tarihli ve 6073-8670 sayılı kararları.

<sup>44</sup> Yargıtay CGK’nın 12/04/2011 tarihli ve 258-46 sayılı kararı. Yargıtay CGK Kararları, s. 12.

<sup>45</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 736; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 596.

<sup>46</sup> Yargıtay 11. CD’nin 07/02/2018 tarihli ve 5019-983 sayılı kararı.

<sup>47</sup> Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 101.

<sup>48</sup> Yargıtay CGK’nın 01/05/2007 tarihli ve 59-105 sayılı kararı.

Burada noterlerce düzenlenen belgelerin niteliğine de kısaca değinmek gerekecektir. Bilindiği üzere 1512 sayılı Noterlik Kanunu uyarınca noterlerce düzenlenen belgeler düzenleme ve onaylama şeklinde olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Düzenleme niteliğindeki baştan sona noterlikçe düzenlenen belgeler resmî belge niteliğinde olup, bu tür belgelerde yapılan sahtecilik resmî belgede sahtecilik suçuna vücut verecektir. Ancak belgenin dışarıda özel belge olarak düzenlenip noterlerce onaylanması suretiyle oluşturulan ve onay belge diyebileceğimiz belgelerde durum farklıdır. Bu belgelerin içeriğinde yapılacak bir sahtecilik özel belgede sahtecilik, aynı belgede yer alan noterlerin onay kısmında yapılacak sahtecilik ise resmî belgede sahtecilik olacaktır. Nitekim Yargıtay da birçok kararında onaylama şeklindeki noterlik belgelerinin 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 84 ve devamı maddelerinde belirtilen düzenleme şeklindeki işlemlerden olmadığını, noter tarafından yapılan onay işleminin belge içeriğini kapsamayacağını, noter onay bölümünde herhangi bir sahtecilik söz konusu olmaması nedeniyle belgenin hukuki niteliğinin değişmeyeceğini, belgenin özel belge mahiyetinde olduğunu ve içeriğinde yapılan sahteciliğin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturabileceğini savunmuştur.<sup>49</sup>

Yine noterlerin hukuki durumları ile benzerlik oluşturduğunu düşündüğümüz mali müşavirlerin düzenledikleri veya tasdik ettikleri belgelerde yapılacak bir sahtecilik hususuna kısaca değinmemiz faydalı olacaktır. Bilindiği gibi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 47. maddesine göre mali müşavirler görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre TCK'nın kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Bu anlamda anılan meslek mensuplarının görevleri kapsamlarında düzenledikleri belgelerin kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna vücut vereceğini söyleyebiliriz. Nitekim ilgili kısımda açıklayacağımız gibi Yargıtay muhasebecilerin işe giriş bildirgesi düzenlemek gibi mevzuattan kaynaklı görevleri olmadığından, anılan belgeleri özel belge olarak nitelemiştir.

Bu anlamda VUK'un mükerrer 227. maddesine de değinmek yerinde olacaktır. Anılan düzenleme ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanunda sayılı meslek mensupları tarafından imzalama zorunluluğunun getirilebileceği ve belirli bazı hususların yeminli mali müşavirlerin düzenlemiş oldukları tasdik raporunun ibraz edilmesi şartına bağlanılabileceği vurgulanmıştır. Maddenin 3. fıkrasında ise meslek

<sup>49</sup> Yargıtay 11. CD'nin 30/03/2016 tarihli ve 2981-2925; 02/11/2015 tarihli ve 21607-30445 sayılı kararları.

mensuplarının, bu kişiler tarafından imzalanan beyannamedeki ve düzenlenen tasdik raporundaki bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı sorumlu olacakları düzenlemesine yer verilmiştir. Yine 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde *“yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler”* ifadeleri bulunmaktadır. Anılan maddede yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgelere yönelik yönetmelik çıkarılacağı düzenlenmiş ve bu düzenlemeye dayanarak *“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”* yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin 7. maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdike yetkili oldukları belgeler ayrıntılı şekilde sayılmıştır.

Bu bilgiler ışığında yeminli mali müşavirlerin anılan mevzuat hükümleri uyarınca tasdik edecekleri belgelerde gerçekleştirecekleri bir sahteciliğin hangi suçu oluşturacağı hususu önemlidir. Öncelikle anılan belgeler VUK'un 359. maddesi gereğince vergi kaçakçılığına konu bir belge olur ve bu suçun unsurları itibariyle oluştuğu somut olaya göre kabul edilir ise TCK'da düzenlenen sahtecilik suçu gündeme gelmeyecektir. Ancak anılan tasdik işlemi sonucunda oluşan belge vergi kaçakçılığı suçuna konu bir belge niteliğinde değilse hangi suçun oluşacağı hususu tartışılabilir. Kanaatimizce burada noterlerin düzenleme ve onaylama şeklinde düzenledikleri belgelerdeki sahtecilik konusunda söylediklerimiz geçerli olmalıdır. Yeminli mali müşavir görevinden dolayı sahte olarak düzenlediği belgeyi yine görevinden dolayı tasdik edecek olursa kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği gündeme gelecektir. Bununla birlikte yemini mali müşavir sahte olduğunu bildiği bir belgeyi bu özelliğini bilerek tasdik etmişse, belgenin içeriğinde gerçekleştirilecek bir sahtecilik özel belgede sahtecilik suçuna, tasdik kısmı ise resmî belgede sahtecilik suçuna vücut verebilecektir. Son olarak yeminli mali müşavir görevinden ötürü düzenlemeye görevli olmadığı bir belgeyi düzenleyecek veya tasdik edecek olursa unsurları oluştuğu takdirde özel belgede sahtecilik suçu gündeme gelecektir. Yeminli mali müşavirlerin düzenlemekle görevli oldukları belgelerin tespitinin mevzuata göre yapılması gerekmektedir.

Resmî belgeler ispat gücü yönünden ve TCK'nın sistematüğinde sahteliğı sabit oluncaya kadar geçerli olan resmî belgeler ile aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgeler olarak ikiye ayrılmıştır.<sup>50</sup> TCK'nın 204. maddesinin 3. fıkrasında bu husus; resmî belgenin, kanun hükmü gereğı sahteliğı sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır şeklinde, suçun nitelikli hali olarak belirlenmiştir. Anılan hükmün gerekçesinde ise; *“bu hüküm, belgelerde sahtecilik suçları ile delil teorisi arasındaki ilişki göz önüne alınarak, daha üstün ispat gücüne sahip belgeyi daha fazla korumak ihtiyacını karşılamaktadır”* ifadelerine yer verilmiştir.

Kanun, sahteliğı sabit oluncaya kadar geçerli olan resmî belgelerde yapılan sahteciliğe verilen cezanın artırılması yoluna giderken, aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgelere, verilecek ceza bakımından bir özellik yüklememiştir.

Anılan hükümden sahteliğı sabit oluncaya kadar geçerli bir belgeden söz edebilmek için, kanunda açıkça bu hususta bir düzenleme olmasının şart olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim madde gerekçesinde de bu husus, *“değişik yorumlara son vermek maksadıyla bir belgenin böyle bir güce sahip olup olmadığının saptanması için kanunlarda bu hususu belirten bir hüküm bulunması gerekli sayılmıştır”* şeklinde vurgulanmıştır.

6100 sayılı HMK'nın 204. maddesinde mahkeme ilamları ile düzenleme şeklindeki noter senetlerinin sahteliğı sabit oluncaya kadar kesin delil sayılacağı belirtilmiştir. Bunun yanında özel kanunlarında bu şekilde olduğu açıkça belirtilen belgeler üzerinde işlenen sahtecilik suçu açısından da TCK'nın 204. maddesinin 3. fıkrası uygulanacaktır. Nitekim CMK'nın 222. maddesi uyarınca düzenlenecek duruşma tutanakları bu niteliktedir.

Yargıtay da örnek niteliğindeki benzer kararlarında, nüfus cüzdanının bu nitelikte olmadığını<sup>51</sup> belirtirken noter tarafından düzenlenen vekaletnamenin sahteliğı sabit oluncaya kadar geçerli belgelerden olduğunu ifade etmiştir.<sup>52</sup>

Daha sonra ilgili kısımda ayrıntılı olarak ele alınacak olmakla birlikte bu başlık altında resmî belge hükmünde belgelere de kısaca değinmek uygun olacaktır. TCK'nın 210. maddesine göre; *“özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile*

<sup>50</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s.737; Koca, Üzülmez, s. 678; Artuk, Gökçen, s. 721.

<sup>51</sup> Yargıtay 11. CD'nin 19/02/2020 tarihli ve 10241-1513 sayılı kararı.

<sup>52</sup> Yargıtay 11. CD'nin 09/03/2020 tarihli ve 16027-2256 sayılı kararı.

*yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.”* Maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere madde, ticari hayatta büyük yer tutan ve basit bir ciro ile veya buna bile gerek görülmeksizin tedavül eden bazı evrakı daha ciddi bir şekilde korumak maksadına yöneliktir.

Özel belge niteliği taşımalarına rağmen, sahteciliğe konu olduklarında resmî belge gibi değerlendirilen belgelere resmî belge hükmünde belge denilmektedir.<sup>53</sup> Resmî belge hükmünde belgelerin unsurlarında eksiklik bulunması durumunda bu belgeler özel belge niteliğine dönüşecektir. Örneğin resmî belge hükmünde olan bir bononun kanuni unsurlarından birisi veya birkaçı eksik ise artık özel belge olarak kabul edilmesi gerekir.

## **2. Özel Belge**

Resmî belge özelliği taşımayan ancak bir belgenin genel unsurlarını taşıyan her türlü yazılı kâğıt olarak tanımlanabilir. Yukarıda bahsedildiği gibi belgenin genel unsurlarını taşıyan ancak resmî veya resmî belge hükmünde belgelerden sayılmayan tüm yazılı kâğıtlarda gerçekleştirilen sahtecilik eylemleri özel belgede sahtecilik suçuna vücut verebilecektir.

Yargıtay resmî belgenin aslına ulaşılamaması veya zorunlu unsurlarından birisinin eksikliği halinde özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanabileceğini belirtmektedir.<sup>54</sup> Özel belgede sahtecilik suçu başlığı altında ayrıntılı olarak açıklayacağımızı belirtmekle birlikte, bu suçun oluşumu için belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp, aynı zamanda kullanılması da gerekmektedir.

## **3. Elektronik İmzalı Dijital Belgelerin Sahtecilik Suçunun Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunu**

Öncelikle elektronik imza ile imzalanmamış dijital yazı ve belgelerin, örneğin e-mail ile gönderilmiş bir yazının sahtecilik suçu anlamında bir belge olmadığını, TCK'nın sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belgenin unsurlarını taşımadığını belirtmekle yetinelim.

<sup>53</sup> Koca, Üzülmez, s. 678.

<sup>54</sup> Yargıtay 11. CD'nin 31/03/2008 tarihli 1522-2268 sayılı kararı.

Bunun yanında 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun<sup>55</sup> (EİK) yürürlüğe girmesiyle birlikte, elektronik imza hem resmî hem de özel bir takım dijital dokümanların düzenlenmesinde oldukça yaygınlaşmıştır. Bu Kanuna uygun olarak oluşturulmuş bir elektronik imzayla imzalanmış dijital bir dokümanın TCK anlamında sahtecilik suçunu oluşturup oluşturmayacağı tartışma konusudur. Bu başlık altında öncelikle ilgili Kanun uyarınca elektronik imza kavramına değineceğiz. Ardından doktrindeki görüşler ve yargı kararları ışığında bu tip dokümanların sahtecilik suçunun konusunu oluşturup oluşturmayacağı hususunu değerlendirmeye çalışacağız.

EİK'in tanımlar başlıklı 3. maddesinde; elektronik veri kavramı, “*elektronik, optik veya benzeri yollarla üretilen, taşınan veya saklanan kayıtlar*”; elektronik imza kavramı ise, “*başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri*” biçiminde tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 4. maddesinde güvenli elektronik imza; “*münhasıran imza sahibine bağlı olan, sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan elektronik imza*” şeklinde tanımlanmıştır.

Son olarak EİK'in 5. maddesinde ise güvenli elektronik imzanın, ıslak imza ile aynı hukukî sonucu doğuracağı hüküm altına alınmıştır. Bu anlamda güvenli elektronik imzada gerçekleştirilecek teknik bir sahtecilik veya bir başkasının güvenli elektronik imzası ele geçirilerek içeriği sahte hazırlanan ve elektronik imza ile imzalanan bir verinin hangi suça vücut vereceği tartışılmalıdır.

Doktrinde güvenli elektronik imza ile imzalanmış belgelerin sahtecilik suçuna konu olabileceği görüşüne yer verildiği gibi<sup>56</sup> belgede sahtecilik suçlarının oluşabilmesi için mutlaka fiziki olarak bir belgenin varlığına ihtiyaç duyulduğu, güvenli elektronik imza ile imzalanmış olsa da dijital verilerde gerçekleştirilen bu tür eylemlerde TCK'nın 244. maddesinde yer verilen sistemi engelleme, bozma, verileri

---

<sup>55</sup> 23/01/2004 tarihli ve 25355 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>56</sup> Arif Gözel, Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, Cilt: 5 Sayı: 1, s. 190.



yok etme veya deęiřtirme suçunun oluřabileceęi dūřuncesi de dile getirilmiřtir.<sup>57</sup> Bunun yanında bu tūr belgelerin doęruluęunun sistem üzerinde teyit edilebildięi, fiziki olarak çıktısı alındıęında, imzanın kontrol edilemeyeceęi, bōyle bir belgenin de hukuki sonuç doęuramayacaęı da savunulmuřtur.<sup>58</sup>

Konunun daha iyi anlařılabilmesi için TCK'nın 244. maddesinde dūzenlenen suça da kısaca deęinilmesi gerekmektedir.

TCK'nın 244. maddesinin konumuzla ilgili ikinci fıkrası gereğince; bir bilişim sistemindeki verileri bozma, yok etme, değiştirme veya erişilmez kılma, sisteme veri yerleştirme, var olan verileri başka bir yere gōnderme eylemleri ile suç oluşacaktır.

Doktrinde anılan suçun mala zarar verme suçunun ōzel gōrūnūř biçimi olduęu, bu suçla mūlkiyetin korunduęu gōrūřu dile getirilmiřtir.<sup>59</sup> Bunun yanında bu suçlarla mūlkiyetin yanında bir būtūn olarak biliřim sisteminin ve verilerin gūvenlięinin korunduęu da savunulmuřtur.<sup>60</sup>

Kanaatimizce suçun maddi konusu bilişim sistemi içerisindeki verilerdir. Bu suçlar genel kastla işlenebilen suçlar olup, kastın bilişim sistemindeki verileri bozmaya, yok etmeye, değiştirmeye, erişilmez kılmaya, başka bir yere gōndermeye ya da sisteme veri yerleştirmeye yōnelik olması gerekir.

Gōrūldūęu gibi anılan suçta failin kastı biliřim sistemindeki verilere yōnelmekte olup, fail sahte belge dūzenleme amacıyla hareket etmemektedir. Kaldı ki bu suçlarda EİK anlamında elektronik imzayla sahte bir belge de oluřturulmuř deęildir. Failin hukuka aykırı olarak biliřim sistemine eriřimi (ōrneęin gōrevli kiřinin řifre ve kullanıcı adı bilgilerini ele geçirerek biliřim sistemine girmesinde olduęu gibi) gūvenli elektronik imzayla belge oluřturulması eyleminden tamamıyla farklıdır. Gūvenli elektronik imza ile bir belgenin imzalanarak sahte olarak oluřturulmasında failin amacı biliřim sistemine yōnelik olmayıp, sahte belge ōretmek řeklinde karřımıza çıkmaktadır. EİK'in 5. maddesi, sahtecilięe konu belgelerin mutlaka fiziki olarak bulunması řeklindeki uzun yıllardır uygulanmıř fikre ve anlayıřa bir istisna getirmektedir. Anılan hūkmūn bu řekildeki elektronik verilere yōnelik bir ōzel

<sup>57</sup> Gōkhan Gūler, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, *Yayımlanmamıř Yūkksek Lisans Tezi*, Eylūl, 2018, [Gōkhan Gūler.pdf \(cankaya.edu.tr\)](https://cankaya.edu.tr) E.T.: 03/01/2021, s. 51.

<sup>58</sup> Mustafa Kemal Gōkmen, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, *Yayımlanmamıř Yūkksek Lisans Tezi*, Konya, 2019, s. 18. [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVqdF\\_n7WXlM11wqB74NkCdDzDhW8hP7QyW0K0YWlaWUL](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVqdF_n7WXlM11wqB74NkCdDzDhW8hP7QyW0K0YWlaWUL) E.T.: 03/01/2021.

<sup>59</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 828.

<sup>60</sup> Veli Őzer Őzbek, Koray Doęan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, *Tūrkk Ceza Hukuku Őzel Hūkūmler, Seçkin Yayınları*, 12. Baskı, Eylūl, 2017, s. 953.

düzenleme niteliğinde olduğu, gelişen teknoloji ve günümüz dünyasında elektronik verilerin büyük önem arz ettiği, bu nedenle bu şekilde oluşturulmuş belgelerin güvenliğinin sağlanması gerektiği açıktır.

Yargıtay CGK da konuya ilişkin önemli gördüğümüz bir kararında<sup>61</sup> failin, aralarında gönül ilişkisi olduğu bir kişinin ders notlarını, üniversitenin ders notlarının yer aldığı bilişim sistemine hukuka aykırı olarak girerek değiştirmesi şeklinde gerçekleşen somut olayda; sanıkların eyleminin bilgileri otomatik işleme tâbi tutmuş bir sistemi veya verileri değiştirmelerinden ibaret olduğunu ve TCK'nın 244. maddesinin 2. fıkrasındaki suçu oluşturacağını belirtmiştir. Genel Kurul kararında ayrıca sanıkların bu eylemleri sonucunda sahte resmî belge kullanıldığına dair iddianamede bir anlatım bulunmadığı, bu nedenle sahtecilik suçunun da gündeme gelmeyeceği vurgulanmıştır.

Bu konuda bir örnek vermek gerekirse; birlikte görev yaptığı Cumhuriyet savcısının güvenli elektronik imzasına ulaşan ve bu imzanın şifresini de bilen bir zabıt katibinin, elektronik imzayla ceza infaz kurumunda bulunan bir yakınının tahliyesine yönelik içeriği sahte bir elektronik veri düzenlediğini ve bunu Cumhuriyet savcısının elektronik imzasıyla imzaladığını düşünelim. Bu durumda zabıt katibinin kastının UYAP adını verdiğimiz bilişim sistemini değiştirmek, UYAP Sistemine veri yerleştirmek, buradaki verileri başka yere aktarmak olmadığı kanaatindeyiz.

Belirtilen örnek olayda kanaatimizce TCK'nın 244. maddesinde yer alan suç oluşmayacaktır. Burada görevi kötüye kullanmak suçu da oluşmayacaktır zira tahliye evrakını düzenlemek görevi zabıt katibinin görev alanı içerisinde değildir.

Verdiğimiz örnekte failin kastı bilerek ve isteyerek sahte bir belge oluşturmak ve bunu kullanmak suretiyle haksız bir menfaate ulaşmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Güvenli elektronik imzayla imzalanmış verinin, elle imzalanmış belge gibi hukuki sonuç doğuracağına ilişkin kanuni düzenleme de dikkate alındığında burada artık failin belgede sahtecilik suçundan cezalandırılmasında bir engel olmadığı kanaatindeyiz.

Son olarak güvenli elektronik imza ile imzalanmış elektronik verilerin aldatma kabiliyeti yönünden nasıl bir incelemeye tabi tutulacağı hususu da tartışılmalıdır. Kanaatimizce burada güvenli elektronik imzanın geçerliliği ilgili mevzuat uyarınca

---

<sup>61</sup> Yargıtay CGK'nın 09/10/2007 tarihli ve 44-200 sayılı kararı.

incelenip, geçerli kabul edilecek olursa belgenin ıslak imzalı olarak imzalanmış bir belge gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekildeki belge artık ıslak imzalı bir belge gibi hâkim tarafından aldatma kabiliyeti yönünden incelenebilecektir.

## II. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA KORUNAN HUKUKSAL DEĞER<sup>62</sup>

Yalnız özel belgeler bakımından değil, aynı zamanda resmî belgeler bakımından da suçun hususi şahıslara karşı işlenmiş suçlardan sayılması, bu suçlarda ferdin menfaatinin önemli olduğu fikri, oldukça eskidir; bugünkü anlayışı göstermez.<sup>63</sup> Zira suçun maddi konusunu oluşturan belgeler, toplum içerisinde her an kurulmakta olan hukuki ilişkilerin yürütülmesini sağlayan, kanıtlayan ve delil niteliği olan evraklardır.<sup>64</sup> Esasen bir şeyin delil olarak kabulüne cevaz verilmiş ise kamunun ona güven duyması da mümkün kılınmış demektir.<sup>65</sup> Ancak kanun belirli bir takım belgeleri koruduğu ve bunlara ispat yeteneği tanıdığı taktirdedir ki bu korumaya karşılık sözü geçen belgelerin doğruluğuna herkes tarafından kanaat getirilmesini ister ve ancak bu yazılar hakkında işlenen sahtekarlık fiilleridir ki kamunun güvenine karşı bir tecavüzü ifade edebilir.<sup>66</sup> Belgenin gerçekliğine, ispat gücüne yönelik toplumda oluşan bu güvene kamu güveni denilmektedir. Özen'e göre de kamu güveni belgelere duyulan doğru değer yargısını ifade eder.<sup>67</sup>

Bu itibarla doktrinde belgelerde sahtecilik suçları tarafından korunan hukuksal değerlerin belgelerin gerçekliğine, ispat gücüne dair kamu güveninin korunması olduğu yönünde hâkim görüş mevcuttur.<sup>68</sup> Bunun yanında bazı yazarlar tarafından sahtecilik suçlarında korunan hukuksal değerlerin kamu güveninin yanında özel menfaat de olduğu savunulmaktadır.<sup>69</sup>

Buna rağmen belgenin ceza hukuku koruması altına girmesinde; kamu güveninin ve kanıt niteliğinin korunması ve hakların zarar görmesi tehlikesinin

<sup>62</sup> Ceza hukukunda suç tiplerinin koruduğu hukuksal olgu ifade edilirken çok sayıda kavram kullanılmış ve kullanılmaktadır. Tarafımızca bu hususta hukuksal değer kavramı tercih edilmiştir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Yener Ünver, *Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 46 vd.

<sup>63</sup> Faruk Erem, Nevzat Toroslu, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:377, Ankara, 1975, s. 273.

<sup>64</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6192.

<sup>65</sup> Erem, Toroslu, s. 273.

<sup>66</sup> Sahir Erman, Çetin Özek, *Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar*, İstanbul, 1996, s. 224.

<sup>67</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 589.

<sup>68</sup> Soyaslan, s. 497; Gökcan, s. 137; Toroslu 203; Tezcan, Erdem, Önok, s. 731; Artuk, Gökcan, s. 738; Koca, Üzülmüş, s. 672; Erman, Özek, s.223-224; Handan Yokuş Sevük, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020, s. 660.

<sup>69</sup> Toroslu, s. 208; Soyaslan, s. 499.

doğması gibi birden fazla nedeni bulunmakla birlikte kamu güveninin korunmasına ilişkin yarar öncelik taşımaktadır.<sup>70</sup> Nitekim Yargıtay CGK, yargı uygulamasında genel kabul gören bir kararında, 5237 sayılı TCK'nın "Kamu güvenine karşı suçlar" bölümünde düzenlenen ve belgenin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi ile kamu güveninin sarsıldığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanan "belgede sahtecilik" suçunun hukuki konusunun kamu güveni olduğunu, suçun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişi de haksızlığa uğrayıp, suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamunun olduğuna dair kabulünün etkilenmeyeceğini açıkça belirtmiştir.<sup>71</sup>

Yargıtay 765 sayılı Kanun döneminde de suçla korunan hukuksal değer kamuya güveni olduğunu kabul etmiştir.<sup>72</sup> Bu suçlar açısından kamu güveni hukuk nizamının ve toplumun önemli bir değer verdiği dokümanlar, paralar ve sembollere güvendir.<sup>73</sup>

### III. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA ZARAR KONUSU

Bilindiği üzere genel kast, kastın bilme ve isteme unsurunun bulunması ile oluşan kastı; özel kast ise kanunun suç unsuru veya ağırlatıcı sebep olarak kabul ettiği hallerde, failin belirli bir saikle hareket etmesini yani, bilme ve istemeden başka, belirli bir saikle hareket edilmiş olmanın şart koşulduğu hallerde söz konusu olan kastı kapsamaktadır.<sup>74</sup> Belgede sahtecilik suçları açısından genel kastın (sahtecilik bilinci ve isteğiyle hareket etme) yeterli olup olmadığı 765 ve 5237 sayılı TCK dönemlerinde tartışılmış, anılan suç açısından zarar unsurunun aranıp aranmayacağı ve bu unsurun özel kast niteliğinde olup olmadığı ele alınmıştır.

765 sayılı TCK bakımından belgede sahtecilik suçunun oluşumu için ayrıca "zarar imkan ve ihtimali"nin bulunması aranmaktaydı.<sup>75</sup> Yargıtay da bu dönemde verdiği kararlarda suçun oluşumu için failin zarar verme bilinci içerisinde hareket etmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>76</sup> Buna göre failin sahtecilik yaptığı nesnenin resmî belge olduğunu bilerek ve isteyerek hareket etmesi halinde zarar verme bilinci de var

<sup>70</sup> Gökcan, s. 94.

<sup>71</sup> Yargıtay CGK'nın 22/04/2014 tarihli, 397-202 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s.1164-1168. CGK yeni tarihli kararlarında da bu görüşü devam ettirmektedir. Bkz. Yargıtay CGK'nın 17/01/2019 tarihli ve 319-22 sayılı kararı.

<sup>72</sup> Yargıtay CGK'nın 12/11/2002 tarihli ve 209-379 sayılı kararı.

<sup>73</sup> Soyaslan, s. 498.

<sup>74</sup> Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II, Betaş Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 1999, s. 231.

<sup>75</sup> Artuk, Gökcan, s. 738.

<sup>76</sup> Yargıtay CGK'nın 30/03/1992 tarihli ve 80-98 sayılı kararı.

demektir.<sup>77</sup> Bununla birlikte 765 sayılı Kanun döneminde bazı yazarlar sahtekarlık suçlarında herhangi bir zarardan veya zarar ihtimalinden ayrı olarak daima hukuka zarar verildiği, zarar olasılığı gibi bir ihtimalin unsur olarak sayılmasının ceza hukukunda duyulan kesinlik ihtiyacı ile bağdaşmayacağı gerekçeleri ile sahtecilik suçları açısından genel kastın yeterli olduğu görüşündedirler.<sup>78</sup>

5237 sayılı TCK'da ise zarar unsuru artık aranmamaktadır. Yargıtay da zararın suçun unsuru sayılmadığını çeşitli kararlarında dile getirmiştir.<sup>79</sup> Doktrinde de tehlike suçu niteliğinde olan belgede sahtecilik suçunun oluşumu için failin zarar verme bilinç ve iradesiyle hareket etmesinin önemi olmadığı, suçun oluşması için genel kastın yeterli olduğu görüşü dile getirilmiştir.<sup>80</sup>

Buna rağmen bazı yazarlar tarafından belgede sahtecilik suçları açısından somut bir zararın meydana gelmesi aranmamakla birlikte suçun oluşabilmesi için zarar verme olasılığının bulunması gerektiği belirtilmiştir.<sup>81</sup> Yine Özen de belgede sahtecilik suçları konu bakımından soyut tehlike suçları olduğundan bu suçların oluşması için bir zararın meydana gelmesinin gerekmediğini kural olarak kabul etmekle birlikte, yazar bu kuralın mutlak olarak anlaşılmasının hakkaniyet ve adalet duygularına aykırı cezalandırmalara yol açabileceğini, bu nedenle bazı durumlarda belgede sahtecilik suçlarında ya kastın bulunmaması ya da zararın yokluğuna dayanılarak suçun oluşmadığının kabul edilmesi gerektiğini savunmuştur.<sup>82</sup> Bu itibarla belgede sahtecilik suçlarında, sahtecilik eyleminin tamamlanmasıyla zarar verme olasılığı gerçekleşmiş, belgenin sahte olmasıyla birlikte kamu güveni zarar görmüştür. Zira bu suçlarda kast failin gerçeğin değiştirilmesinin bir zarar verecek nitelikte olduğu bilinciyle hareket etmiş olmasını ifade eder.<sup>83</sup> Yargıtay da bu suçun oluşumu için genel kast ve zarar olasılığının yeterli olacağı görüşünü benimsemiştir.<sup>84</sup> Bununla birlikte yüksek mahkeme son dönemde verdiği kararlarında “zarar olasılığı” kavramından daha çok “sahtecilik kastıyla hareket etme” kavramını tercih etmektedir.<sup>85</sup> Bu anlamda Yargıtay'ın suçun genel kastla işlenmesini yeterli gördüğünü, zarar olasılığı kavramını

<sup>77</sup> Erman, Özek, s. 273.

<sup>78</sup> Erem, Toroslu, s. 286.

<sup>79</sup> Yargıtay 11. CD'nin 29/11/2011 tarihli ve 18187-22405 sayılı kararı..

<sup>80</sup> Sevük, s. 678; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 854; Koca, Üzülmüş, s. 736.

<sup>81</sup> Toroslu, s. 211; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6197; Soyaşlan, s. 500; Güler, s. 59.

<sup>82</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 589-590.

<sup>83</sup> Erman, Özek, s. 253.

<sup>84</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/02/2016 tarihli ve 18229-1079 sayılı kararı.

<sup>85</sup> Yargıtay 11. CD'nin 08/04/2021 tarihli ve 6720-3523; 25/03/2021 tarihli ve 4830-3047 sayılı kararları.

son dönemde verdiği kararlarında kullanmamaya gayret ettiğini ve sahtecilik kastına vurgu yaptığını söyleyebiliriz.

Zarar olasılığının özel kast niteliğinde olup olmadığı tartışılmalı gelince; kanaatimizce sahtecilik suçlarında doktrin ve yargı kararlarıyla aranan zarar olasılığı, failde yer alan zarar verme bilinç ve iradesi özel kast niteliğinde değildir. Kaldı ki zarar olasılığı şartının ayrıca belirtilmesine gerek dahi yoktur. Zira belge niteliğine sahip bir yazıda sahtekarlık yapılması halinde toplumsal veya kişisel bir zarar mutlaka doğacaktır. Zararın doğmadığı bir sahtekarlık suçunda suçun maddi konusunu oluşturan belgeden söz edilemez ve dolayısıyla bir sahtecilik suçu da gündeme gelemez. Gerçek şudur ki, belgede sahtecilik suçlarında söz konusu olan kast, genel bir kasttır; ancak bu kastın varlığı için failin fiilinden bir zararın doğabileceğini öngörmüş olması lazımdır; diğer bir deyimle, fail bu zararın ihtimal dairesinde olduğunu öngörmüş ve bu keyfiyet kendisini sahtekarlıkta bulunmaktan alıkoymamış olacaktır.<sup>86</sup> Nitekim 765 sayılı Kanun döneminde verilmiş bir Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararında da belgede yapılan bir sahtekarlıktan bir zararın doğal olarak doğabileceği ifade edilmiş ve zararın doğup doğmadığı araştırmasının gereksiz bulunduğu vurgulanmıştır.<sup>87</sup>

Yalnız belgede sahtecilik suçlarının bir özelliği vardır ki, o da toplumsal zararın her halde bulunmasına karşılık, bireysel zararın bulunmayabilmesinden ibarettir. Bu anlamda bireysel zarar gerçekleşmemiş olsa bile, suç oluşmuş, hatta tamamlanmış sayılmaktadır.<sup>88</sup> Örneğin bir kişinin kaybettiği nüfus cüzdanını yolda bulup, fotoğraf değişikliği suretiyle sahtecilik yapan kişinin eylemi, nüfus cüzdanının yenisinin çıkartıldığı ve sahte nüfus cüzdanının kullanılmadığı durumlarda, nüfus cüzdanı sahibine herhangi bir zarar vermeyecektir. Ancak resmî belge niteliğindeki nüfus cüzdanında yapılan sahtecilik her halde toplumsal bir zarar meydana getirmiştir.

#### **IV. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINDA ALDATMA KABİLİYETİ**

Belgede sahtecilik suçlarının ortak unsurlarından belki de en önemlisi “aldatma kabiliyeti”<sup>89</sup> hususudur. Sahtecilik suçlarının oluşabilmesi için suça konu belgenin,

<sup>86</sup> Erman, Özek, s. 275.

<sup>87</sup> Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 05/11/1947 tarihli ve 6/21 sayılı kararı. 20/3/1948 tarihli ve 6862 sayılı R.G'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6862.pdf>

<sup>88</sup> Erman, Özek, s. 264.

<sup>89</sup> Bu konuda aldatma kabiliyeti, aldatma yeteneği, iğfal yeteneği veya iğfal kabiliyeti gibi kavramlar tercih edilmektedir.

sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi yeterli olmayıp, yapılan sahtecilik sonrasında oluşturulan belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması gerekmektedir. 765 sayılı TCK döneminde bu unsur kanunda yer almamasına rağmen, doktrin ve yargısal kararlarda suçun oluşumu için belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması gerektiği kabul edilmekteydi.<sup>90</sup>

5237 sayılı TCK'nın 204. ve 207. maddelerinde düzenlenen sahtecilik suçlarının unsuru olarak *“belgelerin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi”* fiilinden bahsedilmektedir. Buna rağmen doktrinde ve yargı kararlarında bütün sahtecilik suçları açısından *“aldatma kabiliyetinin varlığı”* suçun ortak bir unsuru olarak kabul edilmektedir.<sup>91</sup> Nitekim TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde de *“sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılabilen belge, sahte belge olarak kabul edilmek gerekir.”* ifadeleri ile aldatma kabiliyetinin, bütün sahtecilik suçları açısından ortak bir unsur olduğu vurgulanmıştır.

Aldatmak sözcüğü *“beklenmedik bir davranışla yanıltmak, karşısındakinin dikkatsizliğinden, ilgisizliğinden yararlanarak onun üzerinden kazanç sağlamak, birine verilen sözü tutmamak, yalan söylemek, bir şeyin görünürdeki durumu, o şeyin niteliği bakımından yanlış bir kanı vermek”* anlamlarına gelmektedir.<sup>92</sup> Belgede sahtecilik suçları açısından aldatma kabiliyeti ise, belgenin; normal algılayışta bir insanın sahte olduğuna kanaat getireceği seviyede kandırabilir nitelikte olmasını ifade etmektedir.

Bir belgenin aldatma kabiliyetini haiz olup olmadığı somut olaya konu muhatabın kişisel özelliklerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlenmelidir. Nitekim Yargıtay CGK, yargı uygulamasında benimsenen bir kararında belgenin nesnel olarak aldatıcılık yeteneğinin bulunması, aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalın aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği ifadelerine yer vermiştir.<sup>93</sup> Yargıtay 11. CD de yeni tarihli bir kararında *“sahtecilik*

<sup>90</sup> Yargıtay 6. CD'nin 20/3/2000 tarihli ve 1399-1569 sayılı kararı. Haydar Erol, Türk Ceza Kanunu, PYS Matbaacılık, Ankara, 2003, s. 812.

<sup>91</sup> Soyaslan, s. 501; Gökçen s. 136; Yargıtay CGK'nın 09/10/2012 tarihli ve 335-1804 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1182-1184; Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 1671-3986 sayılı kararı.

<sup>92</sup> Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (E.T: 30/8/2020).

<sup>93</sup> Yargıtay CGK'nın 14/10/2003 tarihli ve 232-250 ve 09/10/2012 tarihli ve 335-1804 sayılı kararları. Yargıtay CGK Kararları, s. 1184.

*suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili işgalin, aldatıcılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği gözetilerek, ... ekspertiz raporunda, evvelce mevcut fotoğrafın yerinden alınmasından sonra mevcut fotoğrafın yapıştırılmış olduğu, fotoğraf ve belge üzerinde olması gereken soğuk mühür izinin mevcut olmadığının belirtildiği suça konu nüfus cüzdanı aslı üzerinde heyetimizce yapılan gözlemlerde; belge üzerine yapıştırılan fotoğraf üzerinde bulunması gereken soğuk mühür izinin mevcut olmadığının görülmesi karşısında, suça konu belgenin sahte olduğu ilk bakışta anlaşıldığından aldatma kabiliyetinin bulunmadığı ve resmî belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden, sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi”ni bozma sebebi yaparak, anılan Yargıtay CGK kararlarındaki içtihadı devam ettirmiştir.<sup>94</sup>*

Yargıtay CGK, yukarıdaki gibi ilgili dairenin aldatma kabiliyetine ilişkin kararlarına konu yapılan 2003 ve 2012 tarihli kararındaki görüşünü yeni tarihli kararlarında da devam ettirmektedir. Nitekim Genel Kurul 2018 yılında verdiği bir kararında resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi ya da gerçek bir resmî belgenin değiştirilmesi eyleminin sahtecilik suçunu oluşturabilmesi için, düzenlenen ya da değiştirilen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması, aldatıcılık özelliğinin suçun temel unsuru olup özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belgenin, sahte belge olarak kabul edilmesi, sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte olup olmadığının şüpheye yer vermeyecek şekilde saptanması gerektiği ifadelerine yer vermiştir.<sup>95</sup> Doktrinde de belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması, yapılan sahteciliğin ilk görüşte normal üçüncü kişi tarafından anlaşılabilmesi gerektiği kabul edilmiştir.<sup>96</sup>

Aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının tespiti, yargılamayı gerçekleştiren hâkim tarafından yapılacaktır. Hâkim, konuya ilişkin bilirkişi raporuna başvurabilir ancak sahteciliğe konu belge aslını bizzat getirip inceleyerek aldatma kabiliyetinin varlığını veya yokluğunu kendisi belirlemelidir. Yargıtay CGK daha önce değindiğimiz kararında sahteciliğe konu olan belgenin aldatma kabiliyeti olup olmadığının tartışılması ve belirlenmesi öncelikle yargılamayı yürüten mahkemeye ait

<sup>94</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/02/2020 tarihli ve 2523-1306 sayılı kararı. UYAP sisteminden temin edilmiştir.

<sup>95</sup> Yargıtay CGK'nın 22/05/2018 tarihli ve 38-241 sayılı kararı.

<sup>96</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6200; Soyaşlan, s. 501-502; Gökcan s. 116; Artuk, Gökcan, s. 736.



olup hâkim, olayın çıkış, oluş ve akışını, düzenlenen belgelerle yapılan işlemleri göz önüne alarak, sahteciliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağını bizzat saptaması ve sonucuna göre belgelerde aldatma yeteneği olup olmadığını takdir ve tespit etmesi, mahkemece, suçun konusunu oluşturan belge aslı getirilerek resmî belgede bulunması gereken başlık, sayı, tarih, imza, mühür gibi zorunlu öğelerin incelenmesi, nesnel olarak aldatma gücü olup olmadığının saptanması, duraksama hâlinde ise; mahkemeye yardımcı olma ve aydınlatma bakımından konusunda uzman bilirkişinin görüşüne başvurulması gerektiği ifadelerine yer vermiştir.<sup>97</sup>

Yargıtay'ın sahtecilik suçlarına bakmakla görevli dairesi de yerleşmiş içtihatlarında; belgede sahtecilik suçlarında aldatma niteliği bulunup bulunmadığının takdirinin hakime ait olduğunu belirleyip ve 5271 sayılı CMK'nın 217. maddesi dikkate alınıp, suça konu belgenin duruşmaya getirilip incelenmek suretiyle, özelliklerinin duruşma tutanağına yazılması, denetime olanak verecek şekilde dosya içerisine konulması ve aldatıcı nitelikte olup olmadığının gerekçeli kararda tartışılması gerektiğinin gözetilmemesi hususunu bozma sebebi saymıştır.<sup>98</sup>

Yine Yargıtay ilgili dairesinin, birçok kararında suça konu belge aslı üzerinde aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığı yönünde bizzat gözlem yaptığı ve yaptığı bu gözlemi kararına yansıttığı görülmektedir.<sup>99</sup> Bunun yanında yüksek mahkeme, özellikle yerel mahkeme tarafından belgenin incelenmediği veya incelendiğine dair ibarenin tutanağa yansıtılmadığı durumlarda, suça konu belge aslını bizzat incelemekte, belgenin dosya içerisinde bulunmadığı durumlarda getirilmesine karar vermektedir.<sup>100</sup>

Son olarak belirtelim ki suça konu belgede yapılan değişikliğin incelenmesi için teknik bilgi gerektiği takdirde bilirkişi raporu alınmalıdır. Ancak hâkim belgenin aldatma kabiliyeti bulunup bulunmadığı hususunda bilirkişi raporu ile bağlı değildir. Nitekim Yargıtay da birçok kararında aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının takdirinin hakime ait olduğunu belirtmekle birlikte, çözümü teknik bilgiyi gerektiren durumlarda (örneğin imza yazı incelemesi, senet üzerinde yapılan değişikliklerin tespit edilmesi) bilirkişi raporu alınması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>101</sup> Yüksek mahkeme bu

<sup>97</sup> Yargıtay CGK'nın 22/05/2018 tarihli ve 38-241 sayılı kararı.

<sup>98</sup> Yargıtay 11. CD'nin 09/07/2020 tarihli ve 2250-4316; 05/03/2020 tarihli ve 17421-2178; 21/01/2019 tarihli ve 715-695 sayılı kararları.

<sup>99</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/05/2015 tarihli ve 12903-26511; 13/02/2013 tarihli ve 449-2283 sayılı kararları.

<sup>100</sup> Yargıtay 11. CD'nin 02/11/2020 tarihli ve 2588-6235 sayılı kararı.

<sup>101</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2636-4458 sayılı kararı.

yönde alınacak bilirkişi raporlarında aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığına yönelik ibarelerin hakimi bağlamayacağı görüşündedir.<sup>102</sup> Kanaatimizce de hakim belge üzerinde sahtecilik yapıp yapılmadığının belirlenmesinin teknik bir bilgiyi gerektirdiği durumlarda, (örneğin; fotoğraf değişikliği suretiyle sahte nüfus cüzdanı oluşturmak, sahte plaka oluşturmak gibi) bilirkişi raporuna başvurmak zorundadır. Bilirkişi raporuyla belgenin sahte olduğu belirtildikten sonra artık yapılan sahteciliğin aldatma kabiliyeti bulunup bulunmadığının tespiti hâkime aittir.

Bununla birlikte bilirkişi raporlarında yer alan aldatma kabiliyetine ilişkin bildirilen görüşler hâkimi bağlamamaktadır. Buna rağmen Yargıtay bazı kararlarında, aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının takdirinin mahkemeye ait olduğunu belirtmekle beraber, oluşa uygun bilirkişi raporunda aldatma yeteneğinin bulunduğu belirlenmesini ve mahkeme tarafından bu raporun hükme esas alınmasını yeterli görmüş, yüksek mahkeme heyeti kendisi de suça konu belge fotokopilerini incelemiş, unsurlarının tam olduğunu tespit etmiş ve mahkûmiyet hükmünün onanmasına karar vermiştir.<sup>103</sup> Yüksek mahkemenin anılan istisnai nitelikteki kararlarına katılmadığımızı, suça konu belge aslının mutlaka hâkim tarafından incelenerek ve özellikleri tutanağa geçirilerek aldatma kabiliyeti hususunda bir karar verilmesi gerektiği görüşünde olduğunu belirtelim. Bununla beraber Yargıtay'ın bu kararlarının, içtihadî nitelikte görüşünü içermediğini, istisnai kararlar olduklarını, dosya içeriğinden, bilirkişi raporundan ve dosyada yer alan fotokopi belgelerden, belgenin aldatma kabiliyetine sahip olduğunun açıkça anlaşıldığı durumlarda usul ekonomisi gereğince bu şekilde karar verildiğini vurgulamamız gerekir.

## **V. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARININ ÇEŞİTLERİ**

TCK'da 204 ila 212. maddeler arasında sahtecilik suçlarına ve bu suçlarla ilgili önemli birtakım hükümlere yer verilmiştir. Burada sahtecilik suçları denilince resmî veya özel belgede sahtecilik suçları akla geliyor olsa da diğer maddelerdeki önemli suç tiplerine ve sahtecilikle ilgili çeşitli hükümlere değinilmesi gerekmektedir.

---

<sup>102</sup> Nitekim Yargıtay bir kararında bilirkişi raporunda belgenin aldatma kabiliyetinin bulunduğu ibaresinin hükme esas alınarak mahkûmiyet kararı verilmesini yeterli görmemiş, yüksek mahkeme heyeti bizzat kendisi suça konu belge üzerinde gözlem yaparak belgenin aldatma kabiliyeti bulunmadığını tespit etmiştir. Yargıtay 11. CD'nin 21/11/2019 tarihli ve 13374-8269 sayılı kararı.

<sup>103</sup> Yargıtay 11. CD'nin 26/09/2013 tarihli ve 9677-13840; 16/09/2013 tarihli ve 13506-12923 sayılı kararları.

Yapacağımız incelemeler açısından önemli olduğunu düşündüğümüz için burada maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik ayırımına da kısaca değinmeliyiz. Maddi sahtecilik, belgenin gerçekte düzenlemesi gereken kişiden başka bir şahıs tarafından düzenlenmesini veya bir belgede gerçeğe aykırı olarak değişiklik yapılmasını ifade etmektedir. Kişinin başkasına ait gerçek bir nüfus cüzdanına kendisinin resmini yapıştırarak gerçekleştirdiği sahtecilik eylemi maddi sahteciliğe örnek olarak gösterilebilir. Fikri sahtecilikte ise belgede gerçeğe aykırı bir değişiklik yapılmamış ve belge, düzenlemekle görevli kişi tarafından oluşturulmuştur. Bu anlamda belgenin şekli unsurlarında bir sahtecilik söz konusu değildir. Burada sahtecilik belgenin içeriğinde gerçekleştirilmektedir. Örneğin tapu müdürünün düzenlemekle görevli olduğu bir tapu senedinin içeriğini gerçeğe aykırı olarak meydana getirilmesi durumunda fikri sahtecilik söz konusu olacaktır. TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen sivil kişinin resmî belgede sahteciliği maddi sahtecilik, aynı maddenin 2. fıkrasında düzenlenen kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği ise fikri sahtecilik şeklinde gerçekleşmektedir.

#### **A. Resmî Belgede Sahtecilik Suçu**

TCK'nın "*Resmî Belgede Sahtecilik*" kenar başlıklı 204. maddesi şöyledir:

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

*(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi 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 halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.”*

Düzenlemenin birinci fıkrasında sivil kişinin, ikinci fıkrasında kamu görevlisinin gerçekleştirdiği resmî belgede sahtecilik suçları düzenlenmiştir. Üçüncü fıkrada ise belgenin niteliğine göre daha ağır cezayı gerektiren nitelikli haline yer verilmiştir. 765 sayılı TCK'da resmî belgede sahtecilik suçu çeşitli maddelerde

karmaşık olarak düzenlenmişken, 5237 sayılı TCK'da sade bir düzenleme tercih edilmiştir.

Suçun konusunu resmî belgeler oluşturmaktadır. Resmî belge, kamu görevlisinin, mevzuat uyarınca kendisine düzenleme görevi ve yetkisi verilen belgeyi ifade etmektedir. Buna göre belgenin TCK'nın 204. maddesi anlamında resmî belge olarak kabul edilebilmesi için; kamu görevlisi tarafından görevi gereği düzenlenmesi ve belgenin ilgili mevzuatta yer alması halinde, burada yer alan usul ve şekil kurallarına uyulması gerekmektedir.<sup>104</sup>

Resmî belgede sahtecilik suçuyla korunan hukuksal değer kamu güvenidir. Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında resmî belgede sahtecilik suçunun hukuki konusunun kamu güveni olduğunu vurgulamıştır.<sup>105</sup> Kamu görevlisi ve resmî belge kavramları ile ilgili "Resmî Belge" başlığı altında verilen bilgiler geçerli olup kavramla ilgili burada ayrıca açıklama yapılmayacaktır.

## **1. Maddi Unsur**

### **a. Fail**

TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasındaki sivil kişinin (kamu görevlisi olmayan) gerçekleştirdiği resmî belgede sahtecilik suçu (suçun temel şekli) faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasında ise kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçu düzenlenmiştir. Resmî belgede sahteciliğin kamu görevlisi tarafından işlenen şeklinin oluşumu bakımından, somut olayda kamu görevlisinin görevi gereği veya görevi dolayısıyla düzenlemeye yetkili olduğu bir belgede sahtecilik yapması gerekir.<sup>106</sup> Anılan suç sadece kamu görevlisi tarafından işlenebilen özgü suç niteliğindedir.

Yargıtay bir kararında; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 9. maddesinde; kurumlarda görev yapan yönetici, öğretmen, uzman ve usta öğreticilerin görevleri sırasında işledikleri ve kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı kamu görevlisi sayılacağı düzenlemesine yer verildiğini, maddede belirtilen kişilerden birisi olan sanık hakkında yetkili merciden soruşturma izni alınması ve sanığın eyleminin

<sup>104</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6196.

<sup>105</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve14174-4727; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499 sayılı kararları.

<sup>106</sup> Koca, Üzülmez, s. 681.

kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna vücut verip vermeyeceğinin tartışılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>107</sup>

Anılan suçun oluşumu için resmî belgenin kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi yeterli olmayıp, suça konu belgenin düzenleyen kamu görevlisinin görevine ilişkin olması da gerekmektedir. Nitekim Yargıtay da kamu görevlisinin görevi dahilinde bulunmayan bir resmî belgeyi sahte olarak düzenlemesi durumunda kamu görevlisinin, resmî belgede sahtecilik suçundan sorumlu olmayacağını açıkça belirtmiştir.<sup>108</sup> Bununla birlikte anılan durumda diğer koşulların varlığı halinde sivil şahısın resmî belgede sahteciliği suçuna vücut verebilecektir. Ayrıca belirtelim ki ikinci fıkradaki suç için öngörülen, o işle yetkili kamu görevlisi olması şartı yalnızca resmî belgeyi sahte olarak düzenleme ve gerçek belgeyi değiştirme eylemi için değil, sahte belgeyi kullanma eylemi bakımından da geçerlidir.<sup>109</sup>

## **b. Mağdur**

Suçun mağduru ile suçtan zarar gören kavramları çoğu zaman aynı anlama gelmelerine ve aynı kişiyi ifade etmelerine rağmen birbirinden farklı kavramlardır. Yine mağduru belirli bir kişi veya kişiler olmayan suçlarda toplumu oluşturan herkes mağdurdur.<sup>110</sup> Resmî belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuksal değer kamu güveni olduğundan, bu suçun mağduru toplumu oluşturan tüm bireylerdir.<sup>111</sup> Yargıtay da resmî belgede sahtecilik suçlarının hukuki konusunun kamu güveni olduğunu, suçun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişinin de haksızlığa uğrayıp, suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamunun olduğuna dair kabulün etkilenmeyeceğini kabul etmektedir.<sup>112</sup>

Buna karşılık doktrinde bir kısım yazarlar, işlenen resmî belgede sahteciliğin sonucu olarak doğrudan doğruya gerçek kişinin mağduriyeti söz konusu olmuşsa, bu şahısların da suçun mağduru olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmuşlardır.<sup>113</sup> Ancak kanaatimizce suçtan doğrudan doğruya zarar gören gerçek kişiler suçun

<sup>107</sup> Yargıtay 11. CD'nin 07/07/2020 tarihli ve 1992-4059 sayılı kararı.

<sup>108</sup> Yargıtay 11. CD'nin 18/03/2013 tarihli ve 3486-2547 sayılı kararı.

<sup>109</sup> Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 110.

<sup>110</sup> Mustafa Özen, Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2021, s. 404.

<sup>111</sup> Koca, Üzülmüş, s.681; Gökçen, s. 182; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s.766.

<sup>112</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14174-4727; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 14/09/2020 tarihli ve 2789-4408; 09/08/2020 tarihli ve 7009-4334 sayılı kararları.

<sup>113</sup> Koca, Üzülmüş, s. 681; Artuk, Gökçen, s. 755; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 602.

mağduru değil suçtan zarar gören konumundadırlar. Anılan suçun tek mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır.<sup>114</sup> Nitekim Yargıtay da benzer kararlarında resmî belgede sahtecilik suçlarının hukuki konusunun kamu güveni olduğu, suçun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişinin de haksızlığa uğrayıp, suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir ifadeyle kamunun olduğuna dair kabulün etkilenmeyeceği, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağı kabulü gerekeceği ifadelerine yer vererek, sahtecilik suçundan doğrudan doğruya zarar gören gerçek veya tüzel kişilerin anılan suçun mağduru değil suçtan zarar gören konumunda olduklarını vurgulamıştır.<sup>115</sup>

Gerçekten de suçla korunan birincil hukuksal değer kamu güveni olmakla birlikte, sahtecilik suçları çoğu defa özel kişilere de zarar vermektedir. Bu itibarla suçtan zarar gören kişilerin davaya katılma haklarının bulunduğu kabul edilmelidir.<sup>116</sup> Sonuç olarak Yargıtay'ın suçun mağdurunun toplumun tamamı olduğu, suçtan etkilenen kişilerin işe suçtan zarar gören konumunda oldukları görüşüne katılmaktayız.

### c. Fiil

Resmî belgede sahtecilik suçu, bir resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle veya gerçek bir resmî belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesiyle ya da sahte resmî bir belgenin kullanılmasıyla işlenebilecek seçimlik hareketli bir suçtur.<sup>117</sup> TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde de suçun seçimlik hareketli bir suç olduğu açıkça belirtilmiş, anılan suç açısından seçimlik hareketlerin resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi, gerçek bir resmî belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi, sahte resmî belgenin kullanılması olduğu vurgulanmıştır.

Bu itibarla resmî belgede sahtecilik suçu; bir resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle ya da belgenin sahte olarak değiştirilmesiyle veya sahte bir resmî belgenin kullanılmasıyla oluşacaktır. Bunların yanında sadece kamu görevlisinin

<sup>114</sup> Aynı görüş için Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 766; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6194;

<sup>115</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/09/2020 tarihli ve 674-4533; 15/09/2020 tarihli ve 1787-4473; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499; 14/09/2020 tarihli ve 295-4397; 14/09/2020 tarihli ve 2789-4408; 09/07/2020 tarihli ve 7009-4334 sayılı kararları.

<sup>116</sup> Aynı görüş için bkz. Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik*, s. 95; Erman, Özek, s. 11.

<sup>117</sup> Koca, Üzülmüş, s. 682.

resmî belgede sahteciliği suçu açısından geçerli olan görevi gereği düzenleme yetkisine sahip olduğu resmî belgeyi gerçeğe aykırı olarak düzenlemek hareketi de yer almaktadır.<sup>118</sup> Yukarıda anlatıldığı gibi suç nedeniyle ayrıca bir zarar meydana gelmesi gerekmemektedir.

Resmî belgede yapılacak değişiklik, belgeye ekleme yapmak veya belgedeki bir yazının, tarihin, imzanın silinmesi, kazınması şeklinde gerçekleştirilebilir.<sup>119</sup> Kullanma ise sahte resmî belgenin ilgili kişi veya kuruma sunularak sonuç doğurmasını sağlayarak gerçekleştirilmiş olabilir. Belgenin kullanılması üzerine, resmî makamlar tarafından kişinin hakkına etki edebilecek bir işlem başlatılacak hale gelirse, kullanmanın varlığı kabul edilmelidir.<sup>120</sup> Örneğin sahte bir vekaletname düzenlenerek tapu müdürlüğünde satış yapılması durumunda sahte belge düzenleme ve kullanma söz konusudur. Yine gerçek bir nüfus cüzdanında fotoğraf değişikliği suretiyle sahtecilik yapılıp, bu sahte nüfus cüzdanı kolluk görevlilerine ibraz edilerek kullanılmışsa resmî belgede değişiklik yapılarak sahtecilik ile bu belgenin kullanılması söz konusudur.

Resmî belgenin kullanılmasından kasıt, belgenin hukuki sonuç doğuracak biçimde kullanılması anlamına gelmektedir.<sup>121</sup> Bununla birlikte resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle suç tamamlanmış olup, belgenin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Resmî belgeyi düzenleyen ile kullanan aynı kişiler ise tek bir sahtecilik suçundan söz edilecektir. Nitekim Yargıtay da sanıkların sahte nüfus cüzdanı ile kredi kartı almak için başvuruda bulunmaları şeklinde gerçekleşen eylemlerinin tek bir sahtecilik suçunu oluşturacağını vurgulamıştır.<sup>122</sup> Bununla birlikte resmî belgede sahtecilik yapan kişi ile kullanan kişilerin farklı kimseler olması durumunda, her biri fail olarak sorumlu tutulur.<sup>123</sup>

Kanun koyucu aldatma kabiliyetinin sadece belgenin gerçeğe aykırı olarak değiştirmek eyleminde aranıyor gibi düzenleme getirmesine rağmen doktrin ve yargı

<sup>118</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Derleri*, s. 603.

<sup>119</sup> Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik*, s. 108.

<sup>120</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Derleri*, s. 609.

<sup>121</sup> "Belgenin kullanılması" kavramı özel belgede sahtecilik suçu başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

<sup>122</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/11/2008 tarihli ve 8365-11169 sayılı kararı.

<sup>123</sup> Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik*, s. 112.

kararlarında aldatma kabiliyetinin tüm sahtecilik suçları açısından suçun zorunlu unsuru olarak aranacağı kabul edilmektedir.<sup>124</sup>

Burada faydasız sahtecilik eyleminin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı hususuna da değinilmelidir. Faydasız sahtecilik, gerçekleşmiş bir duruma ulaşmak için bu durumdan haberdar olmadan gerçekleştirilen sahtecilik olarak tanımlanabilir. Örneğin bir kamu görevlisinin aslında almayı hak ettiği bir ödemeyi, alamayacağını düşünerek, ödemeyi hak etmiş gibi sahte resmî belge düzenlemesi olayında faydasız sahtecilik vardır. Koca, Üzülmmez faydasız sahteciliğin cezalandırılması gerektiğini, zira sahtecilik bakımından önemli olanın hukuken sonuç doğurmaya elverişli bir belgenin sahte olarak üretilmesinin, mevcut gerçek bir belgede değişiklik yapılmasının ya da sahte olduğu bilinen bir belgenin kullanılması olduğunu, bu nedenle böyle bir durumda hukuki değer taşıyan bir sonuç meydana getirmeye elverişli olmadığından bahisle sahteciliğin oluşmadığı görüşüne katılmadıklarını ifade etmişlerdir.<sup>125</sup> Buna rağmen doktrinde faydasız sahtecilik sonucunda hukuki önem taşıyan bir sonuç meydana gelmeyeceğinden belgede sahtecilik suçunun oluşmayacağı genel olarak kabul görmektedir.<sup>126</sup> Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında faydasız sahteciliğin cezalandırılmayacağını açıkça belirtmiştir.<sup>127</sup>

Burada daha önce sahte olarak düzenlenmiş bir belge üzerinde sahtecilik yapıldığı takdirde, bu eylemin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı hususuna değinilmesi gerekir. Özen, sahte belge üzerinde yapılan sahteciliğin, bu tür belgelerin güvenilecek bir içeriğe ve ispat değerine sahip olmadığından, hiçbir surette suç oluşturmayacağı görüşündedir.<sup>128</sup> Oysa bize göre üzerinde değişiklik yapılan sahte belgenin aldatma yeteneğinin bulunması durumunda zarar verme olasılığı devam etmekte ve böylece kamu güvenini bozma tehlikesi bulunmaktadır.<sup>129</sup> Bu nedenle gerçek olmayan bir resmî belge üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik, diğer unsurları da taşıdığı takdirde resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturabilecektir. Yine belgenin bir

<sup>124</sup> Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 827; Koca, Üzülmmez, s. 683; Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6204; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s.605. Yargıtay 11. CD'nin 22/01/2020 tarihli ve 9516-526; 18/09/2019 tarihli ve 11829-6428 sayılı kararları.

<sup>125</sup> Koca, Üzülmmez, s. 682.

<sup>126</sup> Gökcan, s.196; Artuk, Gökcan, s.762.

<sup>127</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 13744-4479; 25/06/2020 tarihli ve 7593-3536; 12/03/2020 tarihli ve 1391-2468; 17/02/2020 tarihli ve 3023-1360; 06/02/2020 tarihli ve 10968-976; 03/02/2020 tarihli ve 640-723; 10/12/2019 tarihli ve 12608-9102; 01/10/2019 tarihli ve 11200-6848 sayılı kararları.

<sup>128</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 593.

<sup>129</sup> Aynı görüş için bkz. Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik*, s. 118.



kısmı üzerinde gerçekleştirilen sahteciliğin, diğer koşulların da bulunması durumunda suç oluşturacağı görüşündeyiz.<sup>130</sup>

Konusu sahtecilik suçuna neden olacak emri yerine getiren kamu görevlisinin sahtecilik suçundan sorumlu olup olmayacağı hususu da kısaca ele alınmalıdır. 765 sayılı TCK döneminde konusu suç teşkil eden emri yerine getiren kamu görevlisinin sorumlu olup olmayacağı hususunda bir hüküm olmamasına rağmen, böyle bir emri yerine getiren memurun sorumlu olacağı kabul edilmekteydi.<sup>131</sup> 5237 sayılı Kanun ile getirilen TCK'nın 24. maddesindeki açık düzenleme gereğince sahte resmî belge düzenlenmesi hususunda verilen emri yerine getiren kamu görevlisi sorumluluktan kurtulamaz.

Sahtecilik suçlarında suçtan zarar görenin rızasının suça etkisi hususu tartışılmıştır. Doktrinde ceza hukuku alanında mağdurun rızasının, ancak mağdurun mutlak surette tasarruf edebileceği haklar bakımından bir etki yapabileceği, toplumun, devletin haklarını ihlal eden suçlarda, ferdin sübjektif hakkı söz konusu olamayacağı için, hak sahibi olmayan kişinin açıklayacağı rıza veya muvafakatin hukuka aykırılığı gideremeyeceği dile getirilmiştir.<sup>132</sup> Prensip olarak denilebilir ki, belgede sahtecilik suçları kamunun güveni aleyhine işlendikleri ve bir kimsenin ancak şahsen tasarruf edebileceği konularda açıklayacağı rıza bir hukuka uygunluk sebebi sayılabileceği ve hiç kimse kamunun güvenine karşı olan bir suçun işlenmesine rıza gösteremeyeceği cihetle, mağdurun rızası belgede sahtecilik suçlarında bir hukuka uygunluk sebebi sayılamaz.<sup>133</sup> Bunun yanında sahtecilik suçları her ne kadar TCK'da yer verilen kamu güvenine karşı suçlar bölümünde yer alsın, suçun mağduru toplumun tamamı olsa ve rızanın bu suç açısından geçerli olamayacağı görüşü görünüşte doğru kabul edilse de, bir takım pratik kaygılar ve suçun özünde çoğu defa ekonomik bir suç olması nedeniyle rızanın belirli koşullar altında geçerli olacağı kabul edilmelidir.

Öncelikle sahte belgenin kullanılması nedeniyle hakları ihlal edilen bireylerin, sahte belge düzenlendikten sonra alınacak rızaları suçun oluşmasını önlemeyecektir. Buna rağmen sahte belge, düzenlenmeden önce alınan rızaya dayanılarak düzenlenmişse, sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Nitekim Yargıtay da yerleşmiş

<sup>130</sup> Aynı görüş için bkz. Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 605.

<sup>131</sup> Dönmezer, Erman, s. 90.

<sup>132</sup> Dönmezer, Erman, s. 74.

<sup>133</sup> Erman, Özek, s. 286.

içtihatlarında; suçtan zarar görenin<sup>134</sup> imzasını, onun önceden verdiği rıza sonucunda taklit ederek kullanan failde zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığının ileri sürülemeyeceğini, ancak doğal olarak, rıza üzerine başkasının imzasını taklit eden failin, suçtan zarar görene herhangi bir zarar vermeyeceği kanısı ile hareket ettiğinin sabit olması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>135</sup> Yüksek mahkeme bir kararında suçtan zarar görenin rızasının, suç kastını ortadan kaldırabilmesi için eylemin gerçekleştirilmesinden önce açıklanmasının zorunlu olduğu, bu rızanın açık olabileceği gibi zımnî de olabileceği, öncelikle iki kişi arasındaki ilişki rızanın varlığının kabulüne elverişli olduğu takdirde, bu rızaya dayanarak başkasının imzasını atan kimsede suç kastının varlığının kabul olunamayacağı görüşlerine yer vermiştir.<sup>136</sup>

Yargıtay CGK 765 sayılı Kanun döneminde verdiği ve sonrasında yargı uygulamalarında esas alınıp uygulanan kararındaki<sup>137</sup> görüşlerini yinelediği yeni tarihli bir kararında; suçtan zarar görenin önceden verdiği rıza üzerine onun imzasını taklit ederek kullanan failin mağdura zarar vermek bilinci bulunmayacağından kastın varlığının ileri sürülemeyeceğini, rızanın, suç işleme kastını ortadan kaldırabilmesi için failin gerçekleştirilmesinden önce açıklanmasının zorunlu olduğunu, özellikle iki kişi arasındaki ilişkiler, böyle bir rızanın varlığını ciddi olarak gösteriyorsa, bu rızaya dayanarak başkasının imzasını atan kimsenin, suç işleme kastıyla hareket ettiğinin kabul edilemeyeceğini vurgulamıştır.<sup>138</sup> Sonuç olarak Yargıtay'ın mağdurun rızası konusunda 765 sayılı Kanun döneminden bugüne kadar belirtilen görüşünü koruduğunu söyleyebiliriz.

Yargıtay incelediği somut olaylarda hangi belgelerin resmî belgede sahtecilik suçuna konu olabileceğine ilişkin belirlemeler yapmıştır. Yüksek mahkeme örnek olarak adli sicil kaydını, aile yardım bildirimini, araç muayene bandrolünü, araç plakasını, evlilik cüzdanını, kaza tespit tutanağını resmî belge olarak kabul etmiştir.<sup>139</sup>

Yargıtay CGK son dönemde ele aldığı bir olayda, tescil plakalarında Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu mührünün, dosya içerisinde bulunan plaka asılları üzerinde yer almadığı, mevcut haliyle suça konu plakaların aldatma

---

<sup>134</sup> Yüksek mahkeme; sahtecilik suçlarında suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğunu kabul etmesine, suçtan zarar gören konumunda bulunan kişileri mağdur olarak görmemesine rağmen, anılan kararlarında kanımızca lafzi hatadan kaynaklı olarak suçtan zarar gören gerçek kişilerden mağdur olarak bahsetmektedir.

<sup>135</sup> Yargıtay 11. CD'nin 08/06/2020 tarihli 11498-2777 sayılı kararı.

<sup>136</sup> Yargıtay 11. CD'nin 26/02/2020 tarihli 2754-1814 sayılı kararı.

<sup>137</sup> Yargıtay CGK'nın 30/03/1992 tarihli ve 80-98 sayılı kararı.

<sup>138</sup> Yargıtay CGK'nın 10/03/2020 tarihli ve 48-168 sayılı kararı.

<sup>139</sup> Yargıtay tarafından resmi belge olarak kabul edilen belge örnekleri için bkz. Gökçen, s.186-195.

yeteneğinin olmadığı anlaşıldığından, sanığa atılı resmî belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla oluşmadığını vurgulamıştır.<sup>140</sup> Yargıtay ilgili dairesi de tescil plakalarında yer alması mevzuat gereği zorunlu olan mührün bulunmaması durumunda, plakada gerçekleştirilen sahteciliğin aldatma kabiliyetine sahip olmadığı, bu nedenle resmî belgede sahtecilik suçunun oluşmadığı görüşündedir.<sup>141</sup> Yargıtay önüne çokça gelen nüfus cüzdanı üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik suçlarında da, nüfus cüzdanlarında Nüfus Hizmetleri Kanununun uygulanmasına ilişkin Yönetmelik'in 130. maddesinin 2. fıkrasında yer alan soğuk damganın fotoğrafın üzerine gelecek şekilde uygulanacağı kuralı gereğince soğuk mühür izinin bulunması gerektiğini, fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin olmaması veya silik olması durumlarında, belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığını vurgulamıştır.<sup>142</sup> Yüksek mahkeme belgenin çeşidine bakmaksızın, belgede mevzuat gereğince mühür izinin bulunmasının gerekip gerekmediğinin araştırılmasının zorunlu olduğunu, belgenin orijinalinde mühür izinin bulunması zorunlu ise, sahte belgede mühür izinin mevcut olmadığı durumlarda belgenin aldatma kabiliyetinin olmadığı ve dolayısıyla resmî belgede sahtecilik suçunun oluşmayacağı görüşündedir.<sup>143</sup>

## 2. Manevi Unsur

Resmî belgede sahtecilik suçları manevi unsur yönünden özellik arz etmemekte olup, bu suçun meydana gelmesi için failde sahteciliğe yönelik genel kastın bulunması yeterlidir. Doktrinde de suçun işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.<sup>144</sup> Bunun yanında yukarıda, belgede sahtecilik suçunun ortak özellikleri altında bahsettiğimiz zarar verme olasılığının resmî belgede sahtecilik suçunun oluşumu için şart olduğu görüşümüzü yineleyelim. Yargıtay da suçun oluşumu için genel kastın ve zarar olasılığının bulunması gerektiği görüşünü devam ettirmektedir.<sup>145</sup>

<sup>140</sup> Yargıtay CGK'nın 18/02/2020 tarihli ve 143-108 sayılı kararı.

