

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

Ayşe Nurbanu CAMUŞCU

Ankara, 2025

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

Ayşe Nurbanu CAMUŞCU

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Devrim GÜNGÖR**

Ankara, 2025

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Devrim GÖNGÖR

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

1-Prof. Dr. Devrim GÜNGÖR

2-Dr. Öğr. Üyesi Atacan KÖKSAL

2-Dr. Öğr. Üyesi Burcu ERTEM ÖZER

Tez Savunması Tarihi

26.09.2025

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE,

Prof. Dr. Devrim GÜNGÖR danışmanlığında hazırladığım “**Vergi Kaçakçılığı Suçları (Ankara, 2025)**” adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

20.10.2025

Ayşe Nurbanu CAMUŞCU

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	v
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUNİ HÜKÜM VE SUÇUN HUKUKİ ADLANDIRMASI, TARİHSEL GELİŞİM, SUÇUN MADDİ VE HUKUKİ KONUSU İLE FAİLİ VE MAĞDURU

I. KANUN HÜKMÜ VE SUÇUN HUKUKİ ADLANDIRMASI	3
II. TARİHSEL GELİŞİM	6
A. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu	6
B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	7
III. SUÇUN MADDİ VE HUKUKİ KONUSU	10
A. Suçun Hukuki Konusu	10
B. Suçun Maddi Konusu	11
IV. SUÇUN FAİLİ VE MAĞDURU	24
A. Fail.....	24
1. Gerçek Kişiler	31
a. Vekillerin ve Çalışanların Sorumluluğu.....	34
b. Mirasçılarının Sorumluluğu	37
c. Küçük ya da Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu	38
d. Adi Ortaklıklarda Sorumluluk	40
2. Tüzel Kişiler.....	41
B. Mağdur.....	48

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

I. MADDİ UNSUR	51
A. Olumlu Unsur.....	51
1. Davranış	51
2. Sonuç	57
3. Nedenellik Bağı.....	62
B. Olumsuz Unsur (Hukuka Uygunluk Nedenlerinin Bulunmaması)	62
C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Fiiller	65
1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak (VUK 359/a-1).....	65
2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak (VUK 359/a-1).....	72
3. Çift Defter Tutmak (VUK 359/a-1).....	74
4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek ya da Tahrif Edilmiş Belgeleri Kullanmak (VUK 359/a-2).....	80
5. Defter, Belge ve Kayıtları Gizlemek (VUK 359/a-2)	83
a. Gizleme Fiilinin Şartları.....	87
aa. Gizlendiği İddia Edilen Defter, Belge ve Kayıtların Varlıklarının Sabit Olması.....	87
ab. İbrahim Vergi İncelemesi İçin Yetkili Kişilerce İnceleme Sırasında İstenmesi	90
ac. İbrahim Saklama Süresi İçinde İstenmesi	91
ad. İbrahim Usulüne Uygun Olarak ve Süre Verilerek İstenmesi	92
ae. İbrahim Saklama Yükümlülüğüne Sahip Kişilerden İstenmesi	96
6. Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak (VUK 359/a-2).....	98
7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak (VUK 359/b)	107
8. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak (VUK 359/b).....	110
9. İzni Olmadığı Halde Belge Basmak veya Bilerek Bu Belgeleri Kullanmak (VUK 359/c).....	125

10. Ödeme Kaydedici Cihazlara ve Sistemlerine Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Etmek (VUK 359/ç)	129
11. Ürünlerin Etiketlenmesi, İşaretlenmesi ve Etiketlenen veya İşaretlenen Ürün Bilgilerinin Kurulan Veri Merkezine Aktarılmasını Sağlayan Sisteme Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Etmek (VUK 359/d).....	135
II. MANEVİ UNSUR	136
A. Genel Olarak	136
B. Kusura Etki Eden Nedenler.....	141
1. Beklenmeyen Durum (Kaza/Tesadüf)	142
2. Mücbir Sebep.....	142
3. Maddi ve Manevi Zorlama	151
4. Hata	152

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, CEZAYA ETKİ EDEN

NEDENLER VE MUHAKEME USULÜ

I. SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	155
A. Teşebbüs	155
B. İştirak	160
C. İçtima	172
II. CEZAYA ETKİ EDEN NEDENLER	185
A. Etkin Pişmanlık	185
1. VUK'un 359/2. Maddesi Yönünden Etkin Pişmanlık	186
2. VUK'un 359/3. Maddesi Yönünden Etkin Pişmanlık	188
a. Etkin Pişmanlığın Şartları	190
aa. Tamamlanmış Bir Vergi Kaçakçılığı Suçunun Bulunması	191
ab. Vergi Ziyatının Ortaya Çıkmış Olması	191
ac. Ödeme Şartı	193
ad. Süre Şartı	195
ae. Kişi Yönünden Şart.....	197
B. VUK'un 359/4. Maddesinde Yer Alan Cezada İndirim Düzenlemesi.....	197

III. MUHAKEME USULÜ VE YAPTIRIM	198
A. MUHAKEME USULÜ	200
1. Vergi Denetim Müesseseleri	200
2. Mütalaa Şartı	202
3. Faaliyetlerin Geçici Durdurulması ve Faaliyetlerle İlgili Belgelerin Askıya Alınması	215
B. YAPTIRIM	220
SONUÇ	224
KAYNAKÇA	230
ÖZET	236
ABSTRACT	237

SİMGELER VE KISALTMALAR

AYM	: Anayasa Mahkemesi
B.	: Baskı
Ba/BA/Form Ba	: Bildirim Alacak/ Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
Bs/BS/Form Bs	: Bildirim Satacak/Mal ve Hizmet Satımlarına İlişkin Bildirim Formu
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	: Esas
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KYOK	: Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar
m.	: Madde
No	: Numara
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa

S.	: Sayı
T.	: Tarih
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı, ve diğerleri
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Devletin üstlendiği görevlerini ve yükümlülüklerini yerine getirebilmek ve kamu giderlerini karşılayabilmek gayesiyle anayasal sınırlar kapsamında farklı kaynaklardan sağladığı gelirlerin tamamına kamu gelirleri denilmekte ve bu gelirlerin büyük çoğunluğunu vergiler oluşturmaktadır.¹ Herkes kamu giderlerinin karşılanması için ekonomik kuvvetiyle orantılı olarak vergi ödemekle görevlidir. Vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ve vergi kaçırılmasının önlenmesi için yaptırıma bağlanan vergi suçlarını inceleyen vergi hukukunun alt dalına ise vergi ceza hukuku denilmektedir.² Çalışmamızın konusunu vergi suçlarının bir türü olan “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*” oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları, madde metninde düzenleniş açısından ve sık sık yapılan kanun değişiklikleri nedeniyle birçok tartışmalı hususu beraberinde getirmektedir. Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçlarının doktrindeki görüşler, uygulama, Yargıtay ve Bölge Adliye Mahkemeleri kararları ışığında tartışmalı hususlarına değinilerek açıklanması amaçlanmaktadır.

Tez çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, tezimizin konusunu oluşturan VUK’un 359. maddesi açıklanarak madde başlığına ilişkin eleştirilerimiz belirtilmiş, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin kanun değişiklikleri anlatıldıktan sonra vergi kaçakçılığı suçlarının konusu ile suçun faili ve mağduru anlatılmıştır.

İkinci bölüm tamamen vergi kaçakçılığı suçlarının unsurlarına ayrılarak detaylı şekilde incelenmesi için ayrılmıştır. Suçun olumlu unsuru olan davranış, sonuç ve nedensellik bağı ile suçun olumsuz unsuru olan hukuka uygunluk nedenlerine değinildikten sonra vergi kaçakçılığını oluşturan fiillere ilişkin detaylı açıklamalar

¹ Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN/Cenker GÖKER, Vergi Hukuku, Ankara 2022, Turhan Kitapevi, s. 3-6.

² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 233.

yapılmış, kusur ve kusura etki eden nedenler incelenmiş, yargı kararları ile uygulama ve doktrindeki örneklerle konu anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise teşebbüs, iştirak ve içtima kurumları anlatılmış, vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık ve cezada indirim düzenlemeleri incelenmiş, vergi kaçakçılığı suçlarının muhakemesinde özellik arz eden kısımlara değinilmiştir.

Gerektiği yerlerde ve genellikle dipnotlarda konuyla ilgili güncel yargı kararlarına değinilerek, ana metnin bütünlüğü bozulmadan, yalın ve anlaşılır bir dille doktrin ve uygulamanın görüşleri açıklanmaya çalışılmış, tartışmalı hususlarda kanaatimiz belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUNİ HÜKÜM VE SUÇUN HUKUKİ ADLANDIRMASI, TARİHSEL GELİŞİM, SUÇUN MADDİ VE HUKUKİ KONUSU İLE FAİLİ VE MAĞDURU

I. KANUN HÜKMÜ VE SUÇUN HUKUKİ ADLANDIRMASI

Vergi kaçakçılığı suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" kitabının "Vergi Cezaları" kısmının, "Suçlar ve Cezaları" bölümünde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde düzenlenmiştir.³

³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359:** "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.
b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.
c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
ç) 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; gerçekleştiren satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi

Madde metnindeki suç tipleri bir dönem “*Hileli Vergi Suçları*” olarak adlandırılırken⁴ sonrasında “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*” olarak adlandırılmış ve en son madde başlığı “*Kaçakçılık Suçları*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.⁵ Maddedeki suçları doktrinde “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*” şeklinde adlandıran yazarlar bulunduğu gibi⁶ madde metni başlığındaki gibi “*Kaçakçılık Suçları*” olarak adlandıran yazarlar da⁷ bulunmaktadır. Ayrıca ilgili terimlerin anılan suç tiplerini karşılayan bir terim olmadığına ve madde metninde öz itibarıyla çeşitli suçların bulunması nedeniyle hüküm altına alınan her eylemin farklı adlandırılması gerektiğine ilişkin görüşler de mevcuttur.⁸

güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

⁴ Necmi YÜCEL, Tatbikatta Vergi Cezaları, İstanbul 1955, İnkılap Kitapevi, s. 267; Öztekin TOSUN, Hileli Vergi Suçları, İstanbul 1962, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 38.

⁵ 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu döneminde 24.07.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun değişikliği ile Türk hukukunda ilk kez “*Hileli Vergi Suçları*” ismiyle hapis cezası öngörülen bir suç tipi kabul edilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu döneminde 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 357. maddenin ilk altı bendinde bulunan “*Hileli Vergi Suçları*”, aynı kanunun 344. maddesinde “*Vergi Kaçakçılığı Suçu*” olarak yeniden düzenlenmiştir. 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun değişikliği ile madde metnindeki suçlara “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlığı atılarak günümüzdeki halini almıştır.

⁶ Dündar AYDOĞAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022, Yetkin Yayınları, s. 293; Mehmet TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022, Adalet Yayınevi, s. 81; Bekir BAYKARA, Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2008, s. 346, 360; Nuri OK/Ahmet GÜNDEL, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 154.

⁷ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bursa 2022, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 437; Yusuf KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2019, Yetkin Yayınları, s. 296; Turgut CANDAN, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara 2024, Yetkin Yayınları, s. 491; Mustafa ÖZEN, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara 2023, Adalet Yayınevi, s. 15; Şükrü KIZILOĞLU/Zuhal KIZILOĞLU, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara 2010, Yaklaşım Yayıncılık, s.519.

⁸ Mahmut KAŞIKÇI/Altan RENÇBER, Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2025, On İki Levha Yayıncılık, s. 319: Kaçakçılığın bir yere mevzuata aykırı olarak mal sokarak veya mal çıkararak yasadışı yollarla yapılan ticaret olması nedeniyle VUK’un 359. maddesindeki hareketleri karşılamadığını; bir kimseyi aldatmak anlamına gelen hilenin ise inceleme konusu suç açısından kaçakçılık terimine kıyasla daha uygun bir terim olduğunu, ancak yine de VUK 359. maddesinde yer alan eylemler açısından kullanılamayacağını, “*Vergiden Kaçınma*” teriminin ise suça konu eylemlere oranla daha geniş bir anlam taşıdığını, vergiden kaçınmanın vergi kaçakçılığını kapsadığını ancak her zaman yaptırıma bağlanmış eylemleri ifade etmediğini bu nedenle suç tipinde sayılan hareketler için yetersiz bir terim olduğunu, inceleme konusu suç tipi açısından vergi kaçakçılığı teriminin kullanılmasının hatalı olduğunu; maddede yer alan hareketlerin tümünün vergi idaresini aldatmaya, yanıltmaya yönelik hileli hareketler olmasına rağmen hile teriminin çok daha geniş bir anlamı bulunduğundan suçun hileli vergi suçu olarak da adlandırılmayacağını ve maddede birden fazla eylemin bulunduğu dikkate alındığında her eylemin farklı adlandırılması gerektiğini belirtmiştir.

Kanaatimiz, her fiilin farklı adlandırılması uygulama açısından karışıklığa yol açabileceğinden tek başlık altında toplanmasının daha doğru olacağı, ancak madde başlığında yer alan “*kaçakçılık*” teriminin maddedeki suç tiplerini tanımlamada yeterli olmadığı ve suç tiplerini kapsayan yeni bir terim bulunabileceği yönündedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Lucky Dev Davası’nda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiillerin konusunun özünde vergi kaçırmak olduğuna ilişkin tespiti,⁹ Anayasa Mahkemesi’nin vergi kaçakçılığı suçlarında vergi düzeninin sağlıklı biçimde işleminin ve verginin doğru şekilde tespiti ile tahsilinin amaçlandığına ilişkin kararı,¹⁰ Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçlarının amacının sahtecilikten ziyade vergi kaçırmak olduğuna ilişkin kararları¹¹ birlikte değerlendirildiğinde VUK’un 359. maddesinde düzenlenen suç tiplerinde mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile vergi kaçırılmasının önlenmesi amaçlandığından ve mükellefler tarafından az vergi ödemek veya ödememek düşüncesi ile maddedeki fiiller gerçekleştirildiğinden “*Vergi Kaçırma Suçları*” başlığının uygun olabileceğini düşünmekteyiz.¹²

Kanaatimizce, VUK’un 359. maddesinde birbirinden farklı ve bağımsız birden çok suç düzenlemesi bulunmaktadır. Madde metni incelendiğinde aynı fıkra da birbirinin

⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 5. Daire, Lucky Dev Davası, T. 27.11.2014, Baş. No: 7356/10, [https://hudoc.echr.coe.int/tur/LUCKY_DEV_v._SWEDEN - \[Turkish Translation\] legal summary by the Turkish Ministry of Justice](https://hudoc.echr.coe.int/tur/LUCKY_DEV_v._SWEDEN_-_Turkish_Translation_legal_summary_by_the_Turkish_Ministry_of_Justice), Erişim Tarihi, 27.08.2025.

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78. [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 27.08.2025.

¹¹ Yargıtay kararlarında VUK’un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değer, devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek olduğunu, düzenlemenin amacının vergi kaybının önüne geçmek olduğunu ve vergi belgelerindeki sahteciliğin amacını da; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek, kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak şeklinde açıklayarak sahteciliğin amaç değil araç olduğunu belirtmiştir: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 27.08.2025); **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.07.2014, E. 2012/11-1512, K. 2014/366** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 27.08.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.05.02.2025, E. 2024/989, K. 2025/1537** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 23.08.2025).

¹² Erhan GÜNAY, Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara 2025, Seçkin Yayıncılık, s.78: VUK’un 359. maddesinde düzenlenen suçlar için “*Vergi Kaçırma Suçunun Yasal Dayanağı*” başlığı atılmıştır.

seçimlik hareketi olmayan, konusu farklı olan, birbirine dönüşemeyen suçların bir arada düzenlendiği görülmektedir. Maddenin karmaşık yapısı suçların anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Kanun koyucu tarafından madde metninde sistematik ve anlaşılır bir düzenleme yapılması gerekmektedir.¹³

II. TARİHSEL GELİŞİM

A. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu

07.06.1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile vergi hukukunda uygulanacak ortak ve genel prensipler ile kurumlar belirlenerek çeşitli kanunlarda dağınık şekilde yer alan vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler tek bir kanunda toplanmıştır.¹⁴ Kanunun 324. maddesinde “Kaçakçılık” eylemleri tek tek sayılarak, bu eylemleri kasten gerçekleştirenlerin idari para cezası ile cezalandırılacakları düzenlenmiştir. Kanunda vergi ceza hukukunda pişmanlık ile iştirak kurumlarına yer

¹³ Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunun aynı fıkra içerisinde yer alabileceğini ve yine defterler üzerinde işlenebilen VUK’un 359. maddesinin a ve b fıkralarında kalan diğer suçların da aynı fıkra içerisinde yer alabileceğini düşünmekteyiz.

Olması gerektiğini düşündüğümüz 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

2) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

Hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Belgeleri muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

2) Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

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.”

¹⁴ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 15.06.1949/7233, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

verilmesi ve faile ceza verilebilmesi için takdir komisyonu tarafından kaçakçılık kararı alınmasının gerektiğine ilişkin düzenlemeler önem arz etmektedir.¹⁵ Kanun; düzenlemelerin anlaşılmasının güçlüğü, yasal boşlukların bulunması ve müeyyidelerin yetersizliği şeklindeki eleştiriler¹⁶ nedeniyle birçok değişikliğe uğramıştır. 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı Kanun değişikliğiyle¹⁷ Türk hukukunda ilk kez “*Hileli Vergi Suçları*” ismiyle hapis cezası öngörülen bir suç tipi kabul edilmiş, hileli vergi suçlarına teşebbüs hükümleri getirilmiş, 348. maddede bulunan pişmanlık kurumu kaldırılmış ve Ek 4. madde ile hileli vergi suçlarında kamu davasının açılması ilk kez mütalaa koşuluna¹⁸ bağlanmıştır.¹⁹ 01.07.1953 tarihli 6094 sayılı Kanun değişikliğiyle²⁰ kast karinesi aranmasına ilişkin eleştiriler nedeniyle değişiklikler yapılmış ve pişmanlık kurumu yeniden düzenlenmiştir.²¹

B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle önceki kanun yürürlükten kalkmıştır.²² Önceki kanunda “*Hileli Vergi Suçları*” düzenlemesi, “*Hileli Vergi Suçu*” başlığı ile 357. maddede benzer şekilde düzenlenmiş ancak suçların cezasının alt sınırı düşürülerek cezalar ertelenebilir hale getirilmiştir.²³

¹⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.146-149; Selim **KOCAHANOĞLU**, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul 1977, Bilmen Basımevi, s. 117, 169; Yılmaz **HIZLI**, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara 1984, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 12; **KARAKOÇ**, s. 296; **AYDOĞAN**, s. 295.

¹⁶ **YÜCEL**, s. 185-190, 267-268.

¹⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7866.pdf>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 24.07.1951/ 7866, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

¹⁸ **AYDOĞAN**, s. 35.

¹⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 149-153; **KARAKOÇ**, s. 296-297; **AYDOĞAN**, s. 295.

²⁰ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/8452.pdf>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 08.07.1953/ 8452, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

²¹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.153-155; **KOCAHANOĞLU**, 170; **HIZLI**, s. 15; **YÜCEL**, s. 186-190, 267-278.

²² <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>, [10704.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10704.pdf), [10705.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf).

Resmi Gazete İlan Tarihleri/ Sayıları: 10.01.1961/ 10703, 11.01.1961/ 10704, 12.01.1961/10705, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

²³ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.155-157; **TOSUN**, s. 42-45; **AYDOĞAN**, s. 297.

30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun değişikliğiyle²⁴ 357. maddenin ilk altı bendinde bulunan “*Hileli Vergi Suçları*”, aynı kanunun 344. maddesinde “*Vergi Kaçakçılığı Suçu*” olarak yeniden düzenlenmiş, maddede kaçakçılığın tanımı yapılarak suçların oluşması için eylemlerin vergi ziyana neden olması gerektiği belirtilmiştir. İlgili dönemde doktrin ve uygulamada, ilk sekiz bentte bulunan eylemler için kast karinesinin kabul edildiği ve yükümlünün kastının bulunmadığını kanıtlaması gerektiği bu bentler dışındaki durumlardaysa kastın varlığına ilişkin ispat yükünün idareye ait olduğu belirtmiştir.²⁵ 24.06.1994 tarihli 4008 sayılı Kanun değişikliğiyle²⁶ bazı kaçakçılık eylemlerinde kasten vergi ziyana neden olunması aranmış ve kastın varlığının iddia eden kişiye ait olduğu belirtilmiştir.²⁷ 25.05.1995 tarihli 4108 sayılı Kanun değişikliğiyle;²⁸ çift defter tutmak suçu düzenlenerek madde metninde “...*diğer kayıt ortamlarında...*” demek suretiyle teknolojik gelişmeler dikkate alınmış, hesap ve işlemlerini bilgisayar veya diğer elektronik ortamlara kaydeden mükelleflerin de cezalandırılmasının önü açılmış, hapis cezalarının miktarı artırılarak bazı cezaların ertelenebilme olanağı kalmamıştır.²⁹ 22.07.1998 tarihli 4369 sayılı Kanun değişikliğiyle;³⁰ vergi ziyasının oluşması suçun meydana gelebilmesi için şart olmaktan çıkarılmış, madde metnindeki suçlar “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlığı ile günümüzdeki halini almış, yanıltıcı belge kullanma suçlarında “*bilerek*” ibaresi

²⁴ https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17207_1.pdf.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 31.12.1980/ 17207 Mükerrer, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

²⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.157-160; **KOCAHANOĞLU**, s.172; **KARAKOÇ**, s.297; **AYDOĞAN**, s. 297.

“2365 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten sonra dahi, VUK 344.maddesinin 1 ila 8. bentleri arasında sayılan durumlarda yükümlü tarafından yargı yerleri önünde aksi kanıtlanabilen bir kast karinesine yer verilmiş olduğu, yükümlünün bu bentlerin uygulanmasında kastın varlığının bulunmadığını kanıtlayarak, kaçakçılık cezasının kaldırılmasını sağlayabileceği...”: **Danıştay 4. Daire Başkanlığı**, T. 20.02.1985, E. 1985/3317, K. 1985/477; **Danıştay 4. Daire Başkanlığı**, T. 15.02.1985, E. 1985/ 1570, K. 1985/4488 (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.158.)

²⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21982.pdf>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 06.07.1994/ 21982, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

²⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 160-161.

²⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22301.pdf>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 02.06.1995/ 22301, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

²⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 161-163.

³⁰ https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 29.07.1998/ 23417 Mükerrer, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

metninden atılmış, vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak kurumu düzenlenmiş, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs ayrımı ile özel tekerrür uygulaması kaldırılmış ve pişmanlık cezayı kaldıran bir neden olarak 359. maddeye eklenmiştir.³¹ 16.06.2009 tarihli 5904 sayılı Kanun değişikliğiyle;³² VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen suçların yaptırımını arttırılarak yargılama sonucunda sanıklara verilecek cezanın adli para cezasına çevrilme imkânı ortadan kaldırılmıştır.³³

29.04.2021 tarihli 7318 sayılı Kanun değişikliğiyle;³⁴ VUK'un 359. maddesinin (ç) fıkrasına “*ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suç*” eklenmiş ve 367. maddede bu suçlara ilişkin özel mütalaa usulü düzenlenmiştir.³⁵

08.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun değişikliğiyle;³⁶ VUK'un 359. maddesinin 3. fıkrasında ve geçici 34. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlığa, 359. maddenin 6. fıkrasında farklı takvim veya vergilendirme dönemlerinde aynı suç işleme kararının bulunması halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağına ve 367. maddenin 5. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenlerin tespit edilmesi halinde ayrıca mütalaa alınmasına gerek olmadığına ilişkin düzenlemeler yapılmış ve a,b,c ve ç bentlerindeki hapis cezalarının üst sınırı arttırılmıştır.³⁷

30.11.2022 tarihli 7423 sayılı Kanun değişikliğiyle;³⁸ 359. maddenin d bendine yeni bir suç türü eklenmiş ve yürürlük tarihinin 01.01.2024 tarihi olacağı belirtilmiştir.

³¹ Tuğçe **AYSAL**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2023, Yetkin Yayınları, s. 8; Y. Burak **ASLANPINAR**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık, s. 36-37; **OK/GÜNDEL**, s. 154-156; **KARAKOÇ**, 297-298; **AYDOĞAN**, s.297-298.

³² https://www.resmigazete.gov.tr/Basbakanlik_Mevzuati_Gelistirme_ve_Yayin_Genel_Mudurlugu Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 03.07.2009/27277 Mükerrer, Erişim Tarihi: 23.08.2025.

³³ **ASLANPINAR**, s. 38; **AYDOĞAN**, s. 298.

³⁴ https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/Layout_1.

Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 30.04.2021/31470, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

³⁵ **ASLANPINAR**, s. 38-40; **AYDOĞAN**, s. 298.

³⁶ https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13_Nisan_2022_CARŞAMBA.

Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 15.04.2022/31810, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

³⁷ **ASLANPINAR**, s. 40-42.

³⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221210-1.htm>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 10.12.2022/32039, Erişim Tarihi: 22.08.2025.

III. SUÇUN MADDİ VE HUKUKİ KONUSU

A. Suçun Hukuki Konusu

Suçun hukuki konusu, “suçu öngören norm tarafından korunan ve suç tarafından ihlal edilen hukuki varlık veya menfaat”³⁹ olarak tanımlanabilir.⁴⁰

Vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki konusuyla ilgili doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş suçun hukuki konusunun; devletin maddi menfaatleri, devletin ekonomik yararı veya devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek⁴¹ olduğu yönündeyken başka bir görüş defter, kayıt ve belgelerin gerçekliğine dair var olan güven yani kamu güveni⁴² olduğu yönündedir. Yine, Vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki değerin karma yapıda olduğu ve suç ile birden çok farklı değerin korunduğunu belirten yazarlar da bulunmaktadır.⁴³

³⁹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 110; **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 222-223: “Suçun hukuki konusuhukukça korunan yani ceza normunun bir ceza tehdidi ile olası saldırılardan korumayı amaçladığı ve bundan ötürü kendisine hukuki değer veya hukuki menfaat denen varlık veya şeydir.”; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 355; “Suçun hukuki konusu kanun ile korunan menfaat, hak veya çıkardır.”

⁴⁰ Bir kısım yazarlar ise, suçun konusu başlığı altında suçun maddi konusunu açıklamışlar ve bizim suçun hukuki konusu başlığı altında açıkladığımız suç ile korunan hukuki değerin ve suçun konusunun farklı şeyler olduğunu belirterek suç ile korunan hukuki değeri açıklamışlardır: **KOCA/ÜZÜLMEZ**, Genel Hükümler, s. 118-119; **ÖZGENÇ**, Genel Hükümler, s. 220-221; **ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ**, Genel Hükümler, s. 214; **AKBULUT**, Genel Hükümler, s.376.

⁴¹ Sahir **ERMAN**, Vergi Suçları, İstanbul 1988, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, s. 2; Süheyl **DONAY**, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2018, Beta Yayınları, s. 12; Ceyda **ÜMİT**, Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık, s.30-31, 190-193; Hüsamettin **UĞUR/Mert ELİBOL**, Vergi Suçları, Ankara 2015, Seçkin Yayıncılık, s.85.

⁴² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 339, 355: Mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek veya kullanarak veya muhasebe hilesi yaparak var olan güvene zarar verdiklerini veya bu güveni tehlikeye uğrattıklarını belirtmiştir. Şafak Ertan **ÇOMAKLI**, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Ankara 2008, Savaş Yayınevi, s. 234: “VUK madde 359’da düzenlenen bu suçlar genel çizgileriyle ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının türleridir, özel de ise özel evrakta sahtecilik suçuna yaklaşmaktadır.”; Benzer yönde görüş için bkz.: Onur **ÖZCAN**, Vergi Suçları, Ankara 2015, Seçkin Yayıncılık, s. 98.

⁴³ **ÖZEN**, s. 21: Vergi suçları ile devletin ekonomik menfaati, belgelere duyulan güven, gerçek ve tüzel kişilerin mali menfaatleri olmak üzere birden çok farklı değerin korunduğunu belirtmektedir. **TAŞTAN**, s. 85: Vergi suçları ile korunan hukuki değerin devletin ekonomik yararı ve vergisini ödeyen mükellefin çıkarı ile devlet, vergi ile ilgili tüzel kişilikler ve toplumun vergiden kaynaklanan gelirleri ve yararları olduğunu belirtmiştir. Ertuğrul **ÜNAL**, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 27, S. 2, Aralık 2021, s. 1260-1297: Vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki değerin karma yapıda

Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararında vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değerin kamu yararı olduğunu belirtmiştir.⁴⁴ Yargıtay'da içtihatlarında vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki yararın devletin, millet adına kullandığı vergi toplama hakkı bağlamındaki otorite, dolayısıyla kamu yararı ile kamu güveni olduğunu belirtmiştir.⁴⁵

Devletin kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergilerin oluşturduğu, vergi ödemekle herkesin yükümlü olduğu ve vergi kaçakçılığı suçlarının da vergi ödeme yükümlülüğü ve vergi kaçırılmaması için yaptırıma bağlandığı gözetildiğinde korunan hukuki değer veya menfaatin devletin maddi menfaatleri ve ekonomik yararı olduğu düşüncesindeyiz.

B. Suçun Maddi Konusu

Suçun maddi konusu, “suçun maddeten etkilerini üzerinde gösterdiği varlık”,⁴⁶ “üzerinde suçun işlendiği doğal varlık, yani insan veya şey”⁴⁷ olarak tanımlanabilir.⁴⁸

olduğunu, hem belgeye duyulan güvenini hem de devletin vergi kazancını korumak için suç tipinin ihdas edildiğini belirtmiştir.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, T. 31.07.2007, E. 2004/31, K. 2007/11. [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/11/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/11/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 27.08.2025.

⁴⁵ “Sahte belge düzenleme ve kullanma eylemleri, mali sistemin çökertilmesine ve mali otoritenin zayıflatılmasına yöneliktir, kamu yararını, kamu güvenliğini ve kamu düzenini ihlal eder. Bu suçlarla korunan hukuki değer; devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemektir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

“VUK'un 359. maddesinde devletin, millet adına kullandığı vergi toplamak hakkı bağlamındaki otorite ve itibarı korunmaktadır.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/11-280, K. 2024/279** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025)

⁴⁶ Zeki **HAFIZOĞULLARI**/Muharrem **ÖZEN**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2024, US-A Yayıncılık, s. 231.

⁴⁷ Nevzat **TOROSLU**/Haluk **TOROSLU**, Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara 2021, Savaş Yayınevi, s. 111.

⁴⁸ Veli Özer **ÖZBEK**/Koray **DOĞAN**/Pinar **BACAKSIZ**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2021, Seçkin Yayıncılık, s. 214: “Hareketin konusu, tipe uygun hareketin üzerinde gerçekleştiği maddi şeydir.”; İzzet **ÖZGENÇ**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2020, Seçkin Yayıncılık, s. 219-221: “Konusuz suç olmaz. Suçun konusu, eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısıdır, bünyesidir.”; Mahmut **KOCA**/İlhan **ÜZÜLMEZ**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık, s. 118; “Suç teşkil eden her hareketin mutlaka bir konusu vardır. Konusu bulunmayan bir suçun varlığından bahsetmek mümkün değildir. Suçun konusu genel olarak “üzerinde suçun meydana geldiği insan veya şey”, “suçun cismini teşkil eden insan veya şey”, “suç failinin hareketinin yöneldiği kişi ya da şey”, “eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısı” ve “eylemin

VUK'un 359. maddesinde birden çok suç düzenlemesi bulunduğundan vergi kaçakçılığı suçlarının konusu her suç türü için ayrı ayrı belirlenmelidir.⁴⁹ Doktrinde de genel kabul bu yöndedir.⁵⁰ Kanun metni incelendiğinde, VUK'un 359. maddesinin a, b ve c fıkralarında bulunan suçların maddi konusunun; “*vergi kanunlarına göre tutulan,*

üzerinde icra edildiği insan veya eşya” olarak tanımlanabilir.”; Berrin **AKBULUT**, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2018, Adalet Yayınevi, s. 375: “*Suçun konusu, hareket veya hareketlerin yönelik olduğu eşya veya kişinin fiziki varlığıdır.*”; Hakan **HAKERİ**, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2022, Adalet Yayınevi, s. 126: “*Suçun konusu, hareketin yöneldiği kişi ya da şeydir.*”

⁴⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde düzenlenen defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak suçunun konusunu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter ve kayıtlar*”; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunun konusunu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter ve kayıtlar; çift defter tutmak suçunun konusunu*” “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter, kayıt ve belgelerin dışında diğer ortamlarda tutulan defter, kayıt ve belgeler*” oluşturur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde düzenlenen defter kayıt ve belgeleri gizlemek ve tahrif etmek suçlarının konusunu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter, kayıt ve belgeler*”; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmak suçlarının konusunu “*vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm belgeler*” oluşturur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri yok etmek ile defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak suçlarının konusunu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter, kayıt ve belgeler*”; sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçlarının konusunu “*vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm belgeler*” oluşturur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/c maddesinde düzenlenen izni olmadığı halde belge basmak veya bilerek bu belgeleri kullanmak suçlarının konusunu “*vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ve sadece anılan Bakanlık ile anlaşması olanların basabileceği belgeler*” oluşturur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/ç maddesinde düzenlenen ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suçun konusunu “*mükelleflerin, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 1.maddesine göre kullanmak zorunda oldukları ister eski nesil, isterse yeni nesil olsun tüm ödeme kaydedici cihazlar, ödeme kaydedici cihazların sistemleri ile mali belge, bilgi ve veriler*” oluşturur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/d maddesinde düzenlenen tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasalarında özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale suçunun konusunu “*vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistem ve iletilmesi gereken belge, bilgi veya veriler*” oluşturur.

⁵⁰ **AYDOĞAN**, s. 317, 327, 333, 359, 370, 430, 470, 498, 563, 590; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 338; **ÖZEN**, s. 22; **GÜNAY**, s.75; **OK/GÜNDEL**, s. 158, 222, 314, 330, 337, 339, 341, 346, 351; **CANDAN**, s. 494 vd.; VUK'un 359. maddesindeki eylemlerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, belge ve kayıtlardan olması gerektiğini belirtmiştir. **TAŞTAN**, s. 124 vd.: VUK 359/a ve b bentlerinde sayılan suçlar yönünden suçun maddi konusunun defter belge ve kayıtlar olduğunu, VUK 359/c bendi için suçun maddi konusunun Bakanlık ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler olduğunu, VUK 359/ç bendi için suçun maddi konusunun ödeme kaydedici cihazlara veya bağlantılı diğer donanım ve sistemlere ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Bakanlığa veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi ve veriler olduğunu belirtmiştir.

düzenlenen, saklama ile ibraz zorunluluğu olan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter, belge ve kayıtlar” olduğu, ç bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunun “ÖKC’ler, ÖKC’lerin sistemleri, kayıt dışı satışın önlenmesi amacıyla kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler ile mali belge, bilgi ve veriler” olduğu ve d bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunun “ürünleri etiketleyen, işaretleyen, etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin veri merkezine gönderilmesini sağlayan sistem ve iletilmesi gereken belge, bilgi veya veriler” olduğu söylenebilir. VUK’un 359/ç bendinde ÖKC’lerin sistemlerine fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale edilerek suçun işlenebileceğinden bahsedilmesi ve failin suça konu eylemi ÖKC’lerin sistemleri üzerinde gerçekleştirmesi nedeniyle ÖKC’lerin sistemlerinin de suçun konusunu oluşturduğu kanaatindeyiz.⁵¹ Yine VUK’un 359/d bendinde özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve bu ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyerek suçun işlenebileceğinden bahsedilmesi ve failin suça konu eylemi ürünlerin işaretlenmesi ve etiketlenmesinde kullanılan sistemin üzerinde gerçekleştirmesi nedeniyle ilgili sistemlerin de suçun konusunu oluşturduğu kanaatindeyiz.⁵²

Yargıtay kararlarında sahte belge düzenleme suçunun maddi konusunun fatura olduğunu, “sahte belge düzenleme ve kullanma” suçlarının konusunun vergi

⁵¹ Aykut Alp **KAPUSUZOĞLU**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi, 2024, s. 341: “Yeni nesil ödeme kaydedici cihazların ve bu cihazların uzaktan eriştiği ve veri aktardığı idareye ait sistemlerin birer bilişim sistemi olduğuna şüphe yoktur. Öte yandan, VUK md. 359/ç’de lüzumsuz olarak gerek seçimlik hareketlerin gerek “fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale” araç fiilinin konusu olarak “mühür”, “donanım”, “yazılım”, “hafıza birimi”, “elektronik devre elemanları”, “harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemi”, “elektronik kontrol ve denetim sistemleri”, “ilgili diğer sistemler” ve “bağlantılı diğer donanım ve sistemler”in ayrı ayrı ve bazılarının tekrar tekrar sayılması yoluna gidilmiştir. Bu sayılanların tamamı bilişim sisteminin parçalarıdır. Bu parçalara müdahale edilmesi, ödeme kaydedici cihaz ve bağlı bulunduğu bilişim sistemine müdahale anlamına gelecektir. TCK md. 244/2’deki suçun konusunu oluşturan “veri” ise 3651 sayılı Kanun’a göre “bilgisayar tarafından üzerinde işlem yapılabilen her türlü değer” (md. 2/k) olup sistem üzerindeki “programlar” dahi veri olarak kabul edilebilir. Bu bağlamda VUK md. 359/ç’de geçen “mali belge”, “belge”, “bilgi” ve “veri”nin hepsi aslında veridir. Dolayısıyla yine seçimlik fiillerin maddi konusu bakımından kafa karıştırıcı ve gereksiz farklılaştırmalar yapılmıştır.”

⁵² **KAŞIKÇI/ RENÇBER**, s. 338; **ASLANPINAR**, s. 82. Farklı görüş için bkz.: **TAŞTAN**, s. 124.

kanunlarına göre düzenlenen, saklanan, ibraz zorunluluğu olan belgeler olduğunu; “gizleme” suçunun maddi konusunun vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgeler olduğunu içtihat etmektedir.⁵³ Ancak Yargıtay Ceza Genel Kurulu aşağıda detaylı şekilde incelenecek olan kararında vergi kaçakçılığı suçunun konusunun vergisel faaliyet yani vergiye ilişkin işlemin hakikatı yansıtip yansıtmadığı olduğunu belirtmiştir.⁵⁴ Yukarıda vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu her suç türü için ayrı ayrı açıkladığımızdan Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun vergi kaçakçılığı suçlarının konusunun vergiye dayalı faaliyet olduğuna ilişkin bu kararına katılmamaktayız.

Belgelerin suretleri veya nüshaları da suçun konusunu oluşturabilir⁵⁵. Vergi beyannamesinin ise sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olamayacağı belirtilmiştir.⁵⁶ VUK’un mükerrer 242. maddesinde kanunda defter, kayıt ve belgelerle

⁵³ “Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin amaç ve eyleminin birbirinden farklı olması, bu farklı amaçlara ulaşmak için failin tamamen birbirinden ayrı eylemleri gerçekleştirmesi, **her iki suçun konusu da vergi kanunlarına göre düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olsa bile...**”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 05.02.2025, E. 2024/989, K. 2025/1537 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

“VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir.

VUK’un 359. maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun maddi konusu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan vergiyi doğuran olaya ilişkin belge(ler)dir. VUK’un 227 - 243. maddeleri ile diğer vergi kanunlarında belirtilen aynı özellikteki belgeler bu suçun konusunu oluşturur. Bu itibarla faturaların anılan suçun konusunu oluşturacağına kuşku yoktur.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025); “...sahte fatura düzenleme suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.05.2016, E. 2016/4454, K. 2016/4380 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 12.08.2025); “sahte fatura düzenleme/kullanma suçlarında **suça konu faturaların, 213 sayılı Kanun’un 230. maddesine göre yalnızca unsurlarının tespiti amacıyla incelenmesinde zorunluluk bulunmadığının karara bağlandığı...**”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.02.2025, E. 2024/4966, K. 2025/1276 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

⁵⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 24.08.2025.

⁵⁵ CANDAN, s. 498-499, 500-501, 502; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 339; TAŞTAN, s.135-140; ASLANPINAR, s. 90-94; OK/GÜNDEL, s. 224.

“Kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suça konu olmak bakımından fark görmemiştir. Suçun konusu, belgenin aslı olabileceği gibi suretleri de olabilir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

⁵⁶ “Mükellef, vergi beyannamesini (aynı nitelikte olan Ba, Bs formlarını) mevcut belgelere uygun olarak verebileceği gibi, gelir ve giderini tamamen gerçek dışı olarak da beyan edebilir. Vergi

ilgili bulunan düzenlemelerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olacağı düzenlendiğinden elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler de suçun konusunu oluşturabilmektedir.⁵⁷

Vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturan belgeler özel şahıslar tarafından düzenlendiğinden özel belge niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.⁵⁸ VUK'un sahte belge düzenleme veya kullanma suçu özel norm niteliğinde olduğundan bu hükme ilişkin şartlar gerçekleştiğinde TCK'nın "özel belgede sahtecilik" suçuna ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.⁵⁹ Sahtecilik, vergi yasaları gereğince tutulan ya da düzenlenen ve saklama ile ibraz zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılmalı ve sahte belge vergilendirmeye ilgili netice meydana getiren muamelelerde kullanılmak amacıyla düzenlenmiş olmalıdır.⁶⁰ Yargıtay "sahte belge düzenleme"

beyannamesi, defterlere kaydedilerek kullanılan belgenin sahteliği hakkında bir fikir vermez ve VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına konu olmaz. Beyanname vermemek veya gerçeğe aykırı beyanname vermek, VUK'nun 352. maddesi kapsamında usulsüzlük cezası gerektiren bir kabahattir. Ayrıca TCK'nun 207. maddesindeki özel belgede sahtecilik suçuna konu olabilir.”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 20.01.2016, E. 2015/2731, K. 2016/612, Karşı Oy Yazısı** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 12.08.2025); “Gerçeğe aykırı beyanname düzenlemek bu madde kapsamında suç sayılan fiiller arasında kabul edilmezken, (TCK madde 207 ve VUK madde 352 kapsamında değerlendirilmelidir) (Akbulut Berrin, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b) Adaletdergisi.1391738 2023/2 71. sayı ss.653-702) bu beyannamenin müstenidatını oluşturan belgelerin sahte olması cezalandırılmaktadır.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

⁵⁷ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 242. madde 2/6. fıkra:** “Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.”

⁵⁸ **ÖZEN**, s. 69; **AYDOĞAN**, s. 501: “Vergi kaçakçılığının konusunu oluşturan belgeler özel belgedir. Sahte olarak düzenlenmiş bir faturanın vergisel amaçla kullanılması durumunda hem TCK'nın 207. maddesinde öngörülen “özel belgede sahtecilik” suçu, hem de VUK'un 359. maddesinde öngörülen “sahte belge (fatura) kullanma” suçu oluşur. Ortaya çıkan kanunlar çatışması “özel kanunun önceliği” ilkesine göre çözümlenerek özel kanun olan VUK uyarınca hüküm kurulacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, belgenin vergisel amaçla kullanılıp kullanılmadığıdır. Belge vergi dışında başka amaçlarla kullanılmış ise TCK'nın 207. maddesinde düzenlenen “özel belgede sahtecilik” suçu oluşur.”; **Esmâ SİNEM AKKOÇ**, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Belgede Sahtecilik Suçları Arasındaki İlişkisi”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 352-354.

⁵⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 408; **ÖZEN**, s. 134-135; **KARAKOÇ**, s. 136.

⁶⁰ **ÖZEN**, s. 88-90; **AYDOĞAN**, s. 479-480; **TAŞTAN**, s. 292: “Vergi kaçakçılığı suçları arasında yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, TCK'da düzenlenen evrakta sahtecilik suçlarının özel kanunla düzenlenmiş biçimidir. Failin vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması için sahte olarak düzenlenen belgenin vergi işlemlerinde yani vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran işlemlerde kullanılmak üzere düzenlenmiş olması gerekir. Söz konusu belge, vergisel amaçlar dışında kullanılmak için düzenlenmişse VUK'un 359.maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz. Bu durumda genel hükümler nazara alınarak belgenin niteliği ve kullanıldığı yere göre

suçunda belgelerin vergisel işlemlerde kullanılması gerektiğini belirtse de, suçun oluşması için belgenin vergisel işlemlerde kullanılması gerekmediğine ilişkin muhalefet şerhleri de bulunmaktadır.⁶¹ Vergi kanunlarında sayılmayan belgelerde sahtecilik yapılması veya vergi kanunlarına göre düzenlenmiş belgenin vergi uygulamaları dışında kullanılması durumunda vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacak, fiilin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarını oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi gerekecektir.⁶²

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından aldatma (iğfal) yeteneğinin aranıp aranmayacağı önem arz etmektedir. Aldatma (iğfal) kabiliyetinden

TCK'da düzenlenen sahtecilik suçu oluşur.”; ŞENYÜZ, s. 456: “Sahte olarak düzenlenen belgenin VUK'da kullanılma zorunluluğu getirilen vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran işlemlerde kullanılmak için düzenlenmiş olması gerekir. VUK'da ismen düzenlenme zorunluluğu getirilmiş olan bir belgenin vergi uygulamaları dışında kullanılmış olması halinde belge TCK'daki sahtecilik suçunu oluşturur.”;

⁶¹ “Sanık hakkında “sahte fatura düzenleme” suçundan açılan kamu davasında; suça konu faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, sanığın eylemi 5237 sayılı TCK'nın 207/1 maddesinde tanımlanan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında kalacağından...

Muhalefet şerhi: 213 sayılı V.U.K.'da düzenlenen belgeler niteliği itibarı ile TCK'nın 207. maddesi kapsamında özel belge niteliğinde ise de 213 sayılı V.U.K. ceza hükmü içeren özel bir kanun olduğu için öncelikle 213 sayılı V.U.K.'da düzenlenen bir suçu oluşturup oluşturmadığına bakılır, suça konu belgeler 213 sayılı V.U.K. 359. maddesi kapsamında kalıyorsa TCK'da düzenlenen sahtecilik hükümleri değil özel kanun niteliğinden dolayı 213 sayılı V.U.K hükümleri uygulanmalıdır.

Tekrar belirtmek gerekirse vergi kanunları uyarınca tutulma, düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ile suç oluşur, bu belgelerin vergisel işlemde veya başka bir işlemde kullanılması ve vergi ziyayı oluşması suçun unsuru değildir. Sahte fatura kullanmak suçu ise adeta bir özgü suç niteliğinde olup yalnızca vergi mükellefi (ya da mükellefin eylemine iştirak edenlerce) işlenebilir, sahte fatura kullanma suçunun faili vergi matrahını düşük göstererek vergi kaçırmayı amaçladığı için sahte fatura kullanma suçu yönünden sahte faturanın vergisel işlemlerde kullanılması suçun unsurudur.

Sahte fatura düzenleme suçunda, Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin suçun oluşumu için yeterli olacağı, bu belgelerin vergisel işlemde veya başka bir şekilde kullanılması ve vergi ziyayının gerçekleşmesinin suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı nazara alındığında sanık ...'un gerçek bir nakliye hizmetinden ziyade nakliye nedeni ile elde edilen malları satıp para kazanmak amacı ile diğer sanık/mükellef ...'e ait 10.03.2012 tarih ve 4160 numaralı... Kooperatifi adına (hizmet ilişkisi olmadan) sahte fatura düzenlemesi şeklinde gelişen eyleminin 213 sayılı VUK'un 359/b. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenlemek suçunu oluşturacağı, sanık hakkında "sahte fatura düzenlemek" suçundan verilen mahkûmiyet kararının "onanması" gerektiği düşüncesi ile sayın çoğunluğun bozma kararına ve bozma gerekçesine katılmıyorum.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.09.2019, E. 2019/6752, K. 2019/6204** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “Sanığın, süzme bal destekleme parası almak amacıyla ... tarafından sahte olarak düzenlenip verilen 02.10.2006 tarihli müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz ederek kullandığının iddia ve kabul olunduğu somut olayda, suça konu makbuzun herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, eylemin 5237 sayılı TCK'nın 207/1 maddesinde tanımlanan özel belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu gözetilmeden suç vasfında hataya düşülerek yazılı şekilde karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 08.01.2018, E. 2018/15912, K. 2018/73** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁶² ŞENYÜZ, s. 455-457; TAŞTAN, s. 289.

sahteciliğin üçüncü kişileri yanıltıcı nitelikte olması gerektiği anlaşılmalıdır.⁶³ TCK'nın 204 ve 207. maddelerinin⁶⁴ gerekçesinde⁶⁵ ve doktrinde⁶⁶ sahtecilik suçlarında aldatma (iğfal) kabiliyetinin gerektiği belirtilmektedir. Yargıtay kararlarında iğfal kabiliyetinin tespiti için objektif kriterin uygulanmasını, sahteciliğin herkes tarafından anlaşılamaması durumunda aldatma gücünün var olduğunu ve özel bir incelemeden geçmedikçe sahte olduğu anlaşılamayan belgenin, sahte belge kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir.⁶⁷ Belgenin verildiği kurum, sahteliğini ilk bakışta farkına varamamışsa

⁶³ M. Emin ARTUK/Ahmet GÖKÇEN/M. Emin ALŞAHİN/Kerim ÇAKIR, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2022, Adalet Yayınevi, s.778; Devrim GÜNGÖR, Resmi Belgede Sahtecilik, Ankara 2010, Yetkin Yayınları, s. 23-24.

⁶⁴ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 204. madde:** “(1) Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi 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 resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 207. madde: “(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

⁶⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 204. madde gerekçesi:** “Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kısmi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmek gerekir. İkinci seçimlik hareket, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmektir. Bu seçimlik hareketle, esasında mevcut olan resmî belge üzerinde silmek veya ilaveler yapmak suretiyle değişiklik yapılmaktadır. Mevcut olan resmî belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, resmî belgeyi bozmak suçu oluşur.” (<https://www.tbmm.gov.tr/Mevzuat/Bilgi/Sistemi>, Erişim Tarihi: 24.08.2025).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 207. madde gerekçesi: “Mevcut olan özel belge üzerinde sahtecilikten söz edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, özel belgeyi bozma suçu oluşur.” (<https://www.tbmm.gov.tr/Mevzuat/Bilgi/Sistemi>, Erişim Tarihi: 24.08.2025).

⁶⁶ Zeki HAFIZOĞULLARI/Muharrem ÖZEN, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler (Topluma Karşı Suçlar), Ankara 2022, US-A Yayıncılık, s. 189, 205; “Sahte resmi belge aldatıcı nitelikte olmalıdır. Belgede bu nitelik yoksa işlenemez suç söz konusu olur. Sahte özel belgenin, aldatıcı olması, yani iğfal kabiliyetinin (aldatma yeteneğinin) bulunması zorunludur.”; ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Özel Hükümler, s.778-780; “Aldatma özelliği sahteciliğin özünde var olan bir husus olduğu için bu niteliği taşımayan bir belge sahte sayılamayacağından sahtecilikten söz etmek mümkün değildir.”; Mahmut KOCA/İlhan ÜZÜLMEZ, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2022, Adalet Yayınevi, s. 845: “Aldatma sahteciliğin özünde bulunan bir husustur. Belgede sahtecilikten sorumluluğun doğması bakımından üretilen sahte resmi belgenin veya gerçek bir resmi belge üzerinde yapılan değişikliğin ya da kullanılan sahte resmi belgenin muhataplarını aldatmaya uygun ve elverişli olması gerekir.”; Veli Özer ÖZBEK/Koray DOĞAN/Pınar BACAKSIZ, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık, s. 864: “Kanımızca aldatma kabiliyeti veya iğfal yeteneği sahtecilik kavramının içinde yer alan, ona mündemik bir unsurdur. Tüm sahtecilik suçları bakımından aldatma kabiliyetinin varlığı gereklidir.”

⁶⁷ “Sahte olarak düzenlenen belgenin aldatma kabiliyetinin bulunması madde metninde yer almamakla birlikte doktrin ve yargısal kararlarda bu suçun oluşumu için aranan bir unsur olarak kabul edilmiştir. Uygulamada “iğfal kabiliyeti”, “aldatma gücü”, “aldatma yeteneği” olarak ifade edilmektedir. “Aldatma kabiliyeti” deyimi ile kast edilenin üçüncü kişiler bakımından kandırıcı

da, sahtelik olağan kontrollerde anlaşılmışsa belgenin aldatma yeteneğine sahip olmadığı sonucuna varılmalıdır.⁶⁸ Suça konu belgenin şekli ve içeriği, gerçeğe ve yasal mevzuata uygun değilse, belge hukuki netice doğurmayacağından sahtecilik suçu oluşmayacaktır.⁶⁹ Belgede sahtecilik suçlarında belgelerin iğfal kabiliyetine haiz olup olmadığının araştırılabilmesi için belge aslının üzerinde inceleme yapılması gerektiğinden belge aslının dosya arasında bulunması gerekmektedir.⁷⁰ Bazı sınırlı haller dışında⁷¹ Yargıtay’ın kararları da bu yöndedir.⁷²

nitelikte olması ifade edilmek istenilmiştir (Soyaslan, Özel Hükümler, 8. baskı, s.498; Taner, Özel Belgelerde Sahtecilik, s. 129.). Sahtecilikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılır olması ve özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamıyorsa sahte belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 15.02.2023, E. 2022/11-47, K. 2023/80 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 24.08.2025); “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 gerekir. Aldatıcılık özelliği suçun temel unsuru olup özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir. Sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte olup olmadığı şüpheye yer vermeyecek şekilde saptanmalıdır. Sahte belgenin ilk bakışta dikkati çekmeyecek biçimde düzenlenip, belirli bir kişiyi değil birçok kişiyi aldatabilecek nitelikte olması ve aldatma gücünün objektif olarak saptanması gerekir. Bu nedenle örneğin, memurların bilgisizliği ve ihmalleri nedeniyle kandırıcı yeteneği olmayan belge üzerinde işlem yapması belgeye hukuki geçerlilik kazandırmaz. Daha önceden var olan subjektif bir bilgi, belge üzerinde var olan aldatma yeteneğini ortadan kaldırıcı etkiye sahip değildir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 17.09.2019, E. 2016/11-829, K. 2019/547 (Karara erişilen kaynak: Durmuş TEZCAN/Mustafa Ruhan ERDEM/Murat ÖNOK, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık, s. 1068-1069); “Ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 tarih ve 232-250 sayılı, 09.10.2012 tarihli, 2011/8-335 Esas ve 2012/1804 sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili iğfalin aldatıcılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği ve belgede sahtecilik suçlarında aldatıcılık niteliği bulunup bulunmadığının tayin ve takdiri hâkime ait olup yasal unsurlarının tam olup olmadığı ve aldatıcılık niteliğinin bulunup bulunmadığı hususunda gözlem yapılması gerektiği, suça konu çek aslının getirtilerek özelliklerinin duruşma tutanağına yazılması, denetime olanak verecek şekilde dosya içerisine konulması, aldatıcılık niteliği bulunup bulunmadığının belirlenmesinden sonra sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiğinin gözetilmemesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.02.2023, E. 2021/20862, K. 2023/792 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 24.08.2025).

⁶⁸ Nevzat TOROSLU/Haluk TOROSLU, Ceza Hukuku Özel Kısım, Ankara 2024, Savaş Yayınevi, s. 247, 256: “Bu itibarla ilk bakışta anlaşılabilecek biçimde kaba taklit etme veya değiştirme ve daha genel olarak herhangi bir kimseye zarar veremeyen taklit veya değiştirme cezalandırılmaz. Sahteciliğin ilk bakışta anlaşılabilecek biçimde kaba olması suçun oluşmasını engeller.”; ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Özel Hükümler, s.779; ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞIZ, Özel Hükümler, s. 865-866.

⁶⁹ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Özel Hükümler, s.779-780: “Aldatma yeteneğinin tespiti için belgenin fiziki nitelikleri, içeriği ve içeriğindeki şekil ve üslup dikkate alınmalıdır. Belgenin fiziki niteliklerinin ve içeriğinin gerçeğine uygun olmaması durumunda hukuki sonuç doğurmayacağından sahtecilik fiilinden söz edilemeyecektir. Örneğin; tarih, imza, sayı, mühür, soğuk damga ve başlığın bulunmaması gibi. Belge ilgili mevzuata aykırı olarak düzenlenmiş ise aldatma yeteneğine sahip olmayacaktır.”

⁷⁰ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Özel Hükümler, s. 780: “Sahtecilik iddiasının varit olup olmadığı suça konu nesnenin aslı üzerinde yapılacak araştırma ile belirlenmelidir.”;

Sahte belge kullanma suçunun kanuni unsurlarının bulunup bulunmadığının değerlendirilebilmesi için sahte olduğu iddia edilen belgelerin dosya arasında bulunmasının gerekli olup olmadığı ve belgelere ulaşılamaması halinde başkaca delillerle mahkûmiyetine karar verilip verilemeyeceği Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından detaylı şekilde tartışılmıştır.⁷³ İlgili karar incelendiğinde; ilk derece mahkemesi sanığın faturaları sahteliğini bilmeden kullandığını belirterek sanık hakkında beraat kararı vermiştir. Bölge Adliye Mahkemesi; sanığın faturaların sahteliğini bilmediğine ilişkin beyanlarının dikkate alınmadığını, sanığın kullandığı

ÖZBEK/DOĞAN/BACAŞIZ, Özel Hükümler, s. 858: “Fotokopi belgeler üzerinde yapılan sahtecilik fiilleri bakımından ceza muhakemesi anlamında sorun teşkil eden husus, fotokopi belge üzerinde kriminal inceleme yapabilmeye olanağının olmamasıdır.”;

⁷¹ “Sanığın sahte kimlikle keşide ettiği 123 adet çeki değişik mağdurlara verdiği, suça konu çeklerin bir kısmının asılları bulunamamış ise de, bankalara ibraz edilip karşılıksız çıkan çeklerin asıllarının suretleri çıkartılıp önceki cırantalara verildiği ve bu kişilerin de sadece isimlerinin mevcut olup, adres bilgilerinin olmaması karşısında kim olduklarının tespitinin mümkün olmadığı, ancak çeklerin piyasada sürekli el değiştirmesi nedeniyle fiili işgal kabiliyetinin olduğunun ve bankalarca bildirilen çeklerin tüm unsurları bulunduğunun mahkemece belirlenmesi nedeniyle, mahkemenin resmi belgede sahtecilik suçlarının sübutunun kabulünde bir isabetsizlik görülmemiştir.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.05.2008, E. 2008/891, K. 2008/4835** (Karara erişilen kaynak: **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Özel Hükümler, s. 780); “Suça konu özel belge niteliğindeki fiyat teklif formları üzerindeki imzaları katılanlar adına attığını ikrar eden sanığın, özel belgede sahtecilik suçunun sübut bulmasına rağmen belge aslı bulunmadığından aldaticılık niteliğinin değerlendirilmediği gerekçe gösterilerek mahkumiyeti yerien beraatine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.03.2016, E. 2014/17975, K. 2016/1919** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 03.09.2025).

⁷² “...aldaticılık niteliği bulunup bulunmadığının tayin ve takdiri hâkime ait olup yasal unsurlarının tam olup olmadığı ve aldaticılık niteliğinin bulunup bulunmadığı hususunda gözlem yapılması gerektiği, suça konu çek aslının getirtilerek özelliklerinin duruşma tutanağına yazılması, denetime olanak verecek şekilde dosya içerisine konulması, aldaticılık niteliği bulunup bulunmadığının belirlenmesinden sonra sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiğinin gözetilmemesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.02.2023, E. 2021/20862, K. 2023/792** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 24.08.2025); “Vergi Dairesinden gelen yazı cevabına göre belge aslının bulunmadığının, aslı gibidir kaşe ve imzalı fotokopisinin gönderildiğinin anlaşılması karşısında, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 14.10.2003 tarihli ve 232/250 sayılı kararında da açıklandığı üzere, onaysız fotokopi şeklinde olan belgelerin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmadığı ve aldaticılık niteliği bulunmayacağından özel belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla oluşmayacağı nazara alındığında; Vergi Dairesinden suça konu belge asıllarının ibraz edilip edilmediği, ibraz edilmiş ise belge asılları görüldükten sonra, aslı gibidir onay işleminin yapılıp yapılmadığının sorulması, belge aslının ibrazı üzerine aslı gibidir onayı yapıldığının belirlenmesi halinde belgenin hukuki sonuç doğuracağı, suça konu belgelerin aslının görülmeden sadece kurumlarında bulunan fotokopi belge yönünden aslı gibidir kaşesinin basıldığına anlaşılması halinde ise, aslı ele geçirilemeyen fotokopi belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı, imza, yazı ve kaşenin aidiyeti hususunda fotokopi belge üzerinde kriminal inceleme yapılamayacağı gibi aldaticılık yönünden inceleme yapılması imkânı bulunmadığından, atılı suçun unsurları itibarıyla oluşmayacağı cihetle sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve araştırma neticesinde sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulması, ...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.06.2023, E. 2020/6684, K. 2023/5201** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 03.09.2025).

⁷³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517. <https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 24.08.2025.

sahte faturalar dosya arasına alınamamışsa da; suça konu faturaların kullanıldığının BA-BS formları ve beyannamelerle sabit olduğunu, kullanılmış sayılması için beyannamede gösterilmesi yeterli olan, aslının veya onaylı suretlerinin beyannamede gösterilmesi gerekli olmayan faturaların yargılama aşamasında yasal şekle uygunluğunun tespiti için aranmasının faturaları ibraz etmeyen kişiye ceza verilemeyeceği anlamına geldiğini gerekçe göstererek sanığın sahte fatura kullanma suçundan cezalandırılmasına karar vermiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi; suçun maddi konusunun fatura olduğunu, faturaların mecburi bilgileri bulundurması gerektiğini,⁷⁴ suça konu faturaların ele geçmemesi sebebiyle yasal unsurları taşıyıp taşımadıklarının tespit edilemeyeceği ve beraat kararı verilmesi gerektiğini⁷⁵ belirterek sanığın mahkûmiyetine dair kararı oy çokluğu ile bozmuştur.⁷⁶ YCGK; TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında

⁷⁴ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. madde 3. fıkra:** “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 230. madde: “Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyen ad, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;
5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.”

⁷⁵ Yargıtay'ın benzer yönde bir kararı: “...sahte fatura düzenleme suçunda, suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, 04.06.2009 günlü aramada fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzlarının ele geçirildiğinin belirtilmesi ve adli emanetin 2009/145 sırasına kaydedilmesi karşısında, suça konu belgelerden kanaat oluşturacak miktarda, onaylı suretleri getirtilip incelenerek, kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadıklarının tespit edilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğinin dikkate alınmaması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.05.2016, E. 2016/4454, K. 2016/4380** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 12.08.2025); **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 30.12.2015, E. 2015/14902, K. 2015/9646** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 26.08.2025).

⁷⁶ 1. karşı oy yazısında; TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında korunan hukuki değer in kamu güveni olduğu, belgelerini sahteleştirilmesinin kamu güvenliğini sarstığı ve bu suçta amacın belgenin korunması olduğu, aldatma yeteneğinin suçun unsuru olduğu ve belgenin aldatma kabiliyeti bulunmadığı takdirde suçun oluşmayacağı, VUK'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda ise korunan hukuki değer in devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğu, vergi kaçakçılığı suçlarının amacının vergi kaybının önüne geçmek olduğu, suçun konusunun belgenin şekli değil belgede bahsedilen olayın gerçeği yansıtip yansıtmadığı yani belgenin içeriği olduğu, bu nedenle iki suçun birbirinden farklılık arz ettiği açıklanmıştır.

VUK 227/3 maddesindeki belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin düzenlemenin idari denetim için olduğu ve

korunan hukuki değerin kamu güveni ve suçun amacının da belgenin korunması olduğunu, belgelerin sahteleştirilmesinin kamu güvenini sarstığını, aldatma yeteneğinin suçun unsuru olduğunu ve belgenin aldatma kabiliyeti bulunmadığı takdirde suçun oluşmayacağını, madde metninde sahte belgenin tanımının yapılmadığını; ancak VUK’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda ise korunan hukuki değerin devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğunu, vergi kaçakçılığı suçlarının amacının vergi kaybının önüne geçmek olması nedeniyle belge şeklinin öneminin bulunmadığını, suçun konusunun belgenin şekli değil belgede bahsedilen olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı

müeyyidesinin VUK 331. madde ve devamında yer aldığı, VUK 359. maddede düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinin soruşturulmasında ele geçen belgede bulunması gereken unsurların eksikliği halinde vergi kaçakçılığı suçundan dolayı açılacak adli dava ve verilecek adli cezanın yanında ayrıca VUK 227/3 ve 331. maddeleri yollamasıyla VUK 351, 352, 353 ve 355 maddeleri gereğince usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları kesilmesi veya bazı vergi indirim ya da iadelerinden yararlandırılmamasının söz konusu olacağı belirtilmiştir.

Yine VUK’un 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatının mümkün olduğunun düzenlendiği gözetildiğinde VUK 227/3 maddesi uyarınca belgenin şekil eksikliği nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılmasının adli cezayı gerektiren kaçakçılık suçun yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmayacağı, aksinin kabulü halinde failin bilerek unsurları eksik yazabileceği ve cezadan kaçabileceği, VUK 3/A maddesi uyarınca vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, VUK 227/3 maddesinin amacının her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınıp mali işlemlerde belirli bir düzen tesis edilmesini sağlamak olduğu bu nedenle VUK 359/b maddesi yönünden uygulama alanı olmadığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak VUK 227/3 maddesi gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgileri ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetini suçun unsuru kabul etmenin VUK açısından yanlış uygulamalara yol açacağı, VUK’da şekil denetimi zorunluluğunun bulunmadığı, dosya arasında suça konu belgelerin bulunması gerekmediği ve sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği görüşü bildirilmiştir.

2. karşı oy yazısında ise; VUK 359/b maddesinde düzenlenen suçun maddi konusunun fatura olmadığı, vergi kaçakçılığı suçunun kendine özgü bir suç olduğu, amacın vergi avantajları olduğu, VUK’un 229. maddesi uyarınca faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olduğu, gerçek bir faturadan söz edebilmek için taraflar arasında daha önceden herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmeden doğan hukuki bir ilişkinin varlığını şart olduğu, gerçek bir ticari ilişkinin bulunmadığı durumlarda VUK 227. maddesinin uygulanma olanağının bulunmadığı, belgenin aslı veya onaylı sureti fiziken dosya içeriğinde olsa ve yasanın taşıdığı şekil şartlarını taşısa bile belge içeriği gerçeği yansıtmadığı sürece sanık lehine ispat aracı olarak değerlendirilemeyeceği ve vergi kaçakçılığı suçunun sübut bulduğunu kabul etmek gerekeceği, suça konu belgelerin dosya arasında bulunması gerektiği kabul edildiğinde e-fatura uygulaması açısından fiziki kâğıda basılı fatura bulunmadığından cezalandırmanın mümkün olmayacağı, Bakanlık genelgeleri ile de faturaların şekil şartlarının belirlenebildiği gözetildiğinde normlar hiyerarşisine aykırı olarak genelgelerle suçun kapsamının belirlenebileceğini kabul edilmiş olacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak 359/b maddesindeki suçun gerçekleşmesi için belge aslının veya onayı örneğinin dosya içeriğinde olmasının tek başına gerekli ve yeterli olmadığı, belgeleri kaybeden, gizleyen veya ibraz etmeyen sanıkların cezalandırılmayacağı belirtilerek dosya arasında suça konu belgelerin bulunması gerekmediği ve sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği görüşü bildirilmiştir.

İkinci karşı oy yazısında vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusunun belge olmadığının belirtildiği ancak konusunun ne olduğuna dair bir açıklama yapılmadığı anlaşıldığından birinci karşı oy yazısının gerekçesinin daha yerinde olduğu kanaatindeyiz.

yani belgenin içeriği olduğunu, VUK'un 3. maddesi⁷⁷ uyarınca şekil şartları eksik fatura ve diğer belgeler de dâhil her türlü delilin “*sahte belge düzenlemek/kullanmak*” suçunun ispatında kullanılabileceğini, başka delillerle suç kanıtlanmışsa, şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı açısından belgenin incelenmesinin öneminin kalmadığını çünkü bu maddedeki suçun konusunun vergiye konu faaliyet yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtip yansıtmadığı olduğunu, belgedeki şekli eksikliklerin suçun oluşumuna etkisi bulunmadığını ve madde metninde sahte belgenin tanımının da yapıldığını belirterek iki suçun birbirinden farklılık arz ettiğini kabul etmiştir. Vergiye neden olan olayın her türlü delille kanıtlanmasının olanaklı olduğunun düzenlendiği gözetildiğinde belgenin şekil noksanlığı nedeniyle düzenlenmemiş sayılmasının vergi kaçakçılığı suçu açısından belgeyi delil olmaktan çıkarmayacağını, aksinin kabulü halinde failin bilerek unsurları eksik yazabileceği ve cezadan kaçabileceğini, VUK'un 3/A maddesi uyarınca vergi yasalarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini, VUK'un 227/3. maddesinin amacının belgede olması gereken asgari bilginin belirlenerek mali işlemlerde belirli bir düzen sağlamak olduğunu, belgede mevcut bulunması şart olan zorunlu bilgilerin (şekli unsurların) suçun unsuru olduğu varsayılarak aldatma kabiliyetinin aranmasının kanun koyucunun amacı ile örtüşmediğini bu nedenle VUK'un 359/b maddesi yönünden uygulama alanı olmadığını belirtmiştir. Sonuç olarak; faturaların, yalnızca VUK'un 230. maddesindeki şekli unsurları taşıyıp taşımadığının denetlenmesi için dosya arasında bulundurulmasında zorunluluk bulunmadığı ve sahte fatura kullanma suçlarında beyannamede gösterilme mecburiyeti olmayan faturaların elde bulunmaması

⁷⁷ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. madde:** “A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

durumunda dosyadaki mevcut delillerle suçun oluştuğunun anlaşılması durumunda faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesine gerek olmadığı çünkü şekil şartları ve işgal kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği kanaatine varılarak Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazı kabul edilmiştir.⁷⁸

Doktrinde Yargıtay'ın ilgili kararı; vergi suçlarının konusunun belge olduğu, vergi suçlarının sahtecilik suçları niteliğinde olduğu ve iki suçta da korunan hukuki yararın aynı olduğu, faturanın dosyaya eklenmemesi durumunda hâkimin suçun maddi unsuru ile ilgili tespit yapamayacağı, faturaların şekli şartları taşımaması durumunda geçersiz sayılacağı, sahteliğinden bahsedilemeyeceği ve suçun unsurlarının oluşmayacağı gerekçeleri ile eleştirilmektedir.⁷⁹ Bir kısım yazarlar ise; VUK'un 359/b maddesindeki sahte belge düzenleme/kullanma suçlarının oluşabilmesi için belgelerin aldatma yeteneğinin bulunup bulunmadığının öneminin olmadığını belirtmektedir.⁸⁰

⁷⁸ Yargıtay'ın yeni tarihli benzer bir kararı: “Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer, devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemektir. AİHM non bis in idem bağlamında yaptığı incelemede başvuru hakkında suçlamanın ve vergi cezası uygulamasının, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olduğunu ve fiillerin konusunun özünde vergi kaçırmak olduğunu tespit etmiştir. Somut yargılama dosyasında da; suç, vergi kaçakçılığı suçu olup, failin tek bir amacı vardır. Bu da vergiyi hiç ödememek veya az ödemektir. Aynı ayrı suç kabul edilen her iki eylemde de failin amacı aynı olduğu gibi, cezalandırılmasına neden olan fiilin de sadece sahte belge olduğu, sahte belgeyi kullanmasındaki amacı da gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Kısacası vergi kaçırmaktır. Suçun maddi konusu ile hukuken korunmak istenen değer birebir aynıdır, sahteciliğin amacı sahtecilik suçundan ziyade vergi kaçırmaktır. O sebepledir ki **buradaki sahtecilikte aldatıcılık niteliği aranmamıştır**. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarıyla korunan hukuki yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Suçun konusu vergiye ilişkindir. Failin tek amacı vergi kaçırmaktır.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 05.02.2025, E. 2024/989, K. 2025/1537** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025); “Her ne kadar vergi ziyayı bu suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de amaç ilk elden vergi kaybının önlenmesidir. Bu nedenledir ki, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında belge suretinin ya da kopyasının, temsil ettikleri irade beyanını bir kişiye izafe etmeye elverişli olmadıkları için, belge olarak kabul edilemeyeceği kabul edilmekte (Mahmut Koca/İlhan Üzülmöz, Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 838; Ahmet Gökçen, Belgede Sahtecilik Suçları (5237 s.lı TCK. m. 204-212), 2. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2010, s. 50) iken, VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme suçu yönünden kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suça konu olmaları itibarıyla fark görmemiştir. Keza, VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki vergi kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgenin şeklinin anılan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki birtakım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi yoktur (CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517).”:

⁷⁹ **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025)

⁸⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 344-348; **ŞENYÜZ**, s. 454-455; **ÖZEN**, s. 69.