<sup>141</sup> Nitekim yüksek mahkeme yeni tarihli bir kararında; suça konu olup, aslı dosya içerisinde bulunan tescil plakası üzerinde heyet olarak yapılan incelemede, tescil plakalarının resmîyet kazanması için gerekli olan plaka basım işlemi gerçekleştiren kuruluşa ait basılı bulunması gereken soğuk mühür izlerinin bulunmadığı, mevcut haliyle yapılan sahteciliğin ilk bakışta fark edilebildiği ve belgenin aldatıcı niteliğinin bulunmadığı anlaşıldığından resmi belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı ifadelerine yer vermiştir. Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 1120-4454 sayılı kararı.

<sup>142</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/10/2020 tarihli ve 3257-6138; 19/10/2020 tarihli ve 3970-5960 sayılı kararları.

<sup>143</sup> Nitekim Yargıtay bir kararında suça konu sahte polis kimliği aslı incelendiğinde, üzerinde mühür izi bulunmadığının anlaşılması karşısında, suç tarihi itibarıyla polis kimlik kartları üzerinde mühür izinin bulunmasının zorunlu olup olmadığı araştırılıp, mühür izinin bulunmasının zorunlu olduğunun anlaşılması durumunda, mühür izi bulunmayan suça konu polis kimlik kartının aldatma niteliğinin bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği ifadelerine yer vermiştir. Yargıtay 11. CD'nin 30/09/2020 tarihli ve 2882-5246 sayılı kararı.

<sup>144</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6215; Tezcan, Erdem, Önok, s.744; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 832; Koca, Üzülmöz, s. 692; Gökcan, *Resmî Belgede Sahtecilik Suçu*, s.121.

<sup>145</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/02/2016 tarihli ve 18229-1079 sayılı kararı..

Belgenin gerçeğe aykırılığının veya sahteliğinin fail tarafından bilinerek hareket edilmesi gerekir. Başka bir deyişle fail, belgeyi sahte olarak düzenlediği, gerçeğe aykırı olarak değiştirdiği veya sahteliğini bilerek kullandığı bilincinde olmalıdır. Nitekim Yargıtay da suçun oluşumu için failin sahtecilik bilinç ve kastıyla hareket etmesi gerektiği görüşündedir.<sup>146</sup>

### 3. Suçun Nitelikli Halleri

Resmî belgede sahtecilik suçunun TCK'da ve özel bazı kanunlarda nitelikli hallerinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Bu konuda öncelikle TCK'nın 204. maddesinin 3. fıkrasında suçun konusu sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge olması halinde cezanın ağırlaştırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Yine Terörle Mücadele Kanunu gereğince, resmî belgede sahtecilik suçunun terör amacıyla işlenmesi hali de cezanın ağırlaştırılmasını gerektirmektedir. Bunların yanında TCK'nın 211. maddesinde bütün sahtecilik suçları açısından daha az cezayı gerektiren özel bir nitelikli hal düzenlenmiştir. Bu başlık altında anılan cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren ve daha az ceza verilmesini sağlayan saydığımız nitelikli halleri ayrı başlıklar halinde ele alacağız.

#### a. Cezanın Ağırlaştırılmasını Gerektiren Nitelikli Haller

TCK'nın 204. maddesinin 3. fıkrasında; sahteciliğe konu resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde cezanın ağırlaştırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgelerin resmî makamlar nezdindeki güvenilirlikleri tam olup, sahteliği kanıtlanmadıkça kesin delil niteliğindedirler.<sup>147</sup> Bu nitelikli halin uygulanabilmesi için mutlaka belgenin bu niteliğini bir kanun hükmünden alıyor olması gerekir.<sup>148</sup> Nitekim madde gerekçesinde de *“Bu hüküm belgelerde sahtecilik suçları ile delil teorisi arasındaki ilişki göz önüne alınarak, daha üstün ispat gücüne sahip belgeyi daha fazla korumak ihtiyacını karşılamaktadır. Ancak değişik yorumlara son vermek maksadıyla bu belgenin böyle bir güce sahip olup olmadığının saptanması için kanunlarda bu hususu belirten bir hüküm bulunması gerekli sayılmıştır.”*

<sup>146</sup> Yargıtay CGK'nın 24/05/2005 tarihli ve 25-53 sayılı kararı.

<sup>147</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6210.

<sup>148</sup> Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 831; Koca, Üzülmez, s. 696.

ifadelerine yer verilmiştir. Bu tür belgelere örnek olarak 6100 sayılı HMK'nın 204. maddesinde düzenlenen mahkeme ilamları, Noterlik Kanunu'nun 82. maddesinde yer alan noterlerce resen düzenleme şeklindeki noterlik belgeleri, CMK'nın 222. maddesinde düzenlenen duruşma tutanakları verilebilir.

Aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgeler, sahteciliği sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgelerden farklı olup, 6100 sayılı HMK'nın 204. maddesinde düzenlenmiş ve ilgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetlerle diğer yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgeler olarak tanımlanmıştır. Sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belge, ancak kanunla kendisine bu niteliği verilen belgeleri kapsayacaktır. Bu nedenle kanunda ayrıca açıklama yapılmayan hallerde resmî belgeleri, aksi sabit oluncaya kadar geçerli belge saymak zorunluluğu vardır.<sup>149</sup> Bu itibarla kanun tarafından sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgeler statüsünde olduğu açıkça belirtilmeyen tüm resmî belgelerin aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgeler niteliğinde oldukları söylenebilir. Aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmî belgelere nüfus cüzdanı, sürücü belgesi, bütün resmî tutanaklar, pasaport, trafik kaza tespit ve ceza tutanağı örnek olarak gösterilebilir.<sup>150</sup>

Terörle Mücadele Kanunu'nun 4. maddesinde sayılan suçların terör amacıyla işlenmesi halinde terör suçunun oluşacağı düzenlemesine yer verilmiş olup, resmî belgede sahtecilik de bu suçlardan birisidir. Aynı Kanununun 5. maddesinde ise bu durumda cezanın artırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Bu bilgiler ışığında resmî belgede sahtecilik suçunun terör amacıyla işlendiği hallerde, verilecek ceza artırılacaktır. Bu durum da resmî belgede sahtecilik suçunun, Terörle Mücadele Kanunundan kaynaklanan nitelikli bir hali olarak sayılabilir.

### **b. Daha Az Cezayı Gerektiren Nitelikli Hal**

TCK'nın 211. maddesinde; bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek cezanın indirileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan nitelikli halin faile uygulanabilmesi için taraflar arasında suç tarihinden önce bir hukuki ilişki

<sup>149</sup> Yargıtay CGK'nın 04/05/1987 tarihli ve 141/256 sayılı kararı.

<sup>150</sup> İlgili Yargıtay kararları için bkz. Yargıtay 11. CD'nin 30/05/2013 tarihli ve 2159/9094; 28/05/2013 tarihli ve 1300/8732; 14/03/2012 tarihli ve 18972/3517; 21/05/2013 tarihli ve 2291/8326; 08/07/2011 tarihli ve 1020/5592 sayılı kararları ile Yargıtay 21. CD'nin 06/02/2017 tarihli ve 9610/515; 29/12/2016 tarihli ve 9300/8094; 08/03/2016 tarihli ve 7092-2162 sayılı kararları.

bulunmalı ve sahtecilik fiili, gerçek olan bir ilişkiyi belgelemek için yapılmalıdır.<sup>151</sup> Bu maddeyle objektif olarak bir hukuki ilişkinin veya gerçek bir durumun varlığı değil, failin bunların var olduğuna ilişkin mevcut inançla ve bu amaçla suçu işlemesi halinde cezada indirim nedeni öngörülmüştür.<sup>152</sup> Ancak anılan maddenin uygulanabilmesi için, failin durumun gerçekliğine ve doğruluğuna inanması, bu inancın makul ve meşru olması, failin haklı olduğu sübjektif inancı ile hareket etmesi gerekmektedir.<sup>153</sup> Yargıtay'ca somut olaylarda hukuki ilişkinin varlığı iddiaları değerlendirilerek, failin olayı kanıtlanmasını sağlamak amacıyla hareket etmiş olması gerektiği, kanıtlanmak istenen olayın doğruluğu veya gerçekliği koşul olmayıp, failin iyi niyetle bu olayın doğruluğuna inanmasının yeterli olduğu vurgulanmıştır.<sup>154</sup>

#### 4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

##### a. Teşebbüs

Teşebbüs, kanunda suç teşkil eden bir hareketin icra hareketlerine başladıktan sonra, dış engeller nedeniyle, sırf hareket suçlarında hareketin tamamlanamamasını, neticeli suçlarda ise, ya hareketin tamamlanamaması ya da hareket tamamlanmakla birlikte kanunda yasak olarak belirtilen neticenin gerçekleştirilememesini ifade eder.<sup>155</sup>

Resmî belgede sahtecilik suçu yukarıda değinilen üç seçimlik hareketin (sahte veya gerçeğe aykırı resmî belge düzenlemek, bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek, bir resmî belgeyi kullanmak) gerçekleştirilmesiyle tamamlanır. Suçun meydana gelmesi için bir zararın doğması gerekli değildir. Bu nedenle kural olarak resmî belgede sahtecilik suçuna teşebbüs olanaklı değildir. Yargıtay da istikrarlı olarak belgede sahtecilik suçunun neticesi harekete bitişik suçlardan olması nedeniyle bu suçlara teşebbüsün mümkün olmadığına karar vermektedir.<sup>156</sup> Yüksek mahkemenin 765 sayılı Kanun döneminde bu suça eksik teşebbüsün bulunduğuna yönelik kararları olduğunu, ancak bu kararların istikrarlı uygulamaya dönüşmediğini söyleyebiliriz.<sup>157</sup>

<sup>151</sup> Gökçen, s. 224.

<sup>152</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6447.

<sup>153</sup> Yargıtay CGK'nın 14/06/2005 tarihli ve 38-63 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1194.

<sup>154</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/05/2013 tarihli ve 523-7751; 09/03/2020 tarihli ve 16027-2256; 21/02/2018 tarihli ve 9798-1585 sayılı kararları.

<sup>155</sup> Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 801.

<sup>156</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/04/2018 tarihli ve 14684-3031; 11/04/2013 tarihli ve 4618/6143 sayılı kararları.

<sup>157</sup> Yargıtay 6. CD'nin 01/07/1986 tarihli ve 12742-7252; 17/09/1985 tarihli ve 2578-8903 sayılı kararları. İsmail Malkoç, *Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar*, Seçkin Yayınevi, Yıl:1990, s. 51-52.

Bu bilgilerin yanında doktrinde gerçekleşme olasılığı az olmakla birlikte hareketlerden herhangi birisini doğrudan icraya başlayıp da failin elinde olmayan nedenler yüzünden suçu tamamlayamaması durumunda teşebbüs nedeniyle sorumlu tutulacağı<sup>158</sup> hatta resmî belgenin aldatma kabiliyeti bulunmuyorsa suçun teşebbüs aşamasında kalacağı<sup>159</sup> belirtilmiştir. Bu görüşlere katılmamız mümkün görülmemektedir zira doktrinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığına dair çoğunlukla somut bir örnek gösterilmemektedir. Gösterildiği tespit edilen bir örnekte de sahte belge düzenlemek veya gerçek bir resmî belgeyi değiştirmek için icra hareketlerine başlayan, ancak yakalanması nedeniyle belgenin düzenlenmesini veya değiştirmesini tamamlamayan failin teşebbüsten sorumlu tutulacağı belirtilmiş<sup>160</sup> ancak düzenlenmesi tamamlanmayan bir belgenin aldatma kabiliyeti yönünden nasıl bir durumda olduğu hususuna değinilmemiştir.

Bu anlamda failin resmi belgede sahteciliğe teşebbüs suçundan sorumlu tutulabilmesi için, sahte olarak düzenlenmeye başlanan belgenin, teşebbüs aşamasına kadar olan hali ile aldatma niteliğinin bulunması gereklidir. Böyle bir durumun da fiiliyatta mümkün olamayacağından aldatma kabiliyeti bulunmayan bir belge söz konusu ise suç oluşmayacağından resmî belgede sahtecilik suçuna teşebbüs de söz konusu olmayacaktır.<sup>161</sup> Bize göre tamamlanmayan bir belgenin aldatma kabiliyeti bulunmayacak, aldatma kabiliyeti olmayan bir belge de resmî belgede sahtecilik suçuna vücut vermeyecektir.<sup>162</sup>

Yargıtay'ın, belgenin aldatma kabiliyeti bulunmadığı durumlarda teşebbüs değil TCK'nın 205. maddesinde düzenleme alanı bulan resmî belgeyi bozmak suçunu oluşturacağına dair ayrıkçı kararları bulunsa da, bu kararlar istikrar kazanamamıştır.<sup>163</sup> Bunların yanında Koca, Üzülmez bu duruma örnek olarak verdiği hayali olayda, muhtara düzenlettirilen sahte nüfus cüzdanı talep belgesi ile nüfus müdürlüğünden nüfus cüzdanı çıkartmaya çalışırken yakalanan failin biri tamamlanmış diğeri teşebbüs aşamasında kalmış iki ayrı resmî belgede sahtecilik suçundan cezalandırılması gerektiğini belirtmektedir.<sup>164</sup> Bu görüşe de katılmamız mümkün görülmemektedir zira

<sup>158</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 744; Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6218;

<sup>159</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 616.

<sup>160</sup> Sevük, s.682.

<sup>161</sup> Aynı görüş için bkz. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, Belgede Sahtecilik Suçları, Afsaroglu Matbaası, Aralık, 2014, s. 47.

<sup>162</sup> Aynı görüş için bkz. Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 834; Muhammet Zafer Demir, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2019, s. 84.  
[https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=jNRDC1RLfVd4\\_T7x7ZXmmZtPDXZ1tdfw7jz7vwubyyZtJGJrv4yRfRmBgwQ5yW6l](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=jNRDC1RLfVd4_T7x7ZXmmZtPDXZ1tdfw7jz7vwubyyZtJGJrv4yRfRmBgwQ5yW6l) E.T: 03/01/2021

<sup>163</sup> Anılan suçla ilgili başlık altında bu hususa ayrıntılı olarak değinilecektir.

<sup>164</sup> Koca, Üzülmez, s. 698.

somut olayda resmî belgede sahtecilik suçunun temel unsuru olan suça konu bir belge söz konusu değildir ki buna teşebbüs mümkün olabilsin. Verilen olayda nüfus cüzdanı talep belgesi, diğer unsurların varlığı durumunda tek bir resmî belgede sahtecilik suçuna vücut verecek ancak nüfus cüzdanı hiç düzenlenmediğinden herhangi bir suç söz konusu olmayacaktır. Nitekim Yargıtay da sahte talep belgesi ile nüfus müdürlüğünden nüfus cüzdanı düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı, mahkemece sahte talep belgesi ile nüfus cüzdanı düzenlenip düzenlenmediğinin araştırılması ve buna göre hüküm kurulması gerektiği görüşündedir.<sup>165</sup>

Bunun yanında resmî belgede sahtecilik suçunun seçimlik hareketi olarak yer alan sahte resmî belgeyi düzenleme eylemine katılmamakla birlikte, belgenin sahteliğini bilerek kullanan kişinin eylemi teşebbüse elverişlidir. Örneğin sahte olduğunu bildiği pasaportu yurt dışına çıkışı esnasında kullanırken yakalanan kişinin eylemi resmî belgede sahtecilik suçuna teşebbüs suçunu oluşturacaktır. Yeter ki sahte resmî belgeyi kullanan fail, belgenin sahte olarak düzenlenmesi eylemine karışmamış olsun.

## **b. İştirak**

Sivil kişinin resmî belgede sahteciliği suçuna iştirak özellik arz etmemekle birlikte; kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçu özgü suç olarak kabul edildiğinden, bu suça iştirak farklılık gösterir. Kamu görevlisi kavramı ve içeriği açısından yukarıda yaptığımız açıklamalar geçerli olmakla birlikte bu başlık altında resmî belgede sahtecilik suçuna iştirak hususunda bazı özel durumlardan bahsedilecektir. Kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği özgü suç niteliğinde olup, bu suç bakımından failin kamu görevlisi olması ve suça konu sahte belgeyi düzenlemekle veya kullanmakla görevli bulunması gerekir. Kişi kamu görevlisi olup göreviyle ilgili olmayan bir resmî belgeyi sahte olarak düzenlediğinde TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasına göre cezalandırılacaktır.

Özgü suçlara iştirak özellik arzeder.<sup>166</sup> Özgü suçlarda suçu yalnızca aynı nitelikleri taşıyan kişi işleyebileceğinden, 204. maddenin 2. fıkrasındaki suça katılan sivil kişiler veya göreviyle bağlantılı olmaksızın iştirak eden kamu görevlileri,

<sup>165</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/11/2020 tarihli ve 4094-6422; 20/10/2020 tarihli ve 8525-6069 sayılı kararları.

<sup>166</sup> Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 390.



amzettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.<sup>167</sup> Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında TCK'nin 204. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen "görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleme" suçu, sadece kamu görevlisi tarafından işlenebilen "özgü suç" olduğundan; aynı Kanun'un 40. maddesinin 2. fıkrası gereğince, bu suçun işlenişine iştirak eden diğer kişilerin ancak amzettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceğini vurgulamıştır.<sup>168</sup>

Bunun yanında doktrinde dile getirilen ve bizim de benimsediğimiz düşünceye göre kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği eylemine müşterek fail olarak katılan faillerden, kamu görevlisi olan failin 204. maddenin 2. fıkrasına, sivil kişi olan failin ise anılan maddenin 1. fıkrasına göre cezalandırılması gerekecektir.<sup>169</sup> Ancak kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna iştirakin, özgü suçlara iştiraktan bir farklılık göstermeyeceği, iştirak edenlerin tamamının amzettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceği genel kabul görmektedir.<sup>170</sup> Yargıtay da kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna iştirakin ancak amzettirme veya yardım etme şeklinde gerçekleşebileceği görüşünü çeşitli kararlarında dile getirmiştir.<sup>171</sup>

### c. İçtima

Bu başlık altında birden fazla sahtecilik suçunun işlenmesi durumunda ve sahtecilik suçuyla beraber başka bir suçun işlenmesi halinde hangi içtima kurallarının uygulanacağı hususlarına değinilecektir.

Resmî belgede sahtecilik suçuyla birlikte başka bir suç işlenmesi durumunda gerçek içtima kurallarının uygulanacağı 765 sayılı Kanun döneminde doktrinde ve yargı kararlarında kabul edilmiştir. Buna göre resmî belgede sahtecilik suçunun düzenleme ile oluşması nedeniyle, belgenin kullanılması sonucunda başka bir suçun oluşması durumunda tek bir eylemle birden çok netice meydana gelmemekte, düzenleme ve kullanma eylemlerinin farklı olması dolayısıyla birden fazla suç oluşmaktadır.

Nitekim sahte belgenin düzenlenmesiyle resmî belgede sahtecilik suçu oluşmakta, belgenin ayrıca kullanılmış olması aranmamaktadır. Ancak bu belge

<sup>167</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6219.

<sup>168</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/03/2020 tarihli ve 5071-2367 sayılı kararı.

<sup>169</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 617; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6219; Koca, Üzülmöz, s.699.

<sup>170</sup> Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 834; Tezcan, Erdem, Önok, s.746.

<sup>171</sup> Yargıtay 11 CD'nin 16/10/2017 tarihli ve 8945-6707 sayılı kararı.

kullanılmışsa ayrı bir sahtecilik suçuna da vücut verebilecektir. Örneğin sahte bono ile bir kimseyi dolandıran kişi, sahte evrak sayesinde emniyeti suiistimal suçunu işleyen kimse, sahte gümrük giriş beyannamesi düzenleyerek kaçak eşyanın yurda girmesini sağlayan gümrük muayene memuru, hem evrakta sahtekarlık suçunu, hem de sırasıyla, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal ve vergi kaçakçılığı suçlarını işlemiş olur ve gerçek içtima kuralları uygulanır.<sup>172</sup> Nitekim Yargıtay CGK bir kararında sanığın malları aldıktan sonra karşılığında, sahte bono düzenleyip vermesi ile sahtecilik suçu ile birlikte güveni kötüye kullanma suçunun da oluşacağını savunmuştur.<sup>173</sup>

5237 sayılı TCK'nın 212. maddesindeki düzenleme ile bu tartışma ortadan kaldırılmış ve öğreti ve yargı kararlarıyla benimsenen görüş, getirilen açık hükümlerle bir nihayete kavuşturulmuştur. Anılan maddeye göre; sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur. Yargıtay CGK, eski ve yeni TCK arasındaki farkı ortaya koyan bir kararında, hesap sahibi adına çek keşide etme yetkisi bulunmadığı halde çek keşide etmeye yetkili olduğu hususunda şikayetçiyi aldatmak suretiyle karşılığı olmayan çek düzenleyerek haksız yarar sağlayan hükümlünün eyleminin 765 sayılı TCK'da yalnızca dolandırıcılık suçuna vücut verdiğini, 5237 sayılı TCK'da hem sahtecilik hem de dolandırıcılık suçlarını oluşturacağını vurgulamıştır.<sup>174</sup> Yargıtay ilgili ceza dairesinin de aynı yönde kararları mevcuttur.<sup>175</sup> Yukarıda ilgili kısımlarda açıklandığı üzere sahtecilik suçlarıyla korunan hukuksal değer kamu güveni olduğundan, suçun mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamı olarak kabul edilmiştir. Sahtecilik suçlarından etkilenen kişiler suçun mağduru statüsünde değil suçtan zarar gören konumundadırlar.

Bu bilgiler ışığında resmî belgede sahtecilik suçu açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği açıktır. Doktrinde de anılan görüş kabul edilmektedir.<sup>176</sup> Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarında da resmî belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuksal değer kamusal güveni olduğu, suçun işlenmesi ile kamu güveninin sarsılması dışında, bir veya birden fazla kişinin suçtan zarar görmesi halinde dahi, suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamının, diğer bir

<sup>172</sup> Erman, Özek, s. 445 vd.

<sup>173</sup> Yargıtay CGK'nın 02/10/1989 tarihli ve 205-269 sayılı kararı. Malkoç, s. 54-55.

<sup>174</sup> Yargıtay CGK'nın 08/10/2013 tarihli ve 1355-408 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1194.

<sup>175</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/12/2010 tarihli ve 969-14806; 01/11/2010 tarihli ve 7399-12066; 05/02/2009 tarihli ve 18715-667 sayılı kararları.

<sup>176</sup> Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 835; Koca, Üzülmüş, s. 704; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 618; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6220.

ifadeyle kamunun olduğuna dair kabulünün etkilenmeyeceği, eylemin belirli bir kişinin zararına olarak işlenmesi halinde bu kişinin mağdur değil, suçtan zarar gören olacağının kabulü gerekeceği ve 5237 sayılı TCK'nın 43. maddesi uyarınca, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.<sup>177</sup>

Bunun yanında Yargıtay aynı anda gerçekleştirilen eylemlerle işlenen sahtecilik suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağını, bu gibi durumlarda tek bir suçun oluşacağını belirtmektedir.<sup>178</sup> Koca, Üzülmez, Yargıtay'ın bu görüşünü eleştirmiştir.<sup>179</sup>

Doktrinde resmî belgede sahtecilik suçu, sahte belgenin düzenlenmesi ile tamamlandığından eylem tarihi olarak düzenleme tarihinin esas alınması, buna göre zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.<sup>180</sup> Yargıtay konuyla ilgili kararlarında düzenleme tarihi belirlenemeyen sahte belgelerin, failin lehine olarak en son kullanma tarihinde düzenlenebileceğini, bu nedenle düzenleme tarihi belirlenemeyen birden fazla sahte belge aynı anda kullanılmışsa tek suçun oluşacağını belirtmektedir.<sup>181</sup> Kanaatimizce düzenleme tarihi açıkça belirlenen durumlarda bu tarih esas alınmalı, belirlenemeyen durumlarda ise Yargıtay'ın uygulaması doğru kabul edilmelidir.

Ancak Yargıtay, ayrıksı olarak kabul edebileceğimiz bazı kararlarında, sahte belgenin düzenlendiği ve belirli bir süre kullanıldığının tespit edildiği durumlarda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağını, eylemin tek bir sahtecilik suçunu oluşturacağını kabul etmiştir. Nitekim yüksek mahkeme bir kararında değişik zamanlarda düzenlendiğine ilişkin kanıt bulunmayan ve suçun konusunu oluşturan üzerinde kendi fotoğrafı bulunan ancak başkasına ait kimlik bilgilerini içerir sahte nüfus cüzdanı ile sürücü belgesini 2008 yılı Nisan ayı içerisinde açık kimlik bilgilerini bilmediği bir kişiye düzenlediği bu tarihten itibaren üzerinde taşıyıp kullandığı, 30/07/2008 tarihinde yapılan kontrollerde alkollü araç kullanmak suçu nedeniyle hakkında işlem yapılıp sahte sürücü belgesine el konulduğu, sanığın, suçun konusunu

<sup>177</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/10/2020 tarihli ve 4211-5789; 14/09/2020 tarihli ve 295-4397 sayılı kararları.

<sup>178</sup> Yargıtay 11. CD'nin 09/07/2020 tarihli ve 11804-4331 sayılı kararı..

<sup>179</sup> Koca, Üzülmez, s. 704;

<sup>180</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6221.

<sup>181</sup> Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 2050-4035 sayılı kararı.

oluşturan kimlik belgesini ise üzerinde taşımaya devam ettiği, 09/03/2009 tarihinde kolluğa müracaat edip daha önceden el konulan sahte ehliyetini geri alabilmek amacıyla sahte kimlik belgesini ibraz ettiğinde kimlik belgesinin de sahte olduğu anlaşılıp el konulduğu olayda; sanığın başkası tarafından düzenlenen sahte sürücü belgesi ve kimlik belgesini yakalandığı ana kadar kullandığı sabit olup, bu durumda resmî belgede sahtecilik suçunun kanunda öngörülen seçimlik hareketlerden sahte belgenin kullanılması suretiyle işlendiğini kabul etmiş ve aynı belgelerin süregelen kullanımının tek bir suçu oluşturduğunu, yenilenen kastla hareket edildiğini kabul etmenin mümkün olmadığını, ayrıca işlenmiş birden çok sahtecilik suçu bulunmadığından somut olayda zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının da oluşmadığını vurgulamıştır.<sup>182</sup>

Yargıtay'ın bu kararına katılmadığımızı, somut olayda sahte olarak düzenlenen belgelerin aynı suç işleme düşüncesi kapsamında farklı zamanlarda kullanıldığı kabul edilse bile zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmeliyiz. Kaldı ki somut olayda sahte belgelerin düzenleniş ve kullanılış tarihleri aralarında neredeyse 1 yıl gibi bir süre bulunduğu, sahte sürücü belgesine el konulmasından 8 ay gibi bir süre sonra bu belgeyi geri alabilmek için sahte nüfus cüzdanının kullanıldığı anlaşılmakta olup, artık aynı suç işleme icrasından söz edilemeyeceği, failin kastını yenilediği ve birden fazla resmî belgede sahtecilik suçunun oluşabileceği görüşündeyiz.

Sahte resmî belgenin kullanılması, düzenlemenin doğal bir sonucu olup, bu nedenle düzenlenen belgenin aynı kişi tarafından kullanılması durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır.

Resmî belgede sahtecilik suçuyla birlikte aynı suç işleme icrası kapsamında özel belgede sahtecilik suçu da işlenirse, örneğin sahte resmî belge kullanılarak sahte bir özel belge de oluşturulup kullanılırsa bu durumda hangi içtima kuralının uygulanacağı tartışılmıştır. Yargıtay CGK bir kararında kanun koyucunun resmî ve özel belgede sahtecilik suçlarını benzer şekilde düzenlemesi, her iki suçta korunan hukuksal değerlerin aynı olması, suçların mağdurunun toplumu oluşturan tüm bireyler olması ve suç adlarının aynı olması nedeniyle, resmî belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçunun TCK'nın 43. maddesi dikkate alınarak aynı suç kapsamında

---

<sup>182</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/02/2014 tarihli ve 17371-2190 sayılı kararı.

değerlendirilmesi gerektiği görüşünü belirtmiştir. Aynı kararda TCK'nın 212. maddesinin sahte belgenin sahtecilik dışında başka bir suçta kullanılması durumunu ifade etmekte olduğu, madde anlatımından sahte belgenin başka bir sahtecilik eyleminde kullanılması durumunda diğer sahtecilik suçundan da ayrıca ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmanın mümkün olmadığı vurgulanmıştır. Bu bilgiler ışığında Genel Kurul kimlik bilgilerini kullandığı mağdur adına ikametgâh belgesi düzenlettirmek suretiyle resmî belgede sahtecilik suçunu, sonrasında söz konusu sahte ikametgâh belgesiyle katılan bankaya başvuruda bulunup içeriği itibarıyla sahte olarak düzenlenmesini sağladığı bireysel kredi başvuru formunu mağdura atfen imzalamak suretiyle de özel belgede sahtecilik suçunu işleyen sanığın, bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı suçu değişik zamanlarda işlediğinin ve bu itibarla zincirleme şekilde resmî belgede sahtecilik suçundan cezalandırılması gerektiğini savunmuştur.<sup>183</sup>

Yargıtay CGK'nın bu kararı doktrinde tartışılmış ve resmî ve özel belgede sahtecilik suçlarının birbirinden farklı suçlar olduğu, birinin diğerinin nitelikli hali olmadığı, bu nedenle bu suçlar arasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı görüşü ile eleştirilmiştir.<sup>184</sup> Yine öğretide her bir suçun kendi içinde zincirleme suçu oluşturabileceği, resmî belgede sahtecilik ile özel belgede sahtecilik suçları aynı suç gibi değerlendirilerek zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı görüşü dile getirilmiştir.<sup>185</sup> Kanaatimizce de resmî ve özel belgede sahtecilik suçları birbirlerinden farklı suçlardır. Anılan suçlardan biri diğerinin daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri değildir. Bu suçlar kanunda bağımsız olarak düzenlenmiş sahtecilik suçlarının türleridir. Konuları ve unsurları yönünden birbirlerinden tamamen farklıdır. Bu nedenlerle Yargıtay CGK'nın kararına konu somut olayda failin hem resmî belgede sahtecilik suçundan hem de özel belgede sahtecilik suçundan sorumlu tutulması gerektiği görüşündeyiz.

Burada uygulamada çokça gerçekleştirilen bir sahtecilik türü olan araç muayene sahteciliklerinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı hususuna da değinmek isteriz. Öncelikle Yargıtay, yerleşmiş içtihatlarında birden fazla şekilde gerçekleştirilen araç muayene sahtecilikleri açısından, sahte muayene işlemlerinin bir suç işleme kararı kapsamında farklı tarihlerde yapıldığının tespiti halinde zincirleme

<sup>183</sup> Yargıtay CGK'nın 23/01/2018 tarihli ve 651-22 sayılı kararı.

<sup>184</sup> Sevik, s. 686.

<sup>185</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 619.

suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>186</sup> Öyle ki daire, fail hakkında daha önce gerçekleştirdiği muayene işleminden dava açılmasını ve hatta mahkumiyet kararı verilmesini dahi zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasına engel görmemiştir.<sup>187</sup> Yüksek mahkeme iddianame ve mahkumiyet tarihlerini esas alarak, hukuki kesintinin mevcut olup olmadığını araştırmış ve buna göre kesinleşmiş bir mahkumiyet kararıyla ilgili dahi zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>188</sup>

Bilindiği üzere araç muayene işlemleri 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 34. maddesi uyarınca belirli zaman aralıklarında yapılan işlemlerdir. Araç Muayene İstasyonlarının Açılması, İşletilmesi ve Araç Muayenesi Hakkında Yönetmelik gereğince 1, 2 veya 3 yıllık periyodlar halinde olmak üzere muayene süreleri öngörülmüştür. Bu itibarla araç muayenelerinin mevzuat gereğince belirli dönemlerde tekrarlandığı araç kullanan herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Bu nedenle farklı tarihlerde sahte araç muayene işlemlerinin gerçekleştirildiğinin tespit edildiği durumlarda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması gerektiği görüşündeyiz. Zira fail muayene sürelerine göre her seferinde kastını yenileyerek hareket etmekte olup, failin geçmiş muayene işlemini sahte olarak düzenlerken, örneğin 1 yıl sonraki muayene işlemini de sahte olarak düzenleme düşüncesinde olduğunu söylememiz hayatın olağan akışına aykırıdır. Bu nedenle Yargıtay'ın, farklı tarihlerde sahte muayene işleminin gerçekleşmesi halinde, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşüne katılmadığımızı belirtmek isteriz.

Bunun yanında yüksek mahkeme muayene işlemlerinin farklı tarihlerde yapıldığına dair delil olmadığı durumlarda ise suçun aynı anda işlendiğinin kabul edilmesi gerektiği ve failin tek bir resmî belgede sahtecilik suçundan sorumlu olacağı görüşündedir.<sup>189</sup> Biz de Yargıtay'ın bu görüşüne katıldığımızı belirtmek isteriz. Sonuç olarak araç muayene işlemlerinin farklı tarihlerde yapıldığı tespit edildiği takdirde her bir muayene işlemi için ayrı resmî belgede sahtecilik suçu oluşacaktır. Yapılan muayene işlemlerinin farklı tarihlerde yapıldığı tespit edilememiş ise tek suç oluştuğunun kabulü gerekecek ancak hâkim bu durumu, TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezayı belirlerken dikkate alacaktır.

<sup>186</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2962-4515 sayılı kararı.

<sup>187</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/12/2018 tarihli ve 1818-9839 sayılı kararı.

<sup>188</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/01/2019 tarihli ve 5184-502 sayılı kararı.

<sup>189</sup> Yargıtay 11. CD'nin 02/06/2020 tarihli ve 13055-2584 sayılı kararı.

## **5. Kovuşturma ve Görev**

Resm belgede sahtecilik suçlarının takibi Őikyete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Failin, göreviyle ilgili sahtecilik eylemi gerçekleştiren kamu görevlisi olması durumunda soruşturma izni alınması gerekmektedir. Kanunda ngrlen cezaların alt ve üst sınırı yönünden, sivil kişinin resm belgede sahteciliği suçu asliye ceza mahkemesinin görev alanı içerisine girmektedir. Kamu görevlisinin resm belgede sahteciliği suçu ise ağır ceza mahkemesinin görev alanı içerisinde kalmaktadır.

### **B. Resm Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu**

TCK'nın 205. maddesinde gerçek bir resm belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen failin cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Maddede ayrıca suçunu kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde cezanın artırılacağı kuralı benimsenmiştir. Maddede, bozmak, yok etmek ve gizlemek eylemleri, belgede sahtecilik suçundan ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. Sahtecilik suçunun önemli bir unsuru belgenin aldatma yeteneğinin bulunması iken, bu suç açısından bu unsur aranmamıştır. Suçun konusunu resm belge oluşturmakta ve bununla ilgili "Resm Belge" başlığı altındaki açıklamalar geçerli olup kavramla ilgili burada ayrıca açıklama yapılmayacaktır. Bahsi geçen suçu oluşturan seçimlik hareketler, resm belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemektir.

#### **1. Maddi Unsur**

##### **a. Fail**

Anılan suç, faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi durumu, bu suçun nitelikli hali olarak ngrlmştir. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, suçun nitelikli halini kamu görevlisinin resm belgede sahteciliği suçundan ayıran husus, suçun konusunu oluşturan belgenin, kamu görevlisinin görevi dolayısıyla düzenlemeye yetkili olduğu belge olmasının zorunlu olmamasıdır. Bu anlamda kamu görevlisinin gerçek bir resm belgeyi görevinin gereklerine aykırı olarak yok etmesi, gizlemesi veya bozması halinde anılan suç oluşur.

## **b. Mağdur**

Bir hukuki ilişkiyi, durumu veya vakayı kanıtlama gücü bulunan ya da bir hakkın doğumu veya sona ermesini kanıtlayan resmî belgelerin bozulması, gizlenmesi veya yok edilmesine yönelik eylemler, toplumda ispat araçlarının doğruluğu ve gerçekliğine olan güvenin sarsılmasına neden olmakta ve dolayısıyla bu suç ile de kamu güveninin korunması amaç edinilmektedir.<sup>190</sup> Bu nedenle bu suç açısından da suçun mağduru toplumu oluşturan herkestir. Suçtan etkilenen gerçek kişilerin suçtan zarar gören olarak kabulü gerekir.

## **c. Fiil**

Suç seçimlik hareketlidir ve resmî belgenin yok edilmesi, gizlenmesi veya bozulması şeklinde sayılan hareketlerden birinin gerçekleşmesi halinde suç oluşur. Bir resmî belgeyi bozmak fiilinden belgenin maddi varlığına dokunulmaksızın, ondan faydalanma imkanlarını engelleyen eylemler kastedilmektedir.<sup>191</sup> Belgenin; karalanması, belge özelliği kaybolmaksızın yakılması, üzerine su dökülmesi, üzerindeki birtakım bilgilerin silinmesi, fotoğraflı bir belgede fotoğrafın değiştirilmesi veya çıkarılması bozma eylemine örnek olarak gösterilebilir. 765 sayılı TCK döneminde bozmak eylemine yer verilmemiş olup, belgenin yok edilmesinin tahrir veya bozmak şeklinde olabileceği kabul edilmiştir.<sup>192</sup>

Esasında sahtecilik kastıyla belgede gerçekleştirilen tahrifatın aldatma kabiliyeti taşımaması halinde resmî belgeyi bozmak suçunu oluşturup oluşturmayacağı yargı kararlarında ve doktrinde tartışılmıştır. Doktrinde, 204. maddenin gerekçesindeki açık ifadeye de dayanılarak, resmî belgede yapılan, bozma niteliğindeki bir değişiklik sahtecilik maksadıyla gerçekleştirilmekle birlikte muhataplarını aldatabilecek bir özellik taşııyorsa, resmî belgeyi bozmak suçunun oluşacağı vurgulanmıştır.<sup>193</sup> Bu görüşün dayanağını oluşturan 204. maddenin gerekçesinde de gerçek bir resmî belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi halinde sahtecilik suçunun, aksi takdirde resmî belgeyi bozmak suçunun oluşacağı belirtilmiştir. Buna göre örneğin çokça gerçekleştirilen bir sahtecilik türü olan gerçek bir nüfus cüzdanında fotoğraf

---

<sup>190</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6289.

<sup>191</sup> Erman, Özek, s. 571.

<sup>192</sup> Eren, Toroslu, s. 303-304.

<sup>193</sup> Koca, Üzülmöz, s. 707.



değişikliği suretiyle sahtecilik kastıyla gerçekleştirilen eylem, aldatma kabiliyetine sahip değilse resmî belgeyi bozmak suçunu oluşturacaktır.

Yargıtay yerleşmiş içtihatlarında açık olan madde gerekçesine ve doktrinindeki bu görüşlere rağmen anılan durumda resmî belgeyi bozmak suçunun oluşmayacağı görüşünü benimsemiştir.<sup>194</sup> Buna rağmen yüksek mahkeme bir kararında bahsi geçen tartışmayı yeniden gündeme getirmiş ve sahtecilik amacıyla failin, başkasına ait bir nüfus cüzdanındaki resmî çıkarıp kendi resmini yapıştırması şeklinde gerçekleştirdiği sahteciliğin aldatma kabiliyeti bulunmaması nedeniyle resmî belgeyi bozmak suçunun oluşacağını belirtmiştir.<sup>195</sup> Anılan karar Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazı ile Yargıtay CGK'nın önüne gelmiş ve incelenmiştir. Genel Kurul kararında resmî belgeyi bozma eyleminde, belgedeki kanıt niteliğinin kısmen veya tamamen örtülmesinin, perdelenmesinin amaçlandığı, burada failin amacının belgenin kullanılmasını önlemek olduğu, bu suçun oluşması için eylemin belgenin kanıt niteliğinin etkilenmesinin, kısmen de olsa belgenin kullanılmasının önlenmesinin gerektiği, somut olayda üzerinde sahtecilik gerçekleştirilmek istenen nüfus cüzdanının yeniden çıkarıldığı, eskisinin hükümsüz kaldığı, hükümsüz bir belge üzerinde gerçekleştirilen gizleme, yok etme veya bozma eylemlerinin TCK'nın 205. maddesinde düzenlenen suçu oluşturmayacağı vurgulanmıştır.<sup>196</sup>

Sonuç olarak Yargıtay'ın anılan suçlara bakmakla görevli dairesi halen belirtilen durumlarda bir hakkın kullanımının engellenmesi kastının bulunmaması nedeniyle resmî belgeyi bozmak suçunun oluşmayacağı görüşünü sürdürmektedir. Yargıtay CGK yukarıda anılan kararında ve benzer kararlarında<sup>197</sup> bu görüşü esasında benimsemiş olmakla birlikte, suça konu belgenin hükümsüz kalmasını, kullanılamaz halde bulunmasını da bir unsur olarak aramaktadır. Kanaatimizce de her ne kadar sahtecilik suçlarında özel kast aranmasa da 205. maddede belirtilen seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesindeki amaç belgeyi yok etmek, bozmak veya gizlemektir. Bu anlamda failin kastı belgenin bozulmasına, yok edilmesine veya gizlenmesine yöneliktir. Bunun özel kast olarak dikkate alınması hatalıdır. Nitekim 204. maddedeki suçun oluşması için de failin sahtecilik kastıyla hareket etmesi

<sup>194</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/09/2020 tarihli ve 1183-5007 sayılı kararında, sürücü belgesi üzerinde fotoğraf değişikliği yapılarak kullanmak şeklinde gerçekleşen eylemde bir hakkın kullanımının engellenmesi kastının bulunmaması nedeniyle resmi belgeyi bozmak suçunun oluşmayacağı belirtilmiştir.

<sup>195</sup> Yargıtay 21. Ceza Dairesinin 03/12/2015 tarihli ve 3647-5829 sayılı kararı.

<sup>196</sup> Yargıtay CGK'nın 28/11/2019 tarihli ve 403-681 sayılı kararı.

<sup>197</sup> Yargıtay CGK'nın 14/11/2017 tarihli ve 866-466 sayılı kararı.

gerekmektedir. Örneğin yazı incelemesi işiyle uğraşan bir kişinin, bu yeteneğini test etmek amacıyla belgede yapacağı bir değişiklik sahtecilik kastıyla yapılmadığı için sahtecilik suçuna vücut vermeyecektir. Bunun yanında Yargıtay'ın bir hakkın kullanılmasının engellenmesi kastıyla hareket etme şartı da kanaatimizce özel kast niteliğinde olmayıp; bozma, yok etme veya gizleme kastının içerisinde yer almaktadır. Sonuç olarak Yargıtay 11. CD'nin hali hazırda benimsediği görüşe katıldığımızı belirtelim.

Gerçek bir belgeyi yok etme; resmî belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla belgeyi tamamen imha ederek, belgenin maddi varlığını ortadan kaldırmaktır. Belgenin yakılması, okunmayacak ve birleştirilmeyecek şekilde yırtılması, çöpe atılması yok etme eylemine örnek olarak gösterilebilir. Yargıtay da belgenin yok edilmesinden, maddi varlığına son verilmesinin anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>198</sup> Yargıtay yok etme fiilinin zor kullanılarak gerçekleşmesi durumunda yağma suçunun oluşacağını haklı olarak ifade etmiştir.<sup>199</sup>

Gerçek bir resmî belgeyi gizlemek, resmî belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla, yok edilmeksizin veya zarar verilmeksizin saklanmasıdır. Gizleme durumunda belge varlığını ve bütünlüğünü korumaktadır. 765 sayılı Kanun döneminde gizlemek eyleminin bozmak kavramı içerisinde barındırıldığı ifade edilmiştir.<sup>200</sup> Resmî belgeyi gizleme eylemi mütemadi suç niteliği taşır. Buna rağmen gizlemenin belirli bir süre devam etmesinin gerekmediği görüşündeyiz.<sup>201</sup> Gizleme kısa süreli veya uzun süreli olabilir, yeter ki fail belgenin kullanılmasını, bulunmasını engellemek amacıyla hareket etmiş olsun.<sup>202</sup> Örneğin düzenlediği resmî belgede bir eksiklik olduğunu düşünerek amirinden saklayan, sonrasında da belgeyi bizzat kendisi ortaya çıkaran failin eylemi resmî belgeyi gizlemek suçunu oluşturacaktır.

## 2. Manevi Unsur

Resmî belgenin gizlenmesi, bozulması veya yok edilmesi suçunu manevi unsur yönünden özellik arz etmemekte olup, bu suçun oluşması için genel kast yeterlidir.

<sup>198</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/02/2020 tarihli ve 11456-1064 sayılı kararı.

<sup>199</sup> Gökçen, s. 374.

<sup>200</sup> Erman, Özek, s. 572.

<sup>201</sup> Gökçen'e göre; suçun oluşması için anlık bir gizleme yeterli değildir. Gökçen, s. 375.

<sup>202</sup> Erman, Özek'e göre gizlemenin devamlı olması lazım gelmeyip, suçun işlenmesi için geçici bir gizleme de yeterli olduğundan bir varakayı ele geçirip de varlığını kabul etmekle beraber, bunu hak sahibine iadeyi reddeden kimse de suç işlemiş olur. Erman, Özek, s. 575. Yaşar, Gökcan, Artuç'a göre ise; suçun oluşumu için saklamanın kısa veya uzun süreli olması fark etmez. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6292.

Doktrinde de bu suç açısından genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.<sup>203</sup> Bunun yanında failin zarar verme bilinci ile hareket etmiş olmasının da aranması gerekmektedir.<sup>204</sup> Yargıtay yerleşmiş içtihatlarında belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesinin amacının, hak sahibinin suça konu belgeden yararlanmasının önlenmek olduğunu savunmaktadır.<sup>205</sup> Buna göre özel kast olmamakla birlikte, suçun oluşumu için failin eylemi gerçekleştirirken zarar verme bilinciyle ve belgeden yararlanmasını önlenmesi amacıyla hareket etmesi gerekmektedir. Belirtilen unsurların gerçekleşmesinin aranmaması ve suçun meydana gelmesi için genel kastın yeterli olması durumunda, sokakta bulduğu nüfus cüzdanını resmî belge olduğunu bilerek yırtıp çöpe atan failin eyleminin de anılan suçu oluşturacağı sonucuna ulaşmak gerekir ki böyle bir durum söz konusu olamaz.

### 3. Suçun Nitelikli Hali

TCK'nın 205. maddesinin son cümlesinde suçun nitelikli hali düzenlenmiştir. Buna göre failin kamu görevlisi olduğu hallerde verilecek ceza artırılabilecektir. Anılan nitelikli halin faile uygulanabilmesi için, kamu görevlisinin bu fiili göreviyle bağlantılı olarak işlemesi, başka deyişle görevinin gereklerine aykırılığın bulunması gerekir.<sup>206</sup> Nitekim madde gerekçesinde de; suçun konusunu oluşturan belgenin, kamu görevlisinin görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu belge olmasının gerekmeyeceği belirtilmiş ve resmî belgenin kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı olarak bozulması, yırtılması, yok edilmesi veya gizlenmesi halinde, bu suçun oluşacağı vurgulanmıştır.

Bir örnekle somutlaştırmak gerekirse, tapu müdürlüğünde görev yapan kamu görevlisinin, kendisiyle ilgili nüfus müdürlüğünde bulunan resmî belgeyi ele geçirip yok etmesi şeklinde gerçekleşen olayda failin nitelikli halden sorumlu tutulmaması gerekmektedir. Burada kanun koyucunun amacı kamu görevlisinin göreviyle bağlantılı olarak bir belgeyi bozmasını, yok etmesini veya gizlemesini önlemektir. Kamu görevlisinin suça konu belgeyi bizzat kendisinin düzenlemesine gerek olmayıp, belgenin göreviyle bağlantılı olması yeterlidir.

<sup>203</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s.752; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 839; Koca, Üzülmez, s. 709.

<sup>204</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6293.

<sup>205</sup> Yargıtay 11. CD'nin 19/10/2020 tarihli ve 2063-5988 sayılı kararı.

<sup>206</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6293; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 838.

Daha sonra ele alınacağı gibi TCK'nın 211. maddesi sadece belgede sahtecilik suçları açısından öngörülen daha az cezayı gerektiren bir nitelikli hal konumundadır. Resmî belgeyi bozmak yok etmek veya gizlemek suçu ise sahtecilik suçu niteliğinde değildir. Bu nedenle bu suç açısından anılan maddenin uygulanma alanı bulunmamaktadır.

#### **4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri**

##### **a. Teşebbüs**

Anılan suça teşebbüs mümkündür. Seçimlik hareketlerden herhangi birinin icrasına başlanıp, tamamlanamadan engel bir sebebin ortaya çıkması halinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığı söylenebilir. Nitekim Yargıtay bononun yırtılıp, daha sonra birleştirilerek tamamlandığı durumu resmî belgenin yok edilmesi suçuna teşebbüs olarak değerlendirilmiştir.<sup>207</sup> Burada resmî belgede sahtecilik suçundan farklı olarak belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması şart olmadığından, teşebbüse elverişlilik açısından iki suç birbirinden ayrılmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere Yargıtay suçun tamamlanması için sadece seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesini yeterli görmeyip, bunun yanında belgeden yararlanma olanağının kaldırılmış olup olmamasını da aramaktadır. Bu anlamda yüksek mahkeme failin, düzenlenen tutanağı polis memurunun elinden alarak yırttığının kabul edildiği olayda, tutanağın yırtılmadan önce görevliler tarafından doldurulup imzalanıp imzalanmadığının, bir başka ifadeyle hukuki sonuç doğuran tamamlanmış bir belge olup olmadığının tespit edilmesi gerektiğini vurgulamış, hukuki sonuç doğuran belge olduğunun kabulü halinde de yırtılan parçalar birleştirilerek tamamlanmasının mümkün olması durumunda eylemin teşebbüs aşamasında kalacağını ifade etmiştir.<sup>208</sup>

##### **b. İştirak**

Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu, iştirak yönünden özellik arz etmez, bu hususta genel hükümler uygulanır. Ancak suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, resmî belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi özgü suç

<sup>207</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/02/2018 tarihli ve 1549-1112 sayılı kararı.

<sup>208</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2017 tarihli ve 5659-8806 sayılı kararı..

gündeme geleceğinden, TCK'nın 40. maddesi uyarınca suça iştirak ancak azmettirme veya yardım etme şeklinde gerçekleşebilir.

Bunun yanında resmî belgede sahtecilik suçuna iştirak açısından bahsettiğimiz ve katıldığımız görüş bu suç açısından da geçerlidir. Buna göre kamu görevlisinin resmî belgeyi gizlemesi, yok etmesi veya bozması suçuna (suçun nitelikli haline) müşterek fail olarak iştirak eden kişi azmettiren veya yardım eden olarak değil, fail gibi cezalandırılır. Ancak kanaatimizce, suça müşterek fail olarak iştirak eden kişi kamu görevlisi olmadığı takdirde, suçun nitelikli halinden değil temel şeklinden sorumlu tutulacaktır. Yargıtay'ımızın bu hususta kararı ve görüşü tespit edilememiştir. Ancak yüksek mahkemenin resmî belgede sahtecilik suçuna iştirak hususundaki yukarıda aktardığımız görüşlerinin bu suç açısından da geçerli olacağı kanaatindeyiz.

### **c. İçtima**

Bu başlık altında birden fazla resmî belgeyi bozma, yok etme veya gizleme suçunun işlenmesi durumunda ve bu suçla birlikte başka bir suçun işlenmesi halinde hangi içtima kuralının uygulanacağı hususlarına değinilecektir. Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun aynı suç işleme kararı kapsamında birden fazla işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı hususunda 765 ve 5237 sayılı Kanun dönemini kapsayacak şekilde olmak üzere görüş birliği vardır.<sup>209</sup> Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek fiillerinin aynı suç işleme kararı kapsamında değişik zamanlarda birden fazla kez işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı görüşündedir.<sup>210</sup> Bunun yanında Yargıtay aynı anda gerçekleştirilen bozmak, yok etmek veya gizlemek eylemleriyle işlenen sahtecilik suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağını, bu gibi durumlarda tek bir suçun oluşacağını belirtmektedir.<sup>211</sup>

Yukarıda açıkladığımız gibi TCK'nın 212. maddesine göre; sahte özel veya resmî belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması durumunda hem ilgili suçtan hem de ilgili sahtecilikten dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur. Anılan maddenin TCK'nın 205. maddesi açısından uygulanıp uygulanmayacağı hususu tartışılmıştır. Yargıtay TCK'nın 212. maddesindeki içtima düzenlemesinin 205.

<sup>209</sup> Erman, Özek, s. 577; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6294; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s.841.

<sup>210</sup> Yargıtay 11. CD'nin 06/05/2019 tarihli ve 5921-4396 sayılı kararı.

<sup>211</sup> Nitekim Yargıtay bir kararında sanığın borçlusu olduğu iki adet senedi aynı anda alıp gizlemesinden ibaret eylemde tek suçun oluşacağını vurgulamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 13/12/2012 tarihli ve 7806-21651 sayılı kararı.

maddeyi kapsamadığı, bu suçun, sahtecilik suçlarından olmadığı görüşündedir.<sup>212</sup> Yüksek mahkeme zimmet suçunun açığa çıkmasını engellemek amacıyla mutemet alındı belgelerinin dip koçanlarını saklama veya yok etme eyleminin ayrı suç oluşturmayıp, zimmetin hile unsuru içerisinde değerlendirilmesi gerektiğine ve ayrıca 205. madde ile cezalandırılmayacağına karar vermiştir.<sup>213</sup> Doktrinde de resmî ve özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçlarının sahtecilik suçu niteliğinde olmadıkları ve bu nedenle TCK'nın 212. maddesinin bu suçlar açısından uygulanamayacağı görüşü savunulmuştur.<sup>214</sup>

Yargıtay'ın görüşüne farklı bir gerekçe ile katıldığımızı belirtmek isteriz. Yüksek mahkemenin TCK'nın 212. maddesindeki özel içtima kuralının sadece sahtecilik suçlarıyla başka suçların işlenmesi haline özgü olduğuna, sahtecilik suçu niteliğinde olmayan resmî belgeyi bozma, yok etme veya gizleme suçu açısından uygulama alanı bulmayacağı görüşüne biz de katılmaktayız. Nitekim 765 sayılı TCK döneminde de evrakı yok etmenin sahtekarlık sayılmayacağı haklı olarak kabul görmekteydi.<sup>215</sup> Ancak genel içtima kurallarına göre düşünüldüğünde failin zimmet suçunu işlediği, bunu örtbas etmek amacıyla resmî belgeyi yok ettiği olayda, bir suçu ispat vasıtasını yok eden failin, belgenin kullanılmasını engellemek amacıyla hareket ettiği, 205. maddedeki suçun unsurları itibarıyla oluştuğu açıktır. Ancak burada failin, bir fiille birden fazla hükmünü ihlal etmesi nedeniyle fikri içtima kuralı uyarınca yalnızca ağır cezayı gerektiren zimmet suçuyla cezalandırılması gerekmektedir.<sup>216</sup> 765 sayılı TCK döneminde de doktrinde zimmet suçunu gizlemek amacıyla belgeler üzerinde eklemeler yaparak, kayıtları bozarak veya değiştirerek, gerçek olmayan belgeler düzenleyip vererek hile yoluna sapan sanığın eyleminin ihtilas suçunu oluşturacağı kabul edilmektedir.<sup>217</sup>

Son olarak Yargıtay resmî belgeyi yok etmek amacıyla cebir uygulayan kişinin yağma suçundan cezalandırılması gerektiği görüşündedir.<sup>218</sup>

<sup>212</sup> Yargıtay 5. CD'nin 26/05/2011 tarihli ve 2052-4386 sayılı kararı.

<sup>213</sup> Yargıtay 5. CD'nin 03/12/2010 tarihli ve 5139-9240 sayılı kararı.

<sup>214</sup> Sevük, s. 699.

<sup>215</sup> Erem, Toroslu, s. 303.

<sup>216</sup> Aynı görüş için bkz. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 7462.

<sup>217</sup> Faruk Erem, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 1985, s. 347; Ayhan Önder, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1985, s.113-114.

<sup>218</sup> Yargıtay 11. CD'nin 18/03/2008 tarihli ve 1177\_1647 sayılı kararı.

## 5. Kovuşturma ve Görev

Resm belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu takibi Őikyete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Failin görevliyle ilgili bozmak, yok etmek veya gizlemek eylemini gerçekleştiren kamu görevlisi olması durumunda, soruşturma izni alınması kovuşturma Şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunda ngrlen cezaların alt ve üst sınırı yönünden anılan suç bakımından görevli ve yetkili mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

### C. Resm Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyanda Bulunma Suçu

TCK'nın "Resm Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan" kenar başlıklı 206. maddesinde; bir resm belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunulması suç olarak tanımlanmıştır. Doktrinde anılan suçun fikri sahtecilik olarak adlandırılan durumu düzenlendiği belirtilmiştir.<sup>219</sup> Madde gerekçesinde de doktrinde fikri sahtecilik denilen suç tipinin cezalandırıldığından bahsedilmiştir. Resm belgede fikri sahtecilik TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir ve kamu görevlisinin resm belgede sahteciliğini kapsamaktadır. Burada ise sivil kişi yalan beyanlarıyla, kamu görevlisini iradesi dışında içeriği itibarıyla gerçek olmayan bir belge düzenlemeye itmektedir. Madde gerekçesinde bahsi geçse de, fikri sahtecilik kamu görevlisinin gerçeğe aykırı belge düzenlemesidir ve 204. maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir.

Kanaatimizce maddenin açık gerekçesi karşısında, anılan suç ile fikri sahteciliğin yaptırım altına alınmaya çalışıldığı açıktır. Ancak burada fikri sahteciliğin, resm belgenin düzenlendiği esnada yalan beyanda bulunmak suretiyle belgenin gerçeğe aykırı içerikte oluşmasını sağlayan sivil kişi tarafından gerçekleştirildiği kabul edilmelidir. Doktrinde de bazı yazarlar tarafından bu suça fikri sahteciliğin özel kişi tarafından gerçekleştirildiği vurgulanmıştır.<sup>220</sup> Ayrıca bu suçu, TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasından ayıran en önemli unsurun, birinde kamu görevlisinin bilinçli olarak, diğerinde ise kamu görevlisinin iradesi dışında, yapılan yönlendirmeye gerçeğe aykırı bir belge düzenlediği hususunun olduğu unutulmamalıdır.

<sup>219</sup> Koca, zlmez, s. 711; zbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 841.

<sup>220</sup> zbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 841.

## 1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur, Fiil)

### a. Fail

Anılan suç, faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. Suçla korunan hukuksal değer kamu güveni olduğundan, bu suç açısından da suçun mağduru toplumu oluşturan herkeştir. Resmî belgede sahtecilik suçunda mağdur başlığı altında yaptığımız açıklamalar bu suç açısından da geçerlidir.

Suçun oluşumuna sebep olan fiil, bir resmî belgeyi düzenlemeye yetkili kamu görevlisine yalan beyanda bulunmaktır. Yargıtay da suçun oluşumu için sanığın resmî belgeyi düzenleme yetkisine sahip kamu görevlisine yalan beyanda bulunması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>221</sup> Bunun yanında suçun oluşması için suça konu resmî belgenin failin açıklamalarına dayanılarak düzenlenmesi gerekmektedir. Kişinin beyanına gerek olmadan düzenlenmesi mümkün olan belgeler açısından bu suç gündeme gelmeyecektir.

Madde gerekçesinde suçun meydana gelmesi için kişinin açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin bu beyanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Doktrinde de bir beyanın doğruluğunu ispata yönelik bir belge düzenlenmesinin söz konusu olmadığı hallerde bu suçun oluşmayacağı hususunda görüş birliğinin olduğunu söyleyebiliriz.<sup>222</sup> Son olarak Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında bu suçun oluşabilmesi için, sanığın açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin, bu beyanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması gerektiğini ifade etmiştir.<sup>223</sup>

Bununla birlikte suçun meydana gelebilmesi için belgeyi düzenleyen kamu görevlisinin, beyanın doğruluğunu araştırmakla yükümlü olmaması gerekir. Madde gerekçesinde de beyanı alan kamu görevlisinin, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemesi durumunda ise yani resmî belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de memurca yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise suçun oluşmayacağı belirtilmiştir. Yargıtay CGK da bir kararında beyanı alan kamu görevlisi, beyanın doğruluğunu inceleyip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemek durumunda ise bu anlamda, resmî belge

<sup>221</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/09/2007 tarihli ve 6660-5847 sayılı kararı.

<sup>222</sup> Koca, Üzülmez, s. 712; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6310; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 842.

<sup>223</sup> Yargıtay 11. CD'nin 02/11/2020 tarihli ve 11492-6265; 16/09/2020 tarihli ve 3634-4563 sayılı kararları.



sadece kişinin beyanı üzerine değil de kamu görevlisi tarafından yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekteyse bu maddede düzenlenen suçun oluşmayacağını belirtmiştir.<sup>224</sup> Güncel Yargıtay kararları da aynı yöndedir.<sup>225</sup>

Yargıtay, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "Kimliği bildirmeme" başlığını taşıyan 40. maddesinde düzenlenen kamu görevlisine kimliğiyle ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunma kabahati ile resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunmak suçunu karşılaştırmıştır. Yüksek mahkeme, polis memurlarına, hakkında yakalama kararı olması nedeniyle başkasına ait kimlik bilgilerini veren failin eylemini, yanlış kimlik bilgilerine göre tutanak tutulmamasını ve gerçeğin belge düzenlenmeden anlaşılmasını gözeterek, kamu görevlisine kimliğiyle ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunma kabahati olarak değerlendirmiştir.<sup>226</sup>

Suçun konusunu oluşturan belgelerin resmî belgeler olarak belirlendiği için, bu nedenle TCK'nın 210. maddesinde düzenlenen resmî belge hükmünde belgelerin düzenlenmesi sırasında yalan beyanda bulunulması halinde bu suç oluşmaz.<sup>227</sup> Yargıtay senedi kefil olarak imzalayan sanığın eyleminin resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunma suçunu oluşturmayacağına karar vermiştir.<sup>228</sup>

Yalan beyanda bulunulan kamu görevlisi, failin yalan beyanda bulunduğunu ve belgeyi gerçeğe aykırı olarak düzenlediğini biliyor ise yalan beyanda bulunma suçu değil, sadece sahtecilik suçu oluşacaktır. Nitekim Yargıtay sahte nüfus cüzdanı kullandığı ihbarı üzerine yakalanan sanığın kolluk görevlilerine sahte nüfus cüzdanını sunmaktan ibaret eyleminin, sanığın gerçek kimliğinin baştan itibaren görevlilerce bilinmesi sebebiyle, resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunma suçunu oluşturmayacağını belirtmiştir.<sup>229</sup>

## 2. Manevi Unsur

Suç genel kastla işlenebilen bir suçtur. Suçun taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. Failin gerçeğe aykırı bir resmî belge düzenlenmesi amacıyla bilerek ve isteyerek yalan beyanda bulunması ve bu yalan beyanın sonucunda belgenin

<sup>224</sup> Yargıtay CGK'nın 01/04/2014 tarihli ve 542-153 sayılı kararı. Yargıtay CGK Kararları, s. 1190-1192.

<sup>225</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/06/2020 tarihli ve 10545-2751 sayılı kararı.

<sup>226</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/03/2020 tarihli ve 17677-2084 sayılı kararı.

<sup>227</sup> Aynı görüş için bkz. Koca, Üzülmüş, s. 713; Gökçen, s. 407.

<sup>228</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/04/2010 tarihli ve 5699-12046 sayılı kararı..

<sup>229</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/06/2013 tarihli ve 2535-9344 sayılı kararı..

düzenlenmesiyle suç oluşur. Belgenin düzenlenmesi sonucunda bir zarar meydana gelmesi aranmaz.

### 3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

#### a. Teşebbüs

Suçun teşebbüse elverişli olup olmadığının belirlenmesi için öncelikle suçun tamamlanma anının tespit edilmesi gerekir ve doktrinde bu hususta tartışma vardır. Öğretide bir görüşe göre suç kanunda yalan beyanda bulunma olarak tanımlandığından, yalan beyanda bulunma ile suç oluşur, belgenin ayrıca düzenlenmesine gerek yoktur.<sup>230</sup> Diğer bir görüşe göre ise maddede hem yalan beyan hem de düzenlemek eylemlerine yer verilmiş olup yalan beyan üzerine belgenin düzenlenmemesi halinde suç teşebbüs aşamasında kalacaktır.<sup>231</sup>

Kanaatimizce anılan suç, yalan beyana dayanılarak resmî belgenin düzenlenmesi ile oluşacaktır. Öncelikle madde metninde bir resmî belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunulmasından bahsedilmektedir. Ayrıca madde gerekçesinde de madde ile fikri sahtecilik olarak adlandırılan suç tipinin düzenlendiğinden bahsedilmekte olup, hükmün sahteciliğin bir türü olduğu vurgulanmak istenmiştir. Sahtecilik suçlarının oluşabilmesi açısından da bir belgenin varlığı zorunludur. Bunun yanında gerekçede suçun oluşumu için gerekli şartlar dile getirilirken sürekli “düzenlenen belge” kavramına yer verilmektedir.

Bizimle aynı görüşü paylaşan Yargıtay CGK da bir kararında; anılan suçun oluşması için kişinin beyanda bulunmasının yeterli olmadığı, bu beyan üzerine kamu görevlisi tarafından bir belgenin de düzenlenmesi gerektiği ifadelerine yer vermiştir.<sup>232</sup> Yargıtay 11. CD de bir kararında TCK'nın 206. maddesi gerekçesi ve başlığı ile birlikte değerlendirildiğinde, resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunun oluşması için, kişinin beyanı sonucu bir resmî belgenin düzenlenmesi gerektiğini, yalan beyanı üzerine kamu görevlisi tarafından henüz belge düzenlenmeden veya düzenlenmesine başlanıp tamamlanmadan fail kendiliğinden gerçeği bildirirse, gönüllü vazgeçmeye ilişkin TCK'nın 36. maddesi uyarınca faile ceza verilmeyeceğini, belge

<sup>230</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 753; Gökcan, s. 433; Sevik, s. 708.

<sup>231</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6312.

<sup>232</sup> Yargıtay CGK'nın 23/05/2017 tarihli ve 464-285 sayılı kararı.

düzenlenmeden veya belgenin düzenlenmesi tamamlanmadan önce gerçek durum başka şekilde öğrenilmiş ise suçun teşebbüs aşamasında kalacağını vurgulamıştır.<sup>233</sup> Yüksek mahkemenin bu görüşüne aynen katıldığımızı belirtmek isteriz.

### **b. İştirak**

Suçta iştirake ilişkin genel hükümler uygulanır. Kişinin gerçeğe aykırı beyanını bilen ve buna rağmen belgeyi düzenleyen kamu görevlisi, TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrası gereğince cezalandırılacaktır. Bu itibarla belgeyi düzenleyen kamu görevlisinin bu suçta iştirakinin mümkün olmadığı düşüncesindeyiz.<sup>234</sup>

### **c. İçtima**

Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu, aynı zamanda sahtecilik suçunun bir çeşidi olarak değerlendirildiğinden bu suç açısından TCK'nın 212. maddesi uygulanabilecektir. Örneğin fail yalan beyanda bulunarak oluşturulmasına neden olduğu belgeyi kullanarak başka bir suçun meydana gelmesine sebebiyet veriyse ayrıca bu suçtan da cezalandırılır. Nitekim Yargıtay da trafik idari para cezası karar tutanağının düzenlenmesi sırasında sahte belge göstererek gerçeğe aykırı belge düzenlenmesine neden olan sanığın hem resmî belgede sahtecilik suçundan hem de resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçundan sorumlu olduğuna karar vermiştir.<sup>235</sup>

Anılan suçla korunan hukuksal değerın kamu güveni olması ve suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olması sebebiyle aynı suç işleme kararı kapsamında birden fazla kez yalan beyanda bulunarak birden fazla belge düzenlenmesine neden olan kişi hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Nitekim Yargıtay bir kararında farklı tarihlerde müştekinin kimlik bilgilerini beyan ederek birden fazla trafik idari para cezası tutanağının düzenlenmesine neden olan fail hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>236</sup>

Burada resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu ile TCK'nın 268. maddesinde yer bulan başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması suçu

<sup>233</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/03/2017 tarihli ve 3432-1912 sayılı kararı.

<sup>234</sup> Aynı görüş için bkz. Gökçen s. 435; Tezcan, Erdem, Önok, s. 754; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6312.

<sup>235</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/10/2016 tarihli ve 3195-6761 sayılı kararı..

<sup>236</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/03/2020 tarihli ve 17039-2257 sayılı kararı..

arasındaki ilişkiye de değinilmesi gerekmektedir. Esasında özel bir iftira suçu olarak düzenlenen TCK'nın 268. maddesine göre işlediği suç nedeniyle kendisi hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını engellemek amacıyla, başkasına ait kimliği veya kimlik bilgilerini kullanan kimse, iftira suçuna ilişkin hükümlere göre cezalandırılır.