TAŞTAN, s. 295; **OK/GÜNDEL**, s. 225

VUK'un 3/A maddesi gereğince vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğinden VUK'un 227/3. maddesinin amacının her belgede olması gerekli asgari bilginin düzenlenerek mali işlemlerde belirli bir düzen sağlamak olduğu bu nedenle vergi kaybının önüne geçmek amacı taşıyan VUK'un 359/b maddesi yönünden uygulama alanı olmadığı, vergi kaçakçılığı suçlarında iğfal kabiliyetinin aranması gerektiği kabul edildiği takdirde suça konu sahte fatura veya belgenin üzerinde inceleme yapılması gerekeceğinden sanığın bilerek belgenin unsurlarını eksik yazabileceği ve cezadan kaçabileceği, kaldı ki VUK'un 3. maddesinde vergiye neden olan olayın her türlü delille kanıtlanmasının olanaklı olduğuyula ilgili düzenlemenin bulunduğu bu nedenle suça konu belgeler dosya arasında bulunmasa dahi başkaca delillerle sanığın mahkûmiyetine karar verilebileceği kanaatindeyiz. Aynı gerekçelerle VUK'un 359/a-2. maddesinde düzenlenen “*tahrif etmek/tahrif edilmiş belgeleri kullanmak*” ile “*yanıltıcı belge düzenlemek/kullanmak*” suçlarının oluşması için de belgelerin iğfal kabiliyetinin bulunmasına ve suçun başka delillerle kanıtlanabildiği sürece belge asıllarının dosya arasında olmasına gerek olmadığını düşünmekteyiz.

IV. SUÇUN FAİLİ VE MAĞDURU

A. Fail

Fail, TCK'nın 37. maddesinde “*suçun kanuni tanımındaki fiili gerçekleştiren kişi*”⁸¹ olarak tanımlanmıştır. “*Hukuka aykırı davranışı işleyen kimse*”⁸² faildir.⁸³

⁸¹ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 37/1:** “*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*”

⁸² **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 108.

⁸³ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 397: “*Kanunda suç olarak öngörülen bir fiili işleyen kimse faildir. Elbette, failsiz suç da mümkün değildir.*”; **KOCA/ÜZÜLMEZ**, Genel Hükümler, s. 114: “*Suçun kanuni tarifinde yer alan fiil üzerinde hâkimiyet kuran ve kanuni tanıma uygun haksızlığı gerçekleştiren kişi faildir.*”; **AKBULUT**, Genel Hükümler, s. 362: “*Fail, hareketiyle suçun kanuni tanımında yer alan unsurları gerçekleştiren kişiyi ifade etmektedir.*”; **HAKERİ**, Genel Hükümler, s. 120: “*Fiili işleyen, fiili gerçekleştiren kimseye fail adı verilmektedir.*”

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği herkes kendi eylemlerinden sorumludur ve kimse başkasının eylemlerinden sorumlu tutulamaz.⁸⁴ 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 333. maddesinin 3. fıkrasındaki⁸⁵ cezaların tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunacağına ilişkin hüküm vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde cezanın eylemleri gerçekleştirenler hakkında hükmolunacağı şeklinde düzenlenerek cezaların şahsiliği ilkesi kabul edilmiştir.⁸⁶

Kanunlarda öngörülen suçlar çoğunlukla herhangi biri tarafından işlenebilirken, bazılarının oluşması failin belli bir hukuki veya fiili durumda olması koşuluna bağlanmaktadır.⁸⁷ Herkesin işleyemediği bu suçlara özgü (mahsus) suçlar denilmektedir.⁸⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç olup olmadığı tartışmalıdır. Doktrinde bir görüş, VUK'un 359. maddesindeki suçların bütünüyle özgü suç olup olmadığının ifade edilemeyeceği ve işleniş şekillerine göre fıkra fıkra suçun özgü suç olup olmadığının belirtilmesi gerektiği savunsa da;⁸⁹ genel kabul vergi kaçakçılığı

⁸⁴ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 20/1:** “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.”

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 38/7: “Ceza sorumluluğu şahsidir.”

ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ, Genel Hükümler, s. 77-78; **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 87-90; **HAKERİ**, Genel Hükümler, s. 31-32.

⁸⁵ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 333/3:** “Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

⁸⁶ **KARAKOÇ**, s. 160-161; **AYDOĞAN**, s. 70: “Düzenleme nedeniyle suç failini belirlemek, başka bir ifadeyle, suçun asıl ceza sorumlusunu tayin etmek bazı sorunlara neden olmaktadır. Genellikle objektif sorumluluk esasından hareketle cezaların şahsiliği ilkesinden sapılıyordu. Örneğin kasiyerin ödeme kaydedici cihaz fişi ya da fatura kesmemesinden dolayı aşağıdaki kararda olduğu gibi vergi mükellefi veya kanunu temsilci sorumlu tutuluyordu. Yargıtay 9. Ceza Dairesi’nin 11.10.1990 Tarih, 2253/3256 Esas/Karar sayılı kararı, Seyhan Vergi Dairesi’nde gerçek kişi olarak vergi yükümlüsü olan sanığın, dükkânında fiilen çocuklarını çalıştırmasının (yazar kasa fişi kesme yönünden) sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı cihetle mevcut delil durumu da göz önüne alınarak mahkûmiyeti yerine, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi kanuna aykırıdır.”

⁸⁷ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 108; **KOCA/ÜZÜLMEZ**, s. -115-116; **ÖZGENÇ**, s. 212-213; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 338; **ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ**, Genel Hükümler, s. 213; **AKBULUT**, Genel Hükümler, s. 362-364.

⁸⁸ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 109; **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 286: “Belirli sığata sahip kişiler tarafından işlenebilen suçlara özgü suç veya mahsus suç denir.”; **HAKERİ**, Genel Hükümler, s. 123: “Herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayan, ancak belirli bir sığata veya niteliğe sahip kimseler tarafından işlenebilen suçlara mahsus suçlar adı verilmektedir.”

⁸⁹ Şafak Ertan **ÇOMAKLI**, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, Ankara 2008, Savaş Yayınevi, s. 192-193; **ÇOMAKLI**, Fail Kavramı, s. 236 vd.: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a’da suç olarak kabul edilen hareketleri, vergi mükellefi veya sorumlusu dışındaki kişilerin işleyebileceğine yönelik bir açıklık bulunmadığı için bu düzenlemedeki suç genel olarak özgü bir suçtur. 359/b’de suç olarak kabul edilen hareketleri, vergi mükellefi veya sorumlusu kişiler işleyebileceği gibi başka

suçlarının failinin herkes olabileceğidir.⁹⁰ Yargıtay kararlarında sahte belge kullanma suçunun failinin sadece mükellef veya vergi sorumlusu olabileceğini bu nedenle suçun özgü suç olduğunu,⁹¹ sahte belge düzenleme suçunun failinin ise herkes olabileceğini

kişiler de işleyebilir. Bu nedenle, bu suçlar özgü suç değildir. 359/c'de maliye bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması belgeleri sadece matbaacılar basabileceği için özgü suçtur. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı yerlerde basılan belgeleri bu özelliğini bilerek kullanılması suçu ise herkes tarafından işlenebilir.”

ÖZEN, s. 30-33: 359/a-1,2/b/c maddelerindeki suçların özgü suç olmadığını, herkes tarafından işlenebileceğini ancak işin doğası gereği suçu çoğunlukla vergi mükellefi veya sorumlusunun işlediğini, ancak muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemenin fikri sahteciliği ifade etmesi ve gerçekte belge düzenleme hak ve yetkisine sahip bir kişinin bulunmasının ön koşul olması nedeniyle bu suçun vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebilen özgü bir suç olduğunu belirtmiştir.

AYDOĞAN, s. 73, 316, 326, 333, 359, 368, 430, 470, 496, 562, 589: Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter tutmak, defter ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (fatura) düzenlemek ve kullanmak, sahte belge kullanmak, yetkisiz matbaada basılan belgeleri kullanmak suçlarının sadece mükellef ve sorumlu olanlar tarafından işlenebileceğini ve özgü suç olduğunu belirtmiştir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, sahte belge (fatura) düzenlemek, yetkisiz matbaada belge bastırmak ve ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suçlarının ise herkes tarafından işlenebileceğini belirtmiştir.

⁹⁰ **TOSUN**, s. 45; **DONAY**, s. 85; **AYSAL**, s. 32; **ASLANPINAR**, s. 94-95; **TAŞTAN**, s. 87-88; Yazar konuya ilişkin, “*Vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemeler fiil odaklı olup fail hakkında kanunda kısıtlayıcı ve belirleyici herhangi bir ifadeye yer verilmediğinden bu suçlar özgü (mahsus) suç niteliğinde bulunmayan ve herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Kanunda yer verilen bazı vergi kaçakçılığı suçları için failin içinde bulunması gereken fiili durum, bu suçları fail unsuru bakımından özgü suç haline getirmeyecektir. Örneğin, defter ve belgelerin ibraz edilmesiyle yükümlü olan kişiler tarafından işlenebilecek bir suçtur ve bu tarz bir yükümlülük altında olmayan kişilerin fiilen bu suçun faili olması da söz konusu değildir. Ancak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suretiyle işlenen fiilin gerçekleşmesi için defter ve belgeleri ibraz etmeyen kişinin sadece ibraza yetkili olması yeterli olmamakta, aynı zamanda ibrazı gereken defter ve belgelerin bu kişiye intikal ettirilmiş ve bu kişinin hâkimiyet sahasında olması da gerekmektedir. Bu nedenle daha önceden tutulmuş ve muhafaza edilmiş olan defter ve belgelerin usulüne uygun bir biçimde tevdi ve tesliminin yapılmadığı bir durumda; tek başına hukuki bir ibraz ödevinin varlığı, kişinin vergi kaçakçılığı suçunun faili olması için yeterli olmayacaktır. Neticede suçun kanuni tipinde faille ilgili özel bir belirleme yapılmadığı sürece, vergi kaçakçılığı suçları hukuken herkes tarafından işlenebilir nitelikte bir suç tipi olma özelliğini koruyacaktır; fakat bu suçu işleyebilecek kişilerin özellikleri bünyesinde toplanması karşısında, suçun pratikte herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayacaktır.*” şeklinde açıklamalarda bulunduktan sonra sahte belge düzenleme suçunun failin herkes olabileceğini, sahte belge kullanma suçunda suça konu belgelerin bir vergi mükellefiyeti kapsamında vergisel işlemlerde kullanılacağını bu nedenle failinin mükellef veya vergi sorumlusu olabileceğini belirtmiştir. **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 322-323: Madde metninde suçun failine ilişkin bir belirleme yapılmadığından failin herkes olabileceğini ancak vergi kaçakçılığı suçlarının birçoğunu sadece mükellef veya sorumlunun işleyebileceğini, örneğin ibraz etmemem eyleminin inceleme sırasında incelemeye yetkili kişilere karşı işlenmiş olduğunun belirtilmesi nedeniyle gizleme suçunun failinin incelemeye tabi olanlar olduğunu belirtmiştir.

⁹¹ “*Sanık ... hakkında, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; sahte belge kullanma suçunun herkes tarafından işlenemeyeceği, suç konusu belgeler bir vergi mükellefiyeti kapsamında, vergisel işlemde kullanılabileceğinden; sahte fatura kullanma suçunun faillerinin ancak mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olabileceği ve sahte fatura kullanma suçuna genel hükümlere göre iştirak edilebileceği cihetle; sanığın olay tarihinde işvereni olan hakkında beraat hükmü kurulan diğer sanık ... ile aralarında yazılı bir anlaşma veya vekaletname bulunup bulunmadığı araştırılıp atılı suça ne şekilde iştirak ettiği belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme sonucunda mahkûmiyet hükmü kurulması...*”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi**, T. 11.01.2022, E. 2019/5772, K. 2022/213 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025); “*...sahte belge kullanmak suçu ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen*

içtihat edilmiştir.⁹² Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından verilen bazı kararlarda ise; “kullanma” ve “yok etme” suçlarının özgü suç olduğuna değinilmiştir.⁹³

Kanun koyucu suçu özgü suç olarak düzenlemek isteseydi “*mükellef (yükümlü)* tarafından” veya “*vergi sorumlusu tarafından*” ibaresini madde metnine açıkça ekleyebilirdi. Örneğin resmi belgede sahtecilik⁹⁴ ve zimmet⁹⁵ suçlarının kamu görevlileri tarafından işlenebileceği madde metninde “*kamu görevlisi*” denilerek açıkça belirtildiğinden bu suçlar özgü suçlardır.⁹⁶ Vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımı

belgelerin vergisel işlemlerde kullanılması olarak tanımlanabilir. Sahte belge kullanma suçu âdeta bir özgü suç niteliğinde ve yalnızca vergi mükellefi (ya da mükellefin eylemine iştirak edenlerce) tarafından işlenebilir iken sahte belge düzenleme suçunun faili herkes olabilir.” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.02.2024, E. 2021/8210, K. 2024/1992, Karşı Oy (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025); “*Sahte belge kullanma suçu adeta bir özgü suç niteliğinde ve yalnızca vergi mükellefi (yada mükellefin eylemine iştirak edenlerce) tarafından işlenebilir iken sahte belge düzenleme suçunun faili herkes olabilir.”: Van Bölge Adliye Mahkemesi 3. Ceza Dairesi, T. 18.03.2025, E. 2022/2653, K. 2025/483* (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

⁹² “*Sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği suçta ve cezada şahsiliğin prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak...*”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.09.2021, E. 2021/3026, K. 2021/6669 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama), Erişim Tarihi: 28.08.2025)

⁹³ “*Şirketin resmi ortağı olmayıp haricen şirketi idare ettikleri iddia edilen sanıkların özgü suç olan sahte fatura kullanmak suçunu azmettirerek veya yardım etmek suretiyle iştirak edebilecekleri nedeniyle, iştirakin niteliğinin belirlenebilmesi için vergi suçu raporunda belirtilen Limited Şirketi'nin banka hesaplarının, ilgili bankalarla yazışma yapılarak şirket adına açılan hesapların kim ya da kimler tarafından hangi yetki ve belgelere istinaden açıldığının, şirkete ait hesaplardaki paralarda kimlerin hangi yetkiye istinaden tasarrufla bulunduklarının sorulması...*”: Sakarya Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 25/12/2019, E. 2019/2164, K.2019/3560 (<https://emsal.uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025); “*Sanık G'nin muhasebe görevlisi olarak çalıştığı işyerine ait sekiz adet boş faturayı imha ettiğinin iddia edildiği olayda vergi mükellefinin müşteri şirketi olduğu, sanığa yüklenen suç özgü suç olup vergi mükellefinin tüzel kişi olması halinde bu suçun tüzel kişi sorumlusu tarafından işlenebileceği, dolayısıyla vergi mükellefi olan müşteri şirketin yetkilisinin bahsi geçen suçu işlemesi halinde TCK'nın 40/2. maddesindeki iştirak kuralı gereği sanık G'nin yardım eden olarak sorumlu olmasının mümkün olduğu...*”: Bursa Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 09/12/2019, E. 2018/3155, K. 2019/3302 (<https://emsal.uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

⁹⁴ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 204/2:** “*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 resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*”

⁹⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 247:** “*Görevi nedeniyle zilyedliği kendisine devredilmiş olan veya koruma ve gözetimiyle yükümlü olduğu malı kendisinin veya başkasının zimmetine geçiren kamu görevlisi, beş yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*”

⁹⁶ Bu örnekleri çoğaltacak olursak; TCK'nın 94. maddesindeki işkence suçunun, TCK'nın 247. maddesindeki zimmet suçunun, TCK'nın 250. maddesindeki irtikâp suçunun, TCK'nın 252. maddesindeki rüşvet suçunun, TCK'nın 257. maddesindeki görevi kötüye kullanma suçunun, “*kamu görevlisi*” tarafından işlenebileceği, madde metinlerinde açıkça belirtilmektedir. TCK'nın 138. maddesindeki verileri yok etmeme suçunun “*verileri sistem içinde yok etmekle yükümlü olanlar*” tarafından işlenebileceği madde metninde belirtilmiştir. TCK'nın 234. maddesinde düzenlenen çocuğun kaçırılması ve alıkonulması suçunun “*velayet yetkisi elinden alınmış olan ana veya baba ya da üçüncü derece dâhil kan hısımları*” tarafından işlenebileceği madde metninde belirtilmiştir. TCK'nın 100. maddesindeki çocuk düşürme suçunun “*gebe kadın*” tarafından işlenebileceği madde metninde

bağlandığı madde metninde failin kim olabileceğine ilişkin açık belirleme bulunmadığından, vergi kaçakçılığı suçlarının herkes tarafından işlenebileceği ve özgü suç olmadığı sonucuna varılabilir.⁹⁷ Fakat örneğin “*defterleri gizlemek*” suçunda ibraz, defterleri muhafaza etmekle sorumlu olan mükelleften istendiğinden ve ibraz edilmemesi durumunda gizlemek fiilinden sorumlu olan da mükelleften başkası olamayacağından bu suç özgü bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Defterlerin başkası tarafından alınması gibi bir durumda mücbir sebebin olduğu kabul edildiğinde sorumlu olunmadığına dair karar ise mükellef hakkında verilecektir. Yine, “*sahte, yanıltıcı veya izinsiz basılmış belge kullanma*” suçlarında belgenin kullanılmış sayılması için Yargıtay’ın kabulü, dâhil edildiği vergi beyannamesinin vergi dairesine verilmiş olmasıdır.⁹⁸ Bu durumda vergi kanunları uyarınca vergi beyannamesi vermesi gereken kişiler mükellefler olduğu için suç özgü suç özelliği kazanmaktadır. “*Yanıltıcı belge düzenleme*” suçunda, belgeye konu işlemin gerçek bir işlem olması gerektiğinden ve sadece mükellefler belgeye konu işlemi gerçekleştirebileceklerinden özgü suç olduğu söylenebilir.⁹⁹ Çünkü mükellef olmayan bir kişi başka bir kişi ile alım satım işi yapamayacağından ve uhdesinde gerçek bir ticari ilişkiye dair belgenin (faturanın) bulunması mümkün olmadığından, olmayan bir belgede yanıltıcılık da yapamayacaktır. “*Sahte belge düzenlemek suçları*” ise, belgeler gerçek bir işleme dayanmadığından

belirtilmiştir. Ancak bu belirtilmeseydi de işin doğası gereği suçun faili sadece gebe kadınlar olabilirdi. TCK’nın 230. maddesindeki birden çok evlilik suçunun “evli” kişiler tarafından işlenebileceği madde metninden anlaşılmaktadır. TCK’nın 292. maddesindeki hükümlü veya tutuklunun kaçması suçunun, “*hükümlü veya tutuklu*” tarafından işlenebileceği, madde metinlerinde açıkça belirtilmektedir.

⁹⁷ Vergi kaçakçılığı suçlarının herkes tarafından işlenebileceği ve özgü suç olmadığını savunan yazarların görüşleri de genel olarak suçun kanuni tipinde faille ilgili bir belirleme yapılmadığı gerekçesine dayanmaktadır: **TOSUN**, s. 45; **DONAY**, s.85; **AYSAL**, s. 32; **ASLANPINAR**, s. 94-95; **TAŞTAN**, s. 87-88; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 322-323; **ÖZCAN**, s.121.

⁹⁸ “*Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder.*”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu**, **T. 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025); “*Sahte fatura kullanmak suçlarında suç tarihinin suça konu fatura hangi vergi türünde kullanılmış ise o vergi türüne ait beyannamenin vergi dairesine verilmesi gereken tarihin bitimini takip eden gün olacağı...*” : **Yargıtay 11. Ceza Dairesi**, **T. 18.01.2017, E. 2017/3464, K. 2017/368** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

⁹⁹ **TAŞTAN**, s. 264.

herkes tarafından işlenebilecektir. Yine “*hesap ve muhasebe hilesi yapmak*”,¹⁰⁰ “*izinsiz olarak belge basmak*”¹⁰¹ ile VUK’un 359. maddesinin (ç)¹⁰² ve (d) fıkralarında düzenlenen suçlar herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Bu durumda, bir suçun özgü suç olup olmadığını belirleyebilmek için kanun ifadesine bakmanın yeterli olmadığı açıktır.¹⁰³ Sonuç olarak, madde metninde kanun koyucu tarafından faile ilişkin bir belirleme yapılmamışsa da vergi kaçakçılığı suçlarının birçoğu uygulamada sadece mükellefler (yükümlüler) veya vergi sorumluları tarafından işlenebilen özgü suçlar olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Vergi kaçakçılığı suçlarının birçoğu sadece mükellef (yükümlü) ve vergi sorumlusu tarafından işleyebileceğinden bu kavramların açıklanması konumuz açısından önem taşımaktadır. “*Mükellef*” veya “*yükümlü*” vergi yasaları uyarınca vergi borcunu ödemesi gereken gerçek veya tüzel kişi yani vergi borçlusudur.¹⁰⁴ Vergi hukukunda mükellef veya yükümlü, şahsında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kişidir.¹⁰⁵ Kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayla birlikte vergi yükümlülüğü başlamaktadır. Vergi kanunlarında mükelleflerin; maddi ödevler, işe başlama, ayrılma, değişikliklerin bildirilmesi, defter tutma, belge ve kayıt nizamına uyulması, defter,

¹⁰⁰ TAŞTAN, s. 150; yılında **muhasibecisi** olan sanığın mükellefe ait bir kısım satış faturasını, malzeme alışı gibi defterlere kaydetmek suretiyle muhasebe hilesi yapma suçunu işlediği iddiasıyla **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.11.2021, E. 2017/1902, K. 2021/10763** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

¹⁰¹ AYDOĞAN, s. 562; KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 540; ŞENYÜZ, s. 460.

¹⁰² AYDOĞAN, s. 589; AYSAL, s. 62.

¹⁰³ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 109: “Bir suçun özgü suç mu yoksa herkes tarafından işlenebilen bir suç mu olduğunu belirleyebilmek için, sadece kanunun ifadesi ile yetinmek ve böylece failin “her kim” veya “kimse” diye belirlediği bütün suçları herkes tarafından işlenebilen suç saymak doğru değildir. Bir suçun gerçekten herhangi bir kimse tarafından işlenip işlenemeyeceğini belirleyebilmek için suçu öngören normun büyük bir dikkatle incelenmesi gerekir. Böylece örneğin, “kimse” deyiminin kullanılmış olmasına rağmen TCK’nın 322. maddesinde yer alan savaş zamanında yükümlülükleri yerine getirmeme suçunun özgü suç olduğunu kabul etmek gerekir. Gerçekten hükmün içeriğinin incelenmesinden, söz konusu suçun failinin sadece maddede belirtilen türden bir sözleşme yapmış bulunan kimseler olabileceği sonucu çıkmaktadır.” Suçun özgü suç olup olmadığının temel şekline göre belirlenmesi gerektiğine ilişkin görüş için bkz.: ÖZEN, Genel Hükümler, s. 286.

¹⁰⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 8/1: “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.”

¹⁰⁵ TAŞTAN, s. 23.

belge ve kayıtları muhafaza etme, vergi dairesine bilgi verme gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Vergi mükellefi veya yükümlüsü gerçek veya tüzel kişi olabilir.¹⁰⁶

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiye neden olan olayla ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin kanun emri ile vergiyle ilgili vazifelerin yerine getirilmesi yönünden vergi dairesine karşı muhatap tutulmaları, vergi mükellefiyle veya onun yerine vergiyi ödemeleridir.¹⁰⁷ “*Vergi sorumlusu*” vergi ödemesi yönünden alacağı olan vergi dairesine karşı muhatap olan şahıstır.¹⁰⁸ Yani, başka birinin vergi borcundan dolayı vergi kanunlarından kaynaklanan vazifeleri yerine getirmekle yükümlendirilen üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir.¹⁰⁹ Kanundaki vergi sorumlusuna ilişkin tanımdan vergi sorumlularının yalnızca mükellef veya yükümlünün vergisinin ödenmesinden sorumlu olduğu anlaşılrsa da VUK’un 8. maddesinin 4. fıkrası¹¹⁰ incelendiğinde sorumluluğun sadece mükellef veya yükümlü yerine verginin ödenmesi (maddi ödev) ile sınırlı olmayıp şekli ödevleri de kapsadığı anlaşılmaktadır.¹¹¹ Vergi sorumlusu, mükellef veya yükümlü ile devlet arasındaki ilişkide üçüncü kişidir ve ödemek zorunda kaldığı vergilerden dolayı mükellefe veya yükümlüye rücu etme hakkında sahiptir. Sonuç olarak her vergi yükümlüsü aynı zamanda kendi borcunun sorumlusudur.¹¹²

VUK’un 9/2. maddesi¹¹³ uyarınca vergiyi meydana getiren olayın yasalarla yasaklanmış olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır.¹¹⁴

¹⁰⁶ AYDOĞAN, s. 71-72; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 83.

¹⁰⁷ TAŞTAN, s. 24-25.

¹⁰⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 8/2:** “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”

¹⁰⁹ TAŞTAN, s. 25.

¹¹⁰ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 8/4:** “*Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*”

¹¹¹ TAŞTAN, s. 25.

¹¹² AYDOĞAN, s. 72-73; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 81-82.

¹¹³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu 9/2:** “*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*”

¹¹⁴ AYDOĞAN, s. 72; 3RULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 83-84.

1. Gerçek Kişiler

TCK'nın 20/1. maddesinde herkesin kendi fiilinden sorumlu olduğu ve VUK'un 333/3. maddesinde VUK'un 359. maddesinde tanımlanan fiilleri gerçekleştirenlerin cezalandırılacağı düzenlendiğinden suçun faili gerçek kişi olabilir.¹¹⁵ Bu kapsamda ticari faaliyeti yürüten ve vergiye doğuran olayı gerçekleştiren mükellef (yükümlü), vergi sorumlusu, muhasebeci, maliyeci veya üçüncü kişiler vergi kaçakçılığı suçlarının faileri olabilir.¹¹⁶ Ceza hukukunda herkesin bireysel olarak gerçekleştirdiği davranışından mesul olması genel kural olduğundan, mükellef (yükümlü) veya vergi sorumluların suça katılımları olmadıkça, sahibi oldukları defter ve belgelerde diğer kişiler tarafından gerçekleştirilen davranışlar nedeniyle cezai sorumlulukları bulunmayacaktır.¹¹⁷

Yargıtay da suçun detaylarını bilen ve gerçekleşmesinde rolü olan kişilerin cezalandırılması gerektiğini kararlarında belirterek detaylı araştırmanın yapılması için bozma kararları vermektedir.¹¹⁸ Yargıtay'ın; iş yerini vekâletname ile eşine devreden

¹¹⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 20. madde gerekçesi:** “Özel hukuk tüzel kişilerinin suç faili sayılıp sayılmaması ile işlenen bir suçtan dolayı bunlar hakkında bir yaptırıma hükmedilmesi sorununu birbirinden ayırmak gerekir. Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. Bu anlaşılış, Anayasamızda da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereğidir. Ancak, işlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilebilecektir.”

¹¹⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 323; **AYDOĞAN**, s. 73; **OK/GÜNDEL**, s. 36.

¹¹⁷ **TOSUN**, s. 4, **TAŞTAN**, s. 89; **CANDAN**, 572.

¹¹⁸ “Sanıklar hakkında kurulan hükümler yönünden sanıkların yazılı savunmaları karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından;

a) Sanıkların yüzleştirilmesi, sanık ...'in kendisinden şirkete ortak olmasını isteyen kişinin sanık ... olup olmadığının sorulması,

b) İşletmenin faaliyeti ile ilgili beyanname veya işletmeye ait başkaca belge düzenleyip düzenlemediklerinin araştırılması ile şirket devrine ilişkin evrak ve devir tarihinden itibaren vergi dairesi ve ilgili kurumlara sunulan tüm belge asılları ile şirketin faaliyetine ilişkin düzenlenen yoklama fişleri, tebliğ alındı belgeleri, şirket adına basılan irsaliyeli faturaların teslimine ilişkin bilgi formları ile ilgili takvim yılından kanaat oluşturacak sayıda fatura asılları getirtilip, sanıklara gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması ile kendilerine ait olmadığını söylemeleri halinde temin edilecek yazı ve imza örnekleri ile ilgili belge ve faturalardaki yazı ve imzaların aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması,

c) Faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olmadığının anlaşılması halinde ise; i) Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirtilmesi,

sanığın yüklenen suçtan dolayı cezalandırılmayacağına,¹¹⁹ sanığın suç tarihlerinde hastanede olup olmadığının ve suça konu sahte faturaların işçisi tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin detaylı şekilde araştırılması gerektiğine,¹²⁰ faturaların düzenlendiği

ii) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyalarının getirtilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması,
iii) Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak 5237 sayılı Kanun'un 48 inci maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanıkları tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanıkların da bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, Sonucuna göre tüm deliller toplandıktan sonra sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile hükümler kurulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.01.2023, E. 2021/37376, K. 2023/272** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

"Mükellef adına muhasebe işlemlerini yürüten MK'nın, CMK'nin 46/1-c. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi, fiilen şirketi kimin idare ettiğinin, sanığı tanıyıp tanımadığının sorulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.05.2019, E. 2019/1564, K. 2019/4775** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 31.08.2025).

"Sanık hakkında 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, sanığın suçlamayı kabul etmeyerek gayri resmi ortağı olan 'ın bu işleri başına açtığını, olup bitenlerden haberinin olmadığını, tüm işleri 'nın takip ettiğini ve hiçbir şeyden haberinin olmadığını savunması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından, sahte olduğu iddia edilen faturaları kullanan mükellefler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği araştırılarak düzenlendiğinin anlaşılması halinde, hem bu raporlardan hem de ilgili vergi dairesinden araştırma yapılarak fatura asıllarına ulaşılmaya çalışılması, sahte olduğu iddia edilen faturaları kullanan mükellefler hakkında kamu davası açılmış ise getirtilerek incelenmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması, faturaları kullanan mükellefler dinlenerek söz konusu faturaları hangi ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının ve sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması, sanığın savunmasında ismi geçen kişinin tanık olarak beyanına başvurulması ve gerektiğinde faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanığa ya da Mustafa Uymaz'a ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.01.2019, E. 2016/6144, K. 2019/912** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 29.08.2025).

"1-Sanığın 2010 takvim yılında sahte fatura düzenlediğinin iddia ve kabul olunduğu davada; vergi tekniği raporunda,....İl Emniyet Müdürlüğü Mali Suçlarla Mücadele Müdürlüğü'nün yapmış olduğu operasyonlar sonucu bazı kişilerin ev ve işyerlerinde bir takım belgelere el konulmuş olduğu;....İl Emniyet Müdürlüğü'nün....Vergi Dairesi Başkanlığı'na gönderilen koli içerisinde den ele geçen faturalar" yazılı bir adet zarfın içinden suça konu faturaların çıktığı belirtilmiş ise de, dosya arasında arama kararı veya yazılı arama emri ile arama tutanağının bulunmaması karşısında; suça konu belgelerin usulüne uygun olarak ele geçirilip geçirilmediğinin tespiti açısından, arama kararı ile arama tutanağı asıllarının veya onaylı örneklerinin temin edilerek incelenmesi,

2- Faturaların hukuka uygun olan arama kararı üzerine ele geçirildiğinin tespiti halinde; faturalar sanığa gösterilerek kendisi tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin sorulması; düzenlenmediğini söylemesi halinde imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması; sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile hüküm kurulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.01.2019, E. 2016/7459, K. 2019/863** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 29.08.2025).

¹¹⁹ "İşyerini vekâletname ile eşine devreden sanığın yüklenen suçtan cezai sorumluluğu bulunmamaktadır.": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.11.2001, E. 2001/9-228, K. 2001/9185** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 323).

¹²⁰ "...Suça konu faturalardan bir kısmının sahte olarak düzenlendiği ve bir kısım sahte faturanın da kullanıldığı, sanığın anlatımları, vergi inceleme raporu içeriği ve dosyadaki belge ve bilgilerden anlaşılıp sübuta erdiği, bu faturaların; hastanede yattığı sırada bilgisi dışında işçisi tarafından düzenlendiğine dair sanığın savunması ve hastaneden de usulen araştırılıp değerlendirilerek ve işçisi F.T. adında bir kişi olup olmadığı, hangi tarihlerde çalıştığı, sahte faturaları kullanmakta bir çıkar olup olmadığı da belirlenerek sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken soyut savunmaya değer

tarihte cezaevinde olan sanığın mükellef veya sorumlu olsa dahi suçu işleyemeyeceğine,¹²¹ hisselerini devreden mükellefin devrettiği mükellef ile birlikte şirketi yönettiklerinin tespit edilmesi halinde “sahte fatura düzenleme ve kullanma” suçundan hisselerini devreden sanığın da sorumlu olduğuna ilişkin kararları bulunmaktadır.¹²²

İsnat yeteneği, failin cezalandırılabilmesi için belli niteliklere sahip olmasıdır.¹²³ İsnat yeteneğinin yokluğu failin cezalandırılabilmesini engelleyen veya daha az cezalandırılmasına neden olan kişisel bir sebeptir.¹²⁴ İsnat yeteneğini önleyen ve azaltan sebepler kanunda; “yaş küçüklüğü”,¹²⁵ “akıl hastalığı”,¹²⁶ “sağır ve dilsizlik”¹²⁷ ve

verilerek beraatine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.06.2001, E. 2001/5490, K. 2001/6353** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 323). (<https://emsal.uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

¹²¹ “2014 yılı Ocak ayında Ba formu ile sanıktan beş adet belge karşılığı 533,750,00-TL tutarında mal aldığını beyan eden mükellef bulunması karşısında; 2014 yılı Ocak ayında fatura düzenlendiğinin sabit olduğu ancak sanığın 2014 yılında cezaevinde bulunduğu dair savunması araştırılıp tartışılmak suretiyle 2014 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçunun sübut bulup bulmadığının belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile beraat kararı verilmesi hukuka aykırı bulunmuştur.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.03.2023, E. 2019/718, K. 2023/1324** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 324).

¹²² “Sanık...hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından açılan kamu davasında; sanığın 2010 yılında şirket hisselerini tamamen devrettiği ve bu nedenle sonraki eylemlerinin kendisine yüklenemeyeceği kabul edilerek hakkında beraat kararı verilmiş ise de; sanık...’in 15.01.2010 tarihli ticaret sicil gazetesinde yayımlanan 11.01.2010 tarihli karara göre müdürlük görevinin sona erdiği ve bir kısım hisselerini, %0,05 oranında hisseye sahip olarak ortaklık görevinin devam ettiği, 28.01.2010 tarihli yoklama tutanağında sanık...’in imzasının bulunduğu, ayrıca sanıkların ortak olduğu şirketin 2010 ve 2011 yıllarında düzenlendiği faturaların %64’ünün... Hirdavat isimli şirkete düzenlendiği, söz konusu şirketin ortağının sanık...olduğu, sanıkların vergi denetmenine verdikleri ifadelerinde;...Hirdavat şirketinin finansal sıkıntı yaşamaması ve bu şirkete başka firmaların mal satmak istememesi nedeniyle malları önce kendi şirketleri adına alıp daha sonra... Hirdavat şirketine sattıklarını söyledikleri, UYAP sistemi üzerinden yapılan araştırmada da İstanbul 42. Asliye Ceza Mahkemesinin 2013/464 Esas sayılı dosyası ile sanık...hakkında...Hirdavat adına düzenlediği faturaların sahte olduğu gerekçesi ile sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkûmiyet kararlarının onandığı anlaşılmakla; sanık ...’in hisselerini devrettiği tarihten sonra da diğer sanık...ile birlikte şirketi fiilen idare ettiği anlaşıldığından, sanık...hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının sübut bulunduğu ve mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden beraat kararları verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 13.12.2022, E. 2019/361, K. 2022/20366** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 29.08.2025).

¹²³ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 404.

¹²⁴ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 410.

¹²⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 31**: “(1) Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocukların ceza sorumluluğu yoktur. Bu kişiler hakkında, ceza kovuşturması yapılamaz; ancak, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri uygulanabilir.

(2) Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. İşlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı hâlinde, bu kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış

“geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma”¹²⁸ olarak düzenlenmiştir. İsnat yeteneğine ilişkin bir iddia olduğunda, örneğin mükellef olan failin akıl hastası olduğu gibi, TCK’nın 32. maddesi uyarınca ceza ehliyetinin bulunup bulunmadığına ilişkin araştırma yapıp rapor alındıktan sonra karar verilmesi gerekmektedir.

a. Vekillerin ve Çalışanların Sorumluluğu

İşletme sahiplerinin iş yerinde bulunmadıkları durumlarda işler iradi temsil ile verilen yetkiye dayanılarak vekil veya müdür benzeri şahıslar tarafından yürütülür. Bu şahıslar temsil yetkileri kapsamında gerçekleştirdikleri özel hukuk işlemleriyle işletme sahibini hak sahibi yaparlar veya borç altına sokarlar.¹²⁹ Vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar dışında, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin

müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on iki yıldan on beş yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan on bir yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası yedi yıldan fazla olamaz.

(3) Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on sekiz yıldan yirmi dört yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on iki yıldan on beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların üçte biri indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası on iki yıldan fazla olamaz.”

¹²⁶ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 32:** “(1) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. Ancak, bu kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunur.

(2) Birinci fıkrada yazılı derecede olmamakla birlikte işlediği fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği azalmış olan kişiye, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi beş yıl, müebbet hapis cezası yerine yirmi yıl hapis cezası verilir. Diğer hallerde verilecek ceza, altıda birden fazla olmamak üzere indirilebilir. Mahkûm olunan ceza, süresi aynı olmak koşuluyla, kısmen veya tamamen, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbiri olarak da uygulanabilir.”

¹²⁷ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 33:** “Bu Kanunun, fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış olan çocuklara ilişkin hükümleri, on beş yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında; on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olanlara ilişkin hükümleri, on sekiz yaşını doldurmuş olup da yirmi bir yaşını doldurmamış olan sağır ve dilsizler hakkında da uygulanır.”

¹²⁸ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 33:** “(1) Geçici bir nedenle ya da irade dışı alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisiyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilmez. (2) İradi olarak alınan alkol veya uyuşturucu madde etkisinde suç işleyen kişi hakkında birinci fıkra hükmü uygulanmaz.”

¹²⁹ TAŞTAN, s. 89-90; ŞENYÜZ, s. 415.

vergi dairelerini bağlamayacağı düzenlendiğinden¹³⁰ mükellef, vekâletname ile iş yerinin yönetimini başkasına bıraksa da vergi yükümlülüklerinden dolayı vergi dairesine karşı sorumluluğu devam edecektir.¹³¹ Ancak vergi kaçakçılığı suçları yönünden, mükellef (yükümlü) vergiyi doğuran olaya ilişkin faaliyetlerini vekil veya müdür vasıtasıyla yapıyorsa yani faaliyetler vekil veya müdür tarafından yapılıyorsa cezaların şahsiliği ilkesi gereğince fail, vekil veya müdür olacaktır.¹³²

¹³⁰ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 8/3:** “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”

¹³¹ **AYDOĞAN**, s. 74-75.

¹³² “Sanık hakkında, annesi...adına kayıtlı mükellefiyete dair ticari işlemleri yürüterek, 2007 takvim yılında sahte fatura kullandığı iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın, 2007 yılında iş yerini temsil yetkisinin bulunmadığını savunmasına rağmen, vergi müfettişi tarafından düzenlenen 23.11.2012 tarihli tutanakta, 2007 yılında annesine ait olan işletmenin başında çoğu zaman kendisinin bulunduğunu beyan etmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından; sahte belge kullanma suçunda, suç konusu belgeler bir vergi mükellefiyeti kapsamında, vergisel işlemde kullanılabileceğinden, sahte fatura kullanma suçunun faillerinin ancak mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri veya bunların temsilcileri olabileceği, bu suça genel hükümlere göre iştirak edilebileceği dikkate alınarak, vergi mükellefi olan...’ın,...sayılı CMK’nin 45 ve 48. maddelerine göre kendisi ve kızı aleyhine tanıklıktan çekinme hakkı hatırlatılmak suretiyle tanık sıfatıyla dinlenmesi; 2007 takvim yılında işleri kimin yürüttüğünün, mal alımlarının kimin tarafından gerçekleştirildiğinin araştırılması; sanığın, suç tarihi itibarıyla iş yerini işlettiğinin tespit edilmesi halinde, suç konusu faturaları düzenleyen şirketler veya mükellefler hakkında hazırlanmış vergi inceleme raporlarının tamamının ilgili vergi dairelerinden getirilmesi; söz konusu şirketlerin yetkilileri veya mükellefler hakkında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılmış olup olmadığının belirlenmesi, açılmış ise, dava dosyalarının getirilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosya içine alınması; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; gerektiğinde faturaları düzenleyenler ile mükellefe ait defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen şirketlerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılarak toplanan tüm delillerin sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.04.2019, E. 2016/3514, K. 2019/4178** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025); “Mükellef sanığın, 2009 takvim yılında gerçek bir mal ve hizmet satışı olmaksızın komisyon karşılığı toplam 2.418.581 TL tutarında 113 adet sahte fatura düzenlediğinin iddia edildiği davada; sanığın, “Ben olay tarihinde....’da lisede yatılı okuyordum, tanıdığım olan....olan şahıs yanıma gelerek, temizlik şirketi açmamız gerektiğini, ihale alacak olursak çok para kazanacağımızı söyledi, ben de ona güvenerek, şirket açmasına onay gösterdim ve kendisine vekaletimi verdim,...bu şirkete hiç gitmedim,bu işlerle uğraştığı için ona güvendim, iddianame konusu sahte fatura düzenleme olayı ile ilgili alakam yoktur, olay tarihinde yaşıam küçük olduğu için faturanın nasıl düzenlendiğini de bilmiyorum, sahte fatura karşılığı da komisyon almam söz konusu değildir, komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme işini.....veya yanındaki çalıştırdığı şahıslar yapmış olabilir, ben söz konusu temizlik firmasının gerçekte faaliyette bulunduğunu zannediyordum.” diyerek suçlamayı kabul etmemesi; tanık olarak dinlenen muhasebeci....’ün, sanığı şahsen tanımadığını, işleri...’ın takip ettiğini, ücretini alamaması neticesinde defterleri....’a teslim ettiğini söylemesi karşısında, gerçeğin kuşkudan uzak şekilde ortaya çıkarılabilmesi için; (kararda belirtilen araştırmaların yapıp) sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.04.2019, E. 2016/3514, K. 2019/4178** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>,

Vekillik ilişkisinde vekâlet noterde düzenlenen özel vekâletnameye dayanmalı ve vekâletnamenin suça konu faaliyetleri ihtiva edecek nitelikte olması gerekmektedir.¹³³ Vekilin/temsilcinin işlenen suçlardan sorumluluğu vekâlet ilişkisinin sürdürüldüğü zaman ile sınırlıdır.¹³⁴

Vergi kaçakçılığı suçuna konu eylemi sözleşmeyle mükellefi temsil eden kişi, örneğin işyerinde çalışan personel emir ve talimat dışına çıkarak gerçekleştirirse cezai sorumluluğun bu kişide olması gerekmektedir.¹³⁵ Temsil edilenin yani mükellefin ya da vergi sorumlusunun talimat vermesi üzerine eylemin temsil eden yani çalışan tarafından

Erişim Tarihi: 30.08.2025); “Sanık hakkında 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarını işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın savunmasında...isimli şahsın vergi borcunun bulunması nedeniyle 6 ay sonra üzerine alacağını söyleyerek üzerine şirketi kurduğunu, bu kişinin isteği ile... isimli kişiye vekaletname çıkarttığını, bu kişi tarafından kandırıldığını belirterek suçlamayı kabul etmemesi; tanık...’ın beyanında sanığın da kendisi gibi...olarak tanıdığı ancak gerçek kimliğinin ... olduğunu öğrendiği kişi tarafından kandırıldıklarını,...’ın ...ve...isimli kişilerle bu işleri yaptıklarını belirtmesine karşılık, istinabe yolu ile tanık olarak dinlenen ...’ın sanığı ve ...’ı tanımadığını ifade etmesi; sanığın savunmasında belirttiği..., ... ve ...haklarında düzenlenen iddianame örneğinin dosya arasında bulunması nedeniyle bu kişilerin varlığının anlaşılması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; öncelikle her takvim yılına ait suça konu fatura asıllarından kanaat oluşturacak sayıda temin edilmesi ile bu faturaların sanığa gösterilerek faturalardaki imza ve yazıların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını söylediği takdirde ise, suça konu faturaları kullanan şirket yetkilileri/kişiler tanık olarak dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların verilmesine sanığın iştiraki olup olmadığının sorulması ve gerekirse sanıkla yüzleştirme yapılması; sanığın savunmasında belirttiği ve tanık...’ın beyanı ile de gerçek kimliğinin...olduğu tespit edilerek dinlenen...ile sanığın yüzleştirilmesi ve gerekirse imza ve yazı örneklerinin alınması; ilgili noterlikten sanığın...’a vekalet verip vermediğinin sorulması, verildiğinin tespiti halinde onaylı suretinin dosya arasına alınması, dosya kapsamında açık kimlik bilgileri tespit edilen sanığın savunmasında vekalet verdiğini beyan ettiği...ile tanık...’ın belirttiği...’un adresleri tespit edilip CMK’nin 48. maddesi uyarınca çekim hakkı hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenilmeleri; suça konu faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanığa,...ve...’a ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, toplanan tüm delille birlikte tartışılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.03.2019, E. 2019/1304, K. 2019/3284** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025).

¹³³ **KIZILOL/KIZILOL**, s. 564; **ASLANPINAR**, s. 97.

¹³⁴ **AYDOĞAN**, s. 75; **OK/GÜNDEL**, s. 38; **TAŞTAN**, s. 92; Ahmet **GÜNDEL**, Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, S. 122, Şubat 2003, s.28: Suçun konusu sahte fatura düzenlemek ise vekâletnamede vekilin, iş yerine ait her türlü işi yapma veya fatura, irsaliye düzenleme, kabul etme vb. yetkilerinin bulunması gerektiğini belirtmiştir.

¹³⁵ **TAŞTAN**, s. 93; “Suça konu faturaların bir kısmının sahte olarak düzenlendiği ve bir kısım sahte faturaların da kullanıldığı, sanığın anlatımlar, vergi inceleme raporu içeriği ve dosyadaki belge ve bilgilerden anlaşılıp sübuta erdiği, bu faturaların; hastanede yattığı sırada bilgisi dışında işçisi tarafından düzenlendiğine dair savunması hastaneden de usulen araştırılıp değerlendirilerek ve işçisi F.T. adında bir kişi olup olmadığı, hangi tarihlerde çalıştığı, sahte faturaları kullanmakta bir çıkarı olup olmadığı da belirlenerek sonucuna göre hüküm tesisi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.06.2001, E. 2001/5490, K. 2001/6353** (Karara erişilen kaynak: **TAŞTAN**, s. 93-94).

gerçekleştirilmesi durumunda iştirak hükümleri uyarınca temsil eden ve temsil edilen birlikte sorumlu olacaktır.¹³⁶

Mali müşavirler ve muhasebeciler de vergi kaçakçılığı suçlarını işleyebilirler.¹³⁷

Ancak mali müşavirler ve muhasebecilerin ellerinde bulunan defter, kayıt ve belgeleri ibraz sorumluluğu olmadığından gizleme suçunun faili olamayacaklardır.¹³⁸

b. Mirasçıların Sorumluluğu

VUK'un 12. maddesi¹³⁹ uyarınca mükellefin vefat etmesi durumunda ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceğinden vergi ödevleri ile alakalı olarak mükellef veya yükümlünün işleyebileceği suçları mirası kabul etmiş mirasçılar da işleyebilir. Ancak mirasçıların sorumlu olabilmeleri fiilin mirasçılar yönünden işlenebilir ve mirasçılarla ilişkilendirilebilir olmasına bağlıdır.¹⁴⁰ Mükellef veya yükümlünün sağlığında işlediği suçlardan dolayı mirasçılar sorumlu olmadığı gibi vergi idaresinin defter ve belgelerin ibrazını istemesi üzerine mirası reddetmemiş mirasçılara

¹³⁶ ŞENYÜZ, s. 414-415; AYDOĞAN, s. 75; CANDAN, s. 572.

¹³⁷ UĞUR/ELİBOL, s. 178-179.

¹³⁸ ŞENYÜZ, 106.

Bölge Adliye Mahkemeleri, defter ve belgelerin ilk aşamada bulunmadığı, sonrasında muhasebecide olduğunun hatırlandığı ve bu nedenle gecikmeli ibraz yapılan durumlarda mükellef yönünden suçun oluştuğuna hükmetmektedir: **Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi, T. 04.04.2019, E. 2017/3307, 2019/664; Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, T. 10.03.2020, E. 2020/634, K. 2020/288** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 19.09.2025).

“...defter ve belgeleri 5 yıl saklama zorunluluğuna dair sorumluluğun muhasebeciye devredilemeyeceği...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.02.2021, E. 2017/3875, K. 2021/1791** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 31.08.2025); “...yalnızca şirketin muhasebeciliğini yapmanın suça iştirak etmek anlamına gelmeyeceği...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.09.2014, E. 2014/12950, K. 2014/15695** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 31.08.2025);

¹³⁹ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 12:** “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”

¹⁴⁰ **TAŞTAN, s. 93:** “Örneğin miras bırakan mükellefin sağlığında defterlere kaydedilmiş olan bir belgenin sahteliği konusunda, beyannamenin verileceği sırada bilgi sahibi olan mirasçı, bu belgeyi o yıl vereceği beyannamede kullanmaktan kaçınmaz ise, sahte belge kullanma suçundan dolayı cezalandırılacaktır. Aynı şekilde, muristen intikal eden defterleri ve belgeleri yok etmek veya murisin sağlığında tedarik ettiği sahte belgeyi ölümünden sonra mirasçılarının defterlere kaydetmesi (sahte fatura kullanması) veya kendisine intikal eden geçmiş dönem defterlerini ve belgelerini ibraz etmemesi de suç teşkil edecektir.”

intikal etmeyen defter ve belgelerin ibraz edilememesinden de mirasçılar sorumlu değildir.¹⁴¹

c. Küçük ya da Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

VUK'un 9. maddesinde,¹⁴² mükellef (yükümlü) veya vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyetin bulunması gerekmediği belirtildiğinden küçük ya da kısıtlı da mükellef (yükümlü) veya vergi sorumlusu olabilir. VUK'un 10. maddesinde¹⁴³ mükellef (yükümlü) veya vergi sorumlusu olan küçük ve kısıtlıların vergi kanunlarından kaynaklanan ödevlerini kanuni temsilcileri tarafından ifa edileceği, kanuni ödevlerini yapmayan veli, vasi ya da kayyımlar yönünden vergi aslı ve bununla alakalı alacaklar hakkında, küçüğün yaşı veya kısıtlının kısıtlanma sebebi önemli olmaksızın, kanuni temsilcilerin malvarlıkları ile sorumlu oldukları ve kanuni temsilcilerin küçük ya da kısıtlılara rücu edebilecekleri düzenlenmiştir.¹⁴⁴ Fakat VUK'un 332. maddesinde¹⁴⁵

¹⁴¹ AYDOĞAN, s.76-77; TAŞTAN, s. 93; ŞENYÜZ, s. 415-416; ASLANPINAR, s.96.

“Vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan defter ve belgeleri isteme yazısında 2006 yılında vefat eden M'nın, mirası reddetmemiş mirasçısı A'ya intikal eden 2004, 2005 ve 2006 yılı dâhil defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenildiğinin belirtilmesi, sanığın savunmasında, ölen kardeşinin yasal mirasçılarının kendisiyle birlikte diğer 3 kardeşi olduğunu beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi amacıyla; öncelikle asıl mükellefe ait veraset ilamı getirtilerek, diğer mirasçıların dinlenilmesinden sonra, defter ve belgelerin sanığa intikal edip etmediği araştırılıp sanığın atılı suçtan sorumluluğunun bulunup bulunmadığı belirlenerek toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.06.2013, E. 2012/3241, K. 2013/9319** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

¹⁴² **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 9:** “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.”

¹⁴³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 10/1-2-3:** “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 olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.”

¹⁴⁴ **ERMAN, s. 27; TAŞTAN, s. 92, 446-447.**

¹⁴⁵ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 332:** “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdii edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”

küçük ya da kısıtlıların, kanuni temsilcilerinin suç oluşumuna sebebiyet veren eylemlerinden sorumlu olmadığı belirtilmiştir.¹⁴⁶ Yargıtay'ın da uygulamaları bu şekildedir.¹⁴⁷ Doktrinde bir görüş küçük ya da kısıtlıların suç oluşumuna sebebiyet veren eylemlerinin bulunması durumunda veli, vasi ya da kayyımlarının cezai yönden sorumlulukları bulunduğunu savunmaktadır.¹⁴⁸ Başka bir görüş ise, küçük veya kısıtlıların vergi yasalarından kaynaklanan yükümlülüklerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarının faili olamayacaklarını belirtmektedir.¹⁴⁹

Örneğin küçük veya kısıtlının tutulması zorunlu defter, belge ve kayıtları iş yerinden alarak yaktığı ve bu nedenle kanuni temsilcinin defter ve belgeleri vergi dairesine ibraz edemediği halde, kanuni temsilci yönünden defter, belge ve kayıtların yanması mücbir sebep kabul edilerek sorumluluğuna gidilemeyecek ancak bu durumda küçük veya kısıtlının sorumluluğu ne olacaktır? Ya da küçük veya kısıtlının, kanuni temsilcisinin haberi olmadan sahte belge düzenlemesi halinde, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyecek fakat küçük veya kısıtlı hakkında sahte belge düzenleme fiilinden sorumluluk doğacak mıdır? Kanaatimizce, küçük veya kısıtlıların suç oluşumuna sebebiyet veren eylemleri bulunması durumunda isnat yeteneklerinin bulunup bulunmadığına ilişkin araştırma yapıp gerekirse rapor alındıktan sonra mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı suçundan sorumluluklarının bulunduğu anlaşıldığı takdirde cezalandırılmaları gerekmekte; ancak küçük ve kısıtlıların isnat yeteneği bulunmadığı için sorumluluklarına gidilemediği durumlarda ceza hukukunda önemli olan davranışın kimin tarafından gerçekleştirildiği olduğundan, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmemesi gerekmektedir.

¹⁴⁶ ŞENYÜZ, s. 414-415; AYDOĞAN, s. 76.

¹⁴⁷ “Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın 213 sayılı Kanun’un 10. ve 332. maddelerine göre, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulmasının kanuna aykırı olduğunun...”: Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 31.03.1993, E. 1993/590, K. 1993/1601 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 325).

¹⁴⁸ ERMAN, s. 27; DONAY, 95.

¹⁴⁹ KARAKOÇ, s. 158.

d. Adi Ortaklıklarda Sorumluluk

Tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin mükellef/vergi sorumlusu olmaları durumunda vergi yasalarından doğan ödevleri bu teşekkülleri idare edenler veya bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.¹⁵⁰ İlgili maddede belirtilen “tüzel kişiliği olmayan teşekküller”, iki ya da daha fazla kişinin oluşturduğu ve tüm ortakların yönetim hakkına sahip olduğu tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklardır.¹⁵¹

Adi ortaklıklarda her ortağın ayrı ayrı cezai sorumluluğu bulunmaktadır,¹⁵² ancak ortaklığın yönetimi ortaklardan birine veya bir kaçına ya da ortak olmayan birine devredildiğinde suçla ilgisi bulunmayan ortakların sorumluluğuna gidilemeyecektir.¹⁵³ 4369 sayılı Kanun öncesinde; adi ortaklıklarda tüm ortakların temsil yetkisi olması nedeniyle bireysel olarak cezalandırma yoluna gidildiği ve ortaklık sözleşmesi ile ortaklığı temsil ve idare yetkisinin belli kişilere bırakılması halinde kanuni temsilci olarak bu kişilerin cezalandırıldığı,¹⁵⁴ ancak yapılan değişikliklerle kanuni temsilci olsa da eylemleri gerçekleştiren kişilerin cezalandırılması gerektiği kabul edilmiştir.¹⁵⁵ Adi ortaklıkta, defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ortaklara ait olduğundan ve bu konuda vekil görevlendirilemeyeceğinden, defter ve belgelerin hangi ortak tarafından muhafaza edildiği belirlenemiyorsa tüm ortakların gizleme suçundan sorumlu olması gerekmektedir.¹⁵⁶

¹⁵⁰ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 10/1:** “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”

¹⁵¹ **AYDOĞAN**, s. 77; **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nu madde 620:** “Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.”

¹⁵² **ŞENYÜZ**, s. 416.

¹⁵³ **AYDOĞAN**, s. 77-78.

¹⁵⁴ “Tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda; olaydan önce vekâletname ile yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü olan temsilcilerin VUK’a aykırı davranmak suçundan cezalandırılmasına karar verilmelidir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 25.11.1991, E. 1991/9-228, K. 1991/326** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 326).

¹⁵⁵ **AYDOĞAN**, s. 77-78; **TAŞTAN**, s. 99-100; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 325-326.

¹⁵⁶ **AYDOĞAN**, s. 78; **Serkan AĞAR**, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara 2016, Seçkin Yayıncılık, s. 212.

2. Tüzel Kişiler¹⁵⁷

Tüzel kişiler, gerçek kişiler tarafından oluşturulmuş organlar veya yetkilendirilen kanuni temsilciler tarafından temsil edildiklerinden vergi ile ilgili görevler de tüzel kişilerin organları veya kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.¹⁵⁸ TCK'nın 20/2. maddesinde¹⁵⁹ tüzel kişilere ceza verilemeyeceği ve aynı kanunun 60. maddesinde¹⁶⁰ tüzel kişilerle ilgili "iznin iptali" ve "müsadere" yaptırımını uygulanabileceği düzenlenmiştir.¹⁶¹ Kanun, tüzel kişiyi suçun faili olarak kabul etmemektedir. Suç ancak tüzel kişinin organlarını meydana getiren gerçek kişiler eliyle işlenebilir.¹⁶²

Vergi kaçakçılığı suçlarında kanuni temsilcilerin suç faili olacakları şeklindeki VUK'un 333/3. maddesinde¹⁶³ 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak cezanın suçu işleyenler hakkında uygulanacağına ilişkin düzenleme getirilmiş ve tüzel kişiler

¹⁵⁷ **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 289: "Tüzel kişiler; kamu hukuku ve özel hukuk tüzel kişisi olarak ikiye ayrılır. Kamu hukuku tüzel kişileri, kanun ile kurullar ve kamu gücünü kullanma yetkisine sahiptirler. Özel hukuk tüzel kişileri ise, özel kişiler tarafından kurullar."

¹⁵⁸ **ŞENYÜZ**, s. 417; **AYDOĞAN**, 78.

¹⁵⁹ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 20/2**: "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."

¹⁶⁰ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 60/1-2**: "(1) Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet halinde, iznin iptaline karar verilir.

(2) Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır."

¹⁶¹ **TOROSLU/TOROSLU**, s. 483-484; **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 523-525; **ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ**, Genel Hükümler, s. 671-674; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, 1030-1034; **KOCA/ÜZÜLMEZ**, Genel Hükümler, s. 707-708; **ÖZGENÇ**, s. 946: "Tüzel kişi suç faili olamamakla birlikte, bir suç tüzel kişinin yararına olarak veya faaliyeti çerçevesinde işlenebilmektedir. Bir suçun tüzel kişinin yararına olarak veya faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde, bu tüzel kişi hakkında tüzel kişilere özgü güvenlik tedbirlerine hükmedilebilmektedir. Dikkat edilmelidir ki, bu gibi durumlarda suçun faili tüzel kişi değil, tüzel kişinin organlarında görev yapan, tüzel kişinin temsilcisi sıfatını taşıyan ve tüzel kişinin faaliyetleri çerçevesinde herhangi bir şekilde görevlendirilmiş olan gerçek kişidir."; **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 862-867.SSS

¹⁶² **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 399-400; **TOROSLU/TOROSLU**, s. Genel Hükümler, 398-399; **ÖZBEK/DOĞAN/BACAKSIZ**, Genel Hükümler, s. 224; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, 347; "Tüzel kişi, bir suçun faili olamaz."; **ÖZGENÇ**, Genel Hükümler, s. 213-214; **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 292: "Tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun kabul edilmesi, iştirakin temel unsurları ile bağdaşmamaktadır."

¹⁶³ **Maddenin değişiklik öncesi hali**: "Bu kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361. maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur."

yönünden temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğu kabul edilmiştir.¹⁶⁴ Yapılan değişikliklerle üçüncü kişilerin suç oluşturan fiillerinden, bilgisi bulunmayan kanuni temsilcilerin “cezaların şahsiliği” kuralına uygun olacak şekilde cezalandırılmamalarının gerektiği kabul edilmiştir.¹⁶⁵ Bu durumda, vergi mükellefi (yükümlüsü) olan tüzel kişilerin yapısında işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun sorumlusu tüzel kişiliği yöneten veya temsil eden ve suçu işleyen kanuni temsilciler olacak,¹⁶⁶ aralarındaki görev dağılımı gözetilerek temsilcilerden suça katılmayan veya suça ilgili bilgisi olmayanların sorumluluğu bulunmayacaktır.¹⁶⁷

Temsilcinin sorumluluğu temsil yetkisinin başladığı tarihten yetkinin sonlandığı tarihe kadar devam edeceğinden temsilcinin yetkili olduğu tarihin belirlenmesi önemlidir.¹⁶⁸ Tüzel kişiliğin temsilcisi görevinden ayrılmış olsa da kendi döneminde işlediği suçlardan sorumlu olacaktır.¹⁶⁹

¹⁶⁴ TAŞTAN, s. 94; ŞENYÜZ, s. 417-419.

¹⁶⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 330; AYDOĞAN, s.79-80; OK/GÜNDEL, s. 40.

¹⁶⁶ “Kaçakçılık suçu ancak gerçek kişiler tarafından işlenebilir. Dolayısıyla gerçek kişiler dışındakilerin (tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan oluşumlar) mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda kaçakçılık suçunun bunların temsilcileri, çalışanları gibi gerçek kişilerce işlenmesi söz konusu olabilecektir.”: **Anayasa Mahkemesi, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78** ([https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2021/78/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 27.08.2025).

¹⁶⁷ TAŞTAN, s. 94-95; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 735; AYDOĞAN, s. 80; OK/GÜNDEL, s. 40; CANDAN, s. 573-575; ŞENYÜZ, s. 418, 421: “Örneğin, bir şirketin dört temsilcisinden biri üretimden, biri alım satımdan, biri teknik işlerden, bir diğeri de personelden sorumlu olsun. Sahte belge düzenleme ve kullanma konusunda alım-satımla görevlendirilmiş temsilciyi sorumlu tutmak yasanın amacına daha uygun düşer. Üç kanuni temsilcisi bulunan anonim şirkette temsilcilerden birincisinin personel, ikincisinin alım satım, üçüncüsünün teknik işlerden sorumlu olacakları şeklinde görev dağılımı yapılmış olsun, doğal olarak sahte belge kullanımıyla ilgili vergi kaçakçılığı suçundan suç tarihinde alım satım işlerinden sorumlu temsilci cezalandırılacaktır.”; CANDAN, s. 589-590: “Kaçakçılık suçunun, örneğin salt komisyon karşılığı fatura düzenleyip başkalarına vermek amacıyla (paravan olarak) kurulan şirketlerde olduğu gibi eylem ve fikir birliği içerisinde işlenmesi durumunda, kanuni temsilcilerin tamamı müştereken sorumlu kabul edilmektedir. Hatta bize göre, verilen örnekte, temsil yetkisini devreden yönetim kurulu üyesi ve yönetim kurulu üyesi olmayan şirket ortağının da müştereken sorumluluğu vardır.”

¹⁶⁸ ŞENYÜZ, s. 420; “...dosya arasında bulunan Gaziantep Ticaret Sicil Memurluğunun 29.03.2010 tarihli yazısında, suça konu ... Turizm A.Ş.'nin yetkilisi tescili 27.08.2007 tarihinde yapılan 15.08.2007 tarihli karara göre 2 yıllığına ... (Yönetim Kurulu Başkanı) ve tescili 10.09.2007 tarihinde yapılan 15.08.2007 tarihli karara göre 2 yıllığına...(Müdür) seçilmiş olup bu tarihten sonra herhangi bir değişiklik yapılmadığının bildirildiğinin anlaşılması karşısında; şirket yetkilisi belirlenerek...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.12.2019, E. 2019/8241, K. 2019/9190** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 01.09.2025).

¹⁶⁹ AYDOĞAN, s. 79; ŞENYÜZ, s. 418.

Yargıtay değişiklik sonrası verdiği kararlarında vergi suçlarının faillerinin suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişiler olduğu hususunu vurgulayarak¹⁷⁰ sorumluluğun temsil yetkisinin dağılımındaki ağırlık ve sınırların gözetilerek şekil sorumlusuna değil, suçun ayrıntısına ve detaylarına hâkim olan ve meydana getirilmesinde dâhili bulunan temsilciye ait olduğunu,¹⁷¹ sanığın şirkete müdür

¹⁷⁰ “1-2009, 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından açılan kamu davasında, sanığın suçlamaları kabul etmeyerek sahte fatura düzenlemediğini, 2008 yılı Ağustos ayında askere gidip 2009 yılı Kasım ayında döndüğünü, evraklarının iş yerinde olduğunu, izne geldiğinde eve koyduğunu, sahte fatura düzenlemediğini, faturalardaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını beyan etmesi karşısında; sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği, **suçta ve cezada şahsiliğin prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan failleri cezalandırmak olması nedeniyle** bu suçta iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak, sanığın 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarına iştirakinin değerlendirilebilmesi ile maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından;

a) Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan 2009 ve 2010 takvim yıllarına ait faturaların asıllarının, bu faturaları kullanan mükelleflerden veya bu mükelleflerin ve suç konu mükellefiyetin bağlı bulunduğu vergi dairesinden sorulmak suretiyle, getirtilip sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığını sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi hâlinde; faturalardaki yazı ve imzalar ile yoklama fişleri, işe başlama ve matbaa teslim formu gibi belge ve bildirimlerdeki yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması,

b) Suça konu faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekim hakları hatırlatılarak, tanık sıfatıyla dinlenmeleri; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların alınması konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak ve mükellefiyetin sanığa ait olduğu dikkate alınarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile hükümler kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.06.2021, E. 2021/4366, K. 2021/5403** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025).

¹⁷¹ “Sanık hakkında “2010 takvim yılında sahte fatura kullanma” suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmalarında şirketin mali işleriyle ilgili yetkisi bulunmadığını sadece güvenlikle alakalı olarak yetkilendirildiğini, özel güvenlik ile ilgili temsilcisi olduğunu beyan etmesi, sanık tarafından dosyaya sunulan 18.08.2005 tarihli ortaklar kararı fotokopisi içeriğine göre; sanığın güvenlik personelinin sevk ve idaresini yürütmek üzere güvenlikten sorumlu yönetici olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğunun kabul edildiği anlaşılmakla; tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı VUK'un 10. ve 333. maddelerinde düzenlenerek aynı Kanun'un 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağına öngörüldüğü, 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 gözetilerek, varsa iş bölümüne dair şirket esas sözleşmesi ve iş bölümüne ait kararlar getirtilip, olay tarihinde sanığın şirketteki görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi; suç konusu faturaları düzenleyen mükelleflerin CMK'nin 48. maddesi hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenip, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması, toplanan tüm deliller değerlendirilip, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.10.2021, E. 2021/3900, K. 2021/813** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025); “Sanığın alım satım işleri ile kardeşi diğer sanığın ilgilendiğini savunması karşısında; tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğun, 213 sayılı Kanun'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,

olduğunu bilmediğine¹⁷² veya şirketi devrettiğine¹⁷³ ilişkin iddiaların hayatın olağan akışına uygun olup olmadığının değerlendirilmesini, iddia olunması halinde şirkete ait belgelerde imza inceleme raporu aldirılarak sanığın elinden çıkıp çıkmadığının belirlenmesi gerektiğini¹⁷⁴ belirtmiştir. Şirketin belgeleri ve sahte fatura üzerindeki

bu kapsamda araştırma yapılarak sanıkların sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi yasaya aykırı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.12.2021, E. 2018/6670, K. 2021/13331** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025).