Bu bilgiler ışığında kendisi ile ilgili soruşturma ya da kovuşturma yapılmasını engellemek kastıyla gerçek bir kimsenin kimliğini veya kimlik bilgilerini kullanan ve bunun sonucunda içeriği gerçek dışı bir belge düzenlenmesine neden olan kişi TCK'nın 268. maddesine göre cezalandırılacaktır. Fail aynı amaçla gerçekte var olmayan hayali bir kişinin kimliğini veya kimlik bilgilerini vermişse artık TCK'nın 206. maddesinde düzenlenen suç oluşacaktır.

Nitekim Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında kimlik bilgileri verilen kişinin gerçekte var olan kişi olduğu durumlarda 268. maddenin<sup>237</sup>; gerçekte var olmayan hayali bir kişi olması durumunda ise 206. maddenin<sup>238</sup> uygulanması gerektiği görüşündedir. Yüksek mahkeme ayrıca benzer olaylarda kimliği bildirilen kişi hakkında soruşturma ya da kovuşturma yürütülüp yürütülmediğini de hangi suçun oluşacağı hususunda bir unsur olarak ele almıştır. Buna göre kişi hakkında soruşturma veya kovuşturmaya başlanılmış ise TCK'nın 268. maddesi; aksi durumda ise TCK'nın 206. maddesi uygulanacaktır.<sup>239</sup>

Son olarak Yargıtay bir kararında TCK'nın 268 ve 206. maddeleri ile 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 40. maddesine ilişkin şu önemli ifadelere yer vermiştir: *“TCK'nın 268. maddesinde tanımlanan başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması suçunun oluşması için; failin işlediği suç nedeniyle kendisi hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını engellemek amacıyla, başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması, TCK'nın 267/1. maddesinde tanımlanan “iftira” suçunun oluşması için ise, yetkili makamlara ihbar veya şikayette bulunmak suretiyle işlemediğini bildiği halde hakkında soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını ya da idari yaptırım uygulanmasını sağlamak için bir kimseye hukuka aykırı bir fiil isnat etmesi gerekir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun ‘Kimliği bildirmeme’ başlığını taşıyan 40. maddesinin birinci fıkrası ise ‘Görevle bağlantılı olarak sorulması halinde*

<sup>237</sup> Bu yönde, Yargıtay 11. CD'nin 02/11/2020 tarihli ve 11492-6265 sayılı kararı..

<sup>238</sup> Bu yönde, Yargıtay 11. CD'nin 25/05/2006 tarihli ve 19-4712 sayılı kararı..

<sup>239</sup> Yargıtay 11. CD'nin 17/09/2020 tarihli ve 1396-4594 sayılı kararı.

*kamu görevlisine kimliği veya adresiyle ilgili bilgi vermekten kaçınan veya gerçeğe aykırı beyanda bulunan kişiye, bu görevli tarafından elli Türk Lirası idari para cezası verilir.’ hükmüne haiz olup, bu kabahat fiili ile 5237 sayılı TCK’nın 206. maddesinde düzenlenen suç arasındaki fark, beyanın resmi belge düzenlenmesi sırasında yapılıp yapılmadığıdır. Kamu görevlisinin, görevi nedeniyle resmi belge düzenlediği sırada yalan beyanda bulunulması halinde TCK’nın 206. maddesi uygulanacaktır. Resmi belge düzenlenmesi sırasında olmayıp da kamu görevinin gereği gibi yerine getirilebilmesi için, kamu görevlisinin göreviyle bağlantılı olarak sorması durumunda, kimliği hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunulması halinde Kabahatler Kanunu’nun 40/1. maddesi uyarınca idari para cezası verilmesi gereklidir.”<sup>240</sup>*

Yüksek mahkeme bu bilgilerin ardından hakkında arama kararı bulunan sanığın bulunmasına yönelik kolluk denetimi sırasında, yakalanmamak maksadıyla başkası adına düzenlenmiş sahte nüfus cüzdanını sunması ve kolluk görevlilerince sanığın gerçek kimlik bilgilerinin en baştan beri bilinmesi nedeniyle tekrar sorulması üzerine gerçek kimlik bilgilerini beyan etmesinden ibaret somut olayda; tutanağın sanığın gerçek kimliğine göre düzenlendiği, sahte düzenlenmiş kimlik bilgilerine göre herhangi resmî belge düzenlenmediği anlaşıldığından 5326 sayılı Kanunun 40. maddesinde düzenlenen kimliği hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunmak kabahatinin oluştuğu görüşündedir. Yargıtay CGK da benzer bir olayda, sanığın, görevleriyle bağlantılı olarak kimliğine ilişkin soru soran trafik polislerine, kimlik bilgileri ile ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunmaktan ibaret eyleminin, Kabahatler Kanununun 40. maddesinde düzenlenen “kimliği bildirmeme” kabahatini oluşturduğunu kabul etmiştir.<sup>241</sup>

Yine uygulamada sıkça karşılaştığımız önemli bir durum ise failin sahte olarak düzenlediği sahte sürücü belgesini birden çok defa kullanması ve çok sayıda sahte resmî belge düzenlenmesine sebep olması durumunda hangi içtima kuralının uygulanacağı hususudur. Yargıtay sahte sürücü belgesi ile farklı tarihlerde içeriği sahte trafik idari para cezası düzenlenmesine sebebiyet veren failin eyleminin, zincirleme şekilde resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunu oluşturacağı görüşündedir.<sup>242</sup> Yargıtay’ın bu görüşüne katılmadığımızı belirtmeliyiz. Öncelikle sahte sürücü belgesini yanında bulunduran kişinin, farklı tarihlerde gerçekleştirilen

<sup>240</sup> Yargıtay 11. CD’nin 07/07/2020 tarihli ve 17071-4129 sayılı kararı.

<sup>241</sup> Yargıtay CGK’nın 27/02/2018 tarihli ve 256-78 sayılı kararı.

<sup>242</sup> Yargıtay 11. CD’nin 13/02/2020 tarihli 16463-1331; 19/11/2019 tarihli ve 2382-8093 sayılı kararları.

trafik kontrolleri esnasında, sürücü belgesini kullanma iradesini ortaya koyarak, tek suç işleme kararı kapsamında hareket ettiğini söylemek güçtür. Zira failin trafik kontrolüne yeniden ne zaman maruz kalacağını önceden bilebilmesi mümkün değildir, trafik kontrolünün belirli kişilere karşı rutin olarak gerçekleştirileceğine dair mevzuatta bir hüküm olmayıp, trafik kontrolleri, ilgili idarenin takdirine göre belirli yol güzergâhlarında önceden belirleyemeyeceğimiz zamanlarda gerçekleşen uygulamalardır.

Bu nedenlerle failin en baştan itibaren, ne zaman, nerede, nasıl gerçekleşeceğini bilmediği gelecekte gerçekleşmesi muhtemel trafik kontrollerinin tamamında sahte sürücü belgesini sunma bilinç ve iradinin bulunduğunu söylemek güçtür. Kaldı ki failin her trafik kontrolünde cezai yaptırıma maruz kalacağı da söylenemez. Nitekim kişi trafik kurallarına uyararak hareket ettiği esnada trafik kontrolüne maruz kalır ise, gerçek kimlik bilgilerini içeren belge ibraz etmesi muhtemeldir. Nitekim Yargıtay CGK bir kararında, sanığın, trafik kuralı ihlali yapması üzerine görevlilerce hakkında farklı tarihlerde 4 adet trafik suç tutanağının düzenlenmesi sırasında başkasına ait kimlik ve sürücü belgesi bilgilerini kullanarak katılan adına dört ayrı trafik suç tutanağı düzenlenmesine neden olduğu olayda; sanığın, trafik suç tutanaklarının düzenlenmesi sırasında katılanın kimlik bilgilerini içeren herhangi bir belge sunmaması ve katılanın kimlik bilgilerini ihtiyacı doğdukça kullanması birlikte gözetildiğinde, değişik zamanlarda gerçekleştirilen eylemlerin, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında değerlendirilemeyeceğini, sanığın her bir eyleminin farklı suçları oluşturduğunu ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanma koşullarının bulunmadığını kabul etmiştir.<sup>243</sup>

Anılan Yargıtay CGK kararı sonrasında, sahtecilik suçlarına bakmakla görevli Yargıtay 11. CD'nin benzer olayda verdiği bir kararında kullanılan karşı oyda da; failin farklı zamanlarda başkasına ait kimlik bilgilerini kullanarak trafik idari para cezası düzenlenmesine neden olduğu olayda; failin trafik idari yaptırım tutanaklarının düzenlenmesi sırasında adeta ihtiyacı oldukça müştekinin kimlik bilgilerini kullanarak gerçeğe aykırı beyanda bulunmak sureti ile müşteki adına üç ayrı trafik idari yaptırım tutanağı düzenlenmesine neden olduğu, trafik ihlallerini tespit eden görevlilerce trafik idari yaptırım tutanaklarının düzenlenmesi sırasında sanığın gerçeğe aykırı beyanda bulunma iradesinin yeniden ortaya çıktığı, farklı illerde değişik tarihlerde gerçekleştirilen eylemlerin aynı suç işleme kararının icrası

---

<sup>243</sup> Yargıtay CGK'nın 21/02/2017 tarihli ve 990-73 sayılı kararı.

kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu nedenle eylemlerin her birinin ayrı ayrı resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçunu oluşturacağı görüşlerine yer verilmiştir.<sup>244</sup>

#### **4. Kovuşturma ve Görev**

Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan suçu takibi şikâyete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Kanunda öngörülen cezaların alt ve üst sınırı yönünden anılan suç bakımından yetkili ve görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

#### **D. Özel Belgede Sahtecilik Suçu**

TCK'nın "Özel Belgede Sahtecilik" kenar başlıklı 207. maddesinin 1. fıkrasında bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişinin; 2. fıkrasında ise bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişinin cezalandırılacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Suçun konusunu özel belgeler oluşturur. Özel belge, kamu görevlisinin görevi nedeniyle düzenledikleri belgeler dışında kalan, resmî belgeden sayılmayan, resmî bir işlem nedeniyle düzenlenmiş olmayan, ancak; doğrudan hukuken hüküm, sonuç meydana getiren, bir hakkın doğmasına veya kanıtlanmasına yarayan yazıdır.<sup>245</sup> Özel belgeler daha ziyade bireyler arasındaki ilişkileri düzenlemesi ve etkilerinin sınırlı olması, bir kamu gücü kullanılarak düzenlenmemesi nedeniyle özel belgedeki sahteciliğin haksızlık içeriği resmî belgeye göre daha azdır.<sup>246</sup>

Madde gerekçesinde de belirtildiği gibi suçun oluşması için bir özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya gerçek bir özel belgenin değiştirilmesi gerekmektedir. Resmî belgede sahtecilik suçlarından farklı olarak özel belgede sahtecilik suçu sahte olarak düzenlenme veya değiştirme ile oluşmamakta aynı zamanda belgenin kullanılması da gerekmektedir. Maddenin 2. fıkrasında ise sahte olarak düzenlenen bir özel belgenin, sahte olduğu bilinerek kullanılması suç olarak tanımlanmıştır.

<sup>244</sup> Yargıtay 11. CD'nin 18/02/2020 tarihli ve 17336-1422 sayılı kararında yer alan karşı oylar.

<sup>245</sup> Kubilay Taşdemir, Belgelerde Sahtecilik Suçları, Ankara, 2013, s. 441

<sup>246</sup> Koca, Üzülmüş, s. 717.

Özel belgede sahtecilik suçuyla korunan hukuksal değer de kamu güveni olduğunda kuşku olmayıp, bu hususta yukarıda yaptığımız açıklamalar özel belgede sahtecilik suçu açısından da geçerlidir. Yargıtay da belgede sahtecilik suçları ile dolayısıyla özel belgede sahtecilik suçu ile de korunan hukuksal değer kamu güveni olduğunu birçok kararında vurgulamıştır.<sup>247</sup> Hatta yüksek mahkeme bir kararında özel belgelerde sahtecilik suçuyla korunan hukuksal değer resmî belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi kamu güveni olduğu ifadelerine yer vermiştir.<sup>248</sup> Diğer sahtecilik suçlarında olduğu gibi bu suçun konusunu oluşturan özel belgede gerçekleştirilen sahteciliğin aldatma kabiliyetinin bulunması zorunludur.

## 1. Maddi Unsur

### a. Fail ve Mağdur

Özel belgede sahtecilik suçu, faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır.

Resmî belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi özel belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuksal değer de kamu güveni olduğundan, bu suçun mağduru toplumu oluşturan tüm bireylerdir.<sup>249</sup> Yargıtay da birçok kararında özel belgede sahtecilik suçlarının mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğunu vurgulamıştır.<sup>250</sup> Buna karşılık doktrinde bir kısım yazarlar özel belgede sahteciliğin sonucu olarak doğrudan doğruya belli bir kişinin veya kişilerin mağduriyeti söz konusu olmuşsa, bu kişilerin de suçun mağduru olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.<sup>251</sup> Ancak kanaatimizce suçtan doğrudan doğruya zarar gören kişilerin suçun mağduru değil suçtan zarar gören olduklarının kabulü gerekir. Anılan suçun tek mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır.<sup>252</sup> Nitekim Yargıtay da resmî belgede sahtecilik suçu başlığı altında paylaştığımız içtihatlarını bu suç açısından da devam ettirmekte ve suçtan etkilenen kişilerin suçtan zarar gören konumunda buldukları görüşünü savunmaktadır.<sup>253</sup>

<sup>247</sup> Yargıtay 11. CD'nin 23/09/2020 tarihli ve 6196-4833 sayılı kararı.

<sup>248</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/09/2020 tarihli ve 11974-4789 sayılı kararı.

<sup>249</sup> Koca, Üzülmüş, s.717; Gökcan, s. 472.

<sup>250</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14174-4727 sayılı kararı.

<sup>251</sup> Koca, Üzülmüş, s. 681; Artuk, Gökcan, s. 755; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 623.

<sup>252</sup> Aynı görüş için Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6333; Hasan Tahsin Gökcan, *Özel Belgede Sahtecilik Suçu*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı:2010/1, s. 210.

<sup>253</sup> Yargıtay 11. CD'nin 23/09/2020 tarihli ve 6196-4833; 25/09/2012 tarihli ve 18532-15985 sayılı kararları.



Gerçekten de suçla korunan birincil hukuksal değer kamu güveni olmakla birlikte, sahtecilik suçları çoğu defa özel kişilere de zarar vermektedir. Özel belgede sahtecilik nedeniyle potansiyel bireysel zararların meydana gelip gelmemesi, suçun oluşumunu etkilemez.<sup>254</sup> Bu itibarla suçtan zarar gören kişilerin davaya katılma haklarının bulunduğu kabul edilmelidir.<sup>255</sup> Sonuç olarak Yargıtay'ın suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğu, suçtan etkilenen kişilerin işe suçtan zarar gören konumunda oldukları görüşüne katılmaktayız.

## **b. Fiil**

Özel belgede sahtecilik suçu seçimlik hareketli bir suç olup, özel belgenin sahte olarak düzenlenip kullanılmasıyla ya da özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilip kullanılmasıyla suç oluşacaktır. Bu anlamda anılan suçun seçimlik ve bağlı hareketli suç niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz.

Özel belgede sahtecilik suçunda, gerçeğe aykırı belge düzenleme olarak tanımlanan içerik (fikri) sahteciliğine yer verilmemiş, yalnızca, "belgeyi sahte düzenleme" hareketi söz konusu olabilmektedir. Fikri sahtecilikte belgeyi düzenleyen kişi gerçektir, o belgeyi düzenlemeye yetkili kişidir ancak belgenin içeriği sahtedir. Bu itibarla özel belgede sadece maddi sahtecilik mümkündür, fikri sahtecilik özel belgede kabul edilmemiştir.<sup>256</sup> Maddenin gerekçesinde belgenin sahte olarak düzenlenmesi hareketi açıklanırken; özel belge esasında mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte üretilmektedir ifadelerine yer verilerek eylemin maddi sahteciliği kapsadığı vurgulanmıştır. Buna göre salt yalan beyanı içeren özel belge, açıklanan ve unsurları gösterilen özel belgede sahtecilik suçunun maddi konusunu oluşturmamaktadır. Yargıtay da bir kararında özel belgede sahtecilik suçunda fikri sahteciliğe yer verilmediğini, anılan suçta sadece maddi sahteciliğin mümkün olduğunu savunmuştur.<sup>257</sup>

Yargıtay'ın konuyla ilişkili verdiği kararlar dikkate alınarak sahte özel belge düzenlemek eylemlerine; sahte araç takası satış sözleşmesi,<sup>258</sup> başkası adına sahte

---

<sup>254</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6334.

<sup>255</sup> Aynı görüş için bkz. Erman, Özok, s. 11.

<sup>256</sup> Erem, Toroslu, s. 299.

<sup>257</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/09/2020 tarihli ve 2437-4521 sayılı kararı.

<sup>258</sup> Yargıtay 11. CD'nin 12/10/2020 tarihli ve 684-5719 sayılı kararı.

olarak düzenlenip imzalanan her türlü dilekçe,<sup>259</sup> sahte işe giriş bildirgeleri,<sup>260</sup> kira sözleşmeleri<sup>261</sup> örnek olarak gösterilebilir.

Özel belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi eylemlerinin aldatma kabiliyetine sahip olması gerektiği açıktır. Yargıtay da özel belgede sahtecilik suçlarında, gerçekleştirilen sahtecilik eylemlerinin aldatıcı nitelikte olması gerektiğini birçok kararında vurgulamıştır.<sup>262</sup>

Resmî belgede sahtecilik suçundan farklı olarak bu suçun oluşabilmesi için mutlaka sahte özel belgenin kullanılması gerekir. Yargıtay da birçok kararında özel belgede sahtecilik suçunun, belge kullanılmadan oluşmayacağını vurgulamıştır.<sup>263</sup> Yargıtay'a göre özel belgenin kullanılmasıyla kastedilen, bu sahte belgenin işlevine uygun ve varlık nedeni doğrultusunda herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde kanıt değerinden yararlanmak amacıyla dikkate alınmasını sağlamaktır.<sup>264</sup> Doktrinde de kullanmadan anlaşılması gerekenin ne olduğu çeşitli şekillerde açıklanmaya çalışılmıştır. Nitekim bazı yazarlar kullanmaktan anlaşılması gerekenin belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya herhangi bir hukuki işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamak olduğunu vurgulamışlardır.<sup>265</sup> Bunun yanında TCK'nın 207. maddesi anlamında kullanmanın, belge sahte olmasaydı, hangi amaca hizmet edecek ise, o amacın elde edilmesine yönelik bir faaliyette bulunulması anlamına geleceği de ifade edilmiştir.<sup>266</sup>

Kullanmanın geçerli olabilmesi ve suçu oluşturabilmesi için belgenin hukuki sonuç doğuracak biçimde kullanılması gerekmektedir. Hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanma, kullanan kişinin dışındaki üçüncü kişilerin haklarında olumlu veya olumsuz sonuç doğuracak bir işlemin başlatılması şeklinde anlaşılmalıdır.<sup>267</sup> Kanaatimizce de doktrin ve yargı kararlarında belirtildiği gibi belgenin bir hukuki ilişkide kullanılması ve kullanmanın sahteliğin yapılmasına neden olan hususa ilişkin olması gereklidir.<sup>268</sup> Fakat sahte özel belgenin kullanılmış sayılması için kullanmanın yargı organları huzurunda olması şart değildir.<sup>269</sup>

<sup>259</sup> Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 10221-4033 sayılı kararı.

<sup>260</sup> Yargıtay 11. CD'nin 09/03/2020 tarihli ve 9273-2249 sayılı kararı.

<sup>261</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/02/2020 tarihli ve 15849-1096 sayılı kararı.

<sup>262</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/10/2020 tarihli ve 3963-6194; 21/09/2020 tarihli ve 62-4712 sayılı kararları.

<sup>263</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/11/2012 tarihli ve 5330-20537; 04/10/2012 tarihli ve 8783-16504 sayılı kararları.

<sup>264</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/07/2020 tarihli ve 660-3869; 22/09/2020 tarihli ve 11974-4789 sayılı kararları.

<sup>265</sup> Koca, Üzülmüş, s. 720;

<sup>266</sup> Toroslu, s. 242-243;

<sup>267</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 626.

<sup>268</sup> Aynı görüş için bkz. Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6343.

<sup>269</sup> Erman, Özek, s. 529.

Sahte özel belgenin kullanılması ile suç tamamlanmış olur. Suçun oluşması için sahte belgenin kullanılması yeterli olup, ayrıca kamusal veya bireysel bir zararın meydana gelmesi zorunlu tutulmamıştır.<sup>270</sup> Gerçek bir özel belgenin değiştirilmesi ve kullanılmasında, kullanma eyleminin sahte olan kısımlar hakkında olması gerekir.<sup>271</sup> Belgenin gerçeğe uygun kısımlarının kullanılması durumunda doğal olarak sahtecilik suçu oluşmayacaktır.

TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasında sadece sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanma suçu düzenlenmiş olup, özel belgeyi sahte olarak düzenlemeyen veya değiştirmeyen kişinin belgeyi, sahte olduğunu bilerek kullanması eylemi cezalandırılmıştır.

Özel belgede gerçekleştirilecek faydasız bir sahtecilik yönünden, resmî belgede sahtecilik suçunda yaptığımız açıklamalar geçerli olup, bu tür bir sahteciliğin cezalandırılmayacağını belirtmekle yetinelim. Yine sahte bir özel belge üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik eylemi ile ilgili resmî belgede sahtecilik suçunda yaptığımız açıklamalar geçerli olup, bu tür bir sahtecilik diğer koşulları sağladığı takdirde cezalandırılacaktır. Son olarak özel belgede sahtecilik suçlarında da suçtan zarar görenin önceden vereceği usulüne uygun bir rıza suçun oluşmasını engelleyecektir ve bu konuda da resmî belgede sahtecilik suçlarında yaptığımız açıklamalar aynen geçerlidir.

Daha sonra ilgili kısımda ele alacağımız resmî belge hükmünde belgeler, gerçekte özel belge olarak kabul edilmekle birlikte sahteciliğe konu olduklarında resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılmaktadırlar. İşte bu tür belgelerin unsurlarında eksiklik olması durumunda artık özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanacağı doktrin ve yargı kararlarıyla duraksamaksızın kabul edilmektedir.<sup>272</sup> Uygulamada çokça rastladığımız, resmî belge hükmünde sayılan kambiyo senetlerinde gerçekleştirilen sahtecilik suçlarında, kambiyo senetlerinin zorunlu unsurlarının birinin bulunmaması durumunda senet özel belge niteliğine dönüşebilecektir. Nitekim Yargıtay da benzer kararlarında; kambiyo senedinin Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen bütün unsurlarını taşıması gerektiğini, aksi takdirde yasal unsurları taşımayan bir kambiyo senedinde sahtecilik yapılması halinde fiilin

---

<sup>270</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6339.

<sup>271</sup> Gökcan, *Özel Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 229.

<sup>272</sup> Gökcan, s. 476; Koca, Üzülmüş, s.717.

özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağını vurgulamıştır.<sup>273</sup> Yüksek mahkeme somut bir olayda bonoda tanzim yerinin yazılı bulunmasının ilgili mevzuat gereği zorunlu bulunduğu, tanzim edildiği yer gösterilmeyen bir bononun tanzim edenin ad ve soyadı yanında yazılı olan yerde tanzim edilmiş sayılacağı, düzenleme yerinin hiçbir duraksamaya yer vermeyecek ve başka yerleşim yerlerini çağrıştırmayacak biçimde açık, net ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde gösterilmesi gerektiği, dosya içerisinde bulunan yırtılmış bono parçaları bir araya getirilerek üzerinde yapılan gözlemlerde suç konusu senette keşide yeri olarak hiçbir kuşku ve duraksamaya yer vermeyecek biçimde anlaşılabilir bir idari birim yerinin belirtilmediği, bu nedenle belgenin bono vasfını taşımadığı, bononun özel belge niteliğinde olacağı ifadelerine yer verilmiştir.<sup>274</sup>

Doktrinde bazı yazarlar resmî belgelerin zorunlu öğelerinin yokluğu halinde özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacaklarını belirtmişlerdir.<sup>275</sup> Yazarların bu belirlemedeki örnekleri ise kambiyo senetlerindeki unsur eksikliklerinin özel belgede sahteciliğe neden olacağına ilişkin örneklerdir. Bu nedenle yazarların aslında resmî belge hükmünde belgelerin unsur eksikliği nedeniyle özel belgeye dönüşebileceklerini ifade ettiklerini düşünmekteyiz. Yoksa resmî belgelerin, mevzuat gereği bulunması gereken zorunlu unsurlarında eksiklik meydana geldiğinde belgenin aldatma kabiliyetinin kalmayacağı bu nedenle de hiçbir sahtecilik suçunu oluşturmayacağı görüşündeyiz. Nitekim yukarıda ilgili kısımda bahsedildiği üzere, bazı resmî belgelerde bulunması zorunlu olan mühür izlerinin yer almaması durumunda belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmayacağı ve sahtecilik suçunun oluşmayacağı doktrin ve yargı kararlarında kabul edilmiştir.

Resmî belge hükmünde belgeler ise esasında özel belge niteliğinde olup sadece özellikleri gereği farklı yaptırıma bağlanan belgelerdir. Bu nedenle bu belgelerde yer alması gereken zorunlu unsurlarda bir eksiklik meydana geldiğinde resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılmayacakları açıktır. Bu durumda sanki TCK'nın 210. maddesinde yer alan düzenleme yokmuş gibi belge özel belge niteliğine kavuşacak ve unsurları olduğu takdirde fail özel belgede sahtecilik suçundan cezalandırılabilecektir. Kanaatimizce belgenin zorunlu unsurlarındaki eksiklik öyle bir

<sup>273</sup> Yargıtay 11. CD'nin 06/10/2020 tarihli ve 1153-5437; 15/09/2020 tarihli ve 2521-4499 sayılı kararları.

<sup>274</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/10/2020 tarihli ve 2208-5756 sayılı kararı.

<sup>275</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6335; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 593.

eksiklik olabilir ki belgenin aldatma kabiliyetine sahip olmasını dahi engelleyebilir. Bu durumda özel belgede sahtecilik suçu da oluşmayabilecektir.

Gökcan, kamu görevlisi tarafından düzenlense dahi göreviyle ilgili olmayan belgelerin de özel belge sayılacağını ifade etmiştir.<sup>276</sup> Kanaatimizce yazarın bu ifadesi hatalı değil ancak eksiktir. Zira kamu görevlisinin düzenlediği evrakın niteliğine göre sonuç değişecektir. Göreviyle ilgili bir resmî evrakı sahte düzenleyen kamu görevlisi TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasına göre cezalandırılacaktır. Kamu görevlisinin göreviyle ilgili olmayan bir resmî belgeyi sahte olarak düzenlemesi durumunda ise TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen suç gündeme gelecektir. Son olarak kamu görevlisi sahte bir özel belge düzenleyip kullanmışsa özel belgede sahtecilik suçundan cezalandırılacaktır.

Uygulamada çokça karşılaştığımız bir belge türü olan işe giriş bildirgeleri ile ilgili olarak Yargıtay, serbest muhasebeci olarak görev yapan kişilerin sahte işe giriş bildirgesi düzenleyip ilgili kuruma vermek suretiyle kullandıkları iddia edilen olaylarda; işe giriş bildirgesi verme yükümlülüğünün suç tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu kapsamındaki işlerden olmaması nedeniyle, sözü edilen meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suç kapsamında sayılamayacağından, sanıkların eyleminin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu görüşündedir.<sup>277</sup> Yine Yargıtay sahte yazar kasa fişlerinin özel belgede sahtecilik suçuna değil, unsurları olduğu takdirde vergi kaçakçılığı suçuna neden olabileceğine karar vermiştir.<sup>278</sup>

## 2. Manevi Unsur

Özel belgede sahtecilik suçunun TCK'nın 207. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen temel hali manevi unsur yönünden özellik arz etmemekte olup, bu suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Doktrinde de bu suçun oluşması için genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.<sup>279</sup> Bunun yanında, belgede sahtecilik suçunun ortak özelliklerini açıklarken bahsettiğimiz zarar verme olasılığının özel belgede sahtecilik suçunun oluşumu için şart olduğu görüşümüzü yineleyelim. Yargıtay da suçun

<sup>276</sup> Gökcan, *Özel Belgede Sahtecilik Suçu*, s. 221.

<sup>277</sup> Yargıtay 11. CD'nin 09/03/2020 tarihli ve 9273-2249; 25/02/2020 tarihli ve 3534-1784 sayılı kararları.

<sup>278</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/03/2012 tarihli ve 1690-3407 sayılı kararı.

<sup>279</sup> Yaşar, Gökcan, Aruç, s.6346; Tezcan, Erdem, Önok, s.749; Özbek, Kanbur, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 845; Koca, Üzülmöz, s. 721.

oluşumu için genel kastın ve zarar olasılığının bulunması gerektiği görüşünü, özel belgede sahtecilik suçu için de devam ettirmektedir.<sup>280</sup> Buna karşılık TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen suçun oluşumu bakımından failin özel belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması gerekir. Özel bir belge üzerinde keşide edenin bilgisi ve onayıyla değişiklik yapıp kullanan kişi, sahtecilik ve aldatma maksadıyla hareket etmediği için suç oluşmaz.<sup>281</sup>

Belgenin gerçeğe aykırılığının veya sahteliğinin fail tarafından bilinerek hareket edilmesi gerekir. Başka bir deyişle fail, sahte veya gerçeğe aykırı olarak belge düzenlediği, değiştirdiği ve kullandığı bilinci içerisinde olmalıdır. Nitekim Yargıtay da suçun oluşumu için failin sahtecilik bilinç ve kastıyla hareket etmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>282</sup>

### 3. Suçun Nitelikli Halleri

TCK'nın 211. maddesine göre; bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek ceza, yarısı oranında indirilir. Madde gerekçesinde belirtildiği üzere, resmî veya özel belgede sahtecilik suçunun bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla işlenmesi, suçun temel şekline göre daha az ceza ile cezalandırılması gereken bir hal olarak öngörülmüştür. Anılan nitelikli halin faile uygulanabilmesi için taraflar arasında suç tarihinden önce bir hukuki ilişki bulunmalı ve sahtecilik fiili, gerçek olan bir ilişkiyi belgelemek için yapılmalıdır.<sup>283</sup> Bu maddeyle objektif olarak bir hukuki ilişkinin veya gerçek bir durumun varlığı değil, failin bunların var olduğuna ilişkin mevcut inançla ve bu amaçla suçu işlemesi halinde cezada indirim nedeni öngörülmüştür.<sup>284</sup> Yargıtay da bir kararında TCK'nın 211. maddesinin özel belgede sahtecilik suçu açısından uygulama alanı bulduğunu, anılan maddenin koşullarının bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>285</sup>

<sup>280</sup> Yargıtay 11. CD'nin 23/03/2015 tarihli ve 6785-24068 sayılı kararı.

<sup>281</sup> Koca, Üzülmez, s. 722.

<sup>282</sup> Yargıtay CGK'nın 24/05/2005 tarihli ve 25-53 sayılı kararı.

<sup>283</sup> Gökçen, s. 224.

<sup>284</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s.6447.

<sup>285</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2636-4458 tarihli kararı.

## 4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

### a. Teşebbüs

Özel belgede sahtecilik suçu birden fazla hareketli suç olarak nitelendirilmektedir, bu itibarla suçun oluşabilmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi yeterli olmayıp belgenin kullanılması da gerekir. Birden fazla hareketli suçlarda suç tipinde öngörülen son hareket gerçekleştirilmediği sürece fail teşebbüs alanına girmiş sayılamayacağı için, yalnızca belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması, failin teşebbüsten dolayı cezalandırılması için yeterli değildir.<sup>286</sup> Belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya değiştirilmesi fiilleri suçun hazırlık hareketi niteliğindedir ve sadece bunların gerçekleştirilmesi hallerinde suça teşebbüsten söz edilemez. Doktrinde sadece kullanma hareketinin bölünebilir olduğunda teşebbüsten söz edilebileceği, bu itibarla bu suça teşebbüsün ancak istisnai durumlarda gündeme gelebileceği savunulmuştur.<sup>287</sup>

Koca, Üzülmez ise esasında bu görüşlerin temeline katılmakta, suçun çok hareketli bir suç olduğunu, sahte düzenleme veya değiştirme hareketlerinin suçun hazırlık hareketi niteliğinde bulunduğunu, suçun kullanma ile tamamlanacağını, sırf sahte özel belgenin düzenlenmesi durumunda bu suça teşebbüsün mümkün olmadığını ifade etmektedirler. Ancak yazarlar failin sahte özel belgeyi kullanarak muhatabını aldatma maksadıyla hareket ettiğinin, maksadının bu olduğunun belirlenmesinin gerektiği, ancak sahte bir belgenin hazırlandığının tespit edildiği somut bir olayda, henüz kullanmaya yönelik bir hareketin icrasına başlanmamış olmasına rağmen taraflar arasındaki ilişkilerden, belgenin muhteviyatından bu belgenin, kullanılmak üzere hazırlandığının şüpheye yer bırakmayacak şekilde belirlenebileceği, bu gibi hallerde de özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsün gündeme gelebileceği görüşündedirler.<sup>288</sup>

Yargıtay resmî belgede sahtecilik suçları açısından daha önce değindiğimiz istikrarlı içtihatlarında belgede sahtecilik suçlarının tamamına teşebbüsün mümkün olmadığını kabul etmektedir. Nitekim yüksek mahkeme bu husustaki bir kararında sahtecilik suçunun ani suç olup teşebbüse elverişli bulunmadığını açıkça ifade

<sup>286</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 749.

<sup>287</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6347; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 630; Tezcan, Erdem, Önok, s. 749; Gökcan s. 491.

<sup>288</sup> Koca, Üzülmez, s. 722-723.

etmiştir<sup>289</sup>. Anılan kararda sahtecilik suçunun teşebbüse elverişli bulunmadığı açıkça belirtilmiştir ancak karara konu somut olayda suça konu belgelerin resmî belge niteliğinde bulunduğu görüldüğünden, yüksek mahkemenin özel belgede sahtecilik suçlarında da teşebbüsün mümkün olmadığı görüşünü savunup savunmadığı tespit edilememiştir. Yargıtay'ın özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüse ilişkin doğrudan bir kararı ise belirlenememiştir.

Doktrinde genel kabul gören görüşe katıldığımızı ve failin kullanma eylemine başlayıp da elinde olmayan sebeplerle tamamlayamadığı durumlarda, örneğin kullanmak amacıyla sahte özel belgeyi postaya verip de belgenin ulaşmadığı bir farazi somut olayda, diğer unsurların da varlığı halinde özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsün mümkün olabileceğini belirtmek isteriz.

## **b. İştirak**

Suçta iştirak yönünden suç özellik arz etmez, genel hükümlerin uygulanması gerekir. Doktrinde TCK'nın 207. maddesinin 2. fıkrasındaki özel belgenin kullanılması suçunun faili, belgenin aynı zamanda sahte olarak düzenlenmesine veya değiştirilmesine de iştirak etmişse, 2. fıkradan değil, 1. fıkradaki suça müşterek faillikten dolayı cezalandırılacağı dile getirilmiştir.<sup>290</sup> Bazı yazarlar ise doktrinde genel kabul gören bu görüşü benimsememekte, ilk fıkradaki suçun oluşması için belgeyi düzenleyen veya değiştiren kişi ile kullanan kişinin aynı olması gerektiğini, düzenleme veya değiştirme eylemlerine azmettirme veya yardım etme şeklinde iştirak eden kişinin belgeyi kullanması durumunda 2. fıkradaki suçun faili olabileceğini, 1. fıkradan cezalandırılmayacağını vurgulamaktadırlar.<sup>291</sup>

Sahte özel belgeyi üreten kişi, bunu sahte olarak kullanması amacıyla başkasına vermişse ve böylece kullanılmasını sağlamışsa, belgeyi üreten fail 2. fıkradaki suça azmettirmeden dolayı sorumludur.

<sup>289</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2013 tarihli ve 17223-18910 sayılı kararı.

<sup>290</sup> Koca, Üzülmüş, s. 724; Tezcan, Erdem, Önok, s. 750; Toroslu, s. 242; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 631; Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 845.

<sup>291</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6347.



### c. İçtima

Bu başlık altında birden fazla özel belgede sahtecilik suçunun işlenmesi durumunda ve sahtecilik suçuyla birlikte başka bir suçun işlenmesi halinde hangi içtima kurallarının uygulanacağı hususlarına değinilecektir. Özel belgede sahtecilik suçuyla birlikte başka bir suç işlenmesi durumunda hangi içtima kurallarının uygulanacağı 765 sayılı Kanun döneminde doktrinde ve yargı kararlarında tartışılmıştır.<sup>292</sup> 5237 sayılı TCK'nın 212. maddesinde getirilen düzenleme ile bu tartışma ortadan kaldırılmıştır. Anılan hükme göre; sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.

Nitekim Yargıtay CGK, bu konuda eski ile yeni TCK arasındaki farkı ortaya koyan bir kararında, hesap sahibi adına çek keşide etme yetkisi bulunmadığı halde çek keşide etmeye yetkili olduğu hususunda şikayetçiyi aldatmak suretiyle karşılığı olmayan çek düzenleyerek haksız yarar sağlayan hükümlünün eyleminin 765 sayılı TCK'da yalnızca dolandırıcılık suçuna vücut verdiğini, 5237 sayılı TCK'da hem sahtecilik hem de dolandırıcılık suçlarını oluşturacağını vurgulamıştır.<sup>293</sup> Yargıtay ilgili ceza dairesinin de aynı yönde kararları mevcuttur.<sup>294</sup>

Yukarıda ilgili kısımlarda açıklandığı üzere sahtecilik suçlarıyla korunan hukuksal değer kamu güveni olduğundan, suçun mağduru toplumu oluşturan bireylerin tamamı olarak kabul edilmiştir. Sahtecilik suçlarından etkilenen kişiler suçun mağduru değil suçtan zarar gören konumundadırlar.

Bu bilgiler ışığında resmî belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi özel belgede sahtecilik suçunun da aynı suç işleme kararı kapsamında birden fazla kez işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Doktrinde de anılan görüş kabul edilmektedir.<sup>295</sup> Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında resmî belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi özel belgede sahtecilik suçunda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğunu ve her iki suç arasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması yönünden bir fark bulunmadığını kabul etmiştir.<sup>296</sup> Bunun yanında Yargıtay aynı anda gerçekleştirilen eylemlerle işlenen özel belgede sahtecilik

<sup>292</sup> Anılan tartışmalar için bkz. Erman, Özek, s. 539-556.

<sup>293</sup> Yargıtay CGK'nın 08/10/2013 tarihli ve 1355-408 sayılı kararı. Yargıtay CGK Kararları, s. 1194.

<sup>294</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/12/2010 tarihli ve 969-14806; 01/11/2010 tarihli ve 7399-12066; 05/02/2009 tarihli ve 18715-667 sayılı kararları..

<sup>295</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 750; Koca, Üzülmöz, s. 724; Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 632.

<sup>296</sup> Yargıtay 11. CD'nin 23/09/2020 tarihli ve 6196-4833 sayılı kararı.

suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağını, bu gibi durumlarda tek bir suçun oluşacağını belirtmektedir.<sup>297</sup> Koca, Üzülmez, Yargıtay'ın aynı anda birden fazla sahte belgenin düzenlendiği hallerde, farklı zamanda işleme şartının gerçekleşmediğinden bahisle tek suçun olduğu yolundaki kabulünü eleştirmiştir.<sup>298</sup>

Burada uygulamada çokça rastlanılan ve son dönemde Yargıtay CGK'nın da bir içtihadına konu olan sahte GSM hattı sözleşmesinin ve televizyon yayıncı şirketlerle gerçekleştirilen sözleşmelerin hangi suçu oluşturacağı hususuna değinmek gerekecektir. Söz konusu sözleşmeler 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'na göre abone ile yayıncı kuruluş veya GSM şirketi ile imzalanan sözleşmelerdir. Ülkemizde özellikle geçmiş dönemde GSM şirket çalışanları tarafından, daha önce GSM hattı satın almış ve nüfus cüzdanı örneğini şirkete bırakmış kişiler adına GSM hatları çıkartıldığı kamuoyundan da bilinmektedir. Söz konusu sahte sözleşmeler zamanla yargının önüne gelmiş ve son olarak Yargıtay 11. CD, bir başkası adına sahte abonelik sözleşmesi düzenlediğinin iddia olduğu somut olaylarda özel belgede sahtecilik suçunun değil 5809 sayılı Kanuna muhalefet suçunun oluşacağını kabul etmiştir.<sup>299</sup> Doktrinde de bu durumlarda özel düzenleme niteliğinde olan 5809 sayılı Kanun'un uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.<sup>300</sup>

Yargıtay'ın anılan kararlarına rağmen konu tartışmalı olma özelliğini kaybetmemiş, yüksek mahkemenin kararlarına da karşı oy olarak yansımıştır. Nitekim Yargıtay'ın bir kararına konu karşı oyda özetle 5809 sayılı Kanunun elektronik haberleşme hizmeti veren gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerini düzenlediği, aynı yasanın 56/4 maddesindeki "Kişinin bilgisi ve rızası dışında işletmeci veya adına iş yapan temsilcisi tarafından abonelik tesisi veya işlemi veya elektronik kimlik bilgisini haiz cihazların kayıt işlemi yapılamaz ve yaptırılamaz, bu amaçla gerçeğe aykırı evrak düzenlenemez, evrakta değişiklik yapılamaz ve bunlar kullanılamaz" şeklindeki hükmün elektronik haberleşme hizmeti veren gerçek ve tüzel kişilerin sorumlu, yönetici ve çalışanlarını bağladığı, bu kapsamda Elektronik Haberleşme Kanunu kapsamında hizmet alan gerçek kişilerin bu hizmeti alırken sahte belge kullanmaları ve düzenlemeleri halinde (kullanılan veya düzenlenen belgenin niteliğine göre) sahtecilik suçundan cezalandırılmaları gerektiği ifadelerine yer verilmiştir.<sup>301</sup>

<sup>297</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/06/2020 tarihli ve 17127-3129 sayılı kararı.

<sup>298</sup> Koca, Üzülmez, s. 704;

<sup>299</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/12/2018 tarihli ve 5512-10105; 06/12/2018 tarihli ve 11110-10012 sayılı kararları.

<sup>300</sup> Koca, Üzülmez, s.727.

<sup>301</sup> Yargıtay 11. CD'nin 19/04/2016 tarihli ve 21019-3370 sayılı kararında yer alan karşı oy.

Nihayet anılan tartışmalar ve karşı oy yerel mahkemenin direnme kararına konu olmuş ve somut olay Yargıtay CGK'nın önüne taşınmıştır. Genel Kurul kararında öncelikle özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin kısa bir açıklamaya ve 5809 sayılı Kanundaki ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Yüksek mahkeme bu bilgiler ışığında abonelik kaydı sırasında abone bilgileri konusunda gerçek dışı belge ve bilgi verilmesi suretiyle gerçeğe aykırı evrak düzenlenmesinin sağlanması, kişinin bilgi ve rızası dışında abonelik tesis edilmesi durumunda özel belgede sahtecilik ve 5809 sayılı Kanun'a muhalefet suçları arasında içtima sorunu ortaya çıktığını vurgulamıştır. Bunun ardından CGK içtima kuralları ile ilgili gerekli bilgilere yer vermiş ve sanığın firmaya başvurarak üzerinde kendi fotoğrafı bulunan ancak mağdurun kimlik bilgilerini haiz ve başka bir olay nedeniyle resmî belgede sahtecilik suçundan ayrıca yargılanmasına yol açan sahte nüfus cüzdanını kullanmak suretiyle mağdur adına düzenlenmesini sağladığı abonelik sözleşmesini imzaladığı ve GSM hattını çıkarttığı, başka bir tarihte de aynı şekilde mağdur adına düzenlenmesini sağladığı Digitürk abonelik sözleşmesini imzalayarak abonelik tesis ettirdiği olayda, sanığın eyleminin özel belgede sahtecilik suçuna göre özel norm niteliğinde bulunan 5809 sayılı Kanun'un 56. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında kaldığı ifadelerine yer vermiştir.<sup>302</sup> CGK'nın ve Yargıtay 11. CD'nin, doktrinle uyumlu olan görüşlerine katıldığımızı, burada failin lehine olan ve TCK'ya göre özel düzenleme niteliğinde bulunan 5809 sayılı Kanun'un uygulanması gerektiğini ifade etmek isteriz.

## **5. Kovuşturma ve Görev**

Özel belgede sahtecilik suçlarının takibi şikâyete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Anılan suçlar, kanunda öngörülen cezaların alt ve üst sınırı yönünden asliye ceza mahkemesinin görev alanı içerisine girmektedir.

## **E. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu**

TCK'nın 208. maddesi gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişinin cezalandırılacağı hükmünü içermektedir. Maddede, özel belgeyi bozmak, yok etmek ve gizlemek eylemleri, özel belgede sahtecilik suçundan farklı bir suç olarak düzenlenmiştir. Sahtecilik suçunun önemli bir unsuru belgenin aldatma yeteneğinin

<sup>302</sup> Yargıtay CGK'nın 17/01/2019 tarihli ve 212-20 sayılı kararı.

bulunması iken, bu suç açısından anılan unsur aranmamıştır. Suçun konusunu özel belge oluşturmakta olup, bununla ilgili “Özel Belge” başlığı altındaki açıklamalar geçerlidir.

### **1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur ve Fiil)**

Anılan suç, faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun mağduru hakkındaki açıklamalar geçerli olup, bu suç açısından da suçun mağduru toplumu oluşturan herkestir. Bu suç seçimlik hareketli olup, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek hareketlerini içermektedir. Bahsi geçen seçimlik hareketlerin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekmez.

Bir özel belgeyi bozmak fiilinden belgenin maddi varlığına dokunulmaksızın, ondan yararlanma imkanlarını engelleyen eylemler kastedilmektedir. Belgenin yazılı kısımlarının karalanması, belge olma özelliğini kaybetmeksizin belirli bir bölümün yakılması, üzerine su dökülmesi, belgenin üzerindeki birtakım bilgilerin silinmesi, fotoğraflı bir belgede fotoğrafın değiştirilmesi veya çıkarılması bozma eylemine örnek olarak gösterilebilir. 765 sayılı TCK döneminde bozmak eylemine yer verilmemiş olup, belgenin yok edilmesinin tahrip veya bozmak şeklinde olabileceği kabul edilmiştir.<sup>303</sup>

Burada sahtecilik kastıyla belgede gerçekleştirilen tahrifatın aldatma kabiliyeti taşımaması halinde özel belgeyi bozmak suçunu oluşturup oluşturmayacağı hususunda bir yargı kararı tespit edemedik. Ancak resmî belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi suçundaki açıklamalarımız ve görüşlerimiz bu suç açısından da geçerlidir.

Gerçek bir belgeyi yok etme; özel belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla belgeyi tamamen imha ederek, belgenin maddi varlığını ortadan kaldırmaktır. Belgenin yakılması, okunmayacak ve birleştirilmeyecek şekilde yırtılması, çöpe atılması yok etme eylemine örnek olarak gösterilebilir.

Gerçek bir özel belgeyi gizlemek, özel belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla, yok edilmeksizin veya zarar verilmeksizin saklanmasıdır. Gizleme halinde belge varlığını ve bütünlüğünü muhafaza etmektedir. 765 sayılı Kanun

---

<sup>303</sup> Erem, Toroslu, s. 303-304.

döneminde gizlemek eyleminin bozmak kavramı içerisinde barındırıldığı ifade edilmiştir.<sup>304</sup>

Resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunda olduğu gibi, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu da bir sahtecilik suçu niteliğinde bulunmadığından, anılan suç açısından TCK'nın 211. maddesi uygulama alanı bulamayacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında TCK'nın 211. maddesinin bu suçlar açısından uygulanamayacağını vurgulamıştır.<sup>305</sup>

Yargıtay suça konu bononun yırtıldığına iddia edilmesi ve bulunamaması karşısında, şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince bononun özel belge niteliğinde sayılması gerektiğini ve özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun oluşacağını ifade etmiştir.<sup>306</sup>

## 2. Manevi Unsur

Özel belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi suçu manevi unsur yönünden özellik arz etmemekte olup, bu suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Doktrinde de suçun işlenmesi için genel kastın yeterli olduğu kabul görmektedir.<sup>307</sup> Bunun yanında failin zarar verme bilinci ile hareket etmiş olması da aranmalıdır.<sup>308</sup>

Yargıtay yerleşmiş içtihatlarında belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesinin amacının, hak sahibinin suça konu belgeden yararlanmasının önlenmesi olduğunu kabul etmektedir.<sup>309</sup> Buna göre özel kast olmamakla birlikte, suçun oluşumu için failin eylemi gerçekleştirirken zarar verme bilinci ile ve belgeden yararlanmasını önlenmesi amacıyla hareket etmesi gerekmektedir. Belirtilen unsurların gerçekleşmesinin aranmaması ve suçun oluşumu için genel kastın yeterli olması durumunda, sokakta bulduğu kira sözleşmesini özel belge olduğunu bilerek yırtıp çöpe atan failin eyleminin de anılan suçu oluşturacağı sonucuna ulaşmak gerekir ki böyle bir durum söz konusu olamaz. Bu konuda resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçundaki açıklamalarımız aynen geçerlidir.

<sup>304</sup> Erman, Özek, s. 572.

<sup>305</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/09/2020 tarihli ve 8406-5033 sayılı kararı.

<sup>306</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2965-4512 sayılı kararı.

<sup>307</sup> Gökçen, s. 528.

<sup>308</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6368.

<sup>309</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/09/2020 tarihli ve 8406-5033 sayılı kararı.

### 3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri (Teşebbüs, İştirak ve İçtima)

Anılan suç teşebbüse elverişlidir. Seçimlik hareketlerden herhangi birinin icrasına başlanıp, bir sebebin ortaya çıkması ve hareketin tamamlanamaması halinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığı söylenebilir. Nitekim Yargıtay da bir kararında suça konu “genel kredi taahhütnamesi”nin duruşmaya getirilerek incelenmesi ve yırtılan parçalarının birleştirilmesi durumunda belgeden yararlanma olanağının bulunduğu ve belgenin hukuki geçerliliğini koruduğunun anlaşılması halinde, sanığın eyleminin teşebbüs aşamasında kalacağı gözetilmeden eksik inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulmasını bozma sebebi saymıştır.<sup>310</sup>

Yukarıda açıklandığı üzere Yargıtay suçun tamamlanması için sadece seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesini yeterli görmeyip, bunun yanında belgeden yararlanma olanağının kaldırılmış olup olmamasını da aramaktadır. Nitekim yüksek mahkemenin başka bir kararında da özel belgeyi yok etmek suçunun tamamlanabilmesi için belgenin maddi varlığına son verilerek hak sahibinin ondan yararlanmasının engellenmesi gerektiği, nitekim, belge ortadan kalkınca veya bozulunca bu yararlanma olanağı kalmayacağından failin elde etmek istediği sonucun da gerçekleşeceği göz önünde bulundurulduğunda; somut olayda, sanık tarafından yırtıldığı sabit olan, suç konusu kira kontratının duruşmaya getirilerek incelenmesi ve yırtılan parçalarının birleştirilmesi halinde müştekinin belgeden yararlanma olanağının devam ettiğinin anlaşılması halinde sanığın eyleminin teşebbüs aşamasında kalacağı vurgulanmıştır.<sup>311</sup>

Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu, iştirak yönünden özellik arz etmez, bu hususta genel hükümler uygulanır. Resmî belgeyi bozmak yok etmek veya gizlemek suçunda “içtima” başlığı altında belirttiğimiz hususlar, bu suç açısından da geçerlidir.

### 4. Kovuşturma ve Görev

Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu takibi şikayete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Kanunda öngörülen

<sup>310</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/09/2020 tarihli ve 8406-5033 sayılı kararı.

<sup>311</sup> Yargıtay 11. CD'nin 30/04/2019 tarihli ve 2688-4184 sayılı kararı.

cezaların alt ve üst sınırı yönünden anılan suç bakımından yetkili ve görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

## **F. Açığa İmzanın Kötüye Kullanılması Suçu**

TCK'nın 209. maddesinde anılan suç iki fıkra halinde düzenlenmiştir. İlk fıkraya göre; belirli bir tarzda doldurulup kullanılmak üzere kendisine teslim olunan imzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kâğıdı, verilme nedeninden farklı bir şekilde dolduran kişi, şikâyet üzerine cezalandırılacaktır. İkinci fıkrada ise imzalı ve kısmen veya tamamen boş bir kâğıdı hukuka aykırı olarak ele geçirip veya elde bulundurup da hukuki sonuç doğuracak şekilde dolduran kişi, belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Kamu güvenine karşı işlenen suçlar başlığı altında düzenlenen bu suçla korunan hukuksal değer de kamu güvenidir. Bu hususta 5237 sayılı TCK döneminde bir Yargıtay kararına rastlayamadık ancak yüksek mahkeme 765 sayılı Kanun döneminde verdiği bir kararında anılan suçun niteliği itibarıyla sahtecilik suçu olduğunu ve koruduğu hukuksal değer belgeye duyulan güven olduğunu vurgulamıştır.<sup>312</sup> Suçun üzerinde işlendiği şey, bir kişi tarafından imzalanarak belirli bir tarzda doldurulmak üzere verilen kısmen veya tamamen boş kağıttır.<sup>313</sup>

### **1. Maddi Unsur (Fail, Mağdur, Fiil)**

Anılan suç, faili açısından özellik arz etmemekte olup herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. İlk fıkradaki suçun faili, kendisine belirli bir tarzda doldurulmak amacıyla imzalı boş bir kâğıt verilen kişidir. İkinci fıkradaki suçun faili ise imzalı boş kâğıdı hukuka aykırı olarak ele geçiren kişidir.

Açığa atılan imzanın kötüye kullanılmasıyla gerçeğe aykırı bir belge üretilip kullanılmak suretiyle belgelerin güvenilir olduğu yolundaki toplumdaki hâkim duygu ve düşünce zedelendiğinden, bu suçun mağduru da öncelikle toplumu oluşturan herkeştir.<sup>314</sup> Bunun yanında birinci fıkradaki suçun şikâyete tabi olması ve niteliği dikkate alındığında suçun mağduru aynı zamanda imzalı boş kâğıdı belirli bir tarzda doldurulması amacıyla veren kişidir.

<sup>312</sup> Yargıtay CGK'nın 11/05/2004 tarihli ve 86/113 sayılı kararı.

<sup>313</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6374.

<sup>314</sup> Koca, Üzülmez, s. 730.

TCK'nın 209. maddesinin ilk fıkrasındaki suçun oluşması için faile belirli tarzda doldurup kullanılmak üzere verilen boş kâğıdın, verilme nedeninden farklı bir şekilde doldurulması gerekmektedir. Suçun konusunu oluşturan imzalı boş kağıtla anlatılmak istenen, yazılı olmayan veya yazılı olmakla birlikte, içeriği itibarıyla başlı başına hüküm ifade etmeyen, imzalı ve faile teslim edildiği andaki durumu itibarıyla belge oluşturmayan bir kağıttır.<sup>315</sup> Verilen kâğıt fail tarafından, veren kişinin iradesine aykırı olarak doldurulduğu takdirde belge niteliğine kavuşmaktadır. Bu nedenle verildiği sırada belge niteliğinde olan kâğıt üzerinde değişiklik yapılarak kullanılması halinde anılan suç oluşmayacak ancak koşulları olduğu takdirde belgede sahtecilik suçunu gündeme gelebilecektir. Boş kâğıtta imza bulunması ve bu imzanın belgeyi veren şahsa ait olması gerekir. İmza sahte ise belgede sahtecilik suçunu oluşturabilecektir.

Uygulamada bu suç çoğunlukla imzalı ve kısmen veya tamamen boş bir şekilde verilen kambiyo senetlerinin aradaki anlaşmaya aykırı bir şekilde doldurulması şeklinde tezahür ettiği görülmektedir.<sup>316</sup> Yargıtay, bononun anlaşmadaki miktardan fazla doldurulup icraya koyulduğu olayda açığa imzanın kötüye kullanılması suçunun oluşacağını belirtmiştir.<sup>317</sup> Yüksek mahkeme fail tarafından boş çek üzerine önce 150 Milyon TL, sonra bu silinerek 12 Milyar TL yazıldığı somut olayda sahtecilik suçunun değil açığa imzanın kötüye kullanılması suçunun oluştuğuna karar vermiştir.<sup>318</sup> Bununla birlikte kambiyo senetleri dışındaki belgeler açısından da bu suçun aynı şekilde işlenebileceğini belirtmek isteriz. Nitekim Yargıtay, bir kararında sanıkların, yanlarında çalışan katılana "seni işe başlamış göstermek için gerekiyor" diyerek imzalattıkları boş kâğıdı, yapılan icra takibini sonlandırmak amacıyla "*alacağım yoktur*" şeklinde doldurup kullanmaktan ibaret eylemlerinin açığa atılan imzanın kötüye kullanılması suçunu oluşturduğu ifadelerine yer vermiştir.<sup>319</sup>

Yine yüksek mahkeme birçok kararında TCK'nin 209. maddesindeki açığa imzanın kötüye kullanılması suçunun oluşması için Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 24/03/1989 gün ve 1988/1-1989/2 sayılı ilamında açıklandığı üzere; senedin anlaşmaya aykırı doldurulduğunun yazılı delille ispatı zorunlu olup, HMK'nın cevaz verdiği haller dışında iddianın yazılı delille ispatı gerekeceği hususunu belirterek, kağıdın anlaşmaya aykırı olarak doldurulduğuna dair yazılı delil

<sup>315</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 755; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6375.

<sup>316</sup> Koca, Üzülmüş, s. 730.

<sup>317</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2964-4514 sayılı kararı.

<sup>318</sup> Yargıtay 11. CD'nin 03/07/2006 tarihli ve 3047-6276 sayılı kararı.

<sup>319</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/01/2013 tarihli ve 12747-895 sayılı kararı.



bulunmadığı durumlarda anılan suçun oluşmayacağını vurgulamıştır.<sup>320</sup> Doktrinde bu husus eleştirilmiş ve ceza hukukundaki her türlü delille maddi gerçeğin ispatlanabileceği genel kuralıyla bağdaşmayacağı ifade edilmiştir.<sup>321</sup> Bize göre de anılan içtihat, ceza hukukunda yer alan ispat kuralına aykırı olup; maddi gerçeğin, yazılı delille ispat zorunluluğuna feda edilmesi sonucunu doğurabilecektir.

İlk fıkradaki suçun oluşması için boş kâğıdın imza sahibinin özgür iradesiyle faile verilmesi gereklidir. Aksi takdirde fail imzalı boş kâğıdı, imzalayanın iradesi dışında ele geçirmişse artık ikinci fıkradaki suç gündeme gelebilecektir. TCK'nın 209. maddesinin 1. fıkrasındaki suçun kovuşturulması ve soruşturulması mağdurun şikayetine tabi kılındığından birinci fıkra açısından suçun mağduru, açığa imzalı kâğıtta imzası bulunan kişidir.<sup>322</sup>

TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasında; imzalı boş kâğıdın hukuka aykırı olarak ele geçirilmesi veya elinde bulundurup da hukuki sonuç doğuracak şekilde dolduran kişinin belgede sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Doktrinde imzalı boş kâğıdın verilme maksadından tamamen farklı bir amaçla doldurulması halinde birinci fıkradaki değil ikinci fıkradaki suçun oluşacağı savunulmuştur.<sup>323</sup> Buna göre örneğin faile bir kuruma adına dilekçe yazması amacıyla imzalanıp verilen boş kağıt borç senedi olarak düzenlenmişse, ikinci fıkradaki suç oluşacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında katılanın akrabası olan sanığa borcuna karşılık imzalı boş bir senet verdiği, sanığın ise senedi katılanın bilgisi ve rızası olmadan başkasına verdiği somut olayda TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasındaki suçun oluşacağını vurgulamıştır.<sup>324</sup>

Katılanın iradesine aykırı olarak doldurulan belgenin özelliğine göre fail özel veya resmî belgede sahtecilik suçundan cezalandırılabilir. Nitekim Yargıtay bir kararında suça konu bononun zorunlu unsurlarından olan keşide tarihini içermediğini, bu nedenle özel belge niteliğinde olduğunu vurgulayarak sanığın eyleminin TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasının yollamasıyla aynı Kanunun 207. maddesindeki özel belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu ifadelerine yer vermiştir.<sup>325</sup> Yüksek mahkeme başka bir kararında ise unsurları tam olduğu belirlenen senedin katılanın iradesi

<sup>320</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/02/2020 tarihli ve 4887-1919; 18/02/2020 tarihli ve 16654-1489; 12/02/2020 tarihli ve 9370-1235 sayılı kararları.

<sup>321</sup> Tezcan, Erdem, Önok, s. 756; Koca, Üzülmöz, s. 731.

<sup>322</sup> Gökçen, s. 574.

<sup>323</sup> Gökçen, s. 568.

<sup>324</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/02/2019 tarihli ve 962-1014 sayılı kararı.

<sup>325</sup> Yargıtay 11. CD'nin 30/10/2017 tarihli ve 7397-7263 sayılı kararı.

dışında doldurulması ve kullanılması durumunda TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasının yollamasıyla aynı Kanunun 204. maddesindeki resmî belgede sahtecilik suçunun oluşacağını vurgulamıştır.<sup>326</sup>

İmzalı boş kâğıdın hukuka aykırı olarak ele geçirilmesi çeşitli şekillerde olabilir. Nitekim Yargıtay imzalı boş senedin belirli şekilde doldurulmak üzere sanığa verildiği, sanık tarafından da anlaşmaya aykırı olarak başkasına verildiği durumlarda TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasındaki suçun oluşacağını kabul etmektedir.<sup>327</sup> Hukuka aykırı ele geçirme durumunun somut olaya göre belirlenmesi gerekmektedir birlikte bu hallere hırsızlık, dolandırıcılık, yağma suretiyle ele geçirme örnek olarak verilebilir.

Rıza açısından sahtecilik suçlarında söylediğimiz hususlar burada da geçerli olup, fail tarafından boş kâğıt, kâğıdı verenin rızasına göre doldurulmuşsa artık suç oluşmayacaktır. Ancak kâğıt doldurulduktan sonra verilen rıza suçun oluşmasına engel olamayacaktır.

## **2. Manevi Unsur**

Suç kasten işlenebilir. Genel kast yeterli olup özel kast aranmamıştır. Birinci fıkradaki suçun oluşması için fail, imzalı boş kâğıdı kendisine teslim edilme nedenine aykırı olarak doldurma iradesiyle hareket etmelidir. Kâğıdın verenin veya hak sahibinin iradesine aykırı olarak doldurulmasıyla anılan suç oluşur. Suç sonucunda bir zararın meydana gelmesi aranmaz.

## **3. Suçun Nitelikli Halleri**

TCK'nın 211. maddesi bir sahtecilik suçu çeşidi olan açığa imzanın kötüye kullanılması suçu açısından da uygulanabilir nitelikte olup, bu konuda yukarıda yapılan açıklamalar aynen geçerlidir. TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasındaki suçun oluşması durumunda failin belgede sahtecilik suçlarından cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiş olup, bu suç açısından TCK'nın 211. maddesinin uygulama alanı bulabileceğinde kuşku yoktur. Buna karşın ilk fıkradaki eylem zaten

<sup>326</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/04/2018 tarihli ve 415-3049 sayılı kararı.

<sup>327</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/10/2020 tarihli ve 3424-6175 sayılı kararı.

bir hukuki ilişkiye dayanılarak işlenmektedir ve bu suç açısından 211. maddenin ne derece uygulanabileceği şüphelidir.<sup>328</sup>

#### 4. Suçun Özel Görünüş Biçimleri (Teşebbüs, İştirak, İçtima)

Suç, imzalı ve kısmen veya tamamen boş kâğıdın, verilme nedeninden farklı olarak doldurulması ile tamamlanır. Kişi kâğıdı doldururken engel bir sebebin ortaya çıkması nedeniyle icra hareketlerini tamamlayamazsa teşebbüs söz konusu olur.<sup>329</sup>

Suça iştirak özel bir görünüm arz etmez bu hususta genel hükümler uygulanır. Suç kâğıdın verilme nedenine aykırı olarak doldurulması ile tamamlanmaktadır. Bunun yanında TCK'nın 209. maddesinde doldurulup kullanılmak üzere faile verilen kâğıttan bahsedildiğinden anılan kağıt ayrıca kullanıldığında suçun kullanma anında tamamlandığı kabul edilmelidir.<sup>330</sup> Bu itibarla boş kağıdı dolduran kişi ile kullanan kişi farklı kişiler ise bu kişilerin anılan suçtan müşterek fail olarak sorumlu olması gerektiği görüşüdeyiz. Nitekim Yargıtay da bir kararında sanığa verilen imzalı boş senedin sanık tarafından doldurulup başka bir sanığa verildiği ve bu sanık tarafından katılanın iradesine aykırı doldurulduğu bilinerek icraya konulduğu somut olayda sanıkların müşterek fail olarak sorumlu olacaklarını vurgulamıştır.<sup>331</sup>

Doktrinde suça iştirakin özellik arz etmediği, somut olaya göre müşterek faillik dahil bütün iştirak türlerinin söz konusu olduğu kabul görmektedir.<sup>332</sup> Buna rağmen Koca, Üzülmöz bu suçun bir yükümlülük suçu olması nedeniyle ancak aradaki güven ilişkisi çerçevesinde imzalı ve boş kağıdı elinde bulunduran kişi tarafından işlenebilen özgü bir suç olduğu, suçun icrasına katılan diğer kişilerin ise bu suçun azmettiren veya yardım edeni olarak sorumlu olabileceği görüşündedirler.<sup>333</sup>

Suç içtima yönünden özellik göstermemekte olup somut olaya göre içtima çeşitlerinden herhangi birisi söz konusu olabilir. Yargıtay bir kararında suç tarihinden önce mağdurların yaşadığı apartmanda görevli olan sanığın, mağdurların, apartmanın ortak giderlerinin karşılanması amacıyla teminat olarak apartman yönetimine verdikleri senetleri hukuka aykırı olarak ele geçirip, kendisini alacaklı gösterecek şekilde boş kısımlarını doldurarak, kardeşine ciro etmekten ibaret eyleminin, TCK'nın

<sup>328</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6378.

<sup>329</sup> Gökcan, s. 575.

<sup>330</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6375.

<sup>331</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/10/2020 tarihli ve 3424-6175 sayılı kararı.

<sup>332</sup> Gökcan, s. 576; Tezcan, Erdem, Önok, s.756; Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6379.

<sup>333</sup> Koca, Üzülmöz, s.732.

209. maddesinin 2. fıkrası yollamasıyla aynı kanunun 43. maddesinin 2. fıkrası gereğince zincirleme olarak işlenmiş tek resmî belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı ifadelerine yer vermiştir.<sup>334</sup>

Yüksek mahkeme farklı bir kararında ise sanığın suça konu senetleri farklı tarihlerde farklı katılanlara karşı icra takibine koyarak kullanması nedeni ile sanığın eyleminin her üç katılana karşı ayrı ayrı suç oluşturacağını savunmuştur.<sup>335</sup> Nihayet Yargıtay başka bir kararında sanığın, suça konu üç belgeyi de aynı anda asliye hukuk mahkemesinde açtığı tapu iptali ve tescil davasında delil olarak ibraz ederek kullanması şeklinde gerçekleşen somut olayda; eylemin aynı anda işlendiğini, bu nedenle tek bir suç oluşacağını kabul etmiştir.<sup>336</sup>

## 5. Kovuşturma ve Görev

TCK'nın 209. maddesinin 1. fıkrasındaki suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlıdır. TCK'nın 73. maddesi uyarınca şikâyet süresi altı ay olarak öngörülmüştür. Bu süre fiil ve failin kim olduğunun bilindiği veya öğrenildiği tarihten itibaren başlar. Boş kâğıt doldurularak adi borç senedi icraya konulmuşsa, takibe ilişkin tebligatın mağdura ulaştığı anda fiil ve fail öğrenilmiş olur.<sup>337</sup>

TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasındaki suç ise belgenin niteliğine göre özel veya resmî belgede sahtecilik suçlarını oluşturmaktadır ve bu suçlar da takibi şikâyete bağlı olmayıp, Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur. Her iki suç açısından da kanunda öngörülen cezaların alt ve üst sınırı yönünden anılan suç bakımından yetkili ve görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

## VI. BELGEDE SAHTECİLİK SUÇLARINA İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER (TCK 210-212)

Yukarıda, belgede sahtecilik suçlarının çeşitlerini ve sahtecilik suçu olmamakla birlikte konumuzla ilgili önemli olduğundan diğer suç çeşitlerini ele almaya çalıştık. Şimdi ise TCK'nın 210-212. maddeleri arasında yer alan ve sahtecilik suçları açısından çok önemli görülen düzenlemelere değineceğiz. Bu düzenlemelerde öncelikle resmî

<sup>334</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/01/2018 tarihli ve 5900-315 sayılı kararı.

<sup>335</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/03/2016 tarihli ve 4379-2591 sayılı kararı.

<sup>336</sup> Yargıtay 11. CD'nin 17/06/2014 tarihli ve 14771-11937 sayılı kararı.

<sup>337</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6379.

belge hükmünde belgelerde gerçekleştirilen sahteciliğin ne şekilde cezalandırılması gerektiği hususu yer almaktadır. İkinci olarak ise sahtecilik suçlarının nitelikli hali olarak öngörülen TCK'nın 211. maddesi ele alınacaktır. Son olarak ise sahtecilik suçları açısından özel bir içtima düzenlemesi olan TCK'nın 212. maddesi incelenecektir. Belirtelim ki bu konulara ilişkin yukarıda ilgili kısımlarda bilgiler verdik. Burada toplu olarak ayrı başlıklar altında özellikle Yargıtay'ımızın içtihatları ön planda olacak şekilde inceleme yapılacaktır.

### **A. Resmî Belge Hükmünde Belgeler**

TCK'nın "Resmî Belge Hükmünde Belgeler" kenar başlığını taşıyan 210. maddesinin 1. fıkrasında, özel belgede sahtecilik suçunun konusunu emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamenin oluşturması halinde resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Maddede sayılan belgeler resmî belge niteliğinde olmayıp, kanun koyucu özellikleri gereği bu belgeleri resmî belge hükmünde saymış ve bu belgelerde sahtecilik suçları açısından resmî belgede sahtecilik suçuna yollama yapmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde ise kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensuplarının düzenlediği sahte belge sonucunda cezalandırılmasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Doktrinde bu düzenlemenin hukuki niteliğinin belirsiz bulunduğu, hükmün kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliğinin bir çeşidi olduğu, sağlık mesleği çalışanlarının diğer kamu görevlilerine göre hakkaniyet ölçülerine uymayacak ölçüde kayrılarak koruma yoluna gidildiği, zira 3 yıldan 8 yıla kadar olan cezanın 3 aydan 1 yıla indirildiği belirtilerek TCK'nın 210. maddesinin 2. fıkrasının ilk cümlesi eleştirilmiştir.<sup>338</sup> Oysa anılan düzenlemenin birinci cümlesinde özel belgede sahtecilik suçunun bir çeşidinin bulunduğu görüşüdeyiz. Zira kamuda görev yapan sağlık mesleği mensuplarının kamu görevlisi olduklarında ve düzenledikleri sahte belgelerden dolayı kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçundan dolayı cezalandırılacaklarında kuşku yoktur. Nitekim Yargıtay da bir kararında anılan hükümle kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensuplarının görevlerinin gereği

<sup>338</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 621.

olarak düzenledikleri belgelerin gerçeğe aykırı olması haline özgü sahtecilik suçunun düzenlendiğini açıkça ifade etmiştir.<sup>339</sup>

Düzenlemenin ikinci cümlesinde belgenin düzenlenmesi sonucu bir menfaat sağlanmışsa veya kamunun ya da kişilerin zararına bir sonuç doğumuna neden olunmuşsa resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağı belirtilmiştir.

TCK'nın 210. maddesinin 1. fıkrasında yer alan emre veya hamile yazılı kambiyo senetlerinden maksat TTK'da düzenlenen poliçe, bono ve çeklerdir. Kambiyo senetlerinde sahteciliğin resmî belgede sahtecilik suçuna göre cezalandırılabilmesi için senedin yasa da yer alan zorunlu unsurlarının bulunması gerekir. Bunlardan birinin eksik olması ve belgenin bu haliyle kullanılması durumunda özel belgede sahtecilik suçu gündeme gelebilecektir.<sup>340</sup> Nitekim Yargıtay birçok kararında kambiyo senetlerinin zorunlu unsurlarında eksiklik bulunması halinde özel belgede sahtecilik suçunun gündeme gelebileceğini vurgulamıştır.<sup>341</sup>

Maddede yer alan emtiayı temsil eden belgeler, konşimento, varant, makbuz senedi, banka tasarruf cüzdanları, cari hesaplar, posta çekleri, seyahat çekleri, nakliye poliçeleri, depo edilen malları temsil eden makbuzlar ve benzerlerini kapsamaktadır.<sup>342</sup> Yargıtay da makbuz senetlerini,<sup>343</sup> posta çeklerini<sup>344</sup> emtiayı temsil eden belge niteliğinde görmüş ve resmî belge hükmünde belge olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

6762 sayılı TTK'da düzenlenen hisse senetleri, yürürlükte bulunan 6102 sayılı TTK'da pay senedi ismiyle düzenlenmiştir. Yeni TTK'ya göre pay senetleri, anonim şirketler tarafından çıkartılan ve ortaklık hakkı veren kıymetli evraklardır. Tahviller ise tahvil çıkaran tarafında borçlanma aracı olarak, tahvil satın alınan yönünden ödünç vererek yatırım aracı niteliğinde kullanılan kıymetli belgelerdir.<sup>345</sup>

4721 sayılı TMK'nın 531. maddesi gereğince vasiyet, resmî şekilde veya miras bırakanın el yazısı ile ya da sözlü olarak yapılabilir. Resmî vasiyetname resmî belge niteliğinde olduğundan, bu belgede yapılacak sahtecilik TCK'nın 204. maddesi

<sup>339</sup> Yargıtay 11. CD'nin 17/09/2020 tarihli ve 3449-4612.

<sup>340</sup> Özen, *Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri*, s. 627.

<sup>341</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/12/2017 tarihli ve 4487-9214 sayılı kararı.

<sup>342</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6392.

<sup>343</sup> Yargıtay 11. CD'nin 07/10/2020 tarihli ve 3767-5518 sayılı kararı.

<sup>344</sup> Yargıtay 11. CD'nin 08/06/2010 tarihli ve 6125-6875 sayılı kararı.

<sup>345</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6394.

uyarınca cezalandırılabilir. Bu anlamda resmî vasiyetnameler TCK'nın 210. maddesi kapsamında değildir. Sözlü vasiyetnamelerde de sahteciliğe konu olabilecek bir belge söz konusu olmadığından sadece el yazısı vasiyetnameler TCK'nın 210. maddesi kapsamında resmî belge hükmünde kabul edilebilir. Nitekim madde gerekçesinde de burada söz konusu olan vasiyetnamelerin noter huzurunda yapılmamış olanlar olduğu, noter huzurunda yapılan vasiyetnamelerin resmî belge niteliğinde bulunduğu, burada geçen vasiyetnamenin ölen kişinin meydana getirdiği el yazısı ile yapılmış veya onun beyanı üzerine özel kişilerce saptanmış olması gerektiği vurgulanmıştır.

4721 sayılı Kanununun 538. maddesi uyarınca el yazılı vasiyetnamenin yapıldığı yıl, ay ve gün gösterilerek başından sonuna kadar miras bırakanın el yazısıyla yazılmış ve imzalanmış olması gerekmektedir. Kanunda belirtilen bu zorunlu unsurlarda eksiklik bulunması halinde vasiyetnamenin resmî belge hükmünde sayılamayacağını, unsurları oluşur ise özel belgede sahtecilik suçunun gündeme gelebileceğini belirtelim. Sözlü vasiyetname, miras bırakanın yakın ölüm tehlikesi, ulaşımın kesilmesi, hastalık, savaş gibi olağanüstü durumlar yüzünden resmî veya el yazılı vasiyetname yapamadığı durumlarda, iki tanığa son arzularını içeren beyanda bulunması ve onların bu beyana uygun bir vasiyetname yazmaları veya yazdırmaları halinde söz konusu olur.<sup>346</sup> Sözlü vasiyetnamenin kanunda belirtildiği şekilde yazıya döküldüğü andan itibaren, artık el yazılı vasiyetnameye dönüşeceği ve sahteciliğe konu olabileceği görüşündeyiz.<sup>347</sup>

TCK'nın 210. maddesinin 1. fıkrasında yer alan ve resmî belge hükmünde kabul edilen, emtiayı temsil eden belge, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamede yapılan sahteciliklerin aynı yasanın 204. maddesinin 1. fıkrası uyarınca cezalandırılabilmesi için, bu tür belgelerin özel yasalarında sayılan tüm unsurları taşımaları gerekir. Bununla birlikte, özel yasalarında sayılan unsurlarından birinin eksik olması halinde, anılan belgeler özel belge sayılır ve TCK'nın 207. maddesi uygulama alanı bulabilir.

Maddede yer alan belgelerde sahtecilik yapıldığı takdirde resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır denildiğinden, bu suçun unsurları yönünden inceleme yapılması gerekecektir. Maddede bahsedilen belgelerin zorunlu unsurlarından birinin eksik olması halinde ise bu belgeler sadece özel belge sayılacak

<sup>346</sup> Sevik, s. 658.

<sup>347</sup> Aynı görüş için bkz. Özbek, Doğan, Bacaksız, Tepe, s. 840.

ancak yine özel belgede sahtecilik suçunun unsurları yönünden değerlendirme yapılması daha doğru olacaktır. Nitekim Yargıtay TCK'nın 210. maddesinde yer alan belgelerin zorunlu unsurlarında eksiklik bulunması halinde özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin kullanılmasının zorunlu olduğunu vurgulamıştır.<sup>348</sup>

Yargıtay bir kararında, özel hukuk tüzel kişisine ait olan sigorta poliçelerinin TCK'nın 210. maddesi kapsamında "emtiayı temsil eden belge" ya da "kambiyo senedi" olmadığından, bu belgelerin "özel belge" niteliğinde olduğunu belirtmiştir.<sup>349</sup>

Maddede resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağından bahsedildiğinden sadece resmî belgede sahtecilik suçundan ceza verilmekle yetinilmeyecek, yukarıda ele alınan resmî belgede sahtecilik suçunun tüm unsurları yönünden uygulama yapılması gerekecektir. Nitekim madde gerekçesinde de açıkça burada söz konusu olanın sadece resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin cezanın uygulanması değil, sayılan belgelerde sahtecilik yapılması durumunda, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin bütün olarak uygulanması olduğu vurgulanmıştır.

TCK'nın 210. maddesinin 2. fıkrasında kamu görevlisi olarak görev yapmayan sağlık mesleği mensuplarının görevlerinin gerekleri olarak düzenledikleri belgelerde sahtecilik yapmaları halinde bu hükme göre cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Maddede ayrıca düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağı belirtilmiştir. İfade edelim ki burada sadece resmî belgede sahtecilik suçunun yaptırımına atıf yapılmış olduğundan düzenlenen belge, resmî belge hükmünde değildir.<sup>350</sup> Burada maddede belirtilen zarar olasılığı gerçekleştiği takdirde sadece resmî belgede sahtecilik suçunun cezasına yönlendirme yapılmıştır.

Kişiye sağlanan haksız menfaatten maksat bir kişiye meşru olarak elde edemeyeceği bir çıkarın, yararın sağlanmasıdır. Belgenin kamunun veya kişilerin zararına sonuç doğurucu nitelik taşıması ise sahte belgenin kamu veya kişiler bakımından zarar tehlikesine neden olması anlamına gelmektedir. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmî belgede sahtecilik suçunun hangi

<sup>348</sup> Yargıtay 11. CD'nin 17/03/2016 tarihli ve 2081-2429 sayılı kararı.

<sup>349</sup> Yargıtay 11. CD'nin 03/06/2014 tarihli ve 23781-10789 sayılı kararı.

<sup>350</sup> Gökçen, s. 111.



düzenlemelerine göre cezaya hükmolunacağını tartışılması gerekmektedir. Bu anlamda faile, TCK'nın 204. maddesinde yer alan sivil kişinin resmî belgede sahteciliğinin cezası mı yoksa kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliğinin cezası mı verilecektir?

Yargıtay'ımız kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensuplarının görevlerinin gereği olarak düzenledikleri belgelerin gerçeğe aykırı olması halinde ve zarar şartının da gerçekleşmesi durumunda sivil kişinin resmî belgede sahteciliği suçunun oluştuğu görüşündedir.<sup>351</sup> Doktrinde de TCK'nın 210. maddesinin 2. fıkrasının 2. cümlesindeki eylemin tamamlanması durumunda uygulanacak hükmün asla 204. maddenin ikinci fıkrası olmaması, yalnızca ilk fıkra ile ceza verilmesi gerektiği savunulmuştur.<sup>352</sup> Nitekim madde gerekçesinde de ikinci fıkradaki suçun oluşması için sağlık mesleği mensuplarının görevlerinin gereği olarak düzenledikleri belgeler açısından maddenin uygulanabileceği vurgulanmıştır. Kanaatimizce de burada sağlık mesleği mensuplarının görevleri gereği düzenledikleri belgeler suçun konusunu oluşturmaktadır. Örneğin bir hemşirenin, doktorun düzenlemekle görevli olduğu bir belgeyi düzenlediği halde bu madde uygulama alanı bulamayacak, genel sahtecilik hükümlerine göre değerlendirme yapılacaktır.

Bunun yanında diğer bir görüşe göre ise maddede sağlık mesleği mensuplarının fikri sahtecilikleri özel olarak düzenlenmiş ve cezalarının resmî belgede sahtecilik suçuna göre verileceği vurgulanmıştır. Gerçek bir resmî belgede fikri sahtecilik ise sadece kamu görevlisi tarafından gerçekleştirilir ve TCK'nın 204. maddeninin 2. fıkrasına göre cezalandırılır. TCK'nın 210. maddesinde, TCK'nın 204. maddesinin 1. fıkrasına yollama yapılmamış, genel olarak resmî belgede sahtecilik suçuna vurgu yapılmıştır. Bu nedenle görevleri gereği düzenledikleri belge, kamunun zarar görmesine neden olduğu takdirde TCK'nın 204. maddesi gereğince cezalandırılma yapılacağı belirtilmiştir. Bize göre burada maddenin lafzının yanlış kaleme alınması nedeniyle bir tartışma var gibi görülse de, hükmün konuluş amacını vurgulayan madde gerekçesi ve sanık lehine yorum ilkesi dikkate alındığında Yargıtay tarafından ve doktrinde belirtilen görüş doğrudur.

Son olarak TCK'nın 211. maddesinde yer alan, belgede sahtecilik suçlarında cezayı azaltan bir hal olarak düzenlenen bir hukuki ilişkiye dayalı bir alacağın ispatı

<sup>351</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/11/2018 tarihli ve 13383-9025; 12/04/2017 tarihli ve 8833-2782 sayılı kararları.

<sup>352</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6415.

veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla işlenmesi hali TCK'nın 210. maddesi açısından da uygulama alanı bulabilecektir. Yargıtay da TCK'nın 210. maddesinde yer alan suçlar bakımından TCK'nın 211. maddesinin şartlarının bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiği görüşündedir.<sup>353</sup>

### **B. Sahtecilik Suçlarında Daha Az Cezayı Gerektiren Hal**

Yukarıda ilgili suç tiplerinde değinildiği gibi TCK'nın 211. maddesi, sahtecilik suçları için öngörülen ortak bir daha az cezayı gerektiren nitelikli hal olarak düzenleme alanı bulmuştur. Yukarıda ilgili suç tipi başlıkları altında anılan durumu ele almıştık, burada maddeye ilişkin genel açıklamalar yapıp, Yargıtay'ın bu yöndeki kararlarına değinmeye çalışacağız.

Anılan madde sahtecilik suçlarında ortak cezayı azaltan nitelikli hal olarak değerlendirilmelidir. Madde gerekçesinde sadece resmî veya özel belgede sahtecilik suçları açısından maddenin uygulama alanı bulacağı belirtilmiştir. Kanaatimizce resmî veya özel belgede sahtecilik suçlarına yollama yapan suç tiplerinde de madde uygulama alanı bulacaktır. Bu anlamda TCK'nın 211. maddesi, TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen açığa imzanın kötüye kullanılması suçu ile TCK'nın 210. maddesinde düzenlenen suçlar bakımından da uygulanabilecektir. Zira anılan maddelerdeki suçlar esasında özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktalarken kanun koyucu bu suçlara konu belgelere verdiği önem nedeniyle, bunları özel olarak düzenlemiştir. Nitekim bu şekilde düzenlemeler olmasaydı da maddelerde yer alan eylemler koşulları olduğu takdirde özel belgede sahtecilik suçuna vücut verebileceklerdi.

Bu anlamda Yargıtay da bir kararında TCK'nın 211. maddesinin sadece belgede sahtecilik suçlarında uygulanabileceğini vurgulamış ve somut olayda özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu açısından anılan maddenin uygulanamayacağını ifade etmiştir.<sup>354</sup> Bahsi geçen ortak nitelikli halin uygulanabilmesinin bir diğer koşulu ise sahtecilik suçunun bir hukuki ilişkiye dayalı alacağın ispatı ya da gerçek bir durumun belgelenmesi gayesiyle işlenmesi gerekliliğidir.

<sup>353</sup> Yargıtay 11. CD'nin 26/04/2017 tarihli ve 3583-3119 sayılı kararı.

<sup>354</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/09/2020 tarihli ve 8406-5033 sayılı kararı.

Bu anlamda öncelikle fail bir hukuki ilişkiye dayanan alacağını ispat amacıyla belgede sahtecilik yapıyorsa cezasında indirim yapılacaktır. Örneğin fail, suçtan zarar görenle aralarındaki mal alışverişine dayanan alacağın tahsili amacıyla sahte bir bono düzenlemişse anılan nitelikli hal uygulanacaktır. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında, suça konu bonoların gerçek bir hukuki ilişki nedeniyle sanık ve müşteki arasında tanzim edilmiş olması nedeniyle sanık hakkında TCK'nun 211. maddesi hükümlerinin de uygulanıp uygulanmayacağı tartışılması gerektiği vurgulanmıştır.<sup>355</sup>

Gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla sahtecilik suçunun işlenmesi halinde de TCK'nın 211. maddesi uygulanabilecektir. Örneğin aralarında sözlü kira ilişkisi bulunan taraflardan birisi, diğerinin rızası olmadan gerçek durumu belgeleyen sahte bir kira sözleşmesi düzenlemişse cezasında indirim yapılabilir. Nitekim Yargıtay bir kararında sanığın, yazılı bir kira sözleşmesi olmaksızın fiilen kiracı olarak bulunduğu katılana ait iş yeri ile ilgili kira sözleşmesi ve muvafakatname düzenleyerek kamu kurumlarına verdiği iddia edildiği olayda gerçek bir durumun belgelenmesi gayesiyle özel belgede sahtecilik suçunun oluşup oluşmayacağı yönünde bir araştırma yapılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>356</sup> Bunun yanında Yargıtay gerçek durumun sahte belgenin düzenlenmesinden önce meydana gelmesi gerektiği görüşündedir.<sup>357</sup>

TCK'nın 211. maddesiyle objektif olarak bir hukuki ilişkinin veya gerçek bir durumun varlığı değil, failin bunların var olduğuna ilişkin mevcut inançla ve bu amaçla suçu işlemesi halinde cezada indirim nedeni öngörülmüştür.<sup>358</sup> Bu anlamda somut olayda hukuki ilişkinin gerçekten var olup olmadığının mahkeme tarafından kesin olarak ispatlanması gerekmez. Failin bu konudaki inancının makul ve yerinde olup olmadığı araştırılmalıdır. Nitekim Yargıtay da anılan nitelikli halin faile uygulanabilmesi için; failin gerçek olan bir olayın kanıtlanmasını sağlamak amacıyla hareket etmiş olması gerektiği, kanıtlanmak istenen olayın doğruluğunun veya gerçekliğinin koşul olmadığı, failin iyi niyetle bu olayın doğruluğuna inanmasının yeterli olduğu görüşündedir.<sup>359</sup>

<sup>355</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/07/2013 tarihli ve 11275-10959 sayılı kararı.

<sup>356</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/09/2020 tarihli ve 2636-4458 sayılı kararı.

<sup>357</sup> Yargıtay 11. CD'nin 30/04/2015 tarihli ve 4655-25893 sayılı kararı.

<sup>358</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6447.

<sup>359</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/12/2015 tarihli ve 8662-32073 sayılı kararı.

### C. Sahtecilik Suçlarında Özel İçtima Kuralı (TCK. m. 212)

TCK'nın 212. maddesine göre sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur. Yukarıda belirttiğimiz gibi sahtecilik suçuna konu belgenin bir başka suç işlenirken kullanılması halinde hangi içtima kuralının uygulanacağı hususu 765 sayılı TCK döneminde tartışmalıydı ve bu konuda açık bir hüküm mevcut değildi. İşte kanun koyucu bu tartışmaların önüne geçebilmek amacıyla özel bir düzenleme öngörmüştür. Buna göre artık sahteciliğe konu belgenin sahtecilikten farklı bir suçun işlenmesi sırasında kullanılması durumunda hem sahtecilik suçundan hem de ilgili suçtan ayrı ayrı cezaya hükmolunacaktır.

Anılan maddede sahte resmî veya özel belgenin başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılmasından bahsedildiğinden, madde sahtecilik suçları açısından uygulama alanı bulacaktır. Bunun yanında kanaatimizce anılan hükmün resmî veya özel belgede sahtecilik suçlarına yollama yapan suç tiplerinde de uygulanmalıdır. Bu anlamda TCK'nın 212. maddesi, TCK'nın 209. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen açığa imzanın kötüye kullanılması suçu ile TCK'nın 210. Maddesinde düzenlenen suçlar bakımından da uygulama alanı bulabilecektir. Zira anılan maddelerdeki suçlar esasında özel belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktalarken kanun koyucu bu suçlara konu belgelere verdiği önem nedeniyle, bu suçları özel olarak düzenlemiştir. Nitekim bu şekilde düzenlemeler olmasaydı da maddelerde yer alan eylemler koşulları olduğu takdirde özel belgede sahtecilik suçuna vücut verebileceklerdi.

Yukarıda ele alınan resmî ve özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçları bir sahtecilik suçu olarak düzenlenmediklerinden, bu suçlar açısından TCK'nın 212. maddesi uygulanmayacak, bu suçlara konu belgelerin başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılması durumunda genel içtima kurallarına göre uygulama yapılacaktır. TCK'nın 212. maddesinde düzenlenen içtima kuralının uygulanabilmesi için sahte bir resmî veya özel belge bulunmalı ve bu belge başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılmalıdır.

Yargıtay sahte kira sözleşmesi kullanılarak dolandırıcılık suçunun işlendiği somut olayda TCK'nın 212. maddesinin uygulanması, her iki suçtan da da ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiğini ifade etmiştir.<sup>360</sup> Yüksek mahkeme sahte nüfus cüzdanı

<sup>360</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/12/2015 tarihli ve 25571-32238 sayılı kararı.

ile bankaya müracaat edilerek kredi alınması;<sup>361</sup> sahte sürücü belgesi kullanılarak hakkında soruşturma yapılmasını engellenmesi amacıyla kimliği hakkında yalan beyanda bulunulması;<sup>362</sup> şeklindeki somut olaylarda hem sahtecilik suçundan hem de ilgili suçtan ceza verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Yargıtay CGK, bir kararında TCK'nın 212. maddesinin sadece TCK'da düzenlenen suçlar açısından uygulama alanı bulabileceğini, Bankacılık Kanununda düzenlenen bankacılık zimmeti suçu bakımından anılan maddenin uygulanamayacağını vurgulamıştır.<sup>363</sup> Genel Kurul, kararını özetle TCK'nın 5. maddesi hükmünün sadece genel hükümler bakımından uygulanabileceği, özel hükümler bakımından bu maddenin uygulanamayacağı ve nitelikli banka zimmeti suçunun unsuru olan sahtecilik suçunun bu suçun içerisinde erimesi gerektiği gerekçelerine dayandırmıştır. Doktrinde Yargıtay'ın bu görüşü eleştirilmiş ve bu hükmün, sahte belgenin hangi kanunda düzenlenirse düzenlensin herhangi bir suçun icrası sırasında kullanılması halinde uygulanabilir nitelikte olduğu savunulmuştur.<sup>364</sup> Kanaatimizce de madde metninde ve gerekçesinde, maddenin sadece TCK'da düzenlenen suçlar açısından geçerli olacağına dair hiçbir ibare veya ima yoktur. Maddede başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılan sahte belgeden bahsedilmekte ve bu durumda sahtecilikten de ayrıca ceza verileceği vurgulanmaktadır. Bu nedenle sahte belge kullanmak suretiyle işlenen, TCK'da veya özel kanunlarda yer alan bütün suçlarda, özel içtima hükmü olan bu düzenlemeye göre hareket etmek gerekecektir.

Yargıtay CGK başka bir kararında da TCK'nın 212. maddesine göre, sahte belgenin başka bir suçun işlenmesinde kullanılması durumunda, failin hem sahtecilik, hem de belgenin kullanıldığı suçtan dolayı sorumlu tutulacağı, anılan maddenin sahte belgenin sahtecilik dışında başka bir suçta kullanılması durumunu ifade ettiği, madde anlatımından sahte belgenin başka bir sahtecilik eyleminde kullanılması durumunda diğer sahtecilik suçundan da ayrıca ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmanın mümkün olmadığı ifadelerine yer vererek, oluşturduğu sahte resmî belgeyi kullanarak özel belgede sahtecilik suçunu gerçekleştiren fail hakkında TCK'nın 212. maddesinin uygulanmaması gerektiğini savunmuştur.<sup>365</sup> TCK'nın 212. maddesinde açıkça resmî veya özel belgenin *bir başka suçun işlenmesi* sırasında kullanılması halinde *hem*

<sup>361</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/04/2015 tarihli ve 7917-24437 sayılı kararı.

<sup>362</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/03/2014 tarihli ve 22512-5410 sayılı kararı.

<sup>363</sup> Yargıtay CGK'nın 06/04/2010 tarihli ve 38-79 sayılı kararı.

<sup>364</sup> Koca, Üzülmez, s. 701.

<sup>365</sup> Yargıtay CGK'nın 23/01/2018 tarihli ve 651-22 sayılı kararı.

*sahtecilik* hem de ilgili suçtan ayrı ayrı cezalandırılacağı belirtildiğinden, yani sahtecilik suçları dışında başka bir suçun işlenmesi hususu vurgulandığından, Yargıtay CGK'nın görüşüne katıldığımızı belirtmek isteriz. Ancak burada somut olayda genel içtima kurallarına göre yine aynı sonuca ulaşılacağı, biri diğerinin unsuru veya nitelikli hali olmayan resmî ve özel belgede sahtecilik suçlarının ayrı suçlar olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

#### I. VERGİ SUÇLARI

VUK'da parasal cezaları gerektiren vergi kabahatleri ile cezai yaptırım öngören vergi suçları ayrı olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu, vergi kanunlarına ağır aykırılık oluşturan ve kamu düzenini bozan bazı fiillerin ise ceza mahkemeleri tarafından yargılanması ve faillerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını öngörmüştür.<sup>366</sup> Bu bölümde vergi suçları genel hatlarıyla ele alınmış olup, vergi suçlarının, vergi kabahatleri ile farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Vergi suçu kavramının mevzuatta açık bir tanımı yapılmamıştır. Doktrinde ise; *“Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller”*<sup>367</sup>, *“vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranışlar bu hükümlerin ihlal edilmesi”*<sup>368</sup> şeklinde çeşitli tanımlamalara gidilmiştir.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliği<sup>369</sup> gözetildiğinde VUK’un Suçlar ve Cezaları başlıklı Üçüncü Bölümünde 359 ve devamı maddelerinde vergi suçlarının düzenlendiğini görmekteyiz. VUK’da düzenlenen bu eylemlerin suç oluşturduğu düşünüldüğünde, bunların unsurlarının belirlenmesi ve bu suçlara yaptırım uygulanması ceza muhakemesinin görevine girmektedir. Bu suçlara ilişkin yargılama, adli yargı mercileri olarak görev yapan ceza mahkemeleri tarafından vergi hukuku ve genel ceza hukuku kuralları doğrultusunda yapılmaktadır. Bu suçların, VUK’da düzenlenmesine rağmen, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun olarak TCK’nın uygulanması öngörülmüştür.<sup>370</sup> Hatta daha sonra ele alınacağı gibi, TCK’nın

<sup>366</sup> Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 10. Baskı, 2018, s. 179.

<sup>367</sup> Aziz Taşdelen, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara: Turhan Yayınevi, 2010, s.9,

<sup>368</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınları, 10. Baskı, 2017, s. 349.

<sup>369</sup> Vergi Ödevi Anayasamızın Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı Dördüncü Bölüm başlığı altında 73. maddesinde düzenlenmiştir.

<sup>370</sup> Mehmet Yüce, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Adalet Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, 2018, s.27.

5. maddesi gereğince, vergi suçları açısından TCK'nın genel hükümleri öncelikle uygulanacaktır.

VUK'un 359 ve devamı maddelerinde vergi suçları; vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini yapma ve vergi kaçakçılığı suçları olarak sıralanmıştır. Bunun yanında VUK'un 243. ve devamı maddelerinde ekim ve sayım ilmühaberi düzenleme görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyetlerinin TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan maddede ekim sayım işlemlerini denetlememe suçunun yer aldığı söyleyebiliriz. Çalışmamızın esas konusunu VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları oluşturmakta olup, burada diğer vergi suçlarına ve kabahatlerine çok kısa olarak değinmek faydalı olacaktır.<sup>371</sup>

VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin düzenleme şu şekildedir: *“Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, Vergi Kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak bu kişiler görevinden ayrılrsa dahi devam eder.”*

VUK'un 362. maddesi ise; VUK'un 5. maddesine aykırı davranışların, TCK'nın 239. maddesine göre cezalandırılacağı düzenlemesini içermektedir. TCK'nın anılan hükmünde yer alan “ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu” yaptırım olarak bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası öngörmüştür. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun yaptırımı konusunda atıf yapılan TCK'nın 239. maddesi ekonomik sanayi ve ticarete ilişkin suçlar başlığı altında düzenlenmiştir. Bu anlamda bu suçun korumaya çalıştığı hukuksal değer ekonomik ve ticari yaşamı korumak veya VUK'un 5. maddesinde sayılan kişilerce vakıf olunan maddede belirtilen sırların açıklanması ile meydana gelecek tehlikeyi önlemek olduğu söylenebilir.

<sup>371</sup> VUK'da düzenlenen vergi suçları ve kabahatlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Musafa Özen, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.



VUK'un 363. maddesinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçuna yer verilmiştir. Anılan düzenlemeye göre *“bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır.”* VUK'un 6. maddesinin son fıkrasında ise; *“vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar”* hükmü yer almaktadır.

TCK'nın 257. maddesinde yer verilen görevi kötüye kullanma suçu açısından bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür. Bu suç ile korunmak istenen menfaatin, TCK'nın 257. maddesi ile paralel olarak kamu idaresinin güvenilirliği olduğunu söyleyebiliriz.

VUK'da yer almakla birlikte, Vergi Suçları ve Cezaları başlığı altında bulunmayan bir vergi suçunun var olduğunun da kabul edilmesi gerekir. Nitekim VUK'un 243. maddesine göre zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. VUK'un 244. maddesinde ise bu şekilde ekim ve sayım beyanında bulunan çiftçilere muhtar ve ihtiyar heyetlerince bir ekim ve sayım ilmi haberi verileceği düzenlemesi yer almaktadır. Nihayet aynı kanunun Ücret ve Sorumluluk başlıklı 246. maddesinin 2. fıkrasında ekim ve sayım işlemleri ile ilgili 244. maddedeki görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi kabahatlerini, vergi kanunlarında yer alan ve cezai yaptırımlar değil idari yaptırımlar<sup>372</sup> öngörülmüş, kanuna aykırı fiiller olarak tanımlayabiliriz.<sup>373</sup> Vergi kabahatleri için kanunda öngörülen yaptırımların özgürlüğü bağlayıcı cezalar olarak değil, idari para cezası olarak öngörüldüğünü görmekteyiz. Vergi kabahatinin kasten

<sup>372</sup> İdari ve cezai yaptırımların karşılaştırılmasına yönelik bkz. Ferhat Yıldız, İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt:9, Sayı:95, Temmuz 2014, s. 87-94.

<sup>373</sup> Vergi kabahatleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Altan, Rençber, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, İstanbul Arşivi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

işlenmesi zorunlu değildir. Kişi vergi kabahatini taksirle hatta ihmali bir davranışla bile işleyebilir.<sup>374</sup>

VUK'ta vergi kabahatlerinin, vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak ikiye ayırabiliriz. VUK'un 341. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Vergi ziyayı kabahati kavramını da mükellef veya vergi sorumlusu tarafından VUK'un 341. maddesinde belirtilen şekillerle vergi ziyasına neden olması olarak tanımlamak mümkündür.<sup>375</sup>

VUK'un 341. maddesinin 2. fıkrası gereğince; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının şekli ve usuli hükümlerine uyulmaması şeklinde tanımlanabilir. Anılan kabahatin işlenmiş olması için kanunlardaki şekle ve usule uyulmaması yeterlidir. Ayrıca hareketin vergi ziyasına sebebiyet vermesi aranmaz. VUK'da 1. ve 2. derece usulsüzlükler olmak üzere ikili bir ayırım kabul edilmiştir. VUK'un 352. maddesinde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler sınırlı sayıda olmak üzere sayılmıştır. VUK'un 353 ve devamı maddelerinde ise genel usulsüzlük kabahatlerinden ayrı olarak özel usulsüzlük halleri fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, damga vergisinde özel usulsüzlük, bilgi vermekten çekinme ile VUK'un muhafaza ve ibraz ödevlerine aykırı davranılması olarak düzenlenmiştir.

## II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Vergi kaçakçılığı suçları açısından doktrinde çeşitli tanımlamalar getirilmeye çalışılmıştır. Nitekim Özcan analitik ve sentetik yaklaşım metotlarıyla bir tanımlama yapmaya çalışmış ve bunlardan ilki olan analitik yaklaşımda vergi kaçakçılığı suçlarının bazı vergiler için özel olarak oluşturulmuş suç tipleri şeklinde orta çıktığı ve söz konusu fiillerin açık ve net bir biçimde tanımlanması yoluna gidildiği; yasa

<sup>374</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s.493.

<sup>375</sup> Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s.162.

koyucuların daha çok tercih ettiği sentetik yaklaşımda ise, vergi kaçakçılığı suçlarının genel bir şekilde suç teşkil eden fiilin ayrıntıların yer verilmediği bilgilerini verdikten sonra; Türk hukukunda kanun koyucunun bu anlamda karma bir anlayışı benimsediğini savunmuştur.<sup>376</sup>

Yine dar anlamda ve geniş anlamda vergi kaçakçılığı ayrımı yapılarak da bir tanımlama yoluna gidilmiştir. Vergi kaçakçılığı dar anlamıyla, vergi kanunlarını uygulamakla mükellef bulunan idarenin aldığı tedbirlerin ihlal edilerek vergi ödememek veya az vergi ödemek olarak tanımlanmıştır.<sup>377</sup> Geniş anlamda vergi kaçakçılığı ise, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak olarak ifade edilmiştir.<sup>378</sup> Bu anlamda Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyanının suçun bir unsuru olarak yer almaması karşısında, kanun koyucu tarafından objektif anlamda vergi kaçakçılığı tanımlamasının esas alındığını söyleyebiliriz.

Doktrinde kabul gören ve bizimde benimsediğimiz tanımlamaya göre vergi kaçakçılığı vergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere verilen addır.<sup>379</sup>

Vergi kaçakçılığı suçları daha sonra tarihsel süreçte görüleceği üzere geçmişte büyük ölçüde vergi ziyaı kabahatiyle birlikte anılmış ve zarar unsuru vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için şart olarak kabul edilmiştir. Ancak VUK'un 359. maddesinin yürürlükteki halinde vergi kaçakçılığı suçlarının büyük bir çoğunluğu tehlike suçu görünümünü almış ve suç sonucunda vergi ziyaı oluşması şartı kaldırılmıştır. Bu anlamda vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki temel farklılık vergi ziyaı kabahatinde vergi ziyaı yaratılması kabahatin varlığı açısından mutlaka aranırken, vergi kaçakçılığı suçunda böyle bir netice aranmaz.<sup>380</sup>

<sup>376</sup> Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınevi, Nisan 2015, s. 95-96.

<sup>377</sup> F. Mete Öcal, Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.36-37.

<sup>378</sup> Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s.92; Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993, s.11.

<sup>379</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006, s. 241. Nitekim Şenyüz ve Yüce de Bayraklı'nın anılan tanımlamasını benimsemişleridir. Şenyüz, s. 400; Yüce, s. 30.

<sup>380</sup> Şenyüz, s. 400.

VUK'un 359. maddesi "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığını taşımakta olup, maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları şu şekilde sıralanabilir:

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgeleri Hazine ve Maliye<sup>381</sup> Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak, bu belgeleri kullanmak.
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, 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 engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek, 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

---

<sup>381</sup> Mevzuatta Maliye Bakanlığı olarak geçen ifadeler, anılan bakanlık günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı ismini aldığından çalışma boyunca bu ad kullanılmıştır.

iletmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletmesine sebebiyet vermek.

Doktrinde maddede tek bir vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği, maddede belirtilen fiillerin, vergi kaçakçılığı suçunun farklı hareketlerini oluşturduğu;<sup>382</sup> maddede yer alan suçların 3 farklı bent şeklinde düzenlendiği, her bir bent için de ayrı ceza öngörüldüğü ve bu nedenle her bir bendin ayrı ayrı suçlara vücut vereceği<sup>383</sup> ve son olarak da maddede biri iki alt bentten ibaret olmak üzere üç ayrı bentte dört ayrı suçun düzenlendiği<sup>384</sup> görüşleri dile getirilmiştir.<sup>385</sup> Nitekim Yargıtay da bentlerde düzenlenen her bir hareketin, düzenleme ve kullanma şeklinde belirtilen hareketlerin dahi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğu görüşündedir.<sup>386</sup>

Kanaatimizce yukarıda sıraladığımız toplam on hareket de on farklı suçu oluşturmaktadır. Kanun koyucunun farklı hareketleri aynı bent içerisinde düzenleme gerekçesinin, bu suçlara verilen cezanın, dolayısıyla bu suçların ihlal düzeyinin aynı olması anlamına geldiği kanaatindeyiz. Örneğin maddede TCK'daki belgede sahtecilik suçları açısından aynı anlama geldiğini söyleyebileceğimiz, sonuç itibarıyla hepsini sahteciliğin çeşidi olarak niteleyebileceğimiz muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ile sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının farklı bentlerde düzenlendiği görülmektedir. Bu durum dahi kanun koyucunun amacının aynı nitelikteki eylemleri değil, aynı cezayı gerektiren eylemleri bir arada düzenlemek olduğunun kanıtıdır.

Anılan görüşümüz Yargıtay'ın kararlarıyla büyük ölçüde örtüşmekle birlikte, yüksek mahkemenin yukarıda belirttiğimiz 10 hareketin<sup>387</sup> kendi içerisinde dahi farklı suçları oluşturduğu düşüncesinden ayrıldığımızı belirtmeliyiz. Zira Yargıtay sahte belgenin veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve kullanılmasının dahi ayrı suçları oluşturduğunu savunmaktadır.<sup>388</sup> Mahkemenin bu düşüncesi, anılan eylemlerin somut olayda tek bir kişi üzerinde birleşmeyeceği kabulünden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de uygulamada çoğunlukla fail kullanmak istediği sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi başka bir kişiden temin

<sup>382</sup> M. Kamil Mutluer, N. Nilah Dayanç, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 181.

<sup>383</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 10; Özcan, s. 99.

<sup>384</sup> Şenyüz, s. 406-415; Yüce, s. 34. Donay, s. 126-142.

<sup>385</sup> Anılan görüşlerin maddenin ç bendindeki suçu kapsamadığını, anılan bendin 30/04/2021 tarihli 31470 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girdiğini hatırlatmamız gerekir.

<sup>386</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/04/2021 tarihli ve 2147-4077 sayılı kararı.

<sup>387</sup> Yargıtay'ın maddenin ç bendindeki hareketler ile ilgili henüz bir kararını tespit edemediğimizden, Yüksek Mahkemenin geriye kalan hareketler ile ilgili bu görüşü savunduğunu söyleyebiliriz.

<sup>388</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/04/2021 tarihli ve 8976-3902 sayılı kararı.

etmek durumunda kalmaktadır. Buna rağmen somut olayda nasıl olacağını tahayyül edememekle birlikte düzenleme ve kullanma hareketlerinin tek bir kişi üzerinde birleşmesi durumunda, tıpkı belgede sahtecilik suçlarında olduğu gibi tek suç oluşacağı görüşündeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçları tarihsel gelişim içerisinde farklı isimler ve yaptırımlar altında düzenlenmiş olup, suçun unsurlarının ve özellikle yaptırımının belirlenmesinde suç tarihinin ve düzenlendiği mevzuat hükmünün tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle bu başlık altında öncelikle vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişim içerisinde hangi kanunlarda düzenlendiğine kısaca değinilecek ve sonra vergi kaçakçılığı suçunun unsurları yargı kararları ve doktrin görüşleri içerisinde ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

## A. Tarihçe

Osmanlı Devleti'nde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ilk düzenleme 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi ile getirilmiştir.<sup>389</sup> Nizamnamede çalışanların vergileri işletme sahiplerine tebliğ edildikten sonra verginin zamanında ödenmemesi durumunda işletme sahibine uygulanacak yaptırımlar 13. maddede belirlenmiştir.<sup>390</sup>

Cumhuriyet döneminde 5432 sayılı VUK<sup>391</sup> yürürlüğe girene kadar, vergi suç ve cezalarının toplu olarak yer aldığı bir kanun bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun tanımında 5432 sayılı VUK'un yürürlüğe girdiği 01/01/1950 tarihinden itibaren geçen elli yıllık zaman içinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.<sup>392</sup>

Nihayet 5432 sayılı Kanunun 324 ila 328. maddeleri arasında vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile 324. maddede sayılan şekillerde vergi ziyama sebebiyet vermek vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmıştır.<sup>393</sup>

<sup>389</sup> Temettü Vergisi Nizamnamesi, Düstur, 1. Tertip, c. VIII, s. 658-664, 25 Safer 1324, 4 Nisan 1907. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67> Erişim tarihi: 09/04/2020.

<sup>390</sup> Mert Cemal Aygün, Osmanlı Devleti'nde Kazancın Vergilendirilmesi Teşebbüsleri (1907-1914), (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tarih Anabilim Dalı, İstanbul, 2019, s. 57.

<sup>391</sup> 15.06.1949 tarihli 7233 numaralı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>, E.T.: 18/12/2020

<sup>392</sup> Oktar, s. 361.

<sup>393</sup> Kanunun 324. maddesinde vergi kaçakçılığı olarak düzenlenen eylemler şu şekilde sayılmıştır: 1. Çift defter kullanmak; 2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak; 3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek; 4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sabitelerini yok ederek yerlerine başka yapıtlar koymak veya hiç yapıtlar koymamak; 5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak; 6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek veya gizlemek; 7. Bir takvim yılı içinde üçten fazla muameleye ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2 500 lirayı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin % 10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komisyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu

Kanunun 325. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımını olarak para cezası öngörülmüştür. Vergi mükellefi veya sorumlusunun bu fiilleri gerçekleştirdiğinin tespit edilmesi halinde dahi ceza verilmesi takdir komisyonunun bu yönde kararı bulunması şartına bağlanmıştır.<sup>394</sup> Vergi kaçakçılığıyla ilgili devam eden maddelerde vergi kaçakçılığına iştirak, teşvik ve yardım hususları düzenlenmiştir.

5815 Sayılı Kanun'la<sup>395</sup> 5432 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılmış, vergi kaçakçılığıyla ilgili 324 ve 325. maddeler de bu düzenlemelerden nasibini almıştır. Bu değişikliklere göre 324. maddede vergi kaçakçılığı sayılan eylemler 4 bent halinde yeniden sayılmıştır ve kasıt unsuru aranmayacağı belirtilmiştir.<sup>396</sup> Yapılan değişiklik ile ilk defa hileli vergi suçuna teşebbüs suçu düzenlenmiş ve teşebbüse hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını getirilmiştir. Pişmanlık hükümleri kaldırılarak kasıt bulunmaksızın vergi kaçakçılığı sayılan haller kanuna dahil edilmiştir. Kanunun 324. maddesinde yer verilen "*Beyannamede eksik ya da hakikate aykırı bildirimde bulunmak*" fiili buna örnek olarak gösterilebilir. 6094 sayılı Kanunla<sup>397</sup> 5432 sayılı Kanunun 324. maddesinde değişikliğe gidilmiş, daha önce kaldırılan pişmanlık hükümleri tekrar getirilmiştir.<sup>398</sup>

Nihayet bugün de yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK<sup>399</sup> 1961 yılında kabul edilmiş ve 344. maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna yer vermiştir. Kanunun ilk halinde kaçakçılık mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış, 3 bent halinde sayılmış ve ceza olarak da para cezası

---

kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede (göstermemek ,(hasılâtın defter veya beyannamede birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmayanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır). 8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).

<sup>394</sup> F. İsmail Hakkı AYDOĞDU, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s.28.

<sup>395</sup> 24.07.1951 tarihli 7866 numaralı R.G'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7866.pdf> , E.T.: 18/12/2020.

<sup>396</sup> Değişikliğe göre vergi kaçakçılığı sayılan haller şunlardır: 1 - Beyannamede noksan veya hakikate aykırı bildirmede bulunulması (verilen beyannamede hiç beyanda bulunulmaması veya 30 uncu maddenin 2 v e 3 üncü fıkralarındaki sebeplerle beyannamede bildirilen miktardan fazla resen takdir edilen matrah da noksan beyan hükmündedir) ; 2 - Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmayan vergilendirmelerde , hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya hakikat e aykırı beyanda bulunulması; 3 - Vergilendirme dönemi geçtiği halde iş ve teşebbüsün veya beyan esasın a dayanan vergilerde muafliktan mükellefiyete intikal hallerinin vergi dairesinin ittlalı haricinde bırakılması (kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı il e sabit işyeri olan esnafta , vergilendirme dönemi yerine tarh zamanı nazara alınır); 4 - Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe uymayan şekilde tanzim edilmiş vesikadan faydalanılması.

<sup>397</sup> 08.07.1953 tarihli 8452 numaralı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8452.pdf> E.T.: 18/12/2020.

<sup>398</sup> Değişikliklere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Şerafettin Aksoy, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. M. Orhan Dikmen'e Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1989/1990, s.41-52.

<sup>399</sup> 10.01.1961 tarihli 10703-10705 numaralı Resmî Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf> E.T.: 18/12/2020.

öngörülmüştür. 2365 sayılı Kanunla<sup>400</sup>; 344. madde yeniden düzenlenmiş; kaldırılan “hileli vergi suçu” başlıklı 357. maddedeki fiillere bu maddede yer verilmiş; vergi ziyana neden olunması halinde vergi kaçırmak kastının varsayılacağı; ancak ilgililerin, kastlarının bulunmadığını yargı mercilerinde ispat edebilecekleri yolunda hüküm eklenmiştir. 358. maddeye de yeni fiiller dahil edilerek suçun kapsamı genişletilmiştir. “Hileli Vergi Suçunda Ceza” başlıklı 359. madde “Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası”, “Hileli Vergi Suçuna Teşebbüs Cezası” başlıklı 363. madde, “Kaçakçılığa Teşebbüs Cezası” olarak değişmiştir.<sup>401</sup> Bu değişiklik ile birlikte vergi ziyayı şartına bağlı bir vergi suçu ortaya çıkmıştır.

3505 sayılı Kanunla<sup>402</sup>, VUK’un 358. maddesine bir bent eklenerek VUK uyarınca düzenlenmesi veya tutulması zorunlu belgeleri izinsiz basmak ve bu belgeleri kullanmak fiilleri vergi kaçakçılığına teşebbüs olarak sayılmıştır.<sup>403</sup> Ayrıca 359. Maddeye bir fıkra eklenerek “*Ancak hapis cezasının paraya çevrilmesine hüküm olunması halinde, para cezası tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır*” düzenlemesi getirilmiştir.<sup>404</sup> 4008 sayılı Kanunun 13. maddesiyle VUK’un 344. maddesinin 1. fıkrasına ve bentlerin önüne ispat külfetinin aidiyeti ve kastın varlığının kabulü ile ilgili birer cümle eklenmiş “vergi kanunlarına göre tutulması mecburi defterleri tutmamak” ve “bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek” fiilleri birinci bent kapsamına alınarak suç sayılmışlardır.<sup>405</sup> 4108 Sayılı Kanun<sup>406</sup> ile VUK’un 344. maddesinde önemli değişikliklere gidilmiş, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek” fiilleri çıkartılmış, yaptırımlarda değişiklikler getirilmiş, idari birimlerin tespit ettikleri vergi kaçakçılığı suçlarını doğrudan doğruya Cumhuriyet savcısına gönderme yetkileri kabul olunmuştur.<sup>407</sup>

<sup>400</sup> 31.12.1980 tarihli 17207 mükerrer numaralı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17207\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17207_1.pdf) E.T.: 18/12/2020.

<sup>401</sup> Nuri Ok, Ahmet Gündel, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.16.

<sup>402</sup> 10.12.1988 tarihli 20015 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20015.pdf> E.T.: 18/12/2020.

<sup>403</sup> Ok, Gündel, s.16.

<sup>404</sup> Adnan Çavuş, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Beta Yayınevi, 1. Bası, 2016, s. 38.

<sup>405</sup> Ok, Gündel, s.16.

<sup>406</sup> 02.06.1995 tarihli 22301 numaralı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22301.pdf> E.T.: 18/12/2020.

<sup>407</sup> 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi VUK’da yer alan vergi suçlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan Türkal; Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, Yıl 2010, s. 45-83.



Nihayet 4369 sayılı Kanunla<sup>408</sup> yapılan köklü değişikliklerle<sup>409</sup> vergi kaçakçılığına teşebbüs suçuna ilişkin özel düzenleme olan VUK'un 358. maddesi kaldırılmış ve VUK'un 359. maddesi "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları" başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi ziyayı bir kabahat olarak 344. maddede yeniden düzenlenmiş ve yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyayı suçun bir unsuru olmaktan çıkartılmıştır. 360. maddede vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak düzenlenmiştir. Mahkemelerin görevlerine giren suçlar ile cezaların türü ve sürelerinde değişiklik yapılmıştır. Pişmanlık cezasını kaldıran bir neden olarak 359. maddeye eklenmiştir.

2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi ziyayı ile büyük ölçüde örtüşen vergi kaçakçılığı suçu kavramı, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle aynı isimle korunmasına rağmen içeriğinin değişmesi sebebiyle kavramsal bir karmaşanın ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Nitekim Şenyüz'e göre de; *"kaçakçılık suçunun fiilleri vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikteki fiillerine yabancı değildir. Hareket düzeyinde kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahatinin fiilleri neredeyse tama yakın düzeyde örtüşmektedir. Temel farklılık vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyayı yaratılması kabahatin varlığı açısından mutlaka aranırken kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmaz."*<sup>410</sup>

5728 sayılı Kanunla<sup>411</sup> yapılan değişikliklerle VUK'un 359. maddesi büyük oranda bugünkü halini almıştır ve nihayet 7318 sayılı Kanunla maddeye (ç) bendi eklenerek yeni bir vergi kaçakçılığı suçu ihdas edilmiştir.

## **B. TCK'nın Genel Hükümleri ile VUK'un 359. maddesi Arasındaki İlişki**

Vergi kaçakçılığı suçları, özel bir kanunda yer alan suç çeşididir ve bu anlamda TCK'nın özel hükümler kısmında yer alan herhangi bir suçtan farklı değildir. Burada VUK'da yer alan ve VUK'un 359. maddesi açısından da uygulama alanı bulabilen, genel hükümlere ilişkin bir düzenlemenin durumunun, TCK'nın genel hükümleri karşısında ne halde olacağını ele almaya çalışacağız.

<sup>408</sup> 29.07.1998 tarihli 23417 mükerrer numaralı R.G'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf) E.T.: 18/12/2020.

<sup>409</sup> Gerçekten 331. maddeden 376. maddeye kadar 45 maddeden oluşan mükerrer ve ek maddelerle birlikte toplam 62 maddeyi bulan bu kitabın %60'ı yani, 37 maddesi, kaldırılmış veya değiştirilmiştir. Bekir Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?, Yaklaşım Dergisi, Ekim, 2001, Sayı: 106.

<sup>410</sup> Şenyüz, s. 399-400.

<sup>411</sup> 08.02.2008 tarihli 26781 numaralı R.G'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080208-1.htm> E.T.: 18/12/2020.

Vergi kabahatleri, suç ve cezaları konusunda, 8 Şubat 2008 tarih ve 26781 numaralı R.G’de yayımlanan 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la VUK’da düzenlenen bazı kabahatlerin, suç ve cezaların, yeni çıkan TCK ve Kabahatler Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır.<sup>412</sup> Buna rağmen anılan kanunlar arasında çelişkilere yol açabileceği söylenen bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Şimdi bu hususlara değinmeye çalışacağız.

765 sayılı TCK’nın 10. maddesi, bu kanundaki hükümlerin hususi ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da uygulanır kuralını içermekteydi. Bu nedenle 765 sayılı Kanun döneminde bir sorunla karşılaşılmadığını, VUK’da yer alan düzenlemelerin TCK’daki hükümlerin önüne geçtiğini söyleyebiliriz. Örneğin 4369 sayılı Kanunla getirilen değişiklikten önce yürürlükte bulunan, VUK’un 358. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığına teşebbüs suçuna ilişkin düzenleme, 765 sayılı Kanunda yer alan teşebbüse ilişkin genel hükümlerin önüne geçmiş ve öncelikle uygulanmıştır.

Nihayet TCK’nın 5. maddesinin yürürlüğe girmesiyle birlikte 765 sayılı Kanuna göre farklı bir durum ortaya çıkmıştır. Anılan madde bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır düzenlemesini içermektedir. Bu düzenlemenin 765 sayılı TCK dönemindeki muadil hükümden farklı olarak özel norm niteliğindeki genel hükümleri devre dışı bıraktığı görülmektedir.<sup>413</sup>

Buna rağmen Yargıtay CGK bir kararında zamanaşımı süresinin başlamasında TCK’nın genel hükümleri karşısında Askeri Ceza Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağına hükmetmiştir.<sup>414</sup> Yargıtay CGK’nın kararına katılmadığımızı, TCK’nın 5. maddesinin yürürlüğe girmesinden sonra, özel kanunlarda ceza hükmü içeren düzenlemeler ile ceza özel kanunlarında TCK’nın genel hükümlerine aykırı olan hiçbir hüküm uygulanmaması gerektiğini belirtmek isteriz.<sup>415</sup>

Bu düzenlemeden sonra VUK’da, TCK’nın genel hükümlerinde düzenlenen bir hususun yer alması durumunda hangi kanunun uygulanacağı tartışması gündeme

<sup>412</sup> Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 33. Baskı, s. 96.

<sup>413</sup> İbrahim Nihat Bayar, Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Mali Akademi Yayınları, Haziran, 2013, s. 77.

<sup>414</sup> Yargıtay CGK’nın 25/05/2010 tarihli ve 44-124 sayılı kararı.

<sup>415</sup> Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 121.

taşınmıştır. TCK'nın 5. maddesinin açık lafzı, madde gerekçesindeki ifadeler ile 765 sayılı Kanundaki düzenleme bir bütün olarak değerlendirildiğinde, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin, VUK'da düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın TCK'nın genel hükümleri uygulanmasının zorunlu olduğu görüşünderiz.<sup>416</sup> Şimdi bu bilgiler ışığında VUK'da, vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanabilecek bir genel hükmün bulunup bulunmadığına bakacağız.

VUK'un 371. maddesinde vergi ziyayı kabahetleri açısından pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlenmiş ve maddede belirtilen şartlar gerçekleştiğinde vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceği vurgulanmıştır. VUK'un 359. maddesinde ise; aynı kanunun 371. maddesinde yer alan pişmanlık koşullarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bilgi verenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Bu anlamda 371. maddedeki koşulları sağlayan mükellef hakkında, 359. maddedeki suçlardan birisini işlese dahi cezaya hükmolunmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık ve ıslaha ilişkin özel bir düzenleme niteliğinde olan bu hükmün, TCK'nın 5. maddesindeki açık düzenleme karşısında geçerli olmayacağı, TCK'nın pişmanlığa ilişkin genel hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşünderiz.<sup>417</sup> Buna rağmen doktrinde kabul edildiğini söyleyebileceğimiz görüşe göre VUK'un 371. maddesinin vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanmasında bir engel yoktur.<sup>418</sup> Yargıtay da birçok kararında VUK'un 371. maddesinin vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanabilir nitelikte olduğunu vurgulamıştır.<sup>419</sup> Yüksek mahkemenin en azından TCK'nın 5. maddesi karşısında neden anılan hükmü uyguladığını, TCK'da düzenlenen pişmanlık kurumuyla çelişen düzenlemeler olup olmadığını tartışmasını beklerdik. Nitekim Yargıtay 19. Ceza Dairesi benzer birçok kararında TCK'nın 44. maddesinde "işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır." hükmüne yer verilmesi, aynı Kanunun 5. maddesinde ise "...bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" düzenlemesini içermesi karşısında; bir fiil ile oluşan birden fazla farklı suçun TCK dışında ceza hükmü içeren özel kanunlarda da yer almasının "fikri içtima" hükümlerinin uygulanmasına engel olmadığı görüşünü dile getirmiş ve

<sup>416</sup> Aynı görüş için bkz. Karaaslan, s. 118; Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 120.

<sup>417</sup> Aynı görüş için bkz. Mehmet Karaaslan, *Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*, TBB Dergisi, Sayı:64, Yıl:2006, s. 141.

<sup>418</sup> Oktar, s. 392; Karakoç, s. 588 vd.

<sup>419</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/06/2020 tarihli ve 818-3156; 30/09/2019 tarihli ve 7251-6784 sayılı kararları.

özel kanunlarla TCK'da yer alan genel hükümler arasındaki ilişkiyi tartışmıştır.<sup>420</sup> Nihayet VUK'un 360. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarında iştirake ilişkin özel bir düzenleme getirilmiştir. Burada anılan hükmün iştirake ilişkin bir genel hüküm niteliğinde olmadığı, vergi kaçakçılığı suçunun cezayı azaltan bir nitelikli hali olduğu görüşünde olduğumuzu ve ilgili başlık altında anılan hususu tartışacağımızı belirtmekle yetinelim.

Vergi hukuku ile ceza hukukunun yöneldikleri amaçların birbirlerinden çok farklı olması sebebiyle vergi hukuku zamanaşımı ile ceza hukuku zamanaşımının karşılaştırılmasında ileri gidilmemesi gerekli olmakla birlikte konumuzla ilgili olan vergi ceza hukukundaki zamanaşımı ile genel ceza hukuku arasındaki zamanaşımı arasında yakın bir ilişki vardır.<sup>421</sup> Vergi kaçakçılığı suçlarında dava ve ceza zamanaşımı süreleri belirlenirken TCK'nın 5. maddesi gereği olarak TCK'nın zamanaşımına ilişkin genel hükümleri uygulanacaktır.<sup>422</sup> Bu anlamda TCK'da yer alan "dava zamanaşımı" ve "ceza zamanaşımı" hükümleri, söz konusu vergi suçları bakımından uygulama alanı bulur.<sup>423</sup> Yargıtay da yerleşmiş içtihatlarında vergi kaçakçılığı suçlarında zamanaşımı süresini, suç tarihine göre failin lehine olacak şekilde 765 veya 5237 sayılı TCK'nın ilgili hükümlerine göre belirlemektedir.<sup>424</sup>

### C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçları, VUK'un "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" kenar başlıklı 359. maddesinde birden fazla olacak şekilde düzenlenmiş olup, burada genel olarak vergi kaçakçılığı suçlarının tamamını kapsayacak şekilde suçun unsurlarına yer vermeye çalışacağız. Maddedeki suç tipleri farklı başlıklar altında ayrıca incelenecektir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının maddi 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.<sup>425</sup> Görüldüğü gibi VUK'un 359. maddesinde

<sup>420</sup> Yargıtay 19. CD'nin 04/11/2019 tarihli ve 28940-13537; 10/11/2020 tarihli ve 7949-14413 sayılı kararları.

<sup>421</sup> Eylem Baş, Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından Zamanaşımı Kavramı Üzerine Bir İnceleme, Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 459, C. 1, Ankara, s. 215.

<sup>422</sup> TCK'da zamanaşımı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Kubilay Taşdemir, Ceza Hukukunda Zamanaşımı, 2. Baskı, 2015.

<sup>423</sup> Baş, s. 226-227.

<sup>424</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/12/2020 tarihli ve 2045-7538; 02/07/2007 tarihli ve 2235-4572 sayılı karar.

<sup>425</sup> Serkan Açar, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, TBB Dergisi, Sayı: 57, Yıl: 2005, s. 280.

düzenlenen suçların konusunu çoğunlukla defter belge ve kayıtlar oluşturmaktadır. Bu nedenle VUK anlamında defter belge ve kayıtlara kısaca değinmek yerinde olacaktır. Yine her bir vergi kaçakçılığı suçu ele alınırken de ilgili suçun konusuna ayrıca değinilecektir.

Öncelikle VUK'un 359. maddesi anlamında belge defter ve kayıtlardan bahsedebilmek için bunların Vergi Kanunlarına göre oluşturulması gerekmektedir. Bunun yanında VUK'un 359. maddesinde sahte belgenin tanımlanmasının da bu belgelerin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belge kavramından farklı olduğunu vurgulama amacını taşıdığı kanaatindeyiz. Buna rağmen Bayar'a göre ceza hukuku bakımından belgenin varlığı için aranan tüm koşulların vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olup, vergi kaçakçılığı suçu için aranan belge koşulunda ek olarak, belgenin vergi kanunlarınca düzenlenmesi gerekliliği koşulu bulunmaktadır.<sup>426</sup>

Bu anlamda VUK'un 227 ve 243. maddeleri arasında düzenlenen üçüncü kısmı "Vesikalar" başlığını taşımaktadır. Bu anlamda bu maddeler arasında düzenlenen vesikalar, VUK'un 359. maddesi anlamında belge olarak kabul edilmelidir. Uygulamada en çok karşılaşılan belge türü ise VUK'un 229 ve devamı maddelerinde yer bulan faturalardır. VUK'un 171. maddesiyle başlayan ikinci kısmı "Defter tutma" başlığını taşımaktadır. Bu maddeler incelendiğinde VUK'da belirtilen kişi ve şirketlerin, bu kanunda belirlenen amaçlarla defter tutma yükümlülüğünde oldukları belirtilmiş, defter tutma esasları ayrı bölümler halinde düzenlenmiştir. İşte bu maddeler uyarınca tutulması zorunlu defterler VUK'un 359. maddesindeki bazı suçların da konusunu oluşturmaktadır. Bu defterler yevmiye defteri, defterikebir (büyük defter), envanter defteri, günlük kasa defteri, işletme defteri, sınai müesseselerin tutacağı defterler, banka-banker sigorta şirketlerini gider vergisi defteri, damga vergisi defteri, yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işleme defteri olarak sıralanabilir.

VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların konusunu kayıt ve kayıt ortamları kavramları da oluşturmaktadır. VUK'un 215. maddesi ve devamında yer verilen kayıtlarla ilgili şu hususlar önem arz edecektir:

---

<sup>426</sup> Bayar, s. 85.

- Kayıtların Türkçe olma gereği,
- Kayıtlarda Türk parası kullanma gereği,
- Kayıtların mürekkepli kalem veya makine ile yazılma gereği,
- Kayıtların muhasebe esaslarına uygun tutulma gereği,
- Kayıtlarda boş satır bırakmama gereği,
- Kayıtların zamanında yapılması gereği.<sup>427</sup>

Vergi kaçakçılığı suçlarının zarar veya tehlike suçu mu olduğu doktrinde tartışılmıştır. Bilindiği üzere zarar suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konuda bir zararın meydana gelmiş olması arandığı halde, tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi netice olarak yeterlidir.<sup>428</sup> Kanaatimizce yukarıda belirttiğimiz gibi 4369 sayılı Kanunla birlikte vergi ziyayı vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru olmaktan çıkartıldığından suçta zarar koşulu artık aranmayacaktır ve bu nedenle bu suçlar tehlike suçu görünümündedirler.<sup>429</sup> Nitekim Yargıtay da birçok kararında 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinde yapılan değişiklikle vergi ziyayı doğmasının suçun unsuru olmaktan çıkartıldığının da gözetilmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>430</sup> Yine yüksek mahkeme bir kararında defter ve belgeleri gizlemek suçu açısından hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana gelmediğinin kabul edilmesi gerektiği ifadelerine yer vermiştir.<sup>431</sup>

## 1. Maddi Unsur

Sahtecilik suçlarındaki başlıklandırmamıza sadık kalarak vergi kaçakçılığı suçlarının maddi unsurunu fail, mağdur ve fiil unsurları yönünden bu başlık altında ele almaya çalışacağız. Bunun yanında maddi unsur her bir suç çeşidi için ayrıca değerlendirilecektir.

---

<sup>427</sup> Bayar, s. 91-92.

<sup>428</sup> Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, 17. Baskı, s. 164.

<sup>429</sup> Aynı görüş için bkz. Bekir Baykara, Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul, 2008, s.365.

<sup>430</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/04/2018 tarihli ve 3597-3933 sayılı kararı.

<sup>431</sup> Yargıtay 11. CD'nin 12/06/2012 tarihli ve 10496-11400 sayılı karar.

## a. Fail

Vergi Usul Hukukunda tarafların sıfatları önem arz ettiği, çoğunlukla muhatapların mükellefler, tüzel kişi temsilcileri gibi özel birtakım kişiler olduğu<sup>432</sup> değerlendirildiğinde, vergi kaçakçılığı suçlarının failinin kim olduğu ve buna göre de bu suçların özgü suç olup olmadığı tartışılmıştır. Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında suçun failinin vergi mükellefi veya sorumlusu olduğu savunulmuştur.<sup>433</sup> Ancak, VUK'ta yer alan suçlar kamusal nitelikte olduğundan özel olarak düzenlenen hükümler dışında TCK'nın 5. maddesindeki ilkelere de tabi olur.<sup>434</sup>

Bu anlamda bizim de katıldığımız görüşe göre vergi kaçakçılığı suçları çoğunlukla vergi mükellefi ve sorumlusu tarafından işlense de bu suçun faili herkes olabilir.<sup>435</sup> Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç niteliğinde olmadığını, herkesin bu suçların faili olabileceğini söyleyebiliriz.<sup>436</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında vergi kaçakçılığı suçlarından birisi olan sahte fatura düzenleme suçunda failin şirket yetkilisi olmasının gerekmediğini, herkesin bu suçun faili olabileceğini açıkça vurgulamıştır.<sup>437</sup>

Vergi kaçakçılığı suçları, özellikleri gereği genelde şirketler bünyesinde oluşmakta ve bu durumda tüzel kişinin bu suçlardan sorumluluğunun ele alınması gerekmektedir. TCK'nın genel hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanması gerektiği konusunu yukarıda ayrı başlık altında incelemiştik. Bu anlamda konuya ilişkin TCK'da düzenleme olup olmadığına öncelikle bakılması gerekmektedir.

TCK'nın "Ceza sorumluluğunun şahsiliği" başlıklı 20. maddesine göre ceza sorumluluğu şahsidir ve kimse başkasının eyleminden dolayı sorumlu tutulamaz. Ayrıca anılan madde gereğince tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım değil ancak koşulları oluşur ise güvenlik tedbirleri uygulanır. Bu hükmün açıklığı karşısında vergi kaçakçılığı suçlarında da tüzel kişilerin cezai sorumluluklarının bulunmadığı

<sup>432</sup> VUK anlamında ehliyet konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Oytun Canyaş, Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet, TAAD, Yıl:5, Sayı:19, 2014, s. 355-414.

<sup>433</sup> Öner, *Vergi Hukuku*, s.180.

<sup>434</sup> Merve Tuba Rüzgar, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İzmir, 2017, s. 84. [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=DPTYuy3wRPq\\_qvCPSqUB6\\_ZZYME0qElbrN-NbArEt-uhRY-RVcX10cIuEA0ecGYt E.T: 03/01/2021](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=DPTYuy3wRPq_qvCPSqUB6_ZZYME0qElbrN-NbArEt-uhRY-RVcX10cIuEA0ecGYt E.T: 03/01/2021).

<sup>435</sup> Aynı görüş için bkz. Karaaslan, s. 121; Emre Burak Onat, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak, TBB Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 137, s. 323.

<sup>436</sup> Aynı görüş için bkz. Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 8-9.

<sup>437</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/06/2018 tarihli ve 4033-5878 sayılı kararı.

görüşündeyiz.<sup>438</sup> Nitekim VUK'un "Tüzel kişilerin sorumluluğu başlıklı" 333. maddesinde TCK'daki düzenlemeye paralel olarak "Bu Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" düzenlemesi yer almaktadır.