¹⁷² “Her ne kadar sanık K1 söz konusu şirkette şoför ve gece bekçisi olarak çalıştığını, şirketin asıl sahibinin K7 olduğunu, ne şekilde şirkete müdür yapıldığını bilmediğini savunmuş, bir kısım tanıklar sanık savunmasını destekler anlatımda bulunmuş ise de, sanık K3’ün bir süre sanık K1 ile ortak iş yaptıklarına dair anlatımı, ticaret sicil gazetesinde yayınlanan ortaklar kurulu kararları, kararlarda vekâleten işlem yapılmaması, sanık K1’in bir ara şirketin tüm hisselerine sahip tek ortak olması, sanık K1’in yaklaşık 3 ay kadar şirket müdürlüğü yapması birlikte değerlendirildiğinde, sanığın bilgisi dışında şirkete müdür yapıldığına dair savunmasının suçtan kurtulmaya yönelik ve hayatın olağan akışına aykırı nitelikte bulunduğu ve itibar edilmemesi gerektiği sonucuna varılmış...” : **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 15.09.2020, E. 2017/93, K. 2020/1168** (Karar erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 335).

¹⁷³ “Hisse devri yapan şirket ortakları ile hisse devralan şirket ortaklarının tanık olarak dinlenmeleri, suça konu defter ve belgeleri sanığa teslim edilip edilmediğinin sorularak varsa buna ilişkin evrak suretlerinin de dosya arasına alınmasına...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.03.2019, E. 2019/9600, K. 2019/2337** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 29.03.2022, E. 2017/16031, K. 2022/5287** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 31.08.2025).

¹⁷⁴ “Sanığın savunmalarında;...isimli kişinin kendisine gelerek şirket kurmayı teklif ettiğini ve birlikte şirket kurduklarını, ancak kendisinin 2011 yılında ceza evine girdiğini, düzenlenen faturalardan haberdar olmadığını savunması karşısında; maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespit edilebilmesi bakımından,

1. Temin edilen suça konu faturaların sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi halinde; savunmada adı geçen ve sanık tarafından ibraz edilen dilekçede öldüğü bildirilen.....'un açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile vefat edip etmediğinin araştırılması, vefat etmediğinin anlaşılması halinde tanık olarak çağırılması, 5271 sayılı Kanun'un 48 inci maddesi uyarınca çekinme hakkı hatırlatıldıktan sonra faturaların gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi halinde ya da tanığın vefat ettiğinin anlaşılması halinde, sanık ile bu kişinin temin edilecek yazı ve imza örnekleri ile faturalardaki yazı ve imzaların kime ait olduğu hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması,

2. Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak 5271 sayılı Kanun'un 48 inci maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması hukuka aykırı bulunmuştur.”:

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.02.2024, E. 2023/6679, K. 2024/1963 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025); “Sanık...’ın aşamalarda savunmalarında ısrarla suça konu şirketin yasal temsilcisi olsa da sağlık sorunları nedeniyle şirketin işlemlerini kendisinin takip etmediğini, bu işlemlerin vekâlet verdiği ortağı... tarafından yürütüldüğünü beyan etmesi, sanık ...’ın da müned suçu işlemediğini belirtmesi, davaya dayanak teşkil eden vergi suçu/tekniki raporları içeriğinde de şirkete ait belgelerdeki imzaların sanık ...’a ait olmadığının belirtilmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından; suça konu şirketten fatura aldıkları ileri sürülen mükellefler araştırılarak bunlarla ilgili karşıt inceleme yapılmışsa karşıt inceleme raporları ve dayanağı belge asıllarının/ dava açıldığının tespiti halinde ilgili dava dosyalarının onaylı örneklerinin dosya arasına celp edilmesi, şirketin 2005-2006 takvim yıllarına ilişkin beyanname ve diğer belge asıllarının ilgili vergi dairelerinden celbi ile sanıklar ve şirket ortağı ...’ün huzurda usulünce imza, rakam ve yazı örneklerinin alınması, varsa kamu kurum ve kuruluşları, seçim kurulları, banka şubelerindeki

imzanın mükellefe/sanığa ait olmaması durumunda “*şüpheden sanık yararlanır*” kuralı uyarınca mahkemeler tarafından sanığın beraati yönünde karar verilebilse de, mahkemelerin bu yöndeki kararlarını bilen ve sahte fatura düzenleyicisi olan kişilerin imzaları başkasına attırarak suçtan kurtulmalarını önlemek amacıyla başka delillerle örneğin şirketi esas yöneten kişinin ikrarı¹⁷⁵ ile de beraat kararının desteklenmesi gerekir.¹⁷⁶ Sahte faturalar üzerindeki imzanın sanıkların elinden çıkmadığının saptanması durumunda Yargıtay’a göre; faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin çekinme hakkı tanınarak tanık olarak dinlenmesi, faturaları hangi hukuki ilişkiyle ilgili olarak kimden temin ettiklerinin, sanıkları daha önce görüp

tatbiki medar imza örnekleri de getirilerek, daha önce dosya arasına celp edilen vergi beyannameleri ile belgeler de yapılacak imza tetkiki kapsamına dahil edilerek söz konusu beyanname ve şirkete ait belgelerdeki yazı, rakam ve imzaların sanıklara ve şirket ortağı ...'e ait olup olmadığının belirlenmesi için usulünce imza incelemesi yaptırılması, sanık ...'dan ortağı ...'e şirket işlemleri için verdiği vekaletnamenin istenmesi ve ...'ün tanık sıfatıyla beyanına başvurulmasından sonra sanık ...'ın suça ne şekilde iştirak ettiği de açıklanarak toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.07.2014, E. 2012/27628, K. 2014/13335** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 31.08.2025); “*F... Matbaacılık Kağıt Rek.Kırt.Amb.San.Ltd.Şti'nin yetkilileri ve ortakları olan sanıkların, 2007-2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediklerinin iddia ve kabul edilmesi, sanıklardan Fikret ve Ahmet'in şirketin gerçek sahibinin diğer sanık olduğunu savunmalarına karşın Yılmaz'ın şirkette yevmiye karşılığında mermer işçisi olarak çalıştığını beyan ederek suçlamayı kabul etmemesi, dosya içinde bulunan 17.09.2010 tarihli vergi suçu raporunda, sanıklardan F.. A..'ün 30.05.2007-15.02.2008, Y.. D..nin 15.02.2008-31.12.2009 tarihleri arasında müdür olarak yetkili oldukları, diğer sanık A.. Ç..in ise şirket ortağı olduğunun belirtilmesi, sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, vergi tekniği raporunda faturaların varlığından söz edilmesine rağmen dosya içinde fatura asılları veya onaylı örneklerinin bulunmadığının anlaşılması karşısında; suça konu faturaların onaylı suretleri getirtilip incelenerek, kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, sanıklardan F.. A.. ile Y.. D..nin şirketin kanuni temsilcileri diğer sanık A.. Ç..in da şirket ortağı olduğu da gözetilerek suç ve cezaların şahsiliği ve suç fiillerini işleyen gerçek sorumlu veya sorumluların tespiti bakımından gerektiğinde faturalar ile şirkete ait belgeler üzerinde imza ve yazı incelemesi yaptırılması, faturaları kullanan firma yetkilileri dinlenip suça konu faturaları kimden aldıkları sorulup sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma sonucu yazılı şekilde mahkumiyetlerine karar verilmesi...*”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 21.10.2015, E. 2015/4369, K. 2015/5959** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 31.08.2025).

¹⁷⁵ “*Sanığın aşamalarda verdiği tutarlı savunmalarında, "suça konu şirketin kendisinin öğretmen olduğu tarihten sonra kardeşi olan diğer sanık K2 tarafından yürütüldüğünü" beyan etmesi ve bu şekilde savunmasının diğer sanık K2 tarafından da teyit edilmesi karşısında; cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ve şirketi kardeşinin idare ettiğine dair savunması ve bu savunmayı doğrulayan kardeşi sanık F1'in beyanı dikkate alınarak, sanığın diğer sanık K2 eylemlerine iştirak etmediği sonuç ve kanaatine ulaşıldığından...*”: **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 03.03.2020, E. 2018/576, K. 2020/258** (Karar erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 335).

¹⁷⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 335.

görmediklerinin ve faturaların alınması hususunda sanıkların dâhilinin olup olmadığının sorularak sanıklar hakkında karar verilmesi gerekmektedir.¹⁷⁷

Günümüzde çoğunlukla e-faturaya geçildiğinden faturalar üzerinde bir imza bulunmamakta, e-faturanın portal kullanılarak kesildiği durumlarda faturanın kesildiğine ilişkin kısa mesaj gönderilmekte, bu kısa mesajın gönderildiği kişiler eğer aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisi ise bu kişilerin faturanın bilgisi dâhilinde kesilmediğini iddia etmesi zorlaşmaktadır.¹⁷⁸

Büyük şirketlerde, tüzel kişiliği idare ve temsil eden kanuni temsilcilerin sahip oldukları yetkileri başkalarına (mali müşavir, muhasebeci, personel vb.) devrettiği durumlarda, yetki kendisine devredilen ve sorumluluğu kapsamında suç işleyen kişi cezai yönden sorumlu olacaktır.¹⁷⁹ Uygulamada, kanuni temsilcinin yetki devrinin noter veya benzer kurumlar tarafından düzenlenmiş ve yazılı olması, vergiyle ilgili işlemlere

¹⁷⁷ “1-Sanıkların, suçlamaları kabul etmemeleri ve suça konu faturalar üzerinde imza incelemesi yapılmamış olması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti için; a)Sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturaların kanaat oluşturacak sayıdaki asılları getirtilip sanıklara gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendilerine ait olmadığını söylemeleri halinde; yazı ve imza örnekleri temin edilerek, faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olup olmadığı konusunda uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, b)Faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olmadığının anlaşılması halinde ise; aa-Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorularak, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirtilmesi, bb-Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığını araştırılması; dava açılmış ise, dosyalarının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması, cc-Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK’nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanıkları tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların alınması konusunda sanıkların bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile hükümler kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.03.2019, E. 2017/9351, K. 2019/2687** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 31.08.2025).

¹⁷⁸ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 336.

¹⁷⁹ **TAŞTAN**, s. 96-97: Önemli olan vergiyle ilgili işlemlerin fiilen kim ya da kimler tarafından gerçekleştirildiği olduğundan mükellef tarafından bir kişiye noterde düzenlenmiş bir vekâletnameyle işletmenin vergiyle ilgili işleri ve hatta işletmenin tüm yönetim işleri devredilmiş olsa dahi, bu kişinin fiilen yönetim yetkisini kullanmadığı durumlarda, tek başına vekâletnamenin bir anlamı olmayacağı gibi aynı şekilde yetki devrini içeren vekâletnameye rağmen, yetki devreden kanuni temsilcinin vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemlerden haberdar olup iştirak iradesi içinde bu eylemlere katılması halinde söz konusu vekâletnamenin bu kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını belirtmiştir.

ilişkin yetkiyi kapsaması¹⁸⁰ ve suç tarihinden önce gerçekleştirilmiş olması aranmaktadır.¹⁸¹ Tüzel kişiliğin çalışanı, tüzel kişinin kanuni temsilcisinin yani işverenin emir ve talimatı dışına çıkarak vergi kaçakçılığı suçunu işlerse cezai sorumluluk çalışanda olacak ve bundan haberi olmayan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeyecek,¹⁸² ancak çalışanın aldığı talimat üzerine vergi kaçakçılığı

¹⁸⁰ “Savunmalarda sözü edilen sanık M.O.’nun diğer sanığa verdiği vekâletnamenin onaylı bir örneğinin dosyaya getirtilerek incelenmesi, vergiyle ilgili işlemlerin takip ve icrasını da kapsayıp kapsamadığının tespit edilmesi gerektiği...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 04.06.2001, E. 2001/4810, K. 2001/6128** (Karara erişilen kaynak: TAŞTAN, s. 97).

¹⁸¹ “Suça konu en son faturanın 31.10.1994 tarihinde düzenlenerek defiere işlenip kullanıldığı, sanığın oğlu olan C.’ye verdiği vekâletnamenin tarihinin ise 14.06.1996 olup suç tarihinde sanığın sorumluluğunun bulunduğu gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.06.2001, E. 2001/4894, K. 2001/6505** (Karara erişilen kaynak: TAŞTAN, s. 97).

¹⁸² “1-Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanun’un 10 ve 333. maddelerinde düzenlenmiş olup, 359 ile 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisi olduğunda suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemişse sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekil sorumlusu yerine ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir.

Kanuni temsilci dışındaki personellerin fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi de önemlidir. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin, bilgileri dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları mümkündür.

Personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesi asıl olduğundan, işlenen fiillerden kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarı yoktur. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığına ilişkin delillerinin ortaya konulması gerekir. Çünkü fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın düzenlenmesi sırasında, bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen yine de düzenlenmesi, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz.

Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini, işlendiği sırada bilmediği yönündeki savunma ve olgusunun geçerliliği; tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak bir değerlendirme yapıp bir sonuca varılmalıdır. Bu şekilde isabetli ve adil sonuçlara varılır ve cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.

Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez.

Bu itibarla; yukarıda verilen genel bilgiler ışığında maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi ve eylemin, fiilen hangi sanık tarafından işlendiğinin her türlü şüpheden uzak, kesin ve inandırıcı deliller ile belirlenmesi amacıyla; fatura düzenleme konusunda sanıkların kendi aralarında bir görev dağılımı olup olmadığı, düzenlendiği iddia edilen 88 adet sahte faturadan hangilerinin kim tarafından düzenlendiğinin net olarak araştırılması, adlarına fatura düzenlenen kişilerin tanık olarak dinlenerek faturaları kimden, hangi hukuki ve ticari ilişkiye dayanarak aldıkları ve ellerinde buna ilişkin bilgi ve belge olup olmadığının sorulması, sanıklar hakkında özel belgede sahtecilik ve hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmak suçlarından tefrik kararı verilerek açılan Sarıyer 2. Asliye Ceza Mahkemesi’ nin 2008/321 esasında kayıtlı ve halen Yargıtay 15. Ceza Dairesi’ nin 2014/11373 esasında bulunan kamu davasının getirtilip incelenerek mümkün olması halinde birleştirilmesi, bunun mümkün olmaması halinde ise dava dosyasının özetinin duruşma tutanağına aktarılacak onaylı örneklerinin dosya içine alınmasından sonra toplanan tüm deliller

suçunu işlemesi durumunda iştirak hükümleri uyarınca işveren ve çalışan birlikte sorumlu olacaktır.¹⁸³

Tasfiye halindeki tüzel kişilerde sorumluluk tasfiye memurlarına ait olsa da,¹⁸⁴ VUK'un 10/4. maddesi¹⁸⁵ uyarınca kanuni temsilcilerin tasfiye sürecinin başlangıcından önceki dönemle ilgili sorumlulukları devam etmektedir.¹⁸⁶

B. Mağdur

Mağdur, “ceza normu tarafından korunan, suç tarafından ihlal edilen ve suçun hukuki konusunu oluşturan hukuki varlık veya menfaatin sahibi veya hamili”¹⁸⁷ olarak tanımlanabilir. Suçtan zarar gören ise, suç nedeniyle tazmin edilebilir bir zarara uğrayan kimse veya kimselerdir.¹⁸⁸ Suçtan zarar görenin iade ve tazmin isteme hakkı ve ceza

birlikte değerlendirilmek suretiyle sanıkların hukuki durumlarının takdiri gerekirken eksik kovuşturma sonucu ve yetersiz gerekçe ile sanıklar hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi...”: Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 09.12.2015, E. 2015/2982, K. 2015/8334 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 31.08.2025).

¹⁸³ CANDAN, s. 590-593; TAŞTAN, s. 98; ŞENYÜZ, s. 419: Mal ve hizmet satımı olmadığı halde komisyon karşılığı belge düzenleme durumunda komisyon işletmeye kalacağından personelin çıkarının olmadığını ancak şartları varsa personelin durumuna uygun düşen iştirak derecesiyle cezalandırılabilceğini, sahte faturanın kullanılmasına izin ve onay veren kanuni temsilcinin cezai sorumluluktan kurtulmasının söz konusu olmadığını belirtmiştir. Ayrıca vergi mükellefi görünmesine rağmen işlerinin idaresini bir vekâletle kocasına bırakan ev hanımının, işlerinin görülmesi için herhangi birisine vekâlet veren mükellefin, benzin istasyonunda satmadığı benzine işverenin istek ve bilgisi dışında sahte fatura düzenleyen işçisinin fiilinden işyeri sahibinin, tüketmediği halde mazot faturası temin eden kamyon şoförünün fiilinden nakliyat şirketi yetkililerinin cezai sorumluluklarının olmadığını belirtmiştir.

¹⁸⁴ “Sanığın, 13.11.2001 tarihinde mükellefiyeti tesis ettirilip ve 26.02.2003 tarihli ortak kurulu kararıyla tasfiyesine karar verilen Tas. Hal. De-Pa Dekoratif Demir Profil San. Tic. Ltd. Şti.nin 26.02.2003 tarihinde tasfiye memuru olarak atandığı, şirketin aldığı 16.06.2004 tarihli kararla tasfiyenin sonuçlandırılmasına, tasfiye memurunun ibra edilmesine ve şirkete ait defter ve belgelerin tasfiye memuru olan sanık...tarafından saklanmasına karar verildiği; sanığın 07.03.2008 tarihli savunmasında şirketin defterlerinin kendisinde bulunmadığını söyleyerek incelemeye ibraz etmediği anlaşılmasına göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 139/2. maddesindeki istisnalardan birisinin gerçekleşmiş olması nedeniyle tebligat zorunluluğunun da bulunmadığı ve bu haliyle üzerine atılı defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun sübut bulduğu gözetilmeden...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.04.2013, E. 2011/10592, K. 2013/6406 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

¹⁸⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 10/4: “Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”

¹⁸⁶ TAŞTAN, s. 457.

¹⁸⁷ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 115; HAFIZOĞULLARI/ÖZEN, Genel Hükümler, s. 231.

¹⁸⁸ HAFIZOĞULLARI/ÖZEN, Genel Hükümler, s. 232; TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 117.

davasına katılma hakkı vardır.¹⁸⁹ Suçtan zarar gören geniş bir kavram olduğundan, suçun mağduru dışında zarar gören kişi veya kişiler olabilir.¹⁹⁰

Doktrinde devletin suçun mağduru olabileceğini belirten yazarlar bulunmakla beraber¹⁹¹ suçun mağdurunun tüzel kişiler olamayacağını sadece gerçek kişiler olabileceğini belirten yazarlar da bulunmaktadır.¹⁹²

Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili doktrinde korunan hukuki değere yani suçun hukuki konusuna ilişkin farklı görüşler bulunduğundan mağdur da hukuki konunun kabulüne göre değişmektedir. Suçun hukuki konusu devletin maddi menfaatleri, devletin ekonomik yararı veya devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek olarak kabul edildiğinde mağdur ve suçtan zarar gören devlet;¹⁹³ suçun hukuki konusu defter, kayıt ve belgelerin gerçekliğine ilişkin var olan güven olarak kabul edildiğinde mağdur ve suçtan zarar gören toplumdur.¹⁹⁴ Vergi suçları ile gerçek ve tüzel kişilerin mali menfaatleri de korunduğundan gerçek ve tüzel kişilerin suçun mağduru ve suçtan zarar göreni olabileceğine ilişkin görüşler de

¹⁸⁹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 117.

¹⁹⁰ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 117-118: “*Bunun tipik örneği insan öldürme suçudur. Zira bu suçta pasif süje veya mağdur ölen, suçtan zarar görenler ise ölenin aile bireyleridir.*”

¹⁹¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 117: “*Sadece birey gibi gerçek kişiler veya şirket ya da devlet gibi özel veya kamusal nitelikteki tüzel kişiler değil, kendilerine özgü ihtiyaçları tatmin eden varlık veya menfaatlerin hamili olan aile, toplum ve devletler topluluğu veya uluslararası topluluk gibi tüzel kişiliği bulunmayan sosyal topluluklar da suçun pasif süjesi olabilir.*”; **ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 296; “*Bize göre, tüzel kişiler, hem mağdur hem de suçtan zarar gören olabilirler. Tüzel kişi suçun mağduru olabilir. Tüzel kişinin suçun faili olamamasının sebebi, iradeden yoksun olmasıdır. Mağdur olmak için iradeye sahip olmak gerekmez.*”;

¹⁹² **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 352: “*Devlet tüzel kişiliğini, suçun mağduru sayan görüş, devleti bir hak süjesi olarak kabul eden, eski bir anlayışın ürünüdür. Günümüz çağdaş hukuk sistemlerinde hak süjesi ancak fertlerdir. Bütün suçlarda toplumu oluşturan ve yaşama hakkına sahip herkes mağdur konumundadır. Aksi bir yaklaşım modern devlet anlayışı, hukuk devleti, ceza hukukunun amacı ve çağdaş hukuki değerlerle örtüşmez.*”; **KOCA/ÜZÜLMEZ**, Genel Hükümler, s. 117: “*Kanaatimizce de suçun mağduru ancak gerçek kişiler olabilir. Bu kişi suç teşkil eden fiilin işlendiği sırada hayatta olan kişidir. İnsan dışında, aile, devlet, tüzel kişi, kişi toplulukları, devletler topluluğu gibi kurum ve organlar, suçtan zarar gören olabilir de suçun mağduru olamazlar. Örneğin bir bankanın veznedarı hileli hareketlerle aldatılıp elindeki paralar alınmış olsa, suçun mağduru hileye maruz kalan veznedar olduğu halde, bu suçtan zarar gören malvarlığında azalma olan bankadır.*”; **ÖZGENÇ**, Genel Hükümler, s. 225; **AKBULUT**, Genel Hükümler, s. 374-375; **HAKERİ**, Genel Hükümler, s. 124: “*Mağdur sadece gerçek kişi olabilir. Tüzel kişiler, devlet vb. sadece suçtan zarar gören olabilir.*”

¹⁹³ **ERMAN**, s. 2; **DONAY**, s. 12; **ÜMİT**, s. 41; **AYSAL**, s. 34.

¹⁹⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 348; **AYSAL**, s. 34.

bulunmaktadır.¹⁹⁵ Vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değer veya menfaatin devletin maddi menfaatleri ve ekonomik yararı olduğu düşüncesinde olduğumuzdan suçun mağdurunun ve suçtan zarar görenin devlet olduğu kanaatindeyiz.

Suçun mağduru ile suçun maddi konusunun birbirine karıştırılmaması gerekmektedir. Mağdur ile maddi konunun aynı olduğu suçlar olduğu gibi farklı olduğu suçlar da bulunmaktadır.¹⁹⁶ Vergi kaçakçılığı suçlarında da suçun maddi konusu ile mağduru birbirinden farklıdır. Kabulümüze göre, suçun maddi konusu, maddedeki suç türlerine göre değişiklik gösterse de genel olarak defter, kayıt ve belgelerken; suçun mağduru devlettir.

Uygulamada, devlet hazinesini temsilen yargılamanın yapıldığı ilin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kamu davalarına katılan sıfatıyla taraf olduğu görülmektedir.¹⁹⁷ Yargıtay da kararlarında devlet hazinesinin suçtan zarar gören sıfatının bulunduğunu ve davaya müdahil olması gerektiği belirtmektedir.¹⁹⁸

¹⁹⁵ **ÖZEN**, s. 34: Suçun mağdurunun devlet, kamu ve gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerinin menfaati olduğunu belirtmektedir.

¹⁹⁶ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 231-232; **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 117: Öldürme, yaralama gibi suçlarda suçun mağduru ile maddi konusunun aynı kişi olduğunu, ancak örneğin bir kimsenin kendisini askerliğe yaramaz hale getirmesi durumunda suçun maddi konusunun failin kendisi olduğu, mağduru ise devlet olduğunu belirtmişlerdir.

¹⁹⁷ **ŞENYÜZ**, s. 403; **AYDOĞAN**, s. 667; **ÜMİT**, s. 41; **ASLANPINAR**, s. 100; **TAŞTAN**, s.86: *“Suçun korunduğu hukuki değer sahibi olmayan ancak suçun işlenmesi sebebiyle doğrudan veya dolaylı menfaatleri zedelenen kişiler, yani suçtan zarar görenler ise vergi idaresi, hazine ve vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler olacaktır. Benzer şekilde elde edilen karın az gösterilmesi suretiyle vergi kaçırıldığı durumlarda, az kar payı alan hissedarlar da suçtan zarar gören kavramı içinde yer almaktadır.”*

¹⁹⁸ *“Kovuşturmanın her aşamasında müdahale yoluyla kamu davasına katılma hakkı bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'na duruşma günü usulen bildirilip, şikâyet ve delillerini bildirip davaya katılma olanağı sağlanmadan beraat hükmü kurulması suretiyle 5271 sayılı CMK'nın 234/1-b maddesine aykırı davranılması...”*: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.04.2022, E. 2017/16139, K. 2022/5854** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025); *“Katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş olan ve 21.05.2014 tarihli katılma talepli dilekçe verdiği anlaşılan şikâyetçi Maliye Bakanlığı adına Hazine vekilinin, CMK'nın 238/2. maddesi uyarınca davaya katılma talebine rağmen katılma kararı verilmemiş ise de, CMK'nın 237/2. maddesi uyarınca kurumun katılan, vekilinin de katılan vekili olarak kabulüne karar verilerek yapılan incelemede...”*: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.11.2019, E. 2016/7655, K. 2019/8474** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025); *“Maliye Bakanlığı adına hazine vekili yetkisizlik kararı veren K.Çekmece 4.Asliye Ceza Mahkemesinin 29.06.2012 tarihli celsesinde katılma talebinde bulunduğu halde karar verilmemiş ise de, 5271 sayılı CMK'nın 237/2. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın katılan, hazine vekilinin de katılan vekili olarak kabulüne karar verilerek yapılan incelemede...”*: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.06.2021, E. 2017/7302, K. 2021/5622** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI¹⁹⁹

I. MADDİ UNSUR

Suçun maddi unsurunu fiil oluşturur. Suç kaynağını insandan alan fiilden ibarettir.²⁰⁰ Maddi unsur olan suç fiilini oluşturan pozitif ve negatif unsurlar bulunmaktadır. Maddi unsurun varlığı için bulunması gereken (pozitif/olumlu) unsurlar; davranış, sonuç ve nedensellik bağıdır. Bulunmaması gereken (negatif/olumsuz) unsurlar ise; hukuka uygunluk nedenleridir.²⁰¹

A. Olumlu Unsur

1. Davranış

Suç her şeyden önce bir insan davranışı olduğundan suçun oluşabilmesi için her zaman bir insan davranışı gerekmektedir.²⁰² Ceza hukukunu ilgilendiren davranış iradi olmalıdır.²⁰³ Davranış, “*yapma*” şeklinde ortaya çıkan hareket (icrai davranış²⁰⁴) ile

¹⁹⁹ Aslında suç bir bütündür. Ancak suçu daha iyi anlayabilmek ve anlatabilmek çabasıyla suçun unsurlarına ayrılarak incelenmesi gerekmektedir. Doktrinde suçu unsurlarına ayırma konusunda farklı görüşler olduğu görülmektedir. *Hafizoğulları/Özen* suçu maddi unsur (“*fiilsiz suç olmaz*”), manevi unsur (“*kusursuz suç olmaz*”) ve hukuka aykırılık unsuru (“*ihlalsiz suç olmaz*”) olmak üzere üç unsura ayırmaktadır. Bu görüşe göre suç; kusurlu ve hukuka aykırı bir fiildir. İlgili görüş için bkz.: **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 184 vd. *Toroslu/Toroslu* ise suçun maddi unsur ve manevi unsur (kusurluluk) olmak üzere iki kurucu unsuru olduğunu ve suçun kusurlu iradeyle işlenen fiil olduğunu belirtmektedir. Bu görüşte hukuka aykırılık ayrı bir unsur değildir. Maddi unsurun olumsuz unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili görüş için bkz.: **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 129. Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçunu maddi ve manevi olmak üzere iki unsura ayırarak inceleyeceğiz.

²⁰⁰ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 133.

²⁰¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 133-134.

²⁰² **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 135.

²⁰³ Yaprak **ÖNTAN**, Ceza Hukukunda Davranış ve Netice, Ankara 2021, Seçkin Yayıncılık, s. 44-45; **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 211 vd.

işlenebileceği gibi “*yapmama*” şeklinde ortaya çıkan ihmali bir davranışla da işlenebilir.²⁰⁵ Vergi kaçakçılığı suçları icrai veya ihmali bir davranışla işlenebilir.²⁰⁶ Örneğin “*tahrif etmek*” ve “*hesap açmak*” suçları icrai davranışla işlenebilirken,²⁰⁷ “*gizlemek*” suçu ihmali davranışla işlenebilir.²⁰⁸ Esas itibarıyla “*yok etme*” fiili, icrai davranışla işlense de, yan binadaki yangının defter, kayıt ve belgelerin olduğu kısma sıçrayacağı kesin olmasına rağmen müdahale edilmemesi halinde olduğu gibi ihmal suretiyle de işlenebilir.²⁰⁹

Davranışa göre suçlar, “*bağlı hareketli suçlar*” ve “*serbest hareketli suçlar*” olarak ortaya çıkar. Kanunun, tipik hareketin belli biçimde ya da belli araçlarla işlenmesini aradığı suçlar bağlı hareketli suçlar;²¹⁰ herhangi bir davranışla veya araçla işlenebilen suçlar ise serbest hareketli suçlardır.²¹¹ Genel kabul vergi kaçakçılığı suçlarının serbest hareketli suçlar olduğudur.²¹² Ancak, VUK’un 359/a-b bentlerindeki suçların oluşabilmesinin vergi yasaları gereğince tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter ve kayıtlarda hareketin gerçekleştirilmesine bağlı olduğu ve bu

²⁰⁴ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 194: “*Yapma*” şeklindeki harekete “*icrai hareketi*” demektir. **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 269: “*Yapma*” şeklindeki harekete “*icrai fiil*” veya “*icrai davranış*” demektir.

²⁰⁵ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 135-140.

²⁰⁶ **ERMAN**, s. 17; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 348.

Doktrinde, VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen “*defter, kayıt ve belgeleri yok etme*” suçu esas itibarıyla icrai davranışla işlense de, yan binadaki yangının defter, kayıt ve belgelerin olduğu kısma sıçrayacağı kesin olmasına rağmen müdahale edilmemesi halinde olduğu gibi ihmal suretiyle de işlenebileceği (**AYDOĞAN**, s. 471; **OK/GÜNDEL**, s. 348.); VUK’un 359/a-1 maddesinde düzenlenen “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*” suçunun ancak icrai davranışla işlenebileceği (**TAŞTAN**, s. 160.); “*defter, kayıt ve belgeleri gizlemek*” suçunun ihmal suretiyle işlenebilen bir suç olduğu (**AYDOĞAN**, s. 385.) belirtilmektedir.

²⁰⁷ **TAŞTAN**, s. 160, 177.

²⁰⁸ **AYDOĞAN**, s. 371.

²⁰⁹ **AYDOĞAN**, s. 471; **OK/GÜNDEL**, s. 348.

²¹⁰ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 210-211; **ÖNTAN**, s. 246-249; **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 141;

²¹¹ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 210-211; **ÖNTAN**, s. 244-246; **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 141-142.

²¹² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 348; **TAŞTAN**, s. 141.

Doktrinde, VUK’un 359/a-2 maddesinde düzenlenen “*defter, belge ve kayıtları tahrif etmek*” suçunda tutulması gereken defterler, belge ve kayıtlar üzerindeki tahrifatın kazıma, silme, yıkama ve mürekkep dökme gibi fiziki ve kimyasal yöntemlerle gerçekleştirilebileceği (**ERMAN**, s. 17; **TOSUN**, s. 73.); VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen “*defter, kayıt ve belgeleri yok etme*” suçu da birden fazla şekilde işlenebildiğinden, örneğin belgeyi fizik olarak imha etmek gibi, serbest hareketli bir suç olduğu (**ÖZEN**, s. 82; **YÜCEL**, s. 290; **KARAKOÇ**, s.315.) belirtilmektedir.

nedenle bağılı hareketli suç olduğu yönünde görüşler de mevcuttur.²¹³ Bağılı hareketli suçta tipik hareketin neyin üzerinde gerçekleştirildiğinden ziyade, belirli biçimde veya belirli araçlarla gerçekleştirilmesi arandığından bu görüşe katılmak mümkün olmamıştır. VUK'un 359. maddesinde tipik harekete ilişkin herhangi bir belirleme yapılmadığından vergi kaçakçılığı suçlarının serbest hareketli suçlar olduğu kanaatindeyiz.

"Seçimlik hareketli suçlar" ise, kanun metninde suçun meydana gelmesi için yapılabilecek elverişli birden çok hareket ya da ihmalin düzenlendiği ve bunlardan birinin gerçekleştirilmiş olmasının gerekli ve yeterli olduğu suçlardır.²¹⁴ Genel kabul vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suçlar olduğudur.²¹⁵ Doktrinde, aynı fıkra da yer alan fiillerin seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğine,²¹⁶ maddede belirtilen tüm fiillerin seçimlik hareketli olarak düzenlendiğine ve fiillerden herhangi birinin yapılmasının yeterli olduğuna²¹⁷ ilişkin görüşler bulunmaktadır.

²¹³ ŞENYÜZ, s. 439: "Kaçakçılık suçunun fiilleri bağılı hareketli suç kategorisinde yer alır. VUK 359. maddesinin a ve b bentlerinde suçların söz konusu olabilmesi için, VUK dâhil tüm vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde yapılması gerekir. Örneğin kira sözleşmesinin, VUK'un 172. maddesindeki defterlerden ve ikinci kitabının üçüncü kısmında yazılı belgelerden olmaması nedeniyle, sahte düzenlenmesi kaçakçılık suçunun konusu olması mümkün değildir. Sahte kira sözleşmesinin durumunu TCK'daki özel belgede sahtecilik suçu unsurları açısından değerlendirilerek bir sonuca varılır. Suça konu belgeler vergi kanunu kapsamında kalıyor ve vergisel amaçla düzenlenip kullanılıyorsa kaçakçılık suçları kapsamında değerlendirilir. Belge, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gerekmeyen belgelerden veya vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu olmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin olmayan amaçla kullanılmışsa TCK kapsamında özel belgede sahtecilik, dolandırıcılık veya başka bir suç oluşturabilir."

²¹⁴ HAFIZOĞULLARI/ÖZEN, Genel Hükümler, s. 210-211; ÖNTAN, s. 249 vd.

²¹⁵ ERMAN, s. 17; TOSUN, s. 55; ŞENYÜZ, s. 438, 440; KARAKOÇ, s. 302; TAŞTAN, s. 141; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 349; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 521; ÖZEN, s.35. Örneğin doktrinde, VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğu belirtilmektedir. İlgili görüşler için bkz. TAŞTAN, s. 160-161; ŞENYÜZ, s. 97-98: "İlk hareket olan gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılmasına, alacak borç ilişkisi bulunmayan vefat eden bir kişinin alacaklı veya borçlu gösterilmesi örnek olarak verilebilir. Diğer hareket olan gerçekte var olan ancak kayda konu işlemle ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasına da, yaşamakla birlikte alacak veya borç ilişkisine taraf bulunmayan şahıslar ismine hesap açılması örnek olarak verilebilir."; ASLANPINAR, s. 101.

²¹⁶ DONAY, s. 47; ERMAN, s. 51; ÖZEN, s. 35; ŞENYÜZ, s. 440: "Kaçakçılık suçlarında suç fiilleri seçimlik hareketli olarak bentler şeklinde gruplanarak seçimlik suç kategorisi oluşturulmuştur. Aynı bent içinde yer verilen fiiller seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Bent içinde uygulanan seçimlik hareketli suç ilkeleri bentler arasında uygulanmaz. Fail, aynı bent içindeki birden fazla hareketi yapacak olursa failin suçu tek olarak ceza verilir."

²¹⁷ KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 521; "Suç *"seçimlik hareketli suç"* olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, 359.maddede belirtilen fiillerden herhangi birinin yapılması yeterlidir."; KARAKOÇ, s. 301:

Madde metninde birden çok suç tipi düzenlendiğinden, maddede belirtilen her fiilin ve yine aynı bentte belirtilen ve cezası aynı olan her fiilin birbirinin seçimlik hareketi olmadığı kanaatindeyiz. Örneğin mükellef defterlerini gizlediğinde ve sahte belge kullandığında iki ayrı suç olduğundan, “gizleme” hareketi ile “sahte belge kullanma” hareketi birbirinin seçimlik hareketleri değildir.²¹⁸ Yine, aynı bentte

“Kaçakçılık suçu **seçimlik hareketli** suçtur. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde belirtilen fiillerden herhangi birisinin işlenmesi, suçun oluşması için yeterli olmakta; bu fiillerden herhangi birisinin icrası aynı suçu oluşturmaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birisinin yapılması, suçun oluşması açısından yeterlidir. Failin kaçakçılık suçunu oluşturan birden fazla fiili işlemiş olması halinde, içtima/birleşme hükümleri uygulanmayıp tek ceza verilmesi gerekir.” Karakoç, kitabının 322-323. sayfasında ise: “Kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğunu ve birden fazla fiilin tek suç oluşturduğunu kabul etmek gerekir. Ancak, aynı cezayı gerektiren fiillerin ayrılığı ayrı suç olmayı gerektirmezken, farklı cezayı gerektiren fiillerin ayrılığının ayrı suç olarak nitelendirilmesi mümkündür. Fakat, böyle bir durumda içtima-birleşme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının ayrıca tartışılması gerekir. Farklı fiillerle aynı suçun işlenmesi halinde, daha ağır cezayı gerektiren fiil esasa alınarak cezaya hükmedilmesi yoluyla meselenin halledilmesinde yarar vardır.”

218 “VUK’un 359/b maddesinde belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar cezalandırılmaktadır. Yani sahte belge düzenlemek ile bu belgeleri kullanmak “veya” bağlacıyla ifade edilerek **seçimlik hareketli** bir suç düzenlemesi yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi kullanmanın seçimlik hareketlerden biri olduğunu kabul etmiştir (AYM, 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78). Doktrin de aynı görüştedir. Akbulut’a göre, VUK 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Hareketlerden biri kısmen veya tamamen sahte belge düzenlemek, diğeri de düzenlenen sahte belgeyi kullanmaktır. (Akbulut Berrin agm. s. 659, Akkoç Esmâ Sinem, ‘Vergi Kaçakçılığı suçları ile belgede sahtecilik suçları arasındaki ilişki’ Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Ankara HBV Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Seçkin Yayınları 2. Baskı sh.344). Ayrıca kanuni tanımda, vergi ziyaının gerçekleşmesi neticesi aranmadığından suç soyut tehlike suçudur.

Hâl böyleyken, sahte belge düzenleme eyleminden tamamen ayrı bir fıkra ve ayrı bir müeyyide öngörür şekilde VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi, sahte belge düzenleme eyleminden “veya” bağlacıyla ayrılan seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlenmemiştir.

TCK’nın 5. maddesi sarahatine rağmen genel hükümlerde yer alan hâllerinden ayrı ve farklı olarak; kendine özgü unsur ve özellikleri ile iştirak (VUK madde 360), teşebbüs (VUK madde 358-mülga-), içtima (VUK madde 340,344/2) ve etkin pişmanlık (VUK madde 371, 359/5) ile ispat usulü (VUK madde 3/B) gibi kurumlara yer vermesi itibarıyla VUK’un ve tartışma özelinde iş bu Kanun’un 359. maddesinin, koruduğu hukuki değer, maddi konusundaki tahdit ve yukarıda yer verilen diğer özellikler itibarıyla özel ve sui generis bir ceza normu olduğunda şüphe yoktur.

Bu nedenle zikredilen norm yorumlanırken, “Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamayacağı, suç ve ceza içeren hükümlerin, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı (TCK madde 2/3)” ilkesi klavuz kabul edilmeli, düzenlemenin spesifik konum ve özellikleri, bu bağlamda esas itibarıyla vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlendikleri hususunda bir tereddüt bulunmamakla birlikte, bu hususlar dışında defter, kayıt ve belgeleri gizleme ile sahte belge düzenleme eylemlerinin ayrı fıkralarda, farklı yaptırımlar içeren bağımsız eylemler olarak düzenlenmiş oldukları dikkate alındığında da seçimlik hareketli suç olamayacakları gerçeği de gözden irak tutulmamalıdır. Farklı fiillerle ihlal edilen norm “Kaçakçılık suçları” başlığı altında aynı ve tek normdur ve fakat farklı fiiller için ayrı müeyyideler öngörülmektedir.

Bu hâliyle kendi düzenlediği sahte belgelerin yanı sıra, defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen sanığın, farklı müeyyideler içeren (a) ve (b) fıkraları kapsamında ayrı ayrı cezalandırılması kanun koyucunun iradesine uygun olarak kanun metninin öngördüğü bir uygulamaya netice vermektedir.

Buna bağlı olarak da;

VUK’un 359. maddesinin; (a) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olmadıkları, ayrı ayrı cezalandırılmaları gerektiği kabul edilmelidir.

düzenlenen “gizleme” ve “yanıltıcı belge kullanma” hareketleri birbirinin seçimlik hareketi olmadığından fail iki ayrı suçtan cezalandırılmaktadır.²¹⁹ Bu durumda, “hesap açmak” suçunun “gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak” ve “işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak” şeklinde iki ayrı seçimlik hareketten oluştuğunu;²²⁰ “tahrif etme” suçunun “tahrif etme” ve “tahrif edilmiş belgeleri kullanma” şeklinde iki ayrı seçimlik hareketten oluştuğunu ve tahrif edilen belgenin kullanıldığı durumlarda faile tek ceza verilmesi gerektiğini; “yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma” suçunun “yanıltıcı belge düzenleme” ve “yanıltıcı belge kullanma” şeklinde iki ayrı seçimlik hareketten oluştuğunu ve hem yanıltıcı belge düzenlendiği hem de kullanıldığı durumlarda faile tek ceza verilmesi gerektiğini;²²¹ “sahte belge düzenleme ve kullanma” suçunun “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” şeklinde iki ayrı seçimlik hareketten oluştuğunu ve hem sahte belge düzenlendiği hem

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek ve (b) fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suç olmadığı, bu nedenle Yerel Mahkemece sanığın, vergi kaçakçılığı suçundan 213 sayılı Kanun'un 359/a-2 maddesi gereğince defter, kayıt ve belgeleri gizleme, 359/b maddesi gereğince de sahte fatura düzenleme eylemleri nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmasına ilişkin verilen kararda hukuki isabet bulunduğu kabul edilmelidir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025); “Daire içtihatları ile kesinlik kazanmış olup sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçlarının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi mümkün görülmediğinden Dairemizin istikrarlı içtihatlarına uygun olarak ayrı ayrı suçlar olduğu kabul edilmiş...” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.06.2024, E. 2024/3434, K. 2024/8357 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 06.09.2025).

²¹⁹ Uyap ekranından yaptığımız incelemede, İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 33. Ceza Dairesi'nin T. 17.06.2025, E. 2024/4483 ve K. 2025/2015 sayılı kararında ilk derece mahkemesinin “yanıltıcı belge düzenleme” ve “gizleme” suçlarından ayrı hükümler kurduğu ve İstinaf Mahkemesi'nin hükümleri ayrı ayrı incelediği görülmüştür. Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 19. Ceza Dairesi'nin T. 18.11.2024, E. 2024/476, K. 2024/1369 sayılı kararında ilk derece mahkemesinin “sahte belge düzenleme” ve “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak ve yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmek” suçlarından ayrı hükümler kurduğu ve İstinaf Mahkemesi'nin hükümleri ayrı ayrı incelediği görülmüştür.

²²⁰ TAŞTAN, s. 160.

²²¹ TAŞTAN, s. 265: “Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenleyenle kullanan aynı kişi ise, tek suç işlenmiş kabul edilerek tek cezaya hükmolunacaktır. Aynı belgeyi yanıltıcı olarak düzenleyenle kullanan ayrı kişilerse, bu kez hem düzenleyen hem de kullanan bakımından ayrı suçlar oluşacaktır.”

Yargıtay son verdiği kararlarında, sahte belge düzenleyen sanığın ayrıca başkasından aldığı sahte belgeyi kullanması halinde suçun seçimlik hareket olması nedeniyle tek suç oluştuğunu içtihat etmektedir. Kanaatimizce bu durum yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu açısından da geçerlidir. Sanık yanıltıcı olarak düzenlediği belgeyi kullanırsa ya da hem yanıltıcı belge düzenleyip hem de başkasından aldığı yanıltıcı belgeyi kullanırsa suç seçimlik hareketli suç olduğundan sanığa tek suçtan ceza verilecektir. KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 508; AKBULUT, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 34; KARAKOÇ, s. 313-314.

de kullanıldığı durumlarda faile tek ceza verilmesi gerektiğini;²²² “yok etmek” suçunun “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek” ve “defter sayfalarını yok etmek” olmak üzere iki seçimlik hareketten oluştuğunu;²²³ “izinsiz belge basmak veya izinsiz basılan belgeleri bilerek kullanmak” suçunun “belge basmak” ve “basılan belgeleri kullanmak” şeklinde iki ayrı seçimlik hareketten oluştuğunu ve failin izni olmadan belge basması ve bastığı belgeyi kullanması durumunda faile tek ceza verilmesi gerektiğini;²²⁴ ÖKC’lere ilişkin suçun seçimlik hareketli suç olduğunu ve fıkradaki seçimlik hareketlerden birkaçı yapılmış olsa bile faile tek suçtan ceza verilmesi gerektiğini²²⁵ ve VUK’un 359/d maddesindeki suçun da seçimlik hareketli suç olduğunu düşünmekteyiz.

Suçla korunan varlığın ihlalinin anlık olduğu suçlar ani suçlar; failin davranışı nedeniyle meydana gelen ihlalin bir anda son bulmayarak zaman içerisinde bir süre devam ettiği suçlar ise kesintisiz (mütemadi) suçlardır.²²⁶ Kesintisiz suç, ihlal edici

²²² **AYDOĞAN**, s. 497-498; **TAŞTAN**, s. 289, 296-297; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 533 vd.; **ŞENYÜZ**, s. 455; **ÖZEN**, s. 89; “VUK’un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle seçimlik hareketlerden birkaçı ya da hepsi icra edilmiş olsa dahi tek suç oluşacağının ancak bu durumun TCK’nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceğinin kabulü gerekir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

²²³ **TAŞTAN**, s. 281.

²²⁴ Doktrinde, failin izinsiz olarak belgeyi basması sonrası kullanması durumunda; hem izinsiz olarak belge basmak hem de kullanmak suçundan ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğine ilişkin görüşler de bulunmaktadır. İlgili görüşler için bakınız, **DONAY**, s. 150: “Ancak mükellef matbaanın izinsiz olduğunu bilerek örneğin faturalarını bastırması ve bu faturalara sahte bilgiler yüklemişse, hem anlaşması olmadığını bildiği bir matbaaya belge bastırmaktan, hem de sahte belge düzenlemekten ayrı ayrı sorumlu olacaktır.”

²²⁵ **ŞENYÜZ**, s. 461, **AYSAL**, s. 62; “Sanığa yüklenen suçun oluşabilmesi için iddia edildiği şekilde kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine fiziksel müdahalede bulunularak denetim sisteminin müdahaleye açık hale getirilmesi yeterli olmayıp, bunun yanı sıra 213 sayılı Kanun’un 359/1-ç. maddesinde belirtildiği üzere, gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesi, cihazda kayıt altına alınan bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi, 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 iletilmesinin önlenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verilmesi şeklindeki **seçimlik hareketlerden** birinin de gerçekleştirilmesinin gerektiği cihetle...sanığın üzerine atılı suça ilişkin kanuni tanımında yer alan **seçimlik hareketlerden** birinin sanık tarafından gerçekleştirildiğine dair herhangi bir tespitin yapılamadığı anlaşılmakla...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.10.2023, E. 2023/3773, K. 2023/6668** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 06.09.2025).

²²⁶ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 297-299; **ÖNTAN**, s. 289-290; **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Genel Hükümler, s. 211-213: “Ani suçlar nitelikleri gereği olarak, işlenmekle birlikte tüketilen suçlardır. Bu anlamda örneğin öldürme, yaralama, hırsızlık vb. suçları

durumun sürekliliğine neden olan iradi davranışın bittiği anda sona erer.²²⁷ Vergi kaçakçılığı suçlarına konu davranışlar yapıldığı anda suç oluştuğundan²²⁸ “çift defter tutma” dışındaki vergi kaçakçılığı suçlarının ani suçlar olduğunu, çift defter tutma davranışının ise bir süre devam etmesi gerektiğinden ilgili suçun mütemadi suç olduğunu düşünmekteyiz.²²⁹

2. Sonuç²³⁰

Hareket veya ihmalden kaynaklanan sonuç, insan davranışının dış dünyada meydana getirdiği ve hukuk düzeninin cezai sonuçlar bağlamak suretiyle dikkate aldığı doğal değişikliktir.²³¹ Sonuç davranıştan sonra gerçekleşir ve her suçta bulunması zorunlu bir unsur değildir.²³² “Sırf davranış suçları” veya “şekli suçlar”, sadece belirli bir hareketin veya ihmalin yapılmasıyla tamamlanır. “Sonuç suçları” veya “maddi

ani suçtur. Bu suçların özelliği ihlalin sürekliliğinin olmamasıdır. Kesintisiz (mütemadi) suçlar, ani suçlardan farklı olarak, aniden olan ve tükenen suçlar değildirler. Bunlar suç oluşturan fiilin, failin davranışının sürekliliği yüzünden, zararlı veya tehlikeli durumu, kesintisiz olarak devam ettiren suçlardır. Gerçekten bu suçlarda, ihlal, bir anda olup bitmemekte, zaman içinde, failin iradesi veya başka bir neden ile kesintiye uğrayıncaya kadar devam etmektedir. Kanunda birçok suç kesintisiz suçtur. Bunların başında hürriyetten yoksun bırakma, hakkı olmayan yere tecavüz, suç işlemek amacıyla örgüt kurma suçları gelmektedir. Kesintisiz suç, failin iradi davranışının kesintiye uğradığı anda kesintiye uğramakta, yani suç işlenmiş olmaktadır. Kural olarak hukuka aykırı duruma son verilmesi anı, kesintinin gerçekleştiği, yani suçun işlenmiş olduğu andır.”

²²⁷ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 299.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 66/6: “Zamanaşımı,...kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği...günden...itibaren işlemeye başlar.”

²²⁸ AYDOĞAN, s. 320, 328, 335, 361, 385,432, 472, 500, 563, 590.

²²⁹ TOSUN, s. 79; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 475; “...anılan “Yasal Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri, Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçunun, 2008 takvim yılında başka defterlere son kayıt tarihi olan 15.12.2008 tarihinde işlenmiş olması karşısında...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.05.2018, E. 2017/10500, K. 2018/4756 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

²³⁰ Bir kısım yazarlar netice olarak adlandırmaktadır: HAFIZOGULLARI/ÖZEN, Genel Hükümler, s. 197: “Neticeden, hareketten hâsıl olan, kanunun göz önüne aldığı, dış dünyadaki değişikliği anlamak gerekecektir.”; ÖNTAN, s. 257 vd: “Netice, insan davranışının neden olduğu, ortaya çıkardığı etkidir.”; ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 308.

²³¹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 143-144.

²³² TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 144-145.

suçlar” olarak tabir edilen suçlarda ise kanun, bu suçların tamamlanmasını hareket veya ihmalin belli bir dış etki doğurması koşuluna bağlamaktadır.²³³

Sonuç ile ilgili yapılan diğer bir ayırım ise, “zarar suçu” ve “tehlike suçu” ayırımıdır. Suçların tamamlanmış sayılması için suçu oluşturan fiilin korunan varlık veya menfaate zarar vermesi gerekiyorsa zarar suçu; sadece tehlikeye sokulması yeterliyse tehlike suçu söz konusudur.²³⁴ Tehlike suçları da, “somut tehlike suçu” ve “soyut tehlike suçu” olmak üzere ikiye ayrılır. Somut tehlike suçlarında tehlikenin gerçekten bulunması gerekmektedir.²³⁵ Soyut tehlike suçlarında ise, ortak deneyim nedeniyle davranışta örtülü şekilde tehlikenin bulunduğu kabul edildiğinden gerçekleştirilen davranış kanuni tipe uygunsa suç oluşmuştur.²³⁶

Vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergi ile alakalı görevlerini vaktinde yapmaması ya da noksan yapması sebebiyle verginin vaktinde tahsil edilememesi ya da noksan tahsil edilmesidir.²³⁷ 4369 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyayının aranmayacağına ilişkin değişiklik yapılmıştır. Değişiklik sonrası bir görüş vergi ziyayının suçun sonucu olmaktan çıkartılması nedeniyle suçun artık sırf hareket/tehlike suçu olduğunu,²³⁸ diğer bir görüş ise bu değişikliğin suçu zarar suçu olmaktan çıkarmayacağını belirtmiştir.²³⁹

²³³ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 146: “Gerçekten de, sırf davranış suçlarında tipik ipotez sadece bir hareketten veya ihmalden ibarettir. Sonuç suçlarında ise tipik ipotez, bir insan davranışından ve bunun doğal bir sonucundan oluşur.”

²³⁴ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 146-147.

²³⁵ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 147-148.

²³⁶ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 148.

²³⁷ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 341:** “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. 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.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

²³⁸ Bekir BAYKARA, Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2008, s.365: “Yapılan değişiklikle, hapis cezası gerektiren suçlar için vergi ziyayı şartı kaldırılmıştır. Bu suretle suç “şekli” ya da “sırf hareket” suçu olmuştur. Böylece suç, “zarar suçu” olmaktan çıkmış “tehlike suçu” haline gelmiştir. Vergi suçunda, ziyayı (kayıbı) şeklinde tanımlanan netice (sonuç) unsurunun kaldırılması, vergi suçuna teşebbüs imkânını da ortadan kaldırmıştır.”

²³⁹ DONAY, s. 13-14: “Gerçekten eski düzenlemede vergi ziyayının aranması suçu açıkça bir zarar suçu olarak düzenlemekte ve ancak Devletin vergi kaybının söz konusu olması halinde suç oluşabilmekte

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyayının ortaya çıkması aranmadığından, vergi matrahının azalması sonucunun gerçekleşmesi gereken “*çift defter tutma*” suçu dışındaki suçların sırf davranış suçu olduğu, ilgili suçun ise sonuç suçu olduğu doktrinde kabul edilmektedir.²⁴⁰ Yargıtay da kararlarında “*çift defter tutma*” suçunda vergi matrahının azalması sonucunun gerçekleşmesi gerektiğini belirtmektedir.²⁴¹

Yine doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyayının ortaya çıkması aranmadığından, “*çift defter tutma*” suçu dışındaki suçların tehlike suçu olduğu, “*çift defter tutma*” suçun da ise vergi matrahının azalması gerektiğinden zarar suçu olduğu kabul edilmektedir.²⁴² Yargıtay kararlarında vergi kaçakçılığı suçlarının

idi. Hâlbuki yeni düzenleme ile bu koşul kaldırılmıştır. İster vergi kaybı olsun, ister olmasın 359.maddedeki eylemlerin yapılması halinde suç oluşabilmektedir. Böylece suç, zarar suçundan tehlike suçuna dönüşmüştür görüşü ileri sürülmüştür. Kanaatimizce burada 359. Maddede yer alan “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmü, eylemi zarar suçu olmaktan çıkarmamaktadır. Her ne kadar bu hüküm suçun oluşması için bir öge değilse de zararın meydana gelmesi halinde, bu zarar da talep edilebilmektedir. Ancak böyle bir düzenleme kuramsal olarak “tehlike” ve “zarar suçu” kavramlarını tartışmaya açmakta ise de, sonuç itibarı ile bu suçun, zarar suçu olmakta devam etmekte olduğunu söyleyebiliriz.”

²⁴⁰ **TAŞTAN**, s. 141, 402: VUK 359/a maddesinde yer alan “*çift defter tutma*” suçunun oluşabilmesinin vergi matrahının azalması sonucunu gerçekleşmesine bağlı olduğunu, vergi matrahının azalması söz konusu değilse suçun oluşmayacağını belirterek bu suçun neticeli bir suç olduğunu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarının ise neticesiz, şekli veya sırf hareket suçu olduklarını belirtmiştir. **ŞENYÜZ**, s. 462: Çift defter tutmak suçunda “vergi matrahının azalması” neticesinin meydana gelmesi gerektiğinden neticeli suç olduğunu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarını neticesiz, şekli, sırf hareket suçu olduğunu belirtmiştir. **KARAKOÇ**, s. 302, 324: “*Çift defter tutma*” suçunun neticeli suç olduğunu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarının neticesiz, sırf hareket suçu olduğunu belirtmiştir. **ÖZEN**, s. 36: “*Çift defter tutma*” suçunun neticeli suç olduğunu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olduğunu belirtmiştir. **AYDOĞAN**, s. 335: Vergi kaçakçılığı suçları arasında sadece çift defter tutma suçunun neticeli bir suç olduğunu belirtmiştir. **KIZILOĞLU/KIZILOĞLU**, s. 522; “*VUK’un 359.maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri; belirli bir hareketin gerçekleşmesi ile suç tamamlandığından “davranış suçları” ya da “şekli suç” olma özelliği göstermektedir. Bu tür suçların neticesi harekete bitişiktir. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden sadece “çift defter kullanma” fiilinde netice öngörülmektedir. Bu fiilde suçun oluşumu için “vergi matrahının azalması” sonucunun gerçekleşmesi gereklidir. Diğer fiiller ve dolayısıyla fatura ile ilgili fiillerde suçun oluşumu için belli bir neticenin meydana gelmesi gerekmekte olup, fiilin icrası yeterlidir. Bunun nedeni, bu tür fiillerin somut bir sonuç ortaya çıkarmamalarına rağmen tehlikeli olmalarıdır”*; **ASLANPINAR**, s. 102.

²⁴¹ “2008 takvim yılında defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunun...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.05.2016, E. 2016/4454, K. 2016/4380** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 06.09.2025).

²⁴² **TAŞTAN**, s. 141: VUK’un 359/a maddesinde yer alan “*çift defter tutma*” suçunun oluşması için vergi matrahının azalması gerektiğinden zarar suçu olduğunu, diğer tüm vergi kaçakçılığı suçlarının ise tehlike suçu olduğunu belirtmiştir. **ŞENYÜZ**, s. 443: “*Kaçakçılık suçunun fiilleri, çift defter tutmak suçu hariç, yönünden vergi ziyai suçun unsuru değildir. Hareketin vergi ziyai gibi bir sonuçla birlikte suçun meydana gelmesini aramaması nedeniyle suç zarar suçu değil, tehlike suçu halindedir. Örneğin sahte fatura düzenleyen bir kişi bu belge hiç kullanılmamış ve vergi ziyai*

zarar suçu olmadığına, tehlike suçu olduğuna değinmektedir.²⁴³ Doktrinde, “*tahrif etme*” ile “*yok etme*” suçlarının netice ve zarar suçu olduğunu,²⁴⁴ ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suçun ise ÖKC’lere zarar verilmesi arandığından zarar suçu olduğunu savunan yazarlar bulunmaktadır.²⁴⁵

Zarar ve tehlike suçu ayrımı yapılırken davranışın suçun hukuki konusu üzerinde bir zarar gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılması gerektiğini belirterek suçun maddi konusunu vergi ziyayı olarak değil defter, kayıt ve belgeler olarak kabul eden yazalar; suçların işlenmesi durumunda zarara uğratılan ve tehlikeye düşürülen bir maddi konunun bulunmadığı bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının bu ayrıma uygun olmadığını, korunan hukuki değer kamu güveni olduğundan zararın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispatı gerekmediğinden vergi kaçakçılığı suçlarının *soyut tehlike*

meydana gelmemiş olsa bile düzenleme suçu meydana gelmiştir.” **KARAKOÇ**, s. 302, 324: “*Çift defter tutma*” suçunun zarar suçu olduğunu, diğer vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu olduğunu belirtmiştir. **ÖZEN**, s. 21-22: “*VUK 359’da düzenlenen suçlar, konu bakımından tehlike suçudurlar. Çünkü bu düzenlemede, korunan hukuksal değer bir zarar uğraması aranmamıştır. Ancak VUK m.359/a-1’de düzenlenen suçun seçimlik hareketlerinden biri olan, ‘defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme’ hareketi ile işlenmesi zarar suçudur.*”; **KIZILOĞLU/KIZILOĞLU**, s. 522; Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden “*çift defter kullanma*” dışında neticenin meydana gelmesinin gerekmediğini, fiilin icrasının yeterli olduğunu çünkü bu tür fiillerin somut bir sonuç ortaya çıkarmamalarına rağmen tehlikeli olduklarını belirtmiştir. **ASLANPINAR**, s. 102; Ahmet Emrah **GEÇER**, Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve kullanma Suçları, Ankara 2021, Adalet Yayınevi, s. 280 vd.

²⁴³ “4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığından, 213 sayılı Kanun’un 359. maddesindeki sahte belge düzenleme suçunun oluşması için belgenin düzenlenmesi, sahte belge kullanma suçunun oluşması için de belgenin kullanılması yeterli hale gelmiştir. Böylece daha önce “zarar suçu” olan eylemler, “tehlike suçu”na dönüştürülmüştür.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.01.2016 Tarih, 2013/2593 Esas, 2014/21446** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 07.09.2025, Karşı Oy); “Ayrıca kanuni tanımda, vergi ziyaının gerçekleşmesi neticesi aranmadığından suç (sahte belge düzenleme ve kullanma) *soyut tehlike* suçudur.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025); “...vergi kaybının önlenmesi amacıyla, vergi kaybının gerçekleşmesini dahi unsur olarak aramadığı için vergi kaçakçılığı suçunu tehlike suçu olarak öngören kanun koyucunun...”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025), Karşı Oy); Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 13.09.2018, E. 2016/8318, K. 2018/6859 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 07.09.2025).

²⁴⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 353: “*Bu suçların maddi konusu defter, kayıt ve belgelerdir ve suç serbest hareketle suçun konusunun zarara uğratıldığı yani neticenin meydana geldiği anda ortaya çıkmaktadır. Bu suçlarda ortaya bir vergi kaybının çıkması veya gerçekleştirilen hareketin vergiyi kayba uğratma tehlikesine sahip olup olmadığı incelenmez.*”

²⁴⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 357.

suçu olduğunu da savunmaktadırlar.²⁴⁶ Ayrıca, kanun hükmünde vergi matrahının azalması veya vergi ziyaının oluşmasının aranmadığı, yapılan davranışın bunu sağlayabilecek nitelikte olmasının arandığı ve “*çift defter tutma*” suçunun sonuç suçu değil somut tehlike suçu olduğunu belirtmektedirler.²⁴⁷

Biz “*çift defter tutma*” suçunda vergi matrahının azalması sonucunun gerçekleşmesi gerektiğinden sonuç suçu olduğuna ilişkin görüşe katılmaktayız. Ayrıca VUK’un 359/ç fıkrasında ÖKC’lere müdahale edilerek belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi, kayıt altına alınanların değiştirilmesi veya silinmesi, iletilmesi gerekenlerin iletilmesinin önlenmesi veya gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi gerektiğinden belirtilen seçimlik hareketler yönünden sonuç suçu olduğunu düşünmekteyiz. Yine VUK’un 359/d fıkrasında ürünlerin özel etiket ve işaretlerle etiketleyen veya işaretleyen sisteme müdahale edilerek elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi gerektiğinden sonuç suçu olduğunu düşünmekteyiz. Madde metninde düzenlenen diğer suçların ise sırf hareket suçu olduğu kanaatindeyiz.

Madde metninde geçen, “*vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde*” ibaresinden kanun koyucunun vergi matrahı azalması neticesini suçun oluşumu için aradığının anlaşılması ve suçun oluşumu için vergi matrahının azalmasının gerektiği kanaatinde olduğumuzdan “*çift defter tutma*” suçunun zarar suçu olduğunu belirten görüşe katılmaktayız.

²⁴⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 351-356.

²⁴⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 349.

3. Nedensellik Bağı

Suçun oluşabilmesi için sonuç failin davranışından kaynaklanmalı yani davranış ile sonuç arasında nedensellik bağı bulunmalıdır.²⁴⁸ Vergi kaçakçılığı suçları, “*çift defter tutma*” suçu dışında sırf hareket suçu olduklarından dolayı nedensellik bağı konusu bu suçlarda önem arz etmez.²⁴⁹ “*Çift defter tutma*” suçunda ise, vergi matrahında meydana gelen eksilmenin çift defter tutma davranışı sonucunda meydana gelmesi gerekmektedir.²⁵⁰

B. Olumsuz Unsur (Hukuka Uygunluk Nedenlerinin Bulunmaması)

Suç cezai nitelikteki hukuk düzeni kurallarının ihlali olduğundan hukuk ile çatışma içindedir ve buna hukuka aykırılık denilmektedir.²⁵¹ Fiilin hukuka uygun olmaması ve suç teşkil etmesi için hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması gerekmektedir.²⁵² İlgili nedenler, fiilin hukuka aykırı olmasını engeller ve fiilin hukuka uygun olmasını sağlayarak suçun meydana gelmesini engeller.²⁵³ Hukuka uygunluk nedenleri; “*kanun hükmünü yerine getirme*”, “*yetkili amirin emrini yerine getirme*”,²⁵⁴

²⁴⁸ **TOROSLU/TOROSLU**, s. 149, 155: “*Bir insan davranışının ortaya çıkan bir sonucun nedeni sayılabilmesi için, bu davranışın o sonucun zorunlu şartı olması, yani bu davranış olmadan o sonucun gerçekleşmemesi gerekir. Ayrıca, sonucun istisnai etkenlerden ileri gelmemiş olması, yani davranışın gerçekleştirildiği anda, dönemin en ileri bilim ve tecrübesine göre, o sonucun davranışın olağan sonucu olarak öngörülebilir olması aranır.*”; **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, s. 200: “*Neticenin hareketten hâsıl olması, hareket-netice arasında olgusal bir bağlantının kurulmasını zorunlu kılmıştır.*”

²⁴⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 357; **TAŞTAN**, s. 142; **GEÇER**, s. 285; **ASLANPINAR**, s. 102-103.

²⁵⁰ **ÖZEN**, s. 96.

²⁵¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 118.

²⁵² **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 120.

²⁵³ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 159.

²⁵⁴ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 24**: “(1) Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.

(2) Yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz.

(3) Konusu suç teşkil eden emir hiçbir surette yerine getirilemez. Aksi takdirde yerine getiren ile emri veren sorumlu olur.

(4) Emrin, hukuka uygunluğunun denetlenmesinin kanun tarafından engellendiği hallerde, yerine getirilmesinden emri veren sorumlu olur.”

“meşru savunma”, “zorunluluk hali”,²⁵⁵ “hakkın kullanılması” ve “ilgilinin rızası”²⁵⁶ olarak sayılabilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk nedenlerinin farklı bir özelliği bulunmadığından, ceza kanunundaki genel hükümler esas alınacaktır.²⁵⁷ Doktrinde, bir görüş vergi kaçakçılığı suçları yönünden kabul edilebilecek bir hukuka uygunluk nedeni bulunmadığından bu unsurun önem arz etmediğini belirtilmektedir.²⁵⁸ Diğer bir görüş ise şartları varsa meşru müdafaa ve zorunluluk hali hükümlerinin uygulanabileceğini savunmaktadır.²⁵⁹ Örneğin vergi mükellefinin kendisinin sebebiyet vermediği bir iflas tehlikesinden kurtulmak için yalan beyanda bulunması durumunda zorunluluk hali hükümlerinin uygulanabileceği belirtilmektedir.²⁶⁰ Ancak iflasın bir işletmenin suç işlemesini hukuka uygun hale getirmeyeceği sebebiyle bu görüş eleştirilmektedir.²⁶¹ Biz

²⁵⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 25:** “(1) Gerek kendisine ve gerek başkasına ait bir hakka yönelmiş, gerçekleşen, gerçekleşmesi veya tekrarı muhakkak olan haksız bir saldırıyı o anda hal ve koşullara göre saldırı ile orantılı biçimde defetmek zorunluluğu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.

(2) Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.”

²⁵⁶ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 26:** “(1) Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.

(2) Kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez.”

²⁵⁷ **TAŞTAN**, s. 402; **AYSAL**, s. 66: “Örneğin vergi kanunlarındaki bir muafiyetten yararlanarak mükellefin vergi ödemesi kanunun hükmünü yerine getirmesinden dolayı hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilecektir.”

²⁵⁸ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 364-365; **ÖZEN**, s. 111: “Bu suçlar bakımından hukuka uygunluk nedeni olarak kanun hükmünü yerine getirme, yetkili amirin emrini yerine getirme, hakkın kullanılması ilgilinin rızası hükümlerini uygulamak mümkün değildir. Çünkü kanun koyucu kişilere, bu düzenlemede yer alan hareketler bakımından üzerinde mutlak surette tasarrufta bulunabileceği bir hak tanımamıştır. Susma hakkı, defter ve/veya belge ibraz etme yükümlülüğü karşısında uygulanmaz. Yine kanun koyucu, kişilere, bu düzenlemede yer alan hareketler bakımından üzerinde rıza gösterebileceği bir hak tanımamıştır.”

²⁵⁹ **ÖZEN**, s. 111.

²⁶⁰ **ERMAN**, s. 25, **ÖZEN**, s. 111; “VUK m. 359’da düzenlenen suçlar bakımından koşulları gerçekleşirse, meşru savunma hükümleri uygulanabilir. Bu suçlar bakımından koşulları gerçekleşirse zorunluluk hali hükümlerini uygulamak mümkündür. Örneğin vergi mükellefinin kendisinin sebebiyet vermediği bir iflas tehlikesinden kurtulmak için yalan beyanda bulunması gibi.”; **ASLANPINAR**, s. 137: “Zorunluluk haline örnek olarak mükellefin, kendi sebebiyet vermediği bir iflas tehlikesi ile karşı karşıya olması gösterilmiştir. Bu görüşe göre, tehlikeden kurtulmak amacıyla ve zorunluluk halinde işleyeceği kaçakçılık suçundan cezalandırılmaması gerekir. Ancak iflas tehlikesine kişinin gerçekten kendisinin sebep olmadığının ispatı zorunludur.”; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.647-648.