TCK ve VUK'daki, birbirleriyle paralel bu açık düzenlemeler karşısında vergi kaçakçılığı suçlarının faili, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiilleri gerçekleştiren gerçek kişilerdir. TCK'nın 20. maddesi anlamında tüzel kişilerle ilgili ancak güvenlik tedbirlerine hükmolunabilecektir.<sup>439</sup> Tüzel kişiler yönünden vergi para cezalarının uygulanma olanağı var iken, doğası gereği hapis cezalarının uygulanması mümkün değildir.<sup>440</sup>

Yargıtay da bir kararında tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğun, VUK'un 10. ve 333. maddelerinde düzenlenmiş ve aynı Kanun'un 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı dikkate alınarak, bu kapsamda araştırma yapılarak sanıkların sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi gerektiğini açıkça vurgulamıştır.<sup>441</sup>

Benzer şekilde Yargıtay CGK da daha eski tarihli bir kararında ülke dışında olan, hasta olması veya askerlik görevini yapması nedeniyle işinin başında bulunmayan işletme sahibinin vergi borçlusu olduğunu ancak talimat vererek suçun işlenmesine katıldığının ispatlanamadığı takdirde, vergi kaçakçılığı suçlarından cezalandırılmayacağını, yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>442</sup>

VUK'un 10. maddesi gereğince; "tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği

<sup>438</sup> Ayı görüş için bkz. Karaaslan, s. 122.

<sup>439</sup> Tüzel kişilerden en çok karşılaşılan şirket türlerine göre vergi kaçakçılığı suçlarından sorumluluklarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009, s. 518-521; Soner Altaş, Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

<sup>440</sup> Ozan Muzaffer Köstü, Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 96.

<sup>441</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/10/2020 tarihli ve 14863-5856 sayılı kararı.

<sup>442</sup> Yargıtay CGK'nın 25/11/1991 tarihli ve 228-326 sayılı kararı. Ok, Gündel, s. 55'den alınmıştır.



*olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”* Bu hükmün TCK’nın genel hükümleri ile çelişmediği müddetçe uygulanabileceği ve vergi kaçakçılığı suçu açısından ceza sorumluluğun şahsiliği ilkesine bir etki etmeyeceği kanaatindeyiz. Zira somut olayda bir şekilde küçük veya kısıtlının vergi kaçakçılığı suçunu bizzat gerçekleştirmeleri durumunda TCK’nın genel hükümlerine göre sorumlu olacakları açıktır. VUK’un 10. maddesi sadece, tüzel kişilere, kısıtlılara veya küçüklere düşen vergi ödevlerinin temsilcileri tarafından yerine getirildiğine yönelik bir düzenleme getirmiştir.

### **b. Mağdur**

Doktrinde farklı görüşler bulunsa da<sup>443</sup> vergi kaçakçılığı suçlarında suçun mağdurunun, tıpkı TCK’da yer alan sahtecilik suçlarında olduğu gibi toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğunu söyleyebiliriz. Hazine ise bu suçlarda suçtan zarar gören konumundadır. Nitekim Yargıtay da birçok kararında hazinenin, suçtan zarar gören konumunda bulunduğunu ve davaya katılma hakkının olduğunu belirtmiştir.<sup>444</sup>

### **c. Fiil**

VUK’un 359. maddesi, verilecek ceza miktarı dikkate alarak 4 bent halinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacak fiilleri tek tek saymıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için öncelikle maddedeki hareketlerin herhangi birisinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Biz VUK’un 359. maddesinde her bir hareketin kendi içerisinde ayrı vergi kaçakçılığı suçlarının çeşitlerini oluşturduğu görüşümüzü daha önce dile getirmiştik.<sup>445</sup> Çünkü VUK’un 359. maddesinde yer alan her bir hareketin vergi hukukunda doğurduğu sonuçlar farklıdır. Bunun yanında maddenin kaleme alınmış şekli de bizi bu sonuca itmektedir. Zira kanun koyucunun bu maddeyi, hangi eylemlere ne kadar ceza verilmesi gerektiğine göre düzenlediği kanaatindeyiz. Maddede aynı cezayı gerektiren eylemlerin düzenlendiği bentler içerisinde dahi çok farklı hareketler bir

<sup>443</sup> Nitekim Şen’e göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suçlarında mağdur, hem Devlet ve hem de kamudur. Ersan Şen, Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale.7828.html> E.T:10/05/2020

<sup>444</sup> Yargıtay 11. CD’nin 28/11/2019 tarihli ve 7655-8474; 20/03/2019 tarihli ve 1900-2903 sayılı kararları.

<sup>445</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 167 vd.

arada yer almıştır. Sonuç olarak her bir bentteki düzenlemeler birbirleriyle benzerliği ve aynı nitelikteki vergi kaçakçılığı eylemleri olmaları nedenleriyle birlikte düzenlenmemiş olup, hangi tür eylemlere ne kadar ceza verilmesi gerektiği kaygısı ile hareket edilmiştir. Yargıtay'ın da bentlerde düzenlenen her bir hareketin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğu düşüncesinde olduğunu tekrar vurgulayalım.<sup>446</sup>

Yine doktrinde VUK'un 359. maddesinin aynı bendinde yer alan birden çok vergi kaçakçılığı fiilinin bir kişi tarafından işlenmesi halinde tek bir vergi kaçakçılığı suçunun oluşacağı dile getirilmiştir.<sup>447</sup> Örneğin, sahte belge düzenlemek ve sahte belgeyi kullanmak ayrı ve bağımsız suçlar olmakla birlikte, sahte belgeyi düzenleyen kişi aynı zamanda bu belgeyi kullanacak olursa, aynı bentte yer alan bu fiillere hem düzenleme hem kullanma olmak üzere iki ayrı suçtan mı yoksa tek bir suçtan mı ceza verileceği hususu tartışılmıştır.

Yargıtay birçok kararında sahte fatura kullanma ve sahte fatura düzenleme suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği, her takvim yılında işlenen suçun ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı gözetilmeden sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerinin tek suç kabul edilmek suretiyle hüküm kurulmasını bozma sebebi yapmıştır.<sup>448</sup> Yargıtay'ın bu görüşünün, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının aynı kişi üzerinde birleşme olasılığının bulunmadığı düşüncesine dayandığı görüşündeyiz. Zira sahte fatura kullanan kişi bunu temin etmek için örneğin sahte fatura düzenleyen bir mükellefe, ya da naylon fatura düzenleyen bir kişiye müracaat etmesi gerekecek, işin niteliği gereği kullanan ile düzenleyen kişi çoğu zaman farklı kişiler olacaktır. Bununla birlikte somut olayda nasıl olacağını tahayyül edememekle birlikte, bir şekilde sahte fatura düzenleyen ve kullanan kişi aynı kişiler ise doktrindeki görüşe katılarak tek suçun oluşacağını düşünüyoruz.

## 2. Manevi Unsur

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesinde vergi kaçakçılığı suçlarının oluşabilmesi için, suçun kasten işlenmesi gerektiği açıkça vurgulanmaktaydı. Ancak yeni düzenlemede suçun kasten işleneceğine dair bir ibare yoktur. Doktrinde, VUK'un

<sup>446</sup> Çetin Arslan, Yağmur Müge Erdoğan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, s.1 <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Arslan-Erdog%CC%86an.%20VERGI%CC%87%20KAC%CC%A7AKC%CC%A7ILIG%CC%86I%20SUC%CC%A7LARINDA%20ZI%CC%87NCI%CC%87RLEME%20SUC%CC%A7.pdf> E.T.:23/12/2020.

<sup>447</sup> Öner, *Vergi Hukuku*, s. 181; Oktar, s. 368.

<sup>448</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/10/2020 tarihli ve 9665-5771; 05/11/2020 tarihli ve 15618-6553 sayılı kararı.

359. maddesinde bilerek, kasten işlenebilir ifadelerine yer verilmediğinden bu hususta tartışma olduğu kabul edilmekle beraber, suçun kastla işlenebileceği hususunda görüş birliği vardır.<sup>449</sup> Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 306 numaralı VUK Genel Tebliğinde<sup>450</sup> bu konu “... Buna göre; failin, filin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan failin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir” şeklinde ifade edilmiştir.

Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulan TCK'nın 21. maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçunun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Aynı madde gereğince kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Yine TCK'nın 22. maddesi uyarınca taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır. Vergi kaçakçılığı suçlarının hiçbirinin taksirle işlenebileceğine dair açık bir kanuni düzenleme yer almadığından bu suçlar kasten işlenebilen suçlardır.

Belgenin sahte olduğu bilinmeden kullanılması durumunda vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmayacağı tartışılmıştır. Doktrinde bazı yazarlar tarafından 4369 sayılı Kanun'la bilerek kullanma şartının kaldırıldığı savunulmuşsa da<sup>451</sup> aynı düşünce tarzıyla ve TCK'nın genel hükümlerine göre suç oluşmayacağı kanaatindeyiz. Bu anlamda sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi bilmeden kullananlara vergi kaçakçılığı cezası uygulanamayacak ve bu yönde işlem yapılamayacaktır.<sup>452</sup>

Yukarıda belirttiğimiz gibi vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları arasında yer almadığı için suçun oluşması için genel kast yeterlidir, özel kast aranmamaktadır.<sup>453</sup> Failin VUK'un 359. maddesinde belirtilen hareketleri bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi halinde bu suç oluşacaktır. Kanaatimizce buradaki kastın içerisinde zarar verme bilinç ve iradesinin de tıpkı sahtecilik suçlarındaki gibi bulunması gerekir. Sahtecilik suçları açısından bu konuda söylediklerimiz bu suçlar açısından da geçerlidir.

<sup>449</sup> Oktar, s.380; Bilici, s. 107; Kızılot, Kızılot, s. 477; Mehmet Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, Yıl: 2014, Sayı: 48, s. 213; Bayar, s. 120-121; Bekir Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, s. 348; Karakoç, s. 520; Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul, Nisan, 2009, s. 248-249; Mutluer, Dayanç, s. 185.

<sup>450</sup> 18/06/2002 tarihli ve 24789 sayılı RG'de yayımlanmıştır. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/06/20020618.htm#2> E.T.: 25/12/2020.

<sup>451</sup> Bu görüş için bkz. Ümit Süleyman Üstün, Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 3-4, Yıl 2001, s.304.

<sup>452</sup> Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncellenmiş 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, s. 854.

<sup>453</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 121.

VUK'un 359. maddesinde bulunan suçların bilerek, isteyerek işlenmesine ilişkin bir düzenleme bulunmadığı için suçun olası kastla işlenmesi mümkündür. Bu durumun ise özellikle sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiillerinde ve diğer bazı vergi kaçakçılığı fiillerinde suçun manevi unsurunun tespiti bakımından sorunlara yol açması beklenebilir.<sup>454</sup>

### 3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarıyla Korunan Hukuksal Değer

Genel olarak vergi suçları devlet hazinesi aleyhine işlenen ekonomik suçlardan olduğundan, başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabul edilerek korunan hukuksal değer hazine yararı dolayısıyla kamu yararadır.<sup>455</sup> Hatta Oktar, tıpkı TCK'da düzenlene sahtecilik suçlarında olduğu gibi bu tür sahtekarlıkların cezalandırılması ile korunan hukuksal değer kamuya güveni olduğunu, bu fiillerle bütün ispat araçlarının gerçekliğine olan güveni ifade eden kamu güveninin sarsıldığını vurgulamıştır.<sup>456</sup> Bu itibarla tıpkı sahtecilik suçlarında olduğu gibi vergi suçlarının mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğunu söyleyebiliriz.<sup>457</sup> Bunun yanında suçtan etkilenen gerçek veya tüzel kişiler suçtan zarar gören konumunda bulunmaktadır ve davaya katılma hakları vardır. Vergi suçları açısından suçtan zarar gören çoğu zaman kamudur ve hazine vekilinin dava katılma hakkı vardır. Nitekim Yargıtay da vergi kaçakçılığı suçlarında hazinenin suçtan zarar gören konumunda bulunduğunu belirterek,<sup>458</sup> dolaylı olarak suçla korunan hukuksal değer kamuya yararlı olduğunu görüşümüze katılmaktadır.

### 4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Pişmanlık ve Islah

VUK'un 359. maddesinde, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara haber verenler hakkında vergi kaçakçılığı cezası uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>459</sup> VUK'un "Pişmanlık

<sup>454</sup> Oktar, s. 381.

<sup>455</sup> Aynı görüş için bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 209; Karaaslan, s. 120; Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, s. 147; Üstün, s. 296.

<sup>456</sup> Oktar, s. 376. Ayrıca aynı görüş için bkz. Elif Görgü, Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Eskişehir, 2018, s. 42, [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVst25\\_x0Efff3yhZp9QtzWSRGS5h503yqSLu4XD5GvAT](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVst25_x0Efff3yhZp9QtzWSRGS5h503yqSLu4XD5GvAT), E.T: 03/01/2021.

<sup>457</sup> Özen'e göre vergi suçlarıyla korunan değer öncelikle devletin ekonomik çıkarıdır. Bunun yanında yazar belge üzerinde yapılan sahteciliklerden dolayı kamunun bu belgelere duyduğu güvenin ve belgelerin ispat değerinin de korunmak istendiği görüşündedir. Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 4.

<sup>458</sup> Yargıtay 11. CD'nin 22/05/2018 tarihli ve 3207-4858 sayılı kararı.

<sup>459</sup> Ürel, s. 859.

ve Islah” kenar başlıklı 371. maddesinde; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde haklarında vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği durumlara yer verilmiştir. Buna göre;

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmî bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması,

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmî kayıtlara geçirilmiş olması,

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması,

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi hallerinde kişilere vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

Esasında vergi ziyayı kabahati açısından düzenlenen bu hüküm, VUK’un 359. maddesinde yer verilen düzenleme gereğince, vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanabilecektir. Bu anlamda yukarıda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde faile vergi kaçakçılığı suçundan ceza verilmeyecektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu işleyerek vergi ziyasına sebep olan mükellef veya sorumlular şayet pişmanlık talebiyle beyanname verir ve pişmanlık ile ıslah hükümlerini yerine getirirlerse bunlar hakkında suç duyurusunda bulunulmaz.<sup>460</sup> Buna göre vergi kaçakçılığı suçu işlediğini, hakkında bir ihbar yapılmadan ve nezdinde vergi incelemesi başlatılmadan önce kendiliğinden ilgili makamlara bildirenlere vergi kaçakçılığı cezası uygulanmaz.<sup>461</sup>

<sup>460</sup> Zübeyr Yıldırım, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 166.

<sup>461</sup> Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Murathan Yayınları, Ağustos, 2013, s. 96.

Ancak pişmanlığın ceza davasını etkilemesi ve 359. maddenin ikinci fıkrasındaki hükümden yararlanabilmesi için belirlenen vergi ve gecikme zamlarının tamamen süresi içerisinde ödenmiş olması gerekir.<sup>462</sup> VUK'un 371. maddesi hükmünün, TCK'nın genel hükümleri ile çelişmediği ölçüde uygulanması gerektiği görüşündeyiz.

#### **D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Özel Görünüş Biçimleri**

TCK'daki suç tanımları genelde; bir kişi tarafından gerçekleştirilerek tamamlanmış bir eylemle tek bir sonucun meydana gelmesi ve tek bir hukuksal değer ihlal edilmesi ihtimaline göre yapılır. Gerçek hayatta ise suç sayılan eylemlerin gerçekleştiriliş biçimi, her zaman TCK'daki suçlara ilişkin genel düzenlemelerle birebir uyumlu halde değildir. Örneğin kişi, işlemeyi kastettiği suçun icrasına ilişkin bütün hareketleri yapmış, ancak netice gerçekleşmemiş ya da suç birden çok kişi tarafından, bu kişilerin eyleme farklı katılımları ile oluşmuş olabilir. Bunun sonucunda gerçekleştirilen tek eylemle birden fazla suç tipi, birden fazla hukuksal değer ihlal edilmiş bulunabilir. İşte bu durumlarda suçun özel görünüş biçimleri (teşebbüs, iştirak, içtima) gündeme gelmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs, iştirak ve içtima kuralları bakımından, TCK'nın 5. maddesi gereğince anılan kanunun genel hükümleri uygulanacaktır. Vergi kaçakçılığına teşebbüs suçuna ilişkin VUK'un 358. maddesi 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda kanundan çıkarılmıştır. VUK'ta vergi kaçakçılığı suçlarında içtimaya ilişkin özel bir düzenleme ise mevcut değildir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirake ilişkin ise VUK'un 360. maddesinde bir düzenleme bulunmakla birlikte, TCK'nın genel hükümleri karşısında bu hükmün uygulanıp uygulanmayacağını aşağıda tartışacağız. Bunun dışında ise vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüşlerine ilişkin doktrin ve yargı kararları ışığında bir inceleme yapmaya çalışacağız.

#### **1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak**

Kanunen ve niteliği gereği bir tek kişi tarafından işlenebilen suçun, birden çok kişinin aralarında yaptığı anlaşma gereği birlikte işlenmesi halinde failer arasında iştirak olduğu kabul edilir ve bu şekilde işlenen suça iştirak halinde işlenen suç denir.

---

<sup>462</sup> Ok, Gündel, s. 134.

Çok failli suçlarda, suçun oluşabilmesi için zorunlu olan sayının dışında kalan kişinin katkısı iştiraki oluşturmaktadır.<sup>463</sup> İştirak, TCK'nın 37 ila 41. maddeleri arasında faillik, yardım etme ve azmettirme biçiminde düzenlenmiştir ve TCK'nın 5. maddesi gözetildiğinde bu hükümler vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulama alanı bulacaktır. Bu bilgiler ışığında vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak hususunu asli fail olarak sorumlu tutulanları gerçek kişiler ve tüzel kişilerin durumlarını değerlendirerek ele alacağız. İştirakin türleri olan yardım etme veya azmettirme eylemlerini gerçekleştirenlerin durumlarını ise ayrı başlıklar altında incelemeye çalışacağız.

Burada VUK'un 360. maddesine de değinmemiz yerinde olacaktır. Maddenin değişmeden önceki biçiminde; vergi kaçakçılığı suçuna birden fazla kişinin iştirak etmesi durumunda iştirak eden kişinin iştirak niyetine göre cezalandırılma öngörülmüştü.<sup>464</sup> 5728 sayılı Kanunla değişiklikten sonra anılan hükme göre, "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçları açısından öncelikle TCK hükümleri çerçevesinde iştirak derecesi ve bu dereceye göre ceza belirlenecek, ardından ise iştirak edenin menfaat elde edilip edilmemesine göre belirlenen cezasının yarısı indirilecektir.<sup>465</sup>

Bu hükmün TCK'daki iştirake yönelik genel hükümler karşısındaki konumunu, TCK'nın 5. maddesi karşısında uygulanıp uygulanmayacağı sorunu kısaca ele almak gerekmektedir. Doktrinde vergi kaçakçılığı suçuna iştirakle ilgili VUK'un 360. maddesindeki düzenleme 31/12/2006 tarihinden itibaren uygulanmayacağı, bunun yerine TCK'nın iştirakle ilgili hükümlerinin geçerli olacağı görüşü dile getirilmiştir.<sup>466</sup> Diğer bir düşünceye göre ise VUK'un 360. maddesinin uygulanma koşullarının gerçekleştiği durumda iştirak koşulları TCK'daki genel hükümlere göre, uygulanacak yaptırım ise VUK'un göndermesi dikkate alınarak yine TCK uyarınca saptanacaktır, bu nedenle TCK'nın iştirake ilişkin genel hükümleri ile çelişmeyen VUK'un 360. maddesi uygulanabilecektir.<sup>467</sup> Bilici de VUK'un 360. maddesinin, VUK'da yer alan

<sup>463</sup> Cavuş, s. 189.

<sup>464</sup> Ümit Süleyman Üstün; Hilmi Ünsal, Vergi Cezaları Konusunda 5728 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, Yıl 2008, s. 117.

<sup>465</sup> Muammer Koç, Vergi Kabahat ve Suçlarında İştirak ve İltima, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, s. 41, [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=DPTyuy3wRPq\\_qvCPSqUB68A78riDb9yVdj2mF3269I6-0YsEG02NkebHVdW4SEvp](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=DPTyuy3wRPq_qvCPSqUB68A78riDb9yVdj2mF3269I6-0YsEG02NkebHVdW4SEvp) E.T: 03/01/2021.

<sup>466</sup> Karaaslan, s. 133.

<sup>467</sup> Bayar, s. 133-134.

iştirake ilişkin genel bir hüküm niteliğinde olduğunu, vergi hukukunda iştirak edene daha az ceza verilmesini sağladığını savunmuştur.<sup>468</sup>

Biz doktrinde belirtilen ikinci görüşe farklı bir gerekçe ile katıldığımızı ifade etmeliyiz. TCK'nın 5. maddesi gereğince bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. VUK'un 360. maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenlerin, bu suçun işlenmesinde menfaatleri bulunmaması halinde cezada indirim yapılacağı düzenlemesine yer vermiştir. Bu anlamda öncelikle VUK'un 360. maddesinin vergi kaçakçılığı suçu açısından genel bir iştirak hükmü olup olmadığı belirlenmelidir. Kanaatimizce anılan madde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin tüm iştirak hallerini düzenleyen bir genel hüküm niteliğinde değildir. Zira bu hüküm, sadece iştirak edenlerden, suçtan menfaat elde etmeyenlerin cezasında indirim gitmek amacıyla bir düzenleme getirmektedir. Bu düzenlemenin, TCK'nın özel hükümlerinde yer alan suçun cezayı azaltıcı veya artırıcı nitelikli hallerine benzer özel bir hüküm olduğu görüşünderiz. Nitekim kanun koyucu da VUK'un 360. maddesinde değişikliğe gitmiş, VUK'un iştirak kenar başlıklı 360. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına asli maddi iştirak, asli manevi iştirak ve fer'i iştirak ile ilgili hükümler, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değiştirilerek asli maddi iştirak ve manevi iştirak hükümleri 5237 sayılı TCK'ya paralel olarak kaldırılmıştır.<sup>469</sup> Değişiklikten önce anılan maddenin başlığı "iştirak" şeklindeyken; değişiklikten sonra "cezada indirim" halini alması da görüşümüzü doğrulamaktadır. Nitekim Şenyüz'e göre de vergi suçlarında iştirakçilere verilecek cezalar TCK hükümlerine göre belirlenecek olmasına rağmen ilaveten vergi suçlarından kaçakçılık için VUK'un 360. maddesinde menfaat elde edilmemesine bağlı bir indirim öngörülmüştür.<sup>470</sup>

Bu düzenlemeyi daha önce incelediğimiz TCK'nın 211. maddesinde yer alan, belgede sahtecilik suçlarının daha az cezayı gerektiren nitelikli haline benzetebiliriz. VUK'un 360. maddesindeki düzenlemeye göre de somut olayda failin VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı fiillerinden birisine, TCK'nın iştirake ilişkin

---

<sup>468</sup> Bilici, s. 97.

<sup>469</sup> Oktar, s. 381.

<sup>470</sup> Şenyüz, s. 463.



genel hükümlerine göre katıldığı tespit edilip, daha sonra menfaat sağlamadığı anlaşılırsa cezasında indirime gidilecektir.

#### **a. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Asli Faillik**

TCK'nın 37. maddesine göre suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Ayrıca bu hüküm uyarınca suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail gibi sorumlu tutulur. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vergi kaçakçılığı suçunun faili olmanın ceza hukukunun belirlediği temel ilkelerden sapma göstermesini gerektirecek bir durum bulunmamaktadır. Bu kapsamda ceza sorumluluğunun şahsiliği vergi kaçakçılığı suçları açısından da geçerlidir. Nitekim VUK'un 333. maddesinin son fıkrası gereğince; bu Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından gerçek kişilerde cezai sorumluluk çoğu zaman vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe aittir. Mükellefler bazen faaliyetlerini vekaletname ile yetkili kıldıkları kişiler veya çalışanları aracılığıyla yürütürler. Bu durumda VUK'un 8. maddesi uyarınca mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden kişidir. Bu nedenle mükellef, vekaletname ile işyerinin idaresini yetkililere bırakmış olsa da vergi borcu ve cezalarından dolayı vergi dairesine karşı bizzat sorumludur. Bu halde vergi dairesinin muhatabı vekil değil, asildir.

Ancak; ceza hukuku bakımından durum böyle değildir. Cezaların kişiselliği ilkesi gereğince cezanın muhatabı, her zaman mükellef değil suçu bizzat işleyen kişidir. Örneğin işyeri çalışanlarının vergi mükellefi veya temsilcisinin onay ve bilgisi dışında ya da emir, talimat ve kurallara aykırı olarak kendiliklerinden VUK kapsamında suç sayılabilecek fiilleri işlemeleri de mümkündür. Bu durumda cezai sorumluluk mükellefe değil eylemi bizzat gerçekleştiren kişiye aittir.

VUK'un 332. maddesine göre; *“velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”* Mirasçılarının sorumluluğu başlıklı VUK'un 12. maddesi gereğince ise; *“ölüm halinde mükelleflerin*

*ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”*

Adi ortaklıkta prensip olarak her ortağın idare ve temsil yetkisi bulunduğundan tüm ortakların ayrı ayrı cezai sorumlulukları vardır. Ancak varsa ortaklık sözleşmesiyle veya sonradan ortaklığı temsil ve yönetim yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına bırakılabileceği gibi ortak olmayan bir başka kişiye de devredilebilir. Bu takdirde ortakların sorumluluğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Kendisine idare ve temsil yetkisi verilen kişi suçun faili sayılacaktır.

Tüzel kişiler faaliyetlerini gerçek kişiler aracılığıyla gerçekleştirirler. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi halinde, tüzel kişilerde yönetici organ sıfatıyla görev yapan gerçek kişiler açısından objektif sorumluluk esasını getirip getirmediği eskiden tartışma konusu olmuştur.<sup>471</sup> Yargıtay CGK 765 sayılı TCK döneminde verdiği bir kararında tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun; cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekli sorumlusu değil, ayrıntısını bilen, oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı görüşünü dile getirmiştir.<sup>472</sup> Ancak 4369 sayılı Kanunla değişik VUK'un 333. maddesine göre, tüzel kişilik bünyesinde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçlarında sorumluluk tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine ait olacağı açıkça öngörülmüş ve bu konuda kusur sorumluluğu esası benimsenmiştir.

TCK'nın 37. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen dolaylı faillikte ise suçun işlenmesinde başkasının araç olarak kullanılması söz konusudur. Dolaylı fail başkasına işlettiği bu suç bakımından fail olarak sorumludur. Aracı olarak kullanılan kişinin kusur yeteneği bulunmuyorsa dolaylı failin cezası artırılır. Vergi kaçakçılığı suçu dolaylı faillik açısından bir özellik arz etmemektedir. Örneğin İşletme sahibinin çalışanından alınan gider faturalarındaki tutarları silerek yüksek değerlerin yazılmasını istemesi durumunda çalışan suç aracı olarak kullanılmaktadır.<sup>473</sup>

471 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 213.

472 Yargıtay CGK'nın 17.12.1990 tarihli ve 312-340 sayılı kararı

473 Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu, TAAD, Yıl:7, Sayı:29, Ocak, 2017, s.7. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/981795>.

## **b. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Azmettirme**

TCK'nın 38. maddesinde; başkasını suç işlemeye azmettiren kişinin, işlenen suçun cezasıyla cezalandırılacağı şeklindeki genel düzenlemenin ardından; üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle azmettirme ve çocukların suça azmettirilmesi durumları cezayı artıran sebepler olarak sayılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunda azmettirme özel bir görünüm arz etmemekte olup TCK'nın genel hükümleri kapsamında yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleme konusunda en ufak bir düşüncesi dahi olmayan kişiyi suçu işlemeye yönelten kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından örnek vermek gerekirse; sahte belge kullanmak konusunda fikri veya düşüncesi olmayan kişinin başka birisi tarafından sahte belge kullanmaya ikna yoluyla karar verdirilmesinde azmettirme vardır.

## **c. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yardım Etme**

TCK'nın 39. maddesine göre; suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek ya da fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek, suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak eylemlerinden birini veya birkaçını gerçekleştiren kişi yardım eden olarak sorumlu tutulacak ve kendisine asıl faile göre daha az ceza verilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından gündeme gelebilecek “yardım etme” durumunun ortaya çıkışı, TCK'da düzenlenişi ile eş sonuçludur.<sup>474</sup> Bu suç açısından yardım etmeye örnekler verecek olursak; çok vergi ödemediğini, karşılığında beklediği hizmeti göremediğini ve ceza kaygısı olsa da bunu yapabileceğini söyleyen mükellefe haklı olduğunu, tam da bu aralar incelemelerin sulandırıldığını, böyle bir fikri varsa şimdi zamanı olduğunu söylemek (suç işlemeye teşvik etmek); belgelerdeki kayıtları silmek için kimyasal madde alan ancak endişeli olan kişiye haklı olduğunu, hemen icraata başlaması gerektiğini söylemek (suç işleme kararını kuvvetlendirmek); kendisine avukat tutmak, hapse girerse ailesine bakmak, hapisteyken işyerini çalıştırmak (maddi yardım); cezadan kurtulması için akıl vermek, gazetede dürüst bir

---

<sup>474</sup> Bayar, s. 133.

insan olduğunu yazmak (manevi yardım); defter yapraklarını kopararak yerine yaprak koymak isteyen kişiye iz bırakmadan nasıl yapacağını anlatmak (suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek); defter belgelerdeki kayıtları iz bırakmadan silecek kimyasal madde vermek (fiilin işlenmesinde kullanılacak aracı sağlamak); defter yapraklarını çıkartırken tutmak, yeni yaprakları temin etmek (suç öncesi ve işlenmesi sırasında yardım ile icrasını kolaylaştırmak); suçu işledikten sonra saklanması için ev temin etmek, basılan sahte belgeleri saklamak (suç sonrası yardımlar)<sup>475</sup> eylemlerini sayabiliriz.

#### **d. Bağlılık Kuralı**

TCK'nın "*Bağlılık Kuralı*" kenar başlıklı 40. maddesine göre suça iştirak eden kişilerin sorumlu tutulabilmesi için; öncelikle kasten ve hukuka aykırı olarak işlenmiş bir fiil neticesinde bir suçun oluşması ve bu suçun icra hareketlerinin başlamış ve en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir. Buna göre taksirli suçlara iştirak mümkün olmadığı gibi henüz icra hareketine başlamamış hazırlık hareketleri aşamasında kalan fiil aşamasında iştirak söz konusu olmayacaktır.

Anılan maddede ayrıca özgü suçlarda özel faillik niteliğini taşıyan kişinin (örneğin kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçunda kamu görevlisi) fail olabileceği, diğer kişilerin yardım eden veya azmettiren olarak sorumlu tutulabileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Örneğin özgü bir suç olan zimmet suçunda asıl fail sadece kamu görevlisi olabilecekken, yardım eden veya azmettirenin kimliği açısından böyle bir sınırlama söz konusu değildir.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından bağlılık kuralı TCK'dan bir farklılık göstermemekte, VUK konuya ilişkin özel bir düzenleme içermemektedir. Bu nedenle TCK'nın 40. maddesi vergi kaçakçılığı suçları açısından da uygulanacaktır. Öncelikle vergi kaçakçılığı suçları özgü suç olmadıklarından TCK'nın 40. maddesinin 2. fıkrasının bu suçlar açısından uygulama alanı yoktur. Bu nedenle herkesin müşterek fail, yardım eden veya azmettiren olarak bu suça iştiraki mümkündür. Bunun yanında anılan suçlar açısından da iştirakin söz konusu olabilmesi için kasten gerçekleştirilen hukuka aykırı bir fiil sonucunda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlardan birinin oluşması ve bu suçun en azından teşebbüs aşamasına ulaşmış bulunması gerekir.

---

<sup>475</sup> Bayraklı, 2017: s.11.

## 2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima

İçtima kelimesi sözlük anlamı itibarıyla toplanma, toplantı, bir araya gelme, yığılma anlamlarını taşıyan Arapça kökenli bir kelimedir.<sup>476</sup> Suçların içtiması ise, bir kimsenin birden çok suç işlemiş olması halinde sorumluluğunun ne şekilde belirleneceği problemiyle ilgili bir konudur.<sup>477</sup> Ceza hukukunda temel ilkelerinden biri de “kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır” şeklinde ifade edilen ilkedir.<sup>478</sup> Bu ilkeye göre kural olarak işlenen her bir suçtan ayrı cezaya hükmedilir ve her bir ceza bağımsızlığını korur.<sup>479</sup> Suçların içtiması denilen durumlar, bu kuralın istisnasını oluşturur.<sup>480</sup> Zira suçların içtimasında her bir suç için farklı ceza verilmeyecek, tek bir cezaya hükmedilecektir.

VUK’un 335. maddesiyle; vergi ziyai cezasında cezayı gerektiren tek bir eylem ile farklı vergi kayıpları olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceğine ilişkin özel bir içtima düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı Kanunun 336. maddesinde ise cezayı gerektiren tek bir eylem ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait yaptırımlardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesileceği yönünde, vergi ziyai ile usulsüzlük kabahatleri açısından özel bir içtima hükmü öngörülmüştür. Bu iki düzenleme vergi dairesince verilen idari para cezaları için geçerli olup ceza mahkemesince yargılanacak vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları için geçerli değildir.<sup>481</sup>

Yukarıda açıkladığımız gibi TCK’nın 5. maddesi karşısında, VUK’da içtimaya yönelik özel bir düzenleme yer alsaydı dahi, TCK’da yer alan içtimaya ilişkin genel hükümler uygulanacaktır. Nitekim Yargıtay da benzer kararlarında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve birbirlerine dönüşmeyeceğini belirterek;<sup>482</sup> aynı takvim yılı içinde, farklı beyanname dönemlerinde birden fazla sahte fatura kullanma eylemlerinin zincirleme suç oluşturduğunu ve sanık hakkında 5237 sayılı TCK’nın 43. maddesi hükümlerinin

<sup>476</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.383.

<sup>477</sup> Kayıhan İçel, Suçların İçtiması, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1972, s.9.

<sup>478</sup> Neslihan Göktürk, Türk Hukuku’nda Suçların İçtiması, Ceza Hukuku Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014, s.31-59.

<sup>479</sup> İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 10. Bası, Seçkin Yayınevi, Eylül, 2014, s. 535; Mahmut Koca, “Fikri İçtima”, Ceza Hukuku Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4, Ağustos, 2007, s. 197..

<sup>480</sup> Pervin Aksoy İpekçioğlu, Türk Ceza Kanunu’nda Bileşik Suç, AÜHF, 61/1, Mart, 2012, s. 45.

<sup>481</sup> Karaaslan, s. 134.

<sup>482</sup> Yargıtay 11. CD’nin 10/11/2020 tarihli ve 12141-6685 sayılı kararı.

uygulanması gerektiğini<sup>483</sup> vurgulayarak, TCK'nın içtimaya ilişkin genel hükümlerini uygulamıştır.

Bu itibarla TCK'ya göre de gerçek içtima esas olmakla birlikte içtima türleri “*Suçların İçtimai*” başlığı altında 42 ila 44. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Biz içtima türlerini ayrı başlıklar altında ele alıp, bu başlıklarda vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulama alanı bulunan TCK anlamında genel bilgiler verilecek ve ardından vergi kaçakçılığı suçları açısından değerlendirme yapılacaktır.

### **a. Bileşik suç**

TCK'nın 42. maddesine göre; “*biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir.*” Kanundaki bu tanımlama doktrinde eleştiriye konu olmuş ve hatalı görülmüştür.<sup>484</sup> Gerçekten de bileşik suçta bir suç diğer bir suçun unsuru değildir. Burada iki suç bir araya gelip bir başka suçun unsurlarını oluştururlar. Nitekim bileşik suçun en bilinen örneği olan yağma suçunda tek başına hırsızlık ve tek başına cebir veya tehdit suçunu oluşturan fiiller yağma suçunun unsurlarını oluştururlar.

Bileşik suçun söz konusu olabilmesi için, bileşik suçu oluşturan suçların gerek unsur gerekse nitelikli hal şeklinde olsun, kanunda açıkça öngörülmesi gerekir.<sup>485</sup> Bileşik suçun kanunda açıkça düzenlenmesi zorunluluğu ve VUK'un 359. maddesinde böyle bir hüküm bulunmadığı dikkate alındığında vergi kaçakçılığı suçları açısından bileşik suçla ilgili özel bir durum söz konusu değildir.

### **b. Fikri İçtima**

TCK'nın 44. maddesinde fikri içtima, gerçekleştirdiği bir eylem nedeniyle birden fazla farklı suçun oluşmasına neden olan kişinin, bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacağı şeklinde düzenlenmiştir. Aynı neviden fikri içtima TCK'nın 43. maddesinin 2. fıkrasında “*aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda*” da maddenin 1. fıkrasında düzenlenen zincirleme suçla ilişkin hükmün uygulanacağı belirtilerek düzenleme alanı bulmuştur. Farklı neviden

<sup>483</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/12/2020 tarihli ve 10495-6927 sayılı kararı.

<sup>484</sup> Pervin Aksoy İpekçioğlu, Türk Ceza Kanunu'nda Bileşik Suç, s. 49-50; Zeki Hafizoğulları, Günel Kurşun, 5237 sayılı TCK'da Bileşik Suçun Tanımı Hakkında, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:65, Sayı:3, 2007, s. 56-62.

<sup>485</sup> Pervin Aksoy İpekçioğlu, Türk Ceza Kanunu'nda Bileşik Suç, s. 50.

fikri içtimanın düzenlendiği TCK'nın 44. maddesi ise *“işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”* hükmünü içermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda fikri içtima açısından önemli olan nokta, Yargıtay tarafından da kabul edildiği gibi<sup>486</sup> VUK'un 359. maddesinin a, b ve c fıkralarında düzenlenen fiillerin farklı suçları oluşturacağı hususudur. Vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyanının da suçun unsuru olmaktan çıktığı değerlendirildiğinde bu durum daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda tek bir eylemle VUK'un 359. maddesindeki birden fazla suçun olduğu hallerde TCK'nın 43. maddesinin 2. fıkrası gereğince zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanacaktır.<sup>487</sup>

Veri kaçakçılığı suçları ile Sermaye Piyasası Kanununun 112. maddesinde düzenlenen *“yasal defterlerde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda usulsüzlük”* suçları arasında benzerlik bulunduğundan bu iki kanunda düzenlenen suçların tek fiille işlenmiş olması halinde fikri içtima kuralı gereğince ağır cezayı gerektiren VUK'un 359. maddesinden failin cezalandırılması gerekecektir.<sup>488</sup>

Suçlarda birleşme kenar başlıklı VUK'un 340. maddesine göre vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezaların içtima ve tekerürr hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği düzenlemesine yer verilmiştir. Maddede ayrıca vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu durumların, kişinin her iki eylem nedeniyle sorumlu tutulmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Yine VUK'un 359. maddesinin son fıkrası gereğince de vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Anılan düzenlemeler gereğince; tek bir fiille VUK'da yer alan kabahat niteliğindeki vergi ziyayı ve usulsüzlük ile vergi kaçakçılığı suçlarının birlikte gerçekleştiği durumlarda hem gerçekleşen kabahatten idari yaptırım hem de vergi kaçakçılığı nedeniyle adli yaptırım uygulanacaktır. Bu düzenlemelerle ne bis in idem ilkesinin (aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının) ihlal edildiği dile getirilmiş ve hükümler eleştirilmiştir. Konu AYM'nin ve AİHM'nin

<sup>486</sup> Yargıtay. 11. CD'nin 24/01/2005 tarihli ve 17064-26 sayılı kararı.

<sup>487</sup> Aynı görüş için bkz. Çavuş, s. 213; Bayar, s. 129.

<sup>488</sup> Bayraklı, 2017: s.16.

önüne taşınmış ve yargısal kararlarla da tartışılmıştır. Bu nedenle bu durumu ayrı başlık altında inceleyeceğiz.

### c. Zincirleme Suç

TCK'nın 43. maddesinin 1. fıkrasında zincirleme suç, bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde, bir cezaya hükmedilmesi gerektiği kuralıyla düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasında yukarıda belirttiğimiz gibi aynı neviden fikri içtima, 3. fıkrada ise kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlemelerine yer verilmiştir. Biz bu başlık altında 43. maddenin 1. fıkrasında yer alan zincirleme suç kavramını ve vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulama alanını değerlendirmeye çalışacağız. TCK'nın 43. maddesi anlamında zincirleme suçun oluşumu için aynı suçun, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda aynı kişiye karşı birden fazla işlenmesi gerekmektedir. Bu koşullar gerçekleştiği takdirde tek bir cezaya hükmedilecek, ancak cezada artırımı gidilecektir.

Bir suç işleme kararının icrası şartının önceden kurulması gereken bir plan şeklinde anlaşılması fakat plan kavramının da çok katı bir şekilde yorumlanmaması gerekir.<sup>489</sup> Kanunda suçun değişik zamanlarda işlenmesinden bahsetmekle birlikte, suçların işlenişindeki zaman aralığının ne kadar bir zaman aralığını ifade ettiğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Zamanın uzunluğu veya kısalığı önemli olmakla birlikte her somut olaya göre değerlendirme yapılması gerektiği kabul edilmektedir.

Burada son olarak belirtmemiz gereken husus mağduru belirli bir kişi olmayan suçlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı hususudur. Nitekim 5377 sayılı Kanunla<sup>490</sup>, 43. maddenin birinci fıkrasının sonuna bir cümle eklenmiş ve *“mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra uygulanır”* şeklinde bir kural getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi rüşvet, çevrenin kirletilmesi gibi suçlarda belirli bir kişi mağdur olmamasına rağmen zincirleme suç hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür.

<sup>489</sup> Türkan Yalçın Sancar, Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Zincirleme Suç, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 70, 2007, s. 254.

<sup>490</sup> 08/07/2005 tarihli ve 25869 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



Vergi kaçakçılığı suçu açısından zincirleme suça ilişkin yukarıda değinilen düzenlemeler uygulanmakla birlikte özellikle yargı kararlarıyla oluşturulan takvim yılı ve hesap dönemi kavramlarının suçun içtimama etkilerine kısaca değinmekte fayda vardır.<sup>491</sup> Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması açısından işlenen suçlar arasındaki zaman aralığı somut olayın koşullarına göre değerlendirilmektedir. Ancak Yargıtay kararlarında, maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçlarından birinin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defa işlenmesi halinde teselsül eden bir suçun olduğu kabul edilmekte ve fakat aynı suçun farklı takvim yıllarında işlenmesi halinde hukuki kesinti olduğundan bahisle gerçek içtima hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.<sup>492</sup> Nitekim yüksek mahkemenin yerleşik içtihatları<sup>493</sup> dikkate alındığında fail aynı takvim yılı içerisinde anılan suçları birden fazla işlediği takdirde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı geçtiği takdirde, hukuki kesinti gerçekleşmiş kabul edilecek ve her bir takvim yılı veya hesap döneminde gerçekleştirilen eylemler ayrı suçları oluşturacaktır. Doktrinde, yargı içtihatları ile oluşturulan bu uygulama, kanun koyucunun TCK'nın 43. maddesi ile kabul ettiği "zincirleme suç" kavramının tanımına, amaç ve fonksiyonuna aykırı olduğu<sup>494</sup> görüşüyle eleştirilmiştir.

Yargıtay'ın bu görüşünün temeli, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunda, katma değer vergisi ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından takvim yılı ile vergilendirme döneminin birbirinden farklı olması nedeniyle ölçüsüz ceza verilmesinin önüne geçilmek için her vergilendirme döneminde değil her takvim yılında teselsül ettiğinin kabul edilmesidir.<sup>495</sup> Bu nedenle Yargıtay içtihatlarıyla oluşturulan bu uygulamanın kendi içerisinde mantıklı ve pratik bir yönü bulunduğu, zincirleme suç hükümlerine de aykırılık teşkil etmediği kanaatindeyiz.<sup>496</sup>

Burada son olarak sahte belge düzenlemesi ve kullanılması suçlarının farklı suçları oluşturduğu görüşünün Yargıtay'ca benimsendiğini<sup>497</sup> belirtmemiz gerekir.

<sup>491</sup> Hesap dönemi ve takvim yılı kavramları vergi kaçakçılığı suçları ile sahtecilik suçları arasında zincirleme suç hükümleri bağlamında özellik arz ettiğinden devam eden bölümde ayrı başlık altında ele alınacaktır.

<sup>492</sup> Arslan, Erdoğan, s.1.

<sup>493</sup> Yargıtay CGK'nın, 05.03.2002 tarihli ve 28-179; Yargıtay 19. CD'nin 04.11.2015 tarihli ve 8719-6616; 11. CD'nin 01.12.2014 tarihli ve 2664-20509 sayılı kararları.

<sup>494</sup> Ersan Şen, Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale.7828.html> E.T:10/05/2020.

<sup>495</sup> Çetin Arslan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.76

<sup>496</sup> Aynı görüş için bkz. Ok, Gündel, s. 229; Açar, s. 300; Koç, s. 104.

<sup>497</sup> Yargıtay 19. CD'nin 23.12.2015 tarihli ve 16712-9107; Yargıtay 11. CD'nin 10/12/2013 gün ve 16141/18805 sayılı kararları.

#### **d. Takvim Yılı ve Hesap Dönemi Kavramları**

Yukarıda değindiğimiz gibi vergi kaçakçılığı suçlarında içtima hükümlerinin uygulanması bakımından Yargıtay'ımız tarafından, vergi hukukunda önemli yer tutan takvim yılı ve hesap dönemi kavramları dikkate alınmış ve bu kavramlara göre, suçların zincirleme, tek suç veya bağımsız suçlar oluşturup oluşturmayacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Yargıtay konuya ilişkin içtihadını hiç değiştirmeden sürdürmektedir. Bu nedenle takvim yılı ve hesap dönemi kavramlarına kısaca değinilmeli ve konuya ilişkin Yargıtay içtihatları da incelenmelidir.

VUK'un "Defter Tutma" başlıklı 2. kısmında yer alan "Hesap dönemi" kenar başlıklı 174. maddesinin ilk fıkrası defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağını, kayıtların her hesap dönemi sırasında kapatılacağını ve ertesi dönem başında yeniden açılacağını hükme bağlamıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu belirtilmiştir. Buna göre VUK'a göre hesap dönemi ve takvim yılı kavramları aynı anlama gelmektedirler ve vergilendirmede büyük önem arz etmektedirler. Kural olarak hesap dönemi, yıl içerisindeki 1 Ocak-31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir.

Hesap döneminin açıklandığı bu madde dışında da VUK'da hesap döneminin temel alındığı birçok durum vardır. Örneğin VUK'un Türkçe tutma ve Türk Parası Kullanma başlıklı 215., defterlerin tasdik zamanına ilişkin 221., yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar başlıklı 280/A; ceza ihbarnamesi başlıklı 366. maddeleri gibi birçok düzenlemede hesap döneminin esas alındığı hükümler yer almaktadır.

Hesap dönemi ve takvim yılı kavramları vergi kaçakçılığı suçları açısından da çok önemlidir. Öncelikle VUK'un 253. maddesine göre bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu anlamda bir vergi kaçakçılığı suçu çeşidi olan defter ve belgelerin gizlenmesi suçları ancak anılan maddede belirlenen süre içerisinde işlenebilecektir. Yine vergi kaçakçılığı suçlarının faillerinin çoğu zaman vergi mükellefleri oldukları da dikkate alındığında, bu kişilerin vergi borçlarını hesap dönemi ve takvim yıllarına göre takip ettikleri hususu da bir gerçektir.

Son olarak VUK'un 359. maddesinde uygulamada en çok ortaya çıkan suç çeşidi olan sahte belge kullanma suçunun oluşumu açısından hesap dönemi ve takvim yılı kavramları ön plana çıkmaktadır. Nitekim anılan suç çoğunlukla sahte belgelerin ilgili vergi beyannamelerine konu edilmeleri ile işlenmektedir. Vergilendirme dönemleri de çoğunlukla takvim yılı kavramı esas alınarak belirlenmektedir. Örneğin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "vergilendirme dönemi" kenar başlıklı 39. maddesinde; katma değer vergisinde vergilendirme döneminin takvim yılının üçer aylık dönemleri olduğu, bakanlığın bazı durumlarda bu süre yerine birer aylık dönemleri tespit etmeye yetkili olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere Türk vergi hukuku açısından hesap dönemi ve takvim yılı kavramları vergilendirmede çok önemli olup, vergi mükellefleri ve vergilendirmede görevli herkes tarafından bilinen hususlardır.

Bunun yanında vergi kaçakçılığı, özellikle sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları uzun süreler boyunca, hiç kesintiye uğramadan işlenebilen suçlardır. Örneğin uygulamada komisyon karşılığı sahte fatura ticareti anlamına geldiğini söyleyebileceğimiz naylon fatura düzenleme ve kullanma suçlarının, bir vergi elemanının dikkatini çekip de tespit edilemedikçe devam ettiği gözlenmektedir. Bu anlamda hiç ara vermeden kısa sürelerde binlerce sahte fatura düzenlenip kullanılabilir. Bu durumda içtima hükümlerinin, özellikle TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin, vergi kaçakçılığı suçlarında ne şekilde uygulanacağı tartışma konusu olmuştur. Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması hususunun takvim yılı kavramı ile açıklanması eleştirilmiş<sup>498</sup>, VUK'da düzenlenen suçlar bakımından aynı takvim yılı içinde işlenen birden çok suçun tek suç olarak kabul edilip tek ceza uygulanacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı, bu nedenle aynı veya farklı takvim yılı ayırımına bakmaksızın TCK'nın 43. maddesinin koşullarının gerçekleştiği durumlarda, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü dile getirilmiştir.<sup>499</sup>

Yargıtay ise çok uzun yıllar boyunca vergi kaçakçılığı suçlarında suç tarihlerinin belirlenmesi açısından hesap dönemi ve takvim yılı kavramlarını esas almış,<sup>500</sup> bir hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı eylemlerinin zincirleme

<sup>498</sup> Anılan eleştiriler için bkz. Bayar, s. 127-129.

<sup>499</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 65; Ersan Şen, Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalendirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale.7828.html> E.T:10/05/2020.

<sup>500</sup> Yargıtay 9. CD'nin 05/10/1990 tarihli ve 2172-3131; 20/09/1990 tarihli ve 1970-2868 sayılı kararları. Gündel, s. 27-28'den alınmıştır.

şekilde tek suçu oluşturacağını vurgulamıştır.<sup>501</sup> Tartışma nihayet Yargıtay CGK'nın içtihadına konu edilmiştir. Şimdi ele alacağımız karar halen, vergi kaçakçılığı suçlarına bakmakla görevli Yargıtay dairesi tarafından da uygulanageldiğinden, bu başlık altında sadece bu karardaki ilkelere kısaca değinmekle yetineceğiz.

Yargıtay CGK'nın kararına<sup>502</sup> konu somut olayda katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla 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 kabul edilmesi gerektiği tartışma konusu yapılmıştır. Genel Kurul kararında öncelikle vergilendirmede takvim yılı ve hesap dönemi kavramlarının önemine, yasal düzenlemeler ışığında değinmiş, ardından da müteselsil suça ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Mahkeme bu belirlemeler sonucunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla 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 görüşünü vurgulamıştır. CGK, VUK'un 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi, takvim yılının esas alındığının görüldüğünü belirtmiş ve *"bu nedenle katma değer vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi, takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabul edilmesi Kanunu ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz"* ifadelerini kullanmıştır.

Bununla birlikte son dönemde tespit edebildiğimiz kadarıyla Yargıtay'ın bir kararına konu karşı oyda vergi kaçakçılığı suçları açısından da TCK'nın zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü dile getirilmiş<sup>503</sup> ve tartışma Yargıtay CGK'ya taşınmaya çalışılmıştır ancak Genel Kurul tarafından usulü eksiklik nedeniyle dosyanın Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na tevdiine karar verilmiştir.<sup>504</sup> Anılan karşı oyda vergi kaçakçılığı suçları açısından her bir takvim yılının ayrı bir suç olduğuna dair bir yasal düzenleme bulunmadığı, takvim yılı kavramının esas alınması

<sup>501</sup> Yargıtay 9. CD'nin 13/12/1990 tarihli ve 3677-4416 sayılı kararı. Gündel, s. 29'dan alınmıştır.

<sup>502</sup> Yargıtay CGK'nın 5.3.2002 tarihli ve 28-179 sayılı kararı.

<sup>503</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/12/2019 tarihli ve 3348-10113 sayılı kararı.

<sup>504</sup> Yargıtay CGK'nın 15/10/2020 tarihli ve 143-418 sayılı kararı.

durumunun hakkaniyete aykırı sonuçlara yol açabileceği, vergi kaçakçılığı suçları açısından TCK'nın 43. maddesine göre belirleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Sonuç olarak Yargıtay'ın bir yargısal aktivizmle benimsediği takvim yılı görüşünü savunmaktayız. Bununla birlikte Yargıtay'ın verdiği son kararlar göz önüne alındığında bu hususun tartışılmaya devam edileceği ve kısa süre içerisinde Yargıtay CGK tarafından bir sonuca ulaştırılacağı muhakkaktır. Bunun yanında bu konuda yapılacak açık bir yasal değişiklikle sorunun çözüme kavuşturulmasının daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

### e. Vergi Suçları ile Kabahatleri Arasında İçtima Sorunu

VUK'un "Suçlarda Birleşme" başlıklı 340. maddesine göre; bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Maddenin ikinci fıkrasında ise *"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"* ifadelerine yer verilmiştir. VUK'un "Vergi Ziyai Cezası" başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasına göre; vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Son olarak çalışmamızın konusunu oluşturan ve vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen VUK'un 359. maddesinin son fıkrası gereğince vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

VUK'daki bu düzenlemelerin yanında 5326 sayılı Kabahatler Kanununun<sup>505</sup> 15. maddesinin 3. fıkrasına göre; bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. İnsan Hakları Sözleşmesine ek 7 Numaralı protokol Türkiye tarafından 1985 yılında imzalanmış, ancak uygun bulma kanunu 2016 yılında kabul edilmiştir. Uygun bulma belgesinin Avrupa Konseyine gönderilmesi ile 1 Ağustos 2016 tarihinde Protokol Türkiye bakımından yürürlüğe girmiştir.<sup>506</sup> Protokolün "Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama

<sup>505</sup> 31/3/2005 tarihli ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>506</sup> Tolga Şirin, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Ek 7. nolu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme, [https://www.academia.edu/28122179/Avrupa\\_%C4%B0nsan\\_Haklar%C4%B1\\_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi\\_7\\_nolu\\_Protokol](https://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi_7_nolu_Protokol) E.T: 10.05.2020.

hakkı” başlıklı 4. maddesinde; kesin bir hükümle mahkûm olan veya beraat eden kişinin aynı suçtan dolayı yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Son olarak 4/6/2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin ilişik beyanlar ve çekince ile onaylanması Bakanlar Kurulunca 7/7/2003 tarihinde kararlaştırılmıştır. Bu Sözleşme'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 14. Maddesinin ilgili kısmına göre kesin olarak mahkûm olan veya beraat eden kişi, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

Bu anlamda ne bis in idem ilkesine de kısaca değinmekte fayda vardır. Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama da diyebileceğimiz ilke; kişinin gerçekleştirdiği aynı fiil nedeniyle birden fazla kez cezalandırılmamasını, yargılanmamasını ifade eder. Anayasamızda bu ilkeye doğrudan yer verilmemiştir. TCK'da ise, içtima kuralları düzenlenirken, cezai müeyyideler açısından ne bis in idem ilkesinin benimsendiğini söyleyebiliriz. Nitekim anılan Kanununun 44. maddesinde; işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır düzenlemesine yer verilerek kişinin aynı fiil nedeniyle birden fazla suçtan cezalandırılmasının önüne geçilmek istenmiştir. Bunun yanında 5271 sayılı CMK'da da anılan ilkeyi dikkate alan çeşitli hükümler olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim CMK'nın 172. maddesinde, kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacağına; 223. maddesinde ise, aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir hükümlerine yer verilmiştir.

TCK ve CMK'da yer alan düzenlemeler cezai yaptırımlar için geçerliyken, bir fiil sonucunda ortaya iki farklı suç çıktığı durumlarda işlerlik kazanırken, anılan kanunlarda aynı fiilin hem suç hem de kabahat oluşturması durumunda nasıl bir yol izleneceğine ilişkin bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte yukarıda değindiğimiz gibi Kabahatler Kanunu'nda bir eylem hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı müeyyide uygulanabileceği açıkça belirtilmiştir.

Gerçekten de uygulamada çoğu defa bir fiil hem kabahat hem de suç olarak düzenlenmiş olabilmektedir. Bu durumda aynı fiil kavramı, kabahate ilişkin idari süreç ile suça ilişkin ceza davası sürecinin birbirleriyle etkileşimi sorunu önem kazanmaktadır. VUK'un yukarıda yer verdiğimiz hükümleri gereğince de aynı sorun

gündeme gelmekte, Kanun açıkça aynı fiil sonucunda hem vergi ziyayı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu oluşur ise her ikisinden de ceza verileceğini düzenlemekte, bununla da yetinmeyip bu hallerde vergi ziyayı cezasının artırılarak verilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Kabahatler Kanunu ile VUK'da yer alan hükümlerin açıkça çeliştiği görüldüğünden hangi Kanuna öncelik verileceği tartışması ortaya çıkmıştır. Burada biz sonradan yürürlüğe giren özel kanun niteliğinde olan VUK'da yer alan düzenlemelerin vergi kabahatleri ve suçları açısından uygulama alanı bulabileceği görüşündeyiz.<sup>507</sup>

Bu bilgiler ışığında VUK'un 340., 344. ve 359/son maddelerinin; 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15. maddesi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 7 Numaralı protokol ve yargı içtihatları karşısındaki uygulanabilirliği ve bu düzenlemeler arasında çelişki bulunup bulunmadığı konusu ele alınıp incelenmelidir. Bu anlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin kararları esas alınarak bir inceleme yapılmaya çalışılacaktır.

#### **f. Konuya İlişkin AİHM Kararlarının İncelenmesi**

AİHM'in konuya ilişkin çok sayıda kararı<sup>508</sup> olmakla birlikte kanaatimizce yüksek mahkemenin üç önemli kararıyla bu konuda içtihatlarını ortaya koyduğunu söyleyebiliriz. Bu başlık altında bu kararları ele almaya çalışacağız.

AİHM'in Zolotukhin/Rusya Kararına<sup>509</sup> konu olayda alkollü bir askeri personel kız arkadaşını izinsiz olarak askeri bölgeye sokmaktan dolayı yakalanmış ve polis karakoluna götürülmüştür. Burada bulunan görevlilere hakaret etmiş, onları itmiş, oradan ayrılmaya çalışmış, bunun üzerine kelepçelenmiştir. Polis tarafından eylemlerinin idari suç olduğu değerlendirilmiştir. Sonrasında rapor tutulması için görevli personelin odasına götürülmüş orada da bu kişiye hakaret etmiştir. Rapor tamamlandıktan sonra ilçe karakoluna götürülmek üzere araca bindirilmiş, yolda giderken hakaretlerine devam etmiş ve görevli personeli öldürmekle tehdit etmiştir. Getirildiği ilk polis karakolundaki eylemleri nedeniyle “küçük düzensiz eylemler”

<sup>507</sup> Anılan tartışma ve görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Emrah Geçer, Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, AÜHF, 65 (2), 2016, s. 332-338.

<sup>508</sup> Bu kararlara örnek olarak AİHM'in *Ponsetti ve Chesnel/Fransa*, B. No: 36855/97, 14/9/1999, *Rosenquist/İsveç*, B. No: 60619/00, 14/9/2004, *Manasson/İsveç*, B. No: 41265/98, 20/7/2004, *Carlberg/İsveç*, B. No: 9631/04, 27/1/2009, *J.B./İsviçre*, B. No: 31827/96, 3/5/2001, *Geir İsakenn/Norveç*, B. No: 13596/02, 2.10.2003 kararları verilebilir.

<sup>509</sup> *Sergey Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/02/2009. *SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA (coe.int)*. Ayrıca kararın Türkçe özet çevirisi için bkz. *SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA - [Turkish Translation] legal summary by the COE Human Rights Trust Fund E.T.: 06/04/2021.*

suçlamasıyla bölge mahkemesince mahkûm edilmiştir. Daha sonra yürütülen ceza yargılamalarında, düzensiz eylemler, tehdit ve hakaret olmak üzere üç suçlamayla suçlanmıştır. Bunlardan birinci suç (düzensiz eylemler suçu) ile bölge mahkemesince mahkûmiyet hükmüne esas alınan fiillerin (küçük düzensiz eylemler) “aynı fiil” olup olmadığının değerlendirilmesinde; bölge mahkemesince mahkumiyete esas alınan iki fiilin ceza mahkemesince yargılamaya esas alınan üç fiilin içinde olduğu, suçun/kabahatin oluşumu bakımından bu fillerden birinin dahi yeterli olduğu, dolayısıyla her iki yargılamada dikkate alınan suçların unsurlarının büyük ölçüde aynı olduğu, aynı davranışa atıfta bulunduğu ve aynı zamanda büyük ölçüde benzer gerekçeleri kapsadığı sonucuna varılmıştır. Bu karar ile AİHM; aynı kişi tarafından, aynı zamanda ve aynı mekânda gerçekleştirilen ve farklı suç/kabahat düzenlemelerinin konusunu oluşturmak bakımından büyük ölçüde benzer içeriğe sahip fiillerin aynı fiil olarak kabul edilebileceği sonucuna varmıştır.

Nihayet AİHM konuya ilişkin temel içtihatlarını ortaya koyduğu, Glantz/Finlandiya kararına<sup>510</sup> konu somut olayda Sözleşmeye ek 7 nolu protokolün 4. maddesinde düzenlenen ne bis in idem prensibine aykırı şekilde vergi mahkemesi tarafından ek vergilerin yükletilmesine ilişkin vergi davası ve nitelikli vergi kaçakçılığı nedeniyle hakkında devam eden ceza kovuşturması nedeniyle başvuruda bulunulmuştur. AİHM somut olayda cezai ve idari yaptırımların birbiriyle ilgili olmadığı, farklı görevliler tarafından uygulandığı, her iki davada kendine has farklı usullerin uygulanmakta olduğu ve birbirinden bağımsız olarak kesinleştikleri, ilgili merciler arasında başka bir ilişkinin söz konusu olmadığı ve ilk dava kesinleştiğinde ikinci dava düşürülmeyerek kesinleştirilip başvuranın aynı olaydan dolayı iki kez yargılanıp mahkûm edildiği gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir..

AİHM’in konuya ilişkin temel ilkeleri ortaya koyduğu A ve B/Norveç Kararına<sup>511</sup> konu olayda ise, şirket hissesi satışı sonucunda elde ettikleri kazancı beyan etmemeleri nedeniyle başvuru adında idari para cezası kesilmiş, sonrasında vergi kaçakçılığı suçundan yargılanarak hapis cezasına mahkûm edilmişlerdir. Mahkeme olayı değerlendirerek vergi para cezasının cezai nitelikte olduğu ve her iki suçun da aynı maddi olaya (vergi beyanında gelirinin beyan edilmemesi) dayandığını tespit

<sup>510</sup>AİHM’in Glantz/Finlandiya Kararı  
<https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22languageisocode%22:%22TUR%22,%22appno%22:%2237394/11%22,%22documentcollectionid%22:%22CHAMBER%22,%22itemid%22:%22001-162497%22}}> E. T.: 10/05/2020.

<sup>511</sup> AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016.



etmiştir. AİHM'e göre kişinin üzerinde aşırı külfet oluşturmaması kaydıyla birden fazla yaptırım uygulanması mümkün olup en uygun yaklaşım, farklı ihtiyaçları karşılayan hukuki yaptırımların tek bir yargılama içinde uygulanmasıdır. Ancak “*esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı*” kurulmasını sağlayacak belli koşulların gerçekleştirilmesi halinde birden fazla yaptırım uygulanmasına ilişkin birden fazla yargılama sürecinin varlığı ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.

AİHM anılan kararında, idari ve adli yargılama arasında bir ilişkinin olup olmadığını incelemiştir. Bu noktada Mahkeme, başvuru aleyhine hapis cezası hükmedilirken daha önceden başvuru aleyhine kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığını tespit etmiştir. İlaveten, Mahkeme, iki yargılamanın paralel sürdüğünü, birbirini tamamladığını ve bu sebeple öngörülebilir sonuçlar doğurduğunu ifade etmiştir. İlk yargılamada ortaya konulan maddi gerçekler ikinci yargılamada da aynen kullanılmıştır. Bu sebepler ışığında Mahkeme, başvuru aleyhine verilen cezaların orantısız bir yaptırıma maruz kalmadığına, yapılan iki yargılamanın maddi (esas) ve zaman bakımından yeterli bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin olmadığına karar vermiştir.

### **g. Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararlarının İncelenmesi ve Kanaatimiz**

Ankara 3. Vergi Mahkemesi, VUK'un 344. maddesinin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine itiraz yoluna başvurmuş ve anılan tartışma yüksek mahkemenin önüne ilk defa taşınmıştır.<sup>512</sup> Yerel mahkemece Anayasa'da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin idari nitelikli vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, kanun koyucunun ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, 5237 sayılı TCK'da suça iştirakin kurucu unsurları düzenlendiği hâlde, VUK'da bu konuda bir hükmün bulunmadığı, TCK'da suça iştirak yönünden getirilen koşulların vergi ziyai suçuna iştirak yönünden aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hâllerde cezalandırılacağına belli olmadığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın hukuk devleti ile suç ve cezaların kanuniliği

<sup>512</sup> AYM'nin 05/03/2015 tarihli ve 120-23 sayılı Kararı (Norm Denetimi). 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

ilkelerini ihlal ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi kararında özetle kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağı, kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriğinin somutlaştırılabileceği ifadelerine yer vermiştir. Yüksek mahkeme sonuç olarak vergi ziyayı suçuна iştirakin, bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde VUK'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesi anlamına geldiğini, bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmayacağını vurgulamış ve itirazın reddine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruya ilişkin önemli bir kararında da anılan konuyu ele almıştır.<sup>513</sup> Somut olayda başvurucuya vergi mahkemelerinin nitelendirmesine göre "komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir. Başvurucu, vergi cezalarını yeniden yapılandırma çerçevesinde ödediği ve yargılamalar bu şekilde sonuçlandığı hâlde aynı fiil dolayısıyla ayrıca hapis cezası verilmesi nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının (ne bis in idem) ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi öncelikle ne bis in idem ilkesine ilişkin benimsediği genel ilkeleri ortaya koymuş olup kararda şu önemli ifadelere yer vermiştir: “... aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin

<sup>513</sup> AYM'nin 27/03/2019 tarihli ve 2018/9115 bireysel başvuru numaralı kararı.

*farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz.”*

Benimsediği bu ilkeleri somut olaya uygulayan yüksek mahkeme somut olayda başvurucauya uygulanan her iki takibatta tek bir fiilin söz konusu olduğunu kabul etmiş ancak farklı amaçları ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet kararı verilebilmesinde aynı eylem nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığını vurgulamış ve somut olayda anılan hakka yönelik bir ihlal olmadığına karar vermiştir.

Doktrinde Şen tarafından anılan karar eleştirilmiş, devletin mağduru olduğu ve mali kayba uğradığının kabul edildiği bir noktada, her iki yaptırımda korunan hukuki yararın aynı olduğu, suça veya hukuka aykırılığa konu fiil ve korunan hukuki yarar arasında fark bulunmadığı, bu nedenle her iki yaptırımın farklı hukuki yararı dikkate aldığı gerekçesinde isabet bulunmadığı, kararın bu konuda yeterli ve ikna edici gerekçe içermediği, aynı fiilden tatbik edilen çifte cezalandırmanın hukuka uygun sayılması gerektiğine dair görüşün haklılığın da ortaya konulmadığı vurgulanmıştır.<sup>514</sup> Yazar VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm ile aynı kanunun 359. maddesinin son fıkrasında yer alan çifte cezalandırmayı mümkün kılan düzenleme birlikte değerlendirildiğinde; failin, hem yüksek miktarda hapis cezası ve hem de sebep olduğu vergi ziyanının üç katı kadar idari para cezası ödemekle yükümlü tutulmasının, “ne bis in idem” prensibine aykırı olduğunu savunmuştur.

AYM, tıpkı incelediğimiz AİHM kararlarında olduğu gibi, vergi ziyayı ile sahte fatura düzenleme suçundan verilen cezalara aynı fiilin neden olup olmadığını öncelikle araştırmıştır. Ancak yüksek mahkeme kanaatimizce aynı fiil olduğu tartışmalı olan hususları bu kapsamda değerlendirmiş ancak farklı gerekçelerle ihlal bulunmadığına hükmetmiştir. Kanaatimizce anılan karar sonucu itibarıyla doğru ancak gerekçe bakımından eksik ve hatalıdır. Öncelikle mahkemenin aynı fiil için hem vergi cezası

<sup>514</sup> Ersan Şen, Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale.7828.html> E.T:10/05/2020

verilmesinin hem de cezai müeyyide uygulanmasının ne bis in idem ilkesini ihlal etmeyeceği görüşüne katıldığımızı belirtelim. Yüksek mahkemenin belirttiği gibi burada farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesi mümkün kılınmıştır. Kanun koyucu bazı fiilleri hem kabahat hem de suç olarak düzenlemek suretiyle bilinçli bir tercihte bulunmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi norm denetiminde verdiği başka bir kararında da aynı yönde bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz' ilkelerine aykırılık oluşturmayacağını ifade etmiştir.<sup>515</sup>

Bizim görüşümüze göre mahkemenin kararına konu somut olayda aynı fiil belirlenmesi de tartışmaya açıktır. AİHM'in yukarıda vermeye çalıştığımız görüşüne göre aynı fiil olgusunun somut olayda belirlenmesi ve buna göre sonuca ulaşılması gerekliliği önemlidir. AİHM; aynı kişi tarafından, aynı zamanda ve aynı mekânda gerçekleştirilen ve farklı suç/kabahat düzenlemelerinin konusunu oluşturmak bakımından aynı içeriğe veya büyük ölçüde aynı içeriğe sahip fiillerin "aynı fiil" olarak kabul edilebileceği sonucuna varmıştır. Bunun yanında AİHM kabahat bakımından verilen ceza ile suça yönelik yargılama sürecinin birbiri ile ilişkili olup olmadığını, bunlar arasındaki etkileşimi de bir kriter olarak ele almıştır.