²⁶¹ **KARAKOÇ**, s. 325-325: “Sadece zorunluluk halinin, kaçakçılık suçunda bir hukuka uygunluk sebebi olabileceği ileri sürülmektedir. Zorunluluk hali, bir kimsenin bilerek sebep olmadığı ağır ve muhakkak bir tehlikeden kendisini veya başkasını korumak zorunda kalarak suç işlemesini ifade etmektedir. Vergi suçlarında böyle bir tehlikenin ancak iflas halinde söz konusu olması

de iflas durumunun mükellefin suç işlemesini hukuka uygun hale getirmeyeceğini düşündüğümüzden bu görüşe katılmaktayız.

Doktrinde bir görüş, “gizlemek” suçu yönünden defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemenin Anayasamızın 38/5. maddesinde düzenlenen “susma hakkı”²⁶² kapsamında değerlendirilip faile hakkın kullanılması hükümleri uyarınca ceza verilmemesi gerektiğini belirtmiştir.²⁶³ Diğer görüş ise ibraz zorunluluğunun Anayasa’ya uygun olduğunu savunmuştur.²⁶⁴ Anayasa Mahkemesi de mükelleflerin ibraz zorunluluğunun; Anayasanın 38/5. maddesinde düzenlenen susma hakkına aykırı olmadığına karar vermiştir.²⁶⁵ Bu durumda, ibraz etmemenin susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği açık olduğundan defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen mükellef hakkında hakkın kullanılması hükümlerinin uygulanamayacağına ilişkin görüşe katılmaktayız.

Öğretide VUK’un 359/2. maddesindeki, durumun ilgili makamlara bildirilmesine ilişkin düzenlemenin hukuka uygunluk nedeni olduğu ileri sürülmektedir.²⁶⁶ VUK’un 359/2. maddesindeki düzenlemenin, suçun unsurları ile meydana gelmesi sonrası söz konusu olması sebebiyle etkin pişmanlık kapsamında

düşünülmektedir. Başka bir deyişle, mükellef vergisini tam olarak beyan edip ödemediği takdirde, iflas edeceği endişesiyle, bundan kurtulmak için kazancını beyan etmez ya da noksan beyan etmesi ve iflas tehlikesine kendisi değil de sosyal, iktisadi veya siyasi sebeplerin yol açması halinde, zorunluluk halinin varlığının kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Nitekim iflasın şeref ve haysiyeti, hatta medeni haklardan bir kısmını kullanma ehliyetini tehdit eden bir tehlike olması nedeniyle TCK’nın 25/2 kapsamına girdiği; bu nedenle, kendisinin sebebiyet vermediği bir iflas tehlikesinden kurtulmak maksadıyla kaçakçılık suçunu işleyen kimsenin bu suçtan dolayı cezalandırılmasına TCK’nın 25/2 maddesinin engel teşkil ettiği belirtilmektedir. Başka bir deyişle, zorunluluk hali sonucunda bir kimse kaçakçılık suçu işlemişse TCK 25/2 maddesi uyarınca cezalandırılmayacağı ileri sürülmektedir. Ancak, böyle bir durumda bile suç işlenmesinin hukuka aykırılığı ortadan kaldırması düşünülemez. Başka bir deyişle, iflas riski, bir işletmenin suç işlemesinin hukuka uygunluk sebebi sayılamaz.”

²⁶² **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 38/5:** “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

²⁶³ **ÖZCAN**, s. 226.

²⁶⁴ **DONAY**, s. 134-135: Donay’a göre, susma hakkıyla kamu düzeni arasında denge sağlanmalı, belge gizlemeyi sadece hak olarak değil, işlenen suçun delillerini gizlemek olarak yorumlayarak ibraz zorunluluğunun Anayasa’ya uygun olduğu neticesine ulaşılmalıdır. **ÖZEN**, s. 61: Özen’e göre, ibraz zorunluğu yükümlülüktür, hak ile yükümlülük karşılaştırıldığında yükümlülük baskın gelmelidir.

²⁶⁵ **Anayasa Mahkemesi, T. 18.05.2007, E. 2004/31, K. 2007/11.** [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/11/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/11/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 27.08.2025.

²⁶⁶ **KIZILOL/KIZILOL**, s. 559.

değerlendirilmesi gerektiğini ve hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilemeyeceğini düşünmekteyiz.

C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Fiiller

1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak (VUK 359/a-1)

Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılarak, gerçekleştirilen işlem ve hesaplar defter ve kayıtlarda hile ile farklı gösterilmekte ve vergi hukuku kurallarına uygun olmayacak şekilde değiştirilmektedir.²⁶⁷ Hesap ve muhasebe hileleri; kanuni olmayan birçok işlemi gizlemek, vergi matrahını eksik göstererek vergilendirmenin yanlış yapılmasını sağlamak için defter ve kayıtlarda meydana getirilen hileli hareketlerdir.²⁶⁸

Muhasebe ve hesap hilelerinin neler olduğu kanunda açık bir şekilde belirtilmemiştir.²⁶⁹ Teknolojik gelişmelerle sürekli yeni hesap ve muhasebe hileleri ortaya çıktığından kanun koyucunun hesap ve muhasebe hilelerini tek tek belirtmesi mümkün olmadığı ileri sürülse de,²⁷⁰ maddede herhangi bir kanuni tipe yer verilmemesi kanunilik ve kıyas yasağı ilkesine aykırılık oluşturması nedeniyle eleştirilmektedir.²⁷¹

²⁶⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 462; ÖZEN, s. 37: “Hile yapılan defter ve kayıtlar, VUK’a göre tutulması gereken defter ve kayıtlar değilse, duruma göre, belgede sahtecilik, güveni kötüye kullanma veya dolandırıcılık suçu oluşabilecektir.”; DONAY, s. 109; KARAKOÇ, s. 303; ŞENYÜZ, s. 94; TAŞTAN, s. 146.

²⁶⁸ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 462; ŞENYÜZ, s.96; KOCAHANOĞLU, s. 308; KARAKOÇ, s. 303; ÖZEN, s. 38; TAŞTAN, s. 147.

²⁶⁹ HIZLI, s. 126.

²⁷⁰ ŞENYÜZ, s. 94; TOSUN, s.75; YÜCEL, s. 288; Şahabettin ACAR, Vergi Kaçakçılığı Vergi Hilesi ve Ortaya Çıkarılması Usulleri, İstanbul 1958, İnkılap Kitapevi, s.14; MUTLUER, s.167; TAŞTAN, s. 145.

²⁷¹ KARAKOÇ, s. 304; KOCAHANOĞLU, s. 308; HIZLI, s. 126; KIZILOL/KIZILOL, s. 536; ÖZEN, 39; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 462-463.

Kanun maddesindeki hile kavramının içeriği belirsiz olduğundan, belirlilik ilkesine aykırı durumlar da ortaya çıkabilmektedir.²⁷²

Doktrindeki tespitlerde ve yargı kararlarında muhasebe hilesi teşkil eden davranışların ne olduğu ve hilenin hangi durumlarda mevcut olduğu belirsizdir. Danıştay kararlarında; muhasebe hilesi ile muhasebe hatası kavramlarının aynı olmadığını, muhasebe hatalarının gerekli özeni göstermeme, dalgınlık ve bilgi sahibi olmama benzeri sebeplerle; muhasebe hilesinin ise kasıtlı bir şekilde çıkar elde etmek amacıyla yapılan vergi matrahını eksiltecek kayıt ve işlemler olduğunu belirtmiştir.²⁷³

Yargıtay dolandırıcılık suçuna ilişkin yerleşmiş içtihatlarında hilenin nitelikli yalan olduğunu, yalanın belli derecede ağır, yoğun, ustaca ve sergilenme şekliyle mağdurun kontrol fırsatını ortadan kaldıracak şekilde olması ve mağduru yanıltması gerektiğini, sıradan bir yalanın hile olmadığını, aldatmaya elverişli davranışın somut olay ve mağdurun içinde bulunduğu şartlar gözetilerek tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir.²⁷⁴ Hileye ilişkin VUK'da açıklık bulunmadığından Yargıtay'ın dolandırıcılık suçunda hileye ilişkin açıklamalarının hesap ve muhasebe hilelerinin tespitinde uygulanabileceği kabul edilmelidir.²⁷⁵

Aldatıcı niteliğe haiz hesap ve muhasebe hilelerinin, işlemlerin esas matrahın açığa çıkmaması ve doğru vergilendirmenin yapılmaması amacı ile gerçekleştirilmesi

²⁷² Benzer yönde bkz.: **KARAKOÇ**, s. 304: "... maddede bu konuda herhangi bir kanuni tipe yer verilmemesinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile kıyas yasağı ilkesine uygun olmadığına kabul edilmesi gerekir. Hesap ve muhasebe hileleri ile hesap hataları ve muhasebe tekniğinin incelikleri arasındaki sınırın; yani vergi kaçakçılığı ile vergi ödevlisinin vergiye karşı hukuk düzeni içinde kalarak gösterdiği tepki olan vergiden kaçınma arasındaki sınırın nasıl belirleneceği ve vergi ödevlisinin işletme vergiciliği tekniklerini kullanarak vergi yükünün azaltılmasının hesap ve muhasebe hilesi sayılıp sayılmayacağı hususları da birer sorun olarak ortaya çıkmaktadır."

²⁷³ "Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramından farklıdır. Esasında iki fiil de hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Ancak hata ile hile arasında, suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Esasında maddi unsur aynı olsa bile, manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır. Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt ve işlemler olarak değerlendirilmektedir. Özetle, kasıt unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir." **Danıştay 3. Daire Başkanlığı**, T. 28.06.2018, E. 2014/5545, K. 2018/3664 (Karara erişilen kaynak **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 463); **ŞENYÜZ**, s. 95; **ERMAN**, 58; **TAŞTAN**, s. 145-146; **AYDOĞAN**, s. 315.

²⁷⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 13.02.2020, E. 2016/23-1074, K. 2020/96.

²⁷⁵ <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025.

²⁷⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 464.

gerekir.²⁷⁶ Matrah, verginin miktarını belirlemek için esas alınan değer/miktar olarak ifade edilir. Verginin vergi idaresi tarafından tarh edilebilmesi için dikkate alınan kazanç, mal varlığıdır. VUK'un 20. maddesine göre,²⁷⁷ verginin tarhı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi borcunun belirlendiği idari işlem yani ödenecek vergi borcunun yasalardaki matrah ve oran dikkate alınarak hesaplanmasıdır.²⁷⁸ Örneğin, bir takvim yılındaki kazanç ve gelirin net miktarı gelir vergisinin matrahıyken, bina veya arsanın rayiç değeri emlak vergisinin matrahıdır.²⁷⁹ Bu durumda yıllık kazancın veya arsa rayiç bedelinin hileli hareketlerle az gösterilmesi halinde mükellefin amacının vergi matrahının azaltılması ve buna bağlı olarak tarh edilecek yani hesaplanacak vergi ödemesinin olması gerekenden daha az belirlenmesi olduğu söylenebilir.

Bir eylemin hesap ve muhasebe hilesi olarak kabul edilebilmesi için ustaca ve vergi inceleme elemanının ilk bakışta tespit edemeyeceği özellikte olması gerekir. Eylemin yapılış şekline, sıklığına, yapıldığı yere ve ortaya çıkarılmasındaki zorluğa bakılarak somut olaya göre eylemin hile ile gerçekleşip gerçekleşmediği ve aldatmaya elverişli olup olmadığı tespit edilmelidir.²⁸⁰ İşlemlerdeki yanlışlar herkesin yapabileceği ve basit bir şekilde tespit edilebilecek nitelikte ise burada kasten aldatma amaçlı bir davranışın bulunmadığı söylenebilir.²⁸¹ Kastın varlığının tespiti için hileli işlemlerin mükellefin işlemleri içindeki oranına bakılmalı, hileli işlemlerin belli bir yoğunluk ve süreklilik oluşturacak şekilde yapılmış olması halinde kastın varlığından söz edilmelidir.²⁸²

²⁷⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 467; ŞENYÜZ, 96; TAŞTAN, s. 147.

²⁷⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 20: "Verginin tarhı, vergi alacağına kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir."

²⁷⁸ TAŞTAN, s. 39.

²⁷⁹ TAŞTAN, s. 30-31.

²⁸⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 464-465.

²⁸¹ ŞENYÜZ, s.94-95.

²⁸² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 465; AYDOĞAN, s. 315

"Sanığın yetkilisi olduğu S..S..San. ve Tic. A.Ş.'nin 2005 takvim yılı hesaplarının incelenmesinde şirketin yasal defter ve kayıtlarında muhasebe hilesi yaptığına iddia edilmesi karşısında, dosyada mevcut vergi raporlarının incelenmesinde, şirketin sünger üretim ve satış faaliyeti ile iştigal ettiği, bir kısım hasılatını "yurtiçi satışlar" hesabında takip etmek yerine "ortaklara borçlar" hesabında izlediği, "ortaklara borçlar" hesabı, işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların

Doktrinde; “kasada para bulunmamasına rağmen var gösterilmesi, aslında bulunmayan dönem sonu stoklarının var gösterilmesi, şartlar sağlanmadığı halde şüpheli alacak veya değersiz alacak karşılığı ayırmak, dövizli borçları ya da alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha aşağı/ yukarı kurlar olarak değerlendirmek, kredi faizlerini daha yüksek hesaplayarak hesaplara doğru yansıtılmamak, gider yazılan bir belge içeriğinin aynı belgeye dayanarak tekrar gider yazılması, kişisel giderlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi, gider olarak gözükmesi lazım olan çeşitli masrafları aktifleştirmek, ortaya çıkan zararları bilançoya yansıtılmamak, hisse değerini düşürecek bilgileri gizlemek, muhasebe hatasını sıklıkla gerçekleştirmek, belgesi bulunmayan kayıtlar gerçekleştirmek” gibi davranışların ilk bakışta anlaşılabilir nitelikte olduğundan hesap ve muhasebe hilesi teşkil etmediği kabul edilmekte; ancak ilgili hareketlerin somut olay kapsamında aldatıcı nitelik taşıması durumunda suç teşkil edebileceği belirtilmektedir.²⁸³

Hesap ve muhasebe hileleri belli bir şekilde sınıflandırılmazsa da, genel olarak giderler ve gelirler ile ilgili hileler ile bilanço hilelerinin bu kapsamda olduğu kabul edilmektedir.²⁸⁴ Matematiksel işlem hileleri, hesaplardaki sayıların yerlerinin

izlendiği hesap olduğu, 2005/Mart ve Aralık döneminde yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan toplam 600.000 TL tutarındaki çeklerin kayıtlara intikal ettirilmeyerek factoring şirketlerinde işlem gördüğü ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirildiği, bu işlemin 2005 hesap döneminde 33 kez gerçekleştirildiği ve Mart-Aralık ayı boyunca devam ettiği, bu nedenle bu işlemlerin hataen yapma olasılığının bulunmadığı anlaşılmakla şirketin bir kısım satışlarına ilişkin hasılatını gizlemek maksadıyla yasal defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılarak Kurumlar Vergisi ziyaına sebebiyet verildiğinin anlaşılması karşısında, yüklenen suçun unsurları itibarıyla sübuta erdiği gözetilmeden, yetersiz bilirkişi raporuna itibar edilerek sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.04.2014, E. 2012/16627, K. 2014/7164** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

²⁸³ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 465-466: “...aynı hareketler farklı mükellefler nezdinde yapıldığında, bazı durumlarda bir mükellef için suç, diğer mükellef için sadece kabahat teşkil edebilecektir. Hesaplarda kullanılan rakamların yerlerinin değiştirilmesi, fazla veya eksik sıfır konulması hareketi küçük bir işletme bünyesinde yapıldığında aldatıcı niteliği olmadığından bir başka anlatımla hemen küçük bir incelemeyle tespit edilebilecek nitelikte olduğundan hesap ve muhasebe hilesi suçu teşkil etmeyecektir. Ancak aynı hareketin belirli bir sistematik dâhilinde ve çok büyük bir holding nezdinde yapılması, hareketlerin ortaya çıkartılmasını oldukça güçleştireceğinden, hesap ve muhasebe hilesi teşkil edecektir.”

²⁸⁴ “...yapılan kontör satışı karşılığında tahsilatlar POS cihazı vasıtasıyla yapılmış gibi muhasebe kayıtları oluşturulmuş olmasına rağmen, söz konusu mükelleflerin ve şirket yetkililerinin, ... İnşaat İletişim Ticaret Limited Şirketi’nden aldıkları kontörler karşılığında ödemeleri nakit olarak yaptıklarını belirterek, tahsilat makbuzlarını ibraz etmeleri; vergi suçu raporuna eklenen CD ortamında ifadeleri yer alan ve POS cihazından kredi kartı ile işlem yapıldığı belirlenen 126 kişinin,

değiştirilmesi, az ya da çok sıfır konulması,²⁸⁵ kayıt ve nakil hataları, yinelenen hesaplar, fiktif ve abartılmış alımlar hesap ve muhasebe hilelerinin başında gelmektedir.²⁸⁶

Mükelleflerin kendilerine özgü tuttuğu defter ve kayıtların vergi inceleme elemanı veya bilirkişi tarafından anlaşılmamış olması tek başına bu suça vücut vermez, mühim olan hakikatin ortaya çıkmasını önleyecek biçimde, muhasebe kurallarına uymayan hileli davranışların olmasıdır.²⁸⁷ Hesap ve muhasebe hileleri mükellefin

... İnşaat İletişim Ticaret Limited Şirketi'nden kontör satın almadıklarını, nakit para temini veya kredi kartı borcunu ötelemek için %2-3 komisyon karşılığında kredi kartı ile işlem yaptıklarını beyan etmeleri; bir kaç istisna dışında komisyon karşılığında kredi kartı ile işlem yapan kişiler adına satış faturası düzenlenmediğinin belirlenmesi; sanıkların, vergi müfettişi ile birlikte düzenledikleri 19.09.2013 tarihli vergi inceleme tutanağında, 2008 takvim yılında fiilen kontör alım satımı ile işigal ettiklerini, bir çok kişi ve kuruma kontör sattıklarını, kontör satışı karşılığında tahsilatları genelde alıcı konumundaki mükelleflerin getirdikleri kendi müşterilerine ait kredi kartları ile tahsil ettiklerini beyan etmelerine karşın, adlarına yüksek tutarlı kontör satış faturası düzenlenen mükellef veya şirketlerin, 2008 takvim yılında yaptıkları kontör satışları karşılığında tahsilatlarını kendilerine ait Pos cihazları vasıtasıyla tahsil ettikleri tespit edildiğinden, söz konusu mükelleflerin müşterilerine ait kredi kartlarını sanıklara ait iş yerindeki POS cihazlarında kullanmalarının mümkün olmadığının anlaşılması karşısında, tüm dosya kapsamından, **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, eylemlerine uyan, 213 sayılı VUK'un 359/a maddesinde düzenlenen "defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma, kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma" suçundan mahkûmiyetleri yerine beraatlerine hükmolunması...**": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.02.2020, E. 2020/3859, K. 2020/761** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025); **TAŞTAN**, s. 147.

²⁸⁵ Danıştay 9. Daire Başkanlığı, T. 08.02.2012, E. 2009/8672, K. 2012/460 (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 466).

²⁸⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 467-468: "Matematiksel işlem hileleri, hesaplarda kullanılan rakamların yerlerinin değiştirilmesi, fazla veya eksik sıfır konulması, kayıt ve nakil hataları, tekrarlanan hesaplar, fiktif ve abartılmış alımlar, zamanından önce kayıt düşülmesi, envanter defterinde ileride yapılacak faturasız satışlar için dönem başı emtia mevcudunda bir kısım emtiayı dahil etmemek (stok azaltımı), dönem başı emtianın değerini yüksek göstererek karı azaltmak, dönem sonu emtianın mevcuduna bir kısım emtiayı dahil etmemek (önceden dönem başı emtia mevcuduna geçirilmemiş veya giriş kaydı yapılmamış olan emtianın gizlenmesi amacıyla), dönem sonu emtiasının değerini az göstererek karı azaltmak, satılan emtiadan iade edilenler varsa bunların giriş kaydını saptıktan sonra tekrar satışları göstermemek veya satılmamış ise dönem sonu envanterine dahil etmemek, faturası henüz kesilmemiş fakat nakli yapılmış eşyaları dönem sonu envanterinde dikkate almamak, işletmenin durumunu daha iyi göstermek için yapılan bilanço hileleri de (yabancı araçların işletmeye ait gösterilmesi, amortismanı tabi değerleri yüksek bedelli göstermek, var olmayan veya itfa edilmiş emtiayı amortismanı tabi tutmak vb.) eylemlerinin hesap ve muhasebe hilelerine örnek olarak gösterilebileceğini belirtmiştir. **KARAKOÇ**, s. 303-304; **ŞENYÜZ**, 96-97; **TAŞTAN**, s. 145147.

²⁸⁷ **YÜCEL**, s. 288; **ERMAN**, s.58.

muhasebecisi veya mali müşaviri tarafından gerçekleştirildiği takdirde, fiili gerçekleştiren muhasebeci veya mali müşavir cezalandırılacaktır.²⁸⁸

VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık fiillerinin muhasebe hilesinin örnekleri olarak kabul edilebileceği doktrinde belirtilmektedir.²⁸⁹ Yargıtay ise kararlarında hesap ve muhasebe hilesinin ayrı bir suç olduğunu belirtmektedir.²⁹⁰ Yargıtay bir kısım kararlarında sahte fatura kullanan yükümlülerin faturaları defterlerine geçirmesi halinde, mükellefler hakkında ayrıca hesap ve muhasebe hilesi suçunun oluşmayacağını belirtmekteyken²⁹¹ bir kısım kararlarında suçların birbirinden ayrı ve bağımsız olması

²⁸⁸ “Sanık...yöntünden; mükellef...Boya Katkı Mad... Ltd. Şti'nin 2011 takvim yılında **muhasibecisi** olan sanığın mükellefe ait bir kısım satış faturasını, malzeme alışı gibi defterlere kaydetmek suretiyle muhasebe hilesi yapma suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında, dosya arasında mevcut 11/02/2013 tarih 2013-A-2128/1 sayılı vergi tekniği raporunda mükellefe ait yevmiye defterinin incelenmesinde, 11 adet satış faturasının ÖTV tutarları mal bedeline eklenerek 150- ilk madde ve malzeme hesabına kaydedildiği, dönem sonu madde ve malzeme hesabında yer alan tutarların satılan mamul maliyeti hesabına aktarılacak suretiyle dönem kar-zarar tespitinde dikkate alındığı ve ilgili dönem KDV beyannamesinde indirim KDV tutarı olarak haksız yere beyan edildiğinin belirtilmiş olduğu, sanığın yazılı savunmasında satış faturalarının, alış olarak kaydedildiği tespitinin doğru olduğunu ancak bunun sehven yapıldığını beyan ettiği, söz konusu faturaların iki tanesinin Mart ayına, sekiz tanesinin ise Ağustos ayına ait oldukları nazara alındığında farklı tarihlerde aynı şekilde vergi, ziyanına sebep olacak eylemlerin tekrarlandığı tüm dosya kapsamından anlaşılmakla sanığa atılı suçun tüm unsurları itibarıyla sübuta erdiği gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.11.2021, E. 2017/1902, K. 2021/10763** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> **Yargıtay Karar Arama**, Erişim Tarihi: 14.09.2025)

²⁸⁹ **KARAKOÇ**, s.303; **DONAY**, 127-128; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 462; **TAŞTAN**, s. 144, 424: “Örneğin, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak 359/a-1 kapsamında bir suçtur. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek aynı suçun farklı hareketidir.” Doktrinde hesap açma eyleminin hesap ve muhasebe hileleri yapmak eyleminin bir şekli olması nedeniyle ayrıca düzenlenmesinin gerekli olmadığı da ileri sürülmektedir. İlgili görüş için bkz.: **YÜCEL**, s.288; **TOSUN**, s.75; **KOCAHANOĞLU**, s. 307; **ERMAN**, s.64; **HIZLI**, s. 126; **KARAKOÇ**, s.305; **MUTLUER**, s. 166; **KIZILOT/KIZILOT**, s. 536; **ÖZEN**, s. 43.

²⁹⁰ “...kamu davasının kaçakçılık suçu, vergi tekniği raporlarına ve mütalaaya uygun olarak 2008 takvim yılında “sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” “muhasebe hilesi yapmak” suçlarından açıldığı, düzenlemek, kullanmak ve muhasebe hilesi yapmak eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu da dikkate alınarak sonucuna göre hukuki durumlarının takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.02.2014, E. 2013/17365, K. 2014/3266** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> **Yargıtay Karar Arama**, Erişim Tarihi: 14.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 13.05.2019, E. 2017/8707, K. 2019/4608** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> **Yargıtay Karar Arama**, Erişim Tarihi: 14.09.2025)

²⁹¹ “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 olduğu, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğundan ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı cihetle; sanığın sahte fatura kullanmaya ilişkin ödemelerini banka üzerinden yapılmış gibi göstermekten ibaret eyleminin sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı, ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 30.11.2016 Tarih, 2016/4501 Esas, 2016/7977 Karar** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> **Yargıtay Karar Arama**, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

nedeniyle sanığın ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini belirtmektedir.²⁹² Bizim de katıldığımız bir görüş sahte belgenin defter ve kayıtlara olduğu gibi geçirilmesi durumunda sadece “sahte belge kullanmak” fiilinin oluştuğunu, sahteliğin anlaşılmması amacıyla olduğundan değişik gösterilmesi veya olduğu gibi gösterilmekle beraber çok kez kayıtlara geçirilmesi durumunda ise “hesap ve muhasebe hilesi” ile “sahte belge kullanma” fiillerini oluştuğunu belirtmektedir.²⁹³

Uygulamada halka açılacak şirketlerin durumlarını daha iyi göstermek için hesap ve muhasebe hilesi yaptıkları ve bazen bu hilelerin daha çok vergi tahakkukuna neden olması sonucu Sermaye Piyasası Kanunu’nun 112/2. maddesinde²⁹⁴ bulunan suç ile

²⁹² “Sanık hakkında Aliğa Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 21/05/2008 tarih ve 2008/762 esas sayılı iddianamesi ile resmi belgede sahtecilik suçundan, Aliğa Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 02/11/2007 tarihli ve 2007/759 Esas sayılı iddianamesi ile de (VUK’nin 359/a-1, b-1, 360 maddeleri sevkıyla) Vergi Usul Kanununa muhalefet suçundan dava açıldığı, sanığın, muhasebeciliğini yaptığı diğer sanık ...’in yetkilisi olduğu....Tic. Ltd. Şti.’nin 2002 yılında sahte fatura düzenlediği belirlenen....Tic. Ltd. Şti.’nden temin ettiği beş adet faturayı kullandığı iddiası ile 2006 yılında Köseoğlu şirketi hakkında yapılan vergi incelemesi sırasında bu şirketin sahte fatura kullandığını kamuflle edebilmek amacıyla Ataksan Şirketinin faturalarının kayıtlı olduğu yevmiye defterini incelemeye ibraz etmemek için 2006 yılının Ekim ayında sahte mühür, kaşe ve imza ile yeni bir yevmiye defterini...Noterliğinde tasdik edilmiş gibi temin edip bu yevmiye defterine....Ltd. Şti.’nden alınan faturalara denk gelecek tutarda, defterini tuttuğu başka bir mükellef olan...Şirketine ait 11 adet faturayı sahte olarak düzenleyip...şirketi adına sonradan sahte olarak noterden tasdik edilmiş gibi oluşturulan yevmiye defterine kaydederek vergi incelemesine ibraz edilmesini sağlayıp beyannamelerdeki uyumsuzluğu gidermek amacıyla kayıtlarda değişiklik yapmak şeklinde gerçekleşen eylemlerinin Vergi Usul Kanununun 359/a-1, b, 360 maddeleri ile iddianamede eylemin anlatılış biçimi itibarıyla TCK’nin 204/1 maddesinde düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçlarını oluşturduğu belirlenerek...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 08.06.2021 Tarih, 2019/8357 Esas, 2021/4950 Karar** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 14.09.2025); “22.07.2004 tarihli iddianame ile gelirler kontrolörünün suç duyurusu ve kaçakçılık suçu raporları içeriklerine uygun olarak sanık hakkında 2002 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesi gereğince ve 2003 yılında muhasebe hilesi yapmak suçundan anılan maddenin a-1 bendi gereğince cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek ve muhasebe hilesi yapmak suçlarının, birbirinden ayrı ve bağımsız olduğu gözetilmeden, yazılı şekilde “sanığın gerçek alışverişe dayanmayacak şekilde düzenlemiş olduğu sahte faturaları KDV ödememek amacıyla muhasebe hilesi yaparak mal almadığı halde almış gibi kayıt yaparak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği ve eylemin bir bütün halinde 213 Sayılı Yasanın 359/b-1. maddesine girer nitelikte olduğundan” bahisle anılan madde uyarınca mahkûmiyetine, 213 Sayılı Yasanın 359/a-1. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 16.02.2011 Tarih, 2010/15739 Esas, 2011/1000 Karar** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

²⁹³ TAŞTAN, s. 424.

²⁹⁴ **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu madde 112/2:** “Kasıtlı olarak; c) Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar 5237 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz.”

vergi kaçakçılığı suçu birlikte olduğundan fikri içtima kuralı gereği somut olaya göre en ağır cezanın faile verilmesi gerekmektedir.²⁹⁵

2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler

Adına Hesap Açmak²⁹⁶ (VUK 359/a-1)

Vergi yasaları gereğince tutulması gerekli olan defterlerde veya vergi kanunlarının hukuk düzeninde sonuç bağladığı belge ve kayıtlarda, gerçekte var olmayan şahıslar ismine hesap açılması ya da gerçekte var olan ancak kayda konu işlemlerle alakası olmayan şahıslar ismine hesap açılması gerekmektedir.²⁹⁷ Gerçekte var olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılarak gerçekte var olmayan işlem ve olaylar varmış gibi ya da bir ticari ilişki olmadığı halde bu kişilerle ticari ilişkide bulunulmuş gibi bir durum oluşturulmaktadır.²⁹⁸ Madde metninde “*gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak*” ve “*işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*” şeklinde iki seçimlik hareket düzenlenmiştir.²⁹⁹ İlk hareket olan gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılmasına, alacak borç ilişkisi bulunmayan vefat eden bir kişinin alacaklı veya borçlu gösterilmesi örnek olarak verilebilir. Diğer hareket olan gerçekte var olan ancak kayda konu işlemle ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasına da, yaşamakla birlikte alacak veya borç

²⁹⁵ KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 469.

²⁹⁶ 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 334/4. maddesi “*defterlerde mevhum adlara hesap açmak*” şeklindeydi ve fiil sadece defterler üzerinde gerçekleştirilebiliyordu. Değişiklikle elektronik kayıtlar da dâhil her türlü kayıtlar hareketin kapsamına alınmıştır.

²⁹⁷ ÖZEN, s. 43; KARAKOÇ, s. 305; HIZLI, s. 126; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 469.

²⁹⁸ TAŞTAN, s. 158, 161: “*Hesap açılması tabirinden anlaşılması gereken, bir hesabın borç ya da alacak tarafına ilk kez bir kaydın yapılarak hesabın kullanılmaya başlanmasıdır. Böylece, aslında mevcut olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler alacaklı veya borçlu olarak gösterilmekte, bu kimselere mal satılmış veya bunlardan mal alınmış gibi gerçeğe uymayan kayıtlar yapılmaktadır. Örneğin banka hesabını oluşturan ana hesap içinde A bankasından kredi alınmış iken aynı ana hesap içerisinde B bankasından da gerçek olmamasına rağmen kredi alınmış gibi gösterilmiş ise ortada B bankası adına açılan gerçek olmayan bir yardımcı/ alt hesap vardır ve gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma hareketi bu şekilde gerçekleşmiştir.*”

²⁹⁹ TAŞTAN, s. 160.

ilişkinde taraf bulunmayan şahıslar ismine hesap açılması örnek olarak verilebilir.³⁰⁰ Fiilin vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterler üzerinde gerçekleşmesi gerektiğinden, başka defterlerde hesap açılması halinde bu suç oluşmayacaktır.³⁰¹ Fiilin temel amacı vergi matrahını olması gerekenden az göstermektir.³⁰²

Mal ve malzemelerinin toplamı olan stok malını gerçekte var olmayan ya da var olan şahıslara satımı yapılmış gibi göstermek,³⁰³ işletme harcamalarını çok göstermek için çalışanı olmayan kişiyi çalışıyor göstermek,³⁰⁴ var olmayan alıcı ismine mal satışı göstermek ancak sonrasında hesabı alacak göstererek kapatmak, tanıdık kişilerden borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gibi göstermek, yüksek tutarda yapılan satışları var olmayan veya satışla ilgisi bulunmayan kişiler adına düşük tutarla satılmış gibi göstermek, malın doğrudan satılmasına rağmen aracı ile satılmış gibi göstermek, işlemle ilgisi olmayan kişi adına sahte nüfus cüzdanı ile şirket kurarak vergisel işlemler gerçekleştirmek³⁰⁵ şeklindeki eylemler bu suça örnek olarak gösterilebilir.³⁰⁶

Doktrinde hesap açma fiilinin muhasebe hilesini içermesi nedeniyle hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiilinin bir şekli olduğu ve ayrıca düzenlenmesinin gerekli

³⁰⁰ ŞENYÜZ, s. 97.

³⁰¹ KARAKOÇ, s. 305; AYDOĞAN, s. 327; TAŞTAN, s. 158; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 470.

³⁰² TAŞTAN, s. 160.

³⁰³ “Sanığın 2006 takvim yılında akaryakıt satışlarından elde ettiği hasılatı kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına açılan hesaplarda takip etmek suretiyle 457.135,89-TL hasılatı kayıt ve beyan dışı bırakmak suretiyle üzerine atılı suçu işlediği tüm dosya kapsamından anlaşılmakla...” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.05.2018, E. 2018/8189, K. 2018/5075 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³⁰⁴ KOCAHANOĞLU, s. 307.

³⁰⁵ “sanığın, A adına düzenlenmiş sahte nüfus cüzdanı ile...ünvanlı şirketi kurarak şirket adına fatura bastırıp düzenlediği, defter tasdik işlemleri yaptırdığı, beyanname verdiği, serbest muhasebeci tuttuğu, vergisel işlemleri anılan şirket adına yaptığının tespit edilmesi karşısında; atılı eylemin kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişi hakkında hesap açmak suretiyle anılan Kanunun 359/a-1 maddesine muhalefet suçunu oluşturduğu anlaşılmakla; 5271 sayılı CMK'nın 223/8. madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek idareden, “2005-2006 takvim yıllarında kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişi hakkında hesap açmak” suçundan 213 sayılı VUK'un 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması...” : Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T. 31.01.2017, E. 2016/1957, K. 2017/388 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³⁰⁶ KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 470; ŞENYÜZ, s. 98; KARAKOÇ, s. 305; AYDOĞAN, s. 327; TAŞTAN, s. 158.

olmadığı ileri sürülmektedir.³⁰⁷ Defterlerde var olmayan şahıslar ya da defterde bulunan kayıttaki işlemle alakası olmayan şahıslar ismine açılan hesaplar işlemle alakası olmayan şahıslar ismine düzenlenmiş bir belgeye dayandığında aynı zamanda yanıltıcı belge ile sahte belgenin kullanılması hallerini meydana getirebilecek niteliktedir.³⁰⁸ Bu durumda, kayıtların herhangi bir belgeye dayalı olmadan yapılması halinde hesap açma fiilinin oluşacağı kabul edilmelidir.³⁰⁹ Taştan’a göre, mükellef var olmayan veya işlemle ilgisi bulunmayan şahıslar ismine hesap açtıktan sonra işlemle ilgili sahte belge düzenlemişse “sahte belge düzenleme” ve “hesap açma” olmak üzere iki farklı vergi kaçakçılığı fiili oluşacak; ancak mükellef öncesinde sahte belge düzenlemiş sonrasında bu belgeyle ilgili hesap açmışsa tek vergi kaçakçılığı suçu oluşacak ve fikri içtima kuralı gereği cezası ağır olan “sahte belge düzenleme” fiilinden cezalandırılacaktır.³¹⁰

3. Çift Defter Tutmak³¹¹ (VUK 359/a-1)

Çift defter tutmak, vergi mükellefleri tarafından vergi yasaları gereğince tutulmak zorunda olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu meydana getirecek biçimde farklı bir defter, belge veya kayıt ortamlarında kaydedilmesidir.³¹² Fiilin oluşumu için, vergi yasaları gereğince tutulması zorunlu bulunan bir defter ile deftere kaydı gereken hususlar bulunmalı ve defterlerin

³⁰⁷ YÜCEL, s.288; TOSUN, s.75; KOCAHANOĞLU, s. 307; ERMAN, s.64; HIZLI, s. 126; KARAKOÇ, s.305; MUTLUER, s. 166; KIZILOL/KIZILOL, s. 536; ÖZEN, s. 42-43: “Bu düzenlemedeki suç da muhasebe hilesini içermektedir. Bu düzenlemeye yer verilmemiş olsaydı, yapılan bu hareket muhasebe hilesini oluştururdu.”; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 469-470: “Maddede genelde sayma yöntemi seçilmemiş olmakla birlikte, kanun koyucunun böyle bir düzenlemeye gitmiş olmasındaki amacın sıkça kullanılan muhasebe hilelerinin, ayrıca düzenlenmesi ihtiyacından kaynaklandığını düşünmekteyiz. Bunula birlikte böyle bir düzenleme, bizce de yasama tekniği açısından yerinde değildir.”

³⁰⁸ TAŞTAN, s. 159.

³⁰⁹ CANDAN, s. 225.

³¹⁰ TAŞTAN, s. 159.

³¹¹ Öğreti ve uygulamada “çift defter tutma/kullanma” suçu olarak da adlandırılmaktadır: ERMAN, s. 51; KIZILOL/KIZILOL, s. 542; ŞENYÜZ, s.98; ÖZEN, s. 43; TAŞTAN, s. 162.

³¹² TAŞTAN, s. 163.

usulüne uygun olarak tasdiklerinin yapılmış olması gerekmektedir.³¹³ Fiil defter tutmaya bağlandığından, ancak defter tutmakla yükümlü olan mükellefler tarafından gerçekleştirilebilir.³¹⁴ Maddede belirtilen diğer kayıt ortamlarından,³¹⁵ mükelleflerin iş ve işlemlerini takip edebileceği, elektronik ortamlar dâhil her türlü kayıt ortamı anlaşılmalıdır.³¹⁶

Mükellefin defter tutma yükümlülüğü bulunmuyorsa,³¹⁷ mükellefin defter tutma yükümlülüğü bulunmakla beraber özel defterlere kaydedilen hususların kanuni deftere kaydı zorunlu değilse,³¹⁸ ilk defter vergi kanunları gereği tutulması gereken defterlerin dışındaysa³¹⁹ veya mükellef vergi kanunlarına göre hiçbir defter tutmayıp sadece kendi özel defterine kayıt yapmışsa³²⁰ suç oluşmayacaktır. Yine, tutulması mecburi olan defterde bulunan bilginin mükellef tarafından takibinin yapılabilmesi için ikinci deftere aynen aktarılması durumunda vergi matrahının eksilmesi sonucu

³¹³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 472,473; ŞENYÜZ, s. 98-99; AYDOĞAN, s. 334; TAŞTAN, s. 164; ÖZEN, s. 99; “Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.07.2017, E. 2017/13346, K.2017/5049 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³¹⁴ ŞENYÜZ, s. 98: “Defter tutmak zorunda olmayan bir mükellefin bu fiili işlemesi mümkün değildir. Örneğin, gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) veya ücret geliri elde edenlerin defter tutma yükümlülüğü olmadığından haliyle bu mükelleflerin çift defter tutmasından söz edilemez.”; KARAKOÇ, s. 306; AYDOĞAN, s. 333; TAŞTAN, 163.

³¹⁵ “Diğer kayıt ortamları” ifadesi 4108 sayılı Kanun değişikliği ile eski madde metnine (madde 344/1) eklenmiştir.

³¹⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 472; AYDOĞAN, s. 334; “Oto Cam Pazarlama Ltd.Şti.nin ortağı ve yetkilisi olan sanıkların, 2005 takvim yılında, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydettiklerinin iddia olduğu olayda, sanıkların elektronik veya fiziki ortamda matrah azaltıcı nitelikte başka bir kayıt tutmadıklarını savunmaları karşısında; maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; şirket bilgisayarları incelenerek sanıklara ait olduğu iddia olunan CD lerdeki bu kayıtların bilgisayarda tutulup tutulmadığı, hard disklerde sanıkların çifte kayıt yaptıklarına dair bir delil bulunup bulunmadığı, bulunursa bu işlemlerin yapılış tarihi tespit edilip, bu işlemlerle vergi matrahının düşürülüp düşürülmediği hususlarında bilirkişi incelemeleri yaptırılması ile sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.03.05.2016, E. 2016/5052, K. 2016/4020 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama> Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³¹⁷ TAŞTAN, s. 165; OK/GÜNDEL, s. 342.

³¹⁸ HIZLI, s. 118; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 472-473; TAŞTAN, s. 164: “Örneğin mükellefin ev ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik masrafları için ayrı bir defter tutması halinde eylem çift defter tutma sayılmaz çünkü bunlar yasal defterlere kayıt mecburiyeti olan bilgilerden değildir.”

³¹⁹ ŞENYÜZ, s. 99: “Örneğin serbest meslek kazanç defteri tutması gerekirken işletme hesabına göre defter tutan veya bilanço usulüne göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasında defter tutan bir mükellef çift defter tutmuş olmaz.”; ÖZEN, s. 44,48; TAŞTAN, s. 164.

³²⁰ TAŞTAN, s. 164-165.

gerçekleşmeyeceğinden çift defter tutma suçu oluşmayacaktır.³²¹ Kanuni defterlere kaydedilmesi gerekli olan hususların farklı defter, belgeler ya da kayıt ortamlarına (el defteri,³²² ajanda,³²³ elektronik ortamlar) kaydedilmiş olması gerektiğinden kanuni defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerekli olan hususlar farklı bir yere yazılmamışsa suç oluşmayacaktır.³²⁴ Kanuni defterlerden ayrı tutulan kayıtların yalnızca mükellefin anlayabileceği şekilde yazılmış olması veya şifreli olması suçun oluşmasını engellemeyecektir.³²⁵

Kanun hükmünün lafzına bakıldığında, ikinci defter ve kayıt ortamına hesap ve işlemlerinin kaydedilmesinin vergi matrahında azalmaya sebep olması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi matrahında azalmaya sebep olan ikinci kayıt değil, ilk defter olan kanuni deftere kayıt yapılmamasıdır.³²⁶ İkinci defterin yükümlünün iş ve işlemlerini takip etmesini sağlayacak ve matrahında eksilmeye neden olabilecek şekilde tutulması gerekir. Çift defter tutma fiili vergi matrahının azalması sonucunu doğurmamışsa suç oluşmayacaktır.³²⁷ Bu nedenle mükellef tarafından çift defter tutulmasının vergi matrahında azalmaya yol açıp açmadığına ilişkin bilirkişi incelemesi

³²¹ MUTLUER, s. 159; ŞENYÜZ, s. 99: “Örneğin, yangın, sel basması, hırsızlık vb. ihtimallere karşı kişiler kanuni defterlerdeki bilgilerini eksiksiz bir biçimde harfiyen ikinci defterde veya bilgisayarda da tutmak isteyebilir.”; ÖZEN, s. 44-46; ERMAN, s. 52; AYDOĞAN, s. 332; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 471, 474-475; KARAKOÇ, s. 306; AYDOĞAN, s. 332; TAŞTAN, s. 165.

³²² “19.12.2007 tarihli vergi tekniği ve suçu raporları kapsamında, sanığın yasal defterlere kaydetmesi gereken bir kısım maliyet ve ödeme işlemlerini vergi matrahının azalmasına sebebiyet verecek biçimde el defterinde tutmak ve bunları yasal defterlere kaydetmemek şeklinde oluşan eylemin yüklenen suçun tüm unsurlarıyla oluşup sübuta erdiği ve mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 22.11.2013, E. 2012/12555, K. 2013/17488** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³²³ “Serbest doktor olarak vergi mükellefi olan sanığın, 2002 ve 2003 yıllarında “yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerini, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde, evinde ele geçen ajandalara kaydetmek” suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verdiğinin...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.12.2007, E. 2007/7663, K. 2007/8750** (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 474).

³²⁴ CANDAN, s. 226-227; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 474; TOSUN, s. 67; ŞENYÜZ, s. 98; KARAKOÇ, s. 306; TAŞTAN, s. 164, 165.

³²⁵ KARAKOÇ, s. 306; ŞENYÜZ, s. 98.

³²⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 472.

³²⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 475; ÖZEN, s. 45; ŞENYÜZ, s. 99: “Vergi ziyasını doğuran matrah farkının ikinci defter veya kayıt ortamından çıkarılması şarttır. Örneğin serbest meslek kazancı elde eden bir doktor hastalarından muayene ücreti olarak tahsil ettiği parayı ikinci defterine kaydetmemekle birlikte kanuni defterlerine (serbest meslek kazancı defteri) kaydetmeyerek bulduğu matrahı beyan etmemişse burada kanunun aradığı nitelikte vergi ziyayı meydana gelmiş olacaktır.”; TAŞTAN, s. 165 vd.

yaptırılması gerekir.³²⁸ Vergi matrahındaki azalmanın miktarı suçun oluşumu için önemli değildir.³²⁹

Doktrinde bir kısım yazarlar; kanuni olmayan kayıtlardaki matrahın kanuni defterlerdeki matrahın altında olması halinde yani matrah azalmasına veya farkına neden olunmamışsa suçun oluşmayacağını belirtirken,³³⁰ bir kısım yazarlar ise özel kayıtların matrah belirlenebilecek şekilde tutulmasının zorunlu olmadığını ancak özel kayıtların matrah belirlenebilmesine olanak tanımadığı hallerde matrahla ilgili hususların kanuni olmayan başka deftere kaydedildiği kanıtlanmışsa suçun oluşacağını savunmaktadırlar.³³¹ İlk görüş suçun oluşumu için kanuni olmayan kayıtların matrah belirlenebilecek şekilde tutulması şartını aradığı ve matrah belirlenemeyen ancak matrah ile ilgili olan özel kayıtları kapsam dışında bıraktığı; ikinci görüş ise matrahla ilgili olan tüm kayıtların kapsama aldığı ve matrahla ilgili kayıtların matrahın azalması sonucun doğuracak şekilde kaydedilmesi şartını aramadığı için eleştirilmektedir.³³² Danıştay kayıt dışı hasılatın mükellefin kendi tuttuğu kanuni olmayan muhasebe kayıtları ile tespit edildiği durumda suçun ortaya çıkmadığına karar vermiştir.³³³

³²⁸ **AYDOĞAN**, s. 332; “213 sayılı Kanun'da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulmasının gerektiği, bu kapsamda maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman **bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden** sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 10.11.2021, E. 2017/10772, K. 2021/10109.** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³²⁹ **ÖZEN**, s. 47; **DONAY**, s. 130; **TAŞTAN**, s. 166.

³³⁰ **ERMAN**, s. 27; **MUTLUER**, s. 161; **KARAKOÇ**, s. 306-307; **ÖZEN**, s. 46; **AYDOĞAN**, s. 332.

³³¹ **HIZLI**, s. 126.

³³² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 476.

³³³ “Olayda, davacının muhasebe işlemlerini kaydettiği bilgisayar ortamında yer alan verilerden hareketle kayıt dışı hasılat tespit edilmiştir. Yukarıda yer verilen 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yer aldığı şekilde davacının başka kayıt ortamlarında tespit edilmiş bir hasılatı bulunmadığı gibi kayıt dışı hasılatın davacının kendi muhasebe kayıtları üzerinden tespit edildiği sabittir. Bu nedenle, anılan maddede düzenlenen vergi ziyayı cezasının üç kat kesilmesini gerektiren fiillerin olayda gerçekleşmediği anlaşıldığından davacının fiili nedeniyle kesilecek vergi ziyayı

Yargıtay ise, ilk olarak tutulması zorunlu defter ve kayıtların var olduğunun belirlenmesi, sonrasında kanuni defter ve kayıtlar ile ikinci kayıtların bilirkşi incelemesine gönderilerek çift defter tutma fiilinin vergi matrahının azalmasına neden olup olmadığının ortaya çıkarılması gerektiğini belirtmektedir.³³⁴

cezasının 213 sayılı Kanunun 341 inci maddesi kapsamında bir kat olarak uygulanması gerekmektedir.”: **Danıştay 4. Daire Başkanlığı, T. 10.06.2015, E. 2014/8648, K. 2015/3164** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 476).

³³⁴ “213 sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.

İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, sanıkların yetkilisi ve ortağı oldukları E Enerji İşletmeleri A.Ş’nin 08/07/2010 tarihinde %99 hissesine sahip olduğu G Enerji Limited Şirketindeki iştirak payını 2.551.109,50 TL ye sattığı halde bu bedelin 799.872,00 TL’sini G Enerji Limited Şirketi kasasında bulunan nakdi vermeyerek, bu satış esnasında satış bedelinin 400.000 dolarlık kısmını şirket kaşesi kullanılarak aynı tarihte ortaklar tarafından E Enerji İşletmeleri A.Ş. hesabına yatırıldığı ve ortaklardan borç alınan para olarak kaydedilerek, satış işlemi düşük bedelden gösterilmek suretiyle vergi matrahının azalmasına neden olduğu belirtilmiş, mahkemece aldırılan 26/12/2014 tarihli bilirkşi raporunda ise incelemenin G Enerji Limited Şirketinin kasasında görülen 799.872,00 TL ile şirketin satış bedelinin şirket hesabına yatıp yatmadığına ve defterlerine işlenip işlenmediğine ilişkin yapıldığı, vergi raporlarında bahsedilen ortaklar tarafından G Enerji Limited Şirketinin devredildiği tarihte ortaklardan borç alınan para olarak kaydedilen meblağ ve işleme yönelik herhangi bir incelemenin yapılmadığı ve suçlamaları kabul etmeyen sanıkların atılı suçu işlediklerine dair vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri karşısında bu tespitlerin sadece bir kısmını yüzeysel olarak inceleyen yetersiz bilirkşi raporunun bulunduğu anlaşılmakla; maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkşi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanıkların hukuki durumlarının takdiri gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde beraatlerine hükmedilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.06.2020, E. 2020/1165, K. 2020/3282** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay/Karar/Arama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025); “213 sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.

İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyasına neden olduğu belirtilmiş ise de, başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya yalnızca bu tespite dayanan bilirkşi raporu ile mahkûmiyet kararı verilemeyeceği cihetle; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkşi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza**

“Sonuç” başlığı altında detaylı şekilde tartışıldığı üzere çift defter tutma fiilinin vergi matrahının azalmasına neden olması gerektiğinden “çift defter tutma” suçunun sonuç ve zarar suçu olduğunu kabul etmekteyiz. Doktrinde ve Yargıtay kararlarında, bu suç mütemadi suç olarak kabul edilerek suç son kaydın girildiği tarihte işlenmiş kabul edilmektedir.³³⁵ Biz de çift defter tutma suçunun mütemadi suç olduğunu düşünmekteyiz.

VUK’un 219. maddesinde³³⁶ muamelelerin defterlere 45 günden geç kaydedilmemesi gerektiği düzenlenmektedir. Bu düzenleme gözetilerek, mükellefin muamele gerçekleştikten sonra 45 gün içinde kanuni deftere işlemi kaydetmemesi halinde suçun oluşmadığı kabul edilmelidir.³³⁷

Mükellef tarafından tutulan ikinci defter kanuna uygun şekilde ele geçmelidir.³³⁸ Mükellefin işyerinde vergi kanunları uyarınca usulüne uygun bir arama ile ele geçmeyen suça konu defter hukuka uygun delil olmadığından hükme esas alınamayacaktır.³³⁹

Dairesi, T. 14.02.2018, E. 2017/9621, K. 2018/1198 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.03.2018, E. 2017/3412, K.2018/2280** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³³⁵ **TOSUN**, s. 79; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 475; “...anılan “Yasal Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri, Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçunun, 2008 takvim yılında başka defterlere son kayıt tarihi olan 15.12.2008 tarihinde işlenmiş olması karşısında...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.05.2018, E. 2017/10500, K. 2018/4756** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 10.09.2025).

³³⁶ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 219:** “Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyleki: a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez.

c) Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.”

³³⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 473-474.

³³⁸ **TAŞTAN**, s. 169.

³³⁹ “5271 sayılı CMK’nın Birinci Kitap Dördüncü Kısımında, altı bölüm halinde koruma tedbirleri, bu kapsamda “arama ve el koyma” işlemine dair usul ve esaslar (m. 116-134) düzenlenmiştir. Ancak ceza yargılamasına dair çeşitli usul hükümleri ile “arama ve el koyma” gibi koruma tedbirlerine ilişkin hükümlere birçok özel kanunda da yer verilmiştir. Bunlardan biri de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’dur. 213 sayılı Kanun’un 359. maddesindeki suçlara ilişkin olarak Cumhuriyet savcısının dava açması, Kanun gerekçesindeki ifadeyle “vatandaşın mali emniyeti mülahazası ile” vergi

4. Defter, Belge ve Kayıtları Tahrif Etmek ya da Tahrif Edilmiş Belgeleri

Kullanmak (VUK 359/a-2)

Tahrif etmek, vergi yasaları gereğince tutulması gereken ve gerçeğe uygun defter, belge ve kayıtların veya bunlardaki yazıların ve rakamların kazınması, bazı kimyasallarla silinmesi ya da silindikten sonra yerine başka şeylerin yazılması suretiyle gerçeğe aykırı hale getirilmesidir.³⁴⁰ Doktrinde tahrifatı, var olan kaydın değiştirilerek yerine yeni bir kayıt düşülmesi olarak tanımlayan yazarlar bulunsada,³⁴¹ genel görüş ve uygulama; kaydın tahrif edilmesini yeterli görmekte, tahrif edilen kayıt yerine yeni bir kaydın düşülmesi şartını aramamaktadır.³⁴² Kasten işlenen bir suç olduğundan, istenmeden yapılan tahrifat sonucu suç oluşmaz.³⁴³

idaresinin vereceği mütalaaya bağlandığı gibi anılan Kanun'un 142-147. maddeleri arasında "arama" ve "aramalı inceleme"nin usul ve şartları ayrıntılı bir şekilde hükme bağlanmıştır.

Emniyet mensupları tarafından, sanıkların evleri, işyeri, üstleri ve araçlarında yapılan arama sonucu, muhtelif çek defteri, el defteri ve senetlerin ele geçirilmesi sebebiyle vergi incelemesi yapılarak, dava şartı olan mütalaanın verilmesi üzerine, 22.12.2009 tarihli iddianame ile kamu davası açılmıştır. Dosya kapsamından arama kararı ve tutanaklarına rastlanılmayıp, VUK'un 359/a maddesi kapsamında kalan suçun işlendiğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini vergi incelemeye yetkili olanların gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.

Bir başka anlatımda, genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'un 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda VUK'un 359. maddesi kapsamında olan eylemin tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama yapıldığı anlaşılmakta ise de bu arama VUK'un 142. maddesindeki özel hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmediğinden hukuka aykırıdır. Ayrıca, bu yöntemle elde edilen çek defteri, el defteri, senetler ve diğer deliller hükme esas alınarak sanığın mahkûmiyetine karar verilirken, CMK'nın 230/1-b madde ve bendi uyarınca hükmün gerekçesinde "delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi; bu kapsamda dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin ayrıca ve açıkça gösterilmesi" gerektiği de gözetilmemiştir.

Dosya içeriğine göre, hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin değerlendirme dışı tutulması halinde, sanığın cezalandırılmasına imkân bulunmamaktadır.": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.05.2017, E. 2017/3532, K. 2017/3462** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁴⁰ **ERMAN**, s. 57; **MUTLUER**, s. 164; **DONAY**, s. 131; **KIZILOĞLU/KIZILOĞLU**, s. 551; **KARAKOÇ**, s. 307-309; **ÖZEN**, s. 50.

³⁴¹ **YÜCEL**, s. 286-287.

³⁴² **CANDAN**, s. 228-229; "Belgeleri tahrif etmek ise gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, eczalı maddelerle silinmesi ya da bunların yerine yeni rakamlar veya

Tahrifat vergi yasaları uyarınca tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlarda yapılmalıdır.³⁴⁴ 4369 sayılı Kanun değişikliğiyle madde metnine “*kayıt*” ibaresi eklendiğinden elektronik ortamda bulunan kayıtların da (bilgisayar, internet, CD, disket vb.) tahrif edilmesi olanaklı hale gelmiştir.³⁴⁵

Hatayı düzeltme amacıyla defter, belge ve kayıtlarda VUK’un 217. maddesi³⁴⁶ uyarınca yapılan düzeltme tahrifat olarak kabul edilmemektedir. Defter, belge ve kayıtlar düzenlenirken yanlışın düzeltilmesi için yazılan yeni yazılar vergi kurallarına aykırı şekilde yapılmış olsa da, hatayı düzeltmek amacıyla yapıldığından tahrifat oluşturmaz.³⁴⁷

Suret belgeler üzerinde de tahrifat yapılabilecektir.³⁴⁸ Örneğin alıcıya verilen faturanın satıcıda kalan suretinin satıcı tarafından tahrif edilerek satış bedelinin az gösterilmesi durumunda tahrifat fiili gerçekleştirilmiştir.³⁴⁹ Tahrifat defter, belge ve kayıtların yok olmasına sebebiyet verirse defter, belge ve kayıtları yok etme suçu oluşacaktır.³⁵⁰

yazılar yazılmasıdır.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.17.03.1986, E. 1985/9-462, K. 1986/125** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 478).

³⁴³ **DONAY**, s. 132-133; **ÖZEN**, s. 51; “Sanığın hazırlık aşamasında vergi müfettişine verdiği ifadesinde; suça konu faturanın kendi adına düzenlenmiş olduğunu ancak o dönem aynı zamanda şirketin vekili olması sebebiyle bu belgenin şirketin belgeleri arasına karıştığını ve sehven şirket defterine kaydedildiğini kastının bulunmadığını savunması, suça konu faturanın 817.74 TL tutarında bir adet faturadan ibaret olması karşısında; elde edilen menfaatin azlığı ile tüm dosya içeriğine göre, sanığın faturada tahrifat yapmak kastıyla hareket ettiğine dair her türlü kuşkudan uzak cezalandırılmasına yeter kesin ve inandırıcı delil bulunmadığı gözetilmeden sanığın atılı suçtan beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 29.12.2016, E. 2016/4334, K. 2016/8955** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁴⁴ **ŞENYÜZ**, s. 449; **KARAKOÇ**, s. 308-309; **TAŞTAN**, s. 175.

³⁴⁵ **TAŞTAN**, s. 174.

³⁴⁶ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 217**: “Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.”

³⁴⁷ **ERMAN**, s. 57; **DONAY**, s. 132; **ÖZEN**, s.51; **ŞENYÜZ**, s. 101; **KARAKOÇ**, s. 308; **AYDOĞAN**, s. 360; **TAŞTAN**, s. 178-179.

³⁴⁸ **ÖZEN**, s. 52; **KARAKOÇ**, s. 308; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 479; **AYDOĞAN**, s. 359; **TAŞTAN**, s. 176.

³⁴⁹ **ERMAN**, s. 55.

³⁵⁰ **AYDOĞAN**, s. 358; **TAŞTAN**, s. 176.

Tahrifatın aldatıcı olması gerekip gerekmediği doktrinde tartışmalıdır. Bir görüş; maddede tahrifatın aldatıcılık özelliği taşıması gerektiği belirtilmediğinden aldatma kabiliyeti olmayan ve ilk bakışta anlaşılan tahrifatlarında da suçu oluşturabileceğini savunmaktayken;³⁵¹ diğer bir görüş ise tahrifatın aldatıcı nitelikte ve ilk bakışta anlaşılamayacak şekilde olması gerektiğini belirtilmektedir.³⁵² “Suçun Maddi Konusu” başlığı altında detaylıca açıkladığımız üzere suçun oluşması için belgelerin iğfal kabiliyetinin bulunmasına ve suçun başka delillerle kanıtlanabildiği sürece belge asıllarının dosya arasında olmasına gerek olmadığını düşünmekteyiz.

Defter, belge veya kayıtların içeriğinin tahrif öncesinde gerçeğe uygun olması gerektiğinden, kayıtlar tahrifat öncesinde de gerçeğe uygun değilse bu suç oluşmayacaktır.³⁵³ Sahte ya da yanıltıcı belge düzenlenmesinde ilk defa düzenlenen ve olmamış bir hadiseyi olmuş gibi gösteren veya muhteviyat olarak gerçeği aksettirmeyen bir belge bulunmaktayken, tahrifatta öncesinde gerçek bir belgenin bulunması suçun oluşumu için şarttır. Bu durumda, sahte belge üzerinde yapılan değişiklikler tahrifat olarak kabul edilmeyecektir.³⁵⁴

³⁵¹ OK/GÜNDEL, s. 331; UĞUR/ELİBOL, s. 319; Adnan ÇAVUŞ, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul 2016, Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 104; AYDOĞAN, s. 358: “Yasada sadece “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmekten” söz edilmiş, aldatma kabiliyetinden hiç bahsedilmemiştir. Bu nedenle kabaca yapılmış, ilk bakışta anlaşılan, aldatma kabiliyeti olmayan tahrifatlar da bu suçu oluşturacaktır. Örneğin, mükellefin “3.000” liralık giderini fazla göstermek için belgedeki “3” rakamını kalemle tahrif ederek “8” yapmak suretiyle “8.000” lira olarak değiştirmesi ilk bakışta anlaşılabilir bile suç yine oluşacaktır.”

³⁵² DONAY, s. 133; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 551; ÖZEN, s. 51; TAŞTAN, s. 178.

³⁵³ ERMAN, s. 151; ÖZEN, s. 51; TAŞTAN, s. 175; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 478; ŞENYÜZ, s. 100; TAŞTAN, s. 175.

³⁵⁴ “...Sahte belge gerçek bilgileri kapsamayacak şekilde düzenlenmiş belge demektir. İçerik bakımından yanıltıcı belge ise doğrudan doğruya meydana getirilmiş ama gerçeği yansıtmayan belge demektir. Örneğin, esasta mal satmadığı halde kesilen faturaya mal tutarının ya da fiyatın olduğundan farklı yazılması; Belgeleri tahrif etmek ise gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, ezalı maddelerle silinmesi ya da bunların yerine yeni rakamlar veya yazılar yazılmasıdır. Örneğin; faturadaki 50.000 rakamını 500.000’e yükseltmek veya 5.000’e indirmek gibi. Bu eylemin sahte belge düzenlemekten farkı, belgenin esasının gerçek bir işleme dayanmasıdır. Bu durumda sahte belgeler üzerindeki değişiklikler tahrifat olarak kabul edilemez. Yasaya göre belge tahrifi bakımından, tahrif edenin cezalandırılabilmesi için, tahrif eden ya da başkasınca kullanılması zorunlu değildir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 17.03.1986, E. 1985/9-462, K. 1986/125. (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 478).

“06/09/2013 tarihli...Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 2013/... esas sayılı iddianamesiyle “sanık A’ye ait 2010 yılına ait hesap ve defterleri üzerinde yapılan denetim sonucu sanığın tanzim ettiği 16035 nolu faturanın alt nüshasında 01 rakamının 04 olarak ve 10 rakamının 03 olarak, 16036 nolu faturanın

Madde metninde “*tahrif etmek*” ve “*tahrif edilmiş belgeleri kullanmak*” üzere iki seçimlik hareket düzenlenmiştir. Kullanmak, tahrif edilen belgenin, belgeyi bu hale getirenlerden başka kişiler tarafından, tahrif edildiği bilinerek vergi kanunlarında sayılan işlemler için kullanılmasıdır.³⁵⁵ Tahrif edilen belgenin kullanılması suçun oluşumu açısından zorunlu olmadığından kullanma cezalandırılmayan sonraki davranışlar kapsamında kabul edilecek, belgenin başka biri tarafından kullanılması halindeyse bu kişinin eylemi başka bir suça konu olacaktır.³⁵⁶

5. Defter, Belge ve Kayıtları Gizlemek (VUK 359/a-2)³⁵⁷

Türk vergi sisteminde, vergiler mükelleflerin beyanına göre belirlendiğinden ve gerçekten ödenmesi gereken vergi miktarı mükelleflerin vergi kanunlarına göre tuttuğu defter, belge ve kayıtların vergi denetimi sonucu incelenmesiyle ortaya çıktığından vergi yasaları gereğince tutulması ve saklanması gereken defter, belge ve kayıtların talep edildiğinde ibraz edilmesi vergi denetimi için önemlidir.³⁵⁸ Gizlemek, var olduğu noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin vergi incelemesinde yetkililere ibraz edilmemesidir. Fiilin oluşumu için; gizlendiği iddia edilen defter, kayıt ve belgelerin varlığının sabit olması, ibrazın vergi incelemesi için vergi incelemesine yetkili kişilerce saklama süresi içinde usulüne uygun ve süre verilerek saklanma

da alt nüshasında 10 rakamının 03 olarak tahrif edildiği”, yine sanık S hakkında 11/09/2013 tarihli.... Cumhuriyet Başsavcılığının 2013/... esas sayılı iddianamesiyle “....Grup İnş. Mad. San. ve Tic. Ltd Şti. adına düzenlenen 16035 ve 16030 nolu satış faturalarının düzenleme tarihlerinde tahrifat yaptığı” iddiasıyla açılan kamu davalarında; iddianame anlatımları ile 213 sayılı VUK’un 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanıklar hakkında “Defter kayıt ve belgeleri tahrif etme” suçundan kamu davası açıldığı halde birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenleme” ve “defter kayıt ve belgeleri tahrif etme” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden iddianame dışına çıkılarak, sahte fatura düzenleme suçundan mahkumiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.01.2021, E. 2021/470, K. 2021/64** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 12.09.2025).

³⁵⁵ ÖZEN, s. 52-53.

³⁵⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 478; KARAKOÇ, s. 308; ŞENYÜZ, s. 449; TAŞTAN, s. 177.

³⁵⁷ Maddede “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” şeklinde belirtilmişse de, gizlenen defter, belge veya kayıtların kullanılamayacağı açık olduğundan bu yönde başlık atılmamıştır.

³⁵⁸ AYDOĞAN, s. 367-368; OK/GÜNDEL, s. 157; TAŞTAN, s. 183-184.

yükümlülüğüne sahip olan kişilerden istenmesi, defter, belge ve kayıtların zamanında ibraz edilmemiş olması gerekir.³⁵⁹

Doktrinde kanun metninde gizleme tanımında kayıtlardan bahsedilmemesi ve VUK'un 253. maddesinde³⁶⁰ kayıtların saklanması bahsedilmemesi nedeniyle defter ve belge dışında kalan kayıtların ibraz edilmemesi halinde suçun oluşmayacağına ilişkin görüşler mevcuttur.³⁶¹ Her ne kadar gizleme tanımlanırken kayıtlardan bahsedilememişse de; madde metninde “*Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler*” dendiği için ve VUK'un 256. maddesinde³⁶² elektronik kayıtlar için de ibraz etme zorunluluğu getirildiğinden hem fiziki hem de elektronik kayıtların ibraz edilmemesi halinde de suçun oluşacağını kabul etmek gerekmektedir.³⁶³

Süresi dolduktan sonra yapılan ibrazlar ya da eksik ibrazlar suçun oluşmasını engellemeyecektir.³⁶⁴ Eksik ibrazların katı şekilde uygulanması adaletsiz sonuçlara yol açacağından örneğin defterlerin neredeyse hepsini ibraz eden sanığın sadece bir defter ibraz etmediği veya kaybolduğu iddia edilerek ibraz edilmeyen defter, belge ve kayıtların sonrasında ibraz edildiği durumlarda mahkemece sanığın kastının tartışılması gerekir.³⁶⁵

³⁵⁹ ŞENYÜZ, s.102-106; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 481; KARAKOÇ, s. 309.

³⁶⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 253: “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

³⁶¹ AYDOĞAN, s. 367; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 548.

³⁶² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 256: “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.”

³⁶³ TAŞTAN, s. 184-185; ŞENYÜZ, s. 450.

³⁶⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 481; AYDOĞAN, s. 374: “Defter, kayıt ve belgelerden herhangi birinin ibraz edilmemesi suçun oluşması için yeterlidir. Bu nedenle istenen defter, kayıt ve belgelerin eksiksiz ibrazı şarttır.”

³⁶⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 9/2-3: “(2) Vergi incelemesine, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanır. İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapıldığı, bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. (3) İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir.”

TAŞTAN, s. 455-456: “Örneğin defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen kişinin, suça konu edilen defter, kayıt ve belgelerin önemli bir bölümünü teslim etmesine rağmen

Vergi incelemelerine inceleme kapsamında bulunan huzurunda tanzim edilecek “*incelemeye başlama tutanağı*” ile başlandığından mükellefin tutanağı imzaladığı tarih incelemeye başlandığı tarihtir.³⁶⁶ Yükümlünün gizleme suçunu işlediği; işyerinde yapılan incelemelerde ibrazdan kaçınma halinde vergi inceleme yetkilisi tarafından tutulan tutanakla, vergi dairesinde yapılan incelemelerde ise defter, belge ve kayıtların ibraz edilmediğine ilişkin delil niteliğindeki belgelerle kanıtlanmaktadır.³⁶⁷

İşyerinde yapılan incelemelerde suçun işlendiği zaman, mükellef tarafından ibrazdan kaçınılan andır.³⁶⁸ Dairede yapılan incelemelerde ise; ibrazın usulüne uygun olarak VUK’un 14/2. maddesi³⁶⁹ gereği tebliğinden itibaren belirlenecek 15 günden az olmayan bir süre içerisinde istenilmesi gerektiğinden suç tarihi tebliğden itibaren belirlenen sürenin bitimini takip eden gün olacaktır.³⁷⁰ Mükellefin çalındığını, kaybolduğunu veya bulamadığını beyan ederek defter, belge ve kayıtlar ibraz etmemesi halinde suç tarihi beyan tarihidir.³⁷¹

cüz’i bir kısmını, evrak sayısının çokluğu ve zorunluluk nedeni ile arşiv kısmında tadilat yapılmasından dolayı ibraz edememesi ancak denetime başlandıktan hemen sonra bulup ibraz etmesi durumunda mükellefin gizleme kastının tayini ve yüklenen suçun manevi unsurunun oluşup oluşmayacağı mahkemece değerlendirilmelidir.”;

“Sanık tarafından defter belge ibraz yazısının tebliğ alınmasından itibaren istenen belgelerin süresi içerisinde vergi dairesine sunulduğu, sadece bulamadığını beyan ettiği 1 adet faturayı ibraz edemediği, bu nedenle sanığın suç kastı ile hareket etmediği tüm dosya kapsamından anlaşılmakla, sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.07.2018, E. 2018/7965, K. 2018/6221 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeni ile arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetmene vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 26.10.2011, E. 2011/10730, K. 2011/21123 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁶⁶ AYDOĞAN, s. 375.

³⁶⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 489.

³⁶⁸ TAŞTAN, s. 496.

³⁶⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 14/2: “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”

³⁷⁰ “defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda suç tarihinin, defter, kayıt ve belgelerin ibrazına ilişkin istem yazısının tebliğ edilmesinden itibaren, ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarih olduğu...”: Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T. 23.12.2021, E. 2017/10798, K. 2021/13308 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 12.09.2025).

³⁷¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 496; ÖZEN, s. 58; “vergi denetmenine “bir cilt faturayı kaybettiği için ibraz edemeyeceğine” ilişkin beyanını içeren tutanağın düzenlendiği 30.05.2005 tarihinin suç tarihi

Mükelleflerin defter, belge ve kayıtları ibraz zorunluluğunun Anayasamızın 38/5. maddesinde düzenlenen susma hakkını³⁷² ihlal edip etmediği tartışma konusu olmuştur. *Donay*'a göre, susma hakkıyla kamu düzeni arasında denge sağlanmalı, belge gizlemeyi sadece hak olarak değil, işlenen suçun delillerini gizlemek olarak yorumlayarak ibraz zorunluluğunun Anayasa'ya uygun olduğu neticesine ulaşılmalıdır.³⁷³ *Özen*'e göre; ibraz zorunluğu yükümlülüktür, hak ile yükümlülük karşılaştırıldığında yükümlülük baskın gelmelidir.³⁷⁴ Nitekim Anayasa Mahkemesi de mükelleflerin ibraz zorunluluğunun; kamu yararı gereği olarak yükümlülere yüklenen ödev olduğunu ve bu ödevin yükümlüyü kendisini suçlamaya ve delil göstermeye zorlaması olarak kabul edilemeyeceğini belirterek Anayasanın 38/5. maddesinde düzenlenen susma hakkına aykırı olmadığına karar vermiştir.³⁷⁵ Mükellefin defter, kayıt

olarak kabulü gerektiğinden...": **Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T. 17.06.2014, E. 2012/27519, K. 2014/11901.**(<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 12.09.2025).

³⁷² **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 38/5:** "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

³⁷³ **DONAY**, s. 134-135.

³⁷⁴ **ÖZEN**, s. 61.

³⁷⁵ "Başvuru kararında, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür. İtiraz konusu kural, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 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 getirmiştir.

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 davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür.

Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir.

Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, "Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmüne yer verilmiştir. İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın "susma hakkı" olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. 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 edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme

ve belgeleri vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti açısından önemli bir delil niteliğinde olduğundan ve defter, kayıt ve belgelerde inceleme yapılamaması durumunda işlenen suçların tespit edilememesi tehlikesi ortaya çıkacağından ibraz zorunluluğunun susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği kanaatindeyiz.

a. Gizleme Fiilinin Şartları

aa. Gizlendiği İddia Edilen Defter, Belge ve Kayıtların Varlıklarının Sabit Olması

Vergi kanunlarında, tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı mecburi olan defterlerin VUK'un 220.³⁷⁶ ve devamı maddeleri gereğince notere onaylatılmasının, belgelerin de Bakanlık ile anlaşmalı bulunan matbaalarda bastırılmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir.³⁷⁷ Defterlerin varlığının ispatı için ilk olarak noter tasdiklerinin olup olmadığına bakılmalı,³⁷⁸ noter tasdiklerinin olmadığına anlaşılması halinde sair suretlerle defterlerin varlığı ispatlanmalıdır.³⁷⁹ Takvim yılı başında notere tasdik ettirilmiş defterin mevcut olduğu karine olarak kabul edildiğinden, defterin varlığının mükellef tarafından ispatına gerek yoktur.³⁸⁰ Yükümlünün defter, belge ve kayıtlarının

zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir.”: Anayasa Mahkemesi, T. 18.05.2007, E. 2004/31, K. 2007/11 (https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/11/T.C. Anayasa Mahkemesi, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

³⁷⁶ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 220:** “Aşağıda yazılı defterlerin bu bölümdeki esaslara göre tasdik ettirilmesi mecburidir: 1. Yevmiye ve envanter defterleri, 2. İşletme defteri, 3. Çiftçi işletme defteri, 4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil), 6. Nakliyat Vergisi defteri, 7. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, 8. Serbest meslek kazanç defteri, Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur.”

³⁷⁷ AYDOĞAN, s. 372.

³⁷⁸ TOSUN, s. 79; KARAKOÇ, s. 310-311.

³⁷⁹ TAŞTAN, s. 187; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 481;

³⁸⁰ ERMAN, s. 60-61.

vergi inceleme elemanı tarafından öncesinde incelenip bir tutanağa bağlanması, vergi dairesi kayıtları, mahkeme veya ticaret odası kayıtları, matbaa belge basım bilgileri³⁸¹ varlıklarına delil teşkil edebilecektir.³⁸² Defterlerin tasdik ettirildiği veya sair suretlerle var olduğu kanıtlanamamışsa suç oluşmayacaktır.³⁸³

Gizleme vergi yasaları gereğince tutulan, düzenlenen, ibraz ve saklama mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar için geçerli olduğundan; vergi yasaları gereğince tutulması veya düzenlenmesi ile ibraz ve muhafaza zorunluluğu olmayan defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi halinde suç oluşmayacaktır.³⁸⁴ Yine, defter tutma zorunluluğu olan yükümlünün defter tutmaması veya tuttuğu defteri noterde tasdik ettirmemesi halinde de mevcut olmayan veya düzenlenmeyen defterlerin ibraz edilmesi mümkün olmayacağından suç oluşmayacaktır.³⁸⁵ Defter tutması zorunlu olmasına rağmen tutmayan mükellefin durumu gizleme olarak değerlendirilmediğinden cezalandırılmaması doktrinde, defter tutmayan mükellefin defter tutmasına rağmen

³⁸¹ “Defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilerle ibraz edilmemesi ile oluştuğu, 2004 takvim yılına ait defter ve belgeleri 24.07.2009 tarihli tebliğat ile istenen sanığın Vergi Suçu Raporuna göre defter tasdik ettirdiğine dair bilgi mevcut değil ise de 04.06.2004 tarihinde 3 cilt fatura teslim aldığı ve savunmasının 213 sayılı VUK’un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadığının anlaşılması karşısında, üzerine atılı suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilerek ve mahkûmiyeti yerine, CMK’nın 63. maddesi gereğince Hâkimlik bilgisiyle çözümü gereken hususta gereksiz bilirkişi incelmeleri de yaptırılarak, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 18.11.2015, E. 2015/15349, K. 2015/7397** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 12.09.2025).

³⁸² **AYDOĞAN**, s. 373; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 481.

³⁸³ **ŞENYÜZ**, s. 103; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 482.

³⁸⁴ **KARAKOÇ**, s. 309-310; **AYDOĞAN**, s. 372.

³⁸⁵ **ŞENYÜZ**, s.103; **KARAKOÇ**, s. 310; **ERMAN**, s. 60-61; **AYDOĞAN**, s. 373; **ERMAN**, s. 61; “213 Sayılı VUK’nın 359/a-2. maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizlemek suçunun konusunun “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler” olduğu, aynı Kanun’un 220 ve devamı maddelerine göre defterlerin notere tasdik ettirilmelerinin gerektiği, tasdik ettirilmeyen yasal defterler usulsüzlük cezası gerektirse de ibraz edilmemesinin suç oluşturmayacağı, 18.10.2010 tarihli vergi suçu raporunda ibrazı istenen 2005-2006 yıllarına ait defterlerin tasdik bilgileri ile anlaşmalı matbaalarda bastırılmış belgelerin bulunduğu konusunda açıklık bulunmadığının anlaşılması karşısında, bu hususlar araştırılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 24.11.2015, E. 2015/14589, K. 2015/7718** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

gizleyen mükellefe göre daha hafif bir yaptırım ile karşı karşıya kalmasının orantısız olması nedeniyle haklı olarak eleştirilmektedir.³⁸⁶

Teknolojik gelişmelerle fiziki defterlerden elektronik defterlere geçilmeye başlandığından suçun konusu fiziki ya da elektronik ortamlarda bulunan defter, belge ve kayıtlardır.³⁸⁷ Noterler tarafından yapılan tasdik işleminin yerini 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın izniyle meydana getirilen berat dosyası almıştır. Elektronik defterler aylık dönemler şeklinde oluşturulmakta, onayların her ay yapılması gerekmekte ve ilk ayın beratı açılış onayı olmaktadır. Elektronik defter tutanlar, beratları sistemden indirebilmekte ve bağlantılı olduğu elektronik defterler ile saklayabilmektedirler. Beratlara ilişkin bilgiler GİB'in oluşturduğu vergi incelemesi yetkililerince de kullanılabilen bilgi işletim sisteminden sorgulanabildiğinden elektronik ortamda tutulan ve ibraz edilmeyen yevmiye defteri ve defter-i kebirin varlığı sistem kayıtları ile ispat olunabilmektedir. Elektronik ortamda tutulan diğer defterler ise 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; saklama sorumluluğu vergi idaresinin olacak biçimde GİB'in denetiminde bulunan sistemde tutulmakta, defterlerin açılış onayları GİB tarafından elektronik şekilde yapılmakta, onay VUK'daki tasdik hükmünde olmakta ve defterlerin varlığının da vergi idaresinin kayıtları ile ispatlanması mümkün olmaktadır. Elektronik belgeler de düzenleyen tarafından elektronik sertifika ile onaylanarak zaman damgası ile kayıt altına alındığından ve belli aralıklarla GİB'in sisteminde raporlandığından bu belgelerin varlığı da vergi idaresinin bünyesinde bulunan kayıtlarla ispatlanabilecektir.³⁸⁸

³⁸⁶ TAŞTAN, s. 188-189.

³⁸⁷ AYDOĞAN, s. 371.

³⁸⁸ İskender EKİCİ, Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi, İstanbul 2021, On İki Levha Yayıncılık, s.294; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 482-483; ÖZEN, s. 58.

ab. İbrahim Vergi İncelemesi İçin Yetkili Kişilerce İnceleme Sırasında İstenmesi

Defter, belge ve kayıtlar vergi incelemesi sırasında ve incelemeye yetkili kişiler³⁸⁹ tarafından vergi incelemesi için istenmelidir.³⁹⁰ İncelemeye yetkili kişi tarafından inceleme dışı amaçla, incelemeye yetkili olmayanlarca veya vergi incelemesi başlamadan yani incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden istenmesi durumunda suç oluşmayacaktır.³⁹¹

Vergi incelemesi için ibrazın talep edilmesi icap ettiğinden, vergi inceleme raporlarında gösterilen istem yazısının dosyada olması gerekmektedir.³⁹² Tek defter, belge ve kayıt isteme yazısı ile farklı yıllara ait birden çok defter, kayıt ve belge istenmesi³⁹³ ya da tek isteme yazısı ile istenebilecek defter, kayıt ve belgelerin birden

³⁸⁹ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nu madde 135:** “İncelemeye yetkililer: Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” şeklinde belirtilmiştir. **TAŞTAN**, s. 193-195: VUK’un 256. maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlere defter ve belge ibraz zorunluluğunun tasdik edilen hesap ve işlemlerle ilgili defter ve belgelerle sınırlı olduğu, bunlar dışındaki konularla ilgili defter ve belgelerin ibrazını isteme yetkilerinin bulunmadığı belirtilmiştir.

³⁹⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 483-484; **TAŞTAN**, s. 191.

³⁹¹ “defter ve belgelerin iptal için istenmesi halinde suçun yasal unsurlarının da oluşmayacağı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.12.2012, E. 2010/12822, K. 2012/21847** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); **KIZILOT/KIZILOT**, s. 547; **ÖZEN**, s. 58; **ŞENYÜZ**, s.104 : “Örneğin, defter ve belgelerin, mükellefin tecil talebinin yerinde olup olmadığının tespiti veya işi terk nedeniyle elinde kalan belgelerin iptali için istenmesi halinde verilmemesi gizleme sayılmaz.”; **AYDOĞAN**, s. 375: “Defter ve belgelerin vergi incelemesi dışında başka amaçlarla örneğin, iptal için istenmesi halinde gizleme suçu oluşmaz.”

³⁹² “Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmesi gerektiği, vergi suçu raporunda belirtilen 24.05.2011 tarih ve 48 sayılı defter ve belge isteme yazısının aslı ya da onaylı bir suretinin dosya içerisinde bulunmadığı anlaşılmakla, defter ve belge isteme yazısının temin edilip defter ve belgelerin hangi amaçla istendiğinin tespit edilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması yasaya aykırı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.06.2021, E. 2021/8839, K. 2021/5398.** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.12.2020, E. 2017/1833, K. 2020/7822;** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁹³ “...aynı yazı ile birden fazla takvim yılına ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istenmesi halinde, tek bir defter kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşacağı gözetilerek...”: **Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T. 28.12.2021, E. 2017/15146, K. 2021/13906** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “2009 takvim yılına ait defter-belgelerin 02.10.2012 tarihli ve AGB-A-2383/38-27 sayılı isteme yazısı ile 2008 takvim yılına ait defter ve belgelerin de 09.11.2012 tarihli, AGB-A-2383/82-67 sayılı isteme yazısı ile talep edildiğinin tespit edilmesi karşısında; aynı isteme yazısı ile birden fazla takvim yılına ait

fazla yazı ile istenmesi halinde yükümlünün ibrazdan kaçınması durumunda tek suç oluşacaktır.³⁹⁴ İlk halde, yani tek talep yazısı ile birden çok defter, kayıt ve belge istenmesi halinde tek bir defter dahi ibraz edilmezse gizleme suçu oluşmaktadır; ancak sanığın kastının bulunup bulunmadığına dair mahkemece detaylı inceleme yapılması ve defteri kasten ibraz etmediğinin kanıtlanamadığı hallerde sanığa ceza verilmemesi gerekmektedir.³⁹⁵ Gizleme suçu işlendikten sonra, aynı takvim yılına ait defter, belge ve kayıtların tekrar talep edilmesi üzerine yine ibrazdan kaçınılması durumunda yeni bir suç oluşmayacaktır.³⁹⁶ Yargıtay, aynı kişinin farklı mükellefiyetlerine dair defter, belge ve kayıtları gizlemesini, aynı takvim yılına ilişkin olsa bile, farklı suçlar olarak kabul etmektedir.³⁹⁷

ac. İbrazın Saklama Süresi İçinde İstenmesi

Suçun oluşması için defter, belge ve kayıtları saklama yükümlülüğünün sona ermemiş olması gerekir.³⁹⁸ VUK'un 253. maddesinde saklama yükümlülüğünün defter, belge ve kayıtların ait oldukları yılı izleyen takvim yılından itibaren beş sene olduğu

defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının talep edilmesi halinde, tek bir “defter ve belge gizleme” suçunun oluşacağına ilişkin yerleşik uygulama ile 2008 ve 2009 takvim yıllarına ait defter-belgelerin ibrazı talebini içerir yazıların birbirlerine yakın tarihli olması da dikkate alınarak, inceleme için talep edilen defter-belgelerin aynı yazı ile talep etme olanağı varken birbirlerine yakın tarihli iki ayrı yazıyla istenmesinin nedenleri Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken, eksik inceleme ve araştırma ile sanık hakkında TCK'nin 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 22.06.2021, E. 2017/7363, K. 2021/5779 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁹⁴ TAŞTAN, s. 185; AYDOĞAN, s. 386-387.

³⁹⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 497.

³⁹⁶ AYDOĞAN, s. 374; TAŞTAN, s. 192; “Dairemizin istikrarlı uygulamalarına göre, defter ve belge gizleme suçunda, gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesine rağmen gizlenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.12.2013, E. 2013/16568, K. 2013/18230 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 12.09.2025).

³⁹⁷ “20.04.2009 tarihli iddianame ile...Lojistik Gümrükleme Tic Ltd Şti'ne, 24.05.2009 tarihli iddianameyle ile de...Sigorta Hizmetleri Ltd Şti'ne ait defter ve belgeleri gizlemek suçundan dava açıldığı, farklı vergi mükellefiyetleriyle ilgili defter ve belgelerin gizlenmesinin aynı takvim yılına ilişkin olsa dahi ayrı suçları oluşturacağı gözetilmeden 2. davanın mükerrer açıldığından bahisle davanın reddine karar verilmesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 10.04.2014, E. 2012/24058, K. 2014/6970 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

³⁹⁸ ŞENYÜZ, s. 104; KARAKOÇ, s. 309; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 484.

düzenlenmiştir.³⁹⁹ Madde metninde belirtilen ilgili süreler geçtiğinde gizleme yükümlülüğü son bulacağından suç oluşmayacaktır.⁴⁰⁰

ad. İbrazın Usulüne Uygun Olarak ve Süre Verilerek İstenmesi

İbraz usulüne uygun olarak ve VUK'un 14. maddesinde ibraz için belirtilen on beş günden az olmayacak bir süre⁴⁰¹ verilerek istenmelidir.⁴⁰² Yükümlünün haklı bir mazereti bulunması halinde inceleme elemanının da takdiri ile VUK'un 139/3. maddesi⁴⁰³ uyarınca ek süre verilebilir.⁴⁰⁴

³⁹⁹ **KARAKOÇ**, s. 311; **ŞENYÜZ**, s.104: “Ancak bir takvim yılında başlayıp, on iki ayı kapsayacak şekilde bir başka takvim yılında sona eren özel hesap dönemlerine uygun defter tutulması durumunda saklama süresinin hesabı özellik arz eder(VUK 174.). Özel hesap dönemi takip eden takip eden mükellefler için beş yıllık saklama süresi maddenin “ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak” hükmü gereği özel hesap döneminin kapandığı yılı izleyen takvim yılından itibaren hesaplanarak bulunur. Örneğin, 01.06.2020-31.05.2021 özel hesap dönemine tabi bir mükellef bu döneme ait defterlerini 2021 yılını takip eden yıl olan 2022'den başlamak üzere 2026 yılının sonuna kadar ibraz yükümlülüğü altında olacaktır.” **AYDOĞAN**, s. 372: Zamanaşımının 8 yıl olduğu gözetildiğinde saklama süresinin 10 yıl olması gerektiğini belirtmektedir. **TAŞTAN**, s. 191: Saklama yükümlülüğünün 5 yıl olmasına karşın vergi kaçakçılığı suçlarının zamanaşımı sürelerinin daha uzun olmasının uygulamada sorunlara yol açtığını belirtmektedir.

⁴⁰⁰ “213 sayılı VUK'un 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere 5 yıl saklama ve tekrar istendiğinde ibraz edilme zorunluluğunun bulunduğu; sanığa 2006 takvim yılı yasal defter ve belgelerini 15 gün içinde ibraz etmesi için 20.12.2011 tarihinde tebligat yapıldığı ancak 2006 takvim yılına ait yasal defter ve belgelerin 5 yıllık yasal saklama süresinin 31.12.2011 tarihi itibarıyla sona erdiği, bu tarihten sonra sanığın saklama ve ibraz etme yükümlülüğü bulunmadığından, atılı suçtan sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 13.02.2020, E. 2017/11360, K. 2020/1291** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴⁰¹ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 14/2**: “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”

⁴⁰² **ŞENYÜZ**, s. 105; “Sanığın üzerine atılı 2016 yılına ait defter, kayıt ve belge gizleme yönünden de yine suçun unsurları araştırılarak bu kapsamda yasaya uygun olarak defter, kayıt ve belge istem yazısının sanığa gönderilip gönderilmediği, istem yazısının usul ve yasaya uygun olarak tebliğ edilip edilmediği, tebliğ işlemi yapıldıysa tebliğ işleminin yapıldığı tarihte sanığın iş yerinin faal olup olmadığına göre tebligatın doğru adrese yapılıp yapılmadığı ve 213 sayılı VUK 139 maddesine uygun davranılıp davranılmadığı, defter kayıt ve belge ibraz etmeme nedenine dayalı mücbir sebep bulunup bulunmadığı ve defter, kayıt ve belge isteminin yasal süre içinde yapılıp yapılmadığı gibi zorunlu unsurların tespiti gerekmektedir.” : **Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, 13.06.2023 Tarih, 2022/663 Esas, 2023/977 Karar** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 19.09.2025).

⁴⁰³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 139/3**: “Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir.”

⁴⁰⁴ **CANDAN**, s. 248: “Münasip mühlet, fıkra da öngörülen on beş günden az veya fazla olabilir.”; **MUTLUER**, s. 170 ve **KARAKOÇ**, s. 310; “Kanuni defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemenin her halde gizleme sayılmaması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin mükellefin işyerinde yapılacağı durumlarda, defter, kayıt ve belgelerin ibrazı bakımından bir süre belirlenmemiştir. Çünkü bu durumda talep edilen defter, kayıt ve belgelerin istendiği anda inceleme elemanına sunulması beklenmektedir. Bununla beraber, defter, kayıt ve belgeleri hemen ibraz edememenin, defter ve belgelerin muhasebecide olması vb. değişik sebepleri olabilir. Böyle durumlarda, ibraz etmek için süre isteyen mükelleflere belirtilen mazeretin haklılık derecesine göre uygun bir süre

VUK'un 139. maddesinde 7338 sayılı Kanun değişikliğiyle⁴⁰⁵ vergi incelemelerinin esas itibari ile dairede yapılacağı düzenlenmiştir.⁴⁰⁶ Değişiklik öncesinde, vergi dairesinde yapılan incelemenin istisna olduğu ve incelemenin yükümlünün iş yerinde yapılması gerektiği dönemde, inceleme elemanlarının defter ve belgeleri vergi dairesine istemesi üzerine ibraz edilmemesi halinde yükümlü hakkında suç duyurusunda bulunulmaktaydı.⁴⁰⁷ Yargıtay bu konuya ilişkin kararlarında, ilgili dönemde vergi dairesinde inceleme yapılmasını mümkün kılan istisnalar bulunmadığından ibrazın usulüne uygun olarak talep edilmemesi nedeniyle gizleme suçunun oluşmayacağını içtihat etmektedir.⁴⁰⁸ Yargıtay vergi incelemelerinin esas

verilmesi mümkündür. Kaldı ki, defter, kayıt ve belgelerin daireye getirtilmesi istendiğinde, haklı bir mazeret gösterenlere uygun bir süre verilmesi gerekir (VUK m. 139). Bu sürenin ne kadar olacağı kanunda belirtilmemektedir. Bu süre inceleme elemanlarınca durumuna göre belirlenmektedir. Ancak bu sürenin Vergi Usul Kanunu'nun 14.maddesi gereğince 15 günde az olmaması gerekir.”; **AYDOĞAN**, s. 382; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 485; **TAŞTAN**, s. 199.

⁴⁰⁵ [https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/26 Ekim 2021 SALI](https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/26_Ekim_2021_SALI).

Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 26.10.2021/7338, Erişim Tarihi: 15.09.2025.

⁴⁰⁶ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 139/1,5,6:** “Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.”

⁴⁰⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 485;

⁴⁰⁸ “Suç tarihinde yürürlükte olan 213 sayılı Kanun'un 139 uncu maddesine göre; “vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.” şeklindeki düzenleme karşısında, iş yeri faal olan mükelleflere, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmesi için yapılan tebligatlar hukuki sonuç doğurmayacağı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 22.02.2024, E. 2022/6462, K. 2024/2083** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “213 sayılı Kanun'un 139. maddesine göre vergi incelemesinin işyerinde yapılması gerektiği, ticari faaliyetine devam ettiği anlaşılan sanığa vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için çıkarılan tebligatın 12.10.2009 tarihinde sanığa dairede tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında; hesapların dairede incelenmesine imkan veren Kanun'un 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin incelemeyi yapan vergi denetmeninden sorulması, işyeri dışında inceleme yapılmasına ilişkin bir tespiti varsa belgesinin dosyaya ibrazının istenmesi aksi takdirde yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığından suçun oluşmayacağını gözetilmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi” :**Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.10.2018, E. 2016/3878, K. 2018/8477** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “213 sayılı Kanunun 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukukî geçerli olmayacağı cihetle, dosya arasında bulunan vergi suçu raporu ve ekindeki belgelerden defter ve belge istenmesine ilişkin yazının tebliğ edildiği 10.12.2007 tarihi itibarıyla sanığın işyerinin faal olduğunun anlaşılması, sanığın savunmasında, aslında işyerlerinin incelemeye müsait olduğunu, defter ve belgelerin incelenmesine ilişkin tebligatı aldıktan sonra bu belgeleri işyerlerinde inceleyebileceklerini sözlü olarak söylemesine rağmen vergi dairesine götürmelerinin istendiğini, İzmir Vergi Dairesince yapılan tebligat üzerine istenen defter ve belgelerin bir kısmının mali müşavirleri tarafından vergi dairesine götürüldüğünü, bulunamayan

itibariyle vergi dairesinde yapılacağına dair kanun değişikliği sonrası verdiği kararlarında da, defter ve belgeleri isteme yazısının mükellefe usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesi gerektiğini belirtmektedir.⁴⁰⁹

Defter, belge ve kayıtlara ilişkin talep yazısının sanığa usule göre tebliğ edilmesi gerekmektedir.⁴¹⁰ Tebliğ evrakında ibraz için muhataba verilen süre belirtilmediyse tebligat usulsüz olacaktır.⁴¹¹ Usulsüz tebligatı vergi yükümlüsü başka bir şekilde öğrenmiş olsa da ibraz zorunluluğu doğmayacak ve suç oluşmayacaktır.⁴¹² Yargıtay kararlarında; defter, belge ve kayıtların ibrazını isteme yazısının mali tatile denk geldiği durumlarda süre mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağından⁴¹³ tebligat

belgelerden bir kısmını da daha sonra bulup teslim ettiklerini, bir kısmını da hala araştırdıklarını, bulamadıklarını beyan etmesi, dosya içinde bulunan 03.04.2009 tarihli tutanağın ise defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligattan uzun bir süre sonra düzenlenmiş olması, Yasanın 139/2. maddesinde ise tebligat tarihi ve öncesine ilişkin istisnai hallere yer verildiği cihetle; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından, incelemenin dairede yapılmasına imkân veren 213 sayılı Yasanın 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin incelemeyi yapan vergi denetmeninden sorulup, buna ilişkin bir tespiti varsa belgesini dosyaya ibrazının istenmesi aksi takdirde, yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmayacağından atılı suçun yasal unsurlarının oluşmayacağı gözetilmeden eksik soruşturmayla yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 09.05.2013, E. 2011/5090, K. 2013/7612 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 12.09.2025); “...şirketin 10/05/2017 tarihinde tasfiye sürecine girdiği, 2016 yılına ait defterlerin ibrazı yönündeki tebligatın sanığa 09/05/2017 tarihinde yani şirketin tasfiye sürecine girmeden önce yapıldığı, şirketin tasfiye sürecine girmeden önceki dönemde faal olduğu, şirketin faal olduğu dönemde defter ve belgelerin iş yerinde incelenmesi gerektiğinin yasal gereklilik olduğu ve bu dönem için atılı suçun oluşmayacağı anlaşılmış olup...”: İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi, 18. Ceza Dairesi, 01.07.2020 Tarih, 2020/3314 Esas, 2020/3280 Karar (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 486).

⁴⁰⁹ “Şirketin 2009 takvim yılına ait defter ve belgelerinin ibrazı talebini içerir 11.12.2013 tarihli ve AGB-A-2081/150-79 sayılı isteme yazısının, 16.12.2013 tarihinde şirket yetkilisi olan sanık A’ya tebliğ edildiği, sanık B’ye bu yönde herhangi bir tebligat yapılmadığı, bu itibarla sanık B yönünden yüklenen suçun yasal unsurlarının oluşmadığı anlaşıldığından, sonucu itibarıyla doğru olan beraat hükmünde herhangi bir hukuka aykırılık görülmemiştir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.02.2023, E. 2022/663, K. 2023/977 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “Sanığın üzerine atılı 2016 yılına ait defter, kayıt ve belge gizleme yönünden de yine suçun unsurları araştırılarak bu kapsamda yasaya uygun olarak defter, kayıt ve belge istem yazısının sanığa gönderilip gönderilmediği, istem yazısının usul ve yasaya uygun olarak tebliğ edilip edilmediği, tebliğ işlemi yapıldıysa tebliğ işleminin yapıldığı tarihte sanığın iş yerinin faal olup olmadığına göre tebligatın doğru adrese yapılıp yapılmadığı ve 213 sayılı VUK 139 maddesine uygun davranılıp davranılmadığı, defter kayıt ve belge ibraz etmeme nedenine dayalı mücbir sebep bulunup bulunmadığı ve defter, kayıt ve belge isteminin yasal süre içinde yapılıp yapılmadığı gibi zorunlu unsurların tespiti gerekmektedir.”: Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 13.06.2023, E. 2021/1325, K. 2023/967 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 486).

⁴¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Tebliğler” başlıklı beşinci kısmında tebligat usulü düzenlenmiştir.

⁴¹¹ TAŞTAN, s. 199.

⁴¹² ÖZEN, s. 65;

⁴¹³ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun madde 1/1-5: “(1) Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) malî tatil uygulanır. (2) Tatil süresince, vergi ve ceza

süresinin tebliğden itibaren on beş gün hesaplanması halinde suçun kanuni şartlarının bulunmaması sebebiyle sanığın beraatine karar verilmesi gerektiğine,⁴¹⁴ defter ve belgeleri isteme yazısı mali tatilden önce tebliğ edilmiş ve on beş günlük süre mali tatilde dolmuşsa sürenin tatilin son gününü izleyen günden başlayarak yedi gün uzayacağına,⁴¹⁵ mükellefin defter ve belgeleri bulamadığını⁴¹⁶ veya çalındığını⁴¹⁷ belirttiği durumlarda usulüne uygun şekilde yapılması gereken bir isteme yazısına gerek olmadığına hükmetmiştir.

Mücbir sebep bulunması sebebiyle ibrazın yapılamaması durumunda, mücbir sebebin ortadan kalkması ile yükümlüye verilen süre durduğu yerden yeniden işlemeye başlayacaktır.⁴¹⁸

ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.”

⁴¹⁴ “5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’un 1/1-4. maddesine göre; her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında, 18.07.2012 tarihinde tebliğ edilen 07.07.2013 tarihli ve AGB-A-1273/25 sayılı isteme yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.06.2021, E. 2017/9727, K. 2021/5296** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “...aynı Kanun’un 5. maddesinde tatil süresince gerçekleşen tebligat işlemlerinin malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacağına öngörüldüğü nazara alındığında; 30.06.2016 tarihli defter ve belge isteme yazısının 19.07.2016 tarihinde tebliğ edilmesi nedeniyle, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 15 günlük ibraz sürenin bitimi olan “06.08.2016” tarihinin, defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun işlendiği tarih olduğu...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.11.2022, E. 2022/2884, K. 2022/19654** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.06.2021, E. 2017/10010, K. 2021/5281** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴¹⁵ “Gerekçeli karar başlığında suç tarihinin, sanığa isteme yazısının tebliğinden itibaren başlayan ve sonu mali tatile rastlayan 15 günlük sürenin bitiminden 7 gün sonrası olduğu gözetilerek 27.07.2010 olarak yazılmaması...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 21.10.2015, E. 2015/14663, K. 2015/5995** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴¹⁶ “Somut olayda sanık, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süreyle saklama ve istenildiklerinde ibraz etme yükümlülüğünde bulunduğu kanuni defter ve belgelerini, adresi dahi belirlenemeyen ve bu nedenle bilgisine başvurulmasına olanak görülmeyen bir muhasebecide olduğunu savunmuş olup, diğer bir anlatımla artık incelemelerinin mümkün bulunmadığını belirtmiştir. Bu durumda sanığa kanuni defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılmasında zorunluluk yoktur. Zira gizleme hali oluşmuştur.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 23.11.1999, E. 1999/273, K. 1999/288** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 487).

⁴¹⁷ “Ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 23.11.1999 tarih ve 1999/11- 273/288 sayılı içtihadında da açıklandığı üzere defter ve belgelerin çalındığı-kaybolmuş-bulunmadığı ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde VUK’un 139. maddesinde yazılı hususlarda usulüne uygun tebligat aranmayacağından, sanığın, 213 sayılı VUK’un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanmadığının, defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme zorunluluğunun ortadan kalkmadığının anlaşılması karşısında..”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.01.2022, E. 2017/12605, K. 2022/724** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴¹⁸ **ŞENYÜZ**, s. 105.

ae. İbrahim Saklama Yükümlülüğüne Sahip Kişilerden İstenmesi

Defter, belge ve kayıtlar; saklama ve ibraz sorumluluğu bulunanlardan talep edilmelidir.⁴¹⁹ Defter, belge ve kayıtları ibraz etme yükümlülüğü kural olarak mükellefe aittir ve vekâletname ile devredilemez.⁴²⁰

Tüzel kişilerde saklama ve ibraz yükümlülüğü tüzel kişinin yetkilisine örneği yönetim kurulu üyelerine aittir.⁴²¹ Tasfiye halindeki şirketlerde, normalde saklama ve ibraz zorunluluğu tasfiye memurlarına aittir.⁴²² Ancak noter onaylı ortaklar kurulu kararı ile tasfiye halinde saklama sorumluluğu bir kişiye verilmişse bu kişinin cezai sorumluluğu olmaktadır.⁴²³ Şirket yetkililerinin birden çok olduğu hallerde iş bölümü yapılmışsa defter, belge ve kayıtları saklama görevi verilen yetkili sorumlu olduğundan, defter, belge ve kayıtların kendisinde bulunmadığını kanıtlayan yetkili hakkında uygulamada beraat kararları verilmektedir.⁴²⁴ Şirket devirlerinde şirketi devralan kişinin, talep edildiğinde önceki senelerden saklama yükümlülüğü süren defterleri ibraz etme görevi bulunmaktadır. Devralana defter, kayıt ve belgelerin teslim edilip edilmediğinin araştırılması ve devralanın teslim aldığı defter, kayıt ve belgeleri ibraz

⁴¹⁹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 487.

⁴²⁰ TAŞTAN, s. 195; AYDOĞAN, s. 368.

⁴²¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 487-488; TAŞTAN, s. 195.

⁴²² “TTK’nun 441 ve devamı maddeleri uyarınca şirketlerin tasfiyesi halinde, tasfiyenin başlamasından bitimine kadar geçen süre içinde, vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi gerekli defter, kayıt ve belgelerin saklanması ve ibraz edilme zorunluluğunun tasfiye memuruna ait olduğu...” : Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.03.2005, E. 2005/3893, K. 2005/1069 (Karara erişilen kaynak: AYDOĞAN, s. 370).

⁴²³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 488.

⁴²⁴ TAŞTAN, s. 195; “...yetkililer sanık A ve temyiz dışı sanık B hakkında 2008 ve 2009 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgeleri, kendilerine yapılan tebligatlara rağmen ibraz etmemeleri nedeniyle “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçundan açılan kamu davasında; sanık A’nın savunmalarında suça konu defter ve belgelerin temyiz dışı diğer sanık B’de olduğunu beyan etmesi, buna ilişkin olarak da 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin SMMM tarafından şirket adına B’ye teslim edildiklerine ilişkin teslim tutanaklarını dosyaya sunması, bu tutanakların diğer sanık B tarafından doğrulanması ancak bu belgeleri geri şirket merkezine bıraktığını daha sonra şirket merkezinin diğer sanık A tarafından satılıp dosyalar ve belgelerin bilmediği bir yere taşındığı iddiasına ilişkin belge sunamaması; ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sanık A’da olduğuna dair delil bulunmaması karşısında; sanığın beraati yerine mahkûmiyete hükmedilmesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.12.2021, E. 2017/12335, K. 2021/13580 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

etmediğinin anlaşılması durumunda gizleme suçunun işlendiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.⁴²⁵

Mükellef işlerinin idaresi için vekâletname ile bir vekil yetkilendirse dahi, VUK'un 8/3. maddesi gereği bu vekâletname vergi kurumlarını bağlamamakta ve işin esasen mükellefin vekâlet verdiği kişiye ait olduğu kanıtlanamadığı sürece defter, belge ve kayıtları saklama yükümlülüğü mükellefte olmaya devam etmektedir.⁴²⁶

Mali müşavirlerin veya muhasebecilerin ellerinde bulunan defter, kayıt ve belgeleri ibraz sorumluluğu yoktur. Bunların muhasebecide bulunması durumunda muhasebeciden alarak ibraz etme yükümlülüğü mükellefe aittir.⁴²⁷ Mükellefin ölümü halinde, saklama ve ibraz yükümlülüğünü mirası reddetmemiş mirasçılar yerine getirir;

⁴²⁵ TAŞTAN, s. 195; "...sanığın savunmasında, şirketi 2012 yılında devraldığını 2008 takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin kendisine teslim edilmediğini beyan etmesi, devre ilişkin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin onaysız fotokopisini ibraz etmesi karşısında, bu hususun Ticaret Sicilinden araştırılarak, şirketin eski ortak ve yetkililerinin tanık sıfatıyla dinlenmeleri; kendilerinden, adı geçen şirketin yasal defter ve belgelerini sanığa teslim edip etmediklerinin sorulması, teslim etmişler ise teslim tesellüm tutanağının istenip dosya içine konulmasından sonra sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 28.12.2021 Tarih, 2017/13274 Esas, 2021/13903 Karar** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025); "Sanık İB her ne kadar 18/08/2011 tarihinden itibaren adı geçen şirket müdürlüğüne yetkili kılınmış ve istenen ticari defterlerin 2010 yılına ilişkin olduğu açık ise de; şirket müdürlüğüne atandığında suça konu 2010 yılına ilişkin şirkete ait ticari defter ve belgeleri teslim aldığı, bunlardan ticari nitelikte olan belgeleri ibraz ettiği, adı geçen şirketin daha sonra tasfiyeye girdiği, tasfiye öncesinde teslim edildiği anlaşılan ticari defter ve belgeler yönünden sanığın sorumluluğunun devam ettiği; şirketi fiilen sanığın eşi yönetse de defter ve belgelerin muhafaza yükümlülüğünün vekâletname ile devredilen sorumluluk kapsamında bulunmadığı Yargıtay 11.Ceza Dairesinin 2013/6406 sayılı kararının da bu yönde bulunduğu anlaşılmıştır.": **İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 6. Ceza Dairesi, T. 30.05.2018, E. 2017/1790, K. 2018/753** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 487).

⁴²⁶ "2008 takvim yılına ait defter ve belgeleri 10.10.2009 tarihli tebligatla istenilen sanığın, işyerinin kendi üzerine kayıtlı olmasına rağmen işlerle eşinin ilgilendiğini ve bu konuda eşi adına genel vekâletname verdiğini savunması, yargılamada tanık olarak dinlenen sanığın eşi Ö'nün de bu savunmayı doğrulaması, dosyada bulunan 18.08.2000 tarihli Bergama 2. Noterliği tarafından düzenlenmiş vekâletnameye göre sanığın eşi Ö'nün ticari defterleri ve belgelerini yetkili makamlara ibraz da dâhil birçok konuda yetkilendirdiği gibi cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suçun şekil sorumlusu yerine ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kişiye ait olacağının anlaşılması karşısında, tebliğ namedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.": **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 20.01.2016, E. 2015/3102, K. 2016/615** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴²⁷ TAŞTAN, s. 195; ŞENYÜZ, 106; "İlk derece mahkemesince tebligat tarihinde sanığın cezaevinde bulunduğu ve suç işleme kastının sübut bulmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmiştir. UYAP kayıtlarına göre sanığın tebligat tarihinde ve sonrasında cezaevinde bulunmadığı belirlenmiştir. Sanığın "defter ve belgelerin muhasebecisinde bulunduğu ve muhasebecisine ulaşamadığından defter ve belgeleri temin edemediği" yönündeki savunması da yasal ve geçerli bir sebep niteliğinde değildir.": **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, T. 10.03.2020, E. 2020/634, K. 2020/288** (Karara erişilen kaynak: **AYDOĞAN**, s. 369); "...defter ve belgeleri 5 yıl saklama zorunluluğuna dair sorumluluğun muhasebeciye devredilemeyeceği...": **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 20.01.2016, E. 2017/3875, K. 2021/1791** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

ancak mirasçının ibraz etmemeden sorumlu olabilmesi için defter ve belgelerin kendisine intikal etmiş olması gerekmektedir.⁴²⁸

6. Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak (VUK 359/a-2)

Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge gerçek işlem ya da duruma dayanan ancak işlem ve durumu mahiyet ya da miktar yönünden gerçeğe uygun olmayan biçimde gösteren belgedir.⁴²⁹ Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeden kasıt aslında fikri sahteciliktir.⁴³⁰ Fikri sahtecilikte fail belgeyi düzenlemeye yetkili, belge altındaki imza kendisine ait ve belge şeklen doğru olmasına rağmen içerdiği bilgi gerçeğe aykırıdır.⁴³¹ Belgeyi düzenlemeye yetkili kişiden kasıt mükelleftir.⁴³² Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenleyen, belgeyi düzenlemeye yetkili değilse maddi sahtecilik söz konusu olacağından sahte belge düzenleme suçunun oluşup oluşmadığına bakılması gerekir.⁴³³ Gerçek olay veya işleme ilişkin farklılık, işlemin mahiyetinde, cinsinde, tutarında, faturanın niteliğinde⁴³⁴ veya miktarında yapılabilir.⁴³⁵

⁴²⁸ **AYDOĞAN**, s. 369; **OK/GÜNDEL**, s. 40; **TAŞTAN**, s. 195-196; “*Vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan defter ve belgeleri isteme yazısında 2006 yılında vefat eden M’nin, mirası reddetmemiş mirasçısı A’ya intikal eden 2004, 2005 ve 2006 yılı dâhil defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenildiğinin belirtilmesi, sanığın savunmasında, ölen kardeşinin yasal mirasçılarının kendisiyle birlikte diğer 3 kardeşi olduğunu beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi amacıyla; öncelikle asıl mükellefe ait veraset ilamı getirtilerek, diğer mirasçıların dinlenilmesinden sonra, defter ve belgelerin sanığa intikal edip etmediği araştırılıp sanığın atılı suçtan sorumluluğunun bulunup bulunmadığı belirlenerek toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi...*”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.06.2013, E. 2012/3241, K. 2013/9319** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁴²⁹ 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası bu tanımlama madde metnine eklenmiştir.

⁴³⁰ **ERMAN**, s.53, **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 498; **DONAY**, 137.

⁴³¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Özel Kısım, s. 243-345; **GÜNGÖR**, s. 74; **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Özel Hükümler, s. 185: “*Maddi sahtecilik, belgenin bizzat maddi varlığında değişiklik yapılmasıdır. Fikri sahtecilik, belgenin içeriğinin sahte olması, taşıdığı fikrin doğru olmamasıdır.*”

⁴³² **ŞENYÜZ**, s. 106.

⁴³³ **ÖZEN**, s. 87.

⁴³⁴ “*Somut olayda, 2010 takvim yılında madeni yağ satılmış gibi düzenlenen toplam 80 adet 8.680.460,33-TL tutarında satış faturalarının gerçek bir muameleye dayandığı, yani sanığın yetkilisi olduğu şirket ile adına fatura düzenlenen şirket ya da firmalar arasında gerçek bir alım satım ilişkisinin bulunduğu, ancak, faturaların içerik itibarıyla gerçeğe aykırı olduğu, (satın alınan baz yağların doğrudan satıldığı, ancak, faturaların katkı maddeleriyle karıştırılarak pas ve korozyon*

Yanılıcı belge düzenlemek suçu, kasten işlenebilen bir suç olduğundan, belgeye konu malın muhteviyatının veya miktarının hata ile yanlış yazılması durumunda suç oluşmayacaktır.⁴³⁶ Mahiyet ve miktardaki yanılıcılığın büyük veya küçük olması suçun oluşumu açısından önemli olmamakla birlikte, önemsiz sayılan yanılıcılıkların cezalandırılmaması yoluna gidilmesi gerektiğini belirten görüşler de bulunmaktadır.⁴³⁷

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgelerin, vergi yasaları gereğince tutulması veya düzenlenmesi ayrıca saklama ve ibraz zorunluluğunun bulunması gerekmektedir.⁴³⁸ VUK'un mükerrer 257. maddesi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığınca kullanma, saklama ve ibraz zorunluluğu getirilen belgeler bizim de katıldığımız Yargıtay kabulüne göre suçun maddi konusu olabilirken,⁴³⁹ doktrinde kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacağından suçun konusu olamayacağı belirtilmektedir.⁴⁴⁰

Maddede yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, yanılıcı belge gerçek bir olayı veya işlemi farklı biçimde yansıttığından, gerçek olmayan bir olayı gerçekmiş gibi

*önleyici müstahzar, civata ve somun gevşetme müstahzarı, makine, cihaz ve taşıtların yağlanmasına mahsus müstahzar, döküm kalıplarına mahsus yağlama müstahzarları üretilmiş gibi düzenlendiği), sanığın eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesinde öngörülen muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek suçunu oluşturduğu, sahte fatura düzenlemek ve muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden hükmün gerekçesinde sanığın muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlediği belirtildiği halde, hükmün esasını oluşturan kısa kararda sahte fatura düzenlemek suçundan hüküm kurulmak suretiyle hükmün karıştırıldığı anlaşılmakla, ilk derece mahkemesinin isabetsiz hükmünün Ceza Muhakemesi Kanununun 280/2. maddesi uyarınca kaldırılarak, sanığın, 2010 takvim yılında muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek suçundan mahkûmiyetine ilişkin aşağıdaki şekilde karar vermek gerekmiştir.” : **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 06.03.2018, E. 2017/1385, K.2018/254** (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 499).*

⁴³⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 499; ŞENYÜZ, s.107.

⁴³⁶ DONAY, s. 138; ŞENYÜZ, s. 107; ÖZEN, s. 68.

⁴³⁷ ÖZEN, s. 68.

⁴³⁸ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 499: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun İkinci Kitabının “Vesikalar” başlıklı Üçüncü kısmında vergi yasaları gereğince tutulması veya düzenlenmesi ayrıca saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgeler gösterilmiştir. Buna göre söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bileti), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi.”

⁴³⁹ “Ayrıca Maliye Bakanlığı’nın 213 sayılı Kanunun mükerrer 257.maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

⁴⁴⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 499.

gösteren sahte belgeden farklılık arz etmektedir.⁴⁴¹ Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerçek muamele veya duruma dayanma zorunluluğu nedeniyle işlemin taraflarının belgede doğru belirtilmesi zorunludur.⁴⁴² Taraflar arasında gerçek bir ilişkiye dayanmayan belge sahte belgeyken,⁴⁴³ taraflar arasındaki gerçek ilişkiyi mahiyet ve miktar itibarıyla farklı gösteren belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.⁴⁴⁴ Yani, belgedeki muhteviyat veya miktar doğru olsa bile, taraflarında değişiklik yapılması durumunda sahte belge söz konusu olacaktır.⁴⁴⁵ Suç ancak belgenin düzenlenmesi aşamasında işlenebildiğinden,⁴⁴⁶ belge ilk haliyle gerçek bir belgeyken, üzerinde değişiklik yapılarak gerçeğinden farklı hale getirilmişse tahrifatın oluştuğu kabul edilmelidir.⁴⁴⁷

Mahiyetteki farklılıktan, belgedeki mal ve hizmetin farklı biçimde veya cinsten gösterilmesi anlaşılır.⁴⁴⁸ Araba satılmışken faturaya motosiklet satıldığının yazılması mahiyet farklılığına örnek olarak gösterilebilir. Doktrinde mahiyetteki farklılıklara; peçeleme ve muvazaa işlemleri (faiz karşılığı borç verme işleminin borçlanma olarak gösterilmesi, bağışlama işleminin satış gösterilmesi)⁴⁴⁹ ve lehine fatura düzenlenenin

⁴⁴¹ AYDOĞAN, s. 427; TAŞTAN, s. 259; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 498-499.

⁴⁴² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 500.

⁴⁴³ “Sanığın, Oyak Genel Müdürlüğü’ne düzenlediği 02.12.2003 tarihli faturanın kendisinde kalan dip koşanında, bedelin eksik ve muhatabın farklı yazıldığına göre, faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği gözetilmeden, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 12.05.2010, E. 2007/7512, K. 2010/5975 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁴⁴ ŞENYÜZ, s.106; “Faturasız yapılan satın alımın, bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyenle alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiği, mal ve hizmet alımı olmadığı halde belge düzenlenmesi halinde "sahte fatura düzenleme"; gerçek satışa dayanmakla birlikte miktar ve değer itibarıyla gerçeğe uygun olmayan faturalar düzenlenmesi halinde ise "muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenleme", gerçek muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele ve durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı yansıtan belgenin kullanılması halinde ise muhteviyatı itibarıyla sahte belge kullanma suçunun oluşacağı nazara alındığında sanık Hüseyin Kaya'nın eyleminin 213 sayılı Kanunun 359/a-2. maddesinde tanımlanan suçu oluşturduğu gözetilmeden suç vasfında yanılıgı sonucu aynı Kanunun 359/b maddesi uygulanarak fazla ceza tayini”: Yargıtay 5. Ceza Dairesi, T. 06.07.2017, E. 2015/1305, K. 2017/3027 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁴⁵ ŞENYÜZ, 107.

⁴⁴⁶ OK/GÜNDEL, s. 316.

⁴⁴⁷ ŞENYÜZ, s.107; ÖZEN, s. 67; ŞENYÜZ, s. 107; TAŞTAN, s. 261, 265; AYDOĞAN, s. 316; OK/GÜNDEL, s. 431.

⁴⁴⁸ TAŞTAN, s. 259.

⁴⁴⁹ CANDAN, s.264-267. Karşı görüş için bkz.: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 500-501: “Mükellef görünüşteki işlemi sonuçları itibarıyla istediğinden ve bu görünüşteki işlem belge üzerine doğru

kimliği, adresi, mükellef sicil numarasının gerçeği yansıtmaması⁴⁵⁰ örnek olarak verilmiştir. Ancak burada belirtmek gerekir ki, lehine fatura düzenlenenin kimliğinin ya da mükellefin kimliğine ilişkin bilgilerin yanıltıcı olması durumunda sahte belge düzenleme suçunun ortaya çıkıp çıkmayacağı doktrinde tartışmalıdır.⁴⁵¹ Kanaatimizce, yapılan yanıltıcılık belgenin taraflarını değiştiriyorsa sahte belge düzenleme suçu ortaya çıkacaktır. Miktardaki farklılıktan, faturadaki satılan malların sayısının, fatura tutarının,⁴⁵² fatura üzerinde yer alan işlem tarihinin⁴⁵³ farklı gösterilmesi anlaşılabilir.⁴⁵⁴

olarak yansıtıldığından dolayı mükellefe muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçu nedeniyle ceza verilmemelidir.”

⁴⁵⁰ **KARAKOÇ**, s. 312.

⁴⁵¹ Bu farklılıkların tarafların yanlış tespitine neden olması halinde sahte belge kullanma/düzenleme suçunun oluşacağı, tarafların doğru tespit edilebilmesi halinde ise suç oluşumuna neden olmayacağına ilişkin bkz.: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 501; Taraflar ile ilgili bilgilerin yanlış yazılmasının ortada gerçek bir belgenin olmadığı, aksine sahte bir belgenin bulunduğu sonucunu doğuracağına ilişkin bkz.: Berrin **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı:1, Yıl:2024, s. 30-31; **AYDOĞAN**, s. 428: “Sözleşmenin taraflarının değişmesini sağlayan alıcı bilgileri, vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi unsurların belgede gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi sahte belge düzenleme suçunu oluşturur.”; **TAŞTAN**, s. 260: “İşlem gerçek, içerik doğru fakat düzenlenen belgenin tarafları gerçek taraflarını yansıtmıyorsa (örneğin, satıcının başka mükellefin faturasını kullanması) belgenin yanıltıcılığından değil sahteciliğinden söz edilir.”

⁴⁵² **ŞENYÜZ**, s.107-108; **KARAKOÇ**, s. 312-313; **CANDAN**, s.263-264; **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 30-31; Miktarın faturada yer alan tutarı ve meblağı kapsamadığına ilişkin karşıt görüş için bkz.: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 502-504.

“Çorum Vergi Dairesi Müdürlüğünün....vergi kimlik numaralı vergi mükellefi olan sanığın 2007 takvim yılında zemin etüdü hizmetlerinde bulunduğu müşterilerinden Jeoloji Mühendisleri Odasının belirlediği **asgari fiyat tarifesi üzerinden ücret aldığı halde, düzenlediği faturalarda aldığı ücreti düşük göstererek** eksik fatura düzenlediği iddia ve kabul edilen somut olayda; eylemin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesine uyan “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanlış sonucu aynı Kanun’un 359/b-1 maddesine göre sahte fatura düzenleme suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.05.2019, E. 2019/5041, K. 2019/5059** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “Sanığın, özel tüketim vergisi işlemleri ve trafik tescil işlemlerini yapmak üzere kendisine teslim edilen araçlara ilişkin ÖTV’lerini düşük miktarda göstermek maksadıyla fatura düzenlemek suretiyle sahte fatura düzenlediğinin kabul edildiği olayda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesine göre eylemin “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” suçunu oluşturacağı gözetilmeden, suç vasfında yanlış sonucu aynı Kanun’un 359/b-1 maddesine göre sahte fatura düzenleme suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.04.2019, E. 2019/8425, K. 2019/3853** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁵³ “Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve **muamele tarihinin** farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025). Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olabilmesi için nitelik itibarıyla bir fark olması gerektiğini, niteliğini

Yargıtay uygulamaları da bu şekildedir.⁴⁵⁵ Örneğin iki araba satılmışken faturaya üç araba satıldığının yazılması miktar farklılığına örnek olarak gösterilebilir.

Belgede birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, örneğin taraflar arasında araba satımı işlemi yapıldığı; ancak arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtıldığı ve ayrıca sonrasında faturada arabanın yanında motosikletin de satıldığının gösterildiği durumlarda hangi suçun veya suçların oluşacağı tartışmalıdır. Doktrinde, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belge üzerinde yapılması halinde iki ayrı fiille iki suç işleneceğinden hem “sahte belge düzenleme” hem de “yanıltıcı belge düzenleme” suçundan ceza verilmesi gerektiğine,⁴⁵⁶ yapılmış bir işleme sonrasında

belgenin konusuna ilişkin olması sebebiyle tarihi kapsamadığını belirten karşıt görüş için bkz.: **KAŞIKÇI / RENÇBER**, s. 504.

⁴⁵⁴ **TAŞTAN**, s. 259.

⁴⁵⁵ “Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, 213 sayılı Kanunun 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 eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve **muamele tarihinin farklı gösterilmesidir**. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.

Belgede miktarın gerçeğe aykırı gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, bu şekilde vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin gerçeğe aykırı biçimde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır. (Nuri Ok-Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 314)

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanununa uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunun İkinci Kitabının “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımında gösterilmiştir. Buna göre, söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bilet), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.

Suç, birden fazla düzenlenmesi kanun gereği olan belgelerin her nüshası ile asıl ve suretleri üzerinde bağımsız olarak işlenebilir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

⁴⁵⁶ **ŞENYÜZ**, s. 108, 456: “Aynı belgede tahrifat, yanıltıcılık ve sahtecilik birlikte yapılabilir. Örneğin gerçekte X ve Y malları satın alınmış olsun, X malının sayısı ve fatura bedelinde silinti yapılarak değiştirilmesi tahrifat, Y malı yerine Z malının yazılması yanıltıcılık, satın alınmadığı halde P

yapılmamış işlemlerin de yazılmasının faturayı ilgili kısım itibarı ile sahte belge haline getirmemesi nedeniyle tek bir muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge bulunduğuna,⁴⁵⁷ belgenin sahte olduğuna⁴⁵⁸ ve yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belgede bulunması durumunda fikri içtima gereği ağır olandan ceza verilmesi gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.⁴⁵⁹ Biz belge de birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtılmasıyla “yanıltıcı belge düzenleme” suçunun ve satışı yapılmayan motosikletin satılmış gibi gösterilmesi ile “sahte belge düzenleme” suçunun oluştuğu ve fikri içtima gereği ağır olan “sahte belge düzenleme” suçundan failin cezalandırılması gerektiğini düşünmekteyiz.⁴⁶⁰

malına yer verilmesi sahteciliği gösterir.” Bu görüşe göre, örneğin gerçek bir araba satışında aracın fiyatının yüksek gösterilerek yanıltıcı belge düzenleme suçu oluşurken aynı belgeye gerçekleşmemiş bir motosiklet satışının da yazılması halinde ayrıca sahte belge düzenleme suçu oluşacak ve aynı belge üzerinde yapılan sahtecilik ile yanıltıcılık eylemleri farklı eylemler kabul edildiğinden sanık ayrı ayrı iki suçtan cezalandırılacaktır.

⁴⁵⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 505-506.

⁴⁵⁸ **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 32.

⁴⁵⁹ **TAŞTAN**, s. 267, 426-428: Kısmi sahtecilikte gerçek ile gerçek olmayan işlemin belgede bir arada bulunduğu, aslında 10 adet telefon satıldığı halde satılmayan 10 adet bilgisayarın da satılmış gösterilmesinin kısmi sahtecilik olduğu, fakat gerçekte satılmayan kılıflarla birlikte satılan 10 telefonun yerine 12 telefon yazılırsa hem sahtecilik hem de yanıltıcılığın oluştuğu ve fikri içtima kuralı gereği faile ağır olandan ceza verilmesi gerektiğini belirtmektedir. **OK/GÜNDEL**, s. 230: “*Sahte belge ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin, aynı anda kullanılması durumunda elbette fikri içtima kuralının uygulama alanı olacaktır. Sahte ve yanıltıcı belgelerin farklı tarihlerde ve değişik mükelleflere düzenlenmesinde ise suç çokluğundan bahsedilecektir. Bu halde koşulları varsa teselsül hükmü uygulanacaktır. Aynı mükellefe hem sahte ham de muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin düzenlenmesinde, fiil birden fazla olmasına rağmen suç çokluğundan söz edilmeyecek; bu durumda geçitli suç gündeme gelecektir. Daha ağır olan suçun cezası uygulanacak, hafif olan suçtan ceza verilmeyecektir*”; **UGUR/ELİBOL**, s. 382-386; **KARAKOÇ**, s. 135-136.

⁴⁶⁰ “*CMK'nın 225/2. maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde sevk maddesi ve iddia ile bağlı olmadan, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarihli 2012/11-1512 Esas ve 2014/366 Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere, "sahte fatura düzenlemek" ve "muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek" suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı; somut olayda 2012 yılına ilişkin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve sahte belge düzenleme suçlarından ayrı ayrı mütalaa verilmek suretiyle dava açıldığı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise; TCK'nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK'nın 359/b-1. maddesinden hüküm kurulmasının gerekirken somut olayda ayrı ayrı beraat hükmü tesisinin usul ve yasaya aykırı olduğu anlaşılmakla...*” : **Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10.Ceza Dairesi, T. 05/06/2020, E. 2019/1575, K. 2020/1472** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 19.09.2025).

Mükellefin ticaretini yapmadığı bir malı satması örneğin kırtasiyecinin çimento malzemesi satması durumunda yanıltıcılığın değil sahteciliğin söz konusu olduğunu savunun yazarlar bulunmaktadır.⁴⁶¹

Suç belgenin sureti ya da nüshası üzerinde işlenebilmektedir.⁴⁶² Suç tarihi, yanıltıcı belgenin düzenlendiği tarihtir. Değişik zamanlarda çok sayıda yanıltıcı belge düzenlenmişse en son belgenin düzenlendiği tarihte suçun işlendiği kabul edilecektir.⁴⁶³

Doktrinde, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin VUK'un kanuni şartlarına uygun olarak düzenlenmemesi halinde suçun oluşmayacağı⁴⁶⁴ ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedeki “yanıltıcılık” niteliğinin, sahtecilik suçundaki iğfal kabiliyeti ile benzer olduğu, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin normal zekâ seviyesinde bulunan kişiler yönünden değil, vergi dairesi yetkilileri veya vergi hukuku ile ilgili bilgisi bulunan inceleme elemanları yönünden yanıltıcılık özelliğinin bulunması gerektiği, kolay bir inceleme ile yanıltıcı olduğu anlaşılan belgenin⁴⁶⁵ yanıltıcı olarak kabul edilmemesi ve belgenin yanıltıcılığının her somut olaya göre değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁴⁶⁶ “Suçun Maddi Konusu” başlığı altında detaylıca açıkladığımız üzere suçun oluşması için belgelerin iğfal kabiliyetinin bulunmasına ve suçun başka delillerle kanıtlanabildiği sürece belge asıllarının dosya arasında olmasına gerek olmadığını düşünmekteyiz.

⁴⁶¹ AYDOĞAN, s. 429.

⁴⁶² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 505; ŞENYÜZ, s. 106; AYDOĞAN, s. 431; “...belgenin, alt ve üst nüshaları ile birlikte yanıltıcı şekilde düzenlenebileceği gibi sadece alt veya üst nüshasının da yanıltıcı biçimde düzenlenebileceği veya bunlardan birinin sonradan yanıltıcı hale getirilmiş olabileceği...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.12.2019, E. 2016/12879, K.2019/9920 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁶³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 507; AYDOĞAN, s. 432.

Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T. 31.05.2016, E. 2016/5224, K. 2016/4893.

⁴⁶⁴ ÖZEN, s. 69,87; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 504; “Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanununa uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

⁴⁶⁵ Belgeye konu işlemin nitelik ve niceliği ile orantısız abartılı rakamları içeren bir belgenin yanıltıcılık karakterine sahip olmadığına ilişkin bkz.: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 505.

⁴⁶⁶ HIZLI, s. 123.

Kullanmak, yanıltıcı olan belgenin, belgeyi bu hale getirenlerden başka kişiler tarafından,⁴⁶⁷ vergi kanunlarında sayılan işlemler⁴⁶⁸ için yanıltıcı olarak düzenlendiğinin bilinerek⁴⁶⁹ kullanılmasıdır. Maddede “yanıltıcı belge düzenlemek” ve “yanıltıcı belge kullanmak” olmak üzere iki seçimlik hareket düzenlenmiştir. Yanıltıcı belgeyi düzenleyen kişinin belgeyi kullanması durumunda suç seçimlik hareketli bir suç olduğundan, tek suç oluşacaktır.⁴⁷⁰ Yargıtay “sahte belge kullanma ve düzenleme” suçu yönünden içtihat değişikliği yaparak, failin sahte belge düzenleyip ayrıca başkasından aldığı sahte belgeyi kullanması halinde suçun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle tek suç oluşacağına karar vermiştir.⁴⁷¹ İlgili karar ışığında “yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma” suçu yönünden de failin yanıltıcı belge düzenleyip ayrıca başkasının düzenlediği yanıltıcı belgeyi kullandığı takdirde suç seçimlik hareketli bir suç olduğundan tek suç oluşacağı kanaatindeyiz.

Tek takvim yılında birden fazla muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanılmışsa, son belgenin kullanıldığı tarih suç tarihidir.⁴⁷² Doktrinde bir görüş belgenin defterlere kaydedilmesi ile kullanılmış sayılacağını,⁴⁷³ diğer bir görüş ise belgenin kullanılmış sayılması için defterlere kaydedilmiş olmasının yeterli olmadığından dâhil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiğini belirtmektedir.⁴⁷⁴ Yargıtay kararlarında, belge en son gelir vergisinde kullanılmışsa gelir

⁴⁶⁷ **ERMAN**, s. 53-55; **KARAKOÇ**, s.313-314: “Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgeyi kullananın bu belgeyi düzenlemiş olan kimseden başka bir kişi olması gerekir. Çünkü bir kimse, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı olarak düzenlediği belgeyi kullanması halinde, kullanma fiilini değil, düzenleme fiilini işlemiş olmaktadır.”

⁴⁶⁸ Belgenin bir örneğini diğer tarafa verilmesi veya vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlere kaydedilmesi buna örnek verilebilir: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 505; defterlere kaydetmenin yeterli olmadığına ilişkin bkz.: **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 34.

⁴⁶⁹ Belgelerin özelliğinin bilinerek kullanıldığına ilişkin detaylı araştırma yapılmalıdır.: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 508-509.

⁴⁷⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 508; **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 34; **KARAKOÇ**, s. 313-314.

⁴⁷¹ **Yargıtay Ceza Genel Kurulu**, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

⁴⁷² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 508; **AYDOĞAN**, s. 433.

⁴⁷³ **KIZILOĞLU/KIZILOĞLU**, s. 558; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 507

⁴⁷⁴ **OK/GÜNDEL**, s. 224; **AYDOĞAN**, s. 431; **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 34; **TAŞTAN**, s. 263.

vergisi beyannamesinin verilmesinin son gününün,⁴⁷⁵ KDV’de kullanılmışsa KDV beyannamesinin verilmesinin son gününün⁴⁷⁶ suç tarihi olduğunu belirtmektedir.

Mahkemeler tarafından verilen hükümlerde suçun muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek mi kullanmak mı olduğunun açık bir şekilde belirtilmemesi durumunda Yargıtay bozma kararları verebilmektedir.⁴⁷⁷

Yanıltıcı belge vergilendirmeye ilgili netice meydana getiren muamelelerde kullanılmak amacıyla düzenlenmeli ve kullanma fiili vergisel bir işleme dair ve Vergi Dairesi’ne karşı gerçekleştirilmelidir.⁴⁷⁸ Vergi kanunlarında sayılmayan belgelerde sahtecilik yapılması veya vergi kanunlarına göre düzenlenmiş belgenin vergi uygulamaları dışında kullanılması durumunda vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olmayacak ve TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi gerekecektir.⁴⁷⁹

Yargıtay uygulamalarında, kişinin farklı mükellefiyetlerinde yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanması, aynı takvim yılına ilişkin olsa bile, farklı suçlar olarak kabul edilmektedir.⁴⁸⁰

⁴⁷⁵ “Suça konu faturaların gelir vergisinde kullanılması nedeniyle, 2006 takvim yılı için 16.03.2007 ve 2007 takvim yılı için 26.03.2008 olan suç tarihlerinin...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.09.2017, E. 2017/3045, K. 2017/5726.** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁷⁶ “...belirtilen takvim yılında en son kullanılan muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin KDV indiriminde kullanılmış olması nedeniyle, suç tarihinin 21.05.2005 olacağı cihetle...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.12.2017, E. 2017/13282, K. 2017/9033.** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁷⁷ “Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu, birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden ve hangi suçtan hüküm kurulduğu da anlaşılamayacak şekilde tek mahkûmiyet hükmü kurulması...bozmayı gerektirmiş...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.01.2021, E. 2020/2759, K. 2021/417** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁷⁸ TAŞTAN, s. 261-262.

⁴⁷⁹ ŞENYÜZ, s. 455-457; AYDOĞAN, s. 501; “Sanık hakkında “sahte fatura düzenleme” suçundan açılan kamu davasında; suça konu faturanın herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, sanığın eylemi 5237 sayılı TCK’nın 207/1 maddesinde tanımlanan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında kalacağından...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.09.2019, E. 2019/6752, K. 2019/6204; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 08.01.2018, E. 2018/15912, K. 2018/73** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁴⁸⁰ AYDOĞAN, s. 436.

7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Ederek

Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak (VUK 359/b)

Beyana dayanan vergilerde defter, kayıt ve belge sistemi önemli olduğundan bunların yok edilmesi sisteme karşı ağır bir ihlaldir.⁴⁸¹ Var olduğu sabit olan⁴⁸² ve vergi yasaları gereğince tutulması, düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defter, belge veya kayıtların fiziksel olarak, örneğin yakılarak,⁴⁸³ yırtılarak,⁴⁸⁴ parçalanarak, suya atılarak, çalındığı bildirilerek, bütünü ile okunamayacak hale getirilerek, elektronik ortamda tutulan hesap ve kayıtların ise sistemden bir daha ulaşılamayacak şekilde silinerek maddi varlığının ortadan kaldırılması yok etmek olarak tanımlanabilir.⁴⁸⁵

Suçun oluşması için, yok etme suçunun konusu defter, kayıt ve belgelerin; vergi yasaları gereğince tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğu bulunması, saklama süresinin geçmemiş olması ve ibrazın vergi incelemesine yetkili kişi tarafından istenmesi gereklidir.⁴⁸⁶ VUK'un 253. maddesi uyarınca; defter kayıt ve belgeler ilgili oldukları seneyi izleyen takvim yılından itibaren beş yıl süre ile saklanmak ve istendiğinde yetkili makama ve memura ibraz edilmek zorunda olduğundan, maddede belirtilen süre tamamlanmadan yok edilmeleri durumunda suç oluşacak, muhafaza süresi dolduktan sonra yok edilmeleri durumunda ise suç oluşmayacaktır.⁴⁸⁷ Defter, kayıt ve belgelerinin

⁴⁸¹ ŞENYÜZ, s. 108; TAŞTAN, s. 280.

⁴⁸² Gizleme suçu açıklanırken ilgili kısımda defter, belge ve kayıtların varlığı noter tasdiki ile ya da sair suretlerle kanıtlanabileceği belirtilmiştir.

⁴⁸³ "28.02.1997 tarihinde iş yerinde, müşteri ya da çalışanların bulunmadığı gece saat 02:30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, yangının işyerinde diğer bölümlerine hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği, bu tabloya göre, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği...": Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.12.2001, E. 2001/10948, K. 2001/11640; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.05.2004, E. 2004/6013, K. 2004/4566 (Kararlara erişilen kaynak: AYDOĞAN, s. 473-474).

⁴⁸⁴ "...ibraz edilen fatura ciltlerinden bazı sayfaların alt nüshaları ile birlikte yok edildiği tespit edilerek,...yok etmek suçundan açılan kamu davasında mahkemenin kabulünde isabetsizlik bulunmadığı...": Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.03.2005, E. 2005/3027, K. 2005/1133 (Karara erişilen kaynak: AYDOĞAN, s. 474).

⁴⁸⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 510; ÖZEN, s. 80-81; ERMAN, s. 60; KIZILOT/KIZILOT, s. 544-547; KARAKOÇ, s. 314; KOCAHANOĞLU, s. 312; TAŞTAN, s. 281.

⁴⁸⁶ KARAKOÇ, s. 315; TAŞTAN, s. 280-281.