Bu bilgiler ve yüksek mahkeme kararları ışığında konumuz açısından özellik arz edecek husus vergi ziyayı kabahati ile özellikle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme ve kullanma suçları açısından aynı fiil olgusunun irdelenmesi gerekliliğidir. Öncelikle düzenleme eyleminin niteliği gereği olarak kullanma eyleminden çok az bir zaman da olsa daha önce gerçekleştirildiği açıktır. Oysa vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için mutlaka vergi idaresi nezdinde belgenin kullanılması gerekmektedir. Hatta vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyayı, suçun bir unsuru olarak kabul edilmediğinden, özellikle sahte veya yanıltıcı belge düzenleme suçlarında çoğunlukla bir vergi ziyayı da oluşmayabilecektir. Bu nedenle yukarıda verdiğimiz bilgi ve içtihatlar ışığında sahte veya yanıltıcı belge düzenleme suçları ile vergi ziyayı kabahatlerine konu fiillerin aynı fiil olarak kabulüne imkân yoktur. Bu anlamda bu fiiller açısından ne bis in idem ilkesinin ihlali gündeme gelmeyecektir.

---

<sup>515</sup> AYM'nin 31/05/2017 tarihli ve 28-107 sayılı kararı (Norm Denetimi).

Burada sorun sahte belge veya yanıltıcı belge kullanma suçları ile vergi ziyai kabahatleri arasında yaşanabilecektir. Zira anılan belgelerin kullanılması anında, örneğin sahte veya yanıltıcı belgenin beyannameye konu edilmesiyle sözü edilen vergi kaçakçılığı suçları oluşacaktır. Yine anılan belgelerin kullanılması ile birlikte artık vergi ziyayı da doğacaktır. Bu nedenle sahte belge veya yanıltıcı belge kullanma suçları ile vergi ziyayı kabahatleri çoğunlukla aynı fiil sonucunda oluşmaktadır. Bu durumda Anayasa Mahkemesi kararındaki ilkeler bize yol göstermekten uzak ve eksik kalmaktadır. AİHM tarafından ortaya konan içtihadı baktığımızda ise, aynı fiil olduklarını belirlediğimiz vergi ziyayı kabahatini ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerin soruşturulması ve kovuşturulması süreçlerine bakmamız gerekmektedir.

AİHM'e göre kişinin üzerinde aşırı külfet oluşturulmaması kaydıyla birden fazla yaptırım uygulanması mümkün olup en uygun yaklaşım, farklı ihtiyaçları karşılayan hukuki yaptırımların tek bir yargılama içinde uygulanmasıdır. Ancak "*esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı*" kurulmasını sağlayacak belli koşulların gerçekleştirilmesi halinde birden fazla yaptırım uygulanmasına ilişkin birden fazla yargılama sürecinin varlığı ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Somut olayımızda da idare tarafından verilen vergi cezalarında görevli yargı mekanizmasının idari yargı, vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkemelerin ise adli yargı mercileri olduğu açıktır ancak bu durum başlı başına ne bis in idem ilkesini ihlal etmeyecektir.

Nitekim hayatın normal akışı içerisinde çoğu ciddi eylemler hem idari hem de adli cezayı gerektirebilmektedir. Buna örnek olarak kamu görevlilerinin suç oluşturan ve aynı zamanda disiplin cezasını da gerektiren hareketleri gösterilebilir. Burada idari cezayı veren birim ile adli suça bakmakla görevli adli yargı mercilerinin ne derece etkileşimde olduğu önem arz etmektedir. Kanaatimizce bu noktada VUK'un, ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edebilecek iki düzenleme içerdiğini söyleyebiliriz. Bunlardan ilki VUK'un 344. maddesinde yer alan vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat uygulanmasına ilişkin düzenlemedir. İkincisi ise VUK'un 367. maddesinin 5. fıkrasında yer alan ceza mahkemesi vergi cezalarını uygulayacak mercilerin kararlarının birbirlerini bağlamayacağı kuralıdır.

Bu iki düzenleme kişiye aynı fiil nedeniyle ceza veren makamların birbirinden etkilenmesinin tamamen önüne geçmektedir. Bu anlamda AİHM'in kararında vurguladığı birbiriyle etkileşimli, birbirini gözetten yargı mekanizması kurma

yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaktadır. Bunun yanında kişinin aynı fiil nedeniyle hem kabahat hem de suçtan ötürü cezalandırılması anlaşılabilir ise de vergi kaçaklığı suçunun işlendiği hallerde bunun yanında vergi ziyaından verilen cezanın 3 kat gibi ciddi bir biçimde artırılması da kanaatimizce ne bis in idem ilkesine aykırıdır.

Bu anlamda vergi ve ceza mahkemelerinin etkileşimi sorununun çözümü için, AİHM içtihatlarında belirtilen ilkelere uygun olarak yeni bir yasal düzenleme yapılması gerektiği görüşünderiz.<sup>516</sup> Bunun yanında vergi kaçaklığı suçunun olduğu durumlarda vergi ziyayı kabahatinden verilen cezaya yönelik, en azından takdir hakkı tanınacak bir yaptırım aralığı belirlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

### 3. Vergi Kaçaklığı Suçlarına Teşebbüs

Failin gerçekleştirmek amacıyla olduğu suçun icra hareketlerine başlayıp elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması ya da istediği neticenin gerçekleşmemesi hali suça teşebbüs olarak adlandırılmaktadır.<sup>517</sup> TCK'nın 35. maddesine göre; kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur. Buna göre suça teşebbüs için kasıtlı hareket edilmesi gerektiğinden, taksirli suçlara teşebbüs mümkün değildir. Suça teşebbüsteki kast, gerçekleştirilmesi amaçlanan suçun neticesini oluşturmaya yönelik kasttır. Bu nedenle ki fail kastettiği suçun cezası ile cezalandırılacak ve TCK'nın 35. maddesine göre cezasından indirim yapılacaktır.<sup>518</sup> Yine teşebbüs edilen eylemin de, teşebbüse elverişli olması gerekmektedir.<sup>519</sup> Failin teşebbüsten sorumlu tutulabilmesi için bir diğer şart, elverişli hareket koşuludur. Buna göre teşebbüsten söz edebilmek için, icrasına başlanılan fiilin, kanuni tarifte unsur olarak yer alan neticeyi gerçekleştirmeye elverişli olması gerekmektedir.<sup>520</sup> Bu kısa bilgilendirmenin ardından vergi kaçaklığı suçlarına teşebbüs konusunu ele almaya çalışacağız.

4369 sayılı Kanun'dan önce vergi kaçaklığına teşebbüs suçu VUK'un 358. maddesinde özel olarak düzenlenmekteydi. O dönemde yürürlükte olan 765 sayılı TCK'nın 10. maddesine göre TCK'da yer alan genel hükümler, özel ceza kanunlardaki

<sup>516</sup> Aynı görüş için bkz. Barış Bahçeci, İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu, TBB Dergisi, Sayı: 136, Yıl: 2018, s. 164.

<sup>517</sup> Ersin Şare, Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, TBB Dergisi, Sayı: 230, 2017, s.120.

<sup>518</sup> Bu husus, Yargıtay CGK'nın 04/06/1990 gün ve 101-156 sayılı kararında da, "Teşebbüste aranan kast, icrasına başlanmış cürmü teşebbüs aşamasında bırakma kastı olmayıp, söz konusu suçu tamamlamaya yönelmiş kasttır" şeklinde açıklanmıştır.

<sup>519</sup> Özbek, Doğan, Bacaksız, Türk Ceza Hukuk Genel Hükümler, s. 445.

<sup>520</sup> Özgenç, s.462.

hükümlerle çelişmediği müddetçe uygulanmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce vergi ziyayı vergi kaçakçılığı suçlarının zorunlu bir unsuruydu. Bu anlamda 4369 sayılı Kanundan önce, VUK'un 358. maddesi vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin özel bir teşebbüs düzenlemesi içerdiğinden uygulanmaktaydı. Başka bir deyişle anılan dönemde 765 sayılı TCK'nın teşebbüse ilişkin düzenlemeleri vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulanamıyordu.

Anılan değişiklikte vergi kaçakçılığına teşebbüs suçuna ilişkin özel düzenleme olan VUK'un 358. maddesi kaldırılmış, vergi ziyayı da vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. 4369 sayılı Yasa'yla yapılan değişiklikte netice itibari ile zarar suçu olmaktan çıkarılmış ve tehlike suçuна dönüştürülmüştür.<sup>521</sup> Anılan suçların çoğunluğunun aynı zamanda sırf hareket suçları olduğu da söylenebilir, zira VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketlerin gerçekleştirilmesi ile suç tamamlanmakta, ayrıca bir neticeye ulaşması beklenmemektedir. Toparlayacak olursak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçu dışında tüm vergi kaçakçılığı suçlarını neticesi sonuca bitişik suç kategorisinde değerlendirmek gerekmektedir.<sup>522</sup> Yine anılan suç dışındaki diğer vergi kaçakçılığı suçlarını da tehlike suçu olarak nitelendirebiliriz.

Nihayet 5237 sayılı Kanununun 5. maddesinin yürürlüğe girmesiyle vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüs durumunda TCK'nın teşebbüs hükümlerinin uygulanması konusunda duraksama kalmamıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyayı şartı aranmadığından, icra hareketlerinin tamamlanmasıyla suçun da oluştuğu kabul edildiğinden çoğunlukla teşebbüse elverişli olmadıkları değerlendirilse de teşebbüs bakımından VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar açısından genelleme yapılmamalı<sup>523</sup> ve her bir vergi kaçakçılığı suçu ayrı ayrı

<sup>521</sup> Karaaslan, s.125.

<sup>522</sup> Bayar, s. 116-117.

<sup>523</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım, İstanbul, 2008, s. 152. Yine doktrinde çoğunlukla bu görüş benimsenmekte ve her bir vergi kaçakçılığı suçu açısından teşebbüs hususunun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bkz. Ok, Gündel, s. 158-354; Merve Babayiğit Aksu, Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gaziantep, 2019, s. 117-120, [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVo09Jvm5ZX1zGWMt5GodegAUeWLu-jD6CNllyGa6\\_kl](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVo09Jvm5ZX1zGWMt5GodegAUeWLu-jD6CNllyGa6_kl) E.T. 03/01/2021.

değerlendirilmelidir.<sup>524</sup> Bunun yanında doktrinde sırf hareket suçları ile tehlike suçları açısından da suça teşebbüsün mümkün olduğu savunulmuştur.<sup>525</sup>

Öğretide, uygulamada çift defter tutmak olarak adlandırılan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunun oluşması için, vergi matrahının azalması sonucunu doğurması; yine Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu şekilde basılmış belgeleri bilerek kullanmak suçunun da işlenmesi için öncesinde bir dizi hareketin gerçekleşmesi gerektiğinden, anılan suçların teşebbüse müsait olduğu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı savunulmuştur.<sup>526</sup>

Biz vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs bakımından ikili bir değerlendirme yapılması gerektiği kanaatindeyiz. İlk olarak uygulamada çift defter tutma suçu, suç çeşidi incelenirken ayrıntılı olarak ele alacağımız gibi kanaatimizce bir zarar suçudur. Zira anılan suçun meydana gelebilmesi için vergi matrahının azalması bir unsur olarak getirilmiştir. Bu anlamda biz de anılan suça teşebbüsün mümkün olduğu düşüncesindeyiz. Bununla birlikte anılan suç dışındaki vergi kaçakçılığı suçlarının tamamı açısından zarar unsuru aranmadığından, bu suçlara teşebbüsün olanaklı olup olmadığı tartışmalıdır. Bize göre anılan suçların sahtecilik suçları ile bu yönden benzerlik göstermeleri nedeniyle, teşebbüs açısından da sahtecilik suçlarına ilişkin belirlemelerimizi hatırlamamız gerekmektedir.

İlgili kısımlarda açıkladığımız gibi resmî belge ve özel belge kullanma suçları, kullanma hareketinin bölünebilir olduğu durumlarda teşebbüse elverişlidirler. Bununla birlikte resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçunun teşebbüse elverişli olmadığı görüşünü savunduğumuzu belirtmiştik. Bu düşüncemizin esası ise belgenin tamamlanmadığı halinin aldatma kabiliyeti olmayacağı gerçeğine dayanmaktadır.

Şimdi bu bilgiler ışığında çift defter tutma dışındaki vergi kaçakçılığı suçlarına baktığımızda, anılan suçların zarar değil tehlike suçu niteliğinde oldukları, defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlendikleri ve düzenleme, kaydetme, basma, tahrif etme, gizleme,

---

<sup>524</sup> Nitekim Baykara anılan değişikliklerden sonra sırf hareket suçuna dönüşen vergi kaçakçılığı suçlarından sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suçu açısından teşebbüsün mümkün olduğu görüşündedir. Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?, s. 6.

<sup>525</sup> Ersin Şare, Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, TBB Dergisi, Yıl: 2017, sayı: 130, s. 149-152.

<sup>526</sup> Kızılot, Kızılot s. 592.



yok etme, muhasebe hilesi yapmak, hesap açmak veya kullanmak hareketleri ile oluştukları görülmektedir. Kanaatimizce bu hareketlerden, sahtecilik suçlarında düzenleme hareketi ile aynı anlama gelebilecek düzenlemek, basmak, tahrif etmek ve kaydetmek eylemlerinin teşebbüse elverişli olup olmadığı tartışılmalıdır.

Daha sonra açıklayacağımız gibi vergi kaçakçılığı suçları açısından aldatma kabiliyetinin bu suçların bir unsuru olarak yer almadığı görüşüdeyiz. Belgede sahtecilik suçlarında, düzenleme eyleminin teşebbüse elverişli olmamasının nedeni, tamamlanmayan belgenin aldatma kabiliyetine sahip olmayacağı gerçeğidir. Aynı düşünce tarzıyla vergi kaçakçılığı suçlarına yaklaştığımızda, tamamlanmayan belge aldatma kabiliyetine sahip olmasa da suçun unsurları itibarıyla oluşacağı düşünüldüğünden, vergi kaçakçılığı suçlarının, defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçu dışında, tamamının teşebbüse elverişli olduğu görüşüdeyiz. Bununla birlikte bir tehlike suçu niteliğindeki bu suçlara teşebbüs uygulamada çok karşılaştığımız bir durum değildir. Burada sahte belge basmak olarak adlandırabileceğimiz vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse elverişli olup olmadığı hususuna, örnekleme niteliğinde değinmeliyiz.

Doktrinde belgelerin anlaşma olmamasına rağmen basılmasının veya sahte olarak basılmasının gerçekte hazırlık hareketi niteliğinde olduğu, bu hareketlerin suç sayılıp yaptırma bağlanmasıyla suçla korunan yarara verilen önemin gösterildiği, bu yönüyle anılan suçun tehlike suçu niteliğinde olduğu, bu nedenlerle suçun teşebbüse elverişli olmadığı savunulmuştur.<sup>527</sup> Yine sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tehlike ve sırf hareket suçu niteliğinde olduğundan bu suçlara teşebbüsün mümkün olmadığı görüşü dile getirilmiştir.<sup>528</sup>

Vergi kaçakçılığı suçlarından özellikle sahte belge düzenleme, muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzenleme ve bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak suçları TCK'da düzenlenen resmî ve özel belgede sahtecilik suçları ile benzerlik göstermektedir. Nitekim VUK'un 359. maddesinde yer alan özel düzenleme olmasaydı da niteliğine göre bu belgelerde gerçekleştirilen sahteciliklerin TCK'nın ilgili sahtecilik hükümlerine göre cezalandırılabilirdi kanaatindeyiz.

---

<sup>527</sup> Ok, Gündel, s. 353.

<sup>528</sup> Ok, Gündel, s. 228.

Ancak VUK'un 359. maddesinde anılan eylemler suç olarak düzenlendiğinden artık bu suçlar ayrı olarak ele alınıp incelenecek olup, bu suçlara sahtecilik suçunun bir çeşidi demek de hatalı olacaktır. Örneğin daha sonra ele alınacağı gibi resmî veya özel belgede sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun zorunlu bir unsuru olarak yer alırken, VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçunda aldatma kabiliyetinin suçun unsuru olmadığı, sahte belgelerin tamamının fiziken ele geçirilmediği durumlarda dahi bu suçların oluşabileceği görüşünderiz.

Bu bilgiler ışığında bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak suçunun bir tehlike suçu olduğu, suçun belgenin basılmasıyla oluştuğu, ayrıca zarar unsurunun gerçekleşmesinin aranmayacağı görüşünde olduğumuzu belirtelim. Ancak bu durumun suçun teşebbüse elverişli olmadığı anlamına gelmediği kanaatindeyiz. Tıpkı sahtecilik suçlarında olduğu gibi somut olay bazında değerlendirme yapılması gerekmektedir. Suçun tehlike suçu olması teşebbüsü imkânsız kılmamakta ancak suça teşebbüs olanağı bu nedenle düşük bir olasılık olarak gerçekleşmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan bir kimsenin belgeyi basmasıyla suçun tamamlanacağında şüphe yoktur. Belge basılmadan önce ve fakat belgenin basılacak örneği hazırlandığı esnada, belgenin makinaya basım için koyulmadan önce yakalanan kişinin eylemi kanaatimizce teşebbüs aşamasında kalacaktır. Bu nedenle de doktrindeki belgenin basılması hareketlerinin hazırlık hareketi olduğuna dair görüşe de bütün hareketlere yönelik böyle bir sınıflandırma yapmanın hatalı olması nedeniyle katılmadığımızı belirtelim. Zira failin artık belgeyi basmaya yönelik icrai harekete başlamış olduğunu genel hükümlere göre tespit edebiliyorsak suçun teşebbüs aşamasında kaldığını söyleyebiliriz.

Son olarak teşebbüse elverişli olmadığını savunduğumuz, defter kayıt ve belgelerin gizlemesi suçunda ise kanun koyucu gizleme hareketini tanımlamış ve sözlük anlamından çok farklı bir hareketi cezalandırmıştır. Buna göre VUK'un 359. maddesi anlamında 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. Anılan suç bir tehlike suçudur. İbrazi istenen defter ve belgelerin yetkililere verilmemesiyle suç oluşur. Bu anlamda anılan hareketin bölünemeyeceği, verilmeme şeklinde ihmali

bir hareket niteliğini de içerisinde barındırdığı, bu nedenle bu suça teşebbüsün mümkün olmadığı görüşündeyiz.

#### **4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yargılama Usulü ve Görev**

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından ceza muhakemesinin genel kurallarının yanında VUK'da getirilen bazı özel düzenlemeler de uygulanmaktadır. Kanun koyucu VUK'un 359. maddesinde öngörülen suçların takibini "mütalaa" şartına bağlamıştır. Nitekim VUK'un "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" kenar başlıklı 367. maddesinin 1. fıkrası gereğince kovuşturma şartı sadece VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından gerekli olup, diğer vergi suçlarında kovuşturma şartı aranmaz ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçları CMK'nın genel hükümleri uyarınca Cumhuriyet savcısı tarafından resen soruşturulur.

Vergi kaçakçılığı suçlarında soruşturma birimlerinin doğrudan soruşturma yapma yetkileri yoktur. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından birinin veya daha fazlasının gerçekleştirildiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı durumu ilgili vergi dairesine bildirir, varsa elindeki bilgi ve belgeleri de göndererek suçla ilgili inceleme yapılmasını ister. Vergi kaçakçılığı suçlarından birinin varlığını tespit eden vergi inceleme elemanlarının durumu Cumhuriyet savcılığına bildirim yetkileri ve görevleri bulunmaktadır. VUK'un 367. maddesinde; vergi kaçakçılığı suçlarının Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi yetkisi, vergi inceleme elemanının<sup>529</sup> görevine göre iki grupta ele alınmıştır.

Birinci grupta yer alan; vergi müfettişleri ve yardımcıları vergi kaçakçılığı suçlarını, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan Cumhuriyet savcılığına bildirebilirler. İkinci grupta yer alan vergi incelemesine yetkili diğer kamu görevlilerinin ise; vergi kaçakçılığı suçlarını ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla "Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık" aracılığıyla Cumhuriyet savcılığına bildirmeleri kabul edilmiştir.

İnceleme elemanları Cumhuriyet savcılığına sunacakları mütalaa öncesinde VUK'un 134 ve devamı maddeleri uyarınca öncelikle vergi incelemesi

<sup>529</sup> Vergi inceleme elemanlarının ceza yargılamasındaki konumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Bekir Baykara, Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül, 2004, Sayı: 277, s. 15-25.

gerçekleştirirler ve bir inceleme raporu hazırlarlar. Yapılan incelemelerde vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespit edilecek olursa, inceleme elemanları tarafından vergi suçu raporu adı altında bir rapor daha düzenlenir. Anılan raporların VUK'un 140. maddesi uyarınca rapor değerlendirme komisyonlarına sunulur. Anılan komisyon, vergi inceleme ve suçu raporlarını incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçu işlendiğine kanaat getirecek olursa durumu bir yazı ile Cumhuriyet savcılığına bildirir. İşte VUK anlamında mütalaa, bu komisyonların Cumhuriyet savcılığına bildirim yazısı olarak değerlendirilmektedir.

VUK'un 359. maddesinin ilk üç fıkrasında sayılan suçlar için yukarıda bahsedilen ve mütalaa sonucuna ulaşan silsilenin hepsinin gerçekleşmesi gerekir. Yani inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi yapıp, anılan raporlar hazırlanıp, bu raporlara göre de mütalaanın Cumhuriyet savcılığına sunulması zorunludur. Nitekim Yargıtay da çeşitli kararlarında vergi inceleme ve suçu raporlarının mütalaa ile birlikte bulunması gerektiğini belirtmiştir.<sup>530</sup> Bu anlamda VUK'un 367. maddesindeki açık düzenlemeler gereğince anılan suçlar açısından vergi incelemesinin tamamlanması ve mütalaa verilmesi şarttır. Bununla birlikte VUK'un 359. maddesine 7318 sayılı Kanunla eklenen (ç) bendinde düzenlenen suç açısından kovuşturma yapılabilmesi için incelemenin tamamlanması zorunlu görülmemiştir.

Nitekim VUK'un 367. maddesine 7318 sayılı Kanunla eklenen 4. fıkrası gereğince "359. maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz" Anılan değişiklikle VUK'un 359. maddesinin (ç) bendinde düzenlenen suç açısından vergi incelemesinin tamamlanması, mütalaa için ön koşul olmaktan çıkarılmıştır. Ancak maddede suçu bildiren raporun sunulacağından bahsedildiğinden kanaatimizce burada vergi suçu raporunun düzenlenmesinin de zorunlu olduğu kanaatindeyiz. Sonuç olarak bütün vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi suçu

<sup>530</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/01/2021 tarihli ve 2815-547; 12/11/2020 tarihli ve 16727-6883; 19/10/2017 tarihli ve 3952-6864 sayılı kararları.

raporunun düzenlenmesi ve mütalaanın Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi zorunludur.

Bu şekilde Cumhuriyet savcılığına yapılan bildirimler, bir başka deyişle mütalaa vergi kaçakçılığı suçları açısından kovuşturma şartıdır.<sup>531</sup> Yargıtay da bir kararında sahte fatura düzenleme suçlarına ilişkin mütalaa verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>532</sup>

Kovuşturma şartı gerçekleşmeden dava açılmış ise, mahkemece şartın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini beklemek üzere CMK'nın 223. maddesinin 8. fıkrası uyarınca durma kararı verilebileceği gibi, yargılama durdurulmadan da koşulun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ilgililerden sorulup araştırılabilir. Zira mütalaa zorunluluğu bir kovuşturma şartıdır, alınmadığı durumlarda fail hakkında mahkûmiyet veya beraat hükmü verilemez.<sup>533</sup> Nitekim Yargıtay'ın bir kararında mütalaa bulunmadığı durumlarda öncelikle durma kararı verilip, sanık hakkında mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği ifadelerine yer verilmiştir.<sup>534</sup>

VUK'un 367. maddesinde bahsedilen kovuşturma şartı gerçekleşmediği takdirde; soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcılığınca CMK'nın 172. maddesi gereğince "kovuşturmayaya yer olmadığına"; kovuşturma aşamasında ise, görevli mahkemece CMK'nın 223. maddesinin 8. fıkrasına maddesine göre "kamu davasının düşürülmesine" kararı verilir. Yargıtay da sahte fatura düzenlemek suçunda mütalaa şartının gerçekleşmediği durumda davanın düşmesine karar verilmesi gerektiği görüşündedir.<sup>535</sup>

Kovuşturma şartı olan mütalaa kimin için verilmişse sadece o kişi yönünden bir hüküm ifade eder. Bir kimse hakkında verilen mütalaa başkası için de verilmiş sayılamaz. Yine mütalaa hangi vergi kaçakçılığı suçu açısından verilmişse o suç açısından geçerli olup, diğer suçlar açısından geçerli olmayacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında sahte fatura düzenleme suçlarından kamu davası açıldığı; sahte fatura kullanma suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirlerine

<sup>531</sup> Aynı görüş için bkz. Donay, s. 72; Özcan, s. 504; Yüce, s. 239; Şenyüz, s. 368.

<sup>532</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/11/2020 tarihli ve 15618-6553 sayılı kararı.

<sup>533</sup> Öner, *Vergi Hukuku*, s. 183.

<sup>534</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/10/2020 tarihli ve 8407-6102 sayılı kararı.

<sup>535</sup> Yargıtay 11. CD'nin 03/11/2020 tarihli ve 16041-6319 sayılı kararı.

dönüşmeyeceği gözetilmeksizin, Vergi Dairesi Başkanlığından sahte fatura düzenleme suçlarına ilişkin mütalaa verilir verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği ifadelerine yer verilmiştir.<sup>536</sup>

Vergi kaçakçılığı suçundan dolayı kamunun suçtan doğrudan doğruya zarar görmüş olması nedeniyle, hazine vekili kamu adına davaya katılma talebinde bulunabilir. Yargıtay da birçok kararında vergi kaçakçılığı suçlarında hazinenin suçtan zarar gören konumunda bulduklarını ve davaya katılma haklarının olduğunu vurgulamıştır.<sup>537</sup> Mütalaa verilmesi halinde savcılık kamu davası açmak zorunda olmayıp kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilebilir. Ancak bu kararın Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına tebliğ edilmesi zorunludur. Başkanlığın suçtan zarar gören sıfatıyla karara itiraz hakkı bulunmaktadır.<sup>538</sup>

CMK'nın 225. maddesi gereğince mahkeme kararını iddianamede gösterilen eylem ve faille bağlı olarak verecektir. Nitekim Yargıtay da birçok kararında hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı ifadelerine yer vermiş ve VUK'un 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaaaya uygun olarak açılmış bir dava bulunmaması halinde bu suçlardan hüküm kurulmasını bozma sebebi saymıştır.<sup>539</sup> Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçundan düzenlenecek bir iddianame, eylem ve VUK'un 367. maddesinde öngörülen kovuşturma şartı olan mütalaaaya uygun bulunmalıdır. Aksi halde vergi inceleme ve vergi kaçakçılığı suçu raporlarında bahsedilmeyen ve hakkında mütalaa da bulunmayan suçlardan hüküm kurulabilir ki bu durum CMK'nın 225. ve VUK'un 367. maddelerine aykırı olacaktır.<sup>540</sup>

Bu bilgilerden anlaşılacağı üzere, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ceza davalarında, vergi inceleme elemanı ve rapor değerlendirme komisyonu önemli bir konumundadır. Özellikle sahte belge kullanma suçunda manevi unsur noktasında

<sup>536</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/09/2020 tarihli ve 14791-4730 sayılı kararı.

<sup>537</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/11/2019 tarihli ve 7655-8474 sayılı kararı.

<sup>538</sup> Yüce, s.240.

<sup>539</sup> Yargıtay 11. CD'nin 13/10/2020 tarihli ve 9465-5769; 05/10/2020 tarihli ve 9503-5413 sayılı kararları.

<sup>540</sup> Nitekim Yargıtay 11. CD'nin 30.10.2013 tarihli ve 19954-15524 sayılı kararı ile "213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.11.2008 gün B.07.1.GİB... sayılı mütalaa ve ekindeki vergi suç raporunun sanıklardan A. hakkında "2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek" suçlarına ilişkin olduğu, sanık M. hakkında "defter ve belge ibraz etmemek" suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşılmalı; sanık hakkında "defter ve belge ibraz etmemek" suçu yönünden dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yargılamaya devamlı beraat hükmü kurulması" bozma nedeni yapılmıştır.

idareye verilen tespit yetkisi dolayısıyla sahte belge kullanma suçların %90'ının adliyeye intikal etmediği ifade edilmektedir.<sup>541</sup>

Burada vergi kaçakçılığı suçlarında uygulamada çoğunlukla başvuru ve sonucuna göre karar verilmesi yoluna gidilen bilirkişi incelemesinin zorunlu olup olmadığı, hangi hususlarda başvurulabileceği konusuna kısaca değinmeliyiz. CMK'nın 63. maddesinde açıklandığı üzere; çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verilebilir. Ancak, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez. Soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı da bilirkişi incelemesi yaptırabilir. Aynı hüküm gereğince bilirkişi raporunda, hâkim tarafından yapılması gereken hukukî değerlendirmelerde bulunamaz. Bilirkişi incelemesi, mahkeme tarafından gerek duyulduğu takdirde davanın her aşamasında doğrudan yaptırılabilir gibi, davanın taraflarınca da davanın her aşamasında, dava ve savunma dilekçelerinde veya ayrıca verecekleri dilekçelerde talep edilebilir.<sup>542</sup>

Tüm vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı için, vergi ziyayı olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek yoktur. Ancak hâkim çözümü teknik bilgiyi gerektiren hususlarda bilirkişi görüşüne başvurabilecektir. Nitekim Yargıtay da bir kararında sahte fatura düzenleme suçlarında faturaların gerçek bir alım satım karşılığı olup olmadığını belirlemesi için; faturayı düzenleyene 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 ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen ve kullanan mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılıp karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>543</sup> Ancak; hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözülmesi mümkün ise, örneğin: defter ve belgeleri gizlemek ya da sahte fatura kullanmak suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığı yönünde bilirkişiden rapor istenemez.

<sup>541</sup> Bekir Baykara, Maliye İdaresinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yaklaşımı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.49.

<sup>542</sup> Ersan Öz, Süleyman Albayrak, Vergi Yargısında Bilirkişilik, TAAD, Cilt 1, Yıl: 1, Sayı 3, 2010, s. 78.

<sup>543</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/11/2020 tarihli ve 5116-6540 sayılı kararı.

Vergi kaçakçılığı suçlarında kanunda öngörülen cezaların alt ve üst sınırı yönünden yetkili ve görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

## 5. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Sorunu

VUK'un 367. maddesinin 5. fıkrasına göre 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.

Doktrinde vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilere, yargısal makamların da dahil olup olmadığı hususu tartışılmıştır. Akkaya kanunda idare ile ceza mahkemesi arasında kurulan bu ilişki ağırlıklı olarak idari yargılama ve ceza yargılamasını kapsayacak şekilde algılanması gerektiği görüşünü dile getirmiştir.<sup>544</sup> Pehlivan da anılan hükmün gereği olarak ceza mahkemesinin kararları ile vergi idaresi ya da vergi mahkemelerinin kararlarının birbirini etkilemeyeceği ifadelerine yer vermiştir.<sup>545</sup> Bu durumda vergi mahkemesinden ve ceza mahkemesinden VUK'un 359. maddesi ile ilgili sadır olacak kararlar birbirlerini etkilemeyecektir.<sup>546</sup> Nitekim Yargıtay'ın da yerleşmiş içtihatlarında maddi gerçeğin tespitinin ve suç kastının belirlenmesinin önem arz ettiği ceza hukuku yargılaması usulü ile vergi mahkemelerinde uygulanan idari yargılaması usulleri birbirinden farklı olup, VUK'un 367. maddesinin 5728 sayılı Kanun ile değişik son fıkrası uyarınca vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirleri bakımından etkileyici ve bağlayıcı olmadığı vurgulanmıştır.<sup>547</sup> Bu görüşlere rağmen öğretilerde bu hükümden vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim kurulamayacağı anlamı çıkarılamayacağı, vergi ile ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimi yasaklayan açık bir yasal düzenlemenin mevcut olmadığı da savunulmuştur.<sup>548</sup>

Öğretilerde ceza mahkemesi ile idarenin vermiş olduğu cezalar birbirini etkilemez ve birbirinden bağımsız olarak hükmedilir görüşü<sup>549</sup> savunulsa da kanaatimizce ceza mahkemeleri veya vergi cezası uygulayacak makamların birbirlerinden etkilenmelerinde, karar ve raporlarını kullanmalarında bir sorun söz konusu olmadığı

<sup>544</sup> Mustafa Akkaya, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:49, Sayı: 1, s. 89.

<sup>545</sup> Pehlivan, s. 97.

<sup>546</sup> Bayar, s. 164.

<sup>547</sup> Yargıtay 11. CD'nin 12/11/2020 tarihli ve 1823-6843; 20/03/2019 tarihli ve 11482-2878 sayılı kararları.

<sup>548</sup> Bahçeci, s. 162.

<sup>549</sup> Karaaslan, s. 147.



gibi anılan hükmün bu etkileşimi yasaklayıcı bir düzenleme getirdiği sonucuna ulaşılmamalıdır. Ceza mahkemesi hakimi, vergi cezası uygulanmasına ilişkin karar, doküman ve raporlardan tabii ki faydalanacaktır. Vergi cezası uygulayanlar idari makamlar da mükellef hakkında vergi suçundan verilen bir ceza mahkemesi kararını esas alarak bir sonuca ulaşabileceklerdir.<sup>550</sup> VUK'un 367. maddesini bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, hükmün aynı fiil nedeniyle uygulanabilecek farklı nitelikteki yaptırımlar nedeniyle çıkması olası tereddütleri, özellikle de ceza mahkemelerinin verecekleri kararların, kesin hükmün önleyici etkisi karşısında, vergi idaresinin ceza uygulama yetkisini kaldırıp kaldırmayacağı tartışmalarını önlemeyi amaçlayan bir düzenleme olduğu sonucuna varmaktayız.<sup>551</sup>

### **E. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Çeşitleri**

VUK'un 359. maddesi vergi kaçakçılığı suçlarını, cezai yaptırımların miktarını esas alarak dört bent halinde düzenlemiştir. Maddenin a bendinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,

- gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,

- defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,

- defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,

- muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Maddenin b bendinde;

---

<sup>550</sup> Benzer görüş için bkz. Kızılot, Kızılot, s. 561.

<sup>551</sup> Akkaya, s. 89-90.

- vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

- belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Maddenin c bendine göre ise bu kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve 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.

Son olarak maddenin ç bendinde; “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.” düzenlemesi yer almaktadır.

İlgili kısımda belirttiğimiz üzere VUK’un 359. maddesinde toplam 10 adet vergi kaçakçılığı suçu olduğu ve bu suçların birbirinden ayrı ve bağımsız nitelikte bulunduğu görüşünderiz. Şimdi 10 başlık altında bu suçları ele almaya çalışacağız.

## 1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

VUK'un 359. maddesinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların cezalandırılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahını azaltmak amacıyla, gerçek ilişki, hesap ve işlemlerin defter ve belgelerde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi olarak tanımlanmaktadır.<sup>552</sup> Suçun oluşması için doğal görülemeyecek tarzda bir hesap hatasının bulunması zorunludur. Kanunda hesap ve muhasebe hilesinin tanımına yer verilmemiştir. Kanunun amacı, tanımda yer verilerek sınırları belirlenmesi halinde yeni bir usulle hile yapılması halinde suçun oluşmaması sonucunu engellemektir. İşlem ve hesaplar gerçek ilişkilere dayanmakla birlikte kayıtlarda vergi matrahını azaltmak amacıyla işlemleri kasten başka türlü göstermek söz konusudur.

Hesap ve muhasebe hilelerine, bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma, bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç gösterme örnek olarak gösterilebilir.<sup>553</sup> Yargıtay bir kararında sanıkların, nakit para temini veya kredi kartı borcunun ötelenmesi amacıyla komisyon karşılığında yaptıkları kredi kartı çekimlerini gizlemek amacıyla 2008 takvim yılı yasal defterlerine yapılan kontör satışları karşılığında tahsilatların POS cihazı vasıtasıyla yapılmış gibi gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtları yaptıkları sabit olduğundan, eylemlerin, VUK'un 359/a maddesinde düzenlenen "defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma, kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçunu oluşturduğu ifadelerine yer vermiştir.<sup>554</sup>

Suçun konusu; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlardır.<sup>555</sup> Suçun maddi unsuru, doğru olan işlem ve hesapların kayıt ve defterlerde yanlış gösterilmesinden ibarettir. Nitekim Yargıtay da bir kararında defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğunu açıkça vurgulamıştır.<sup>556</sup> Bu suç açısından amaç matrahın azaltılmasını sağlayarak vergi kaçırmaktır. Yargıtay da

<sup>552</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınevi, 1. Bası, 2012, s.51.

<sup>553</sup> Oktar, s. 369.

<sup>554</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/02/2020 tarihli ve 3859-761 sayılı kararı.

<sup>555</sup> Ok, Gündel, s. 337.

<sup>556</sup> Yargıtay 11. CD'nin 30/11/2016 tarihli ve 4501-7977 sayılı kararı.

defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerini vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortama kaydettiği iddiasının muhasebe hilesi yapma suçuna vücut verebileceği görüşündedir.<sup>557</sup>

Suç genel kastla işlenebilir. Hata ve yanılğı sonucu hesap ve işlemlerin kayıtlarda başka türlü gösterilmesi suçun manevi unsurunu ortadan kaldırır. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak zorunlu saymıştır.<sup>558</sup> Yargıtay bir kararında anılan suçta suç tarihini, hileye esas işlemin kayda girdiği tarih olarak belirlemiştir.<sup>559</sup> Yüksek mahkeme başka bir kararında da aynı takvim yılında birden fazla hileli işlem varsa, son kaydın yapıldığı işlem tarihini suç tarihi olarak esas almıştır.<sup>560</sup> Hesap ve muhasebe hilesinin vergi ziyayı bağlantısı olmaksızın suçun unsuru olmasının amacı, bizce kayıtlara duyulan güveni daim kılmaktır.<sup>561</sup>

Muhasebe hilesinden bahsedilebilmesi için mali durum bazı muhasebe kayıt yöntemleri kullanılarak gizlenmiş veya karartma yapılmış olması ve normal bir vergi incelemesi ile yapılan hileli işlem ortaya çıkartılamaması; yapılan işlemlerin genel kabul gören muhasebe ilke ve kurallarına tamamen aykırı olması ve yoruma açık olmaması; yapılan işlemlerin vergi kanunları ve diğer kanuni veya idari düzenlemelere açıkça aykırı olması; yapılan işlemin sonucunda maddi veya manevi bir çıkar sağlanması veya böyle bir beklentinin bulunması; işlemin mali tabloları tutar itibarıyla önemli ölçüde etkilemesi; yapılan hataların genel olarak vergi kaybına neden olması gerekmektedir.<sup>562</sup>

Hesap hilesi, deftere yapılan kayıtların hesap işleyişlerin kurallara aykırılık sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve defter kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştırıcı veya gizleyici şekilde davranmaktır.<sup>563</sup>

Uluslararası Denetim Standartları ve Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan tanımlar ışığında muhasebe hataları olarak kabul edilen durumlar; olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir

<sup>557</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/05/2018 tarihli ve 4914-4584 sayılı kararı.

<sup>558</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/04/2019 tarihli ve 2695-3950 sayılı kararı.

<sup>559</sup> Yargıtay 11. CD'nin 29/03/2012 tarihli ve 3111-4467 sayılı kararı.

<sup>560</sup> Yargıtay 11. CD'nin 25/04/2012 tarihli ve 2943-6522 sayılı kararı.

<sup>561</sup> Bayar, s.97.

<sup>562</sup> Bayraklı, Erkan, Elitaş, s. 72.

<sup>563</sup> Şenyüz, s. 91.

muhasebe tahmini, muhasebe ilkelerini uygularken, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken ve değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konularında yapılan bir yanlışlık olarak sıralanabilir.<sup>564</sup>

Doktrinde bu suç açısından aranan hilenin TCK'da yer alan sahtecilik suçlarındaki gibi aldatma kabiliyetine sahip olması gerektiği görüşü dile getirilmiştir.<sup>565</sup> Kanaatimizce suçun unsurları arasında sahtecilik kavramına değil, hile kavramına yer verildiğinden, TCK'nın sahtecilik suçlarına göre aldatma kabiliyeti hususuna yönelinmemelidir. Zira hile ve aldatma kabiliyeti kavramları TCK anlamında dahi farklı kavramlar olup farklı suçlar açısından uygulama alanı bulabilmektedirler. Bu anlamda bu suç açısından hile kavramının anlamı belirlenirken, TCK'da yer alan hilenin suçun bir unsuru olduğu dolandırıcılık suçlarının incelenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Yargıtay bu suç açısından suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>566</sup>

## **2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Suçun konusu; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlardır. Suçun maddi unsuru gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır. Suç kastla işlenebilir, anılan suçun taksirli hali düzenleme alanı bulmamıştır. Bu suçun faili herkes olabilir. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda, hesabın açıldığı tarihin suç tarihi olarak kabulü gerekir.<sup>567</sup>

Bu fıkra düzenlenen suçu oluşturan fiillere; işletmenin giderlerini fazla göstermek için karşı tarafın gerçekte olmadığı tüketim ödöncü sözleşmesine dayanılarak yakınlarından borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi; gerçekte çalışmayan kişiye çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi, satış yapılan yüksek fiyat yerine

<sup>564</sup> Mine Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2012, s.16

<sup>565</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 14.

<sup>566</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında muhasebe hilesi yapmak suçunun suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 12/10/2020 tarihli ve 7217-5707 sayılı kararı.

<sup>567</sup> Birol Kırmaz, Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2015, Sayı: 1, s. 335.

daha düşük fiyatlı ve gerçekte olmayan kişi adına fatura düzenlenmesi, mal satılırken herhangi bir aracı bulunmamasına rağmen aracı varmış ve komisyon ödenmiş gibi gösterilmesi örnek olarak verilebilir.<sup>568</sup> Yargıtay da bir kararında sanığın, akaryakıt satışlarından elde ettiği hasılatı kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına açılan hesaplarda takip etmek, elde edilen hasılatı kayıt ve beyan dışı bırakmak suretiyle üzerine atılı kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunu işlediğini vurgulamıştır.<sup>569</sup>

Doktrinde bu suçun esasında belgede sahtecilik suçu niteliğinde olduğu, ancak failin sakine bağlı olarak başka bir ad altında düzenlenerek cezalandırıldığı görüşü savunulmuştur.<sup>570</sup> Kanaatimizce burada hesap açmak eyleminde mutlaka sahte belge kullanılması zorunlu değildir. Eğer sahte belge kullanılarak hesap açılmışsa içtima hükümleri uygulanarak bir sonuca ulaşılabilir. Ancak hesap açmanın, başlı başına sahtecilik suçuna neden olmayacağı düşüncesindeyiz.

Yargıtay bu suç açısından da suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>571</sup>

### **3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına kaydetmek**

Uygulamada “çift defter tutma” olarak adlandırılan bu suçta mükellefler, yasal defter ve belgelerin yanında, kayıt dışı işlemlerini gizlemek ve gerçek alım-satımlarını takip etmek amacıyla kayıt ve defterleri tutarlar. Suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlar ile hesap ve işlemlerinin kaydedildiği özel defter ve belgeler ya da diğer kayıt ortamları oluşturmaktadır.

Diğer kayıt ortamlarından anlaşılması gereken ise, özellikle günümüz teknolojik gelişmelerinin de etkisiyle çok çeşitli olabilen bilgisayar, disk gibi ya da herhangi bir kâğıt, ajanda, özel defter gibi kayıt ortamlarıdır. Kayıt ortamlarının maddede sınırlı olarak sayılmamasının amacının, şartlara göre değerlendirme yapılabilmesine olanak

<sup>568</sup> Şenyüz, s. 95

<sup>569</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/05/2018 tarihli ve 8189-5075 sayılı kararı.

<sup>570</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 16-17.

<sup>571</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 21/01/2013 tarihli ve 3723-935 sayılı kararı.

sağlamak olduğunu düşünmekteyiz. Hesap ve işlemlerin vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası zorunlu defterlere kaydedilmesi gerekirken, başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçun maddi unsurunu oluşturur.

Kanunda bir dönem, “çift defter kullanmak” şeklinde ifade edilen bu hareketin suç oluşturması için iki koşul birlikte aranmaktadır:

1. Defter tutma ödevi bulunan bir mükellefin kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, tamamen ya da kısmen, başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmesi,

2. Bu işlem sonucunda, vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmesi.<sup>572</sup>

Vergi matrahında azalma miktarı veya bu miktarın ödenmesi, bu anlamda zararın giderilmesi suçun oluşumuna engel teşkil etmemektedir. Burada dikkat edilmesi gereken azalmanın salt çift defter tutmaktan kaynaklanıp kaynaklanmadığının tespitinin önemidir.<sup>573</sup> Bu suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak zorunlu saymıştır.<sup>574</sup>

Yargıtay bir kararında anılan suçta kaydın yapıldığı tarihi suç tarihi olarak esas almıştır.<sup>575</sup> Aynı takvim yılında işlenen birden fazla eylem varsa, teselsülün nihayetlendiği gün suç tarihi olarak kabul edilir.<sup>576</sup>

Doktrinde suçun tehlike suçu olması nedeniyle teşebbüsün mümkün olmadığı savunulmuştur.<sup>577</sup> Baykara da aynı görüşe katılmakla birlikte suçun unsuru olarak düzenlenen vergi matrahının azalmasının bir zarar neticesi değil, cezalandırılma şartı olduğu ve bu nedenle bu suçta teşebbüsün mümkün olmadığı düşüncesindedir.<sup>578</sup> Öğretide bu görüşlerin yanında anılan suçta netice öngörüldüğünü, suçun oluşması için vergi matrahının azalması sonucunun gerçekleşmesi gerektiği de savunulmuştur.<sup>579</sup> Kanaatimizce de maddede geçen “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesinde matrahın azaltılması neticesinin ortaya çıkmasının bu suç için zorunlu unsur olarak aranması gerekir ve anılan suç neticeli suç özelliği

<sup>572</sup> Oktar, s. 370.

<sup>573</sup> Bayar, s. 101.

<sup>574</sup> Yargıtay 11. CD'nin 21/05/2018 tarihli ve 10500-4756 sayılı kararı.

<sup>575</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/02/2012 tarihli ve 8160-2243 sayılı kararı.

<sup>576</sup> Kırmaz, s. 335.

<sup>577</sup> Ok, Gündel, s. 342.

<sup>578</sup> Baykara, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?, s. 8.

<sup>579</sup> Kızılot, Kızılot, s. 474; Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 53; Bayar, s. 137; Ürel, s. 852; Karakoç, s. 519-520.

göstermektedir.<sup>580</sup> Kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçunun bu hareket şekliyle işlenebilmesi için yapılan hareketin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek, bir zarar suçu yaratmıştır.<sup>581</sup>

Çift defter veya kayıt tutmanın vergi matrahının azalması neticesini doğuracak şekilde olması, bu vergi kaçakçılığı çeşidinin meydana gelmesi için zorunlu bir unsur olarak yer alması karşısında bu suça teşebbüsün mümkün olmadığı görüşüne katılmadığımızı belirtmek isteriz. Zira vergi matrahının azaltılması koşulu, anılan suçun bir nevi zarar suçuna benzer hale getirmekte, suç bu amaçla defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmekle tamamlanmamakta, ayrıca vergi matrahının azalması sonucunun da doğması gerekmektedir. Bu anlamda suç yolu uzun olan bir hareketler silsilesi ile suç oluşmakta ve bu da suçu teşebbüse daha elverişli hale getirmektedir. Nitekim Özen de çift defter tutma hareketine bağlı suçun neticeli bir suç olduğu, bu hareketten dolayı cezai sorumluluk için vergi matrahında azalma meydana gelmesi gerektiği, bu nedenle de bu suça teşebbüsün mümkün olduğu görüşünü haklı gerekçelerle dile getirmiştir.<sup>582</sup> Bayar da sonuca yönelik kastı bulunan fail çift kayıt tutmasına rağmen, elde etmeyi umduğu vergi matrahı azalması sonucuna ulaşamaz ise teşebbüsün gerçekleşmiş olacağını savunmuştur.<sup>583</sup>

Yargıtay bu suç açısından da suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>584</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında, anılan suç açısından her bir takvim yılının birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu gözetilmeden ve hangi takvim yılıyla ilgili olduğu da belirtilmeden yazılı şekilde hüküm kurulmasını bozma sebebi yapmıştır.<sup>585</sup>

#### **4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek**

Suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler oluşturmaktadır. Doktrinde bu suç ile ilgili tartışılan husus daha ziyade “tahrif” fiilinin hangi durumları karşıladığına

<sup>580</sup> Nitekim Şenyüz’e göre de belirtilen neticenin aranması nedeniyle bu fiil vergi ziyanının meydana gelmesi veya hareketten ayrı başka bir neticenin meydana gelmesini aramayan diğer kaçakçılık suçlarından ayrılır. Şenyüz, s. 411.

<sup>581</sup> Özcan, s. 149.

<sup>582</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 60.

<sup>583</sup> Bayar, s. 125-126.

<sup>584</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD’nin 05/11/2020 tarihli ve 7078-6560 sayılı kararı.

<sup>585</sup> Yargıtay 11. CD’nin 19/11/2009 tarihli ve 16003-14437 sayılı kararı.



yöneliktir.<sup>586</sup> Çünkü, kanun koyucu tahriften bahsetmekle beraber, tahrifi tanımlamayı suçu serbest hareketli bir suç haline getirmiştir.<sup>587</sup>

Tahrifat kelime anlamı olarak bir şeyin aslını bozma veya değiştirme anlamına gelmektedir.<sup>588</sup> Doktrinde vergi kaçakçılığı suçunda sözü edilen tahrifat açısından, başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter ya da belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi<sup>589</sup> ya da başlangıçta gerçeğe uygun tutulmuş defter, kayıt ve belgenin sonradan üzerinin çizilmesi, ilave, silinti, kazıntı yapılarak değiştirilip rakamlarla oynanması<sup>590</sup> veya başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter ya da belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi<sup>591</sup> tanımlarına yer verilmiştir. Yargıtay CGK da bir kararında tahrif edilmiş belgeyi, gerçeğe uygun olarak düzenlendikten sonra üzerindeki rakam ve yazıları kazınmış, eczalı maddelerle silinmiş veya bunların yerine yeni rakam ve yazıların yazılmış olduğu belge olarak tanımlamıştır.<sup>592</sup>

Kanun koyucu tarafından tahrifatın tanımı yapılmadığından hangi durumlarda tahrifatın gerçekleşmiş olacağı tartışmalıdır. Çünkü, kanun koyucu tahriften bahsetmekle beraber, tahrifi tanımlamayı suçu serbest hareketli bir suç haline getirmiştir.<sup>593</sup> Bu suç açısından tahrifatı; yok etmek seviyesine ulaşmadan defter, belge veya kayıtları bozmak veya değiştirmek olarak tanımlayabiliriz. Tahrifatta aldatma kabiliyeti aranmamakta, basit bir değişiklik veya bozmak eylemi yeterli görünmektedir.<sup>594</sup>

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek ve yok etmek fiilleriyle bunlar üzerinde vergi incelemesi yapılması imkânsız hale getirilmekte; tahrifat yapmakla da vergi incelemesinin doğru ve sağlıklı sonuca ulaşması engellenmektedir.<sup>595</sup> Tahrifat belgelerin asılları veya suretleri üzerinde yapılabilir. Ancak bir sahte belge üzerindeki tahrifatın suça uygun davranış olmayacağı da kabul edilmektedir.<sup>596</sup> Bununla beraber, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK'un 257. maddesi ile verilen yetki uyarınca da

<sup>586</sup> Bayar, s. 102.

<sup>587</sup> Ok, Gündel, s. 331.

<sup>588</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 08/04/2020.

<sup>589</sup> Oktar, s. 371.

<sup>590</sup> Aksu, s.31.

<sup>591</sup> Oktar, s. 371.

<sup>592</sup> Yargıtay CGK'nın 17/03/1986 tarihli ve 462-125 sayılı kararı. Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 1995, s. 303-304'den alınmıştır.

<sup>593</sup> Ok, Gündel, s. 331.

<sup>594</sup> Belgelerde sahtecilik suçlarındaki tahrifatla, vergi kaçakçılığı anlamındaki tahrifat arasındaki fark ve benzerlikler ilgili bölümde ele alınacaktır.

<sup>595</sup> Ok, Gündel, s. 330.

<sup>596</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul, Haziran, 2008, s.133.

tutulması kararlaştırılan defter ve kullanılması öngörülen belgeler üzerinde de bu suç oluşabilir.<sup>597</sup>

Suç genel kastla işlenebilen bir suçtur. Bu anlamda belge veya kayıtlarda yanlışlıkla yapılan tahrifatlar ile VUK'un 217. maddesinde düzenlenen yanlış kayıtların düzeltilmesi koşullarını sağlayan tahrifatlar bu suçu oluşturmayacaktır. Bununla birlikte Kanunun öngörmediği şekilde doğru olduğu tespit edilen bir kaydın düzeltilmesi diğer koşulların varlığı halinde bu suçu oluşturacaktır.<sup>598</sup> Defter, kayıt ve belgelere işlenen ve gerçeği yansıtan yazı ve rakamların farklı yöntemler kullanılarak değiştirilmesi suçun maddi unsurudur. Yok etmek fiili, belgenin maddi varlığına, tahrifat ise belgenin içerisindeki gerçeği yansıtan yazı ve rakamlara yönelmektedir.

Doktrinde bu suç açısından gerçekleşen tahrifatın sahtecilik suçlarında olduğu gibi aldatıcı özellikte olması gerektiği savunulmuştur.<sup>599</sup> Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen hükümlerde, TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında olduğu gibi aldatma yeteneğine ilişkin kanuni bir düzenleme mevcut değildir. Bunun yanında kanaatimizce defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçu, TCK'da maddi sahtecilik eylemlerine karşılık geldiği gibi resmî veya özel belgenin bozulması suçu ile de benzerlik göstermekte olup, bu suçlar açısından aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak aranmadığını daha önce belirtmiştik. Sonuç olarak bu suç açısından aldatma kabiliyetinin aranmaması gerektiği görüşünderiz.<sup>600</sup> Bu anlamda kaba tahrifat bile suçu oluşturabilir. Bunun yanında vergi ziyayı olup olmadığının suçun oluşumunda bir etkisi yoktur. Tahrifat sonucunda belgenin hukuki geçerliliğini kaybetmemesi, yok olacak şekilde bozulmaması gerekir. Aksi durumda fiil, yok etmek suçuna dönüşebilecektir.

Düzenlenen veya kullanılan sahte belgelerde ayrıca tahrifat yapılması, sahte belge düzenleme ya da kullanma suçu yanında tahrifat suçuna varlık kazandırmaz. Nitekim Yargıtay CGK yukarıda değindiğimiz eski tarihli kararında tahrifatla sahte belge düzenleme suçları arasındaki farkı da ortaya koymuş ve "*Belgede tahrifat yapma eyleminin sahte belge düzenlemekten farkı, tahrif edilmiş belgenin esasının gerçek bir işleme dayanmasıdır. Yani gerçek bir işlem dolayısıyla doğru belge düzenlenmiş, fakat düzenlenen bu belge üzerindeki yazı ve rakamlar sonradan değiştirilmiştir. Bu yüzden*

<sup>597</sup> Bayar, s. 102.

<sup>598</sup> Ok, Gündel, s. 331.

<sup>599</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 24; Kızılot, Kızılot, s. 503.

<sup>600</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 103; Ok, Gündel, s. 331.

*sahte belgeler üzerinden yapılan değişikliklerin tahrifat olarak kabulü olanaklı değildir.” ifadelerine yer vermiştir.<sup>601</sup>*

Suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Failin suçu işlemedeki amacının bir önemi yoktur. Tahrifat kastı ile hareket edilmezse, tahrifat şeklinde gerçekleşen suç oluşmayacaktır.<sup>602</sup> Tahrifatın yapılmasıyla suç oluşacaktır, tahrif edilen belgenin aynı zamanda kullanılmasına gerek yoktur. Nitekim Yargıtay CGK eski tarihli bir kararında, tahrif edenin cezalandırılabilmesi için, belgenin tahrif eden ya da başkası tarafından kullanılmasının gerekli olmadığını, bu anlamda tahrif etmek suçunun TCK'nın resmî belgede sahtecilik suçlarının benimsediği sisteme yaklaştığını vurgulamıştır.<sup>603</sup> Yargıtay sevk irsaliyelerinin alt nüshalarında,<sup>604</sup> vergiye esas defter, kayıt ve belgelerde<sup>605</sup> tahrifat yapılması eylemlerinin bu suçu oluşturduğunu vurgulamıştır.

Yüksek mahkeme bu suç açısından da suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>606</sup>

## **5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek**

Sağlıklı, verimli ve adil bir vergi düzeninin kurulması ve sürdürülmesinde mükellefin defter tutması, belge düzenleyip vermesi ve bunları belirlenen süre saklaması ve istendiğinde yetkililere ibraz etmesi yaşamsal önem taşıyan konulardan en önde gelenidir.<sup>607</sup>

Gizlemek kelime olarak; saklamak, görünmeyecek, belli olmayacak bir yere veya bir duruma koymak, bir şeyi bulunduğu çevreye uydurmak, alalamak, peçelemek, kamufle etmek, bilerek ve isteyerek bir olguyu haber vermemek anlamına gelmektedir.<sup>608</sup> Anılan suç açısından ise VUK'un 359. maddesinde gizlemek; *varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi* olarak tanımlanmıştır.

<sup>601</sup> Yargıtay CGK'nın 17/03/1986 tarihli ve 462-125 sayılı kararı. Candan, s. 304'den alınmıştır

<sup>602</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 42.

<sup>603</sup> Yargıtay CGK'nın 17/03/1986 tarihli ve 462-125 sayılı kararı. Ahmet Gündel, *Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları*, 2. Baskı, Ankara-1992, s. 17'den alınmıştır.

<sup>604</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/11/2020 tarihli ve 9667-6521 sayılı kararı.

<sup>605</sup> Yargıtay 11. CD'nin 31/05/2012 tarihli ve 3452-10428 sayılı kararı.

<sup>606</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 03/07/2019 tarihli ve 6913-5904 sayılı kararı.

<sup>607</sup> Ok, Gündel, s. 157.

<sup>608</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 08/04/2020.

Suçun konusunu, vergi kanunlarına göre, tutulma, düzenlenme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan, defter, kayıt ve belgeler oluşturur. VUK'un 171-226. maddeleri arasında düzenlenmiş olan maddeler defter tutma yükümlülüğüne ilişkin, 227-242. maddeleri arasında belge ve kayıt düzenlenmesi ve kullanılmasına ilişkin hükümleri içermektedir.<sup>609</sup> VUK'da yer almamakla birlikte diğer vergi kanunlarının tutulması, saklanması ve ibraz zorunluluğu getirdiği defter, kayıt ve belgelerle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mükerrer 257. madde uyarınca kanunda belirlenenlere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgeler de gizleme suçunun konusunu oluşturur.<sup>610</sup>

Defter tutmak zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişiler VUK'un 172. maddesinde 6 bent halinde sayılmış, bu zorunluluğun istisnaları ise; aynı kanunun 173. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan suçun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında, incelemeye yetkili olan görevlilerin talebine rağmen ibraz edilmemesi gerekmektedir.<sup>611</sup>

Vergi incelemesi amacıyla istenen defter, kayıt ve belgelerin belirlenen süre içinde yetkililere ibraz edilmemesi suçun maddi unsurunu oluşturur. Yargıtay bu suç açısından suç tarihini defter ve belgelerin isteme yazısının usule uygun tebliğinden itibaren ibraz süresinin bitimini takip eden gün olarak belirlemektedir.<sup>612</sup> Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin gerçekte var olup olmadığını, miktarını yerinde tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. İnceleme yetkisi olanlar, varlıkları noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin ibrazını isteyebilirler.

Mükelleften, ait olduğu döneme ait ya da saklama süresi geçmemiş defter ve belgeler istenebilir. VUK'un 256. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz mecburiyeti, aynı kanunun 253. maddesinde de bunları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza mecburiyeti düzenlenmiştir. Saklama süresi geçen defter, kayıt ve belgelerin ibrazında zorunluluk olmadığı gibi bu durumda gizleme suçundan da bahsedilemez. Nitekim Yargıtay da bir kararında defter

<sup>609</sup> Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/A-2. madde)", Adalet Dergisi, Yıl 2013, Sayı 45, s. 166.

<sup>610</sup> Ok, Gündel, s. 158.

<sup>611</sup> Oktar, s. 372.

<sup>612</sup> Yargıtay 11. CD'nin 05/06/2013 tarihli ve 4080-9410; 13/06/2013 tarihli ve 2905-10110; 20/06/2013 tarihli ve 6025-10541; 06/09/2013 tarihli ve 1459-12412 sayılı kararları.

ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için, "varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit..." olan defter ve belgelerin, saklama zorunluluğu olan 5 yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili memura ibraz edilmemesinin gerekli olduğunu vurgulamıştır.<sup>613</sup> Yüksek mahkeme başka bir kararında defter ve belgelerin istenmesinin 5 yıllık saklama süresi içerisinde yapılıp yapılmadığının araştırılmamasını bozma sebebi saymıştır.<sup>614</sup> VUK dışında bir başka kanun uyarınca beş yıldan daha fazla muhafazası öngörülen defter ve belgenin beş yılın sonundan itibaren ibraz edilmemesi VUK bakımından sonuç doğurmayacağı<sup>615</sup> ve anılan suçun oluşmayacağı görüşündeyiz.

Vergi incelemesinde; defter, kayıt ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesi halinde bu suç oluşur. Bunların vergi incelemesi amacıyla değil, başka bir amaçla, örneğin iptalleri için ibrazları isteğine uyulmaması, gizleme suçunu oluşturmaz.

VUK'un 139. maddesinin birinci fıkrası gereğince "*vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*" Bu anlamda kural olarak denetimi yapacak yetkililerin mükellefin iş yerine gitme zorunlulukları vardır. Bu zorunluluğa uyulmaması, mükellefe istenen defter ve belgeleri ibraz etmeme serbestisini tanıır. Ancak bunun istisnalarına VUK'un 139. maddesinin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. Buna göre "*iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*" Bu hallerde inceleme için gerekli defter ve belgelerin yazılı olarak ibrazlarının istenmesi koşulları gerçekleşmiş olur. Yine mükellefin önceden muvafakati, iş yerine gidilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırır.

Yargıtay CGK da eski tarihli bir kararında vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılmasının esas olduğunu, bunun iki istisnası bulunduğunu, birincisi mükellef veya vergi sorumlularının dairede inceleme yapılmasını istemeleri, diğerinin ise işyerinin elverişli olmaması, ölüm, terk edilmesi gibi hallerin bulunması ve bunların tespit edilmesi olduğunu vurgulamıştır.<sup>616</sup> Nitekim Yargıtay 11. CD de bir kararında VUK'un 139. maddesindeki düzenleme karşısında iş yeri faal olan mükelleflere, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmesi için yapılan tebligatlar hukuki sonuç doğurmayacağından gizleme suçunun unsurlarının oluşmayacağını

<sup>613</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/12/2019 tarihli ve 8075-9099 sayılı kararı.

<sup>614</sup> Yargıtay 11. CD'nin 04/03/2019 tarihli ve 8808-2162 sayılı kararı.

<sup>615</sup> Bayar, s. 105.

<sup>616</sup> Yargıtay CGK'nın 09/06/1998 tarihli ve 154-213 sayılı kararı. Ok, Gündel, s. 167'den alınmıştır.

belirtmiştir.<sup>617</sup> Yüksek mahkemenin başka bir kararında da “VUK’un 139. maddesinin 2. fıkrasına göre, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukuken geçerli olmayacağı” vurgulanmıştır.<sup>618</sup>

İş yerinin vergi incelemesi yapılmasına elverişli olmadığı belirlenmesi için, vergi inceleme görevlileri tarafından işyerine mutlaka gidilmesi gerekir. Nihayet VUK’un 139. maddesinin son fıkrasında; “incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” düzenlemesine yer verilmiştir. Görüldüğü gibi kanunda defter ve belgelerin sunulması amacıyla bir süre öngörülmemiş olduğundan inceleme görevlisinin, VUK’un 14. maddesi hükmünü dikkate alarak 15 günden az olmamak üzere bir süre vermesi gerekir.

Suç tarihi kanuna uygun olarak belirlenen süreyi takip eden gündür. İbrazi istenen defter ve belgelerin ait olduğu yılların suç tarihi olarak belirlenmesi hatalıdır. Nitekim Yargıtay da benzer kararlarında sanığa defter ve belgelerin ibrazı için tebligatın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük ibraz süresinin sona erdiği tarihin, suç tarihi olarak belirlenmemesini bozma sebebi yapmıştır.<sup>619</sup>

Suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Failin, kendisinden istenen defter ve belgeleri gizlemedeki amacının suçun oluşumuna bir etkisi yoktur. Fail uygulamada çokça görüldüğü gibi defter ve belgeleri düzenlediği sahte faturaları gizlemek amacıyla ibraz etmeyebileceği gibi başka herhangi bir amaçla da bunları kendisinde tutmuş olabilir. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak zorunlu saymıştır.<sup>620</sup>

Birden fazla yıllara ait defter ve belgelerin tek bir tebligatla istenmesi halinde, bunların ibraz edilmemesi halinde tek bir suç oluşur. Anılan suç bir tehlike suçudur. İbrazi istenen defter ve belgelerin yetkililere verilmemesiyle suç oluşur. Bu nedenle bu suça teşebbüsün mümkün olmadığı görüşündeyiz.

<sup>617</sup> Yargıtay 11. CD’nin 04/11/2020 tarihli ve 806-6447 sayılı kararı. Dairenin 30/09/2020 tarihli ve 12171-5175; 09/07/2020 tarihli ve 8361-4311 sayılı kararları da aynı yöndedir.

<sup>618</sup> Yargıtay 11. CD’nin 25/12/2019 tarihli ve 2679-10077 sayılı kararı.

<sup>619</sup> Yargıtay 11. CD’nin 04/11/2020 tarihli ve 16506-6425; 04/11/2020 tarihli ve 16044-6419; 17/09/2020 tarihli ve 1177-4628 sayılı kararları.

<sup>620</sup> Yargıtay 11. CD’nin 04/11/2020 tarihli ve 9794-6391 sayılı kararı.

Bu konuda son olarak Anayasa Mahkemesinin bir kararına değinmemiz faydalı olacaktır. VUK'un 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendinin "... gizleyenler ... hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur" bölümlerinin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırılığı iddiasıyla iptali istemiyle yüksek mahkemenin önüne taşınmıştır.

Yüksek mahkeme kararında; Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrasında yer alan "*Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*" hükmüne değinmiş ve yukarıda değinilen VUK'da yer alan bölümün bu maddeye aykırı olup olmadığını incelemiştir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmanın bireylere yüklenen Anayasal bir ödev olduğunu belirten Mahkeme, yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmesinin birbirinden farklı durumlar olduğunu vurgulamıştır. Anayasa Mahkemesi sonuçta vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunun yasalarla yükümlülere verilen bir görev olduğu, bu görevlerin yerine getirilmediği takdirde suçun oluştuğu, itiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, VUK'da öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceği gerekçeleriyle, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır.<sup>621</sup>

## **6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak**

4369 sayılı kanundan önce, aynı bentte birlikte düzenlenen muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı veya sahte belge düzenlemek ya da kullanmak suçları aynı cezayı gerektirmekte iken; anılan değişiklikten sonra bahsi geçen suçlar farklı bentlerde düzenlenmiş ve bu suçlar için farklı yaptırımlar öngörülmüştür. Suçun konusunu oluşturan belgeler VUK'un ikinci kitap, üçüncü kısmında "vesikalar" başlığı altında

<sup>621</sup> AYM'nin 31/01/2007 tarihli ve 31-11 tarihli kararı (Norm denetimi). 18/05/2007 tarihli ve 26526 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Anılan kararın eleştirisi için bkz. Bayar, s. 106-107.

tek tek gösterilmiştir. Bu anlamda; kimlik ve adres bilgileri yanlış yazılan, vergi kimlik numarası hatalı olan, miktar ve fiyat bilgilerinin yanlış yazıldığı belgeler muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğindedir.<sup>622</sup>

VUK'un 359. maddesinin a bendinin 2. alt bendinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge: *“gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlanmıştır. Belgenin miktar olarak gerçeğe aykırılığının tayininde zorluk yoktur. Belgede, satış konusu emtianın, miktar ya da fiyat yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi miktar itibarıyla gerçeğe aykırılık sayılır.