⁴⁸⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 510; ÖZEN, s. 83; ERMAN, s. 60; TAŞTAN, s. 282.

varlığı sabit olmayan, defter tutmak zorunda olmayan veya tutması gereken defteri tutmayan ya da tutulması zorunlu olmayan ve kendi isteği ile tuttuğu defteri yok eden mükellef açısından suç oluşmayacaktır.⁴⁸⁸

Defter, belge ve kayıtların kısmen yok edilmesi de yeterlidir.⁴⁸⁹ Yok etme suçunda defter, belge ve kayıtların maddi varlıklarına son verilirken; tahrif etme suçunda maddi varlıklarına son verilmediğinden iki suç birbirinden bu yönüyle ayrılmaktadır.⁴⁹⁰ Defter, belge ve kayıtlarının okunamaz hale getirilmesi durumunda varlıkları halen devam ettiğinden tahrif etme suçunun oluştuğunu belirten yazarlar bulunurken,⁴⁹¹ bu durumun yok etme suçu kapsamında olduğunu belirten yazarlar da bulunmaktadır.⁴⁹² Defter, belge ve kayıtların tamamen okunamaz hale gelmesi durumunda, içeriğinin tamamen silinmesi nedeniyle yok hükmünde olduğunu düşündüğümüzden “yok etme” suçunun oluşacağı kanaatindeyiz.

Defter, belge ve kayıtların yok edildiği ispatlanamazsa faile gizleme suçundan ceza verilmesi gerekmektedir.⁴⁹³ Örneğin failin saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defterleri çalması için hırsız tutması sonrası defterlerin çalınarak ortadan kaldırıldığı olayda, failin gizlemeden değil yok etme suçundan cezalandırılması gerekir.

Kasten işlenebilen bir suç olduğundan, yok etme vergi incelemesinden kaçırma amacıyla yapılmamışsa, yok edilen defter, kayıt ve belgeler yerine konulabiliyorsa veya

⁴⁸⁸ TAŞTAN, s. 282-283; KIZILOL/KIZILOL, s. 249.

⁴⁸⁹ ŞENYÜZ, s. 108; TAŞTAN, s. 284: “Suçun oluşması için tutulması zorunlu olan tüm defterler ile düzenlenmesi, alınması ve muhafazası zorunlu bulunan belgelerin tamamının yok edilmesi şart değildir.”

⁴⁹⁰ KARAKOÇ, s.314; TAŞTAN, s. 283: “Tahrifatta mevcut belgenin gerçek hali ya tam olarak anlaşılamaz ya da farklı anlaşılmaya müsait olur. Belgedeki kaydın, içeriğin yok edilmesinde ise içerik tamamen örtülerek, silinerek yok edilmektedir.”

⁴⁹¹ ERMAN, s. 60.

⁴⁹² ÖZEN, s. 80; TAŞTAN, s. 282-283: “Tamamen okunamayacak hale gelen belgeyi sunmak ibraz etmeme olarak değil, yok etme olarak değerlendirilir. Yok olan belgeden nasıl yararlanmak mümkün değilse okunamaz hale getirilen belgenin okunabilirlik vasfının kaybedilmesine yönelik hareketin de yok olma olarak değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, bir belgenin üzerine mürekkep dökülerek onun tamamının okunamayacak ve tanınamayacak hale getirilmesi yok etme olarak değerlendirilmelidir. Ancak mürekkebin, bir kısma isabet edecek şekilde dökülmesinin tahrifat kapsamında değerlendirilmesi daha yerinde olur.”

⁴⁹³ Örneğin, işyerinde yangın çıktığı ve defter ve belgelerin yangında yok olduğu varsayımında, eğer yangın mücbir sebep sayılmaz ve mükellefin defter ve belgeleri yakmak için yangın çıkardığı, defter ve belgelerinde orada bulunduğundan yandığı tespit edilirse, burada gizleme suçundan değil, defter ve belgeleri yok etme suçundan dolayı ceza verilmelidir. İlgili açıklamalar için bkz.: KAŞIKÇI / RENÇBER, s.511; ŞENYÜZ, s. 109; TAŞTAN, s. 283.

yok edilenler dışında kalan defter ve belgelerden vergi matrahı saptanabiliyorsa suç oluşmayacaktır.⁴⁹⁴ Defter, belge ve kayıtlar saklama ve ibraz yükümlülüğü olan kişinin iradesi ile yok olmamışsa failin kastının tartışılması ve kastının bulunmadığının belirlenmesi halinde hakkında cezaya hükmolunmaması gerekmektedir.⁴⁹⁵

Esas itibarıyla yok etme fiili, icrai davranışla işlense de, yan binadaki yangının defter, kayıt ve belgelerin olduğu kısma sıçrayacağı kesin olmasına rağmen müdahale edilmemesi halinde olduğu gibi ihmal suretiyle de işlenebilir.⁴⁹⁶ Madde metninde “*defter, kayıt ve belgeleri yok etmek*” ve “*defter sayfalarını yok etmek*” olmak üzere iki seçimlik hareket düzenlenmiştir.⁴⁹⁷ Suç tarihi, “*yok etme*” fiillerinin gerçekleştirildiği tarihtir.⁴⁹⁸

VUK’un 218/2. maddesinde defter sayfalarının koparılmaması gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir.⁴⁹⁹ Defterlerdeki usulüne uygun gerçek kayıtları içeren sayfaların yırtmak, sökmek veya koparmak suretiyle yok edilip yerine içeriğinde gerçek olmayan bilgilerin bulunduğu sayfaların konulması ya da yok edilen sayfanın yerine yeni sayfanın konulmaması suretiyle de bu suç işlenmektedir.⁵⁰⁰ Defter, belge ve kayıtları yok etme suçundan farklı olarak defterin bütününün değil, sadece bir kısım yapraklarının yok edilmesi söz konusudur.⁵⁰¹ Defterden sayfa koparılması suçun oluşumu için tek başına yeterli olmamakta, koparılan sayfanın yok edilmesi de gerekmektedir.⁵⁰² Defterin sayfasının okunmayacak hale getirilmesi durumunda ise tahrif etme suçu oluşacağını belirten yazarlar olsa da⁵⁰³ biz “*defter sayfalarının yok*

⁴⁹⁴ AYDOĞAN, s. 469; TAŞTAN, s. 284.

⁴⁹⁵ KARAKOÇ, s. 315.

⁴⁹⁶ AYDOĞAN, s. 471; OK/GÜNDEL, s. 348.

⁴⁹⁷ TAŞTAN, s. 281.

⁴⁹⁸ TAŞTAN, s. 281.

⁴⁹⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 218/2: “*Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.*”

⁵⁰⁰ ÖZEN, s. 83-86; KARAKOÇ, s. 316; ŞENYÜZ, s. 109; TAŞTAN, s. 285: “*Yok edilen sayfa ve belgenin yerine başkasının konulması veya konulmaması suçun vasfını değiştirmez.*”

⁵⁰¹ ERMAN, s. 59; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 511.

⁵⁰² TAŞTAN, s. 285-286.

⁵⁰³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 512.

edilmesi” suçunun oluşacağını düşünmekteyiz. Defterin tüm yaprakları koparılmışsa fiil, “*defterin yok edilmesi*” olarak kabul edilmelidir.⁵⁰⁴ Yükümlü kopardığı defter sayfalarını vergi incelemesi döneminde defterle birlikte veya ayrıca sunarsa defter sayfalarını yok etme suçu oluşmayacaktır.⁵⁰⁵

8. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak

Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak (VUK 359/b)

Sahte belge gerçek işlem veya durum bulunmadığı halde varmışçasına düzenlenen belgedir.⁵⁰⁶ Gerçek olmayan bir işlem veya taraflar arasında gerçekleşmeyen bir işlem bulunmaktadır.⁵⁰⁷ Suç hem maddi sahteciliği hem de fikri

⁵⁰⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 512.

⁵⁰⁵ ŞENYÜZ, s. 109; MUTLUER, s.167, TAŞTAN, s. 284; KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 512.

⁵⁰⁶ 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi kanun maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmadığından doktrinde sahte belgenin tanımları yapılmaya çalışılmıştır. HIZLI, s. 121: “*gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin fail tarafından yazılması*”, ERMAN, s.53: “*gerçeğe uygun bulunmayan ve fail tarafından ilk defa meydana getirilen belge*”, YÜCEL, s.285: “*TCK’nın 339 ve müteakip maddelerinin mevzuubahis olduğu veçhile bir kimsenin menfaati umumiye veya şahsiye için bir zarar husule getirebilecek surette kasten yazı ile hakikatı tahrif etmek*”.

⁵⁰⁷ ŞENYÜZ, s. 110, 454; “213 sayılı Yasanın 359/a-2. maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, bu belgelerinin kullanılması halinde de sahte belge kullanma suçunun oluşacağı, somut olayda sanığın yetkilisi olduğu....Akaryakıt Bayii Oto Galeri Nak. Tarım Ürn. San. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda sanığın kullandığı suça konu faturaların gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayanmayıp komisyon karşılığı düzenlendiğinin belirtilmesi karşısında eyleminin 213 sayılı Yasanın 359/b-1. maddesi kapsamında bulunan “sahte fatura kullanma” suçunu oluşturacağı gözetilmeden yazılı şekilde “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçundan hüküm kurulması”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 07.11.2017, E. 2016/5939, K. 2017/7536** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay/KararArama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Madde metninde sahte belge tanımı yapılırken özellikle belge içeriğinin gerçeğe aykırı düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir. Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer alması hâlidir. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada, ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında

sahteciliği cezalandırabilecek özelliktedir. Maddi sahtecilik belgenin baştan sahte olarak oluşturulmasıyken, fikri sahtecilik başta gerçek olan belgenin gerçek dışı işlem veya durumları gerçek gibi gösterecek biçimde düzenlenmesidir.⁵⁰⁸ Suçun konusunu genellikle faturalar oluşturduğundan ve vergi hukukunda faturalar çoğunlukla maddi açıdan gerçek olduğundan madde temelde fikri sahteciliği cezalandırmaktadır. Faturaların tarafları gerçek fakat içeriğindeki ilişki gerçek olmadığında⁵⁰⁹ veya faturanın içeriğindeki ilişki gerçek olup işlemin taraflarından birinin farklı olduğu hallerde “sahte belge düzenleme veya kullanma” suçu oluşacaktır.⁵¹⁰

Sahteciliğin, vergi kanunları gereğince tutulan, düzenlenen ve saklama ile ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar üzerinde vergilendirmeye ilgili netice meydana getiren muamelelerde kullanılmak amacıyla yapılması gerektiğini, vergi kanunlarında sayılmayan belgelerde sahtecilik yapıldığı veya vergi kanunlarına göre düzenlenmiş belgenin vergi uygulamaları dışında kullanıldığı durumlarda vergi kaçakçılığı suçunun oluşmadığını, vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu meydana getiren belgelerin özel belge niteliğinde olduğu da gözetildiğinde fiilin TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarını oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi gerektiğini “Suçun Maddi Konusu” başlığında belirtmiştik. Genellikle sahte belge düzenleme

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.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırdığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2018/21-396, K. 2019/567 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁰⁸ TOROSLU/TOROSLU, Özel Kısım, s. 243-345; GÜNGÖR, s. 74; HAFIZOĞULLARI/ÖZEN, Özel Hükümler, s. 185: “Maddi sahtecilik, belgenin bizzat maddi varlığında değişiklik yapılmasıdır. Fikri sahtecilik, belgenin içeriğinin sahte olması, taşıdığı fikrin doğru olmamasıdır. Örneğin, vasiyetnamenin sahte olarak düzenlenmesi veya bir şartının değiştirilmesi evrakta maddi sahtecilik, noterin önünde yapılmış olan beyandan farklı bir beyanı tespit etmesi veya tanıdığı olmadığı olguyu, tanıdığı olmuş gibi belgelendirmesi ise, belgede fikri sahteciliktir. Bu demektir ki, maddi sahtecilikte suç konusu belge sahih değildir, fikri sahtecilikte belge sahihtir, ama doğru değildir.”

⁵⁰⁹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 513.

⁵¹⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 532.

suçunun konusunu VUK'un 229. maddesinde düzenlenen faturalar oluşturmaktadır.⁵¹¹

Fatura taraflar arasındaki ticari ilişkinin oluşması aşaması ile değil yerine getirilmesi aşaması ile ilgili olduğundan taraflar arasındaki ticari ilişkinin bir kısmını belgelendirir.⁵¹²

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde 52 Sıra No'lu Tebliğ⁵¹³ ile yapılan son değişikliklerle sahte belgeden ne anlaşılması ve sahte belgenin nasıl tespit edilmesi gerektiği "*Sahte Belge Kavramı*" başlığı altında ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.⁵¹⁴ Her sahte faturanın KDV'ye dayanan bir yönü bulunduğundan, vergi inceleme raporlarının tebliğde değinilen hususları incelemesi, ilgili hususlar hakkında inceleme yapılmamış raporların ise mahkemeler tarafından iptal edilmesi gerekir.⁵¹⁵

Sahtecilik vergi hükümleri uyarınca tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtların asıl veya suretlerinde⁵¹⁶ kısmen ya da tamamen yapılabilir.⁵¹⁷ Tamamen sahtecilikte, gerçekte yapılmayan işlemin yapılmış

⁵¹¹ **213 Vergi Usul Kanunu madde 229:** "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*"

⁵¹² **KARAKOÇ**, s. 317.

⁵¹³ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/10/20241031-2.htm>.

⁵¹⁴ Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 31.10.2024/32708, Erişim Tarihi: 16.09.2025.

⁵¹⁴ **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Madde A2/3:** "*Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;*

- *İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),*
- *Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/taahhüt vb. kanıtlarla tespiti,*
- *Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,*
- *Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,*
- *Muhasebecisine yönelik tespitler,*
- *Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin bilgiler,*
- *Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,*
- *Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği*

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında bu bölüm (IV/A2) kapsamında işlem yapılmaz. Başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, mükellefler hakkında sadece ihbar veya şikâyet bulunması da yeterli değildir."

⁵¹⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 514-515.

⁵¹⁶ **ŞENYÜZ**, s. 110, 456; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 515-516; **AYDOĞAN**, s. 480, 500; **TAŞTAN**, s. 290.

⁵¹⁷ **ÖZEN**, s. 88; **AYDOĞAN**, s. 480; **ŞENYÜZ**, s. 456; **TAŞTAN**, s. 290.

gibi gösterilmesi söz konusu olurken, kısmi sahtecilikte gerçek ve gerçek olmayan işlem tek belgede gösterilmektedir.⁵¹⁸ Yargıtay kararlarında sahteciliğin kısmen yapılabileceğini kabul etmektedir.⁵¹⁹ Doktrinde bir görüş, aynı belge üzerinde gerçek ve gerçek olmayan işlemler bir arada bulunduğu kısmi sahteciliğin söz konusu olacağını belirtirken, diğer bir görüş esasen arada gerçek bir işlem olması nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşacağını belirtmektedir.⁵²⁰ Aynı belge üzerinde gerçek ve gerçek olmayan işlemler bir arada bulunduğu, gerçek olmayan işlemin mahiyet ve miktar itibarıyla gerçek olan işlemde bir değişiklik yapmadığı ve gerçek olan işlemde tamamen bağımsız şekilde gerçek olmayan bir durum oluşturduğunu düşündüğümüzden belgelerde kısmi sahtecilik yapılabileceği kanaatindeyiz. Konunun daha iyi anlaşılması açısından daha öncesinde verdiğimiz örneği tekrar edecek olursak, gerçekleşen bir araba satışında faturaya ayrıca gerçekleşmemiş bir motosiklet satışının yazılması halinde kısmi sahtecilik, faturaya

⁵¹⁸ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 515.

⁵¹⁹ “Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. 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.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2018/21-396, K. 2019/567 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.01.2025, E. 2024/11-408, K. 2025/6 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025); Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

Farklı yönde karar için bkz.: “Sanık hakkında düzenlenen iddianame ve vergi inceleme raporuna göre, sanığın tanık Ahmet Çakmak'a düzenlediği 11/03/2009 tarihli faturanın gerçek bir emtia ve hizmet ticaretine dayanmaksızın emtia satışı varmış gibi düzenlendiği ve içeriğinin sahte olduğunun iddia edildiği olaya ilişkin yargılamada, tanığın soruşturma ve 29.12.2011 tarihli duruşmadaki beyanında sanık ile anlaşarak oksijen tüpü, kantar ve demir keski yanında gerçekte almadığı pres makinasını almış gibi göstererek sanığın düzenlediği faturayı aldığını beyan etmesi karşısında, sanığın eyleminin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suçuna uyduğu ve VUK'nın 359/a-2 maddesi kapsamında kaldığı gözetilmeden sanığın savunmasına itibar edilerek beraatine karar verilmesi...”: Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 07.10.2015, E. 2015/8558, K. 2015/5244. (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 506).

⁵²⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 505-506.

gerçekleşen araba satışı yerine motosiklet satışı yazılması durumunda ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge söz konusu olacaktır.

Belgede birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, örneğin taraflar arasında araba satımı işlemi yapıldığı; ancak arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtıldığı ve ayrıca sonrasında faturaya arabanın yanında motosikletin de satıldığının gösterildiği durumlarda hangi suçun veya suçların oluşacağı tartışmalıdır. Doktrinde, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belge üzerinde yapılması halinde iki ayrı fiille iki suç işleneceğinden hem “*sahte belge düzenleme*” hem de “*yanıltıcı belge düzenleme*” suçlarından ceza verilmesi gerektiğine,⁵²¹ yapılmış bir işleme sonrasında yapılmamış işlemlerin de yazılmasının faturayı ilgili kısım itibarı ile sahte belge haline getirmemesi nedeniyle tek bir muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge bulunduğuna,⁵²² belgenin sahte olduğuna⁵²³ ve yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belgede bulunması durumunda fikri içtima gereği ağır olandan ceza verilmesi gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.⁵²⁴ Biz belge de birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtılması ile “*yanıltıcı belge düzenleme*” suçunun ve satışı yapılmayan motosikletin satılmış gibi gösterilmesi ile “*sahte belge düzenleme*” suçunun

⁵²¹ ŞENYÜZ, s. 108, 456: “*Aynı belgede tahrifat, yanıltıcılık ve sahtecilik birlikte yapılabilir. Örneğin gerçekte X ve Y malları satın alınmış olsun, X malının sayısı ve fatura bedelinde silinti yapılarak değiştirilmesi tahrifat, Y malı yerine Z malının yazılması yanıltıcılık, satın alınmadığı halde P malına yer verilmesi sahteciliği gösterir.*” Bu görüşe göre, örneğin gerçek bir araba satışında aracın fiyatının yüksek gösterilerek yanıltıcı belge düzenleme suçu oluşurken aynı belgeye gerçekleşmemiş bir motosiklet satışının da yazılması halinde ayrıca sahte belge düzenleme suçu oluşacak ve aynı belge üzerinde yapılan sahtecilik ile yanıltıcılık eylemleri farklı eylemler kabul edildiğinden sanık ayrı ayrı iki suçtan cezalandırılacaktır.

⁵²² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 505-506.

⁵²³ AKBULUT, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 32.

⁵²⁴ TAŞTAN, s. 267, 426-428: Kısmi sahtecilikte gerçek ile gerçek olmayan işlemin belgede bir arada bulunduğu, aslında 10 adet telefon satıldığı halde satılmayan 10 adet bilgisayarın da satılmış gösterilmesinin kısmi sahtecilik olduğu, fakat gerçekte satılmayan kılıflarla birlikte satılan 10 telefonun yerine 12 telefon yazılırsa hem sahtecilik hem de yanıltıcılığın olduğu ve fikri içtima kuralı gereği faile ağır olandan ceza verilmesi gerektiğini belirtmektedir. OK/GÜNDEL, s. 230: “*Sahte belge ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin, aynı anda kullanılması durumunda elbette fikri içtima kuralının uygulama alanı olacaktır. Sahte ve yanıltıcı belgelerin farklı tarihlerde ve değişik mükelleflere düzenlenmesinde ise suç çokluğundan bahsedilecektir. Bu halde koşulları varsa teselsül hükmü uygulanacaktır. Aynı mükellefe hem sahte hem de muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin düzenlenmesinde, fiil birden fazla olmasına rağmen suç çokluğundan söz edilmeyecek; bu durumda geçitli suç gündeme gelecektir. Daha ağır olan suçun cezası uygulanacak, hafif olan suçtan ceza verilmeyecektir*”; UĞUR/ELİBOL, s. 382-386; KARAKOÇ, s. 135-136.

oluştugu ve fikri içtima gereği ağır olan “sahte belge düzenleme” suçundan failin cezalandırılması gerektiğini düşünmekteyiz.⁵²⁵

Doktrinde, sahte belge suçunun oluşması için, belgelerde vergi kanunları uyarınca bulunması gereken zorunlu unsurların yer alması gerektiği belirtilirken,⁵²⁶ VUK’da sahte belge düzenleme ve kullanma suçu belgenin içeriğiyle ilgili olduğundan, faturanın içeriği sahte olmadıkça faturada bulunan noter mührünün sahte olması veya faturanın şekil şartlarına uygun olmamasının faturayı sahte belge haline getirmeyeceği ve sahte belge düzenleme ve kullanma suçu oluşmayacağı, aynı şekilde fatura şekil şartlarına uygun olmasa bile içerik itibarı ile sahte olduğunun anlaşılması halinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun oluşacağı da belirtilmektedir.⁵²⁷ “Suçun Maddi Konusu” başlığında detaylı şekilde tartıştığımız üzere, Yargıtay’ın şekli şartların ve iğfal kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediğine ilişkin kararına⁵²⁸ katıldığımızdan faturalar dosya arasında bulunamadığından zorunlu unsurları taşıyıp taşımadığı tespit edilemiyor ancak başka delillerden sahte olduğu anlaşılmışsa veya

⁵²⁵ “CMK’nın 225/2. maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde sevk maddesi ve iddia ile bağlı olmadan, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.07.2014 tarihli 2012/11-1512 Esas ve 2014/366 Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere, “sahte fatura düzenlemek” ve “muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek” suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı; somut olayda 2012 yılına ilişkin muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme ve sahte belge düzenleme suçlarından ayrı ayrı mütalaa verilmek suretiyle dava açıldığı, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanılıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, **belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanılıcı belge ise; TCK’nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK’nın 359/b-1. maddesinden hüküm kurulmasının gerekirken somut olayda ayrı ayrı beraat hükmü tesisinin usul ve yasaya aykırı olduğu anlaşılmakla...**” : Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10.Ceza Dairesi, T. 05/06/2020, E. 2019/1575, K. 2020/1472 (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 19.09.2025).

⁵²⁶ ŞENYÜZ, s. 456; “Kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde belgeler, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayıldığından (VUK m. 227/3) suça konu belgeler de kanunda öngörülen şekilde düzenlenmemişse, yok hükmünde olduğundan suçun unsurları oluşmayacaktır.”; AYDOĞAN, s. 500; OK/GÜNDEL, s. 224; ÖZEN, s. 69; UĞUR/ELİBOL, s. 419; TAŞTAN, s. 295.

⁵²⁷ Berrin AKBULUT, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Adalet Dergisi, 2023/2, S.71, s.653-702; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 531-532.

⁵²⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517. https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 24.08.2025.

dosya arasında bulunan faturalar şeklen doğru olmasa dahi içerik itibariyle sahte olduğu anlaşılmışsa suçun oluşabileceğini düşünmekteyiz.

Sahte belgeyi düzenleyen failin suçun oluşması için ayrıca belgeyi kullanması gerekli değildir.⁵²⁹ Kanun koyucu madde metninde belgelerin sahte olduğunun bilinerek kullanılmasına ilişkin bir düzenleme yapmamışsa da, suç kasten işlenebilen bir suç olduğundan failin kullandığı belgelerin sahte olduğunu bilmesi gerekmektedir.⁵³⁰

Sahte belge düzenleme suçlarında, suç tarihi son fatura tarihidir.⁵³¹ Faturanın ele geçirilemediği durumlarda, beyanname veya BA- BS formlarındaki tarihler dikkate alınarak suç tarihi belirlenmelidir.⁵³² Suç seçimlik hareketli bir suç olduğundan kişi düzenlediği sahte belgeyi kullanırsa tek suç oluşacaktır.⁵³³ Kişinin hem sahte belge düzenleyip hem de kullanması durumunda kullanma hareketinin esas alınacağını belirten yazarlar bulunduğu gibi⁵³⁴ düzenleme hareketinin esas alınacağını belirten yazarlar da bulunmaktadır.⁵³⁵ Yargıtay kararlarında bu durumda düzenleme hareketinin esas alınacağını belirtmektedir.⁵³⁶

Sahte belgenin hangi durumda kullanılmış sayılacağı tartışmalı bir husustur. TCK'nın 207. maddesinin gerekçesinde, belgenin hukuki ilişkide veya hukuki işlemde

⁵²⁹ ŞENYÜZ, s. 455; ÖZEN, s. 87-88; DONAY, s. 114; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 516; “...belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin suçun oluşumu için yeterli bulunduğu, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyai doğmasının suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı...”: Yargıtay, T. 05.06.2012, E. 2009/11359, K.2012/10704 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵³⁰ ÖZEN, s. 89; AYDOĞAN, s. 503.

⁵³¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 516; “...sahte fatura düzenleme suçu yönünden suç tarihinin düzenlenen en son fatura tarihi olan 22.08.2008....belirlenerek yapılan incelemede...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.12.2021, E. 2020/6098, K. 2021/13480 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵³² ÜMİT, 324; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 516.

⁵³³ ÖZEN, s. 89; ŞENYÜZ, s. 455; TAŞTAN, s. 289, 297.

⁵³⁴ ÖZEN, s.89

⁵³⁵ AYDOĞAN, s. 497; TAŞTAN, s. 297.

⁵³⁶ “...failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı faturayı kullansa bile “sahte fatura düzenleme” suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği faturayı kullanması halinde ise “sahte fatura kullanma” suçunun oluşacağı, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeksizin...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.01.2019, E. 2016/6690, K. 2019/573 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

dikkate alınmasının sağlaması kullanma olarak belirtilmiştir.⁵³⁷ Gereğinden anlaşılabilecek üzere, belgenin kullanılmış sayılması için aldatılan kişi tarafından algılanabilecek duruma getirilmesi, bir bakıma ulaşılabilir olması ve hukuki ilişkide kullanılması gerekmektedir.⁵³⁸ Yargıtay ve doktrinde bazı yazarlar⁵³⁹ kullanmanın vergi dairesine beyanname verilmesi ile vuku bulacağını kabul etmektedir.⁵⁴⁰ Doktrinde bir görüş sahte belgenin tutulması, saklanması ve ibrazı mecburi defterlere kaydedilmesi ile algılanabilir hale geldiğinin ve kullanıldığının kabul edilmesi gerektiğini belirtilerek, Yargıtay'ın uygulamasını dönem içinde yapılan vergi incelemelerinde beyanname henüz verilmemiş olduğundan sahte fatura kullanımlarının cezasız kalabileceği ve vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyaının ortaya çıkmasının unsur olmamasına rağmen kullanmayı beyanname verilmesi ile kabul etmenin dolaylı olarak sahte belge kullanmayı vergi ziyaının oluşumuna bağlandığı yönünden eleştirmiştir.⁵⁴¹ Yine, doktrinde, defterlere kaydı yapılmamakla birlikte vergi inceleme elemanına veya vergi idaresine sahte belgenin ibrazının,⁵⁴² sahte belgenin alıcıya verilmesinin, sahte belgenin

⁵³⁷ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 207. madde gerekçesi:** “Söz konusu suçun tamamlanabilmesi için, bu iki seçimlik hareketten birinin gerçekleşmesinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanılması gerekir. Suçun oluşması için, bir unsur olarak kullanmanın gerçekleşmesi gerekir. Kullanmadan maksat, bu sahte belgenin herhangi bir hukukî ilişkide veya herhangi bir hukukî işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır.”

⁵³⁸ **HAFIZOĞULLARI/ÖZEN**, Özel Hükümler, s. 206-207; **TOROSLU/TOROSLU**, Özel Kısım, s. 255, 258.

⁵³⁹ **AYDOĞAN**, s. 500; **OK/GÜNDEL**, s. 224; **TAŞTAN**, s. 356.

⁵⁴⁰ “Maddede belirtilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında failin hareketi birbirinden farklılık arz etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi oluştururken, sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dâhil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025); “Sahte fatura kullanmak suçlarında suç tarihinin suça konu fatura hangi vergi türünde kullanılmış ise o vergi türüne ait beyannamenin vergi dairesine verilmesi gereken tarihin bitimini takip eden gün olacağı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.01.2017, E. 2017/3464, K. 2017/368** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

⁵⁴¹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 517-519; **ŞENYÜZ**, s. 455.

⁵⁴² **GEÇER**, s. 276: “Sahte olarak düzenlenen belgenin defter, kayıt, bildirim veya beyannamelere yansıtılmadan kanun icabınca vergi idaresine sunulması halinde de kullanma hareketi gerçekleşmiş olur.”

kayıt ortamlarına kaydedilmesinin de kullanma olarak kabulünün gerektiği belirtilmektedir.⁵⁴³

Yargıtay uygulamalarında sahte belge ve yanıltıcı belge kullanma suçlarının işlenme tarihi, sahte veya yanıltıcı belge hangi vergi türünde kullanılmışsa ilgili vergi gereğince beyannamenin verilmesi gereken son gün olduğundan suç tarihinin her vergi türüne göre ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir.⁵⁴⁴ Beyanname verme dönemi gelmeden defter ve belgeler inceleme için verilmişse, suç tarihi defter ve belgelerin inceleme için verildiği tarih olacaktır.⁵⁴⁵ Suç tarihinin gerekçeli kararda ayrıntısıyla gösterilmediği durumlarda kanun yolu incelemesinde bozma kararları verilebilmektedir.⁵⁴⁶

⁵⁴³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 519.

⁵⁴⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 518-519: “Sanığın yargılama konusu eylemi için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (213 sayılı Kanun) 359 uncu maddesinin (b) fıkrası uyarınca belirlenecek cezanın türü ve üst haddine göre, 5237 sayılı Kanun’un 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi gereği 8 yıllık olağan ve 67 nci maddesinin dördüncü fıkrası gereği 12 yıllık olağanüstü zamanaşımı süresinin öngörüldüğü, **kullanılan son fatura tarihinin 24.10.2010 olduğu ve faturaların KDV indiriminde kullanılması nedeniyle 25.11.2010 olan suç tarihinden hüküm tarihine kadar 12 yıllık olağanüstü zamanaşımı sürenin gerçekleşmiş olduğu anlaşılmakla, hükümde hukuka aykırılık bulunmamıştır.**”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.06.2021, E. 2023/2919, K. 2024/8405 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay/KararArama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “Belge; gelir vergisinde kullanılmışsa 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 92.maddesine göre 2003 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın Mart ayının 26’sı; kurumlar vergisinde kullanılmışsa 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 25.maddesine göre 2006 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın Nisan ayının 26’sı;⁵⁴⁴ katma değer vergisinde kullanılmışsa 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 41.maddesine göre 04.04.2007 ve sonrası için suç tarihi bir sonraki yılın 25’i; spotaj gelir vergisinde kullanılmışsa 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 98.maddesine göre 2004 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın 24’ü olarak kabul edilecektir.”

“Sahte belge düzenleme veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarında suç tarihi anılan belgelerin düzenlendiği tarih olduğu,

Sahte belge kullanma veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında:

Gelir vergisinde kullanılmış ise; 2003 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın Mart ayının yirmialtı (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 92)

Kurumlar vergisinde kullanılmış ise; 2006 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın Nisan ayının yirmialtı (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 25)

Katma değer vergisinde kullanılmış ise; 04.04.2007 ve sonrası için suç tarihi bir sonraki yılın yirmibeşi (3065 Sayılı KDV Kanunu madde 41)

Spotaj Gelir vergisinde kullanılmış ise; 2004 ve sonraki takvim yılları için suç tarihi bir sonraki yılın yirmidördü (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 98) olduğu...”: Adana Bölge Adliye

Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 21.02.2019, E. 2018/4703, K.2019/523 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 519).

⁵⁴⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 519.

⁵⁴⁶ “04/04/2007 tarihinden itibaren yani 2007 ve sonrası vergi takvim yılları için Katma Değer Vergisi ziyanına sebep olacak biçimde “Sahte Fatura kullanmak” suçunda suç tarihi Katma Değer Vergisi Beyannamesinin verilerek sahte faturaların kullanıldığı en son ayı takip eden 25. Günü olduğunun kabulü gözetildiğinde; 2013 vergi takvim yılına ilişkin birden çok sayıda sahte belge kullanma eyleminde suç tarihinin yukarıda belirtilen hangi ölçüye göre belirlendiği açıklanmadan ve ilgili yasal düzenlemede açıklandığı üzere gün, ay ve yıl biçiminde de gösterilmeyerek gerekçeli karar

Sahte belgedeki gerçek olmayan ilişkinin başka bir vergi yükümlüsünün belgesi ile ispatlanması halinde de sahte belgeyi düzenleyen yönünden “düzenleme” ve kullanan yönünden “kullanma” suçu oluşacaktır.⁵⁴⁷ Vergi incelemesi dışında usule uygun vergisel aramayla da sahte belgeler ele geçirilebilir.⁵⁴⁸

Yargıtay içtihatlarında sahte belge düzenleme suçunun tespiti için; (I) faturaların sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisinin el ürünü olup olmadığının sorulması, sanığın yazı ve imzaların kendisine ait olduğunu kabul etmemesi durumunda sanığa ait imza ve yazı örnekleri üzerinde bilirkişi marifetiyle imza incelemesi yaptırılması,⁵⁴⁹ (II)

başlığında suç tarihinin 2013 biçiminde gösterilerek 5271 Sayılı CMK 232/2-c maddesinde yer alan buyurucu usul hükmüne aykırı davranılması...”: Antalya Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 15.07.2020, E. 2019/5803, K.2020/2146 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 519).

⁵⁴⁷ *“Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturası ile belgelendirilmesi halinde, bu faturanın düzenleyip verenle gerçek bir alım satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 07.07.2003, E. 2003/3011, K. 2003/5239 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 519); “Belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.02.2018, E. 2018/4393, K. 2018/885 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025).*

⁵⁴⁸ *“Suç delillerinin elde edildiği arama ve el koyma kararı ve buna ilişkin infaz tutanakları getirilmeden ve arama ve el koymanın yukarıda belirtilen Yargıtay İçtihadına göre VUK 'nun 142. Maddesine uygun yapıp yapılmadığı tespit edildikten sonra, arama ve el koyma hukuka aykırı ise bu yöntem ile elde edilen fatura ve diğer deliller hükme esas alınamayacağından...”: İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 18. Ceza Dairesi, T. 09.05.2019, E. 2019/3490, K. 2019/3414 (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 19.09.2025).*

⁵⁴⁹ *“Sanığın savunmasında, M ve adamlarının kendisini notere götürüp imza attırdıklarını adına şirket açıldığını yeşil kartı iptal edilince öğrendiğini, faturalardaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını, sahte fatura düzenlenmesi konusunda bilgisinin bulunmadığını beyan etmesi, karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından;*
1-Dosyada bulunan faturaların sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını veya savunmasında ve temyiz dilekçesinde belirttiği kişilere ait olduğunu söylemesi halinde; ismi bildirilen kişilerin açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile tanık olarak çağırılması, duruşmada çekinme hakkı hatırlatıldıktan sonra faturalar gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması,
2-Sanığın bildirdiği bu kişilerin de faturalardaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını söylemesi halinde sanık ve bu kişilerin temin edilecek yazı ve imza örnekleri ile faturalardaki yazı ve imzaların kime ait olduğu hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması,
3-Faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ya da bildirdiği kişilere ait olmadığını anlaşılması halinde ise;
a)Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi,
b)Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyalarının getirilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması,
c)Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştiraki bulunup bulunmadığının sorulması,

bilirkişi raporu sonucu faturalardaki yazı ve imzaların sahte fatura düzenlediği iddia olunan sanığın eli ürünü olmadığının anlaşılması durumunda, (a) sahte faturaları kullandığı tespit edilen mükellefler yönünden karşıt inceleme raporu düzenlenmişse vergi dairesinden onaylı örneklerinin dosyaya istenmesi, (b) sahte faturaları kullanan mükellefler hakkında dava açılmışsa yargılandıkları dava dosyalarının ilgili mahkemelerden istenerek dosya arasına alınması ve sahte belge düzenleme davası ile ilgili belgelerin onaylı suretlerinin dosya arasına alınması,⁵⁵⁰ (c) sahte faturaları kullanan şirket yetkililerinin ya da gerçek kişilerin çekinme hakları hatırlatılarak tanık olarak dinlenilmesi, tanıklardan sahte faturaları kimden aldıklarının, faturaların dayandığı hukuki işlemin, sahte fatura düzenleme suçundan yargılanan sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve sahte faturaları aldıkları kişinin sanık olup olmadığının sorulması,⁵⁵¹ (III) sahte faturaların gerçek olmayan alış-satış nedeniyle verilip verilmediğinin tespiti için, (a) sahte faturaları düzenlediği iddia edilen sanığa ait mal ve para akışını gösteren belgelerinin, bedelin ödendiğine yönelik banka hesaplarının ve kasa mevcudu ile tutarlı geçerli belgelerin varlığının araştırılması⁵⁵² ve bu araştırma tamamlandıktan sonra (b) sahte faturaları düzenleyen ile sahte faturaları kullanan şirket

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması..”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.10.2020, E. 2017/15150, K. 2020/5985 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵⁰ “...sahte fatura kullanma suçundan açılmış bir dava olmadığı...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.12.2022, E. 2021/5565, K. 2022/21041 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵¹ “...suça konu faturaları kullanan mükellefler dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları ve sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması, ayrıca kanaat oluşturacak sayıda temin edilecek suça konu faturalar üzerindeki imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.12.2022, E. 2022/361, K. 2022/20756 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵² “...şirkete ait mal ve para akışına ilişkin belgeler ile banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu belgelerin bulunmaması, BS formunda banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu belgelerin bulunmaması, BS formuna göre 2009 yılında 176 belge ile 4.431.331-TL tutarında, 2010 yılında 99 belge ile 2.076.850-TL tutarında fatura düzenlenmesine rağmen bu hacimde iş yapacak ticari organizasyona sahip olunmaması karşısında gerçek bir ticari faaliyetten söz edilemeyeceği...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.12.2021, E. 2020/3412, K. 2021/13496 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

ve kişilerin ticari defter ve belgelerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması⁵⁵³ gerektiğini belirtmektedir.⁵⁵⁴

Sahte belge düzenleme suçu uygulamada genellikle, sahte fatura düzenlemek için kurulan diğer adıyla nayloncu şirketlerin para karşılığında gerçek mükelleflere sahte fatura düzenlemesi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁵⁵ Komisyon karşılığı sahte fatura düzenleyen şirketlerin tespitinde; alımda bulunan firmalar hakkında sahte belge düzenlemekten rapor veya olumsuz tespit olması, şirkette çalışan ve tanık olarak dinlenen şahısların şirketin hiçbir faaliyetinin olmadığına ilişkin beyanları,⁵⁵⁶ sanığın hesaplarında gerçek bir ticari işlem olmaksızın para giriş çıkışı olduğuna veya sanığın başka bir şirketin sahte belge düzenleme eylemine iştirak ettiğine ilişkin vergi tekniği raporları, beyanname veren mali müşavirin şirketi ve kanuni temsilciyi tanımaması, sevk irsaliyelerinde yer alan araç sahiplerinin ilgili tarihlerde böyle bir taşıma hizmeti vermediklerine dair beyanları, şirkete ait sigortalı çalışan, depo, şube, emtia ve ticari

⁵⁵³ “...mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stok olup olmadığı da araştırılıp faturaları kullanan şirketler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde bilirkişi incelemesi yaptırılması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.12.2019, E. 2019/2378, K. 2019/9450** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 520-522; “Suça konu faturaların iki adet olması, sanığın istikrarlı olarak üzerine atılı suçlamayı inkâr etmesi, faturaların düzenleme tarihinden önce kardeşi B. hakkında şirkete ait faturaları kendisi adına, bilgisi ve rızası dışında imzaladığı iddiasıyla şikâyetle bulunması, faturaları kullanan şirket yetkilisi tanık YK’nun, faturaları bir bayandan almadığını belirtmesi karşısında; suça konu sahte faturalar üzerindeki yazı ve imzalarla ilgili bilirkişi incelemesi yaptırılması, sanığın kardeşi B.’nin tanık olarak dinlenilmesi, hakkında sahte fatura kullanmak eyleminden vergi tekniği raporu düzenlenen YK hakkında kamu davası açılıp açılmadığının araştırılması, açılmış ise inceleme konusu dava ile ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosya içine konması ve YK’nun suç konusu faturaları hangi ticari ilişki nedeniyle kimden aldığı hususunda ayrıntılı beyanının alınmasından sonra, tüm deliller birlikte değerlendirilerek, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile hüküm kurulması usul ve kanuna aykırıdır.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 09.05.2017, E. 2017/11-213, K. 2017/257** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 522.

⁵⁵⁶ “Sahte belge düzenleme konulu vergi tekniği raporunda; 2019 yılında 9.498.072,00-TL mal ve hizmet alımı bildirilmesine rağmen diğer firmalarca 8.439.864,00-TL mal ve hizmet satıldığının bildirilmesi, alımda bulunduğu firmaların alım tutarına göre %18,61’lik kısmı hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı rapor bulunduğu, alım yapılan firmaların %71,03’ü hakkında sahte belge düzenleme incelemesinin devam ettiği veya başlangıç aşamasında olduğu, alımlarının %45,18’ini gerçekleştirdiği mükelleflere gönderilen bilgi isteme yazılarının adreslerinde ulaşılamaması sebebiyle karşıt tespit yapılamadığı, vadesi geçmiş ve ödenmesi gereken borcun bulunmadığı, 2019 yılında 45.088,04-TL vergi ödendiği, 2019 yılında 4.578.583,62-TL gelen, 6.802.451,74-TL giden eft bilgisine rastlanıldığı, işçi olarak görünen...ifadesinde ofisi...birlikte kiraladıklarını, adreste emlak işi yapıldığını, davacı şirketin hiçbir faaliyetinin olmadığı, tespitlerin komisyon karşılığı fatura düzenlendiğini kanıtlamaya yeterli olduğunu...”: **Danıştay 3. Daire Başkanlığı, T. 14.06.2023, E. 2023/255, K. 2023/2514** (<https://karararama.danistay.gov.tr/Karar İçeriği>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

araç olmaması,⁵⁵⁷ şirket yetkilisinin başka bir şirkette sigortalı olarak çalışması, vergi tekniği raporunda yoklamalara göre mükellefin faal olmaması, çevredekilere sorulduğunda tanınmaması ve iş yerinde başka birinin faaliyet göstermesi, defter tasdik bilgilerine ulaşılamaması, Ba-Bs bildirimlerinin birbiri ile uyuşmaması, vergi borcunun ödenmemesi ve vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi, faturaların içeriklerinin faaliyet alanı dışında olması,⁵⁵⁸ şirket müdürünün şirket ile ilgisinin bulunmadığını adına şirket

⁵⁵⁷ “Davacı adına fatura düzenleyen firma hakkındaki vergi tekniği raporunda yer alan ve mahkeme kararında özetlenen tespitlerin değerlendirilmesinden, şirketin beyan ettiği yüksek ciroları elde edecek ticari organizasyona sahip olmaması, yüksek cirolar beyan etmesine karşın düşük tutarlı çıkan katma değer vergisini ödememesi, kısa dönemli zaman aralığında yüksek tutarlı katma değer vergisi matrahına ulaştığını beyan etmesine karşın faaliyetini birdenbire terk etmesi, **adına kayıtlı herhangi bir nakil vasıtası bulunmaması, alış yaptığı firmaların birçoğu hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle vergi tekniği raporu düzenlenmesi, mükellef ile emtia/hizmet alış yaptığı firmaların muhasebe işlerinin aynı şahıs tarafından yürütülmesi** hususları birlikte dikkate alındığında davacıya fatura düzenleyen mükellefin gerçek bir faaliyette bulunduğu kabulü mümkün değildir.

Bu nedenle, davacıya fatura düzenleyen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler, anılan mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir emtia teslimi ve hizmet ifasına dayanmadığını kanıtlar nitelikte olduğundan temyize konu kararda hukuki isabet görülmemiştir.”

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 25.01.2023, E. 2021/749, K. 2023/54 (<https://karararama.danistay.gov.tr/Karar İçeriği>, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “Yukarıda yer verilen tespitlerin değerlendirilmesinden; davacının vergi matrahlarının yüksek olduğu hâlde cüz’i tutarda ödenecek vergi çıktığı ve bu vergilerin ödendiği, **nakil vasıtası, deposu, şubesi, mal stoku bulunmayan, sigortalı işçisi olmayan**, küçük bir ofis şeklindeki iş yerinden idare edilen şirketin bu denli yüksek hasılat elde etmesinin iktisadi ve ticari icaplara uygun düşmediği, bu kadar yüksek cironun sadece sipariş usulü yöntemiyle telefon üzerinden gerçekleştirilmesinin ticari icaplara uygun düşmediği, ilgili dönemlerde emtia alışlarının tamamına yakın kısmının hakkında olumsuz tespitler bulunan firmalardan temin edildiği, davacının bankacılık işlemlerinin büyük kısmının gerçek bir ticari işleme dayanmayan fiktif para transferine ilişkin tespitlerden hareketle davacının dava konusu dönemde düzenlemiş olduğu belgelerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın komisyon geliri elde etmek amacıyla düzenlenen sahte faturalar olduğu hususunun somut olarak ortaya konulduğu sonucuna varılmıştır.”: **Danıştay 9. Daire Başkanlığı, T. 18.01.2023, E. 2021/3800, K.2023/52** (<https://karararama.danistay.gov.tr/Karar İçeriği>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵⁸ “Dosyanın incelenmesinden; Vergi Tekniği Raporu’nda, şirketin 14/03/2005 tarihinde kurulduğu, mükellefin ikamet amacı binaların inşaatı işiyle iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği, 31/12/2012 tarihinde mükellefiyetinin sona erdiği, defter ve belge isteme yazısının şirket müdürüne tebliğine rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmediği, 18/04/2012 tarihinde yapılan yoklamada, mükellefin faal olmadığı, çevreden yapılan araştırmada bilinmediği, aynı adreste 21/04/2008 tarihinden itibaren bir başka mükellefin faaliyet gösterdiği, aynı adreste 02/05/2012 tarihinde yapılan yoklamada da aynı hususların tespit edildiği, 2012 yılı defter tasdik bilgilerine ulaşılamadığı, bir kısım beyannamelerinin verilmemesi, 2012 yılı katma değer vergisi matrahının 3.000.424,10-TL olduğu, vadesi geçmiş ve kesinleşen 630.490,93-TL vergi borcunun bulunduğu, herhangi bir ödeme yapılmadığı, 2012 yılında 5 mükelleften yaklaşık 2.400.000-TL’lik alım yaptığı, karşılık olarak sadece 2 mükellefin kendisine yaklaşık 1.200.000-TL’lik satış bildirdiği, alım yaptığı 5 mükellefin 2 tanesi hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle vergi tekniği raporu bulunduğu, 2 tanesi hakkında sahte belge düzenleme tespiti bulunduğu, 2012 yılında yaklaşık 2.500.000-TL’lik satış bildirdiği, şirketten alış bildiren mükelleflerin de yaklaşık 2.500.000-TL’lik alış bildirdiği, yapılan karşıt incelemelerde, şirketten alış bildiren **mükellefin inşaat malzemesi aldığını, ödemeyi çekle yaptığını belirttiği, diğer mükellefin ise reklam ve film çekimi hizmeti aldığını ödemeyi nakit yaptığını bildirdiği**, şirketin depo ve şubesinin bulunmadığı, üzerine kayıtlı aracın bulunmadığı, çalışanının bulunmadığı, 01/01/2012 tarihinden itibaren düzenlediği bütün faturaların sahte olduğu tespitlerine

kurulduğunu bildirmesi, hisse devri sonrası şirketin iş yeri adreslerinde bulunamaması, işçisi, yeterli emtiası, araç ve gereci bulunmadan yüksek miktarlı matrahlarla ulaşması, sanığın beyanları ile diğer mükelleflerin beyanlarının çelişmesi⁵⁵⁹ hususları değerlendirilerek bir sonuca varılmaktadır.⁵⁶⁰

Sahte belge düzenleme suçundan sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi ile sanığın sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edildiğinden, uygulamada sanığın fatura düzenlediği kişiler hakkında sahte fatura kullanma suçundan suç duyurusunda bulunmaktadır. Yargıtay içtihatlarında sahte belge düzenleme suçunun tespiti için; sahte düzenlenen faturaları kullanan sanığın suça konu faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığı savunmasında bulunması durumunda; (I) sahte faturaları düzenleyenler hakkında vergi inceleme raporlarının (Vergi Tekniği/ Vergi Suçu Raporları) bulunması halinde vergi dairesinden istenerek dosya arasına alınması, (I) sahte fatura düzenleyenler hakkında açılmış dava dosyalarının istenerek sahte belge kullanma davası ile ilgili olan belgelerin dosya arasına alınması ve özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, (II) sahte faturaları düzenleyen şirket yetkililerinin ya da gerçek

Yukarıda belirtilen tespitlerin bütün halinde değerlendirilmesinden, adı geçen mükellefin, alım yaptığı firmaların tamamına yakını hakkında sahte belge düzenlediklerine dair vergi tekniği raporu veya olumsuz tespitlerin bulunduğu, şirketin belirtilen cirolara ulaşacak ticari kapasitesinin olmadığı, vergi borçlarının ödenmediği, alış ve satış beyanları arasında farklılıkların bulunması, yapılan karıştı incelemede faaliyet alanının dışında fatura düzenlediğinin tespit edilmesi, defter tasdik bilgilerine ulaşılabilmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde adı geçen mükellef tarafından davacı şirkete düzenlenen ihtilaf konusu faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna varılmıştır.”: Danıştay 4. Daire Başkanlığı, T. 18.01.2023, E. 2019/7673, K.2023/252 (<https://karararama.danistay.gov.tr/Karar İçeriği>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁵⁵⁹ *“...şirket müdürünün şirket ile ilgisinin bulunmadığını, adına şirket kurulduğunu bildirmesi, hisse devri sonrası şirketin iş yeri adreslerinde bulunamaması, işçisi, yeterli emtiası, araç ve gereci bulunmadan yüksek miktarlı matrahlarla ulaşması, beyanları ile diğer mükelleflerin bildirdiği beyanların çelişmesi, vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması, şirket ortaklarının ortağı olduğu diğer mükellefler hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiş olması hususları, mükellefin düzenlediği faturaların gerçek emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığını ortaya koyduğundan, Vergi Mahkemesi kararının, dava konusu cezalı tarhiyatın bu mükellef tarafından düzenlenen faturalardan kaynaklanan kısmı yönünden davanın kabulüne dair hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.”: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 25.01.2023, E. 2021/833, K. 2023/79 (<https://karararama.danistay.gov.tr/Karar İçeriği>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).*

⁵⁶⁰ *“Hükmün esasını oluşturan mütalaa ve vergi raporlarında belirtilen tespitler, sanığın savunması, ticari faaliyetin gerçek olduğuna dair ibraz edilen çeklerin ödemesinin muvazaalı olduğunun belirlenmesi, faturaları düzenleyen mükellefler hakkındaki olumsuz tespit ve vergi tekniği raporlarının bulunması ile haklarında sahte fatura düzenleme suçundan açılan dava dosyalarının içeriği dikkate alındığında sanığın savunmasının gerçeği yansıtmadığının anlaşılması karşısında, sanığın üzerine atılı suçun sübut bulduğuna yönelik Mahkemenin takdirinde ve kabulünde hukuka aykırılık bulunmamıştır.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.04.2024, E. 2022/11038, K. 2024/4840 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).*

kişilerin çekinme hakları hatırlatılarak tanık olarak dinlenilmesi, tanıklardan sahte faturaları kime verdiklerinin, faturaların dayandığı hukuki işlemin, sahte fatura kullanma suçundan yargılanan sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve sahte faturaları verdikleri kişinin sanık olup olmadığının sorulması, (III) sahte faturaların gerçek olmayan alış-satış nedeniyle verilip verilmediğinin tespiti için, (a) sahte faturaları düzenleyen yükümlüye ait mal ve para akışına dair belgelerinin, bedelin ödendiğine yönelik banka hesaplarının ve kasa mevcudu ile tutarlı belgelerin ve faturaları kullanana ait yeterli mal girişi veya üretimin varlığının araştırılması ve bu araştırma tamamlandıktan sonra (b) sahte faturaları düzenleyen şirket ile sahte faturaları kullanan şirket ve kişilerin ticari defter ve belgelerinde karşılıklı inceleme yapılarak bilirkişi raporu alınması gerektiğini belirtmektedir.⁵⁶¹

⁵⁶¹ “18.04.2012 tarihli, 2012-A-475/5 sayılı Vergi Tekniği Raporuna göre Sincan Vergi Dairesi mükellefi TK'nın 2009 yılından itibaren düzenlendiği tüm faturaların gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayanmayan sahte faturalar olduğunun tespiti sonrası Amasra Vergi Dairesi vergi mükellefi olan ve şehirlerarası yük taşımacılığı ile iştigal eden sanığın kayıtlarında yapılan inceleme ile 2010 yılında, bu firmanın 9 adet faturasının sanık tarafından kullanıldığı ve defterlere işlendiğinin belirlendiği, bu suretle sanığın gerçek mal ve hizmet hareketine dayanmayan sahte faturaları bilerek alıp ve kullanarak defterlerine işlemek suretiyle KDV matrahından mahsup ettiği iddia edilen olayda; sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen şahıs/şirket hakkında düzenlenen karışit inceleme raporlarının getirtilerek dosya içine konulması; haklarında sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığının araştırılması, açıldığının tespiti halinde ve birleştirilmesi mümkün olmadığı takdirde, dava dosyaları getirtilip 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 ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, faturaları düzenleyenlerin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları düzenleyen şirket ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması ile sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırma sonucu hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.01.2022, E. 2021/315, K. 2022/491;** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “Sanık hakkında “2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanma” suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, suça konu faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığını, fatura konusu malları gerçekten alıp inşaatlarda kullandıklarını beyan etmesi karşısında maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından; 1) Faturaları düzenleyen mükellefler hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirtilmesi, 2) Aynı mükellefler hakkında ilgili takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise dosyaların getirtilerek incelenmesi ve ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, 3) Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; faturaları düzenleyen mükellefe ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi, faturaları düzenleyen mükellef ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi

9. İzni Olmadığı Halde Belge Basmak veya Bilerek Bu Belgeleri Kullanmak

(VUK 359/c)

Vergi kanunları uyarınca kullanılması mecburiyeti bulunan belgeler mükellefler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirdiği matbaalarda bastırılmalı veya noterlerde onaylattırılmasından sonra kullanılmalıdır.⁵⁶² VUK'un 359/c maddesindeki düzenlemeyle, Bakanlıkla anlaşması bulunmadığı halde mükellefler tarafından kullanılması mecburi ve vergi kanunları uyarınca geçerli şekil şartları bulunan belgeleri basanlar veya anlaşması bulunmayan yerlerin bastığı bu belgeleri vergi kanunlarında belirtilen işlem dolayısıyla kullananlar cezalandırılmaktadır. 5728 sayılı Kanun değişikliği öncesinde madde metninde yer alan “sahte olarak basmak” eylemine değişiklik sonrasında yer verilmeyerek Bakanlık ile anlaşması bulunanların sahte olarak

incelemesi *yaptırılması,*
Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükümleri kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.09.2021, E. 2021/2049, K. 2021/7188** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 16.09.2025); “suça konu faturaların gerçek bir alım-satım karşılığında olup olmadığının belirlenmesi amacıyla;

a.Sanıklardan, sahte fatura düzenleyicisi olan şirketlerle aralarında ticari ilişki olup olmadığı, bu mükelleflerden hangi mal ve hizmeti satın aldıkları, ödemeleri nasıl yaptıkları, mal teslimi ve hizmet ifasının ne şekilde sağlandığı, şirketin mali işleri ile kimin ilgilendiği, suça konu faturaların kim tarafından hangi hukuki ilişkiye istinaden alındığı sorularak, varsa faturalarda temsil edilen mal ve hizmet bedelinin ödendiğine ve malların teslimine ilişkin sevk irsaliyelerinin ibraz edilmesinin istenilmesi,

b.Suçla konu faturaları düzenleyen vergi mükellefleri hakkındaki vergi tekniği ve vergi suçu raporlarının ilgili vergi dairelerinden getirilmesi,

c.Sahte fatura düzenleyicisi olduğu iddia edilen mükellefler hakkında vergi suçu raporlarında yer alan bilgilerden yararlanılarak, ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına müzekkere yazılarak veya bu kişiler taraf sıfatıyla UYAP'a kaydedilerek sorgulama sonuçlarına göre sanık oldukları dava bilgilerine ulaşılarak, haklarında 2010 takvim yılında sahte belge düzenlemek suçundan kamu davası açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyaların getirtilerek incelenmesi ve bu dava ile ilgili belgelerin onaylı örneklerinin (iddianame, sanık savunması, varsa bilirkişi raporu, gerekçeli karar, Bölge Adliye Mahkemesi kararı veya Yargıtay ilamı) dosya içine konulması,

d.Faturaların düzenleyicisi şirket yetkilileri veya gerçek kişi mükelleflerin 5271 sayılı CMK'nun 48.maddesi uyarınca, çekinme hakkı hatırlatılarak, tanık sıfatıyla dinlenmeleri, tanıklara suça konu faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdikleri, sanıkların yetkilisi ve ortağı oldukları şirketle ticari ilişkilerinin olup olmadığı, ödemelerin ve mal tesliminin ne şekilde yapıldığı, sanıkları tanıyıp tanımadıkları, şirketin mali işleri ile kimin ilgilendiği hususlarının sorulması,

e.Sanıklar tarafından ödeme belgeleri ibraz edilmesi halinde doğrulukları teyit edilerek, ibraz edilen belge veya belgelerin suça konu faturalara karşılık yapıp yapılmadığının usulünce belirlenmesi, dosyada mevcut delillerle yapılacak inceleme ve araştırmalar sonucu elde edilecek yeni deliller birlikte değerlendirilip tartışılarak, sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Samsun Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 21.04.2020, E. 20218/4285, K. 2020/823** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 527).

KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 539.

belge basmasının suç olmaktan çıkarılması doktrinde “*kamu yararına, toplumun etik değer yargısına ve kanun koyucunun önceki düzenlemelerle tutarlı olma zorunluluğuna*” aykırı görülerek eleştirilmiştir.⁵⁶³

Suçun konusunu vergi yasaları gereğince düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu olan ve sadece Bakanlıkla anlaşması olanların basabileceği belgeler oluşturur, defter ve kayıtlar bu suçun konusu değildir.⁵⁶⁴ Bakanlıkça izin verilmeyen matbaa veya kişi tarafından basılan belge kanuni şekil şartlarına sahip değilse suç oluşmayacaktır.⁵⁶⁵ Suç tarihi basılan faturaların ele geçtiği tarihtir.⁵⁶⁶

Madde metninde “*izinsiz belge basmak*” ve “*izinsiz olarak basılan belgeyi kullanmak*” olmak üzere iki seçimlik hareket düzenlenmiştir. “*İzinsiz belge basmak*” suçunun oluşması için, vergi kanunlarının aradığı şekli unsurlara haiz, geçerli ve vergi kanunlarınca hukuki sonuç bağlanan belgenin Bakanlıkla anlaşması olmayan matbaa veya kişiler tarafından basılması yeterlidir.⁵⁶⁷ Ayrıca belgenin kullanılması veya içeriğinin doldurulması aranmamaktadır.⁵⁶⁸ Esasen izinsiz belge basmak bir tür sahte belge düzenleme olsa da, kanun koyucu izinsiz belge basmak suçunu ayrı bir suç olarak düzenlemiştir.⁵⁶⁹ Bakanlık ile anlaşması bulunanların anlaşmanın dışına çıkarak sahte belge basmaları halinde de suçun oluşacağını belirten yazarlar bulunmaktadır.⁵⁷⁰ Bakanlık ile yapılan anlaşma bitmesine rağmen belge basılması halinde de suç oluşacaktır. Ancak burada anlaşmanın bittiğini bilmediğine ilişkin savunmanın bulunması halinde failin kastının araştırılması gerekmektedir.⁵⁷¹ Suçtan belgeyi basan

⁵⁶³ AYDOĞAN, s. 560-561; TAŞTAN, s. 389.

⁵⁶⁴ AYDOĞAN, s. 563; TAŞTAN, s. 388; OK/GÜNDEL, s. 351-352.

⁵⁶⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 540; TAŞTAN, s. 390.

⁵⁶⁶ “*Sahte fatura basmak suçu yönünden suç tarihi olan faturaların ele geçtiği 12.11.2007 tarihinde...*”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 09.09.2013, E. 2012/4822, K. 2013/12500 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁵⁶⁷ ŞENYÜZ, s. 459-460; KARAKOÇ, s. 322.

⁵⁶⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 07.02.2002, E. 2002/297, K. 2002/1005 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 540).

⁵⁶⁹ ÖZEN, s. 92.

⁵⁷⁰ ÖZEN, s. 92.

⁵⁷¹ TAŞTAN, s. 391.

ile matbaanın yetkili olduğu konusunda yanılmamış veya aldatılmamış olan bastıran iştirak iradesi ile sorumlu olacaktır.⁵⁷²

“İzinsiz olarak basılan belgeyi kullanmak” suçunun oluşması için yani basılan belgenin kullanılmış sayılması için, kullanılan belgenin izinsiz matbaalar tarafından basıldığı bilinerek⁵⁷³ anlaşmalı olunmayan matbaaların bastığı belgenin düzenlendiği işlem nedeniyle doldurulması, imzalanması, işlemin diğer tarafına verilmesi ve yasa gereğince tutulması mecburi defterlere kaydedilmesi gerekir.⁵⁷⁴ İzinsiz olarak basıldığı bilinen belge gerçek bir işlem için kullanılmış olsa da suç oluşacaktır.⁵⁷⁵

Uygulamada “izinsiz belge basmak” suçu vergisel aramayla tespit edildiğinden aramanın usule uygun olması ve dosya arasında usule uygun arama tutanağı ile arama kararının bulunması gerekmektedir.⁵⁷⁶

Doktrinde, failin izinsiz olarak belgeyi basması sonrası kullanması durumunda; hem izinsiz olarak belge basmak hem de kullanmak suçundan ayrı ayrı cezalandırılması

⁵⁷² DONAY, s. 150; ÖZEN, s. 93.

⁵⁷³ Yargıtay; mal karşılığı olmadan belge alıp kullanmak (Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 22.06.1989, E. 1989/1369, K. 1989/3288) ve suç tipindeki nitelikleri taşıyan çok sayıda belgenin kullanılmış olması (Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 17.03.1986, E. 1985/462, K. 1986/125) eylemlerini failin kasıtlı hareket ettiğinin göstergesi olarak kabul etmektedir (Kararlara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 541).

⁵⁷⁴ CANDAN, s. 287; ÖZEN, s. 93-94; ŞENYÜZ, s. 460; KARAKOÇ, s. 322; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 540-541.

⁵⁷⁵ TAŞTAN, s. 393; ŞENYÜZ, s. 460; “Sanığın, anlaşmalı matbaaya bastırılmış faturalar dışında, gerçek hasılatını gizlemek amacıyla, bastırılmış belge basım bilgisi bulunmayan, **sahte basılmış faturaları gerçek mal satımına istinaden düzenlediğinin iddia edildiği** davada; sanığın, “... benim adıma bire bir yan fatura basıldığını öğrendiğim için Vergi Dairesi ile irtibata geçtim. O faturalardan sorumlu olmadığımı ve bu hususta gerekli araştırmanın yapılmasını verdiğim dilekçe ile istedim.” şeklinde savunmada bulunması ve davaya konu faturaların dosya kapsamında bulunmaması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından; sahte basıldığı iddia edilen 29 adet faturanın temin edilip, dosya arasına konulmasından sonra incelenerek, 213 sayılı Yasanın 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme de gözetilip, aynı yasanın 230. maddesinde öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi; faturaları kullanan mükelleflere ilişkin karşıt inceleme raporlarının getirilmesi, söz konusu ilgili dönemdeki yetkililerinin CMK’nın 48. maddesi de gözetilip tanık olarak dinlenmesi, faturaları kimden, ne şekilde aldıklarının sorulması, açılmış ceza davaları varsa dosyalarının getirtilip incelenmesi sanığın, sorgusunda belirttiği şekilde ilgili vergi dairesine konuya ilişkin başvurusunun bulunup bulunmadığının saptanması; sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik inceleme ve araştırma ile yazılı şekilde beraat hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 07.03.2018, E. 2017/9896, K. 2018/1947** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁵⁷⁶ “Arama, El Koyma ve İnceleme Kararı ile 18.05.2011 tarihinde A’nın işyeri ve ikametgâh adresinde arama yapılması, çeşitli fatura ve kaşelerin ele geçirilmesine dayandırıldığı, incelenen dosya ve eklerinde sözü edilen Arama Kararı ile Arama Tutanağının görülmediği...”: **İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 18. Ceza Dairesi, T. 23.03.2020, E. 2020/631, K. 2020/1678** (Kararlara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 541).

gerektiğine ilişkin görüşler⁵⁷⁷ bulunduğu gibi bu durumda tek suç oluşacağına yönelik görüşler de bulunmaktadır.⁵⁷⁸ Suç seçimlik hareketli olarak düzenlendiğinden tek suç oluşacağı kanaatindeyiz. Bakanlık ile anlaşması olmayan yerlerde basılan belgelerin sahte/yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesi veya kullanılması durumunda “*belge basmak suçu*” ile “*sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak*” suçları ayrı ayrı oluşacaktır.⁵⁷⁹

Sanığın izinsiz basılan belgelerin kendisine ait olmadığına ilişkin savunma yapması halinde, faturaların asıllarının dosyaya getirilmesi, faturaların sanığa gösterilerek altındaki imzanın sanığın elinden çıkıp çıkmadığının, imzaların kendisine ait olmadığını beyan etmesi üzerine kime ait olduğuna yönelik bilirkişi incelemesi yaptırılması, yapılan inceleme sonucunda imzaların sanığın elinden çıkmadığı anlaşılırsa faturaları kullanan mükelleflerin karşıt inceleme raporlarının Vergi Dairesi’nden sorularak onaylı örneklerinin dosya arasına getirilmesi, izinsiz basılan faturaları kullanan mükellefler hakkında açılan dava bulunması halinde ilgili dosyaların istenmesi, faturaları kullanan mükelleflerin tanık sıfatı ile dinlenerek faturaları hangi hukuki ilişkiye ilişkin olarak kimden temin ettiklerinin ve sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması sonrası karar verilmesi gerekmektedir.⁵⁸⁰

⁵⁷⁷ **DONAY**, s. 150: “Ancak mükellef matbaanın izinsiz olduğunu bilerek örneğin faturalarını bastırması ve bu faturalara sahte bilgiler yüklemişse, hem anlaşması olmadığını bildiği bir matbaaya belge bastırmaktan, hem de sahte belge düzenlemekten ayrı ayrı sorumlu olacaktır.”

⁵⁷⁸ **AYDOĞAN**, s. 565-566: “Bu şekilde basılan belgenin bir başkası tarafından düzenlenmesi ya da kullanılması ayrı bir suç oluşturur. Ancak; anlaşma olmadığı halde belge basan kişinin bu belgeyi bizzat kendisinin düzenlemesi ya da kullanması halinde tek suç oluşur.”; **ÖZEN**, s. 94-95.

⁵⁷⁹ **AYDOĞAN**, s. 566; **TAŞTAN**, s. 393.

⁵⁸⁰ “sanık hakkında “2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği” iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, sahte fatura düzenlemediğini beyan ederek suçlamayı kabul etmemesi ve sanık tarafından anlaşmalı matbaada basılmadığı belirlenen 1 cilt boş fatura ile...İnşaat’a düzenlenen bir adet dolu faturanın,... isimli kişinin ikametinde yapılan aramada ele geçirilmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından; 1-İlgili vergi dairesinden ve faturaları kullanan mükelleflerden de araştırılmak suretiyle fatura asıllarının temin edilmesi, faturaların sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kendisine ait olmadığını söylemesi halinde;...’in açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile tanık olarak çağırılması, duruşmada çekinme hakkı hatırlatıldıktan sonra faturalar gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, imzaların kendisine ait olmadığını söylemesi halinde; sanık ve...’in yazı ve imza örnekleri ile faturalardaki yazı ve imzaların kime ait olduğu konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması,... hakkında sahte fatura düzenlenme suçundan dava açılıp açılmadığı araştırılarak, tespiti halinde dosyaların getirtilip incelenmesi, ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması,

10. Ödeme Kaydedici Cihazlara ve Sistemlerine Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Etmek (VUK 359/ç)

7318 sayılı Kanun değişikliğiyle VUK'un 359. maddesinin (ç) fıkrası ilgili suç eklenmiştir. Madde fıkrasının gerekçesinde de belirtildiği üzere bu suç esasen akaryakıt piyasasında işlenen suçları önlemek ve ÖKC'lerin kullanıldığı iş yerlerinde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiştir.⁵⁸¹

Suçun konusu ÖKC'ler, ÖKC'lerin sistemleri, kayıt dışı satışın engellenmesi amacıyla kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler ile mali belge, bilgi ve verilerdir.⁵⁸² 3100 sayılı Kanun'un 2. maddesinde⁵⁸³ ÖKC'lerin “elektronik yazar kasa, yazıcı tertibatı bulunan elektronik terazi veya elektronik terminal benzeri cihazlar” olduğu belirtilmiştir.⁵⁸⁴ 426 Sıra No'lu VUK Genel

2-Fatura ve diğer belgelerdeki yazı ve imzaların sanığa ya da ...'e ait olmadığına anlaşılmaması halinde ise;

a)Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi,

b)Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise dosyalarının getirilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, c)Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişiler, tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak, CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekim hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması,

Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile beraat ve mahkûmiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.06.2017, E. 2017/10411, K. 2021/5698** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁵⁸¹ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359/ç gerekçesi:** “Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesine eklenen (ç) fıkrası ile akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılık ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlenmemesi suretiyle birim fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesi amacıyla gerek kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesi gerekse akaryakıt kaynaklı olarak ödenmesi gereken vergilerin alınan ve/veya satılan akaryakıtla ilişkin fatura vb. belgeleri düzenlenmemek suretiyle ziyaa uğratılması amacıyla...(maddede belirtilen seçimlik hareketleri gerçekleştirenlerin)...cezalandırılması amaçlanmaktadır.”

⁵⁸² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 542; **AYSAL**, s. 62; **KAPUSUZÖĞÜLÜ**, s. 341.

⁵⁸³ **3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun madde 2:** “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.”

426 ve 527 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde belirtilen yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar da bu kapsamdadır.