Mahiyet yönünden gerçeğe aykırılık ise duraksamalara yol açmaktadır. Burada önemli olan husus gerçek muamele ya da durumun tarafları ve konusu arasında farklılık olmamasıdır. Durum ya da muamele gerçek olmasına rağmen tarafları farklı, örneğin emtia satışında satıcının, başka bir mükellefin faturasını kullanması halinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden söz edilemez. Bu durumda belgenin sahte olması gündeme gelebilecektir. Belge, durum ya da muamelenin konusu dışında başka bir hususu içermesi halinde sahte kabul edilmelidir.

Mükellef tarafından düzenlenen belgede, muamele veya durumun mahiyet ve miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi suçun maddi unsurunu oluşturur. Bu suç mükellef sıfatına sahip olmayanlarca işlenemez. Faillik açısından bu nedenle diğer vergi kaçakçılığı suçlarından farklılık arzeder. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları açısından yaptığımız maddi ve fikri sahtecilik ayrımını esas aldığımızda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme eyleminin fikri sahtecilik şeklinde gerçekleştiğini söyleyebiliriz.<sup>623</sup>

Mükellef gerçek muamele veya durumu, yasal yoldan elde edilmiş belge ile ispat etmelidir. Aksi halde düzenlenen belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kabul edilemez. Bu durumda sahte belge düzenleme veya anlaşması olmayan matbaa tarafından basılan belgenin kullanılması suçları gündeme gelir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suçu belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir. Belgenin düzenlenmesinden sonra belgenin içeriğine yönelik olarak yapılan müdahale tahrifat olarak kabul edilmelidir.<sup>624</sup>

---

<sup>622</sup> Öner, *Vergi Hukuku*, s. 180.

<sup>623</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 108.

<sup>624</sup> Ok, *Gündel*, s. 316.



Belgenin düzenlenmiş ve kullanılmış sayılması, aldatma yeteneğiyle ilgili olarak sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarıyla ilgili yapılacak açıklamalar bu suçlar için de geçerlidir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin, 01.01.2006 tarihine kadar vergi iadesinde ya da özel gider indiriminde kullanılması halinde kullanan yönünden özel hüküm içeren 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanununun 6. maddesinde yer alan idari para cezası gündeme gelebilecektir.

Doktrinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının aynı kişiler tarafından işlenmesi halinde tek suçun; farklı kişiler tarafından işlenmesi halinde düzenleme ve kullanma şeklinde ayrı suçlar olduğu görüşü dile getirilmiştir.<sup>625</sup> Buna rağmen Yargıtay; birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” ve “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği görüşündedir.<sup>626</sup> Yargıtay’ın bu görüşünün somut olayda düzenleme ve kullanma eylemlerinin aynı kişide birleşmeyeceği düşüncesine dayandığı görüşüdeyiz. Bununla birlikte biz de doktrindeki görüşe katılmakta ve nasıl oluşacağını tahayyül edememekle birlikte düzenleme ve kullanma eylemlerinin aynı kişi tarafından gerçekleştirildiği hallerde tek bir suçun oluşacağını savunmaktayız.

Suçta teşebbüsün mümkün olmadığına ilişkin görüşler mevcutsa da<sup>627</sup> ilgili kısımda belirttiğimiz üzere, uygulamada oluşma olasılığı az da olsa bu suçta teşebbüsün mümkün olduğu görüşüdeyiz.

Yargıtay muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçu açısından suç tarihini; belgenin düzenlendiği tarih, birden fazla belgenin söz konusu olması halinde ise son belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlemiştir.<sup>628</sup> Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir.<sup>629</sup>

---

<sup>625</sup> Taştan, s. 211.

<sup>626</sup> Yargıtay 11. CD'nin 24/09/2020 tarihli ve 3163-4962 sayılı kararı.

<sup>627</sup> Açar, s. 283; Taştan, s. 223; Ok, Gündel, s. 317.

<sup>628</sup> Yargıtay 11. CD'nin 08/04/2013 tarihli ve 11402-5778; 09/05/2013 tarihli ve 5090-7612 sayılı kararları.

<sup>629</sup> Kırmaz, s. 336.

Vergi ziyayı olup olmadığının suçun oluşumunda bir etkisi yoktur. Bu suç için genel kast yeterlidir. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak zorunlu saymıştır.<sup>630</sup>

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunda suç, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin düzenlenmesi anında oluşur.<sup>631</sup> Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşma anı ise, belgenin kullanıldığı vergi türüne göre değişiklik gösterebilmektedir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçlarının faili mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri olabilir.<sup>632</sup> Bu suçun mükellef sıfatına sahip olmayanlar tarafından işlenemeyeceği görüşü savunulmaktadır.<sup>633</sup> Kanaatimizce de anılan belgelerin niteliği nedeniyle bu suçun mükellef dışında kimse tarafından işlenmesi ihtimali bulunmamaktadır.

Bir kimsenin esasında mal satmadığı halde kestiği satış faturası (naylon fatura) sahte belgeye mal tutarı ya da fiyatın olduğundan farklı biçimde gösterildiği faturada içerik bakımından yanıltıcı belgeye örnek olarak verilebilir.<sup>634</sup> Bu anlamda anılan suç sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarına oldukça benzemekte ve yargı uygulamasında çoğu defa karıştırılmaktadır. Doktrinde her iki suç açısından da önemli olanın belgede sahtecilik yapılması olduğu, aynı hukuksal değeri koruyan ve farklı yaptırım uygulanan bu düzenlemelerin kaldırılarak tek bir düzenlemeye indirilmesi suretiyle hem uygulamada sorun oluşturmayacağı hem de ceza adalet bakımından sorunun ortadan kalkacağı görüşü savunulmuştur.<sup>635</sup>

Yargıtay ise iki suç arasındaki farka vurgu yaptığı bir kararında “*Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, VUK’un 359. maddesinde; ‘Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir’ şeklinde tanımlanmıştır. Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden*

<sup>630</sup> Yargıtay 11. CD’nin 06/07/2020 tarihli ve 8356-3980 sayılı kararı.

<sup>631</sup> Taştan, s. 218.

<sup>632</sup> Aynı görüş için bkz. Açar, s. 282; Taştan, s. 210.

<sup>633</sup> Ok, Gündel, s. 315.

<sup>634</sup> Yargıtay CGK’nın 17/03/1986 tarihli ve 462-125 sayılı kararı. Gündel, s. 16’dan alınmıştır.

<sup>635</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 50.

*eksik veya fazla gösterilmesidir. VUK'un 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir” ifadelerine yer vererek sanığın, gerçek kontör alış ve satışı olmadığı halde varmış gibi fatura düzenlediğinin iddia edildiği olayda; sahte fatura düzenleme suçunun oluşacağını vurgulamıştır.<sup>636</sup>*

Yüksek mahkeme yine başka bir kararında; sahte belge düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçlarının vasıflarının farklı olduğu, ancak mahkemenin bu suçlar yönünden vasıf değişikliğinde yeniden mütalaa alması gerekmediği, bu suçların birbirine dönüşebileceği hususlarını vurgulamış ve sanığın, nakit ihtiyacını karşılamak için kredi kartı ile işlem yapan kişiler adına, kontör satışı yapmamasına rağmen kontör satmış gibi fatura düzenlendiğinin iddia edildiği olayda; VUK'un 359. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında sahte belgenin ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımlanış şekline ve yerleşik uygulamaya göre eylemin sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanılığın sonucu muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleme suçundan hüküm kurulmasını bozma sebebi yapmıştır.<sup>637</sup>

Sonuç olarak yasa koyucunun her iki suç açısından farklı yaptırımlar öngörerek, tercihini ortaya koyduğu görüşünderiz. Kaldı ki anılan suçların TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi düşünülmesi de kanaatimizce doğru bir yorum şekli değildir. Bu nedenle Yargıtay'ımızın görüşüne katılıyor, her iki suçun farklı yaptırımlar öngörülerek düzenlenmesini hatalı görmüyoruz.

## **7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu yanında vergi incelemesini, dolayısıyla vergi denetimini imkânsız kılan fiillerden biri de defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak

<sup>636</sup> Yargıtay 11. CD'nin 08/10/2020 tarihli ve 8348-5614 sayılı kararı.

<sup>637</sup> Yargıtay 11. CD'nin 29/09/2020 tarihli ve 2078-5169 sayılı kararı.

koymamaktır. Bu suçun konusu da vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir.

Defter, kayıt ve belgelerin kısmen veya tamamen yok edilmesi, defter sahifelerinin ortadan kaldırılması suçunun maddi unsurunu oluşturur. Ortadan kaldırmak eylemi, yok etmek, yakmak, silmek gibi hareketlerle yapılabilir. Vergi ziyayı olup olmadığının suçun oluşumunda bir etkisi yoktur.

Yargıtay birçok kararında VUK'un 359. maddesinde düzenlenen diğer vergi kaçakçılığı suçları ile defter kayıtları ve belgeleri yok etmek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu ve birbirine dönüşmeyeceğini, bu nedenle her bir suçtan ayrı ayrı mütalaa alınması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>638</sup>

Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak zorunlu saymıştır.<sup>639</sup> Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suretiyle tezahür eden Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçunda suç tarihi, yok etme eyleminin işlendiği tarihtir.<sup>640</sup>

### **8. Bu Kanun Hükümlerine Göre Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Sekilde Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanmak**

VUK hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların bu eylemleri suç olarak kabul edilmiştir. Belgelerin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bunların bilerek kullanılması suçun maddi unsurudur. Bu suçta basımı yapan matbaa işletmecisi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında belgelerin basımına dair bir anlaşma olmalıdır.

Bu belgelerin bilerek kullanılması halinde, gerçek muamele veya durum mevcuttur ancak, anlaşma olmadan basılan belgenin kullanılması söz konusudur. Belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmıyorsa sahtedir. Bu halde belgenin

<sup>638</sup> Yargıtay 11. CD'nin 16/01/2014 tarihli ve 18902-840; 05/12/2016 tarihli ve 2521-8051 sayılı kararları.

<sup>639</sup> Yargıtay 11. CD'nin 02/10/2017 tarihli ve 8173-6168 sayılı kararı.

<sup>640</sup> Kırmaz, s. 336.

anlaşmalı matbaada basılmış olmasının bir önemi yoktur. Bu durumda sahte fatura düzenleme veya kullanma suçları gündeme gelebilecektir. Suçun oluşması için genel kast yeterlidir. Yargıtay tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu suçtan da mütalaa alınmasını bir kovuşturma şartı olarak tanımıştır.<sup>641</sup>

Münhasıran Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, böyle bir anlaşması olmadığı halde basmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu, sahte faturaların ele geçirildiği tarihte işlenmiş sayılırken; anılan belgeleri bilerek kullanmak şeklinde oluşan vergi suçunda, suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre saptanır.<sup>642</sup>

Doktrinde belgeleri sahte olarak bastırma ile bu belgeleri kullanma hareketlerinin seçimlik hareketli olarak düzenlendikleri için tek suçtan sorumluluk görüşünün benimsenmesi gerektiği dile getirilmiştir.<sup>643</sup> Yukarıda da belirttiğimiz gibi VUK'un 359. maddesinde düzenlenen her bir hareket ayrı suça vücut vermekte olup, burada da düzenleme ve kullanma suçlarının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu kanaatindeyiz.<sup>644</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında sahte fatura basmak ve kullanmak eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğunu vurgulamıştır.<sup>645</sup>

Suçun zincirleme olarak işlenmesi mümkündür. Nitekim Yargıtay da aynı takvim yılı içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde birden fazla fatura bastırarak kullanma fiillerinin zincirleme suç oluşturduğu görüşündedir.<sup>646</sup> Anlaşması olmadığı halde belge basmak suçunun faili herkes olabilir. Basılan belgelerin kullanılması suçunun faili ise mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri olabilir.

Yargıtay Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde izinsiz belge basmak veya bastırmak ile bunları kullanarak sahte belge düzenlemek fiillerinin iki ayrı suç oluşturacağı, söz konusu suçların birbirine dönüşmeyeceği ve bu nedenle her bir suç için ayrı mütalaa alınması ve hüküm kurulması gerektiği görüşündedir.<sup>647</sup>

<sup>641</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/03/2017 tarihli ve 704-1747 sayılı kararı.

<sup>642</sup> Kırmaz, s. 338.

<sup>643</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 53.

<sup>644</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 115.

<sup>645</sup> Yargıtay 11. CD'nin 28/06/2012 tarihli ve 6874-12839 sayılı kararı.

<sup>646</sup> Yargıtay 11. CD'nin 29/05/2019 tarihli ve 7920-5141 sayılı kararı.

<sup>647</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/11/2018 tarihli ve 6159-9543 sayılı kararı.

Yüksek mahkeme başka bir kararında da VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki 'Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Hazine ve Maliye Bakanlığına<sup>648</sup> verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır' şeklindeki düzenlemeye göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaada basılmış ve Hazine ve Maliye Bakanlığı mührü taşımayan adisyonların kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşıması gerektiğinden 2006 ve 2007 yılına ait suça konu belgelerden kanaat oluşturacak sayıda aslı ya da onaylı örneklerinden temin edilip dosya arasına konulmasından sonra, yasada öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin incelenmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>649</sup>

Yargıtay bu suç açısından da suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>650</sup>

## **9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak**

VUK'un 359. maddesinde sahte belge tanımı "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" şeklinde yapılmıştır. Bu anlamda bu suçun konusunu VUK anlamında belge olarak nitelendirilen vesikalar oluşturmaktadır.

VUK'da yer alan belgelerden bazıları fatura, taşıma irsaliyesi, ücret bordrosu, perakende satış vesikaları, günlük müşteri listesi, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, muhabere evrakı ve diğer vesikalardır. Görüldüğü gibi VUK, belgeleri sınırlı olarak saymaktan kaçınmış ve bunları kapsamlı hale getiren "diğer vesikalar" ifadesini kullanmıştır.<sup>651</sup>

Haksız kazanç sağlamak ya da az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçları çok yaygın olarak işlenmektedir. Sahte fatura düzenlemenin maliyeti düşük, bu faturalarla sağlanan faydanın,

<sup>648</sup> Kanun'da Maliye ve Gümrük Bakanlığı ifadesi kullanılsa da, anılan bakanlığın kanunun yürürlüğe girdiği tarihte bu ismi taşıdığı, Gümrük Bakanlığı'nın günümüzde Ticaret Bakanlığı adını aldığı, bu bakanlığın maddede anılan belgelerle bir ilişkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Kanunda belirtilen Maliye Bakanlığının ise günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı ismini aldığı anlaşıldığından çalışmada da bu ifade tercih edilmiştir.

<sup>649</sup> Yargıtay 11. CD'nin 14/02/2018 tarihli ve 1067-1233 sayılı kararı.

<sup>650</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 02/05/2019 tarihli ve 8902-4305 sayılı kararı.

<sup>651</sup> Kızılot, Kızılot, s. 45.

karşılığında üstlenilen riskten çok daha fazla olduğundan, özellikle sahte fatura düzenlenmesi halinde düzenleyen açısından ciddi bir gelirin oluşacağı muhakkaktır.<sup>652</sup> Yapılan sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak yoluyla kazanç sağlamak veya vergiyi doğuran olayı gizleyerek vergi ödememek; kullanan için ise giderleri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla daha az vergi ödemek veya hakkı olmayan vergi iadesi ya da indiriminden yararlanmaktır. Bu nedenle bu suç açısından sahtecilik amaç değil araçtır.

Uygulamada anılan suç büyük çoğunlukta sahte fatura düzenleme veya kullanma şeklinde karşımıza çıkmaktadır, bu nedenle VUK'a göre fatura kavramına da değinmemiz gerekmektedir. Vergi mevzuatı bakımından faturanın hukuki niteliği, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gelir ve giderleriyle ilgili kayıtların belgelendirilmesine ve vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardımcı olacak delil niteliğine sahip ticari belgedir.<sup>653</sup> VUK'un 229. maddesinde fatura, *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika”* şeklinde tanımlanmıştır. Fatura veya fatura yerine geçen belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzudur.<sup>654</sup>

VUK'un 230. maddesinde faturada yer alması zorunlu unsurlara yer verilmiştir. Buna göre bir faturada düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması gerekir. VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasına göre *“bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”*

VUK anlamında bu suça konu olabilecek bir belgedeki zorunlu unsurların bulunmaması durumunda hiç düzenlenmemiş sayılacağı düşünüldüğünde, sahte belge düzenleme ya da kullanma suçunun oluşup oluşmayacağı tartışılmıştır.

---

<sup>652</sup> Köstü, s. 49.

<sup>653</sup> Kızılot, Kızılot, s. 64-65.

<sup>654</sup> Kızılot, Kızılot, s. 58.

Doktrinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunda, VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasına göre kanunda öngörülen şekle uymayan ya da zorunlu unsurları taşımayan belgelerin suç konusu kapsamında olmadığı görüşü dile getirilmiştir.<sup>655</sup> Yine faturalarda zorunlu olarak yer alması gereken unsurların bulunmaması durumunda düzenlenmemiş sayılmasına ilişkin hükmün amacının belgelerin defter kayıtlarına doğru bir biçimde işlenmesi olduğu, bu nedenle faturalardaki küçük şekil noksanlıkları nedeniyle bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmaması gerektiği de savunulmuştur.<sup>656</sup>

Danıştay vergi kabahatleri açısından verdiği kararlarında bazen faturada kanundaki zorunlu unsurların bulunmaması halinde vergi kabahatinin oluşmadığına karar verirken<sup>657</sup>; bazen de Kanunda belirtilen bazı unsurların şekli nitelikte olduğunu, bunların bulunmaması durumunun, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmediğini vurgulamıştır.<sup>658</sup> Faturanın zorunlu unsurları yönünden incelenip incelenmeyeceğini, bu unsurların bulunmaması durumunda fatura olarak sayılıp sayılmayacağını ve dolayısıyla sahte fatura düzenleme veya kullanma suçuna vücut verip vermeyeceğini Yargıtay da tartışmıştır.

Yargıtay vergi kaçakçılığı suçlarını incelemekle görevli 11. CD, tespit edebildiğimiz kadarıyla 2017 yılından sonra VUK'un 230. ve 227. maddesinin 3. fıkrası uyarınca faturaların zorunlu unsurlarının bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla faturaların dosyada yer alması gerektiği, faturalarda zorunlu unsurların bulunmaması durumunda vergi kaçakçılığı suçunun da oluşmayacağı yönünde içtihat geliştirmiş<sup>659</sup> ve bu içtihadını 2018 yılında Yargıtay CGK tarafından verilen bir karara kadar sürdürmüştür.

Nihayet tartışma Yargıtay CGK'nın önüne taşınmış ve Genel Kurul daha önceki içtihatlarla dönüşe yol açan, faturaların zorunlu unsurlarının incelenmesi yönünden mutlaka dosya içerisinde yer alması gerekmediği yönünde karar vermiştir.<sup>660</sup> Yargıtay 11. CD de CGK'nın kararını benimsemiş, daha önceki içtihatlarına dönmüş ve sahte fatura düzenleme suçlarında suç konusu faturaların, VUK'un 230. maddesine göre

<sup>655</sup> Ağar, s. 285.

<sup>656</sup> Köstü, s. 21.

<sup>657</sup> Danıştay 7. Dairesinin 15/12/2003 tarihli ve 8511-5064 sayılı kararı.

<sup>658</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 30/04/1999 tarihli ve 109-267 sayılı kararı.

<sup>659</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2017 tarihli ve 15484-8788; 06/11/2018 tarihli ve 4142-8843 sayılı kararları.

<sup>660</sup> Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı. Yargıtay CGK Kararları, 2015-2020, Birinci Baskı, 2. Cilt, Ankara, 2020, s.540-548'den alınmıştır.



yalnızca unsurlarının tespiti amacıyla incelenmesinde zorunluluk bulunmadığını vurgulamıştır.<sup>661</sup> Sonuç olarak Yargıtay faturaların zorunlu unsurlarını incelemek amacıyla faturaların fiziken dosya içerisinde bulunmasını aramamaktadır. Bu konu sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasında önemli bir farkı içermekte olup daha sonra incelenecektir.

Bununla birlikte somut olayda faturaların sahteliğinin ortaya konabilmesi amacıyla imza ve yazı yönlerinden incelenmesi gerektiğinde Yargıtay bu yönden faturaların dosya içerisinde bulunması, ihtiyaç olduğunda bilirkişi görüşüne başvurulması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>662</sup> Bir faturanın sahteliğinin ortaya konabilmesi için bir mükellef nezdinde yapılmakta olan vergi incelemesinde iktisadi faaliyetlere ilişkin elde edilen bilgi ve bulguların, işlemin tarafı olan mükellef bakımından da vergi incelemesine konu edilmesi<sup>663</sup> anlamına gelen karşıt inceleme yapılmalıdır. Nitekim Yargıtay da birçok kararında faturaların sahte olduğunun anlaşılabilmesi için karşıt inceleme yapılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>664</sup> Aynı şekilde Danıştay da bir kararında karşıt inceleme yapılmadan varsayıma dayalı tarhiyat yapılamayacağı ifadelerine yer vermiştir.<sup>665</sup>

Yargıtay yine faturaların sahteliğinin tespiti amacıyla suç konusu faturaları kullanan şirketler veya mükellefler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği, ilgili vergi dairelerinden araştırılarak, söz konusu şirket yetkilileri veya mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığı sorulup, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim teslim belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti gerektiğini belirtmiştir.<sup>666</sup>

Faturanın sahteliğinin tespit edilmesinde önemli bir yöntem de düzenlenen faturaların gerçek bir alım-satım karşılığında düzenlenmemişse sahte olarak kabul edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Suça konu faturaların gerçek alım-satım

<sup>661</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/11/2020 tarihli ve 10592-6769; 18/01/2019 tarihli ve 7022-623 sayılı kararları.

<sup>662</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/07/2017 tarihli ve 11416-5251; 19/09/2017 tarihli ve 13635-5745 sayılı kararları.

<sup>663</sup> Tayfun Şahin, *Karşıt Tespit ve Ön İnceleme Bir Vergi İncelemesi midir?*, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 296, Ağustos, 2017, <http://www.y-akademi.com/muh/082017TS.htm>, E.T.18/04/2021.

<sup>664</sup> Yargıtay 11. CD'nin 03/12/2020 tarihli ve 12988-7055; 01/12/2020 tarihli ve 4038-6907 sayılı kararları.

<sup>665</sup> Danıştay 4. Dairesinin, 21/09/2006 tarihli ve 2008-1670 sayılı kararı.

<sup>666</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/12/2020 tarihli ve 4038-6907; 19/03/2019 tarihli ve 12190-2836 sayılı kararları.

karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, faturaları düzenleyen ile kullananın defter ve belgeleri üzerinde; mal akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ve faturayı düzenleyene yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı hususlarında karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Nitekim Yargıtay bir kararında suç konusu faturaların gerçek bir alım satıma yönelik olup olmadığına ilişkin bilirkişi raporu alınması ve sonucuna göre karar verilmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>667</sup>

VUK'da yer alan sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları ile TCK'da yer alan özel belgede sahtecilik suçları çoğu zaman karıştırılmaktadır. Zira VUK'daki özel düzenlemeler olmasaydı sahte faturanın kullanılması halinde, diğer koşulların da varlığı durumunda özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanabilecektir. Bu konuya yargı organının yaklaşımı, belgenin niteliğinden çok; belgenin kullanıldığı alan itibarıyla'dır.<sup>668</sup> Nitekim Yargıtay bir kararında faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılıp kullanılmadığının araştırılması gerektiğini; faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması halinde, eylemin sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarını oluşturmayacağını, bu durumda özel belgede sahtecilik suçunun oluşup oluşmayacağını tartışılması gerektiğini belirtmiştir.<sup>669</sup>

Düzenlenen bir faturanın sahte olup olmadığının tespitinde; faturayı düzenleyen firmanın ticari faaliyetlerinin ve giderlerinin bulunmaması, faturaya konu işlemlerle orantılı işçi çalıştırılmaması, fatura içeriğindeki malları üretecek ekipmana sahip olunmaması, bildirilen adreslerde bulunmamaları, bu adreslerde komşuları tarafından tanınıp bilinmemeleri, beyannamelerinde sürekli sembolik tutarda vergi ödemesi beyan etmeleri, vergilerini ödememeleri gibi hususlar önemlidir. Nitekim Yargıtay da bir kararında, sahte faturaları düzenlediği iddia olunan şirketin alış yapmış görüldüğü firmalar hakkında sahte fatura düzenledikleri yönünde olumsuz tespitler bulunduğu, yapılan yoklamalarda bildirilen adreslerde şirkete ulaşamadığı, şirkete ait aracın bulunmadığının belirlendiği, kiralanan yerlerin mesken mahiyetinde olup 1-2 ay içinde boşaltıldığı ve ticari faaliyetin bulunmadığına dair komşu beyanları bulunduğundan yüksek ciroları sağlayabilecek sermaye ve iş organizasyonuna sahip olmadığı, mal sattığı görünen mükelleflerden örnekleme yoluyla seçilenler arasında yapılan karşıt

<sup>667</sup> Yargıtay 11. CD'nin 15/10/2020 tarihli ve 14863-5856 sayılı kararı.

<sup>668</sup> Kızılot, Kızılot, s. 484.

<sup>669</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/02/2020 tarihli ve 12707-1179 sayılı kararı.

incelemelerde şirketin fatura cildinin basım tarihinden önceki tarihli fatura düzenlediği hususlarını, sahte faturanın tespitinde önemli birer delil olarak kabul etmiştir.<sup>670</sup>

VUK'un 242. ve 257. maddelerindeki düzenlemeler uyarınca faturaların elektronik olarak da düzenlenmesi mümkündür. Kanunun 242. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “*elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmindedir.*” Bu anlamda usulüne uygun olarak düzenlenmiş elektronik faturaların da sahte olması durumunda VUK'un 359. maddesi uygulama alanı bulabilecektir.

Suçun konusu olan belgelere VUK'un 227. ve devamı maddelerinde “vesikalar” başlığı altında yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesidir.

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup<sup>671</sup>, bu suçlar birbirine dönüşmeyeceği gibi, biri açısından verilen mütalaa diğer suç açısından da geçerli olmayacaktır. Nitekim Yargıtay da bir kararında “sahte fatura kullanma” ve “sahte fatura düzenleme” suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi her iki suçun birbirine dönüşmeyeceği görüşünü vurgulamıştır.<sup>672</sup> Yüksek mahkeme başka bir kararında da “sahte fatura kullanma” ve “sahte fatura düzenleme” suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi her iki suçun birbirine dönüşmeyeceğini belirttikten sonra, sanıklar hakkında verilen mütalaanın yalnızca sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin olduğu, sahte fatura düzenlemek suçundan verilmiş herhangi bir mütalaanın bulunmadığı gözetilmeden sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemi denilerek karar verilmesini bozma sebebi yapmıştır.<sup>673</sup> Buna rağmen doktrinde belgeyi sahte olarak düzenleme ile kullanma eylemlerinin seçimlik hareketli oldukları, belgeyi düzenleyen kişi ile kullanan aynı kişi ise tek suçun oluşacağı görüşü dile getirilmiştir.<sup>674</sup>

<sup>670</sup> Yargıtay 11. CD'nin 27/03/2019 tarihli ve 12321-3225 sayılı kararı.

<sup>671</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 112.

<sup>672</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/11/2020 tarihli ve 1874-6687 sayılı kararı.

<sup>673</sup> Yargıtay 11. CD'nin 01/10/2019 tarihli ve 12124-6831 sayılı kararı.

<sup>674</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 39-40.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile sahte belgeyi ayıran en önemli unsur; sahte belgede herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olmamakla birlikte, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, bir mal teslimi ya da hizmet ifasının bulunmasıdır.<sup>675</sup>

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanılması bu suçun maddi unsurudur. Belgenin tamamında sahtecilik gerçekleştirilebileceği gibi, belgenin bir kısmında yapılan sahtecilik de suçun oluşumu için yeterlidir. Tamamen sahtecilikte gerçekte olmayan bir vergi olayı varmış gibi belgeye yansıtılır. Kısmi sahtecilik ise belgenin bir kısmı gerçek duruma uygun olup, bir kısmının ise içerik olarak sahte olduğu durumlarda geçerlidir. Örneğin gerçek bir mal satışı için oluşturulan faturada ayrıca, yapılmayan mal satışının da gösterilmesi halinde faturanın kısmen sahte olduğu söylenebilir.

Bu anlamda kısmen sahte olarak düzenlenen belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramları birbiriyle benzeşmektedir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarlarında gerçeğe aykırılık mevcuttur. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele veya durum söz konusudur. Yargıtay CGK'nın bir kararında da *“yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur”* ifadelerine yer verilerek anılan farklılık vurgulanmıştır.<sup>676</sup>

Sahtecilik; mükellefin yönetmelik gereğince bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi sahte olarak basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde fikri, ikinci halde maddi sahtecilik söz konusudur. Düzenleyen bakımından suçun maddi unsuru mevzuattaki şekle uygun olarak belgeyi oluşturup ona maddi varlık kazandırmasıdır.

Belgede sahtecilik sonucunda elde edilmesi amaçlanan sonucun gerçekleşmesi için gerekli hareketleri, sahte belgenin kullanılması olarak niteleyebiliriz. Sahte

<sup>675</sup> Köstü, s. 46.

<sup>676</sup> Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı.

belgenin mükellef tarafından deftere kaydedilmesi, bir sonuç meydana getirmeyeceğinden bu durumda kullanma gerçekleşmiş sayılmaz. Kaldı ki deftere kaydedilmeyen sahte belgenin vergi beyannamesinde gösterilmesi mümkündür. Bu nedenle sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için vergi beyannamesinde gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerekir.<sup>677</sup> Yargıtay CGK da bir kararında<sup>678</sup>; *“konu ile ilgili Yargıtay Özel Daire kararlarında sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerektiği kabul edilmektedir ki, doğrusu da budur. Kullanılan sahte belge, önceden temin edilebileceği gibi sonradan da temin edilebilir veya kullanan mükellef tarafından da düzenlenebilir. Olmayan bir faturanın vergi dairesine verilen beyannamede kullanılma olasılığı vardır. Beyannameye belgenin kendisi ya da bir örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunmadığından, vergi dairesi bu yönüyle ön denetim yapma imkânına sahip değildir.”* ifadelerine yer vermiştir. Sahte belge kullanımı vergi kaçırmak amacıyla vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla yapılmaktadır.<sup>679</sup> Yargıtay da beyanname verilmesi ile belgenin kullanıldığı ve suç tarihinin buna göre belirlenmesi gerektiği görüşündedir.<sup>680</sup>

Sahte belge kullanılmasının suç sayılabilmesi için belgenin sahte olduğunun bilinmesi gerekir. Aksi halde suç manevi unsur itibarıyla oluşmaz. Kullanılan belgenin sahteliğinin bilinip bilinmediği hususu kastın varlığının belirlenmesi yönünden araştırılacaktır. Ancak gerçek muamele veya duruma dayanmadığı anlaşılan belgenin sahteliği bilinerek kullanıldığı hususunu araştırmaya gerek olmayacaktır. Belgeyle belirlenen olay gerçek değilse alıp kullanan mükellefin sahteliği bildiği kabul edilecektir.

Suç genel kastla işlenebilir. Benzer suçlarda yaptığımız açıklamalarda olduğu gibi sahte belge kullanmak suçunun oluşabilmesi için failin sahteliği bilerek kullanma eylemini gerçekleştirmesi gerekir. Suçun faili herkes olabilir. Yargıtay bu suç açısından da suç tarihinin belirlenmesinde ve içtima hükümlerinin uygulanmasında takvim yılı kavramını esas almaktadır.<sup>681</sup>

<sup>677</sup> Ok, Gündel, s. 225.

<sup>678</sup> Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı.

<sup>679</sup> Bilici, s. 109; Kızılot, Kızılot, s. 53.

<sup>680</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/11/2020 tarihli ve 12141-6685 sayılı kararı.

<sup>681</sup> Nitekim yüksek mahkeme bir kararında anılan suç açısından suç tarihlerini takvim yıllarına göre belirlemiş ve zamanaşımını bu tarihlere göre hesaplamıştır. Yargıtay 11. CD'nin 11/11/2020 tarihli ve 51-6764 sayılı kararı.

## 10. VUK'un 359. Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>682</sup> 4. maddesi ile VUK'un 359. maddesinin c bendinden sonra gelmek üzere ç bendi eklenmiştir. Anılan hükme göre “*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.*”

Anılan suçun konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Ödeme kaydedici cihaz 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 2. maddesinde “*ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'da da 359. maddeye eklenen ç bendi dışında ödeme kaydedici cihaza değinen çeşitli hükümler mevcuttur. Nitekim VUK'Un 127. maddesinde ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti olanların bunları kullanıp kullanmadıklarının tespiti amacıyla yoklama işlemi yapılacağı ve VUK'un 160. maddesinde mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin ödeme kaydedici cihazlarına ilişkin bilgilerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulacağı düzenlemelerine yer verilmiştir. Nihayet VUK'un mükerrer 242. maddesine göre

<sup>682</sup> 30/04/2021 tarihli ve 31470 sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

mükellefler, 3100 sayılı Kanuna göre nitelikleri belirlenen ödeme kaydedici cihazları piyasadan temin edebilecekleri gibi, Hazine ve Maliye Bakanlığında da temin edebilirler ve yine VUK'un 353. maddesinde ödeme kaydedici cihaz fişlerinin bulundurulmaması ve maddede belirtilen diğer unsurların da mevcut olması halinde ilgili kişiye özel usulsüzlük cezası verilecektir.

Bu suçu uygulamada çoğunlukla ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin işleyebileceği kabul edilebilirse de anılan suç özgü suç olarak düzenlenmemiştir ve diğer vergi kaçakçılığı suçlarının faillerine yönelik açıklamalarımız bu suç açısından da geçerlidir. Sonuç olarak bu suçun faili herkes olabilir.

Anılan suç mağdur açısından da farklı bir özellik göstermemektedir ve bu suçun mağduru da diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır. Bu suç dolayısıyla kamunun suçtan zarar görebileceği kabul edilebilir ve bu nedenle hazine vekilinin davaya katılma hakkı mevcuttur.

VUK'un 359. maddesinin ç bendindeki eylemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak,
- Ödeme kaydedici cihaz donanım veya yazılımını değiştirmek,
- Ödeme kaydedici cihaza maddede belirtildiği şekillerde müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek,
- Ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.

Bahsedilen eylemlerin hepsinin maddi konusunu ödeme cihazları oluşturduğundan ve bu eylemlere aynı yaptırım uygulandığından anılan eylemlerin seçimlik hareketli tek bir suçu oluşturacağı düşünülebilir.<sup>683</sup> Yine anılan eylemlerin her ne kadar ödeme kaydedici cihazlar üzerinde gerçekleşmesine rağmen birbirinden çok farklı hareketleri içerisinde barındırdığı, bu nedenle eylemlerin farklı suçları

<sup>683</sup> Anılan hükmün yeni yürürlüğe girmesi nedeniyle, bu çalışmanın yazıldığı tarihte doktrin ve yargı kararlarında bu konuda herhangi bir görüşe yer verilmemekle birlikte, diğer vergi kaçakçılığı suçları açısından doktrindeki görüşler dikkate alındığında, bu suçun seçimlik hareketli bir suç oluşturduğu görüşünün savunulacağı kuşkusuzdur.

oluşturabileceği de savunulabilir. Bu anlamda Yargıtay'ın diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bu hükümde de birden fazla vergi kaçakçılığı suçunun oluşacağına karar vereceği kanaatindeyiz. Bize göre ise anılan düzenlemedeki bütün eylemlerin maddi konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturduğundan burada seçimlik hareketli bir suç söz konusudur.

Bu suçun taksirle işlenebileceğine dair açık bir düzenleme mevcut olmadığından, kastla işlenebileceğini söyleyebiliriz. Kanaatimizce anılan eylemlerden birisi dışında bu suç tehlike, sırf hareket suçu özelliği göstermektedir. Ödeme kaydedici cihaza maddede belirtildiği şekillerde müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek eyleminde, ödeme kaydedici cihazlara maddede belirtildiği şekilde müdahale etmek hareketi ile suç oluşmamakta, bu hareket sonucunda ödeme kaydedici cihazla gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek neticesine ulaşılması gerekmektedir. Bu anlamda anılan eylem neticeli suç özelliği göstermektedir.

7318 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK'un 367. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere 4. fıkra eklenmiştir. Bu düzenleme uyarınca ödeme kaydedici cihazlara yönelik işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında da mütalaanın bir dava şartı olarak yer aldığını söyleyebiliriz. Anılan maddenin 1. fıkrasında bütün vergi kaçakçılığı suçları açısından mütalaanın bir dava şartı olarak düzenlenmesine rağmen, bu maddeye eklenen 4. fıkroda ödeme kaydedici cihazlara yönelik işlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından özel bir düzenleme getirme ihtiyacı hissedilmiştir. Buna göre anılan suçlarda mütalaa bir dava şartı olarak yerini korumakla birlikte, bu suçlarla ilgili dava açılabilmesi için vergi incelemesinin tamamlanması zorunlu tutulmamıştır. Bu suçun işlendiği vergi incelemeleri sırasında öğrenilecek olursa inceleme tamamlanmadan, başka bir suretle öğrenilecek olursa ise inceleme dahi yapılmadan mütalaa düzenlenebilecektir.

Kanun koyucu bu suç açısından, diğer kaçakçılık suçlarında olduğu gibi vergi incelemesinin tamamlanmasını şart koşmamıştır. Bu suçun işlendiğinin öğrenildiği anda vergi müfettişleri veya yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve bu rapora istinaden rapor değerlendirme komisyonunun oluşturacağı mütalaa Cumhuriyet savcısına iletilir. Kanaatimizce burada bitirilmesi zorunlu görülmeyen inceleme vergi incelemesi olduğundan düzenlenmesi zorunlu görünmeyen rapor da vergi inceleme raporudur. Maddede açıkça bu suça ilişkin



tespitlere yönelik raporun düzenleneceği belirtildiğinden, bu raporun uygulamada vergi suçu raporu olarak adlandırılan belge olduğunun kabulü gerekir. Bu anlamda vergi incelemesi raporuna gerek duyulmadan vergi suçu raporu ve mütalaanın Cumhuriyet savcılığına ulaşmasıyla birlikte artık dava şartı gerçekleşmiş kabul edilmelidir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BELGEDE SAHTECİLİK İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Belgede sahtecilik ile vergi kaçakçılığı suçlarını inceledikten sonra, bu bölümde farklı kanunlarda düzenlenen bu iki suç açısından, unsurları, özel görünüş biçimleri, konuları yönlerinden fark ve benzerlikleri ele almaya çalışacağız. Son olarak da aldatma kabiliyeti kavramı başta olmak üzere iki suç arasında kavramsal fark ve benzerliklere değineceğiz.

Doktrinde iki suç arasındaki fark ve benzerliklere ilişkin, vergi kaçakçılığı suçlarının bazılarının, özel belgede sahtecilik suçlarıyla benzerlik arz ettiği hususuna değinildiği gözlenmiştir.<sup>684</sup> Eski bir Yargıtay CGK kararında ise sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki ilişki şu önemli cümlelerle vurgulanmıştır: “*Özel evrakta sahtecilik suçunun oluşması için, düzenlenen sahte varakanın kullanılması gerekir. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 344/2. maddesine göre, ‘vergi kaçakçılığı amacıyla sahte evrak tanzimi’ halinde bu yasaya muhalefet suçu teşekkül edecektir. Bu durumda suçların tedahülü söz konusu olup sanığın amacı ve sahte özel evrakın kullanıldığı yere göre, suçun niteliği tayin ve tespit edilmelidir. Sahtecilik suçu ile Vergi Usul Yasasına muhalefet suçu, konuluş amacı ve doğurduğu neticeler bakımından ayrı suçlardır.*”<sup>685</sup>

Özellikle sahte belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma özel bir ceza kanunu hükmü olarak nitelendirebileceğimiz VUK’un 359. maddesinde düzenlenmeseydi de koşulları oluştuğu takdirde özel veya resmî belgede sahtecilik suçlarına vücut verebileceklerdi. Bunun yanında defter ve belgelerin tahrif edilmesi, yok edilmesi, gizlenmesi şeklindeki vergi kaçakçılığı suçlarının da TCK’da

<sup>684</sup> Bayar, s. 84. Saban, s.168.

<sup>685</sup> Yargıtay CGK’nın 12/11/1990 tarihli ve 217-268 sayılı kararı. Gündel, s. 20’den alınmıştır.

yer alan sahtecilik suçlarından hangileriyle ilişkide olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Yine yukarıda bahsettiğimiz gibi TCK'nın 5. maddesindeki düzenleme dikkate alındığında her iki suç tipine uygulanacak genel hükümler aynı olmakla birlikte, anılan suçların özel görünüş biçimleri bakımından da benzerlik ve farklılıkları ele alınıp incelenmelidir. Bu anlamda VUK'un 359. maddesindeki suçların içtima konusunda Yargıtay'ın takvim yılı kavramına yönelik içtihadı önem arz etmekte ve bu hususun TCK'da yer alan içtima kurallarına uyup uymadığının ortaya konulması gerekmektedir.

Anılan suçların unsurları yönünden de farklılık ve benzerlikleri dikkate değerdir. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında failin kamu görevlisi olup olmasına göre bir ayrıma gidilirken, VUK'da böyle bir durum söz konusu değildir. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçları genellikle tüzel kişilik (şirketler) bünyesinde işlenirken ve bu suçlar açısından tüzel kişilerin cezai sorumlulukları gündeme gelirken, TCK'daki sahtecilik suçları çoğunlukla gerçek kişiler tarafından işlenmektedir. Anılan suçlar açısından mağdur, suçtan zarar gören ve bu anlamda bu suçlarla korunan hukuksal değerler arasındaki fark ve benzerliklere de değinmekte fayda vardır.

Bahsettiğimiz suç tiplerinin soruşturulması ve kovuşturulması da ciddi farklılıklar içermektedir. TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında, sadece kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçlarında soruşturma izni alınması gerekip, bunun dışındaki suçlar resen soruşturulur ve kovuşturulurken; vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa bir kovuşturma şartı olarak getirilmiştir.

Son olarak belgede sahtecilik suçlarında zorunlu bir unsur olarak aranan aldatma kabiliyeti, vergi kaçakçılığı suçlarında, özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında aranıp aranmayacağı tartışılmalıdır. Bu anlamda VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlardan en fazla gerçekleştirilen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında, suçun oluşumu için faturanın fiziki olarak incelenmesi zorunluluğunun bulunup bulunmadığı ele alınmalıdır. VUK'da açıkça düzenlenen faturanın zorunlu unsurları yönünden, sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyetinin belirlenmesine benzer bir değerlendirme yapılmasının gerekip gerekmediği irdelenmelidir. Bu anlamda Yargıtay CGK'nın son dönemde verdiği bir

karar bize yol gösterici nitelikte olacaktır ve aşağıda ayrıntılı olarak incelenip ele alınacaktır.

Peki iki suç tipi arasındaki farkları ayrıntılarıyla ortaya koymak neden bu kadar önemlidir. Kanaatimizce bu konuda 4 önemli sebep sıralayabiliriz:

1- İki suç tipinde de belgede yapılan bazı sahteciliklerin cezalandırıldığı, yine belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi kavramlarının her iki suç tipinde de kullanıldığı görülmektedir. Bu durum da doktrin ve yargı kararlarında kafa karışıklığına yol açmakta, özellikle vergi kaçakçılığı suçları, TCK'da yer alan sahtecilik suçlarına benzetilerek kanunilik ilkesi gözetilmeden kıyasa varan yorumlarla, belgede sahtecilik suçlarına ilişkin ilkeler her iki suç tipinde de uygulanmaya çalışılmaktadır. Bu anlamda iki suç tipinde de ortak kavramların ne kadar birbirleriyle benzeştiği veya ayrıştığı hususu ortaya konulmalıdır. Örneğin TCK'da yer alan suçlardaki sahtecilik kavramı ile VUK'un 359. maddesindeki sahtecilik kavramı arasında ilişki olup olmadığı, var ise bu ilişkinin boyutu tespit edilmelidir.

2- VUK'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile; TCK'da yer verilen belgede sahtecilik suçları arasında özel norm genel norm ilişkisinin mevcut olup olmadığı araştırılmalıdır. Zira bu araştırmanın sonucuna göre vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu tamamen farklılaşabilecek, özellikle suç konusu olan çok sayıda faturanın veya belgenin aldatma kabiliyeti yönünden tek tek incelenmesi zorunlu hale gelebilecektir.

3- Yukarıda ele aldığımız gibi doktrin ve yargı kararlarında VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların unsurları incelenirken, TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından etkilenildiği görülmektedir. Örneğin içtima hükümlerinin uygulanmasında, belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması hususunda, vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumunda TCK'da yer alan sahtecilik suçlarına değinilmekte ve vergi kaçakçılığı suçunun unsurları bu suçlara göre belirlenebilmektedir. Bu anlamda iki suçun unsurları itibarıyla karşılaştırılarak incelenmesi, fark ve benzerliklerinin ortaya konulması faydalı olacaktır.

4- Son olarak iki suç tipi açısından da zarar koşulunun suçların unsuru olmadığı ve her iki suç tipinin de tehlike suçu özelliği gösterdikleri gözlenmektedir. Bunun yanında VUK'da düzenlenmesi belirli şartlara bağlanan veya zorunlu tutulan defter,

kayıt ve belgelerde işlenebilen vergi kaçakçılığı suçlarının vergilendirmekten kaçınmak amacıyla işlendiği, bu suçlar açısından vergi hukukunun temel kavramlarının çok önemli olduğu açıktır. Bu anlamda her iki suç tipinin özel görünüş biçimleri, dolayısıyla bu suçlara teşebbüs ve iştirak ile bu suçların içtimaı arasındaki fark ve benzerliklerin de tespit edilmesi gerekmektedir.

İşte çalışmamızın son başlığında özellikle, TCK'da yer alan resmî veya özel belgede sahtecilik, resmî veya özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçları ile VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleme ve kullanma, defter ve belgelerin tahrif edilmesi, yok edilmesi ve gizlenmesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bu şekilde basılmış belgeleri bilerek kullanmak suçları arasındaki fark ve benzerliklere, yukarıdaki 4 başlık altında ele aldığımız sorulara cevap aramak amacıyla, temas etmeye çalışacağız.

Bunu gerçekleştirirken anılan suç tiplerinin özelliklerine, yukarıda ayrıntılı olarak değindiğimizden, burada tekrardan kaçmak amacıyla temas etmemeye gayret göstereceğiz. Bu anlamda öncelikle bu suçlar arasında maddi ve manevi unsurları yönünden fark ve benzerliklere değineceğiz. Ardından, özellikle Yargıtay CGK'nın son dönemde verdiği bir karar çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçlarında aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı tartışmasını ele alacağız. Bundan başka suçların koruduğu hukuksal değer ile özel görünüş biçimleri arasındaki fark ve benzerliklere ayrıca değineceğiz. Son olarak ise suçlar arasındaki özel norm genel norm ilişkisi olup olmadığını değerlendireceğiz ve suçlarda yer alan ortak kavramların nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkin yorumda bulunacağız.

## **I. SUÇLARIN UNSURLARI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA**

### **A. Maddi Unsur Yönünden**

Bu başlık altında TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile VUK'da yer alan vergi kaçakçılığı suçları arasında, anılan suçların maddi unsurlarını oluşturan fail, fiil ve mağdur yönünden farkları ve benzerlikleri ele almaya çalışacağız. Suçların koruduğu hukuksal değer arasındaki ilişkiye ise, mağdur başlığı altında değinmeye çalışacağız.

## 1. Fail Yönünden

TCK'nın 204 ila 212. maddelerinde yer alan sahtecilik suçlarının faili yönünden ikili bir ayrıma gidebiliriz. Bunlardan ilki failin kamu görevlisi olduğu hallerdir. Gerçekten de TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasında kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçu özgü suç olarak düzenlenmiştir. Bunun yanında resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunda failin kamu görevlisi olması halinde cezanın artırılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Belgede sahtecilik suçlarında faillik açısından ikinci olasılık ise failin kamu görevlisi dışında, sivil kişiler olduğu hallerdir. Bu suçlar, fail açısından özellik arz etmemekte, herkes tarafından işlenebilmektedir. Kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği ile resmî belgeyi bozması, yok etmesi veya gizlemesi suçları dışındaki sahtecilik suçlarının fail bakımından özellik arz etmediğini söyleyebiliriz.

VUK'un 359. maddesindeki suçların, farklı görüşler olsa da fail bakımından özellik arz etmediği, herkes tarafından işlenebildiği söylenebilir. Bu suçların kamu görevlisi tarafından işlenmesi haline özel bir düzenleme getirilmemiştir. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellefleri, tüzel kişi şirketlerin yetkili temsilcileri tarafından işlenmektedir.

Sonuç olarak belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçlarında fail yönünden farklılıklar 2 başlık altında sıralanabilir:

1- Vergi kaçakçılığı suçları özgü suç olarak düzenlenmemiş olup suçun faili herkes olabilir. Belgede sahtecilik suçlarının bazıları ise yukarıda belirtildiği gibi özgü suç olarak düzenlenmiş, bu suçların oluşması için failin kamu görevlisi olması ve düzenlediği belgenin görevi içerisinde bulunması gerektiği belirtilmiştir.

2- Vergi kaçakçılığı suçlarında suçun failinin herkes olabileceği kabul edilmekle birlikte, bu suçların failinin tespiti çoğu zaman ciddi bir araştırma gerektirmektedir. TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında ise failin tespiti özellik arz etmemekte, belgedeki bilgiler, imza yazı sahipliği gibi hususlar gözetilerek fail belirlenebilmektedir.

## 2. Mağdur Yönünden

Vergi kaçakçılığı ile belgede sahtecilik suçları mağdur yönünden benzerlik arz etmekte olup her iki suçun mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğunu söyleyebiliriz. Bununla birlikte her iki suçtan da zarar görenler farklıdır. Zira belgede sahtecilik suçlarında suçtan zarar gören gerçek kişilerken, vergi kaçakçılığı suçlarında kamudur.

Bu başlık altında bu suçlarla korunan hukuksal değerlere de değinmemiz gerekmektedir. Belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuksal değer kamu güveni, vergi kaçakçılığı suçlarında ise kamu yararı olduğu kabul görmektedir. Bu iki kavram ilk bakışta birbiriyle benzer gibi görünmektedir. Nitekim doktrinde TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılması ile korunan hukuksal değer kamuya güveni olduğu, bu fiillerle bütün ispat araçlarının gerçekliğine olan güveni ifade eden kamu güveninin sarsıldığı dahi savunulmuştur.<sup>686</sup>

Kanaatimizce bu suçlar korudukları hukuksal değerler bakımından çok önemli bir farkı içerisinde barındırmaktadır. Belgede sahtecilik suçlarında belgelerin gerçekliğine, ispat gücüne dair kamu güveninin korunması söz konusuysen, vergi kaçakçılığı suçlarında bahsedilen kamu yararı kavramı, devletin vergi toplama görevinin sorunsuz gerçekleşmesindeki yarar olarak algılanmalıdır. Nitekim VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçların ortak adı bizzat vergi kaçakçılığıdır. Kanun koyucu bu suçları cezalandırarak vergi kaçırmanın önüne geçmek ve vergi toplanmasındaki kamu yararını korumak istemiştir. Nitekim Ok, Gündel de; vergi alanında yapılan sahteciliğin amacının; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak olduğunu vurgulamış ve bu bağlamda bu suçlar açısından gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahteciliğin amaç değil araç olduğunu ifade etmiştir.<sup>687</sup>

<sup>686</sup> Oktar, s. 376. Ayrıca aynı görüş için bkz. Elif Görgü, Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Eskişehir, 2018, s. 42, [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVst25\\_x0EeFfy3yhZp9QtzWSRGSh503yqSLu4XD5GvAT](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=T1mWGp9MngYYkCSgiJvtVst25_x0EeFfy3yhZp9QtzWSRGSh503yqSLu4XD5GvAT), E.T: 03/01/2021.

<sup>687</sup> Ok, Gündel, s. 222.

Bu bilgiler ışığında çalışma konumuzu oluşturan suçlar arasında, bu suçların mağduru ve koruduğu hukuksal değer bakımında benzerlik ve farklılıklar 3 başlık altında sıralanabilir:

1-Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçlarının mağdurları toplumu oluşturan bireylerin tamamıdır ve mağdur açısından anılan suçlar benzer özellik gösterirler.

2-Anılan suçlardan zarar gören kişiler birbirinden farklıdır. Belgede sahtecilik suçlarında suçtan zarar gören kişiler çoğu zaman gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişileri iken, vergi kaçakçılığı suçlarında suçtan zarar gören kamudur.

3-Anılan suçlar korudukları hukuksal değerler bakımından da farklılık gösterirler. Belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuksal değer, belgelerin gerçekliğine olan kamu güveni iken vergi kaçakçılığı suçlarında devletin vergi toplama görevinin sorunsuz gerçekleşmesindeki kamusal yarar korunmaktadır.

### **3. Fiil Yönünden**

Çalışmamızın konusunu oluşturan suçların çok fazla sayıda olması karşısında, anılan suçların fiil yönünden benzerlik ve farklılıklarına değinmek oldukça zor olacaktır. Burada öncelikle bu suçların genel olarak fiil ögesine ilişkin benzerlik veya farklılıklar bulunup bulunmadığına bakacağız. Ardından ise ayrı başlıklar halinde özel olarak, benzer kavramlar içeren bazı suç tiplerinde fiil yönünden benzerlik ve farklılıklara değinmeye çalışacağız.

Öncelikle vergi kaçakçılığı suçları tek bir maddede düzenlenmiş olup bu maddedeki hareketlerin seçimlik hareketler niteliğinde olduğuna<sup>688</sup>, maddedeki 3 bendin kendi içerisinde seçimlik hareketli suç özelliği gösterdiğine<sup>689</sup> ilişkin görüşler olmasına rağmen yukarıda da belirttiğimiz gibi VUK'un 359. maddesinde yer alan hareketlerin tamamının ayrı suçlar olduğu görüşündeyiz. Yargıtay'ın da yerleşmiş içtihatlarında bizimle aynı düşüncede olduğunu tekrar edelim. Bununla birlikte belgede sahtecilik suçları ayrı maddelerde yer alan birbirinden farklı suçları barındırmaktadır. TCK'nın 204 ila 212. maddeleri arasında bu yönde bir ilişki olmamakla birlikte anılan maddeler kendi içerisinde seçimlik hareketler

<sup>688</sup> Şenyüz, s. 254; S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, İstanbul, 2016, s. 363; Öner, *Vergi Hukuku*, s. 181; Kızılot, Kızılot, s. 473.

<sup>689</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 10.



barındırabilmektedir. Örneğin resmî belgede sahtecilik suçu bir resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesiyle veya gerçek bir resmî belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesiyle ya da sahte resmî bir belgenin kullanılmasıyla işlenebilecek seçimlik hareketli bir suçtur.

Görüldüğü gibi TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları farklı maddelerde ayrı suç tipleri olarak düzenlenirken, vergi kaçakçılığı suçları tek bir maddede düzenlenmiştir. Bu anlamda vergi kaçakçılığı adı altında kanun koyucu birbirinden çok farklı ve çeşitli eylemleri tek madde altında ele almıştır. Kanaatimizce VUK'un 359. maddesindeki eylemler ayrı maddeler halinde, farklı suç tipleri olarak düzenlenmeliydi. Böylece bu çalışmada bahsettiğimiz vergi kaçakçılığı suçlarının tek madde halinde düzenlenmesinden kaynaklı çoğu sorun kendi kendine çözülebileceği ve anılan suçların TCK'daki sahtecilik suçlarından tamamıyla farklı suçlar olduğunun anlaşılabilmesi düşüncesindeyiz.

#### **a. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması**

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, genellikle özel belge niteliğindeki faturalar üzerinde işlendiğinden, anılan suçların özel belgede sahtecilik suçu ile benzeştiği kabul edilebilir. Nitekim doktrinde de vergi kaçakçılığı suçlarının bazılarının, özel belgede sahtecilik suçlarıyla benzerlik gösterdiği görüşüne yer verilmiştir.<sup>690</sup>

Yargıtay sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile özel belgede sahtecilik suçları arasında özel norm genel norm ilişkisinin bulunduğu görüşündedir.<sup>691</sup> Yüksek mahkeme iki suç arasında ayırım yaparken suça konu belgenin kullanılış amacına göre hareket etmekte ve belgenin herhangi bir vergisel işlemde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi gerektiğini, vergisel işlemde kullanılmışsa VUK'un 359. maddesinin gündeme gelebileceğini, vergisel işlemde kullanılmamışsa özel belgede sahtecilik suçunun oluşup oluşmayacağına tartışılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>692</sup>

Doktrinde sahte belge düzenlemek suçunun resmî belgede sahtecilik suçuna, bu belgeleri kullanmak suçunun da özel belgede sahtecilik suçuna benzerliğinin açıkça

<sup>690</sup> Bayar, s. 84.

<sup>691</sup> Yargıtay 11. CD'nin 03/06/2020 tarihli ve 6784-2652 sayılı kararı.

<sup>692</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/02/2020 tarihli ve 12707-1179 sayılı kararı.

görüldüğü, ancak TCK'daki resmî belge – özel belge ayrımının, VUK yönünden önemi olmadığı, mükellefin usulünce, mükellef olmayanın haksız olarak bastırıp düzenlediği belgenin resmî evrak olarak kabulü imkansız bulunduğu görüşüne de yer verilmiştir.<sup>693</sup> Yine öğretide bir görüşe göre sahte belge düzenleme suçundaki sahtecilik ile ceza kanunundaki sahtecilik aynı anlamı taşımaktadır.<sup>694</sup>

Eski bir Yargıtay CGK kararında ise sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki ilişki şu önemli cümlelerle vurgulanmıştır: “*Özel evrakta sahtecilik suçunun oluşması için, düzenlenen sahte varakanın kullanılması gerekir. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 344/2. maddesine göre, ‘vergi kaçakçılığı amacıyla sahte evrak tanzimi’ halinde bu yasaya muhalefet suçu teşekkül edecektir. Bu durumda suçların tedahülü söz konusu olup sanığın amacı ve sahte özel evrakın kullanıldığı yere göre, suçun niteliği tayin ve tespit edilmelidir. Sahtecilik suçu ile Vergi Usul Yasasına muhalefet suçu, konuluş amacı ve doğurduğu neticeler bakımından ayrı suçlardır.*”<sup>695</sup>

Yargıtay birçok kararında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği, her takvim yılında işlenen suçun ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı gözetilmeden sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerinin tek suç kabul edilmek suretiyle hüküm kurulmasını bozma sebebi yapmıştır.<sup>696</sup> Yüksek mahkemenin benzer bir düzenleme içeren resmî belgede sahtecilik suçları açısından düzenleyen ve kullanan kişinin aynı kişi olması halinde tek bir resmî belgede sahtecilik suçunun oluştuğunu kabul eden yerleşmiş içtihatları karşısında, vergi kaçakçılığı suçları açısından böyle bir görüş belirtmesi, yüksek mahkemenin VUK’un 359. maddesinde yer alan eylemlerin her birinin ayrı bir suça vücut verdiği düşüncesi ile açıklanabilir. Nitekim Yargıtay’ın bir başka kararına konu, başka bir uyuşmazlıkla ilgili belirtilen karşı oyda yüksek mahkemenin bu konudaki düşüncelerinin esasları; “*Vergi Usul Hukukunda sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçları TCK’nın 204. maddesinde düzenlenen sahtecilik suçlarından farklı olup birbirinin seçimlik hareketi niteliğinde değildir. Bu suçların işleniş şekilleri farklı olduğu ve VUK’a göre her bir eylem farklı suç olarak düzenlendiği için her bir eylem yönünden vergi idaresinden VUK’un 367.*

<sup>693</sup> Ok, Gündel, s. 222.

<sup>694</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 46.

<sup>695</sup> Yargıtay CGK’nın 12/11/1990 tarihli ve 217-268 sayılı kararı. Gündel, s. 20’den alınmıştır.

<sup>696</sup> Yargıtay 11. CD’nin 13/10/2020 tarihli ve 9665-5771; 05/11/2020 tarihli ve 15618-6553 sayılı kararı.

*maddesi gereğince ayrı mütalaa alınması gerekmektedir.*” şeklinde dile getirilmiştir. Doktrin ve yargı kararlarında tespit edebildiğimiz görüşlere yer verdikten sonra fiil ögesi yönünden anılan suçlar arasındaki ilişkiye değinmeye çalışalım.

Öncelikle VUK’un 359. maddesindeki suçların konusunu çoğunlukla özel belge niteliğindeki defter belge veya kayıtlar oluşturmaktadır. Bununla birlikte KİT’lerin kamu görevlisi niteliğindeki personellerinin görevlerinin gerekleri olarak düzenledikleri ve vergisel işlemde kullanılan belgeler resmî belge niteliğinde olup, somut olaya göre vergi kaçakçılığı suçuna vücut verebilecektir. Özel veya resmî belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belgeler ise sınırlı sayıda sayılmamıştır. İlgili bölümde yer verdiğimiz unsurları içeren her türlü belge bu suçların konusunu oluşturabilecektir.

Sahte ya da yanıltıcı belgeyi düzenleme fiilinin işlenmesini suçun oluşması için yeterli gören VUK, bu bakımdan, TCK’dan ayrılmaktadır.<sup>697</sup> VUK’da yer verilen ve özel belge niteliğinde olan belgelerde gerçekleştirilen sahteciliğin cezalandırılması için, bu belgelerin sahte olarak düzenlenmesi yeterlidir. TCK’da düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için ise belgenin düzenlenmesi yanında kullanılması zorunludur. Sonuç olarak VUK’da düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirinden ayrı suçları oluşturmakta iken, özel belgenin düzenlenmesi TCK’da suç olarak tanımlanmamıştır.

Bu anlamda VUK’da yer alan sahte belge düzenleme suçu resmî belgede sahtecilik suçuna benzetilebilirse de uygulamada kanaatimizce KİT’lerde görev yapan kamu görevlilerinin görevleriyle ilgili düzenledikleri belgeler sadece bu suçun konusunu oluşturabilecektir. Bunun dışında ise resmî belgede sahtecilik suçu ile vergi kaçakçılığı suçları, konuları bakımından birleşmemektedirler.

Özel belgede sadece maddi sahtecilik mümkündür, fikri sahtecilik bu suç açısından kabul edilmemiştir.<sup>698</sup> Yargıtay da anılan suçlarda fikri sahteciliğin mümkün olmadığını kararlarında belirtmiştir<sup>699</sup>. Buna rağmen VUK’un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçları hem maddi hem de fikri sahtecilik şeklinde gerçekleşebilmektedir.

---

<sup>697</sup> Oktar, s. 374.

<sup>698</sup> Erem, Toroslu, s. 299.

<sup>699</sup> Yargıtay 11. CD’nin 16/09/2020 tarihli ve 2437-4521 sayılı kararı.

Özel ve resmî belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin aldatma kabiliyeti olması gerekirken, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında, daha sonra tartışacağımız gibi bu unsurun aranmaması gerektiği görüşündeyiz.

Son olarak VUK'un 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmışken, özel veya resmî belgenin kanuni bir tanımına yer verilmemiştir. Bu durumun, kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçu açısından tanımını yaptığı sahte belge kavramını, belgede sahtecilik suçları anlamında sahte belge kavramından ayırma kaygısından kaynaklandığı kanaatindeyiz.

Sonuç olarak sahte belge düzenleme veya kullanma suçları ile resmî veya özel belgede sahtecilik suçları arasındaki farkları 7 başlık altında sıralayabiliriz:

1- Belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgeler sınırlı olarak sayılmamış olup, belgenin unsurlarını taşıyan her türlü yazılı kağıt bu suçun konusunu oluşturabilirler. Vergi kaçakçılığı suçları anlamında belge kavramı ise bizzat kanun koyucu tarafından tanımlanmış ve bu belgeler VUK'da düzenlenmiştir.

2- Vergi kaçakçılığı suçlarının bir çeşidi olan sahte belge düzenlenmesi suçuna konu belgeler çoğu zaman özel belge niteliğindedir. Bu anlamda bu suçlar sahte belge düzenlenmesi ile oluşurken, özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp aynı zamanda kullanılması da gerekmektedir.

3- Özel belgede sadece maddi sahtecilik mümkünken, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları hem maddi hem de fikri sahtecilik şeklinde oluşabilmektedir.

4- Resmî belgede sahtecilik suçları da düzenlemeyle oluşmakta olup, bu belgelerin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge düzenleme suçu bu açıdan resmî belgede sahtecilik suçuna benzetilebilirse de bu suçların hukuki konuları çoğu zaman farklılaşmaktadır. Nitekim sahte belge düzenleme suçunun konusu çoğu zaman özel belge niteliğindeki VUK'da yer alan belgelerken, resmî belgede sahtecilik suçunun konusu her zaman resmî belgelerdir.

5- Özel veya resmî belgede sahtecilik suçlarında suça konu belgenin aldatma kabiliyeti bulunması gerekirken, vergi kaçakçılığı suçlarının tamamında aldatma kabiliyetinin aranmaması gerektiği görüşündeyiz.

6- Yine resmî belgeyi düzenlemek ve kullanmak seçimlik hareketler olarak düzenlenmiştir. Bu anlamda resmî belgeyi düzenleyen ve kullanan aynı kişi ise tek suç

oluşacaktır. Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatları gereğince vergi kaçakçılığı suçlarının bir türü olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Yüksek mahkemenin bu içtihadının temelindeki düşünceyi ve görüşümüzü ilgili kısımda belirttiğimizden burada ayrıca bu tartışmaya girilmeyecektir.

7-Son olarak VUK'un 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmışken, TCK'da böyle bir tanıma yer verilmemiştir.

### **b. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluştururken, özel belgede sahtecilik suçu kullanma ile tamamlanmakta olup, özel belgeyi sahte olarak düzenlemek suç olarak düzenlenmemiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı kanunda yapılmışken, özel veya resmî belgenin kanuni bir tanımına yer verilmemiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge sadece fikri sahtecilik şeklinde gerçekleşirken, özel belgede sahtecilik suçları sadece maddi sahtecilik şeklinde gerçekleşebilmektedir. Yine kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği fikri sahtecilik şeklinde oluşabiliyorken, gerçek kişinin resmî belgede sahteciliği maddi sahtecilik şeklinde gerçekleşmektedir.

Yukarıda açıklandığı gibi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusunu VUK'da yer alan belgeler oluştururken, resmî veya özel belgelerde böyle bir sınırlamaya gidilmemiştir.

Sonuç olarak muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları ile resmî veya özel belgede sahtecilik suçları arasındaki farkları 7 başlık altında sıralayabiliriz:

1- Belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgeler sınırlı olarak sayılmamış olup, belgenin unsurlarını taşıyan her türlü yazılı kağıt bu suçun konusunu oluşturabilirler. Vergi kaçakçılığı suçları anlamında belge kavramı ise bizzat kanun koyucu tarafından tanımlanmış ve bu belgeler VUK'da düzenlenmiştir.

2- Vergi kaçakçılığı suçlarının bir çeşidi olan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi suçuna konu belgeler çoğu zaman özel belge niteliğindedir. Bu anlamda bu suçlar sahte belge düzenlenmesi ile oluşurken, özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp aynı zamanda kullanılması da gerekmektedir.

3- Özel belgede sadece maddi sahtecilik mümkünken, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları yalnızca fikri sahtecilik şeklinde oluşabilmektedir.

4- Resmî belgede sahtecilik suçları da düzenlemeyle oluşmakta olup, bu belgelerin ayrıca kullanılmasına gerek yoktur. Vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçu bu açıdan resmî belgede sahtecilik suçuna benzetilebilirse de bu suçların hukuki konuları çoğu zaman farklılaşmaktadır. Nitekim muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun konusu çoğu zaman özel belge niteliğindeki VUK'da yer alan belgelerken, resmî belgede sahtecilik suçunun konusu her zaman resmî belgelerdir.

5- Özel veya resmî belgede sahtecilik suçlarında suça konu belgenin aldatma kabiliyeti bulunması gerekirken, vergi kaçakçılığı suçlarının tamamında aldatma kabiliyetinin aranmaması gerektiği görüşündeyiz.

6- Yine resmî belgeyi düzenlemek ve kullanmak seçimlik hareketler olarak düzenlenmiştir. Bu anlamda resmî belgeyi düzenleyen ve kullanan aynı kişi ise tek suç oluşacaktır. Yargıtay'ın yerleşik içtihatları gereğince vergi kaçakçılığı suçlarının bir türü olan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Yüksek mahkemenin bu içtihadının temelindeki düşüncüyü ve görüşümüzü ilgili kısımda belirttiğimizden burada ayrıca bu tartışmaya girilmeyecektir.