⁵⁸⁴ **AYDOĞAN**, s. 590.

Tebliği⁵⁸⁵ ile mükelleflere kullanmak zorunda oldukları ÖKC'lerin yerine yeni nesil ÖKC kullanma mecburiyeti getirilmiştir.⁵⁸⁶ 527 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵⁸⁷ ile akaryakıt istasyonlarında otomobillere yakıt dolduran pompa ünitelerine bağlanan ÖKC'lerin yeni nesil ÖKC'lere dönüştürülmesi zorunluluğu getirilmiştir.⁵⁸⁸

Kanun metninde suçun failine yönelik ayrı bir düzenleme yapılmadığından suç herkes tarafından işlenebilir.⁵⁸⁹ Burada dikkat edilmesi gereken husus, “*ÖKC'lerin mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirmek*” fiilinin suç oluşturabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirmediği kişiler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğidir. Denetim veya bakım sırasında, denetim veya bakımla yetkili olanların ÖKC'lere yaptığı müdahaleler suçun oluşumuna sebebiyet vermeyecektir.⁵⁹⁰ Fıkra düzenlenenen diğer seçimlik hareketler ise “*yetkilendirilmiş olsun veya olmasın*” herkes tarafından gerçekleştirilebilecektir.⁵⁹¹

Fıkra birden çok seçimlik hareket düzenlendiğinden⁵⁹² kanun metnindeki hareketlerden birinin yapılması durumunda suç oluşacak, birden çok hareketin gerçekleştirilmesi durumunda ise yine tek suç oluşacaktır.⁵⁹³ Doktrinde, “*ÖKC'ye fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge*

⁵⁸⁵ https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/Basbakanlik_Mevzuati_Gelistirme_ve_Yayin_Genel_Mudurlugu.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 15.06.2013/28678, Erişim Tarihi: 17.09.2025.

⁵⁸⁶ **AYDOĞAN**, s. 581.

⁵⁸⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/03/20210324-12.htm>.

Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 24.03.2021/31433, Erişim Tarihi: 17.09.2025.

⁵⁸⁸ **AYDOĞAN**, s. 585 vd.

⁵⁸⁹ **AYDOĞAN**, s. 589; **AYSAL**, s. 62.

⁵⁹⁰ **ASLANPINAR**, s. 130.

⁵⁹¹ **ASLANPINAR**, s. 131-132.

⁵⁹² VUK'un 359. maddesinin (ç) bendinde; (I) ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek; (II) 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; (a) gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek, (b) cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek; (c) 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 önlemek veya bunları gerçeğe uygun olmayan şekilde iletmek seçimlik hareketleri düzenlenmiştir.

⁵⁹³ **ŞENYÜZ**, s. 461, **AYSAL**, s. 62; **KAPUSUZOĞLU**, s. 339.

veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek” seçimlik hareketinde “gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek” neticesi öngörüldüğünden belirtilen seçimlik hareket yönünden suçun neticeli bir suç olduğuna ve diğer seçimlik hareketler yönünden sırf hareket suçu olduğuna;⁵⁹⁴ maddede belirtilen tüm seçimlik hareketlerde hareketin gerçekleşmesi ile suçun oluştuğuna⁵⁹⁵ ilişkin görüşler bulunmaktadır. Bir görüş, “ÖKC’lerin mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirmek” seçimlik hareketinin tehlike suçu olduğunu belirtirken⁵⁹⁶ başka bir görüş ise; “ÖKC’lerin mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirmek” seçimlik hareketinin soyut tehlike suçu olduğunu, fıkra düzenlenenen diğer seçimlik hareketlerin somut tehlike suçu olduğunu belirtmektedir.⁵⁹⁷ ÖKC’lere fiziki olarak zarar verme fiilinin ise VUK’un 359/ç maddesindeki suçu değil mala zarar verme suçunu oluşturacağını belirten yazarlar bulunmaktadır.⁵⁹⁸ Yargıtay “ÖKC’lerin mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirmek” seçimlik

⁵⁹⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 543-544; Abdullah **ÖMERCİOĞLU**, 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, C. 17, S. 1, 2022, s. 172; **AYSAL**, s. 62.

⁵⁹⁵ **AYDOĞAN**, s. 591.

⁵⁹⁶ **KAPUSUZUĞLU**, s. 342: “VUK md. 359/ç’de sistemi işlemez hale getirmeyen fakat sistem güvenliğini ortadan kaldıran mühür kaldırma ve sistemi illâ işlemez hale getirmesi gerekmeyen ancak bu konuda bir tehlike oluşturan değiştirme fiilleri suç sayılmıştır. VUK md. 359/ç açısından cihazdaki donanım yahut yazılımın “değiştirilmesi”, sistemin normal işleyişine zarar verilmese bile suç oluşturur. Bu bakımdan yukarıda bahsettiğimiz “phantomware” türünden bir yazılımın sisteme yüklenmesi halinde anılan yazılım sistemdeki verilere herhangi bir müdahale yapmamış olsa bile VUK md. 359/ç açısından suç tamamlanmış olur.”

⁵⁹⁷ Baturalp **GÜLENC**, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi, Ankara 2024, Adalet Yayınevi, s. 80: “Maddenin ilk kısmında düzenlenen yetkisiz olarak ödeme cihazlarının mührünü kaldırma, donanım veya yazılımını değiştirme hareketleri yönünden sonuç aranmamış olduğundan soyut tehlike suçu niteliğindedir. Ancak maddenin devamında düzenlenen ödeme kaydedici cihazların hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına, harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine, kayıt dışı satışı önlemek için kurulan elektronik denetim sistemine veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale hareketi yönünden somut tehlike öngörülmüştür. Hareketin sonucu olarak satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazlarda kayıt altına alınmasının engellenmesi, bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi, cihaz, bağlantı donanım ile sistemler veya kayıt dışı satışı önlemek için kurulan elektronik denetim sistemlerinin Bakanlık veya ilgili diğer kurumlara belge, bilgi, veri aktarımının önlenmesi veya gerçeğe aykırı olarak iletilmesine sebep olunması aranmıştır. Kanaatimizce burada bir zararın gerçekleşmesi aranmamış olup suç hala tehlike suçudur. Ancak suçun kanuni tanımında tehlike açıkça belirlenmiş olup bu tehlikenin somut olayda gerçekleşmesi arandığından somut tehlike suçu olduğu söylenebilir. Bu somut tehlikenin oluşması ile hareket arasında nedensellik bağının mevcut olması da zorunludur.”

⁵⁹⁸ **KAPUSUZUĞLU**, s. 342: “Ancak bilişim sistemini sözgelimi bilgisayarı kırmak nasıl bilişim sistemini bozma suçunu değil mala zarar verme suçunu (TCK md. 151) oluşturacaksa ödeme kaydedici cihaza fiziki zarar vermek VUK md. 359/ç’deki ödeme kaydedici cihazın donanımını değiştirme suçunu değil mala zarar verme suçunu oluşturur.”

hareketinde herhangi bir neticenin meydana gelmesi zorunluluğunun bulunmadığını, ancak “ÖKC’ye fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engellemek” seçimlik hareketinde neticenin öngörüldüğünü belirtmektedir.⁵⁹⁹ “Sonuç” bölümünde belirttiğimiz üzere, VUK’un 359/ç fıkrasında ÖKC’lere müdahale edilerek belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasının engellenmesi, kayıt altına alınanların değiştirilmesi veya silinmesi, iletilmesi gerekenlerin iletilmesinin önlenmesi veya

⁵⁹⁹ “1. 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (ç) fıkrasında; “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 sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” hükmü yer almaktadır.

2. 213 sayılı Kanun’un 367 nci maddesinin dördüncü fıkrasının; “359 uncu 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 mütalasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.” şeklinde düzenlendiği belirlenmiştir.

3. Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; ... Mal Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan sanık hakkında düzenlenen 22.11.2021 tarihli ve 2021-A-8448/50 sayılı vergi suçu raporunda; 13.10.2021 tarihinde mükellefin işyerinde yapılan yoklamada 2 adet akaryakıt adasının arabirim ünitelerinin mühürsüz olduğunun tespit edildiği, Fatsa Cumhuriyet Başsavcılığının 17.02.2022 tarihli ve 2022/280 Esas sayılı iddianamesi ile açılan kamu davası sonucu yapılan yargılamada, Fatsa 3. Asliye Ceza Mahkemesinin, 29.06.2022 tarihli ve 2022/63 Esas, 2022/505 Karar sayılı kararı ile sanığın üzerine atılı ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırma suçunu işlediğinin sabit görüldüğü gerekçesiyle sanık hakkında 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (ç) fıkrası uyarınca mahkûmiyet hükmü kurulduğu, her ne kadar Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının, 21.06.2023 tarihli ve KYB-2023/58707 sayılı kanun yararına bozma isteminde; “...sanığın üzerine atılı suça ilişkin kanuni tanımında yer alan seçimlik hareketlerden birinin sanık tarafından gerçekleştirildiğine dair herhangi bir tespitin yapılamadığı anlaşılmakla, müsnet suçtan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 223/2-a maddesi gereğince sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği...” belirtilmiş ise de; 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (ç) fıkrasının, vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla Kanun’a eklendiği, ayrıca anılan maddede birden fazla seçimlik hareketle suçun oluşacağına kabul edildiği, buna göre; seçimlik hareketlerden ilkinin yetkisiz kimseler tarafından ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek, diğer seçimlik hareketin ise ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek olduğu, Kanun’un yalnızca bu ikinci seçimlik hareket için netice öngördüğü, diğer fiiller içinse böyle bir zorunluluk bulunmadığı, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması durumunda herhangi bir netice gerçekleşmese dahi atılı suçun unsurlarının oluşacağı anlaşılmakla; kanun yararına bozma isteminin reddine karar vermek gerekmiştir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.10.2023, E. 2023/3773, K. 2023/6668 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi gerektiğinden belirtilen seçimlik hareketler yönünden sonuç suçu olduğunu düşünmekteyiz.

Doktrinde ÖKC'lere ilişkin suçun genellikle; *“Bir akaryakıt bayisi ana satıcısı olan şirketten petrol ürününü faturalı olarak satın almakta, bunu kendi istasyonuna götürmekte ve petrol ürününü faturasız olarak tüketiciye satmaktadır. Bunu da akaryakıt istasyonunda yer alan sistemlere müdahale ederek yapmaktadır. Zira sistemlere müdahale edilmemesi durumunda sistemler bilgileri yarım saat aralıklarla EPDK'ya göndermektedir. Daha sonra elinde bulunan petrolü başka bir firmaya/toptancıya satmış olarak göstermekte, bu faturayı alan toptancı veya akaryakıt istasyonu da akaryakıt faturası talep eden firmalara sahte belge düzenleyerek malı satmış gibi göstermektedir. Bu şekilde ilk istasyon kayıt dışı satış yaparak KDV yönünden vergi kaybına neden olmakta, ikinci istasyon ise sahte fatura düzenleyerek komisyon geliri elde etmektedir. Bu faturayı kullananlar ise ciddi miktarda vergi kaybına neden olmaktadır.”* şeklinde işlendiği açıklanmıştır.⁶⁰⁰

Yargıtay, sanığın ÖKC'lere çalışanların müdahalesi sonucu olayın gerçekleştiğine ilişkin savunması karşısında, ÖKC'lerin dosyaya getirtilip üzerinde teknik inceleme yaptırılarak *“cihaza programı dışında dışardan müdahale edilip edilemeyeceği, cihazın herkes tarafından kullanıp kullanılamayacağı kullanımının şifre gerektirip gerektirmediği”* hususlarında bilirkişi raporu alınması gerektiğini belirtmiştir.⁶⁰¹ Bölge Adliye Mahkemeleri de, sanığın ÖKC'lere yetkili servis tarafından

⁶⁰⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 542; TAŞTAN, s. 400.

⁶⁰¹ “Şti.'nin yetkili temsilcisi olan sanığın, ödeme kaydedici cihazlarla yapılan satışlar nedeniyle aynı seri numaralı farklı Z raporları düzenlediği ve hasılatın defter kayıtlarına ve ilgili dönem beyannamelerine yansıtmayarak sahte belge düzenleyerek atılı suçu işlediği iddia ve kabul olunan olayda; sanığın savunmasında söz konusu cihazlara çalışanları tarafından dışardan müdahale edilerek böyle bir işlemin gerçekleştirilmiş olabileceğini beyan ederek suçlamaları kabul etmemesi karşısında maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından; vergi raporunda bahsi geçen sanığın işyerlerinde kullanmış olduğu SHARP ER-A 215T MF HC 06800329 ve SHARP ER-A 215T MF HC 03080809 nolu ödeme kaydedici cihazların sanıktan istenilerek söz konusu cihazlar üzerinde teknik inceleme yaptırılarak cihaza programı dışında dışardan müdahale edilip edilemeyeceği, cihazın herkes tarafından kullanıp kullanılamayacağı kullanımının şifre gerektirip gerektirmediği hususlarında bilirkişi incelemesi yaptırılması, ayrıca ihbarcılar tarafından sunulan Z raporları ve sanık tarafından sunulan Z raporları karşılaştırılarak, farklı işlemlerin nelerden ibaret olduğu, ihbarcılar tarafından sunulan Z raporlarının aslının temin edilerek sanık tarafından

bakılması sonrası mührünün takılmadığı veya denetim sırasında mührünün koptuğu ya da sağlam olmadığının söylendiği savunması karşısında ÖKC'lerin bakımını yapan yetkili servis çalışanının tanık olarak dinlenmesi,⁶⁰² denetim sırasında tutulan tutanağın dosya arasına alınması,⁶⁰³ vergi dairesinden ÖKC'lere ve denetime ilişkin belgelerin istenmesi⁶⁰⁴ gerektiğini belirtmektedir.

kullanılan ödeme kaydedici cihazdan çıkıp çıkmadığı yönünde bilirkişi raporu aldırılması ve gerektiğinde ihbarcıların beyanında adı geçen... isimli şahsın açık kimlik bilgilerinin tespiti ile duruşmaya çağrılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdir gerektiren eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükmü kurulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.06.2021, E. 2017/9753, K. 2021/4722** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁶⁰² "elektronik yoklama fişine göre bir LPG pompasında kullanılan ödeme kaydedici cihazın mali mührünün kaldırılmasına ilişkin 213 sayılı Kanun'un 359/ç maddesi uyarınca cezalandırılması istemi ile açılan kamu davasının yapılan yargılaması sonucunda beraat kararı verilmiş ise de, sanığın savunmasında belirttiği, makinanın bakımı sırasında yetkili servis tarafından ayar yapıldıktan sonra mührün oraya bırakıldığı şeklindeki savunmasının tanık tarafından doğrulanmamış olması da gözetilerek, sübuta eren suçtan yerinde olmayan yazılı gerekçelerle beraat karar verilmesi...": **Kayseri Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 19.12.2024, E. 2024/3274, K. 2024/3239** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁶⁰³ "İlk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda sanığın beraatine dair hüküm verilmişse de; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2023/3773 Esas ve 2023/6668 Karar sayılı kararı ile belirtildiği üzere mührün kaldırılması halinde neticenin aranmadığı, sanığın savunmasında belirttiği denetim sırasında mührün koptuğu ve bu hususun tutanağa geçirildiği iddiası bakımından ise tutanak içeriğinde böyle bir ihtirazı kaydın olmadığı gibi tutanak tanığı anlatımlarında da böyle bir hususun yer almadığının anlaşılması karşısında, yukarıda belirtilen Yargıtay kararı doğrultusunda somut olayda gereksiz şekilde alınan 31/12/2023 tarihli bilirkişi raporuna itibar edilerek yazılı şekilde karar verilmesi, hukuka aykırı...": **Bursa Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 04.12.2024, E. 2024/629, K. 2024/3324** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁶⁰⁴ "...elektronik yoklama fişine göre bir LPG pompasında kullanılan ödeme kaydedici cihazın mali mührünün kaldırılmasına ilişkin 213 sayılı Kanun'un 359/ç maddesi uyarınca cezalandırılması istemi ile açılan kamu davasının yapılan yargılaması sonucunda beraat kararı verilmiş ise de, sanığın savunmalarında, suçlamayı kabul etmediği ve mühürleme sırasında servis çalışanının mühürlerin sağlam olamayacağını söylediğini, iki cihazdaki mühürlerin doğal nedenlerle düşmüş olabileceğini belirttiği, 12.10.2022 tarihli Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Koordinasyon Müdürlüğü'nün denetimde LPG pompasında kullanılan 7729 sicil numaralı yazarkasa ve JC000002864 sicil numaralı yazarkasa mali mühürlerinin olmadığının tespit edildiği cihetle, ödeme kaydedici cihazın kullanılabilmesi için ilgili vergi dairesine müracaata ilişkin belgeler ve cihazın mali hafızasının sıfırlanması ve mühürleme işlemine ilişkin belgeler ile 12.10.2022 tarihinden önce yapılan denetim ve yoklamalara ilişkin evraklar getirtilerek, sonucuna göre tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle sanığın hukuki durumunun tayin ve takdir edilmesi gerektiği gözetilmeksizin, yerinde olmayan yazılı gerekçelerle atılı suçtan beraat karar verilmesi...": **Kayseri Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 30.01.2025, E. 2025/49, K. 2025/284** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025); "30/12/2019 tarihli dilekçe ile suça konu ödeme kaydedici cihazın kullanılabilmesi için K...Vergi Dairesi'ne müracaat edildiği anlaşılmakla, dilekçe sonrasında cihazın mali hafızasının sıfırlanması ve mühürleme işlemine ilişkin belgelerin K...Vergi Dairesi'nden temini, bahsi geçen dilekçe hakkındaki sahtecilik iddiasına ilişkin K...Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 2023/2245 Soruşturma sayılı dosyasının celp edilip incelenmesi, eski istasyon sahibi AY'nin bu dosyada var ise ifadesi ve hakkında verilmiş kararın dosya içerisine alınması, ifadesi yoksa AY'nin tanık olarak beyanının tespiti sonrası tüm deliller birlikte değerlendirilmek suretiyle sanığın hukuki durumunun tayin ve takdir gerektiririnin gözetilmemesi...": **Bursa Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 15.03.2024, E. 2024/1684, K. 2024/924** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

11. Ürünlerin Etiketlenmesi, İşaretlenmesi ve Etiketlenen veya İşaretlenen Ürün Bilgilerinin Kurulan Veri Merkezine Aktarılmasını Sağlayan Sisteme Fiziksel veya Bilişim Yoluyla Müdahale Etmek (VUK 359/d)

7423 sayılı Kanun değişikliğiyle VUK'un 359. maddesinin (d) fıkrasına ilgili suç eklenmiştir.⁶⁰⁵ Suçun konusunu *“vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistem ve iletilmesi gereken belge, bilgi veya veriler”* oluşturur. Bu suç tipinde ortada ödeme kaydedici cihaz olmadığından, idarenin işlettiği sisteme müdahale suç olarak düzenlenmiştir.⁶⁰⁶ Doktrinde, suçun konusunu Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu belirtilerek ilgili düzenleme eleştirilmektedir.⁶⁰⁷

Kanun metninde suçun failine yönelik ayrı bir düzenleme yapılmadığından herkes tarafından işlenebilir. Suç; (I) sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek (a) Hazine ve Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda iletilmesi lazım olan belge, bilgi ya da verilerin iletilmesini engellemek ya da (b) yanlış biçimde iletilmesine neden olmak seçimlik hareketlerinden oluşmaktadır.⁶⁰⁸ Doktrinde suçun somut tehlike suçu olduğunu belirten yazarlar bulursa da,⁶⁰⁹ ürünlerin özel etiket ve işaretlerle etiketlenmesini veya işaretlenmesini sağlayan sisteme müdahale edilerek elektronik

⁶⁰⁵ **213 sayılı Vergi Usul Kanun madde 359/d:** “3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

⁶⁰⁶ KAPUSUZOĞLU, s. 344.

⁶⁰⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 550.

⁶⁰⁸ KAPUSUZOĞLU, s. 344.

⁶⁰⁹ GÜLENC, s. 80-81.

ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine neden olunması gerektiğinden ilgili suçun sonuç suçu olduğunu düşünmekteyiz.

II. MANEVİ UNSUR

A. Genel Olarak

Suçun oluşabilmesi için failin tipe uygun ve ihlal edici fiili gerçekleştirmesinin yanında bu fiilin psikolojik açıdan da faile bağlanabilmesi başka bir deyişle failin kusurlu olması gerekmektedir.⁶¹⁰ Davranışın bilinçli ve iradi olmasını gerektiren kusurluluk, kast ve taksir olarak ortaya çıkar.⁶¹¹ Kast, “*doğrudan kast*” ve “*dolaylı/olası kast*” olarak ikiye ayrılmaktadır. “*Doğrudan kast*”, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilinerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.⁶¹² “*Dolaylı/olası kast*” ise, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen failin suçu işlemesidir.⁶¹³ Failin özel bir amaçla hareket etmesi gerektiğinde “*özel kast*” söz konusu olacaktır.⁶¹⁴ Kusurluluğun ikinci hali olan taksir istisnai olduğundan, fiilin taksirli halinin cezalandırılabilmesi için kanunda açık şekilde düzenlenmiş bulunması gerekmektedir.⁶¹⁵

Vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenebileceğine ilişkin açık hüküm bulunmadığından bu suçların manevi unsuru kasttır.⁶¹⁶ Suçun oluşması için failin genel

⁶¹⁰ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 201 vd.

⁶¹¹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 204.

⁶¹² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 21/1: “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”

⁶¹³ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 21/2: “Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır.”

⁶¹⁴ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 226-227.

⁶¹⁵ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 233.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 22/1: “Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.”

⁶¹⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 358; TAŞTAN, s. 403; ŞENYÜZ, s. 463; AYDOĞAN, s. 318-319, 327, 334, 360, 383, 432, 471, 503-504, 564, 590-591; KARAKOÇ, s. 326.

kast ile davranmış olması yani fiilini bilerek ve isteyerek gerçekleştirmiş olması yeterlidir.⁶¹⁷ Suçun hangi saikle işlendiği önemli değildir.⁶¹⁸ Vergi ziyayı, suçun oluşumu için bir unsur olmaktan çıkartılmadan önce bazı yazarlar failin bilerek ve isteyerek davranmasının yeterli olduğu genel kastı yeterli görmemiş ve failin çıkar kastı ile davranması gerektiğini belirtmişler de,⁶¹⁹ bu görüş kast ve saik kavramlarının karıştırılması nedeniyle eleştirilmiştir.⁶²⁰

Vergi kaçakçılığı suçlarının kasten yani bilerek ve istenerek işlenmesi gerektiğinden hatalı işlemler ve yanlış halleri kastı ortadan kaldıracaktır.⁶²¹ Örneğin, belge basımı için Bakanlık ile anlaşma yapmak amacıyla başvuran matbaacı tarafından belge basım izninin verildiği sanılarak belge basılması,⁶²² belgeye konu malın muhteviyatının veya miktarının hata ile yanlış yazılması⁶²³ durumlarında kasıt bulunmadığından suç oluşmayacaktır. Defterlerin neredeyse hepsini ibraz eden sanığın sadece bir defter ibraz etmediği, kaybolduğu iddia edilerek ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonrasında ibraz edildiği durumlarda sanığın kastının tartışılması gerekir.⁶²⁴

⁶¹⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 358; **KARAKOÇ**, s. 327; **ŞENYÜZ**, 463-464; **TAŞTAN**, s. 404: “*Vergi kaçakçılığı suçlarında failin kasten hareket ettiğinin söylenebilmesi için, failin kanuni tipte yer alan objektif unsurları bilmesi ve istemesi gerekmektedir. Örneğin hasmına zarar vereceğini düşünerek hasmınca kasada saklanan vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defterleri yakarak yok eden kimse, şayet bu defterlerin söz konusu mahiyetini bilmeden hareketini gerçekleştirmişse, suçun maddi konusunu bilmeden hareketini gerçekleştirmiş olacağından, kasten işlenen vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olmayacaktır.*”

⁶¹⁸ **TAŞTAN**, s. 404.

⁶¹⁹ **YÜCEL**, s. 87.

⁶²⁰ **HIZLI**, s. 136-137.

⁶²¹ **TAŞTAN**, 405; **AYDOĞAN**, s. 319, 432, 591; **KARAKOÇ**, s. 315; **DONAY**, s. 132-133; **ÖZEN**, s. 51; “*Sanığın hazırlık aşamasında vergi müfettişine verdiği ifadesinde; suça konu faturanın kendi adına düzenlenmiş olduğunu ancak o dönem aynı zamanda şirketin vekili olması sebebiyle bu belgenin şirketin belgeleri arasına karıştığını ve sehven şirket defterine kaydedildiğini kastının bulunmadığını savunması, suça konu faturanın 817.74 TL tutarında bir adet faturadan ibaret olması karşısında; elde edilen menfaatin azlığı ile tüm dosya içeriğine göre, sanığın faturada tahrifat yapmak kastıyla hareket ettiğine dair her türlü kuşkudan uzak cezalandırılmasına yeter kesin ve inandırıcı delil bulunmadığı gözetilmeden sanığın atılı suçtan beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi...*”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 29.12.2016, E. 2016/4334, K. 2016/8955** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁶²² **ÖZCAN**, s. 219.

⁶²³ **DONAY**, s. 138; **ŞENYÜZ**, s. 107; **ÖZEN**, s. 68.

⁶²⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 497; **TAŞTAN**, s. 455-456: “*Örneğin defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen kişinin, suça konu edilen defter, kayıt ve belgelerin önemli bir bölümünü teslim etmesine rağmen cüz’i bir kısmını, evrak sayısının çokluğu ve zorunluluk nedeni ile arşiv kısmında tadilat yapılmasından dolayı ibraz edememesi ancak denetime başlandıktan hemen sonra bulup ibraz etmesi durumunda mükellefin gizleme kastının tayini ve yüklenen suçun manevi unsurunun oluşup oluşmayacağı mahkemece değerlendirilmelidir.*”;

Sahte veya yanıltıcı belge kullanma suçlarında, fail tarafından belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu bilinerek kullanılmış olması önem arz etmektedir.⁶²⁵ 4369 sayılı Kanunla “sahte ve yanıltıcı belgeleri bilerek kullanmak” suçundan “bilerek” ifadesinin çıkartılması bazı yazarlar tarafından kusursuz sorumluluğun kabul edildiği ve bu değişikliğin sahte veya yanıltıcı belgeyi bilmeyerek kullananların bile yargılanarak cezalandırılmaları neticesini doğuracağı belirtilerek eleştirilmiştir.⁶²⁶ Katıldığımız görüşü savunan yazarlar tarafından ise; ceza kanununun sistematığında kural suçların kasten işlenmesi olduğundan madde metninden “bilerek” ifadesinin çıkartılmasının manevi unsura bir etkisinin bulunmadığı ve kusursuz sorumluluğun kabul edildiği şeklinde yorumlanamayacağı;⁶²⁷ ancak bu düzenleme ile sahte faturayı bilmeden kullandığını ve kastı olmadığını sanığın ispatlaması gerektiğinden ispat yükünde değişikliğe yol açtığı belirtilmektedir.⁶²⁸ Maliye Bakanlığı uygulamadaki tereddütleri

“Sanık tarafından defter belge ibraz yazısının tebliğ alınmasından itibaren istenen belgelerin süresi içerisinde vergi dairesine sunulduğu, sadece bulamadığını beyan ettiği 1 adet faturayı ibraz edemediği, bu nedenle sanığın suç kastı ile hareket etmediği tüm dosya kapsamında anlaşılmakla, sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...” : **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.07.2018, E. 2018/7965, K. 2018/6221.** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025). “Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeni ile arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetmene vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...” : **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 26.10.2011, E. 2011/10730, K. 2011/21123** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁶²⁵ TAŞTAN, s. 404: “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması bakımından da, kullanılan belgenin sahte olduğunun bilinmesi, vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu açısından şarttır.”; ŞENYÜZ, s. 464: “Bir kişi mal alırken kendisine mal satanın kestiği faturanın satıcıya ait olduğunu zannediyor ve satıcı konumundaki kişinin düzenlediği faturanın ona ait olduğunu bilmiyorsa kasıt olmadığından alıcıya ceza verilmez.”; AYDOĞAN, s. 503-504: “Sahte belgeyi kullananın, belgenin sahte olduğunu bilmemesi, anlayamaması, kastı kaldırır. Mükellefe, gerçek bir ticari ilişki sırasında satıcı tarafından sahte belge düzenlenip verilmesi, onun da belgenin sahte olduğunu bilmeden kullanması mümkündür. Örneğin, sahte olarak bastırıldığı faturalar ile kaçak akaryakıt satan bir istasyonda mola veren nakliyecisi, burada kamyonun deposunu doldurup, parasını da ödedikten sonra satın aldığı yakıt karşılığında kendisine verilen faturanın sahte olduğunu anlamayabilir.”; ÖZEN, s. 109-110.

⁶²⁶ Şükrü KIZILOĞLU, Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Hapis Cezası ve Muhatabı, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1998, Yıl:6, Sayı:69, s. 25-30; Bumin DOĞRUSÖZ, Vergi Reformunda Anlayamadıklarım, Dünya Gazetesi, 20.08.1998, s. 16.

⁶²⁷ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 359; TAŞTAN, s. 403-404; ERMAN, s.28; Kamil MUTLUER, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1979, Eskişehir İTİA Yayınları, s.175; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 239; BAYKARA, s.350-353; KARAKOÇ, 328-329.

⁶²⁸ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 359.

gidermek için 306 sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yayınlayarak, “bilerek” sözcüğünün kanun maddesinden çıkartılmasının fiilin kasten işlenen suç olma niteliğini değiştirmediyi açıklamıştır.⁶²⁹

Bu durumda, VUK'un 359/c maddesinde bulunan “bilerek” ibaresinin de manevi unsura bir etkisi olmadığı ve sadece ispat yükü açısından sanığın yetkisiz matbaacının bastığı belgeyi bilmeden kullandığını ve kastı olmadığını ispatlaması gerektiği sonucuna varmak gerekmektedir. “Bilerek” ibaresinden, TCK'nın 21. maddesinin gerekçesine⁶³⁰ dayanılarak suçun olası kast ile işlenemeyeceği sonucunun çıkartılması gerektiğini belirten yazarlar da bulunmaktadır.⁶³¹

Yargıtay ve Danıştay uygulamalarında; mükellefler arası gerçek bir ticari ilişkinin veya işlemin varlığının ispatı,⁶³² kullanılan sahte belgelerin mükellefin toplam alış ve satışları içindeki oranının düşük olması,⁶³³ faturaların işin mahiyeti ve büyüklüğü

⁶²⁹ “Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve istenerek işlenmiş olması, dolayısıyla bunun araştırılması icap etmektedir.”: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/T> (Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 18.06.2001/24789, Erişim Tarihi: 08.09.2025).

⁶³⁰ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 21. madde gerekçesi:** “Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir.”

⁶³¹ **ŞENYÜZ**, s. 464; **ÖZEN**, s. 99: Madde fıkrasındaki “bilerek” ibaresinden suçun olası kast ile işlenemeyeceğinin anlaşılması gerektiğini belirtmektedirler. **KARAKOÇ**, s. 328: Madde fıkrasındaki “bilerek” ibaresinin, bu fiillerle kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için özel kastın arandığını gösterdiğini belirtmektedir.

⁶³² “Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir (Örneğin; 11. CD'nin 04.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291-17107 sayılı kararları). Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünilemeyecektir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.03.2014, E. 2012/11-1382, K.2014/124** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 360).

⁶³³ “2003 yılı Ba formundan bir kısım alışlarının sahte belge düzenleyen mükelleflerden yapıldığı, şirketin 2003 yılı indirilecek katma değer vergisi tutarları toplamı sahte belge ile alındığı konusunda vergi tekniği raporları bulunan mükellefler fatura tutarlarının toplamına oranlandığında %69 nispetinin sahte olduğunun tespit edildiği, 2003 yılı ilgili dönemlerinde devreden katma değer vergisi çıktığı, katma değer vergisi matrahlarının ise çok yüksek olduğu, 48 ay gibi kısa bir sürede toplam 14.005.772,68-YTL ciro yaptığını beyan ettiği, kurum temsilcileri ve ortaklarının 48 ayda bu tutarda ciro yapabilmek için gerekli sermaye, bilgi, tecrübe ve donanımına sahip olmadığı, 27.10.2007 tarihi itibarıyla üç ayrı vergi dairesine gecikme zamları dâhil 230.476,32-YTL borcu bulunduğu, beyannamelerini postayla gönderdiği ve tahakkuk eden vergileri ödemediği ve komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yaptığı hususlarının tespit edildiği anlaşılmaktadır.”: **Danıştay 9. Daire**

ile uyumlu olması, faturalara konu olan ödemelerin banka aracılığı ile yapılmış olması,⁶³⁴ belgeye konu mala ilişkin taşıma, boşaltma, depolama işlemlerinin yapılmış olduğunun sevk ve taşıma irsaliyesi ile ispatı,⁶³⁵ mükelleflerin devamlı devreden vergi beyanı ya da iş büyüklükleri için olması gereken miktarda vergi ödemesi veya işkolu ortalamasında kâr beyanı bulunması halinde sanığın kastının bulunmadığı kabul edilebilmektedir.

306 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bulunan; sahte ve yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığına kanaat getirilen mükellefler yönünden vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması gerektiğine ilişkin düzenleme,⁶³⁶ kastın oluşup oluşmadığı ile ilgili karar verme yetkisinin soruşturma evresinde savcılara ve kovuşturma evresinde ceza hâkimlerine ait olduğu, vergi incelemesi yapan yetkililerin kastın var olup olmadığı ile ilgili karar verme yetkisi bulunmadığı belirtilerek eleştirilmektedir.⁶³⁷ CMK'nın 170. ve 172. maddelerinde⁶³⁸

Başkanlığı, T. 16.02.2012, E. 2009/3768, K. 2012/789 (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 360).

⁶³⁴ “...organizasyonda yer alan mükelleflerin tamamının hesabının Denizbank / Şirinevler şubesinde olduğu ve bir hesaptan çekilen paranın kısa süre sonra diğer hesaba yatırıldığı, ithalatçı, aracı ve son satıcıların tespit edilen hacimde bir ticari potansiyelinin olmadığı, mükelleflerin bir kısmı hakkında suç kayıtlarının olduğu, organizasyon içerisinde yer alan kişilerin ticari potansiyelleri ve kişisel özellikleri dikkate alındığında bu kişilerin tamamının paravan mükellefler olduğu tespitlerinden, bu mükelleflerin düzenledikleri belgelerin sahte belge niteliğinde olduklarının kabul edildiği anlaşılmıştır...emtiayı aldığı ve bedelini banka aracılığıyla ödediği tartışmasız olan davacı şirket hakkında, bu alışlara isabet eden katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatı onayan mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”: **Danıştay 9. Daire Başkanlığı, T. 15.05.2012, E. 2009/6250, K. 2012/2585** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 361).

⁶³⁵ “...faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, nakit ödemenin varlığına dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile fatura bedellerinin satıcının kasa ya da banka hesaplarına girip girmediğinin, girmiş ise kim tarafından çekildiğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoku olup olmadığının araştırılması, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde beraatine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.09.2014, E. 2012/24542, K. 2014/15091** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 07.09.2025).

⁶³⁶ “Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir.”: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/T> (Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 18.06.2001/24789, Erişim Tarihi: 08.09.2025).

⁶³⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 362; **ÖZEN**, 106-107; **ŞENYÜZ**, s. 463.

⁶³⁸ **5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 170/1-2**: “(1) Kamu davasını açma görevi, Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir.”

kamu davası açma yetkisinin savcılara ait olduğu düzenlendiğinden, ilgili tebliğin kanuna aykırı olduğu değerlendirilerek yapılan eleştirilere katılmak gerekmiştir.

Yargıtay verdiği bazı karalarında vergi kaçakçılığı suçlarının vergisel ödev ve işlemlere yönelik olması gerektiğini, vergi kanunları kapsamındaki bir belgenin sahte düzenlenerek vergi idaresi dışındaki bir kuruma verilmesi durumunda vergi kaçakçılığı suçlarının oluşmadığını belirterek aslında failin amacının vergisel olması gerektiğine değinmektedir.⁶³⁹ Vergi kaçakçılığı suçlarında genel kast yeterli olduğundan ve kanun metninde özel bir amaca değinilmediğinden ilgili kararlar doktrinde eleştirilmektedir.⁶⁴⁰ Vergi kaçakçılığı suçlarının genellikle vergi matrahının azaltılarak az vergi ödenmesi amacıyla yapıldığı gözetildiğinde madde metninde açıkça belirtilmemiş olsa da vergi kaçakçılığı suçlarının amacının vergisel olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

B. Kusura Etki Eden Nedenler

Davranışın psişik açıdan faile ait olmasını veya kusurun (kast ve taksir) oluşmasını engelleyen nedenler, failin sorumluluğunun ortaya çıkmasını önlemektedirler.⁶⁴¹ Kusurluluğu etkileyen nedenler; iradi olmayan bilinçsizlik durumu, beklenmeyen durum (kaza-tesadüf), mücbir sebep, maddi zorlama (cebir/şiddet) ve

(2) Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.”

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 172/1: “Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir.”

⁶³⁹ “...suça konu 07/09/2008 düzenleme tarihli 026148 nolu faturayı içeriği gerçeğe aykırı şekilde tanzim ederek 28/07/2009 tarihinde icra takibine koyarak sahte belgeyi kullandığı, bu şekilde özel belgede sahtecilik suçunu işlediği...”: **Yargıtay 15. Ceza Dairesi, T. 08.04.2019, E. 2017/31705, K. 2019/3522** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 08.09.2025); “Bandırma’ya götürülmek üzere 16.410 kg mısır teslim aldığı, karşılığında da...plakalı araç sahibi olan...adına sahte olarak düzenlenmiş 24/10/2007 tarih ve 348,55 nakliye ücret faturasını düzenleyerek verdiği, ancak malı götürmeleri gereken yere götürmeyerek hileli eylemlerle haksız menfaat temin ettikleri...ancak özel belge niteliğinde olan ve sahte olarak düzenlenmiş suça konu fatura aslının adli emanette bulunması nedeniyle sanığın bu eyleminin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı gözetilmeden...”: **Yargıtay 15. Ceza Dairesi, T. 02.04.2019, E. 2017/7705, K. 2019/3220** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 08.09.2025).

⁶⁴⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 362-364.

⁶⁴¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 252.

muhtak ve ağır manevi zorlama (tehdit)⁶⁴² ile hatadır.⁶⁴³ Kusurluluğu etkileyen nedenler diğr tüm suçlarda kusurluluğa nasıl etkili oluyorlar ise, vergi kaçakçılığı suçlarında da aynı etkiyi gösterirler.⁶⁴⁴

1. Beklenmeyen Durum (Kaza/Tesadüf)

Beklenmeyen durum, sonucun sübjektif olarak öngörülebilir olmaması nedeniyle failin kınanamamasıdır.⁶⁴⁵ Örneğin, mükellefin iş yerinin taşınması sırasında nakliye aracının lastiğinin patlaması ve devrilerek yanması neticesinde aracın içinde bulunan kanuni defterlerin yanarak yok olması veya binlerce fatura basan makinenin bir adet hatalı fatura basması kaza ve tesadüfe örnek olarak verilebilir.⁶⁴⁶

2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, faili iradesi dışında karşı koyamayacağı ve önleyemeyeceği şekilde belli bir davranışa zorlayan doğal güçlerdir.⁶⁴⁷ VUK'un 13. maddesinde vergi

⁶⁴² **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 28:** “Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhtak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez. Bu gibi hallerde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili sayılır. Kendi defterlerindeki usulsüzlüğü örtmek amacıyla ticari faaliyette bulunduğu kişinin kayıtlarının cebir, ikrah veya tehditle tahrif ettirilmesi durumunda, tahrif fiilini işleyen kişiye ceza verilmeyecektir. İnceleme için defter ve belgeleri istenen, hakkında sahte fatura kullandığı yönünde ihbar/şüphe bulunan mükellefin, sahte faturayı düzenleyen kişi tarafından tehdit edilerek defter ve belgelerini ibraz etmemesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.”

⁶⁴³ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 252 vd.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 30: “(1) Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.

(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.”

⁶⁴⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 367-371.

⁶⁴⁵ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 253.

⁶⁴⁶ **TAŞTAN**, s. 427.

⁶⁴⁷ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 254.

ödevlerinin yerine getirilmesini önleyecek mücbir sebepler düzenlenmiştir.⁶⁴⁸ Doktrinde, bu hallerin vergi suçları açısından da geçerli kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁶⁴⁹ Mücbir sebebin cezalandırılmama sebebi olarak en fazla karşımıza çıktığı vergi kaçakçılığı suçları “*defter, belge ve kayıtları gizlemek*” ve “*yok etmek*” suçlarıdır.⁶⁵⁰

Mücbir sebebin bulunması halinde suçun oluşup oluşmadığı tartışmalı bir husustur. VUK’un 373. maddesinde mücbir sebeplerin varlığı halinde vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir.⁶⁵¹ *Kaşıkcı/Rençber*,⁶⁵² yüksek mahkemenin kabul ettiği kastın ortadan kaldırılması durumunun oluşması için yükümlünün gizleme hareketini gerçekleştirdiğinin kabul edilmesi gerektiğinden uygulamadaki bu görüşe katılmadığını ve mücbir sebeplerin bulunması durumunda gizleme eylemini gerçekleştirilmiş olmayacağından yükümlüye ceza verilmemesi gerektiğini, *Karakoç*;⁶⁵³ mücbir sebeplerin kusuru ortadan kaldırması nedeniyle yükümlüye ceza verilmemesi gerektiğini, *Biyan*;⁶⁵⁴ mücbir sebeplerin hukuka uygunluk nedeni olduğunu, *Candan*;⁶⁵⁵ mücbir sebeplerin eylemi manevi unsurdan yoksun kılacağını ve kusurluluğu ortadan kaldıracağını, *Ok/Gündel*;⁶⁵⁶ mücbir sebeplerin varlığı halinde suçun kast ögesinin oluşmadığını belirtmiştir. Yargıtay uygulamalarında ise; mücbir sebeplerin yükümlünün

⁶⁴⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 13:** “*Mücbir sebepler:*
1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

⁶⁴⁹ **DONAY**, s. 103; **ŞENYÜZ**, s. 428.

⁶⁵⁰ **TAŞTAN**, s. 285, 450; **OK/GÜNDEL**, s. 99: Gizleme ve yok etme fiillerinde mücbir sebebin söz konusu olabileceğini ancak iradi hareketlerle işlenen örneğin sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, tahrif etmek, hesap ve muhasebe hileleri yapmak, sahte belge basmak fiillerinde mücbir sebep uygulamasının mümkün olmadığını belirtmiştir. **ERMAN**, s. 59-61.; **HIZLI**, s. 127-128.

⁶⁵¹ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 373:** “*Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.*”

⁶⁵² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 490.

⁶⁵³ **KARAKOÇ**, s. 311.

⁶⁵⁴ Özgür **BİYAN**, Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep, İstanbul 2020, Legal Yayınları, s.151.

⁶⁵⁵ **CANDAN**, s. 206.

⁶⁵⁶ **OK/GÜNDEL**, s. 110.

kastını kaldırdığını kabul edilmiştir.⁶⁵⁷ Mücbir sebep durumunun, failin kastının oluşumunu önlediği ve manevi unsurun suçun asli unsurlarından olması nedeniyle suçun oluşmayacağı görüşünde olduğumuzdan Yargıtay'ın bu görüşüne katılmamaktayız.

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden mücbir sebeplerin varlığı vergi kanunlarından kaynaklanan süreleri de durdurur.⁶⁵⁸ Mücbir sebeplerin ortadan kalkmasıyla VUK'un 15/1. maddesi⁶⁵⁹ gereğince duran süreler tekrar işlemeye başlar. Örneğin, depremde defter ve belgelerin zayi olması durumunda mükellefin ibraz etmeme suçundan sorumluluğu olmazken, mükellefin tutukluluk halinde sadece tutuklu kaldığı süre boyunca defter ve belgeleri ibraz etmeme suçundan sorumluluğu olmayacak ve salıverilmesinden itibaren yasal süresinde defter ve belgeleri ibraz etmesi gerekecektir.⁶⁶⁰

VUK'un 17. maddesinde düzenlenen “zor durumda olma” hali ile mücbir sebep birbirinden farklıdır.⁶⁶¹ Mücbir sebepler kanunda örnek olarak sayılmış olmasına rağmen “zor durumda olma” haline kanunda herhangi bir örnek verilmeyerek idarenin takdirine bırakılmıştır. Yine mücbir sebep bulunduğu süreler kendiliğinden

⁶⁵⁷ “...sanığın savunmasının kanunun aradığı anlamda kastı kaldıran mücbir sebep de oluşturmaması karşısında...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11.10.2022 Tarih, E. 2019/5104, K. 2022/15940 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 14.09.2025); “...savunmanın yasanın aradığı anlamda kastı kaldıran mücbir sebep oluşturmadağı gözetilmeden...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.12.2020 Tarih, E. 2017/677, K. 2020/7685 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁶⁵⁸ AYDOĞAN, s. 269; KARAKOÇ, s. 214; TAŞTAN, s. 207.

⁶⁵⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 15/1: “13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.”

⁶⁶⁰ AYDOĞAN, s. 269; OK/GÜNDEL, s. 109; ŞENYÜZ, s. 105.

⁶⁶¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 17: “Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.”

uzamaktayken “zor durumda olma” halinde mükellefin başvurusu üzerine idarenin zor durumu kabul ederek ek süre vermesi ile uzamaktadır.⁶⁶²

Vergi kaçakçılığı suçlarında mücbir sebep olarak; ağır kaza veya hastalık, doğal afetler (yangın,⁶⁶³ yer sarsıntısı, deprem,⁶⁶⁴ su baskını,⁶⁶⁵ heyelan), tutukluluk veya gözaltı hali,⁶⁶⁶ askere alınma,⁶⁶⁷ defter ve belgelerin çalınması veya kaybedilmesi,⁶⁶⁸

⁶⁶² TAŞTAN, s. 453.

⁶⁶³ “...sanığın işyerinde meydana gelen **yangın** nedeniyle tutulan 06.01.2009 tarihli yangın raporunda, büro içerisindeki evrakların kısmen yandığının belirlendiği, sanığın aynı gün karakolda verdiği beyanında...inşaat turizmin defterleri ve faturaları ile...Ambalaja ait vergi levhasının yandığını belirttiği, yine vergi müfettişine...Ambalaj Limited Şirketine ait defter ve belgelerin yandığından ibraz edemediğini beyan ettiği anlaşılmakla; sanığın suçu sübut bulmadığından...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.10.2018, E. 2018/3193, K. 2018/7617** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁶⁴ “Marmara Bölgesinde meydana gelen **depremler** nedeniyle 1.9.1999 ve 21.12.1999 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe giren 277 ve 282 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle davacı şirketin bulunduğu ilin de aralarında yer aldığı bazı iller için yükümlüler lehine mücbir sebep hali ilan edilmiş, bu süre zarfında beyanname verme ve vergi ödeme gibi yükümlülüklerin mücbir sebep halinin ortadan kalkmasına karar verildikten sonra yerine getirileceği duyurulmuş ve 14.5.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 285 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de mücbir sebep halinin 31.5.2001 tarihinde sona erdiği ilan edilmiştir.”: **Danıştay 9. Daire Başkanlığı, T. 07.06.2007, E. 2007/507, K. 2007/2230** (Karara erişilen kaynak **AYDOĞAN**, s. 264).

⁶⁶⁵ “İlçe Mal Müdürlüğü elemanlarından oluşturulan takdir komisyonunun sanığın iş yerinde yaptığı tespit üzerine düzenlediği 11.06.1998 tarihli karar içeriğinden anlaşılan işyerini su basması hadisesinin, 213 Sayılı Kanunun 13. maddesindeki mücbir sebep kapsamında kabul ve değerlendirilmesi gerekirken beraatı yerine buna değinmeden mahkûmiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.04.2001, K. 2001/3877** (Karara erişilen kaynak **OK/GÜNDEL**, s. 105).

⁶⁶⁶ “Sanığın vergi denetmeni tarafından alınan 20.04.2011 tarihli ifadesinden o tarihte Bartın Cezaevinde olduğu anlaşılmakla, tebliğin yapıldığı 10.05.2011 tarihinde sanığın **cezaevinde** olup olmadığı araştırılarak şayet cezaevinde ise VUK’nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 01.03.2018, E. 2017/853, K. 2018/1875** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁶⁷ “2008 takvim yılına ait defter ve belgelerin ibrazına dair 13.04.2010 tarihli yazının 19.04.2010 tarihinde sanığın eşine tebliğ edilmesine rağmen, sanığın yasal süresi içinde defter ve belgelerini ibraz etmeyerek atılı suçu işlediğinin iddia ve kabul olunduğu olayda; sanığın savunmalarında defter ve belgelerin tebliğ edildiği tarihte askerde olduğunu, tebligatın eşine yapıldığını ve eşinin bu konuda kendisine herhangi bir bilgi vermediğini belirtmesi, Askerlik Şubesi Başkanlığı’nın 02.02.2011 tarihli cevabi yazısında sanığın 16 Temmuz 2009 tarihinde **askerliğe sevk edilip**, 16 Ekim 2010 tarihinde terhis olduğunun bildirmesi suretiyle sanığın savunmasının doğrulanması karşısında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında olan nedenden dolayı ibraz edilmediği anlaşılmakla, sanığın unsurları itibariyle oluşmayan suçtan beraatine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.02.2019, E. 2016/7239, K. 2019/1509** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁶⁸ “defter ve belgelerin incelenmek üzere 19.03.2003 tarihinde yapılan tebligat üzerine birer cilt fatura ve sevk irsaliyesini **kaybolduklarından** bahisle incelemeye ibraz etmeyen sanığın 25 Mart 2003 tarihinde gazeteyle kayıp ilanı vermesinin VUK’un 13.maddesinde sayılan mücbir sebep ya da sahibinin rızası dışında elinden çıkma olarak değerlendirilemeyeceği...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 14.03.2005, K. 2005/1069** (Karara erişilen kaynak **AYDOĞAN**, s. 267).

savcılık tarafından defter ve belgelere el konulması⁶⁶⁹ veya bunların resmi makamlarca mühürlenmiş iş yerinde kalması, elektronik defter ve faturaların muhafaza edildiği bilgisayarların haczedilmesi, dijital ortamda düzenlenen belge veya tutulan defterlerin “dijital kıyamet” durumu nedeniyle kaybolması, şehirde meydana gelen toplumsal olaylar⁶⁷⁰ sayılabilir.⁶⁷¹ Defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmeye götüren mükellefin çıkan ani sel veya fırtına sonucu defter ve belgelerinin kaybolması mücbir sebebe örnek olarak gösterilebilir.⁶⁷² VUK’un 15/3. maddesi,⁶⁷³ Bakanlığa genel anlamda mücbir sebep ilan etme yetkisi vermiştir. Pandemi döneminde Bakanlık bu yetkiye dayanarak genel tebliğ⁶⁷⁴ ile mücbir sebep ilan etmiştir.⁶⁷⁵

Sel, deprem veya pandemi gibi mücbir sebeplerin herkes tarafından bilindiği kabul edildiğinden kanıtlanmasında problem olmazken; yangın, hırsızlık gibi irade dışı kaybolma durumlarının delillerle kanıtlanması gerekmektedir.⁶⁷⁶ Örneğin 6 Şubat 2023

⁶⁶⁹ “sanığın savunmasında defter ve belgelerin kendisinde olmadığını muhasebecisinde bulunduğunu belirtmesi, müdafinin beyanında defter ve belgelerin muhasebeci Erol Özkan’da olduğunu, Emniyet Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü tarafından bir başka soruşturma nedeniyle muhasebeci Erol Özkan’ın bürosunda yapılan arama sonucu tüm defter ve belgelere **el konulduğunun** bu nedenle ibraz edemediklerinin ifade edilmesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; bu hususun araştırılarak suç tarihi itibarıyla sanığın ibrazı istenen defter ve belgeleri ibraz edememe nedeninin 213 sayılı VUK’nin 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanıp dayanmadığının tespit edilmesinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.10.2018, E. 2016/5032, K. 2018/7901** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁷⁰ “...şehirde meydana gelen olaylar nedeniyle, bürosunun tahrip ve yağma edilmesi, bu sırada işyerinde bulunan defter ve belgelerin zayı olduğunun saptanması halinde ceza kesilmesinin yerinde olmadığı...”: **Danıştay 13. Daire Başkanlığı, 08.05.1978, E. 1977/3315, K. 1978/1199** (Karara erişilen kaynak **KARAKOÇ**, s. 214).

⁶⁷¹ **AYDOĞAN**, s. 264-265; **AĞAR**, s. 172; **KARAKOÇ**, s. 213-214.

⁶⁷² **ŞENYÜZ**, s. 429.

⁶⁷³ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 15/3**: “Hazine ve Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal, organize sanayi bölgesi, teknoloji geliştirme bölgesi, endüstri bölgesi, serbest bölgeler gibi bölgeler veya afete maruz kalanlar itibarıyla; mükellefiyet ve vergi türü, vergilendirme ve defter tutma usulü, faaliyet konusu, iş yerleri, sektörler, aktif toplamı, öz sermaye toplamı, satış hasılatı, çalıştırılan hizmet erbabı sayısını birlikte veya ayrı ayrı dikkate alarak mücbir sebep hali ilân etmeye; bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları; vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla bu fıkra kapsamında belirlenen kriterler ile faaliyette devam edilip edilmediğini birlikte veya ayrı ayrı dikkate alarak belirlemeye yetkilidir.”

⁶⁷⁴ 518 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği: https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/24_Mart_2020_SALI. Resmi Gazete İlan Tarihi/ Sayısı: 14.03.2020/31078, Mükerrer, Erişim Tarihi: 14.09.2025.

⁶⁷⁵ Hilal **GÜRSER ŞAHİN**, “Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah” – Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 89-91.

⁶⁷⁶ **CANDAN**, s.257; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 490-491; **TAŞTAN**, s. 453, 454: “Ancak VUK’da ya da ceza kanunlarında mücbir sebebin ispatına ilişkin böyle katı kuralların bulunmadığı, mücbir sebebin zayı belgesi, itfaiye veya polis belgeleriyle ispatı gibi bir zorunluluk getirilmesinin kanunun dar

Kahramanmaraş Depremi herkes tarafından bilindiğinden depremin meydana geldiğinin ispatı icap etmemekte, fakat mükellefin belgelerinin olduğu apartmanın yıkılması nedeniyle ibrazı talep edilen defter ve belgelerin de deprem nedeniyle zayi olduğunun kanıtlanması gerekmektedir.⁶⁷⁷ Mücbir sebep olarak nitelendirilen durumlar VUK'un 3/B maddesi⁶⁷⁸ uyarınca mükellef tarafından kanıtlanmalıdır.⁶⁷⁹ Ağır kaza halinde kaza tutanağı, ağır hastalıkta doktor raporu,⁶⁸⁰ tutuklu veya gözaltında olduğuna dair emniyetten ya da savcılıktan alınan belge, afetlerde mahalli amirden alınacak yazılar, defter ve belgelerin zayi olduğunda haber alındığı tarihten başlayarak on beş gün içinde iş yerinin bulunduğu yer Ticaret Mahkemesi'ne başvurularak TTK'nın 82/7. maddesi⁶⁸¹ uyarınca alınacak "zayi belgesi",⁶⁸² kaybolmaya veya çalınmaya dair gazete ilanları,

ve mükellef aleyhine yorumlanmasına neden olunacağına ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Örneğin dünya çapında ya da ülke genelinde yaşanan ve herkes tarafından bilinen salgın hastalık (pandemi) nedeniyle evden çıkamayan veya defter ve belgelerine ulaşamayan mükellef, ibraz yükümlülüğünü gerçekleştirememiş olabilir. Bu durumda, salgın hastalığının ve etkilerinin zaten biliniyor olması sebebiyle mükelleften ayrıca bir belge istenmemesi söz konusu olabilir."

⁶⁷⁷ TAŞTAN, s. 454-455.

⁶⁷⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 3/B:** "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

⁶⁷⁹ AYDOĞAN, s. 266.

⁶⁸⁰ "Tasfiye halinde Huzursan Teks. Elek. Day. Tük.Mal. İnş. Gıda San. Tic. Ltd. Şirketine tasfiye memuru olarak atanan sanıktan, varlığı noter tasdiki ile sabit olan 2007 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerin, 15 gün içerisinde ibraz edilmesi gerektiğine dair, Vergi Denetim Kurulunun 25.07.2012 tarihli yazısının, 01.08.2012 tarihinde sanığa tebliğ edildiği, sanığın 19.07.2013 havale tarihli temyiz dilekçesinin ekinde 13.08.2012 tarihinde ameliyat olduğuna dair belgeleri sunduğunun anlaşılması karşısında, Özel İstanbul Medicine Hospital hastanesinden, sanığın 13.08.2012 tarihinde geçirdiği operasyon nedeniyle hastanede yatış yapıp yapmadığı, operasyon sonucu iyileşmesi ve günlük faaliyetlerine devam etmesi için gereken süre sorulup, ilgili belgeler getirtilerek, sanığın, ameliyat olduğu için yerinden kalkamadığına yönelik savunmasının, 213 sayılı VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep kapsamında olup olmadığı tartışılarak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.04.2019, E. 2019/3536, K. 2019/4181** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 11.09.2025).

⁶⁸¹ **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 82/7:** "Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren otuz gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir."

⁶⁸² TAŞTAN, s. 209, 456; ŞENYÜZ, s. 104-106: "Saklama süresi içinde defter ve belgelerin zayi olması halinde ne yapılacağına ilişkin VUK'da düzenleme bulunmamakla birlikte mahkemeden "zayi belgesi" almak ispat açısından en geçerli yoldur (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 82/7). Defter ve belgelerini beş yıl saklamak zorunda olan mükelleflerin defter ve belgelerinin saklama süresi içinde; genel olarak mücbir sebepler olarak ifade edebileceğimiz yangın, su basması, yer sarsıntısı ve mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle (örneğin işçi olayları, hırsızlık, yağmalama gibi) ziya uğraması durumunda, mükellefler bu durumu öğrendikleri tarihten itibaren on beş gün içerisinde işletmenin bulunduğu yer ticaret mahkemesine başvurarak kendilerine zayi belgesin verilmesini isteyebilirler."

vergi dairesine yapılan bildirimler mücbir sebebin ispatında önemlidir.⁶⁸³ Yetkili mercilerin veya mahkemelerin verdiği düzenleyici tutanaklar, örneğin zayi belgesi, mücbir sebebi kanıtlamak için delil olarak gösterilse de,⁶⁸⁴ ilgili tutanakların tek taraflı beyanla verilmesi nedeniyle⁶⁸⁵ yükümlü tarafından ibraz yükümlülüğünden kurtulmak için yangın çıkartılmadığı ya da malların çalınmış gibi gösterilmediğinin mahkeme tarafından somut olayda tespit edilmesi gerekmektedir.⁶⁸⁶ Bölge Adliye Mahkemesi kararlarında, mücbir sebebin kanıtlanması için zayi belgesinin bulunması ve zayi belgesinin süresinde alınmaması durumunda yükümlünün cezalandırılması gerektiği belirtilmektedir.⁶⁸⁷

“...istenen bu defter ve belgelere ilişkin sanık tarafından hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin bulunup bulunmadığı da araştırılarak...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 31.10.2014, E. 2013/896, K. 2014/17863** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁸³ **ŞENYÜZ**, s. 429; **AYDOĞAN**, s. 267; **OK/GÜNDEL**, s. 103.

⁶⁸⁴ Defter ve belgelerin zayi olduğu hususunun, Ticaret Mahkemelerinden alınacak zayi belgesi ile ispat edilebileceği gibi, Jandarma Komutanlığı, Zabıta Amirliği, İtfaiye Müdürlüğü gibi diğer resmi makamlardan alınacak hukukten geçerli diğer belgelerle de ispat edilebileceği, dava konusu olayda mücbir sebebin varlığının bu belgelerle ortaya konulduğuna ilişkin bkz.: **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 13.12.2017, E. 2017/428, K. 2017/636** (Karara erişilen kaynak **CANDAN**, s. 257).

⁶⁸⁵ “Defter ve belgelerin mücbir sebeplerden dolayı kaybolduğunun tespiti için yapılan ve talep üzerine 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 68.maddesinin son fıkrasına dayanılarak mahkemeden alınan karar, nizamsız ve hasımsız kaza usulüne tabi olması nedeniyle, aksinin her zaman kanıtlanabileceği; sık sık başvurulmuş kaybolmaya dair basın yolu ile ilan yaptırılmasının ve keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesinin de aynı kapsam ve nitelikte olduğu”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.02.2001, E. 2001/6285, K. 2001/784** (Karara erişilen kaynak **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 491); “...sanığın 1998 takvim yılı işletme defterinin kaybolduğundan bahisle ibraz etmediği ve buna dair Ticaret Mahkemesinin suça konu defterlerin zayi olduğuna ilişkin kararını sunduğu, sanığın talebi üzerine Ticaret Kanunu’na dayanılarak mahkemeden alınan kararın, nizamsız ve hasımsız kaza usulüne tabi olması nedeniyle her zaman aksi ispatlanabildiği gibi, bu davaya esas teşkil eden delilinde sanığın oğlunun yeminsiz anlatımından ibaret olduğu ve irade dışı kaybolmayı ispatlayamadığı, kanunu getirdiği saklama zorunluluğunun gerektirdiği özen ve dikkatin gösterilememesi sonucu kayba sebebiyet verilmesi halinin mücbir sebep veya irade dışında elden çıkma sayılamayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.12.2003, K. 2003/9264** (Karara erişilen kaynak **AYDOĞAN**, s. 276).

⁶⁸⁶ **TAŞTAN**, s. 209-210, 416; “Bu nedenle, sanığın defter ve belgelerin ibrazı hususunda vergi denetmeni tarafından 04.08.2006 tarihinde telefonla haberdar edilmesinden bir gün sonra 05.08.2006 günü işyerinde meydana gelen yangında defter ve belgelerin yandığına ilişkin savunması karşısında, suçun oluşması yönünden usulüne uygun tebligatın aranmayacağı, 05.08.2006 günlü yangın raporunda, çıkan yangında ne tür ticari defter ve belgenin yandığından bahsedilmemesi, sanık tarafından hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin bulunmaması gözetilerek yangının mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin yanıp yanmadığı gerektiğinde tutanak düzenleyicisi tanıklar da dinlenerek değerlendirilip karara varılması gerekirken eksik soruşturma ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 03.04.2012, E. 2012/3546, K. 2012/4614** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁸⁷ “...her ne kadar Mersin C. Başsavcılığında iş yerinde meydana geldiği iddia olunan hırsızlık vakasında mali defter ve belgelerinde çalındığı beyan edilse de ilk aşamada bu belgelerden bahsedilmediği, aynı binada bulunan iki farklı firmanın sair eşyalarının yanı sıra, eylemi

Yükümlü tarafından ileri sürülen mazeretin inandırıcı olması için, hayatın olağan akışına uygun olması, defter ve belgelerin olayın meydana geldiği yerde bulunmasının beklenebilir olması ve mücbir sebebin yükümlünün dikkatli davranmaması neticesinde oluşmamış olması gerekir.⁶⁸⁸ Yüksek Mahkeme kararları incelendiğinde; elektrikleri kesik ve kapısı kilitli olan işyerinde müşteri ve çalışanların bulunmadığı gece vaktinde sadece defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı ancak ahşap eşyaların bulunduğu kısma doğru yangının yayılmadığı olayı hayatın olağan akışına aykırı olarak mazeret kabul etmediği;⁶⁸⁹ defter ve belgelerin özel otomobilde,⁶⁹⁰ ölen kardeşinde,⁶⁹¹ muhasebecinin veya üçüncü kişinin deposunda,⁶⁹² iş makinesinin şoför

gerçekleştiren şahıs ya da şahısların hiç bir işine yaramayacak mali evrakların çalınmasının hayatın olağan akışına uygun olmadığı, ayrıca TTK'nın 82/7 mad. gereğince mükelleflerin beş yıl süreyle saklamak zorunda oldukları defter ve belgeleri irade dışı ellerinden çıkması halinde (yangın, su baskını, hırsızlık v.s gibi hallerde) bu durumu öğrenmelerinden itibaren 15 gün içerisinde bulundukları yer mahkemesine müracaat ederek zayi belgesi almaları gerektiği, sanığın aşamalarda böyle zayi belgesi aldığından bahsetmediği gibi böyle bir belgeyi de dosyaya sunmadığı, suçun unsuru itibarıyla önem arz eden tutulması zorunlu defterin 2016 yılına ait noter tasdikinin yapılmadığı bildirilse de, GİBİNTRA sisteminde mükellefin fatura ve sevk irsaliyelerinin mevcut olması, BS-BA formlarında da 2016 yılında kullanılması nazara alındığında en azından fatura koçanlarının ibrazının gerektiği anlaşıldığından, sanığın üzerine atılı suçu işlediği sonuç ve kanaatine varılmış...”: Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 19.02.2019, E. 2018/1434, K. 2019/477 (Karara erişilen kaynak KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 493).

⁶⁸⁸ “...mükellef ve vergi sorumlularına yüklenen muhafaza görevinin gerektirdiği özenin gösterilmemesi sonucu defter ve belgelerin kaybedilmesi olgusunun aynı Kanun’un 13. maddesinin 4. bendinde düzenlenen sahibinin iradesi dışındaki sebepten dolayı elden çıkma olarak değerlendirilmesinin olanaksızlığı...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.09.2001, E. 2001/8292, K. 2001/8284 (Karara erişilen kaynak KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 494); CANDAN, s. 261; TAŞTAN, s. 457.

Bölge Adliye Mahkemesi tarafından defter ve belgelerini öncesinde mahkemeye sunması nedeniyle ibraz edemeyen mükellefin gizleme suçunu işlemediği kabul edilmiştir.: Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 15.05.2018, E. 2017/847, K. 2018/465 (Karara erişilen kaynak KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 494).

⁶⁸⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.12.2001, E. 2001/10948, K. 2001/11640 (Karara erişilen kaynak CANDAN, s.260).

⁶⁹⁰ Danıştay 9. Ceza Daire Başkanlığı, T. 22.02.1993, E. 1992/3323, K. 1993/697 (Karara erişilen kaynak CANDAN, s.261); “Dört yıla ait tüm defter ve belgelerin özel otomobilde bulundurulması mutad değildir. Otomobilin içinde hiçbir şey alınmayıp yalnızca, hırsızların işine yaramayan defter ve vesikaların alınması olgusu, yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmemektedir. Emniyet karakoluna yapılan telefon ihbarı, otomobilin düz kontak yapılmadan çalıştırılması, park edildiği yer ile park edilişindeki özen ve düzenlilik ile başvuru tutanağına sonradan eklenen bölüm birlikte değerlendirildiğinde, olayın vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirildiği, bir tertip sonucu olduğu açık ve seçik bir biçimde anlaşılmaktadır. Bu nedenlerle sanığın mücbir sebebe ilişkin savunması reddedilerek, tüm unsurları itibarıyla oluşan müstet defter ve belgeleri gizlemek suçundan karar verilmesi gerekirken, savunması geçerli sayılarak beraat hükmü tesisi yasaya aykırıdır.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.02.2001, K. 2001/784 (Karara erişilen kaynak OK/GÜNDEL, s. 107-108).

⁶⁹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.11.2001, E. 2001/10007, K. 2001/10725 (Karara erişilen kaynak CANDAN, s. 261).

⁶⁹² Muhasebecinin deposunda çıkan yangına ilişkin Asliye Hukuk Hakimliğince yapılan tespitin ifadeye dayalı olduğu, defter ve belgelerin muhasebecinin deposunda olmasının mutad olmadığı bu nedenle yangın olayının mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğine ilişkin tespit için bkz.: Danıştay 7.

mahallinde yandığı, çalındığı ya da bulunduğu iddialarının inandırıcı olmaması nedeniyle ve iş yerindeki defter ve belgelerin çalındığına ilişkin iddiayı ise yükümlünün defter ve belgelerinin hırsızların işine yaramayacağından mücbir sebep olarak kabul etmediği,⁶⁹³ hırsızlığın gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması gerektiğini belirttiği,⁶⁹⁴ yine yükümlünün şirketle alakası olmadığına ve şirketin eşi tarafından yönetildiğine,⁶⁹⁵ defter ve belgelerin sıkıntılı olarak boşandığı eski eşi tarafından alındığına,⁶⁹⁶ taşınmada eşi tarafından atıldığına,⁶⁹⁷ eşinin tebligatın geldiğini kendisine söylemediğine,⁶⁹⁸ sobayı tutuşturmak için kullanıldığına,⁶⁹⁹ yurt dışından geç dönülmesi

Daire Başkanlığı, T. 22.01.2002, E. 2000/6961, K. 2002/168 (Karara erişilen kaynak **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 493).

⁶⁹³ “1999 yılına ait defter ve belgelerini tebligata rağmen ibraz etmeyen sanığın defter ve belgeleri çaldırdığını ileri sürerek ibrazdan kaçınmış olması karşısında 213 sayılı Kanunun 139/1. madde ve fıkrasındaki incelemenin işyerinde yapılması zorunluluğu bulunmadığı gibi, defter ve belgelerinin 28.02.2001 tarihinde işyerine giren hırsız tarafından çalındığını beyan ederek Hilvan Asliye Ceza Mahkemesinin 11.04.2002 gün, 2001/214 esas ve 2002/109 sayılı kararını ibraz etmiş ise de; hırsızların yararlanamayacağı şeyleri çalmalarının hayatın olağan akışına uygun düşmediği, müracaat tutanağı, iddianame ve mahkeme kararında da defter ve belgelerin çalındığı hususundan bahsedilmediği, bu durumun mücbir sebep ya da irade dışı kaybolmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte bulunmadığı ve bu nedenlerle savunmanın geçerli sayılamayacağı cihetle...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.11.2011, E. 2008/16228, K. 2011/21361** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025); “**Hırsızlık** olduğu ileri sürülen dükkânın kapısının sağlam olduğu halde camlarının önceden kırık olması, olaydan bir gün önce muhasebeciden alınıp getirilen defter ve vesikaların o gece çalınması, ayrıca işyerinin karıştırılmamış olup, hırsızların işine yaramayan defter ve vesikaların alınması ve bu olayla ilgili olarak vergi dairesine bilgi verilmemesi olgusu yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmemektedir. Tüm kanıtlar birlikte değerlendirildiğinde olayın vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirilmiş bir tertip sonucu olduğu açık ve seçik bir biçimde anlaşılmaktadır.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.03.2002, K. 2002/2564** (Karara erişilen kaynak **AYDOĞAN**, s. 267).