7-Son olarak VUK'un 359. maddesinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı yapılmışken, TCK'da sahte belge tanımına yer verilmemiştir.

### **c. Özel ve Resmî Belgede Sahtecilik Suçları ile Sahte Belge Basma ve Kullanma Suçlarının Karşılaştırılması**

VUK hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak eylemi

bir suç olarak düzenlenmiştir. Buna rağmen bir özel veya resmî belgenin, içeriği oluşturulmadan basılması TCK'da yer alan sahtecilik suçlarını oluşturmayacaktır. Bu suçların oluşması için aynı zamanda içeriğinin de sahte olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin şekli unsurları bulunan ve banka ve kredi kuruluşları tarafından basılabilen bir çek defterinin sahte olarak basılması TCK anlamında sahtecilik suçuna vücut vermeyecektir. Kanun koyucu VUK'da yer alan belgelere öyle önem atfetmiştir ki bu belgelerin yalnızca anlaşmalı kuruluşlar tarafından basılabileceğini, bu şekilde basılmayan belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması halinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacağını düzenlemiştir. Bu nedenle bu suçun, TCK'da yer alan sahtecilik suçlarında karşılığı bulunmadığı görüşünderiz.

#### **d. Resmî veya Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu ile Defter, Kayıt veya Belgelerin Gizlenmesi, Tahrif Edilmesi ve Yok Edilmesi Suçlarının Karşılaştırılması**

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi suçu kanaatimizce TCK'da yer alan hem resmî veya özel belgede gerçekleştirilen maddi sahtecilik hem de resmî veya özel belgeyi bozmak suçu ile benzeşmektedir. Tahrifatın hangi kastla yapıldığı VUK'un 359. maddesi anlamında önemli değilken, TCK anlamında tahrifatın bozmak kastıyla yapılması halinde resmî veya özel belgeyi bozmak suçu, sahte belge oluşturmak kastıyla yapıldığı hallerde ise resmî veya özel belgede sahtecilik suçu oluşabilecektir.

Yargıtay CGK eski tarihli bir kararında, tahrif edenin cezalandırılabilmesi için belgenin tahrif eden ya da başkası tarafından kullanılmasının gerekli olmadığını, bu anlamda tahrif etmek suçunun TCK'nın resmî belgede sahtecilik suçlarının benimsediği sisteme yaklaştığını vurgulamıştır.<sup>700</sup> Doktrinde de bu suç açısından gerçekleşen tahrifatın sahtecilik suçlarında olduğu gibi aldatıcı özellikte olması gerektiği savunularak,<sup>701</sup> anılan suçların resmî veya özel belgede sahtecilik suçları ile ilişkilendirildiği anlaşılmaktadır.

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi suçunda özellikle tahrifatın aldatma kabiliyetinin bulunması gerektiğine yönelik bir düzenleme mevcut değildir. Bunun yanında anılan suçun karşılık geldiği resmî veya özel belgeyi bozmak suçunda da

<sup>700</sup> Yargıtay CGK'nın 17/03/1986 tarihli ve 462-125 sayılı kararı. Gündel, s. 17'den alınmıştır.

<sup>701</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 24; Kızılot, Kızılot, s. 503.

aldatma kabiliyetinin aranmayacağı kabul edilmektedir. Bu nedenlerle bu suç açısından aldatma kabiliyetinin aranmaması gerektiği görüşündeyiz.<sup>702</sup>

Defter, belge ve kayıtların yok edilmesi ile resmî veya özel belgenin yok edilmesi suçlarının maddi konuları dışında büyük ölçüde benzeştiğini söyleyebiliriz.

Defter, belge ve kayıtların gizlenmesi suçu, resmî veya özel belgenin gizlenmesi suçu ile kanaatimizce sadece ismen benzerlik göstermektedir. TCK anlamında gizlemek belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla, yok edilmeksizin veya zarar verilmeksizin saklanması iken VUK anlamında gizlemek varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'ta yer alan anılan suçların konusunu yine defter, kayıt ve belgeler oluştururken, TCK'da yer alan suçlar açısından böyle bir sınırlama yapılmamıştır.

Sonuç olarak bu suçlar arasındaki fark ve benzerlikleri 3 başlık altında özetleyebiliriz.

1- VUK anlamında tahrifat, TCK'da yer alan hem bozmak hem de sahtecilik kastıyla tahrif etmek fiillerine karşılık gelmektedir.

2- Yok etme kavramı iki kanun açısından da aynı anlama gelmektedir.

3- Gizleme kavramı iki kanun açısından tamamen farklı anlamlara gelmekte olup, TCK gizlemeyi kelime anlamı olarak ele alırken VUK, gizlemenin tanımını bizzat kendisi yapmıştır.

## **B. Manevi Unsur Yönünden**

VUK'un 359. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde suçun kasten işlenmesi gerektiği belirtilirken, değişiklik sonrasında bu şekilde bir ibareye yer verilmemiştir. Bu da ilgili kısımda değindiğimiz gibi suçun taksirle işlenip işlenemeyeceği, özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin, bu özelliklerini bilmeden kullanan kişilerin sorumluluklarının ne olacağı hususunda tartışmaya yol açmıştır. Ancak doktrin ve yargı kararlarında çoğunlukla anılan suçların ancak kasten işlenebileceği görüşü kabul edilmiştir. Bu anlamda TCK'da düzenlenen

<sup>702</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 102-103; Ok, Gündel, s. 331.



sahtecilik suçları ile VUK'da yer alan vergi kaçakçılığı suçları manevi unsur yönünden benzeşmekte ve her iki suç da sadece kastla işlenebilmektedir.

Yine her iki suç açısından da failin zarar verme kastıyla hareket etmesi ve suç sonucunda bir zararın meydana gelmesi zorunlu değildir. Bu anlamda anılan suçlar tehlike suçu görünümü göstermekte ve bu yönden de birbirine benzemektedir. Kanaatimizce bu durumun iki istisnası bulunmakta ve anılan suçlar bu yönlerden birbirinden farklılaşmaktadır.

Bunlardan ilki vergi kaçakçılığı suçlarının bir çeşidi olarak düzenlenen çift defter tutmak olarak adlandırdığımız, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunun, ilgili bölümde ele aldığımız gibi bir zarar suçu olduğu, maddede anılan eylemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerektiği görüşünderiz. Bu suç dışındaki vergi kaçakçılığı suçları ve TCK'da yer alan sahtecilik suçları tehlike suçu görünümündedirler.

İkincisi ve kanımızca daha önemlisi ise ilgili bölümde belirttiğimiz gibi, TCK'da yer alan sahtecilik suçlarının oluşabilmesi için failin zarar verme bilinç veya iradesiyle hareket etmesi gerektiği görüşüdür. İlgili kısımda açıkladığımız, burada aranan zarar verme bilincinin; özel kast niteliğinde olmadığı, sahteciliğin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi kastının içerisinde yer alan bir unsur ifade ettiği görüşümüzü yineleyelim. Vergi kaçakçılığı suçları açısından böyle bir şartın arandığına dair doktrin ve yargı kararlarında bir tespite rastlamadığımızı öncelikle belirtmek isteriz. Bununla birlikte bu suçlarda failin amacı çoğunlukla, suçun isminden de açıkça anlaşılacağı gibi vergi ödemekten, vergilendirme sürecinden kaçınmak olarak belirlenmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de defter ve belgelerin gizlemesi suçu kapsamında önüne gelen bir uyuşmazlıkla ilgili verdiği kararında; itiraz konusu kuralın, VUK gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirdiğini, devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışların suç sayıldığını, ceza siyasetinin

konusunun, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemek, vergi suç ve cezalarında amacın, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasını sağlamak olduğunu vurgulamış ve defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesinin amacını, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararının sağlanması olarak nitelendirmiştir.<sup>703</sup>

Aynı şekilde Yargıtay CGK da bir kararında, VUK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yararın devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğunu, vergi belgelerindeki sahteciliğin amacının, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğunu vurgulamıştır.<sup>704</sup>

Yine kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçlarıyla, VUK anlamında çok önemli olarak gördüğü defter, kayıt ve belgeleri korumak kaygısıyla da hareket etmektedir. Bu anlamda anılan suçların tamamı failin vergi kaçırmak amacıyla hareket etmesi kastını içeriğinde barındırmakla birlikte, failin eylemi sonrasında somut bir zararın meydana gelmesi gerekmemektedir.

Bu anlamda TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarındaki failin sahtecilik kastıyla hareket etmesi gerekliliğinin vergi kaçakçılığı suçlarında olmadığı; vergi kaçakçılığı suçlarında, failin vergi ödememek veya daha az vergi ödemek amacıyla hareket etmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bunun yanında sahtecilik suçlarında ispat vasıtaları olan belgelere güven korunurken, vergi kaçakçılığı suçlarında VUK gereği önem verilen, çoğu defa tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter, belge ve kayıtların korunması söz konusudur.

Sonuç olarak anılan suçların manevi unsur yönünden birbirlerine yaklaştığı noktalar; her iki suçun da genel kastla işlenebileceği ve bir tek istisna dışında her iki suç tipinin de tehlike suçu görünümünde oldukları hususlarıdır. Bunun yanında bu

<sup>703</sup> AYM'nin 31/01/2007 tarihli ve 31-11 tarihli kararı (Norm Denetimi). 18/05/2007 tarihli ve 26526 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>704</sup> Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, 2. Cilt, s. 540-548.

suçlar manevi yönden birbirleriyle tamamen aynı değildirler. Belgede sahtecilik suçlarında kastın sahtecilik noktasında toplanmasına rağmen vergi kaçakçılığı suçlarında failin vergi ödememek veya daha az vergi ödememek amacıyla hareket ettiği gözlenmektedir.

## II. ALDATMA KABİLİYETİ YÖNÜNDEN

TCK'nın 204 ile 207. maddelerinde düzenlenen resmî ve özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesinden bahsedilmekte olup, anılan husus sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyeti olarak değerlendirilmiş ve bu suçların bir unsuru olarak karşımıza çıkmıştır. Aldatma kabiliyeti sadece anılan maddelerde belirtilmesine rağmen doktrinde ve yargı kararlarında bütün sahtecilik suçları açısından suçun ortak bir unsuru olarak kabul edilmiştir.<sup>705</sup>

Sahtecilik suçlarında, belgenin zorunlu unsurlarının bulunmaması durumunda, belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmayacağı, bu nedenle anılan suçların oluşmayacağı kabul edilmektedir. Örneğin ilgili kısımda bahsettiğimiz gibi kambiyo senetlerinde kanunen zorunlu unsurların yer almaması halinde belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığı, bu nedenle sahtecilik suçunun oluşmadığı kabul edilmektedir. Yine çokça gerçekleştirilen nüfus cüzdanı ve plaka sahteciliklerinde, mevzuat gereği bulunması zorunlu mühür izlerinin yer almaması durumunda da belgenin aldatma kabiliyetinin bulunmadığı ve sahtecilik suçunun oluşmayacağı ilgili kısımda açıklanıp tartışılmıştır.

VUK'un 359. maddesinde yer alan defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi suçlarında suça konu belgelerin aldatma kabiliyetinin bulunması gerekip gerekmediği konusu tartışılmıştır.

Doktrinde defter, belge veya kayıtlarda gerçekleştirilen tahrifatın, sahtecilik suçlarında olduğu gibi aldatıcı özellikte olması gerektiği savunulmuştur.<sup>706</sup> Yine VUK'un 359. maddesinde yer alan uygulamada en çok karşılaşılan sahte fatura düzenleme suçunda, faturanın zorunlu unsurlarının bulunup bulunmayacağı, bu anlamda faturaların, tıpkı TCK'daki sahtecilik suçlarına konu belgeler gibi dosya içerisinde bulunmasının zorunlu olup olmadığı ve sonuç olarak vergi kaçakçılığına

<sup>705</sup> Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 6200; Soyaslan, s. 501; Gökcan s. 136; Yargıtay CGK'nın 09/10/2012 tarihli ve 335-1804 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, s. 1182-1184; Yargıtay 11. CD'nin 06/07/2020 tarihli ve 1671-3986 sayılı kararı.

<sup>706</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 24; Kızılot, Kızılot, s. 503.

konu faturanın aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığı tartışılmıştır. Bayar'a göre ceza hukuku bakımından belgenin varlığı için aranan tüm koşullar vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olup, buna ek olarak, belgenin vergi kanunlarınca düzenlenmesi gerekliliği koşulu bulunmaktadır.<sup>707</sup> Yazar, soyut tehlike suçu olan vergi kaçakçılığı suçlarının, belgede sahtecilik suçları ile bu anlamda benzeştiğini, özellikle resmî belgede sahtecilik suçlarında, belgenin düzenlendiği an suçun tamamlandığı göz önünde bulundurulacak olursa bu benzerliğin bir kez daha ortaya çıktığını, bu noktada iki suçun sonucu açısından arasında bir farkın belgenin aldatma kabiliyetine yönelik olduğunu, vergi kaçakçılığı suçlarında belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması gerekmediğini, VUK'un 359. maddesinde belge tanımlarına yer verilerek, belgenin hangi durumda aldatma kabiliyetine sahip olacağı ve kamu güvenini tehlikeye sokacağı belirlenmiş bulunduğunu savunmuştur.<sup>708</sup>

VUK'un 230. maddesinde faturada yer alması zorunlu unsurlara yer verilmiştir. Buna göre bir faturada, faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması zorunludur. VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasına göre bu kanunda yer alan belgeler, 230. maddede yer alan zorunlu bilgileri taşıyorsa hiç düzenlenmemiş sayılır.

Doktrinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçunda, VUK'un 227. maddesinin 3 fıkrasına göre kanunda öngörülen şekle uymayan ya da zorunlu unsurları taşımayan belgelerin suç konusu kapsamında olmadığı görüşü dile getirilmiştir.<sup>709</sup> Yine faturalarda zorunlu olarak yer alması gereken unsurların bulunmaması durumunda düzenlenmemiş sayılmasına ilişkin hükmün amacının belgelerin defter kayıtlarına doğru bir biçimde işlenmesi olduğu, bu nedenle faturalardaki küçük şekil noksanlıkları nedeniyle bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmaması gerektiği de savunulmuştur.<sup>710</sup>

---

<sup>707</sup> Bayar, s. 85.

<sup>708</sup> Bayar, s. 119-120.

<sup>709</sup> Ağar, s. 285.

<sup>710</sup> Köstü, s. 21.

Faturanın zorunlu unsurları yönünden incelenip incelenmeyeceğini, bu unsurların bulunmaması durumunda belgenin fatura niteliğini haiz olup olmadığını ve dolayısıyla sahte fatura düzenleme veya kullanma suçuna vücut verip vermeyeceğini Yargıtay da tartışmıştır.

Yargıtay vergi kaçakçılığı suçlarını incelemekle görevli 11. CD, tespit edebildiğimiz kadarıyla 2017 yılından sonra VUK'un 230. ve 227. maddesinin 3. fıkrası uyarınca faturaların zorunlu unsurlarının bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla faturaların dosyada yer alması gerektiği, faturalarda zorunlu unsurların bulunmaması durumunda vergi kaçakçılığı suçunun da oluşmayacağı yönünde içtihat geliştirmiş<sup>711</sup> ve bu içtihadını 2018 yılında Yargıtay CGK tarafından verilen bir karara kadar sürdürmüştür.

Nihayet tartışma Yargıtay CGK'nın önüne taşınmış ve karara bağlanmıştır.<sup>712</sup> Genel Kurul bu kararında vergi kaçakçılığı suçlarıyla belgede sahtecilik suçları arasında aldatma kabiliyeti yönünden bir karşılaştırma yaparak nihai sonuca ulaşmıştır. Bu nedenle konumuz açısından çok önemlidir ve ayrıntılı olarak ele alınıp incelenmelidir.

Genel Kurulun kararına konu somut olayda uyumsuzluklar; sahte atılı sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde olmasının zorunlu olup olmadığının, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağının ve sahte olduğu ileri sürülen belgeler elde bulundurulmadan sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulamayacağının kabulü hâlinde; sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğinin belirlenmesine ilişkindir.

Kararda *“vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahi*

<sup>711</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/12/2017 tarihli ve 15484-8788; 06/11/2018 tarihli ve 4142-8843 sayılı kararları.

<sup>712</sup> Yargıtay CGK'nın 08/11/2018 tarihli ve 427-517 sayılı kararı, Yargıtay CGK Kararları, 2. Cilt, s. 540-548.

*düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır” ifadelerine yer verilerek, TCK’daki sahtecilik suçları ile VUK’da yer alan sahte belge düzenleme suçları arasındaki farka vurgu yapılmıştır.*

Genel Kurul anılan kararında, kavram benzerliğinden kaynaklanabilecek yanlış değerlendirmeleri bertaraf edebilmek için TCK’da düzenlenen sahte belge düzenlemek, kullanmak suçları ile VUK’da düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının kanunda düzenlendikleri yer, düzenleniş biçimleri, unsurları ve amaçları yönünden karşılaştırmış ve çalışmamız bakımından çok önemli olarak nitelendirdiğimiz için aynen aldığımız şu ifadelere yer vermiştir: *“Belgede sahtecilik suçları TCK’nın 204 ile 212. maddeleri arasında ‘topluma karşı suçlar’ başlığını taşıyan 3. kısmının ‘kamu güvenine’ karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. TCK’da düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında “kamu güveni” olarak belirtilmiştir. Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yarardır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Bunun içinde toplumsal yaşamda kullanılan resmî ve özel belgelerin doğruluğu devletin güvencesi altına alınmıştır. TCK’da da kamuda kullanılan belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanmıştır. TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgedeki şekli aldatma yeteneği suçun unsuru kabul edilmiştir. Ancak aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması gibi hâllerde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir. VUK’daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır. VUK’un 359. maddesinin b fıkrasındaki Vergi Kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının*

önüne geçmek olduğu için belgenin şeklinin anılan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Bu durum VUK'un 359. maddesinin b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile aynı Kanun'un 3. maddesinin (A) ve (B) bendindeki düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Şöyle ki; VUK 359/b-son cümlede "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir" denilmektedir. VUK'un 3. maddesinde ise 'vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği' belirtilmektedir. VUK'un 3. maddesinin (B) bendindeki bu düzenleme nedeni ile vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçığını önlemeyi amaçlayan VUK'un 359. maddesinin b fıkrasındaki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti vergi kaçakçılığı suçunda şekli unsurları eksik fatura ve diğer belgeler de dahil her türlü delilin suçun sübutunda ispat aracı olarak kullanılabilmesi açıktır. Bu durumda diğer delillerle suç sübuta ermiş ise, şekil denetimi yönünden belgenin getirtilerek incelenmesinin önemi kalmamaktadır. Çünkü bu maddedeki suçun konusu vergiye konu faaliyetlerdir. Yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığıdır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki bir takım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır. TCK'nın ve VUK'un sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırıldığında da düzenlemelerin nedeni ve amaçlarındaki farklılık açıkça görülmektedir. TCK'daki sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmî ve özel belgede sahtecilik ifadeleri kullanıldığı hâlde, VUK'da "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı kullanılmıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın ve belgenin özelliğine göre yetkili merciinin değerlendirmesine bırakıldığı hâlde VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.' denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış olup aldaticılık özelliği buna göre kıymetlendirilmelidir. Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere VUK, öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile vergi kaçakçılığı suçlarında VUK'un 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede

*bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi VUK'daki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı yanlış uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir. Bu nedenlerle VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ve kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin şekil şartları ve aldatma yeteneği yönünden aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı kabul edilmelidir.”*

Genel Kurul çalışmamız açısından çok önemli bu tespitlerden sonra VUK'da düzenlenen belgelerden birisi olan faturaların özelliklerine temas etmiştir ve düzenlenen faturaların şekil şartına bağlanmasındaki amacın, vergi uygulamaları gereği olmasının yanı sıra, ticari hayatta oluşacak karışıklıkların önüne geçmek, düzen ve karşılıklı ticari faaliyetlerin devamlılığını sağlamak olduğunu vurgulamıştır. VUK'un 227. maddesinin gerekçesine ve anılan maddenin TBMM görüşmelerine değinilmiş ve bu hükümlerle hedeflenenin, Kanun'a göre kullanılan veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen bilgileri taşıması durumunda Aynı Kanun'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağına işaret etmek olduğu belirtilmiştir. Bu tespitlerin ardından CGK, VUK ve CMK anlamında ispat konusunda açıklamalarda bulunmuş ve ardından da “VUK'un 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 vergi kaçakçılığı suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır. Nitekim VUK'un 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'un 3. maddesinde VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrası yollaması ile aynı Kanun'un 230 vd. maddelerinde belirtilen şekil şartları eksik olsa bile VUK'un 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 VUK'un 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.” ifadelerine yer vermiştir. Yüksek mahkeme bu durumun aksinin kabulü halinde daha az ceza almak isteyen failin istenen faturaları ibraz etmeyerek defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçundan ceza almayı göze alacağını ancak sahte fatura düzenleme suçundan ceza almaktan kurtulacağını vurgulamıştır. Kanun koyucunun böyle bir amaç içerisinde olduğu düşünülemeyeceğinden söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği sonucuna varılması gerektiği belirtilmiştir.*

Yargıtay CGK, kanun koyucunun VUK'un 359. maddesinde sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğunu, dolayısı ile VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığını belirtmiştir. VUK'un 359. maddesi ile korunan değerlerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu, bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirilmesinde zorunluluk bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği, zira şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği vurgulanmıştır.

Görüldüğü gibi Genel Kurul, VUK'un 227. maddesi ile 359. maddelerinin getiriliş amaçlarını ortaya koymuş, yorumlamış ve çalışmamızın esasında benimsediğimiz TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarıyla vergi kaçakçılığı suçlarının birbirinden tamamen farklı suçlar olduğu sonucuna ulaşmıştır. CGK, kararında açıkça VUK'un 359. maddesindeki suçlarda aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak düzenlenmediğini belirtmiştir. Bu önemli kararın ardından en azından yargısal anlamda tartışma ortadan kalkmış, Yargıtay 11. CD de bu kararı benimsemiş ve sahte fatura düzenleme suçlarında suç konusu faturaların, 213 sayılı VUK'un 230.

maddesine göre yalnızca unsurlarının tespiti amacıyla incelenmesinde zorunluluk bulunmadığını vurgulamıştır.<sup>713</sup>

Anılan CGK kararı dikkate alındığında ve kanaatimizce aşağıda belirteceğimiz nedenlerle vergi kaçakçılığı suçlarında aldatma kabiliyeti, suçun bir unsuru olarak yer almamaktadır:

1- Sahtecilik suçlarında belgenin sahte olması engellenmeye çalışılmakta, belgelere olan güven korunmakta olup vergi kaçakçılığı suçlarında adından da anlaşılacağı gibi vergi kaçakçılığını engelleme amacıyla düzenlemeler getirilmektedir. Anılan suçların korudukları hukuksal değerler ve konuluş amaçları birbirinden farklıdır.

2- VUK'un 359. maddesinde açıkça aldatma kabiliyetini öngören veya bunu ima eden bir yasal düzenleme yoktur, oysa TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları açısından aldatma kabiliyeti unsuruna açıkça yer verilmiştir.

3- Vergi kaçakçılığı suçlarında belgelerin aldatma kabiliyeti yönünden incelenmesinin zorunlu tutulması halinde, ilgili suçların oluşamayacağı, maddenin ölü doğmuş olacağı açıktır. Nitekim Yargıtay CGK kararında da örnekleme niteliğinde bu duruma vurgu yapılmıştır. Bu suçlarda aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak yer alması durumunda, suça konu sahte belgelerin ortaya çıkmaması amacıyla gizleyen fail daha fazla ceza almaktan kurtulabilecektir. Buna rağmen TCK'daki sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyetinin bir unsur olarak aranması öncelikle Kanunun emri gereğidir.

4- VUK'un 359. maddesindeki belgeler, VUK'da düzenlenmiş belgeler olup, bu belgelerin ilgili şekil şartlarına göre oluşturulması bir yükümlülük olarak hüküm altına alınmıştır. Anılan madde ile cezalandırılan husus esasında vergi kaçırılmaya, vergilendirmeyi engellemeye, vergiye esas kazançların tespit edilmesini önlemeye yönelik hareketlerdir. TCK'da yer alan sahtecilik suçlarının konusu olan belgeler ise sınırlı sayıda değildirler ve bu belgelerin düzenlenmesi bir yükümlülük olmayıp, bu belgeler fail tarafından sahte olarak düzenlenerek bir menfaat sağlanmak istenmektedir.

<sup>713</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/11/2020 tarihli ve 10592-6769; 18/01/2019 tarihli ve 7022-623 sayılı kararları.

### III. SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ YÖNÜNDEN

TCK'nın 5. maddesi gereğince, anılan kanunun genel hükümleri, vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri açısından da geçerlidir. Bu anlamda TCK'nın teşebbüse, iştirake ve içtimaa ilişkin genel hükümleri hem vergi kaçakçılığı hem de belgede sahtecilik suçları açısından uygulama alanı bulabilecektir. Buna rağmen belgede sahtecilik ile vergi kaçakçılığı suçları arasında, özel görünüş biçimleri açısından farklılıklar da bulunmaktadır. Bu başlık altında anılan suçlar arasında bu yönde farklılık ve benzerliklere değinmeye çalışacağız.

#### A. Suçların İçtimai Yönünden

TCK'nın 212. maddesi gereğince; “*sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması durumunda faile hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı ceza verilir.*” Sahtecilik suçları açısından özel bir düzenleme getiren bu hüküm vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanamayacaktır. Zira VUK'da buna benzer bir düzenleme mevcut değildir. Yine sahte düzenlenmiş bir belge vergilendirme işleminde kullanılmış olması durumunda da Yargıtay'ın yukarıda yer verdiğimiz içtihadı gereği sadece vergi kaçakçılığı suçu gündeme gelecektir.

Resmî belgede sahtecilik suçu seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlenmiş, belgenin düzenlenmesi veya kullanması ile suçun oluşacağı belirtilmiştir. Belgeyi düzenleyen ve kullanan kişinin aynı kişi olması durumunda tek bir suçun oluşacağı kabul edilmektedir. Yine özel belgede sahtecilik suçunda da belgenin düzenlenmesi ve kullanılması veya sadece kullanılması ile suç oluşacaktır. Bu suçlar açısından belgenin düzenlenmesi yeterli olmamakta, suçun oluşması için sahte özel belgenin mutlaka kullanılması gerekmektedir. Özel belgede sahtecilik suçunda da sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan aynı kişi ise yine tek suç oluşacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise, ilgili bölümde bahsettiğimiz gibi doktrinde belgeyi sahte olarak düzenleme ile kullanmanın seçimlik hareketli oldukları, belgeyi düzenleyen kişi ile kullanan aynı kişi ise tek suçun oluşacağı görüşleri dile getirilmiştir.<sup>714</sup> Bununla birlikte sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu düşüncesi de savunulmuştur.<sup>715</sup> Nitekim Yargıtay da aynı görüştedir.<sup>716</sup>

<sup>714</sup> Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 39-40.

<sup>715</sup> Aynı görüş için bkz. Bayar, s. 112.

<sup>716</sup> Yargıtay 11. CD'nin 10/11/2020 tarihli ve 1874-6687 sayılı kararı.

Bu anlamda Yargıtay, doktrindeki ilgili kısımda değindiğimiz farklı görüşlere rağmen, VUK'un 359. maddesindeki her bir eylemi ayrı suç olarak değerlendirmiştir. Yüksek mahkeme sahte belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçlarını dahi farklı suçlar olarak değerlendirmiştir. Buna rağmen Yargıtay belgede sahtecilik suçları açısından böyle bir yoruma gitmemiş, bu suçları seçimlik hareketli suç olarak değerlendirmiştir.

Hatta Yargıtay CGK bir kararında kanun koyucunun resmî belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarını benzer şekilde düzenlemesi, her iki suçta korunan hukuksal değerın kamu güveni olması, suçların mağdurunun geniş anlamda toplumu oluşturan tüm bireyler olması ve suç isimlerinin aynı olması nedeniyle, resmî belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçunun TCK'nın 43. maddesi dikkate alınarak aynı suç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği görüşünü belirtmiştir. Aynı kararda TCK'nın 212. maddesinin sahte belgenin sahtecilik dışında başka bir suçta kullanılması durumunu ifade etmekte olduğu, madde anlatımından sahte belgenin başka bir sahtecilik eyleminde kullanılması durumunda diğer sahtecilik suçundan da ayrıca ceza verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmanın mümkün olmadığı vurgulanmıştır.<sup>717</sup> Bu karar doktrinde, bizim de savunduğumuz görüş gibi, resmî belgede sahtecilik suçu ile özel belgede sahtecilik suçunun birbirinden farklı suçlar olduğu, birinin diğerinin nitelikli hali olmadığı, bu nedenle zincirleme suç hükümlerinin uygulanamayacağı görüşü ile eleştirilmiştir.<sup>718</sup>

Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları esasında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması yönünden ayrışmakta ve Yargıtay'ın uygulamaları eleştirilmektedir. Belgede sahtecilik suçları açısından Yargıtay, TCK'nın 43. maddesi uyarınca, somut olayın koşullarına göre değerlendirme yapmakta, somut olayda aynı suç işleme kararının icrasını, işlenen suçlar arasındaki zaman aralığını, olayın koşullarını ayrı ayrı değerlendirerek bir sonuca ulaşmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanması bakımından ise durum böyle değildir. Yargıtay bu konuda daha önce açıklamalarda bulunduğumuz gibi takvim yılı kavramını geliştirmiş ve bir takvim yılı içerisinde işlenen suçlar açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı, her takvim yılının kendi içerisinde ayrı suçları oluşturacağı görüşünü savunmuştur. İki suç tipi arasında, Yargıtay'ın bir yargısal

<sup>717</sup> Yargıtay CGK'nın 23/01/2018 tarihli ve 651-22 sayılı kararı.

<sup>718</sup> Sevik, s. 686.

aktivizm olarak nitelendirebileceğimiz kararıyla oluşturulan belki de en önemli fark bu durumdur.

## **B. Suçlara İştirak Yönünden**

Çalışma konumuzu oluşturan suçlar, iştirak yönünden birbiri ile büyük ölçüde benzeşmekte olup, TCK'nın iştirake ilişkin genel hükümleri her iki suç açısından da uygulama alanı bulmaktadır. Bununla birlikte kanaatimizce bu suçlar, iştirak yönünden iki önemli noktada farklılaşmaktadır. Bunlardan ilki kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçuna iştirak hususu, ikincisi ise VUK'un 360. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına iştirakte cezada indirim öngören hükümdür. İlgili kısımda bu konuları ayrıntılı olarak ele almaya çalışmıştık. Şimdi iki suç tipi açısından ilişkiyi vurgulamak adına bu farklılıklara kısaca değinmeye çalışacağız.

Kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçu TCK'nın 204. maddesinin 2. fıkrasında özgü suç olarak düzenlenmiş olup, özgü suçlarda suçu yalnızca aynı nitelikleri taşıyan kişi işleyebileceğinden, kamu görevlisi olmayan kişilerin bu suça iştirakleri sadece amzettiren ya da yardım eden konumunda söz konusu olabilmektedir. Yargıtay'ın da yerleşmiş içtihatları bu yöndedir. Vergi kaçakçılığı suçları ise özgü suç olarak düzenlenmemişlerdir ve bu suçlara iştirak özellik arz etmemektedir.

Nihayet VUK'un 360. maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna iştirake ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. İlgili kısımda ayrıntılı olarak açıkladığımız gibi kanaatimizce bu düzenleme vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin tüm iştirak hallerini düzenleyen bir genel hüküm niteliğinde değildir. Zira anılan madde, sadece iştirak edenlerden, suçtan menfaat elde etmeyenlerin cezasında indirime gitmek amacıyla bir düzenleme getirmektedir. Değişiklikten önce bu maddenin başlığı "iştirak" şeklindeyken; değişiklikten sonra "cezada indirim" halini alması da görüşümüzü doğrulamaktadır. Bu anlamda VUK'un 360. maddesindeki düzenlemeye göre, somut olayda kişinin VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı fiillerinden birisine, TCK'nın iştirake ilişkin genel hükümlerine göre katıldığı tespit edilip, iştiraktan sorumlu olduğu belirlenecek daha sonra menfaat sağlamadığı anlaşılırsa cezasında indirime gidilecektir. VUK'un 360. maddesinin bir benzeri belgede sahtecilik suçları açısından söz konusu değildir. İştirak edenin suçtan menfaat elde edip etmemesine göre bir ayırım TCK'da yer alan sahtecilik suçları açısından getirilmemiştir.

### C. Suçlara Teşebbüs Yönünden

Belgede sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçları sonucunda somut bir zararın ortaya çıkması gerekmemekte olup anılan suçlar bir tehlike, sırf hareket suçu görünümündedirler. Bu açıdan genel olarak bütün belgede sahtecilik ile vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüs uygulamada çokça karşımıza çıkamamaktadır. Bununla birlikte bu suçlara teşebbüsün tamamen mümkün olmadığını söyleyemeyiz ve her bir suç açısından tek tek inceleme yapılması gerektiği görüşündeyiz.

Resmî belgede sahtecilik suçları, belgenin düzenlenmesiyle tamamlandığından ve aldatma kabiliyeti bu suçun bir unsuru olarak yer aldığından, anılan suça teşebbüsün mümkün olmadığı görüşündeyiz. Bu konuda doktrindeki farklı görüşleri ve Yargıtay içtihatlarını ilgili kısımda belirtmiştik, bu açıdan Yargıtay'ın anılan suça teşebbüsün mümkün olmadığı görüşüne katıldığımızı tekrar belirtelim. Bunun yanında sahte resmî belgeyi, bu özelliğini bilerek kullanan kişinin eylemi teşebbüse elverişlidir. Yeter ki fail kullandığı sahte belgenin düzenlenmesi eylemine katılmış olmasın.

Vergi kaçakçılığı suçları açısından da vergi ziyaı koşulu aranmadığından, bu suçlara teşebbüse elverişli olup olmadığı tartışılmaktadır. Öncelikle uygulamada çift defter tutmak olarak adlandırılan vergi kaçakçılığı suçları, bir netice suçu olarak öngörüldüğünden, bu suça teşebbüsün mümkün olduğu görüşümüzü tekrar edelim.

Bu açıklamalardan sonra özellikle belgede sahtecilik suçlarıyla benzeşen sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile sahte belge basmak ve kullanmak suçlarına teşebbüsün mümkün olup olmadığına değinmemiz yerinde olacaktır. Bu suçlar dışındaki vergi kaçakçılığı suçları açısından ilgili kısımda yaptığımız açıklamalar geçerlidir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve sahte belge basmak suçları, TCK'da yer alan resmî belgede sahtecilik suçuyla benzeşmekte ve anılan belgelerin basılması veya düzenlenmesi sonucunda suç oluşmaktadır. Bu itibarla ilk bakışta resmî belgede sahtecilik suçunda olduğu gibi bu suçlara teşebbüsün mümkün olmayacağı düşünülebilir. Bununla birlikte daha önce değindiğimiz gibi vergi kaçakçılığı suçları açısından aldatma kabiliyeti suçun bir unsuru olarak aranmamaktadır. Bu anlamda düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin aldatma kabiliyetine sahip olması suçun bir unsuru olarak Kanunda yer almamıştır. Bu anlamda bu suçlara, uygulamada çok istisnai hallerde önümüze çıkacak

olsa da teşebbüsün mümkün olduğu görüşünderiz. Failin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenlemeye başladığı ancak tamamlayamadığı durumlarda kanaatimizce fail vergi kaçakçılığına teşebbüs suçundan sorumlu tutulacaktır. Zira ele geçen belge aldatma kabiliyetini haiz bir belge olmasa da vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturabilecektir.

Sonuç olarak ilgili kısımlarda belirttiğimiz gibi belgede sahtecilik suçlarından sadece resmî belgenin sahte olarak düzenlenmesi ve değiştirilmesi suçlarına teşebbüsün mümkün olmadığı görüşünderiz. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise defter ve belgelerin gizlenmesi suçuna teşebbüsün mümkün olmadığını savunmaktayız. Bu iki istisna dışında belgede sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçları teşebbüs açısından benzeşmekte, bu suçların büyük oranda tehlike suçu olmaları nedeniyle uygulamada az rastlansa da anılan suçlara, belirtilen istisnalar dışında teşebbüsün mümkün olduğu görülmektedir.

#### **IV. SUÇLARIN KONUSUNU OLUŞTURAN BELGELER VE KOVUŞTURULMASI YÖNÜNDEN**

##### **A. Suçların Konusunu Oluşturan Belgeler Yönünden**

TCK’da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarının konusunu her türlü resmî veya özel belge oluşturabilmektedir. Anılan suçlarda bazı belgeler sadece özellikleri gereğince kanun koyucunun ilgisini çekmiş ve bu belgelerde yapılan sahtecilikler özel olarak düzenlenmiştir. Bu anlamda, TCK’nın 204. maddesinin 3. fıkrasında suçun konusunu sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan bir belgenin oluşturması hali cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren bir hal olarak düzenlenmiştir. Buna göre resmî belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belge sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan bir belge niteliğinde ise ceza artırılabilecektir.

Yine, TCK’nın “Resmî Belge Hükmünde Belgeler” kenar başlığını taşıyan 210. maddesinde, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamede gerçekleştirilen sahtecilik eylemlerinde, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensuplarının sahte belge düzenlemesi hali ayrı olarak düzenlenmiş ve bu şekilde düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç

doğurucu nitelik taşıması halinde, resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağı hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü gibi burada da kanun koyucu bazı özel belgeleri önemli olarak görmüş ve özel belgede sahtecilik suçundan ayrı bir cezalandırma rejimine tabi tutmuştur.

Bu ayrıkısı durumlar dışında belgede sahtecilik suçları maddi konusu bakımından özellik göstermezler, ilgili bölümde ele aldığımız gibi belge olma koşulunu taşıyan her türlü yazılı kâğıt bu suçların konusunu oluşturabilirler.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu 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.<sup>719</sup> Bu anlamda belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları konuları bakımından da birbirlerinden ayrılmaktadırlar.

## **B. Suçların Kovuşturulması Yönünden**

Belgede sahtecilik suçları, kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği ile yine kamu görevlisinin resmî belgeyi bozması, yok etmesi veya gizlemesi suçları dışında kovuşturma yönünden özellik arz etmezler. Bu suçlardan açığa imzanın kötüye kullanılmasının kovuşturulması şikâyete bağlı olup diğer sahtecilik suçları resen kovuşturulurlar. Bununla birlikte kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği ile kamu görevlisinin resmî belgeyi bozması, yok etmesi veya gizlemesi suçlarının kovuşturulması için 4483 sayılı Kanun uyarınca soruşturma izni alınması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları ise kovuşturma şekli açısından, belgede sahtecilik suçlarından tamamen farklıdır. Kanun koyucu VUK'un 359. maddesinde öngörülen suçların takibini “mütalaa” koşuluna bağlamıştır.<sup>720</sup> Bu koşul VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların konulmasındaki esas amacın vergilendirmenin sorunsuz gerçekleştirilmesi olduğunu doğrulayan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda kişinin vergi kaçakçılığı suçunu işlediği, örneğin sahte fatura düzenleyerek kullandığı tespit edilse dahi, anılan suçtan dolayı düzenlenmiş bir mütalaa olmadan

<sup>719</sup> Serkan Ağar, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçlar, TBB Dergisi, Sayı: 57, Yıl: 2005, s. 273-301, s. 280.

<sup>720</sup> Mütalaa koşuluna ilişkin gerekli açıklamaları ilgili başlıkta yaptığımızdan burada tekrar etmeyeceğiz.



fail hakkında kovuşturma yapılamayacak ve ceza verilemeyecektir. Sonuç olarak belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları, kovuşturma usulleri yönünden de birbirlerinden tamamen farklı suçlardır.

## V. SUÇLARIN ÖZEL - GENEL NORM İLİŞKİSİ VE KAVRAMSAL YÖNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

### A. Özel Norm Genel Norm İlişkisi Yönünden Karşılaştırma

VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmek ve kullanmak, sahte belge basmak ve kullanmak suçları ile resmî veya özel belgede sahtecilik suçları arasında özel norm genel norm ilişkisi bulunup bulunmadığı tartışılmıştır. Yine VUK'un 359. maddesinde yer verilen defter, belge ve kayıtların tahrif edilmesi, yok edilmesi veya gizlenmesi suçları ile resmî veya özel belgeyi bozmak, yok etmek, gizlemek suçları arasında da bu şekilde bir ilişki bulunup bulunmadığı ele alınmalıdır.

Vergi ceza normları, vergilendirme alanında ihlal anlamı taşıyan fillerin gerçekleştirilmesinin önüne geçme, aksi halde ihlali cezalandırma amacı güder.<sup>721</sup> Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçları da düzenlenirken vergi ilişkileri, vergi kanunlarının özellikleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçlarını kapsayan düzenlemeler ne TCK'nın özel kısmında bulunan suç tipleri gibi tipik bir ceza normu özelliği gösterir ne de vergi kanunlarında yer alan vergi normlarıyla birebir aynıdır. Vergi cezalarına ilişkin düzenlemeler hem ceza hem de vergi normlarının keşiştiği alanda oluşurlar. Vergi ceza normları, vergilendirme yetkisinin etkinliğini sağlama amacıyla cezalandırma yetkisinin araç olarak kullanılmasından doğar.<sup>722</sup> Bu nedenle bu normlar için suç ve cezalara ilişkin ilkelerle vergilendirme yetkisi için gerekli usuller birlikte uygulama alanı bulmaktadırlar. Bu anlamda doktrinde bizim de katıldığımız görüşe göre vergi ceza normu, vergilendirme ilişkisinden bağımsız olarak düşünülmemeli ve normun anlamlandırılması, yorumlanması ve uygulanmasında vergi ilişkisinin niteliği belirleyici olmalıdır.<sup>723</sup> Bununla birlikte öğretide cezaî

<sup>721</sup> Recep Narer, Ercan Sarıcaoğlu, Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2016/1, s. 128-129.

<sup>722</sup> Narer, Sarıcaoğlu, s. 132.

<sup>723</sup> Aynı görüş için bkz. Narer, Sarıcaoğlu, s. 132.

yaptırıma tâbi vergi suçlarının, ceza hukuku anlamındaki diğer suçlardan farkı olmadığı da dile getirilmiştir.<sup>724</sup>

Anılan husus yargı kararlarında da tartışılıp ele alınmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında konu ile ilgili şu ifadelere yer vermiştir. *“Toplumun ekonomik refahının sağlanması açısından büyük önemi olan verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin hiç yapılamaması veya gerçeğe aykırı biçimde ve verginin ziyanına yol açacak şekilde yapılması sonucunu doğuracak "vergi kaçakçılığı" suçlarının içeriği, suç tipleri, koruduğu hukukî yarar, unsur ve nitelikleri gözetildiğinde diğer yasalardaki suç türleriyle karşılaştırılamayacağı açıktır.”*<sup>725</sup>

Anayasa Mahkemesi vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili kararlarında, bu suçları diğer suçlardan ayrı tutmaya özen göstermekte, vergi kaçakçılığı suçlarını Anayasa'nın ceza normlarına etki eden hükümleri ile değerlendirmekte, ancak bu suçlara özel amaçlar belirleyerek sonuca ulaşmaktadır.<sup>726</sup>

Doktrinde anılan suçlar arasında özel - genel norm ilişkisinin bulunduğu, özellikle vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile özel belgede sahtecilik suçları ile özel - genel norm ilişkisinin olduğu vurgulanmıştır.<sup>727</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında suça konu faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması halinde, eylemin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturup oluşturmayacağı tartışılması gerektiğini belirterek, bu suçlar arasında özel norm genel norm ilişkisinin varlığını kabul etmiştir.<sup>728</sup>

Öncelikle vergi kaçakçılığı suçları TCK dışında, özel bir kanunda düzenlenen bir suçtur. Bu açıdan VUK'un 359. maddesinin özel ceza normu niteliği tartışmasız olarak kabul edilebilir. Anılan maddedeki suç tiplerine uyan eylemler bu maddeye göre cezalandırılacaktır. Buna rağmen kanaatimizce VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçlarının TCK'da yer alan belgede sahtecilik suçlarının özel normu niteliğinde olduğunu ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayan her hareketin, belgede sahtecilik suçunu oluşturacağını söylemek yanlış olacaktır. Örneğin bir vergilendirme işleminde kullanılmayan sahte fatura vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır. Bu durumda bu faturanın doğrudan özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı sonucuna

<sup>724</sup> Üstün, s. 300.

<sup>725</sup> AYM'nin 18/07/2001 tarihli ve 4-332 sayılı kararı (Norm Denetimi).

<sup>726</sup> Bayar, s. 167 vd.

<sup>727</sup> Bayar, s. 84.

<sup>728</sup> Yargıtay 11. CD'nin 11/02/2020 tarihli ve 12707-1179 sayılı kararı.

ulaşmak imkânsız olup, elimizdeki sahte faturanın aldatma kabiliyeti olup olmadığına ve bu faturanın kullanılıp kullanılmadığına göre durum değişecektir.

Bu anlamda vergi kaçakçılığı suçlarından sahte belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma, sahte belge basma ve kullanma suçları ile özel ve resmî belgede sahtecilik suçları benzeşmekte, anılan vergi kaçakçılığı suçları oluşmadığı zamanlarda, eldeki belgenin sahtecilik suçlarının unsurlarına göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarından defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi ile sahtecilik suçlarındaki gizleme kavramı birbirlerinden tamamen farklı kavramlardır. Yine VUK'un 359. maddesindeki tahrif etmek kavramı da sahtecilik suçları açısından, somut olaydaki duruma göre hem maddi sahteciliğe hem de resmî veya özel belgeyi bozmak eylemine karşılık gelebilmektedir. Son olarak defter, kayıt ve belgelerin vergi ödememek amacı dışında yok edilmesi durumunda, koşulları oluştuğu takdirde resmî veya özel belgenin yok edilmesi suçu meydana gelebilecektir.

Sonuç olarak VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlar tipik bir sahtecilik suçu olmadığından, belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasında özel norm genel norm ilişkisi mevcut değildir. Somut olaya göre vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayan bir eylemin belgede sahtecilik suçunu oluşturma ihtimali olduğu gibi başka bir suçu da oluşturma olasılığı her zaman vardır. Bir örnek vermek gerekirse, vergilendirme amacıyla kullanılmayan sahte bir faturanın başka bir amaçla kullanması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır. Anılan belgenin aldatma kabiliyeti olmadığını düşündüğümüzde özel belgede sahtecilik suçu da somut olayda mevcut olmayacaktır. Bununla birlikte anılan belgenin kullanılması sonucunda, koşulları oluştuğu takdirde dolandırıcılık suçu meydana gelebilecektir.

## **B. Kavramsal Yönden Karşılaştırma**

Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasındaki farkları ve benzerlikleri ele aldığımız bu bölümde son olarak, bu iki suç açısından önemli kavramların anlamlarına değineceğiz ve iki suç açısından kavramsal farklılık ve benzerlikleri ortaya koymaya çalışacağız.

1- İlk olarak iki suç açısından da belki de en önemli kavram olan sahte belge kavramına değinmemiz yerinde olacaktır. Belgede sahtecilik suçları açısından sahte

belgenin bir tanımı TCK'da yapılmamıştır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçuna konu sahte belgenin tanımı VUK'un 359. maddesinde yer almıştır. Buna göre; Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, VUK'un 359. maddesi anlamında sahte belgedir. VUK'da sahte belgenin tanımlanmasının, bu belgelerin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçunun konusunu oluşturan belge kavramından farklı olduğunu vurgulama amacını taşıdığı kanaatindeyiz. Aksi durumda belgenin nitelendirilmesi TCK'ya göre; suçun unsurlarının belirlenmesinin ise VUK'a göre yapma gereği doğacaktır.<sup>729</sup>

2- Vergi kaçakçılığı suçları açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, sahte belge kavramından ayrı olarak yaptırıma bağlanmış ve yine bu kavramın da tanımına Kanunda yer verilmiştir. Nitekim VUK'un 359. maddesine göre; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir. Belgede sahtecilik suçları açısından, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye yönelik ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiş, bu kavram sahtecilik suçları açısından önem kazanmamıştır. Sahtecilik suçları yönünden içerik (fikri) sahteciliğine işaret eden bu kavram, genel olarak sahte belge kavramı içerisinde kalmakta ve özellikle kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçu açısından uygulama alanı bulabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından böyle bir kavrama yer verilmesi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede gerçekleştirilen sahtecilik eyleminin, sahte belge düzenlenmesi suçundan farklı kategoride değerlendirilmesi, vergi kaçakçılığı suçlarının, sahtecilik suçlarından tamamen farklı amaçlarla düzenlendiğinin bir başka kanıtıdır.

3- Vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgeler, VUK'da düzenlenen ve vergilendirme işlemlerinde çok önem atfedilen kavramlardır. Bu kavramların belgede sahtecilik suçları açısından bir önemi yoktur, TCK anlamında defter, kayıt ve belgeler, unsurları olduğu takdirde sahtecilik suçuna konu normal bir belge niteliğinde kabul edilebilirler. Bununla birlikte belgede sahtecilik suçları açısından önemli olan sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgelerle resmî belge hükmünde belgeler de vergi kaçakçılığı suçları açısından bir önemi olmayan kavramlardır.

---

<sup>729</sup> Bayar, s. 84.

4- VUK'un 359. maddesinde yer verilen tahrif etmek kavramı, defter, kayıt ve belgeleri bozmak veya değiştirmek anlamına gelmekte olup, bir anlamda vergi kaçakçılığı suçlarında maddi sahtecilik şeklinde gerçekleştirilen bir eylemdir. Vergi kaçakçılığı anlamında tahrif etmek kavramı kanaatimizce belgede sahtecilik suçlarında hem bozmak eylemini hem de resmî veya özel belgede maddi sahteciliği kapsamaktadır. Bu anlamda da iki suç açısından kavramsal bir farklılık mevcuttur.

5- Belgede sahtecilik suçlarında gizlemek kavramı kanunda tanımlanmamakla birlikte, resmî veya özel belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla, yok edilmeksizin veya zarar verilmeksizin saklanması anlamına geldiği kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından bu kavram çok farklı bir anlamı içerisinde barındırmaktadır ve VUK'un 359. maddesinde açıkça tanımlanmıştır. Anılan maddeye göre; 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. Kanunda yer alan bu tanım olmasaydı gizleme kavramının anlamı için belgede sahtecilik suçlarında gizleme kavramına başvurulabilirdi. Ancak VUK'un 359. maddesinin açık hükmü karşısında iki suç açısından gizleme kavramları çok farklı anlamları içerisinde barındırmaktadır.

6- Son olarak bu iki suç açısından TCK ve VUK'ta yer alan ortak bir kavram da yok etmedir. Yok etme kavramının, kanuni bir tanımına yer verilmemiştir. Bu nedenle yok etme kavramı her iki suç tipinde de sözlük anlamıyla ele alınmıştır ve kanaatimizce her iki suç açısından da aynı anlama gelmektedir. Buna göre bu suçlar açısından yok etme, belgenin ilgililerce kullanılmasını önlemek amacıyla belgeyi tamamen imha ederek, belgenin maddi varlığını ortadan kaldırmak anlamına gelmektedir. Kanaatimizce bu kavram, iki suç açısından kavramsal benzerliğin tek örneğidir.

## 4. SONUÇ

Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları arasında bulunan birçok benzerliğe rağmen bu suçlar arasında ilişkiyi ele alan eserler ve yargı kararları azınlıktadır. Doktrinde iki suç arasında yeri geldikçe karşılaştırma yapıldığı ve çoğunlukla suç tipleri arasındaki kavramsal benzerlikler esas alınarak, bu suçların unsurları açısından da benzer olacağı şeklinde düşüncelere yer verildiği gözlenmiştir. Yine Yargıtay'ın bazı kararlarında da bu suçların çeşitleri arasında karşılaştırma yapıldığı tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere hukuk alanında bir çalışma yapılacak ise, kullanılacak iki önemli kaynak bulunmaktadır. Hatta bu alandaki eserlerin tamamının, tıpkı bir bina gibi bu iki kolon üzerine inşa edildiğini söyleyebiliriz. Bunlardan ilki çalışma konusu ile ilgili somut uyuşmazlıklarda yargı organlarının ne kararlar verdikleri hususudur. İkincisi ise doktrinde çalışma konusuyla ilgili daha önce ne tür eserlerin ortaya konulduğu ve nasıl görüşler ileri sürüldüğüdür.

Anılan suçlar arasında, unsurları, konuları, aldatma kabiliyeti başta olmak üzere iki suç açısından benzer olan kavramlar yönünden ilişkiyi ortaya koymak için öncelikle yargı kararları esas alınarak bir inceleme yapılması gerekmiştir. Çünkü iki suç tipi arasındaki ilişkinin belirlenmesi, gerçek somut olayların incelenmesi ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ve belgede sahtecilik suçlarına bakmakla görevli Yargıtay'ımızın kararları temel kaynağımız olmuştur. Nitekim tezimizin başlığı da bu yönde oluşturulmuştur.

Bunun yanında vergi ve ceza hukuku gibi iki temel hukuk disiplinin ele aldığı bu suçların, anılan hukuk disiplinlerindeki eserlerin karşılaştırmalı olarak incelenerek ele alınması da önemlidir. Bu nedenle konuya ilişkin bilimsel eserler de çalışmamızın önemli diğer kaynağını oluşturmuştur.

Bu anlamda çalışmamızın amacı, birbirleriyle benzer birtakım kavramları ve unsurları içeren bu suç tipleri arasındaki ilişkiyi, başta yargı kararlarını esas almak üzere tüm yönleriyle ortaya koymak olmuştur. Bu amaca ulaşmak için anılan suçlar

doktrin ve yargı kararları esas alınarak unsurları yönünden incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken konuya ilişkin öncelikle yargı kararlarına yansımış çok çeşitli somut olaylar ve tartışmalar ele alınmaya çalışılmıştır. Bu bilgilendirmenin ardından vergi kaçakçılığı ve belgede sahtecilik suçlarının karşılaştırılması başta unsurları yönünden yapılmıştır. Ardından iki suç açısından da geçerli olup olmadığı yönünde görüş birliği bulunmayan ve bu soruya verilecek cevaba göre özellikle vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu bakımından ciddi sonuçları olan “aldatma kabiliyeti” unsuru yönünden bir değerlendirme yapılmıştır. Son olarak ise vergi kaçakçılığı ve belgede sahtecilik suçları; özel görünüş biçimleri ve iki suç tipi açısından ortak olan bazı kavramların anlamları yönünden karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Böylece oluşturulan çalışmada elde edilen sonuçları, üçüncü bölümdeki başlıklandırmamıza sadık kalarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Kamu görevlisinin resmî belgede sahteciliği suçları dışında vergi kaçakçılığı ve belgede sahtecilik suçları fail yönünden özellik göstermemektedirler. Bu suçların faili herkes olabilir.

2. Anılan suçlar mağdurları yönünden benzeşmekte, suçtan zarar gören yönünden ise ayrışmaktadır. Nitekim anılan suçların mağdurunun toplumu oluşturan bireylerin tamamı olduğu kabul edilirken, belgede sahtecilik suçundan zarar görenin gerçek kişiler, vergi kaçakçılığı suçundan zarar görenin ise kamu olduğu görüşü benimsenmiştir.

3. Belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgeler sınırlı sayıda değilken, vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan belgeler VUK’da yer alan defter, belge ve kayıtlardır.

4. VUK’un 359. maddesinde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile gizleme kavramının tanımı yapılmışken, belgede sahtecilik suçlarında herhangi bir kanuni tanımlamaya yer verilmemiştir.

5. Belgede sahtecilik suçları TCK’nın farklı maddelerinde, birbirinden bağımsız suç tipleri olarak yer almıştır. Bunun yanında anılan suçlar kendi içerisinde de seçimlik hareketli olarak düzenleme alanı bulabilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları ise VUK’un 359. maddesinde birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olarak düzenleme alanı bulmuştur.

6. Belgede sahtecilik suçlarında yer alan bozmak ve gizlemek kavramları ile vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli olan tahrifat ile gizlemek kavramları birbirinden farklı anlamları taşımaktadır. Yok etmek kavramının ise iki suç tipi açısından da aynı anlama geldiği kanaatindeyiz.

7. Anılan suçlar manevi unsur yönünden birbirine benzemekte ve genel kastla işlenebilen suçlar kategorisinde yer almaktadır. Bununla birlikte belgede sahtecilik suçlarında kast sahteciliğe yönelirken, vergi kaçakçılığı suçlarında failin vergi ödememek veya az ödemek amacıyla hareket ettiği gözlenmektedir.

8. Belgede sahtecilik suçlarında aldatma kabiliyeti kanuni bir unsur olarak aranırken, vergi kaçakçılığı suçları açısından bu unsura yer verilmemiştir.

9. Belgede sahtecilik suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulaması açısından, iki eylem arasındaki zaman aralığı somut olayın koşullarına göre belirlenirken, vergi kaçakçılığı suçlarında bu konuda yargı içtihatlarıyla takvim yılı ve hesap dönemi kavramları geliştirilmiştir.

10. TCK'da bir özgü suç olarak düzenlenen kamu görevlisinin belgede sahteciliği dışında, belgede sahtecilik suçları ve vergi kaçakçılığı suçuna iştirak birbirine benzeşmektedir.

11. Anılan suçların çoğunluğunun sırf hareket suçu niteliğinde olduğundan teşebbüs yönünden belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçları birbirleriyle benzeşmektedir. Bununla birlikte resmî belgenin sahte olarak düzenlendiği ve değiştirildiği durumlar ile vergi kaçakçılığı suçlarından gizleme suçuna teşebbüsün mümkün olmadığı, diğer sahtecilik ve vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olduğu görüşündeyiz.

12. Belgede sahtecilik suçları, kamu görevlisinin fail olduğu durumlar dışında resen soruşturulur ve kovuşturulurken vergi kaçakçılığı suçlarının tamamının takibi mütalaa koşuluna bağlanmıştır.

13. Belgede sahtecilik suçları ile vergi kaçakçılığı suçu arasında özel norm genel norm ilişkisi mevcut değildir.

Görüldüğü gibi belgede sahtecilik ile vergi kaçakçılığı suçlarının birbirlerinden tamamen farklı suçlar olduğunu söylemek mümkündür. Gerçekten de bu suçlar öncelikle düzenlendikleri kanunlar yönünden farklılaşmaktadır. Bu farklılaşma şekli,



alelade bir farklılık değildir. Zira TCK'da yer alan sahtecilik suçları sadece ceza hukuku temel ilke ve kurallarına göre yorumlanıp ele alınabilirken, VUK'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, ceza ve vergi hukukunun temel ilke ve kurallarını içerisinde barındırmaktadır.

Bunun yanında anılan suçlar unsurları yönünden de ayrışmaktadır. Bu suçların getiriliş amaçları, korudukları hukuksal değerler birbirinden tamamen farklıdır. Bunun yanında anılan suçlarda aynı kavramların bile bizzat kanun koyucu tarafından farklı anlamlarda kullanıldığı görülmüştür.

Bu suçlardaki ilişkiye yönelik karmaşa kanaatimizce VUK'un 359. maddesinin özensiz düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Böylesine önemli suçların en azından farklı maddelerde daha ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekirdi. Böylece bu suçların birbirleriyle ve belgede sahtecilik suçlarıyla ilişkisi daha rahat ortaya konabilir ve unsurları belirlenebilirdi. Bunun yanında bu suçlara bakmakla görevli yargı organlarının da anılan suçlardaki ortak kavramları yorumlarken daha dikkatli davranması, özellikle vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli olan vergi hukukunun temel ilke ve kurallarını gözetmesi gerektiğini söylemeliyiz.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Altaş, Soner, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Artuk, M. Emin; Gökcen, Ahmet; Alşahin, M. Emin; Çakır, Kerim, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 18. Baskı, Ankara, 2019
- Bakıcı, Sedat; Yalvaç, Gürsel, **5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri 2**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.
- Bayar, İbrahim Nihat, **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)**, Mali Akademi Yayınları, Haziran, 2013.
- Baykara, Bekir, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, 2008.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin; Erkan, Mehmet; Elitaş, Cemal, **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Ekin Yayınevi, 1. Bası, 2012.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 33. Baskı, Ağustos, 2014.
- Biniş, Mine, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2012
- Candan, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Eylül, 1995.
- Çavuş, Adnan, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 1. Bası, 2016.
- Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul, 2008.
- Dönmezer, Sulhi; Erman, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II**, Betaş Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 1999.
- Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Erem, Faruk, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 1985.

- Erem, Faruk; Toroslu, Nevzat, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:377, Ankara, 1975
- Erman, Sahir, **Ticari Ceza Hukuku Cilt: III Sahtekârlık Suçları**, 4. Baskı, Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi, İstanbul 1981.
- Erman, Sahir; Özek, Çetin, **Ceza Hukuku Özel Bölüm, Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar**, İstanbul, 1996.
- Erol, Haydar, **Türk Ceza Kanunu**, PYS Matbaacılık, Ankara, 2003.
- Gökçen, Ahmet, **Belgede Sahtecilik Suçları**, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 2018.
- Gündel, Ahmet, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları**, 2. Baskı, Ankara-1992.
- Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, 17. Baskı.
- İçel, Kayıhan, **Suçların İçtimai**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1972.
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Karakoç, Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhâl, **Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009.
- Koca, Mahmut; Üzülmüş, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.
- Köstü, Ozan Muzaffer, **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Malkoç, İsmail, **Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar**, Seçkin Yayınevi, Yıl:1990.
- Mutluer, M. Kâmil, Dayanç, N. Nilay, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- Ok, Nuri, Gündel, Ahmet, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, İstanbul, 2016.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- Önder, Ayhan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1985.
- Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, 2. Baskı.

- Öner, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 10. Baskı, 2018.
- Özbek, Veli Özer; Doğan, Koray; Bacaksız, Pınar, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 10. Baskı, Ankara, 2019.
- Özbek, Veli Özer; Doğan, Koray; Bacaksız, Pınar; Tepe, İlker, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Seçkin Yayınları, 12. Baskı, Eylül, 2017.
- Özcan, Onur, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayınları, Nisan, 2015.
- Özen, Musafa, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- Özen, Mustafa, **Ceza Hukuku Özel Hükümler Dersleri**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2017.
- Özen, Mustafa, **Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2021.
- Özgenç, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Seçkin Yayınevi, Eylül, 2014.
- Pehlivan, Osman, **Vergi Hukuku**, Murathan Yayınları, Ağustos, 2013.
- Rençber, Altan, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul Arşivi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.
- Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul, Nisan, 2009.
- Soyaslan, Doğan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Ankara 2014.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, 10. Baskı, Bursa, 2017.
- Taşdelen, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Yayınevi. 2010.
- Taşdemir, Kubilay, **Belgelerde Sahtecilik Suçları**, Ankara, 2013.
- Taşdemir, Kubilay, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, 2. Baskı, 2015.
- Tezcan Durmuş; Erdem, Mustafa Ruhan; Önok, R. Murat, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayınları, 10. Baskı, Eylül, 2013.
- Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara 2007.
- Ünver, Yener, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- Ürel, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncellenmiş 4. Baskı, Seçkin Yayınevi
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararları**, 2005-2015, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.

**Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararları**, 2015-2020, Birinci Baskı, 2. Cilt, Ankara, 2020.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, **Belgede Sahtecilik Suçları**, Afşaroğlu Matbaası, Aralık, 2014.

Yaşar, Osman; Gökcan, Hasan Tahsin; Artuç, Mustafa, **Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, 5. Cilt.

Yıldırım, Zübeyr, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yılmaz, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

Yokuş Sevük, Handan, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2020.

Yüce, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, 2018

## **MAKALELER**

Ağar, Serkan, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 58, Yıl: 2005, s. 273-301.

Akkaya, Mustafa, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı: 1, Yıl: 2000, s. 85-96.

Aksoy İpekçioğlu, Pervin, Türk Ceza Kanunu'nda Bileşik Suç, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61/1, Mart, 2012, s. 43-67.

Aksoy, Şerafettin, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. M. Orhan Dikmen'e Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1989/1990, s.41-52.

Bahçeci, Barış, İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 141-166, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 136, Yıl: 2018, s. 141-166.

Baş, Eylem, Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından Zamanlaşımı Kavramı Üzerine Bir İnceleme, **Prof. Dr. Nevzat Toroslu'ya Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 459, C. 1, Ankara, 199-243,

Baykara, Bekir, Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül, 2004, Sayı: 277, s. 15-25.

Baykara, Bekir, Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim, 2001, Sayı: 106, s. 167-174.

- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:29, Ocak, 2017, s. 1-21.
- Canyaş, Oytun, Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:5, Sayı:19, 2014, s. 355-414.
- Geçer, Ahmet Emrah, Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (2), 2016, s. 315-348.
- Gökcan, Hasan Tahsin, Özel Belgede Sahtecilik Suçu, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/1, s. 209-236.
- Gökcan, Hasan Tahsin, Resmi Belgede Sahtecilik Suçu, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 3, 2009, s. 93-126.
- Göktürk, Neslihan, Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1-2, 2014, s.31-59.
- Gözel, Arif, Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge. **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015, Cilt: 5 Sayı: 1, s. 143-201.
- Hafizoğulları, Zeki; Kurşun, Günal, 5237 sayılı TCK'da Bileşik Suçun Tanımı Hakkında, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:65, Sayı:3, 2007, s. 56-62.
- Karaaslan, Mehmet, Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:64, Yıl:2006, s.115-150.
- Kırmaz, Birol, Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı: 1, s. 329-340.
- Koca Mahmut, "Fikri İçtima", **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, Ağustos, 2007, s. 197-221.
- Narter, Recep; Sarıcaoğlu, Ercan, Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, s. 119-136.
- Onat, Emre Burak, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2018, Sayı: 137, s. 311-335.
- Öz, Ersan, Albayrak, Süleyman, Vergi Yargısında Bilirkişilik, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 1, Yıl: 1, Sayı 3, 2010, s. 75-92.
- Şahin, Tayfun, Karşıt Tespit ve Ön İnceleme Bir Vergi İncelemesi midir?, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 296, Ağustos, 2017.
- Şare, Ersin, Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 230, 2017, s. 119-156.

Taştan Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/A-2. madde), **Adalet Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 45, s. 161-187.

Taştan, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu, **Adalet Dergisi**, Yıl: 2014, Sayı: 48, s. 208-233.

Türkal, Hasan; Ekici, Mehmet Sena; İnan, Mahmut, Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, Yıl 2010, s. 45-83.

Üstün, Ümit Süleyman, Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3-4, Yıl 2001, s. 293-323.

Üstün, Ümit Süleyman; Ünsal, Hilmi, Vergi Cezaları Konusunda 5728 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, Yıl 2008, s. 111-126.

Yalçın Sancar, Türkan, Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Zincirleme Suç, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 70, 2007, s. 244-259.

Yıldız, Ferhat, **İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması**, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt:9, Sayı:95, Temmuz 2014.

## **ELEKTRONİK KAYNAKLAR**

Arslan, Çetin; Erdoğan, Yağmur Müge, **Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç**, <https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Arslan-Erdog%CC%86an.%20VERGI%CC%87%20KAC%CC%A7AKC%CC%A7I LIG%CC%86I%20SUC%CC%A7LARINDA%20ZI%CC%87NCI%CC%87R LEME%20SUC%CC%A7.pdf>.

**Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>.

Şen, Ersan, **Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu**, <https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-cifte-cezalendirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale,7828.html>

**Temettü Vergisi Nizamnamesi**, Düstur, 1. Tertip, c. VIII, s. 658-664, 25 Safer 1324, 4 Nisan 1907. <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/xmlui/handle/11543/67>.

Tolga Şirin, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Ek 7. nolu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme**, [https://www.academia.edu/28122179/Avrupa\\_%C4%B0nsan\\_Haklar%C4%B1\\_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi\\_7\\_nolu\\_Protokol](https://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi_7_nolu_Protokol)

## TEZLER

Aydoğdu, F. İsmail Hakkı, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.

Aygın, Mert Cemal, **Osmanlı Devleti’nde Kazancın Vergilendirilmesi Teşebbüsleri (1907-1914)**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tarih Anabilim Dalı, İstanbul, 2019.

Babayiğit Aksu, Merve, **Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

Demir, Muhammet Zafer, **Resmi Belgede Sahtecilik Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Medipol Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Gökmen, Mustafa Kemal, **Resmi Belgede Sahtecilik Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2019.

Görgü, Elif, **Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018.

Görgü, Elif, **Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail**, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018.

Güler, Gökhan, **Resmi Belgede Sahtecilik Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül, 2018.

Kaşıkcı, Mahmut, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.

Koç, Muammer, **Vergi Kabahat ve Suçlarında İştirak ve İctima**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık, 2016.

Öcal, F. Mete, **Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi**, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

Rüzgar, Merve Tuba, **Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017

Yaltı Soydan, Billur, **Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993.