⁶⁹⁴ “...sanığın “işyerinde hırsızlık olduğu, belgelerin bilgisayarda kayıtlı olduğu, bilgisayarın çalındığı” şeklindeki savunması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından, hırsızlık suçu ile ilgili bir başvurularının olup olmadığı ilgili Cumhuriyet Başsavcılığından sorulmasından sonra, konu ile ilgili bir soruşturma bulunduğunun tespiti halinde ilgili evrakların dosya içerisine getirtilerek, şikâyet dilekçesinde defter ve belgelerin çalındığından bahsedilip bahsedilmediği araştırılarak, tüm deliller birlikte değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken eksik kovuşturma sonucu yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...” : **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.01.2017, E. 2016/12117, K. 2017/266** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayKararArama](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama), Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁶⁹⁵ **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.01.2022, E. 2021/7869, K. 2022/722** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayKararArama](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama), Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁶⁹⁶ **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 12.01.2022, E. 2017/12634, K. 2022/251** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayKararArama](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama), Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁶⁹⁷ **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 12.12.2019, E. 2016/12066, K. 2019/9396** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayKararArama](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama), Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁶⁹⁸ “sanık eşinin tebligattan kendisini haberdar etmediğini, bu nedenle defter ve belgeleri ibraz edemediğini savunmuş, tanık sıfatıyla beyanına başvurulmuş ve yeminsiz dinlenen eşi ...’ da savunmayı destekler nitelikte beyanda bulunmuş ise de savunmanın yasanın aradığı anlamda kastı kaldıran mücbir sebep oluşturmadığı gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.12.2020 Tarih, E. 2017/677, K. 2020/7685** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayKararArama](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama), Erişim Tarihi: 14.09.2025).

sebebiyle defter ve belgelerin geç ibraz edildiğine⁷⁰⁰ ilişkin iddiaları mücbir sebep olarak değerlendirmedeği; ancak defter ve belgelerin istenme yazısının tebliğ tarihinde sanığın cezaevinde olmasını mücbir sebep saydığı⁷⁰¹ anlaşılmıştır.⁷⁰²

Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin biri yönünden geçerli olan mücbir sebep, ibraz ödevini başka bir temsilcinin yapmasının olanaklı olduğu halde tüzel kişiliğin tamamı için ileri sürülemez.⁷⁰³ Şirketin devrinde, şirketi devreden defterleri boş devretmesi nedeniyle devralan kanuni temsilci hakkında gizleme suçundan beraat kararı verilmesi gerektiğine,⁷⁰⁴ miras yoluyla defter ve belgelerden yükümlü olan mirasçının yerlerini bilmemesi nedeniyle ibraz edememesinin mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin kararlar bulunmaktadır.⁷⁰⁵ Tasfiye sürecinde bulunan şirketlerde, sorumluluk tasfiye memurlarına ait olsa da, tasfiye öncesinde tutulması ve saklanması gereken belgelerden tüzel kişinin temsilcisi sorumlu olacaktır.⁷⁰⁶

3. Maddi ve Manevi Zorlama

Maddi zorlama (cebir/şiddet), insandan kaynaklanan karşı konulamaz fiziki güçtür ve kişi başkası tarafından fiziki güç kullanılarak suç işlemek zorunda

⁶⁹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.06.2020, E. 2017/6866, K. 2020/3680 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁷⁰⁰ “İşyerini terk ettiği anlaşılan sanığa 2001 yılına ait defter ve belgeleri incelenmek üzere ibraz etmesi gerektiği hususunun 15.09.2005 tarihinde usulüne uygun şekilde tebliğine rağmen, sanığın yasal süre içerisinde defter ve belgeleri incelenmesi için ibraz etmemesi, yurt dışına gittiği ve 3 ay sonra Türkiye’ye döndüğü şeklindeki mazeretinin, VUK’un 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler arasında sayılmaması, defter ve belgelerin 15.09.2005 tarihinde yapılan tebligattan yaklaşık iki sene sonra 9.8.2007 tarihinde yakalama sonrası mahkemeye sorgu sırasında ibrazı ile...sanığın yasal süresi içerisinde bilerek defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle müsnet suçun tüm unsurlarının oluştuğu...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.12.2011, E. 2008/18432, K. 2011/22708 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁷⁰¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.11.2022, E. 2021/7014, K. 2022/19937 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 13.09.2025).

⁷⁰² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 493-495.

⁷⁰³ TAŞTAN, s. 211.

⁷⁰⁴ İzmir Bölge Adliye Mahkemesi 6. Ceza Dairesi, T. 07.07.2020, E. 2019/1691, K. 2020/953 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 493).

⁷⁰⁵ Samsun Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 18.12.2019, E. 2018/2366, K. 2019/3404; (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 494).

⁷⁰⁶ TAŞTAN, s. 211, 457.

bırakılmaktadır.⁷⁰⁷ Kaçırılıp bir yere kapatılan mükellefin kanuni defterlerini ibraz edememesi halinde mükellef cebir halinde olduğundan cezalandırılmayacaktır.⁷⁰⁸ Manevi zorlamada ise, “*ağır ve muhakkak*” olan bir zarar tehdidi ile zorlanmış irade vardır.⁷⁰⁹ Matbaa işi yapan mükelleften, eşinin kaçırıldığı ve tehlikede olduğu söylenerek sahte fatura basmasının istenmesi üzerine matbaacı mükellefin sahte belge basması veya mükellefle gerçek ticari ilişkisi olmayan kişinin belge vermediği takdirde mükellefi öldüreceğini söylemesi üzerine mükellefin bu kişiye sahte fatura vermesi manevi zorlamaya örnek olarak gösterilebilir.⁷¹⁰

4. Hata

Vergi kaçakçılığı suçlarında hata hükümleri de uygulanabilir.⁷¹¹ Hata iradenin oluşum sürecini etkilediğinden irade gerçeğin doğru olmayan şekilde düşünülmesi veya bilinmesi ile bozulmuş olarak ortaya çıkar.⁷¹² Yine hata, fiilin gerçekleştirilmesini önlemek ya da saptırmak suretiyle suçun icrasını da etkileyebilir.⁷¹³ Hata “*kural üzerinde hata*” ve “*fiil üzerinde hata*” olarak ikiye ayrılmaktadır. “*Kural üzerinde hata*”, failin ceza normu tarafından yasaklanan fiilin aynısını yasaklanmadığına ve suç oluşturmadığına inanarak gerçekleştirmesidir. “*Kural üzerindeki hata*” halinde failin kastı varlığını sürdürdüğünden TCK’nın 4.⁷¹⁴ ve 30/4. maddeleri birlikte değerlendirilerek sorumluluğunun devam edip etmediğine karar verilecektir.⁷¹⁵ Vergi

⁷⁰⁷ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 255.

⁷⁰⁸ ŞENYÜZ, s. 430; KIZILOL/KIZILOL, s. 630; ASLANPINAR, s. 139-140: “*Nitekim kaçırılan ve şiddet uygulanarak ya da kafasına siyah dayanarak ya da çocuğunun öldürüleceği söylenerek vergi kaçakçılığı suçu işletilen (örneğin sahte fatura düzenlenen) kişinin, cezai sorumluluğu olmayacaktır.*”

⁷⁰⁹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 255-256.

⁷¹⁰ ŞENYÜZ, s. 430.

⁷¹¹ ERMAN, s. 14; KIZILOL/KIZILOL, s. 630.

⁷¹² TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 257.

⁷¹³ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 258.

⁷¹⁴ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu madde 4: “*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.*”

⁷¹⁵ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 261-268.

mevzuatı karmaşık olduğundan VUK'un 369. maddesinde⁷¹⁶ “*kural üzerinde hatanın*” kusurluluğu ortadan kaldıracığı ve mükelleflerin maddedeki unsurlara uygun hataya düşmeleri halinde cezalandırılmayacağı belirtilmiştir.⁷¹⁷ Örneğin yetkili makamların belgenin ibraz süresinde veya türünde değişiklik yapması üzerine mükellefin bu değişikliği esas alarak suç işlemesi halinde kastı bulunmadığından suçun oluşmadığı kabul edilmelidir.⁷¹⁸

“*Fiil üzerindeki hata*” ise failin ceza normunu bilmesine rağmen yasaklanan fiilden farklı bir fiil gerçekleştirdiğine inanarak normun yasakladığı fiili gerçekleştirmesidir.⁷¹⁹ Fiili hata hali, suçun maddi unsurlarında hataya düşülmesi nedeniyle kastın oluşmasını önlediğinden kanunda suçun taksirli hali düzenlenmediği durumlarda fail cezalandırılmaz.⁷²⁰ Örneğin mükellefin temizlikçisinin kanuni defter ve belgeleri çöpe atılacaklarla karıştırıp çöp poşetine koyması ve mükellefin iş yerine geldiğinde poşeti çöpe atarak defter ve belgeleri yok etmesi halinde mükellef

⁷¹⁶ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 369:** “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

⁷¹⁷ Devrim GÜNGÖR, Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 68, 2007, s. 142-143: “Oysa günümüzde toplum yapısının giderek karmaşıklaşması ve devlet örgütünün artan ihtiyaçları nedeniyle yasama organının ürünü olan ve toplum vicdanını rahatsız etmeyen suçların çoğalması ve kimi zaman bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla aceleyle yapılan kanun metinlerinde sıkça rastlanan teknik yanlışlıklar, kanunların hukukçular tarafından bile doğru olarak bilinmesini imkansız kılmaktadır. Dolayısıyla bugün için artık kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesinin, kanunu bilindiği şeklindeki varsayıma dayandığının ileri sürülmesi gerçeği yansıtmaz.”; ŞENYÜZ, s. 431: “Buradaki yanlışlık iki halde kusurluluğu ortadan kaldıran sebep olarak belirtilmiştir. Bunlardan biri yetkili makamların yaptıkları genel yazılı açıklama ve düzenlemeler, diğeri yetkili makamların özeldelikte verdikleri cevaplar şeklinde karşımıza çıkar. Gerçekten de yetkili makamlarca verilen açıklamalar veya cevabi yazılara göre işlem yapan bir kişiye geri dönüp o surette hareket etmiş olmasından kendisini kusurlu olduğundan bahsetmek mümkün değildir.”; KARAKOÇ, s. 210: “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi kabahatleri ile bunların cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun başlıca nedeni, vergi mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam olarak kavrayamayacakları ölçüde karmaşık nitelikte bulunmasıdır.”; TAŞTAN, s. 449.

⁷¹⁸ ÖZEN, s. 113.

⁷¹⁹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 259.

⁷²⁰ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 270; Devrim GÜNGÖR, Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata, Ankara 2007, Yetkin Yayınları, s. 36.

attıklarının çöp olduğu hatasına düştüğünden eylemini gerçekleştirmiştir.⁷²¹ Yanlış belge üzerinde hesap hatasının düzeltilmesi de hata hükmüne örnek olarak gösterilebilir.⁷²²

⁷²¹ **şENYÜZ**, s. 431; **ASLANPINAR**, s. 140: “Örneğın, A tipi inşaat malzemesi aldığını düşünen bir alıcıya, faturada A tipi inşaat malzemesi yazılmasına karşın B tipi inşaat malzemesi satılması halinde, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunda alıcı bakımından hata oluştuğunun iddia edilmesi olasıdır.”

⁷²² **ÖZEN**, s. 112.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, CEZAYA ETKİ EDEN NEDENLER VE MUHAKEME USULÜ

I. SUÇLARIN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

A. Teşebbüs

Suç çeşitli aşamalardan geçerek gerçekleştiğinden, oluşuncaya kadar geçirdiği düşünce, icra, tamamlanma ve son bulma aşamalarına “suç yolu” denmektedir. Failin suç işlemeyi düşünmesi ve suç işleme kararı alması cezalandırılmaz. Fail, suçun oluşması için gerekli davranışı gerçekleştirdiğinde icra aşaması söz konusu olur. Suç, failin gerçekleştirdiği davranışın suçun kanuni tipinin gerektirdiği tüm unsurlara uygun olması ile tamamlanır.⁷²³

Teşebbüs “kişinin işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması” olarak tanımlanmıştır.⁷²⁴ Teşebbüs hükümleri ceza sorumluluğunu genişletici etkiye sahiptir.⁷²⁵ Teşebbüsün varlığı için; kasten işlenen bir suç ve failin suçu doğrudan işleme kastının olması, suçun icrasına elverişli hareketlerle başlanması, failin elinde bulunmayan nedenlerle kastettiği suça ilişkin icra hareketlerini tamamlayamaması ya da icra hareketlerinin tamamlanmasına karşın sonucun gerçekleşmemesi gerekir.⁷²⁶

Teşebbüs için, “elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlanması” arandığından elverişli hareketin suç fiilini hemen gerçekleştirebilecek özellikte olması

⁷²³ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 295.

⁷²⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 35: “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.”

⁷²⁵ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 305.

⁷²⁶ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 311-314.

gerekmektedir.⁷²⁷ Hazırlık hareketleri icra hareketlerinden evvel yapılan ve ceza verilmeyen hareketlerdir.⁷²⁸ Her somut olayda faildeki suç işleme iradesinin ortaya çıkıp çıkmadığı ve korunan hukuki varlığın tehlikeye sokulup sokulmadığı araştırılarak gerçekleştirilen hareketlerin hazırlık hareketi mi icra hareketi mi olduğu kararlaştırılmalıdır.⁷²⁹

4369 sayılı Kanun ile VUK'un 358. maddesinde düzenlenen ve uygulamada yanlış şekilde “*vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu*” olarak adlandırılan hüküm kaldırılmış⁷³⁰ ve yapılan değişiklikle maddede yer alan bazı eylemler özel usulsüzlük cezası olarak mükerrer 355. maddede düzenlenmiş, “*izinsiz belge basmak ve bunları kullanmak*” eylemi ise yeni maddesinde düzenlenmiştir. Eski düzenlemede bulunan “*kaçakçılık suçlarının verginin tarhı için kanunda belirtilen sürenin girmesinden önce ortaya çıkarılması*” halinin değişiklik öncesi dönemde vergi kaçakçılığı suçları açısından vergi ziyayı olması gerektiğinden tüm vergi kaçakçılığı suçlarına özgü teşebbüse ilişkin olduğu ancak kaldırılan hükümde bulunan bu halin dışındaki hareketlerin hiçbirisinin ceza hukukunda teşebbüs tanımına uymadığı açıktır.⁷³¹

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla alakalı olarak VUK'da teşebbüse ilişkin ayrı düzenleme bulunmadığından teşebbüsün varlığı genel hükümlere göre belirlenecektir.⁷³²

⁷²⁷ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 312.

⁷²⁸ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 307.

⁷²⁹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 311.

⁷³⁰ Kaldırılan hüküm: “1) 344.maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe veya iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyayına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2) Bu kanunun 127.maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;

3) Muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257.maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar

Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.” şeklindeydi.

⁷³¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 387-388.

⁷³² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 5: “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”

“Sonuç” kısmında detaylıca belirttiğimiz üzere, “çift defter tutmak” ve “ürünlerin özel etiket ve işaretlerle etiketlenmesi veya işaretlenmesini sağlayan sisteme müdahale etmek” suçları sonuç suçlarıdır. Yine “ÖKC’lere müdahale edilerek satışlara ait mali belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi, değiştirilmesi veya silinmesi, iletilmesi gerekenlerin iletilmesinin önlenmesi veya gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesi” seçimlik hareketleri sonuç suçudur. Belirtilenler dışında kalan vergi kaçakçılığı suçları ise sırf hareket suçlarıdır. Sırf hareket suçlarında, hareket tamamlandığında suç tamamlandığından hareket parçalara bölünebiliyorsa icra hareketlerine teşebbüs söz konusu olabilir.⁷³³

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarının teşebbüse elverişli olup olmadığı tartışmalıdır. Maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından hangilerinin teşebbüse elverişli olduğu veya hangilerinin teşebbüse elverişli olmadığı ile ilgili birçok farklı görüş bulunmaktadır.⁷³⁴

⁷³³ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 321.

⁷³⁴ AYDOĞAN, s. 320, 328, 335, 361, 385, 432, 472, 504, 565, 591: “Defter, kayıt ve belgeler ile defterlerin sayfalarını yok etmek” suçuna teşebbüsü kabul etmiştir. KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 391: Aslında vergi kaçakçılığı suçlarının hiçbirinin pratikte teşebbüse elverişli olmadığını belirtmiştir. ŞENYÜZ, s. 511-513: “Gizlemek” suçu ihmali suç olduğundan bu suç dışında tüm vergi kaçakçılığı suçlarının teşebbüse elverişli olduğunu belirtmiştir. DONAY, s. 152-154; BAYKARA, s. 365: VUK/359-c maddesinde düzenlenen suça ve “çift defter tutmak” suçuna teşebbüsün mümkün olduğunu belirtmiştir. TAŞTAN, s. 407-408: Sadece “Defter, kayıt ve belgeler ile defterlerin sayfalarını yok etmek” ve “anlaşmalı olmadığı halde belgeleri basmak” şeklindeki vergi kaçakçılığı suçlarının teşebbüse elverişli olduğunu belirtmiştir. ÖZEN, s. 114-115: Vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olması nedeniyle hareket kısımlara bölünemiyorsa teşebbüsün mümkün olmadığını bölünebiliyorsa mümkün olduğunu, “çift defter tutmak” suçu neticeli bir suç olduğundan teşebbüse elverişli olduğunu belirtmiştir. OK/GÜNDEL, s. 163, 228, 317, 332, 337, 340, 342, 348, 353: Vergi kaçakçılığı suçları arasında sadece “defter, kayıt ve belgeler ile defterlerin sayfalarını yok etmek” suçuna teşebbüsü kabul etmiştir. KIZILOT/KIZILOT, s. 641: Vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçu olması nedeniyle hareket kısımlara bölünemiyorsa teşebbüsün mümkün olmadığını bölünebiliyorsa mümkün olduğunu, hareketin bölünebildiği “anlaşmalı olmadığı halde belgeleri basmak” şeklindeki vergi kaçakçılığı suçlarının teşebbüse elverişli olduğunu, “çift defter tutmak” suçunun ise neticeli bir suç olması sebebiyle teşebbüse elverişli olduğunu belirtmiştir. Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S. 37, s. 20: Kaçakçılık suçlarına teşebbüsün mümkün olabilmesi için hareketin bölünebilme gerektiğini, “defter, kayıt ve belgeleri gizlemek”, “sahte belge düzenlemek ve kullanmak” ve “yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak” suçları dışındaki vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsün mümkün olduğunu, örneğin mükellefin hileli kayıt oluştururken vergi müfettişine yakalanması durumunda, defterdeki bir kaydı silmeye çalışırken yakalanması durumunda mükellefin eyleminin teşebbüs aşamasında kaldığını belirtmektedir. AYSAL, s. 87: Vergi incelemelerinin kural olarak mükellefe önceden bildirilerek dairede yapılmasının esas olduğunu ancak aramalı vergi incelemesinde mükellefe önceden haber verilmeden hâkim kararı ile arama gerçekleştirilerek inceleme yapıldığından burada mükellefin suç işlediği sırada vergi elemanına yakalanması durumunda teşebbüsün mümkün olabileceğini belirtmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarından; “*çift defter tutmak*”, “*ÖKC'lere müdahale etmek*” ve “*ürünlerin özel etiket ve işaretlerle etiketlenmesi veya işaretlenmesini sağlayan sisteme müdahale etmek*” suçlarının sonuç suçları olması sebebiyle teşebbüse elverişli olduklarını düşünmekteyiz. “*Çift defter tutma*” suçunda mükellef vergi matrahını azaltmak amacıyla çift defter tutmasına rağmen vergi matrahı azalması sonucu gerçekleşmemişse suçun teşebbüs aşamasında kaldığının kabul edilmesi gerekir. Kişi ÖKC'lere müdahale etmesine rağmen belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleyememiş, kayıt altına alınanlarda değişiklik meydana getirememiş, silememiş, iletilmesi gerekenler gerçeğe uygun şekilde iletmeye devam etmişse suçun teşebbüs aşamasında kaldığının kabul edilmesi gerekir. Yine kişi, sisteme müdahale etmesine rağmen elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya veriler gerçeğe uygun şekilde iletmeye devam etmişse suçun teşebbüs aşamasında kaldığının kabul edilmesi gerekir.

“*Defter, belge ve kayıtları ile defter sayfalarını yok etmek*” ve “*izinsiz olarak belge basmak*” suçlarının hareketlerinin parçalara bölünebildiği kanaatinde olduğumuzdan bu suçların teşebbüse elverişli olduğunu düşünmekteyiz. Kişi izinsiz olarak belge basmak için baskı makinesini çalıştırdığı ancak baskı makinesindeki bir arıza nedeniyle kâğıtların baskı makinesine sıkıştığı ya da yanlış basıldığı durumda suçun teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilmelidir.⁷³⁵ Doktrinde baskı yapılırken kolluk görevlileri tarafından baskın yapıldığı durumda suçun teşebbüs aşamasında kaldığı belirtilmişse de⁷³⁶ basılan belgeler açısından suç tamamlandığından bu görüşe katılmak mümkün olmamıştır. Kişi, vergi dairesine ibraz etmesi gereken belgeleri yırtması sonrası belgelerin ele geçen parçaları birleştirilerek hukuken geçerli bir belgeye

⁷³⁵ ŞENYÜZ, s. 512.

⁷³⁶ ASLANPINAR, s. 147.

dönüştürülebiliyorsa suçun teşebbüs aşamasında kaldığı kabul edilmelidir.⁷³⁷

Yargıtay'ın da görüşü bu yöndedir.⁷³⁸

Sahte veya yanıltıcı belge kullanma suçlarında, kişinin sahte fatura düzenleyen bir kişiden komisyon karşılığı sahte faturaları aldığı ancak deftere kaydetmeden yakalandığı durumda, faturaların kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi gerektiği de gözetilerek, kişinin sahte faturaları temin etmiş olmasının hazırlık hareketi olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin görüşler bulunurken,⁷³⁹ sahte veya yanıltıcı belge kullanma suçlarına teşebbüsün olanaklı olduğuna dair görüşler de bulunmaktadır.⁷⁴⁰ Sahte veya yanıltıcı belge kullanma suçlarında kullanmanın beyanname verme ile gerçekleştiği gözetildiğinde, kişide henüz kullanmadığı sahte belgelerin ele geçmesinin hazırlık hareketi olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin görüşe katılmaktayız.

Teşebbüse elverişli olduğunu açıkladığımız suçlar dışında kalan vergi kaçakçılığı suçlarının sırf hareket suçları olduğu ve hareketlerin parçalara bölünemediği kanaatinde olduğumuzdan teşebbüse elverişli olmadıklarını düşünmekteyiz.

⁷³⁷ **AYDOĞAN**, s. 472.

⁷³⁸ “5237 sayılı TCK'nin 205. maddesindeki "resmi belgeyi bozmak, yok etmek ya da gizlemek" suçunun oluşabilmesi için resmi bir belgenin içeriğindeki bilgilerin anlaşılmaz, kullanılamaz hale getirilerek ondan faydalanma olanağının engellenmesi suretiyle bozulması veya belgenin maddi varlığına son verilerek hak sahibinin ondan yararlanmasının engellenmesi gerekmektedir. Nitekim belge ortadan kalkınca veya bozulunca bu yararlanma olanağı kalmayacağından failin elde etmek istediği sonuç da gerçekleşecektir. Gerçek belgenin aslı ortadan kaldırılarak veya bozularak sonuç elde edildiğinde suç da tamamlanmış olur. Somut olayda, sanığın yırttığı kabul edilen ıslak imzalı senetlerin parçalarının birleştirilmesi halinde tamamlandıkları ve belgelerin geçerliliğini koruyacağının gözlemlenmesi karşısında, sanığın eyleminin teşebbüs aşamasında kaldığı gözetilmeden tamamlanmış suçtan hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.12.2018, E. 2017/12414, K. 2018/10972** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁷³⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 391.

⁷⁴⁰ **AKBULUT**, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s.678: “Kullanma açısından da teşebbüs söz konusu olabilir. Sahte belge beyannameye dâhil edilerek beyanname vergi dairesine verilmek üzere götürülüp yetkili kişiye verilirken engel olduğunda fiil teşebbüs aşamasında kalmıştır.”; **GEÇER**, s. 319; “...Burada kişi, sahte belge düzenleyicisi ile anlaşmış ve muhatap olarak gösterildiği sahte belgeyi sahte belge düzenleyicisinden teslim almış söz konusu sahte belgenin zilyedi olmuştur. Kişi, kendisinin muhatap gösterildiği sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge üzerinde zilyetlik kurarak bu suçlar ile korunan hukuki değeri tehdit etmeye başlamıştır. Kişinin söz konusu belge üzerinde zilyetlik kurulması ile birlikte kullanma hareketine ilişkin icra hareketlerine başladığının kabulü gerekir.”

B. İştirak

Suçun birden fazla kişiyle birlikte işlenmesi durumunda “suça iştirak” söz konusu olur.⁷⁴¹ İştirak şekilleri “faillik”,⁷⁴² “azmettirme”⁷⁴³ ve “yardım etme”⁷⁴⁴ şeklinde düzenlenmiştir. Kişiyi suça iştiraktan sorumlu tutabilmek için davranışın kanunda öngörülen iştirak tiplerine uyması gerekmektedir.⁷⁴⁵

Suçun kanuni tanımındaki fiili birlikte gerçekleştirenler “fail” olarak sorumlu olur.⁷⁴⁶ “Müşterek faillik”, birden çok kişinin birlikte suç işleme kararına sahip olmaları ve fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurmalarını gerektirir.⁷⁴⁷ Yargıtay, suçu beraber işleyenlerin suçun icrasında yüklendikleri görevleri ve yardımlarının katkısı gözetilerek fiil üzerinde ortak hâkimiyetlerinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir.⁷⁴⁸ Şirket ortaklarından X’in temin ettiği sahte belgeyi şirketin diğer

⁷⁴¹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 322; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 710-711.

⁷⁴² **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 37:** “(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.
(2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.”

⁷⁴³ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 38/1-2:** “(1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.
(2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz.”

⁷⁴⁴ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 38/1-2:** “(1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on beş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.

(2) Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:
a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.
b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”
⁷⁴⁵ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 357.

⁷⁴⁶ **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 710-711.

⁷⁴⁷ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 357.

⁷⁴⁸ “Kanun’da suç olarak tanımlanan fiilin, birden fazla suç ortağı tarafından iştirak hâlinde gerçekleştirilmesi durumunda TCK’nın 37/1. maddesinde düzenlenen müşterek faillik söz konusu olacaktır. Öğretideki görüşler de dikkate alındığında müşterek faillik için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

1- Failler arasında birlikte suç işleme kararı bulunmalıdır.

2- Suçun işleniş üzerinde birlikte hâkimiyet kurulmalıdır.

Müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının yanı sıra fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için her bir suç ortağı fail konumundadır. Fiil üzerinde ortak hâkimiyetin kurulup kurulmadığının

ortağı olan Y'ye verdiği, Y'nin de bu belgeyi şirketin vergisel işlemlerinde kullandığı olayda; X ve Y'nin eylemleri tamamlayıcı nitelikte olduğundan suçun işlenişinde ortak hâkimiyet kurdukları kabul edilmelidir.⁷⁴⁹ X ve Y birlikte sahte fatura düzenlemeleri halinde de müşterek fail olarak cezalandırılacaklardır.⁷⁵⁰ Yine, vergi kanunlarınca tutulan, düzenlenen ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defterin sayfasını ortaklardan A'nın yok ettiği ve ortaklardan B'nin yok edilen sayfanın yerine yeni bir sayfa düzenleyip koyduğu olayda; A ve B suçun icrasına doğrudan doğruya katılarak fiil üzerinde ortaklaşa hâkimiyet kurduklarından müşterek fail olarak cezalandırılmaları gerekmektedir.⁷⁵¹ Sahte belge düzenlemek amacıyla şirketin kurulduğunun ortaya çıkmaması için defter ve belgelerin yok edilmesi halinde şirket ortaklarının müşterek fail olduğu kabul edilmelidir.⁷⁵²

“*Dolaylı faillik*”, suçun bir diğer kişinin araç olarak kullanılması sureti ile işlenmesidir.⁷⁵³ X, yetkisiz bir şirket çalışanı Y'yi haberi olmadan şirketi temsile yetkili gibi göstererek vergi kaçakçılığı suçunu işlediğinde,⁷⁵⁴ işyerinde çalışan Z üzerinde hâkimiyet ve baskı kurarak defterlerden sayfa koparmasını sağladığında⁷⁵⁵ veya Z'ye zorla sahte fatura düzenlettirdiğinde⁷⁵⁶ bu kişileri kullanan X olduğundan dolaylı fail olarak cezalandırılması gerekmektedir.⁷⁵⁷

belirlenmesinde suç ortaklarının suçun icrasında üstlendikleri rolleri ve katkılarının taşıdığı önem göz önünde bulundurulmalıdır.

...müşterek faillikten söz edebilmek için birlikte suç işleme kararının yanı sıra işlenen fiilin üzerinde müşterek hâkimiyetin de kurulması gerektiği, bunun da kural olarak olay yerinde bulunup suç konusu ile doğrudan temas kurulmasını zorunlu kıldığı ancak sonuca katkısı ve etkisi itibarıyla müşterek hâkimiyet için her zaman olay yerinde bulunmanın da şart olmayabileceği ancak olay yerinde bulunmayan failin suçun icrasına katkısının suçun başarıyla işlenmesi açısından zorunluluk arz edecek nitelikte olması gerektiği, suçun icrası açısından müstakil bir fonksiyonu olmayan bir katkıda bulunulması hâlinde müşterek hâkimiyetten bahsedilemeyeceği hususları göz önünde bulundurulduğunda...”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 22.04.2025, E. 2024/6-111, K. 2025/186 (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁷⁴⁹ TAŞTAN, s. 413; ÇAVUŞ, s. 195.

⁷⁵⁰ AYDOĞAN, s. 595.

⁷⁵¹ ASLANPINAR, s.142; ÖZCAN, s.248-249; TAŞTAN, s. 414.

⁷⁵² ŞENYÜZ, s. 505.

⁷⁵³ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 736.

⁷⁵⁴ ÇAVUŞ, s. 198; TAŞTAN s. 415.

⁷⁵⁵ DONAY, s. 156; TAŞTAN, s. 156.

⁷⁵⁶ AYDOĞAN, s. 595.

⁷⁵⁷ ŞENYÜZ, s. 505; DONAY, s. 156.

Suçun icrasına iştirak eden ancak işlenişe bulunduğu katkının niteliği dolayısıyla madde metninde düzenlenen fiili gerçekleştirmeyen suç ortakları "*şerik*" olarak adlandırılmaktadır.⁷⁵⁸ "*Azmettirme*" belirli bir suç işleme hususunda düşüncesi olmayan failde suç işleme kararının oluşmasının sağlanmasıdır.⁷⁵⁹ Sahte veya yanıltıcı belge düzenleme düşüncesi bulunmayan birini bu suça yönlendiren kişi suçun icrai hareketlerini yapmamış olsa da azmettiren olarak sorumlu tutulmalıdır.⁷⁶⁰ Azmettirmenin üstsoy ve altsoy ilişkisinden kaynaklanan nüfuz kullanılarak veya çocukların kullanılması suretiyle yapılması artırım nedenidir.⁷⁶¹ Bu durumda; şirketin muhasebedeki çalışanı olan ve sahte fatura düzenleme düşüncesi bulunmayan Y'yi sahte fatura düzenleme suçuna yönlendiren X azmettiren olarak sorumlu olacak, Y'nin X'in oğlu olması durumunda ise azmettiren X'in cezası arttırılacaktır.⁷⁶² Yine, benzinciyi işleten A'nın benzincide çalışan 18 yaşından küçük B'ye verdiği fişleri miktar itibarıyla fazla kesmesi talimatına çocuk olan B'nin uyması durumunda azmettirmeden sorumlu olan A'nın cezası arttırılacaktır.⁷⁶³ Muhasebecisinin, ortaya çıkan durumu yanıltıcı belge düzenleyerek halledebileceğini söylemesi üzerine mükellefin yanıltıcı belge düzenlemesi durumunda muhasebecinin azmettirmeden sorumlu olduğu kabul edilmelidir.⁷⁶⁴

"*Yardım etme*", suçun icrasını kolaylaştırmak olarak karşımıza çıkar. Yardım etmede suçun işlenişi sırasında fiil üzerinde ortaklaşa bir hâkimiyet yoktur.⁷⁶⁵ Yardımın; maddi ve manevi olmak suretiyle iki türü vardır.⁷⁶⁶ Defteri yakıp yok etmek isteyen

⁷⁵⁸ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 743.

⁷⁵⁹ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 358.

⁷⁶⁰ DONAY, s. 156; TAŞTAN, s. 416.

⁷⁶¹ Atacan KÖKSAL, Ceza Hukukunda Suça Etki Eden Nedenler, Ankara 2023, Seçkin Yayıncılık, s. 199-200.

⁷⁶² ÖZCAN, s. 250; TAŞTAN, s. 416.

⁷⁶³ ÖZCAN, s. 250-251; TAŞTAN, s. 416.

⁷⁶⁴ ŞENYÜZ, s. 506.

⁷⁶⁵ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 755.

⁷⁶⁶ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 358-359: Suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak ve suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak maddi yardım olarak kabul edilirken; kişiyi suç işlemeye teşvik etmek, kişinin suç işleme kararını kuvvetlendirmek, kişiye fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek veya suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek manevi yardım olarak kabul edilmektedir.

yükümlüye gaz ve çakmak bulmak,⁷⁶⁷ sahte fatura düzenlemek isteyen yükümlüye baskı makinesi⁷⁶⁸ veya boş fatura temini suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlamaya örnek olarak verilebilir.⁷⁶⁹ Tutulması zorunlu defterin sayfasının A tarafından koparılması üzerine yerine koyulacak sayfayı hazırlayan veya gizlenmek istenen defter ve belgeler için yer temin eden⁷⁷⁰ muhasebeci M suçun işlenmesi sonrası icrasını kolaylaştırarak; geçmiş yıllara ait defterleri arabası ile alarak yok edecek şahsa götüren veya mükellefi sahte fatura ticareti yapan kişilerle tanıştıran⁷⁷¹ muhasebeci M ise suçun işlenmesi öncesi icrasını kolaylaştırarak yardım etmiş olmaktadır.⁷⁷² Defterlerini yok etmeyi düşünen mükellefin muhasebecisine danıştığı ve muhasebecinin defterleri hızlı yok etmesinin ceza almaması için faydalı olacağını söylemesi üzerine mükellefin defterleri hemen yok ettiği olayda muhasebeci mükellefi suça teşvik ederek suçun işlenmesine yardım etmiştir.⁷⁷³ Sahte fatura düzenleyerek vergi kaçırmaya karar veren A'ya, uzun yıllardır sahte fatura düzenleyerek vergi kaçırdığını, hiç fark edilmediğini ve denetimlerin olmadığını anlatan M, A'nın suç işleme kararını kuvvetlendirerek vergi kaçakçılığı suçuna yardım etmiştir.⁷⁷⁴ Sahte fatura kullanacak olan yükümlüye vergi incelemesinde sahte faturaların yazıldığı defteri yakarak yok edeceğini söyleyen muhasebeci M⁷⁷⁵ veya sahte belge düzenleyen şirket ortağına vergi incelemesinde belgeleri ibraz etmeyeceğini söyleyen şirket ortağı S⁷⁷⁶ suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunmayı vaat ederek suça iştirak etmiş olmaktadır.⁷⁷⁷ Vergi ödememek veya vergi ödemesini azaltmak için sahte belge düzenlemeyi düşünen yükümlüye sahte

⁷⁶⁷ ÖZCAN, s. 251.

⁷⁶⁸ DONAY, s. 157; Fulya MERCİMEK/Adnan GERÇEK, Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 14, 2013, s.211; TAŞTAN, s. 417.

⁷⁶⁹ ŞENYÜZ, s. 507.

⁷⁷⁰ ŞENYÜZ, s. 508.

⁷⁷¹ ŞENYÜZ, s. 508.

⁷⁷² ÖZCAN, s. 252; TAŞTAN, s. 417.

⁷⁷³ ÖZCAN, s. 253; TAŞTAN, 418.

⁷⁷⁴ ÖZCAN, s. 253; TAŞTAN, 418; ŞENYÜZ, s. 508.

⁷⁷⁵ ÖZCAN, s. 253; TAŞTAN, 418.

⁷⁷⁶ ASLANPINAR, s. 148; TAŞTAN, s. 418.

⁷⁷⁷ ŞENYÜZ, s. 508.

belgenin nasıl düzenleneceğini anlatan⁷⁷⁸ veya yakalanma olasılığını azaltmak için nasıl davranmasını gerektiğine ilişkin teknik bilgiler veren⁷⁷⁹ muhasebeci veya çift defter tutmayı düşünen yükümlüye ikinci defterdeki kayıtların nasıl tutulması gerektiğini anlatan⁷⁸⁰ mali müşavir suçun işlenme şekli hakkında yol göstererek suçun işlenmesine yardım etmiş olmaktadır.

Manevi yardımda bulunan kişinin eylemi azmettirme boyutuna ulaşmışsa şerik, yardım eden değil azmettiren olarak sorumlu olacaktır. Azmettirmede, öncesinde suç işleme fikri olmayan kişide suç işleme iradesi oluşturulurken teşvik etmede suç işleme düşüncesi bulunan kişinin bu düşüncesi netleştirilip karara dönüştürülmektedir. Suç işleme kararını kuvvetlendirmede ise suç işleme kararı bulunan kişinin kararı pekiştirilmektedir.⁷⁸¹

TCK'nın 40. maddesinde bağıllık kuralı düzenlenmiştir.⁷⁸² Şerikler, kanuni tarife uygun haksızlıktan ancak bağıllık kuralı vasıtası ile sorumlu tutulabilirler.⁷⁸³ Bağıllık kuralı, suç ortaklarından bir kısmı özel faillik için aranan şartları taşımasa bile işlenen suçtan sorumluluklarına gidilmesini sağlamaktadır.⁷⁸⁴ Azmettiren veya yardım edenin sorumluluğuna gidilebilmesi için, suç tamamlanmalı veya en azından teşebbüs aşamasında kalmalıdır.⁷⁸⁵

TCK'nın iştirak düzenlemeleri vergi kaçakçılığı suçları yönünden de geçerlidir.⁷⁸⁶ Ancak iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaati olmaması durumunda cezalarında yarı oranda indirim yapılacağına dair VUK'un 360. maddesinde

⁷⁷⁸ ARSLANPINAR, s.147-148; TAŞTAN, s. 418.

⁷⁷⁹ ÖZCAN, s. 253-254; TAŞTAN, 419.

⁷⁸⁰ DONAY, s. 157; TAŞTAN, s. 419.

⁷⁸¹ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 761.

⁷⁸² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 40: "(1) Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir."

⁷⁸³ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 762.

⁷⁸⁴ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 763.

⁷⁸⁵ ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Genel Hükümler, s. 764-765.

⁷⁸⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 399.

vergi suçlarına ilişkin özel bir düzenleme getirilmiştir.⁷⁸⁷ Bu düzenlemeyle, failer ve şerikler hakkında iştirak hükümleri değerlendirilirken, iştirak edenin menfaatinin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.⁷⁸⁸ Yargıtay, kararlarda iştirakın türünün belirtilmesi ve iştirak edenin menfaatinin olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.⁷⁸⁹

Menfaatin bulunması, iştirak edenin suçun işlenmesindeki beklentisi ile ilgilidir. Hükümün önceki düzenlemesinde yer alan maddi menfaat ile maddi olmayan menfaat ayrımı kaldırıldığından menfaatin maddi olmasında zorunluluk yoktur.⁷⁹⁰ Ancak doktrinde menfaatin maddi olması gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.⁷⁹¹ Yargıtay da kararlarında maddi menfaat aramaktadır.⁷⁹² Menfaat henüz elde edilmemiş veya suçun işlenmesinden sonra elde edilecek olsa da cezada indirim yapılmayacaktır.⁷⁹³

VUK'un 360. maddesindeki indirimin uygulanması veya oranı noktasında hâkimin takdir hakkı bulunmadığından menfaat bulunduğunun tespit edilememesi durumunda maddede belirtilen indirim uygulanmak zorundadır.⁷⁹⁴ Örneğin, yetkisiz matbaa tarafından basılan faturaları bu özelliğini bilerek menfaati olmadan saklayarak

⁷⁸⁷ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 360:** “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

⁷⁸⁸ **TAŞTAN**, s. 410; **AYDOĞAN**, s. 593-594; **KARAKOÇ**, s. 116-119; **ŞENYÜZ**, s. 503; Şüheda **DEMİRKIRAN**, “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, s. 143; **AKBULUT**, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s.680; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 399.

⁷⁸⁹ “TCK’nın 37-39.maddeleri uyarınca, doğrudan doğruya birlikte işleyerek suça iştirak edilebileceği gibi azmettirerek veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği gözetildiğinde, iştirakin niteliği belirlenmeden ve 213 Sayılı VUK’un 360.maddesine göre sanığın suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hükümler kurulması...bozmayı gerektirmiş...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.11.2021, E. 2017/3262, K. 2021/10232** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁷⁹⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 400; **CANDAN**, 330; Hasan Hüseyin **BAYRAKLI**, Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 29, s. 1-21; **AYDOĞAN**, s. 597; **ÖZEN**, s. 116; **ŞENYÜZ**, s. 503.

⁷⁹¹ **AKBULUT**, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s. 680-681; **TAŞTAN**, s. 410; **DONAY**, s. 157.

⁷⁹² “Sanıkların sahte fatura düzenlemek eylemlerinden dolayı maddi çıkar sağlayıp sağlamadıkları araştırılıp, tartışılmaksızın suçun işlenmesinden doğrudan menfaatleri bulunmadığı gerekçesi ile 213 Sayılı VUK’un 360.maddesi gereğince indirim yapılmak suretiyle eksik ceza tayini...”: **Yargıtay 21. Ceza Dairesi, T. 14.11.2016, E. 2016/3939, K. 2016/6791** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁷⁹³ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 401; **ÖZEN**, s. 116; **ŞENYÜZ**, s. 503.

⁷⁹⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 401.

mükellefe yardım eden çalışanın cezasında indirim yapılmalı, menfaat karşılığı sakladığının anlaşılması halinde ise indirim yapılmamalıdır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, yardım eden sıfatı ile menfaatsiz suça iştirak edilmesi durumunda öncelikle TCK'nın 39. maddesi gereğince sanığın cezasında indirim yapılacak sonrasında ise menfaat bulunmaması nedeniyle VUK'un 360. maddesi uyarınca cezada yeniden indirim yapılacaktır.⁷⁹⁵

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde menfaatin kaçakçılıktan doğan menfaat olması gerektiği belirtilmekteydi.⁷⁹⁶ Günümüzde ise menfaatin bu nitelikte olması aranmamakta, defterleri yok etmesi karşılığı mükelleften alınan paranın da menfaat olarak kabul edilerek bu kişi hakkında indirim yapılmaması gerekmektedir.⁷⁹⁷

"Fail" kısmında detaylıca açıkladığımız üzere, bazı vergi kaçakçılığı suçları sadece mükellefler tarafından işlenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç olduğu kabul edildiği takdirde mükellef olmayanlar müşterek fail olarak sorumlu tutulamayacak bağlılık kuralı gereğince azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilecektir.⁷⁹⁸

⁷⁹⁵ **AYDOğAN**, s. 597; **şENYÜZ**, s. 509; "Somut olayda, sanığın Ö'ye 2010 takvim yılında temin ettiği sahte faturaların Ö tarafından vergi indiriminde kullanılmasında sanığın suçtan yarar sağladığına ilişkin delil bulunmadığı anlaşıldığından, sanık hakkında 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi uyarınca belirlenen temel cezanın, TCK'nın 39. maddesi uyarınca yardım eden sıfatı nedeniyle yarı oranında indirildikten sonra, 213 sayılı VUK'un 360. maddesi uyarınca da cezasında ikinci kez indirim yapılması gerektiği gözetilmeden fazla ceza tayin edilmesi...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 16.01.2019, E. 2019/4355, K. 2019/470** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁷⁹⁶ **ERMAN**, s.33.

⁷⁹⁷ **CANDAN**, s. 330-331.

⁷⁹⁸ **AYDOğAN**, s. 596; "şirketin resmi ortağı olmayıp haricen şirketi idare ettikleri iddia edilen sanıkların özgü suç olan sahte fatura kullanmak suçunu azmettirerek veya yardım etmek suretiyle iştirak edebilecekleri nedeniyle, iştirakin niteliğinin belirlenebilmesi için vergi suçu raporunda belirtilen...Taşımacılık Doğalgaz Nakliyat Petrol Turizm İnşaat Sanayi Ve Ticaret Limited şirketi'nin banka hesaplarının, ilgili bankalarla yazışma yapılarak şirket adına açılan hesapların kim ya da kimler tarafından hangi yetki ve belgelere istinaden açıldığının, şirkete ait hesaplardaki paralarda kimlerin hangi yetkiye istinaden tasarrufta bulunduklarının sorulması...": **Sakarya Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 25/12/2019, E. 2019/2164, K. 2019/3560** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025); "Sanık G'n muhasebe görevlisi olarak çalıştığı işyerine ait sekiz adet boş faturayı imha ettiğinin iddia edildiği olayda vergi mükellefinin müşteki şirket olduğu, sanığa yüklenen suç özgü suç olup vergi mükellefinin tüzel kişi olması halinde bu suçun tüzel kişi sorumlusu tarafından işlenebileceği, dolayısıyla vergi mükellefi olan müşteki şirketin yetkilisinin bahsi geçen suçu işlemesi halinde TCK'nın 40/2. maddesindeki iştirak kuralı gereği sanık G'n yardım eden olarak sorumlu olmasının mümkün olduğu, sanığın müşteki şirket yetkilisi ile birlikte hareket ettiğine dair delilin olmadığı gibi sanığın atılı suç bakımından bir menfaatinin de olmadığı, 213 sayılı Vergi Usulu Kanunu'nun 229.

Uygulamada, suç işlemek için kurulan şirketlere göstermelik müdür atanarak durumu bilmeyen bu kişilere ücretler ödenmekte, şirketler ise fiilen başkaları tarafından yönetilmektedir. Eğer ki göstermelik müdürler işlenen suçları bilmiyorsa iştiraklarının olmadığı kabul edilecek, ancak biliyorlarsa şirketten elde etmiş oldukları ücret, menfaat kabul edilecek ve cezalarında indirim yapılmayacaktır.⁷⁹⁹

İştirak hükümleri vergi kaçakçılığı suçları yönünden değerlendirilirken failliğin şerikliğe asliliği kuralına dikkat edilmelidir. Şirket yetkilisi X, arkadaşı Y'den şirketine mal ve hizmet satışı yapmıyor olmasına karşın yapıyormuşçasına sahte fatura düzenlemesini istemiş, öncesinde sahte belge düzenleme düşüncesi olmayan Y sahte belgeleri düzenleyerek arkadaşı X'e vermiş ve X bu sahte faturaları kullanmıştır. X sahte belge kullanma ayrıca Y'yi sahte belge düzenlemeye azmettirme suçunu işlemiş olmaktadır. Sahte belge kullanma ve düzenleme suçu seçimlik hareketli bir suç olduğundan ve kanun hükmündeki hareketlerden birinin yapılması ile suç oluştuğundan seçimlik hareketli “sahte belge kullanma” suçunun asli faili olan X, “sahte belge

maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde faturanın tanımlanması karşısında yargılamaya konu olan faturaların vergi hukuku kapsamında vücut bulup müşterilere verildiğinin de sübuta ermediği, Dairemizce ve ilk derece mahkemesince yapılan yargılamaya vicdani kanının oluştuğu duruşma sürecini yansıtan tutanaklara, belgelere ve gerekçe içeriğine, soruşturma ve kovuşturma sonucunda oluşan inanç ve takdire göre, delillerde ve işlemlerde herhangi bir eksiklik olmadığı, ispat bakımından değerlendirmenin yerinde olduğu, kararda usule veya esasa ilişkin herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşıldığından, istinaf başvurusunda bulunanın istinaf nedenleri yerinde görülmediğinden CMK'nın 280/2 maddesi gereğince usul ve esasa uygun hükme yönelik istinaf başvurusunun esastan reddine karar vermek gerekmiştir” :**Bursa Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 09/12/2019, E.2018/3155, K. 2019/3302** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 28.08.2025).

⁷⁹⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 402; “Sanık hakkında, ölü SE tarafından sanığın adına kurdurulan “G... Orman Ürünleri” ünvanlı işletmeye ait faturaların 2005 takvim yılında ölü SE tarafından sahte olarak düzenlenmesi fiiline maddi menfaat gözetilerek iştirak ettiğinin Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasına uygun olarak iddia ve kabul olunmuş ise de; sanığın aşamalarda, suç tarihi öncesinde SE'in kahvehanesinde işçi olarak çalıştığını, kendisi adına olan Güner Orman Ürünleri ünvanlı işletmenin de Sefa tarafından adına kurulup fiilen idare edildiğini, hem kendisi adına hem de Sefa adına açılan işyerleri ile fiilen ilgilenmediğini, günlük 10 TL karşılığı kendisi adına açılan yazıhanede beklediğini, 24.11.2005 tarihin de askere gittiğini, döndükten sonra da kendi adına tesis ettirilen mükellefiyeti iptal ettirdiğini savunması karşısında; sanığın ölü SE'in 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçuna maddi menfaat gözeterek iştirak iradesiyle ne şekilde katıldığının somut delilleri ile birlikte gerekçeye yansıtılmaması ve 213 sayılı yasa'nın 360. maddesinin 2. cümlesinin uygulanıp uygulanmayacağına da tartışılmaması..”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.10.2011, E. 2011/5756, K. 2011/20867** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

düzenleme” suçuna azmettiren olarak değil “sahte belge kullanma” suçunun faili olarak cezalandırılacaktır.⁸⁰⁰

Mali müşavirlerin, mükellefin vergi kaçakçılığı suçlarından sorumlu tutulabilmeleri için iştiraklerinin somut olarak tespit edilmesi, mali müşavirin vergi kaçakçılığı suçuna mesleği kapsamında hizmet vermek dışında ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmesi gerekmektedir.⁸⁰¹ Mali müşavirlerin, birlikte çalıştıkları mükelleflere sahte fatura temin etmeleri uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.⁸⁰² Mali müşavirlerin defterlerini tuttuğu mükellefler hakkında sahte fatura

⁸⁰⁰ GEÇER, s. 329.

⁸⁰¹ “sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp tartışılmadan yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 14.10.2015, E. 2015/16441, K. 2015/5559** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025); “Sanık BG’nin, CK isimli şahsın kendisinin şifresini kullanarak onun adına sahte işlemler yaptığı, kendisinin bu işlemlerle bir ilgisi olmadığını belirtmesi ve savunmasında belirttiği tüm dava dosyalarındaki sanıkların ve tanıkların ilgili oldukları şirketlere ilişkin GİB-YBS ve SGK ortamında yapılan sorgulamalarda, şirket muhasebecisi olarak BG görünmekte ise de, tüm sanık ve tanıkların, BG’i tanımadıklarını ve muhasebe işlemlerini ve iddia edilen eylemlerin CK tarafından gerçekleştirildiğini belirtmiş olmaları ve bir muhasebeci olarak, geçici bir dönem birlikte çalıştığı CK’ya şifresini kullandırması nedeniyle, yapılan işlemlerin yasalara uygunluğunu gerektiği gibi kontrol etmeyerek kusur sorumluluğu ilkeleri çerçevesinde, mesleğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermediği kabul edilebilir ise de, eylemlerine iştirak ettiğini ortaya koyabilecek kesin bir delilin tespit edilemediği,”: **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 30.01.2018, E. 2017/230, K. 2018/109** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 403); “şirket ortağı olan sanıkların sahte fatura düzenleme eyleminin sübut bulması halinde muhasebeci olan sanık...’ün,...sayılı...Muhasebecilik,...Muhasebeci...Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiğinin,...sayılı VUK’nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediğinin tespit edilmesi gerektiği gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.05.2019, E. 2019/8507, K. 2019/4417** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁸⁰² “..Şti. yetkilisi sanık hakkında, muhasebecisi A’nın ilgili takvim yıllarında (sanığın yetkilisi olduğu şirket adına) sahte faturaları düzenlemek eylemine iştirak suçundan açılan davada sanığın aşamalarındaki savunmalarında; şirketine ait faturaların muhasebecisi A’da bulunduğunu, yaptığı satışları bu şahsa söylemesi ve talimatı üzerine A’nın fatura düzenlediğini beyan etmesi, bilirkşi raporuna göre sanığın şirketi adına düzenlenen faturalarda yer alan yazı ve imzaların A’ya ait olduğunun belirlenmesi, dosya arasında bulunan vergi denetmeni raporlarında A’nın ifadesinde bu husustaki uyarılarına rağmen muhasebeciliğini yaptığı şirketlerin çoğunun vergi vermemek için devamlı olarak yaptıkları satışları resmiyette göstermediklerini, bu sebeple hesapları düzenlemek için mükelleflerin bilgisi dahilinde kendisinin faturalarından çıkış yaptığını söylemesi, sanığın yetkilisi olduğu şirket adına herhangi bir maddi menfaat gözetmeksizin faturaları tanzim etmesi için A’ya vermesi hayatın olağan akışına uymaması karşısında muhasebecisi A ile fikir ve eylem birliği içerisinde hareket ederek “sahte fatura düzenlemek” suçunun asli faili olup olmadığı karar yerinde tartışılmadan sanık hakkında yazılı şekilde “maddi menfaat gözetmeksizin iştirak” suçundan hüküm kurulması; yasaya aykırı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 27.06.2012, E. 2012/15283, K. 2012/12661** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 17.09.2025); “...vergi tekniği raporunun 10. sayfasında, “...Meslek mensubu SMMM ...’de şirketin sadece KDV

düzenlemek veya kullanmaktan rapor düzenlenmiş olması mali müşavirin suça iştiraki olduğunu tek başına kanıtlamaz.⁸⁰³ Doktrinde; “*Nayloncu şirket tarafından mali müşavirin veya eşinin banka hesabına piyasa fiyatının çok üstünde veya mali müşavirlik ücreti dışında ödemeler yapılmasının, nayloncu şirketin temsilcisi ile mali müşavirin akraba veya yakın olmalarının, mali müşavirin kanuni temsilcileri ya da ortakları aynı olan birçok nayloncu şirketin defterlerini tutmasının, mali müşavir ile nayloncu şirket sahibi yöneticisi arasında iştiraki kanıtlayan usule uygun iletişim tespitleri, bilgisayar kayıtlar arama kayıtlarının*” iştirakin ispatı için delil olabileceği belirtilmektedir.⁸⁰⁴ Mükellefin muhasebe hilesi yapmasına yardım eden mali müşavirin durumuna ilişkin öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Mali müşavirin, muhasebecilik yapması nedeniyle ayrı bir menfaat elde etmediği halde indirimli cezalandırılması gerektiğini belirtenler bulunurken,⁸⁰⁵ mali müşavirlik ilişkisinin sürdürülmesinin menfaat olarak kabul edilerek cezada indirim yapılmaması gerektiğini belirten yazarlar da bulunmaktadır.⁸⁰⁶ Biz de mali müşavirlerin ayrı bir menfaat elde etmediği durumlarda indirimli cezalandırmaları gerektiğini düşündüğümüzden ilk görüşe katılmaktayız.

beyannamelerini ve Bs-Ba formlarını düzensizde olsa vererek şirketin faaliyeti var imajıyla sahte fatura düzenlenmesi ve devam ettirilmesine yardımcı olup, şirket ortaklarıyla birlikte suça iştirak etmiştir...” görüş belirtilmesi karşısında; ...3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini ve Bs-Ba formlarını vermek dışında suça konu faturaların düzenlenmesine ne şekilde iştirak ettiği ve hakkında 213 sayılı VUK’un 360.maddesinin uygulanıp uygulanmayacağıının tartışılmaması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.02.2020, E. 2020/9306, K. 2020/944** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 17.09.2025).

⁸⁰³ **ÖZEN**, s. 119-120: “Somut örnek olayda, sahte fatura ticareti yaptığı ve birbirleriyle bağlantılı olduğu kanıtlanan birden çok şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin eylem birliği içinde oldukları görülmektedir. Bu şirketlerin tamamının defter ve belgelerini tutan bir mali müşavir vardır. Bir mali müşavirin muhasebe kayıtlarını tuttuğu şirketlerin sahte fatura ticareti yaptığını bizzat kendisinin tuttuğu muhasebe kayıtlarından anlamaması, fark edememiş olması hayatın olağan akışı ve mesleğin gerekleri açısından kabul edilebilir bir savunma değeridir. Fiilin işlendiği sabittir.”

⁸⁰⁴ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 404.

⁸⁰⁵ **CANDAN**, s. 331; **ŞENYÜZ**, s. 503: “Mali müşavirlik veya muhasebecilik veya çalışma görevi karşılığında alınan ücret veya işçilik ücreti dışında suça iştirak etmekten dolayı bir yarar sağlandığı ispatlanmadıkça, VUK m.360 uyarınca ceza indirimi uygulanmalıdır. Mali müşavirin açıklanabilir bir sebebi olmaksızın defter tutma ücretinin fahişliği (yüksekliği) iştirakte maddi menfaat gözetilmesi sayılabilir.”

⁸⁰⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 400-401.

Birden fazla kanuni temsilcisi bulunan şirketlerde, yetkili olmayan kanuni temsilcilerin iştiraklerinin somut olarak belirlenmesi gerekir.⁸⁰⁷ “Fail” başlığı altında detaylı şekilde açıklandığı üzere vergi suçlarının failleri suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişiler olduğundan sorumluluk temsil yetkisinin dağılımı dikkate alınarak görünüşteki sorumluya değil, suçun ayrıntısına ve detaylarına hâkim olan ve meydana getirilmesinde dâhili bulunan temsilciye aittir.⁸⁰⁸

Sahte belge “kullanmak” ve “düzenlemek” suçları seçimlik hareketli olarak düzenlenmişse de, doktrin ve uygulamada bağımsız suçlar olarak kabul edildiğinden

⁸⁰⁷ “Somut olayda tüzel kişiliği olmayan işyerinin ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olduğundan kuşku bulunmayan sanığın anılan iş yerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığı anlaşıldığına ve işlerini yönetenlere müşterilere fiş kesmeyin biçiminde talimat vererek onların eylemlerine iştirak ettiği de saptanmadığına göre...mahkûmiyetine karar verilmesine olanak yoktur.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 17.12.1990, E. 1990/9-312, K. 1990/340** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI / RENÇBER**, s. 405); “faturaların asılları ve onaylı suretleri getirtilerek yasada öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin incelenmesi, faturaları kullananlar belirlenip sanıktan alınıp alınmadığı hususunda ifadelerine başvurulması, yine faturalardaki imza ve yazıların sanığa ait olup olmadığı hususunda imza incelemesi yaptırılarak sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik incelemeyle yazılı şekilde sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 27.05.2015, E. 2015/2757, K. 2015/2003** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁰⁸ “Sanık hakkında “2010 takvim yılında sahte fatura kullanma” suçundan açılan kamu davasında; **sanığın savunmalarında şirketin mali işleriyle ilgili yetkisi bulunmadığını sadece güvenlikle alakalı olarak yetkilendirildiğini, özel güvenlik ile ilgili temsilcisi olduğunu beyan etmesi, sanık tarafından dosyaya sunulan 18.08.2005 tarihli ortaklar kararı fotokopisi içeriğine göre; sanığın güvenlik personelinin sevk ve idaresini yürütmek üzere güvenlikten sorumlu yönetici olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğunun kabul edildiği anlaşılmakla; tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı VUK’nin 10. ve 333. maddelerinde düzenlenerek aynı Kanun’un 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağına öngörüldüğü, 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 gözetilerek, varsa iş bölümüne dair şirket esas sözleşmesi ve iş bölümüne ait kararlar getirtilip, olay tarihinde sanığın şirketteki görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi; suç konusu faturaları düzenleyen mükelleflerin CMK’nin 48. maddesi hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenip, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanığı tanıyıp tanımadıklarının sorulması, toplanan tüm deliller değerlendirilip, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.10.2021, E. 2021/3900, K. 2021/813** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025); “Sanığın alım satım işleri ile kardeşi diğer sanığın ilgilendiğini savunması karşısında; tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğun, 213 sayılı Kanun’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 gerektiğinin gözetilmemesi yasaya aykırı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.12.2021, E. 2018/6670, K. 2021/13331** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 30.08.2025).**

düzenleyenin kullanana kullananında düzenleyene iştirakı mümkün değildir.⁸⁰⁹ Aynı durum yanıltıcı belge “düzenleme” ve “kullanma” suçlarında da geçerlidir.⁸¹⁰ Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullanan mükelleflerin, sahte veya yanıltıcı belgelere gerçekmiş izlenimi vermek amacıyla bankalar arası para transferi yapmaları durumunda para transferinde rol alan kişilerin de suça iştirak ettiklerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.⁸¹¹ Yargıtay uygulamalarına göre; sahte belge düzenleyenlerden aldıkları belgeleri komisyon karşılığı üçüncü kişilere satanlar “sahte belge düzenleme” suçuna iştirak etmiş olmaktadır.⁸¹² Vergi kaçakçılığı suçlarının örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi durumunda; işlenmek istenen amaç suçların, örneğin “sahte fatura düzenlemek”, devamlı biçimde işlenip işlenmediğinin araştırılması gerekmektedir.⁸¹³

⁸⁰⁹ “...düzenlemek, kullanmak ve muhasebe hilesi yapmak eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu da dikkate alınarak...”: **Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, T. 24.02.2012, E. 2013/17365, K. 2014/3266** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 14.09.2025).

⁸¹⁰ **TAŞTAN**, s. 412.

⁸¹¹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 406; “Sanığın, O Boya Sanayii Tic.San.Ltd.Şti'nin belgesiz olarak yaptığı alışlarını belgelendirmek amacıyla D Gıda Tekstil San.Tic.Ltd.Şti'den alarak kayıtlarına işlediği 2007 yılına ait sahte faturalara gerçekmiş izlenimi vermek için şirketin Akbank Ceyhan şubesinde bulunan 83944 nolu hesabından çektiği 332501.69 TL parayı aynı yöntemle şirket yetkililerine iade ederek sahte fatura kullanılması suçuna iştirak ettiğinin iddia ve kabul edildiği olayda, sanığın suçlamayı kabul etmeyerek O Boya Sanayii Tic.San.Ltd.Şti'nin eski ortağı olduğunu ve şirket yetkilisi H'nin bankadaki işlemlerini takip için verdiği talimata istinaden hesaptaki parayı çektiğini savunduğu, dosyadaki 26.05.2009 tarihli vergi suçu raporunda O Boya Sanayii Tic.San.Ltd.Şti hakkında D Gıda Tekstil San.Tic.Ltd.Şti'ne ait sahte faturaları kullanması nedeniyle vergi suçu raporları düzenlendiğinin belirtilmesi karşısında, bu raporların onaylı örnekleri ve ekleri getirtilip şirket yetkilileri hakkında sahte fatura kullanmak suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akıbeti araştırılıp bu dava ile birleştirilememesi halinde, dava dosyası celp edilip incelenerek özetiinin duruşma tutanağına geçirilip, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden ve anılan şirket yetkililerinin eylemlerine ne şekilde iştirak ettiği de gösterilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi” : **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 10.06.2015, E. 2015/2956, K. 2015/2605** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸¹² “sanıkların özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere sahte ödeme kaydedici cihaz fişlerini düzenleyenlerden komisyon karşılığı satın alıp komisyon karşılığı memurlara ve işçilere vermekten ibaret olan ve teselsül eden eylemlerinin sahte belgeleri düzenleyenlerin eylemlerine iştirak suçunu oluşturup VUK'un 359/b-1 ve TCK'nın 80. maddelerine uygun bulunduğu gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 23.06.2004, E. 2003/5778, K. 2004/5966** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 406).

⁸¹³ “Gerçekte ticari faaliyet göstermeyen şirketler üzerinden hizmet veya mal alım satımı olmaksızın düzenlenen sahte faturaları komisyon karşılığında satmak amacıyla sanık N liderliğinde faaliyet gösteren suç örgütünün, sahte faturaları düzenlemekte kullandığı şirketlerin kendi adlarına kurulmalarını sağlayan, oluş ve tüm dosya içeriği de nazara alındığında anılan örgüt ile organik bağ içinde bulundukları anlaşılan sanıkların eylemlerinin, hiyerarşik yapısına dâhil olmak suretiyle örgüte üye olma suçunu oluşturacağı gözetilerek, sanıkların TCK'nın 220/2. maddesi uyarınca

C. İçtima

Kişinin ceza kanunu birden fazla kez ihlal ederek birden fazla suçtan sorumluluğunun bulunması durumunda suçların içtimai söz konusu olur. Esasen işlenen her suça düzenlendiği kanun hükmünde belirtilen ceza verilerek, cezalar gerçek içtima kurallarına göre infaz edilir. Fakat bazı durumlarda kanun birden fazla ihlali tek suç sayarak faile tek ceza verileceğini öngörür.⁸¹⁴ Suçların içtimai kanunda, “birleşik suç”, “zincirleme suç” ve “fikri içtima” olarak düzenlenmiştir.⁸¹⁵

Zincirleme suç, “bir suç işleme kararının icrası kapsamında farklı zamanlarda aynı kişiye karşı aynı suçun birden çok kez işlenmesi” durumunda söz konusu olur.⁸¹⁶ Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması için failin bir suç işleme kararı kapsamında suçları işlemesi gerektiğinden suç işleme kararının yenilenip yenilenmediğinin ve fiiller arasında hukuki veya fiili kesintinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti önem arz

cezalandırılmaları gerekirken değerlendirmede yanılığa düşülerek yazılı şekilde uygulama yapılması”: Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 13.11.2014, E. 2014/10895, K. 2014/11474 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸¹⁴ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 364.

⁸¹⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 42: “Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.”

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 43: “(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.

(2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 44: “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.”

⁸¹⁶ TOROSLU/TOROSLU, Genel Kısım, s. 368; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 30.04.2025, E. 2024/517, K. 2025/198 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

etmektedir.⁸¹⁷ Aynı suçun birden çok kişiye karşı tek bir davranışla işlenmesi halinde de zincirleme suç hükümleri söz konusu olacaktır.⁸¹⁸

Fikri içtima, bir fiil ile kanunun birden fazla hükmünün ihlal edilerek birbirinden farklı suçların oluşumuna neden olunmasıdır. Bu durumda faile yalnızca en ağır cezayı öngören suçtan dolayı ceza verilir.⁸¹⁹

VUK'un 359/5. maddesinde⁸²⁰ zincirleme suç hükümlerine ilişkin özel bir düzenleme getirilerek genel hükümlerine atıf yapıldığından vergi kaçakçılığı suçlarında içtima genel hükümlere göre belirlenecektir.

Öncesinde değindiğimiz üzere vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturan belgeler özel şahıslar tarafından düzenlendiğinden özel belge niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. VUK'un sahte belge düzenleme veya kullanma suçu özel norm niteliğinde olduğundan bu hükme ilişkin şartlar gerçekleştiğinde TCK'nın "*özel belgede sahtecilik*" suçuna ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.⁸²¹

Maddede seçimlik hareketli olarak düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, seçimlik hareketlerden birinin veya bir kaçının gerçekleşmesi halinde suç oluşmakta, birden fazla hareket gerçekleştiğinde ise ilk hareketten sonrakiler suçun oluşumuna etkili olmamaktadır.⁸²² Failin sahte olarak düzenlediği belgeyi kullanması durumunda konu aynı olduğundan yine "*sahte belge düzenleme*" suçu oluşacak ayrıca "*sahte belge kullanma*" suçundan faile ceza verilmeyeceği kabul edilmektedir.⁸²³ Yargıtay önceki kararlarında, failin sahte belge düzenlemesi ve başkaları tarafından düzenlenen sahte

⁸¹⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 12.02.2025, E. 2022/8-8, K. 2025/65 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025): Yargıtay failin iki fiili arasında iddianame düzenlenmesinin hukuki kesinti; tutuklanmasının, eylemine uzun süre ara vermesinin, askere gitmesinin, uzun süre hastanede yatmasının ise fiili kesinti olarak değerlendirilebileceğini belirtmektedir.

⁸¹⁸ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 369.

⁸¹⁹ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 373-374.

⁸²⁰ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359/5**: "*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.*"

⁸²¹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 408; **ÖZEN**, s. 134-135; **KARAKOÇ**, s. 136.

⁸²² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 409.

⁸²³ **AYDOĞAN**, s. 497-498; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 17.01.2019, E. 2019/6690, K. 2019/573. (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 17.09.2025)

belgeleri kullanması durumunda artık suçun konusu aynı olmadığından failin “sahte belge düzenlemek” ve “sahte belge kullanmak” suçlarından ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini belirtirken,⁸²⁴ yeni tarihli verdiği kararında, failin hem kendi düzenlediği sahte belgeleri kullanması hem de başkalarından aldığı sahte belgeleri kullanması halinde madde metninde suçun seçimlik hareketli olarak düzenlendiğinden bahisle tek suç oluştuğunu kabul etmiştir.⁸²⁵ Önceki Yargıtay uygulamasında, sanığın bir takvim

⁸²⁴ **AKBULUT**, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s.676;

“Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca sanığın aynı takvim yılındaki sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma eylemlerinin bir bütün hâlinde tek bir suç oluşturduğu görüşüyle itiraz kanun yoluna başvurulmuş ise de sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin amaç ve eyleminin birbirinden farklı olması, bu farklı amaçlara ulaşmak için failin tamamen birbirinden ayrı eylemleri gerçekleştirmesi, her iki suçun konusu da vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olsa bile, bizzat düzenlediği sahte belgeyi, kendi mükellefiyetinin vergi beyanında kullanması hâli hariç olmak üzere somut olayımızda olduğu gibi, tek bir failin her iki suçu işlediğinin iddia edilmesi durumunda, kullandığı belgelerin başka bir sahte fatura düzenleyicisi tarafından hazırlanan belgeler; düzenlediği belgelerin ise kendi mükellefiyetine ya da başka mükelleflere ait belgeleri gerçeğe aykırı olarak doldurmak suretiyle tanzim ettiği veya tamamen sahte oluşturduğu ve üçüncü şahısların kullanması için verdiği belgeler olması, böyle bir durumda da sanığın düzenlediği ve kullandığı belgelerin, yani suç konularının birbirinden farklılık arz etmesi hususları birlikte göz önünde bulundurulduğunda, somut olayda sanığın, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarını birbirinden bağımsız şekilde işlediği, sanığın sahte fatura kullanma ve düzenleme suçundan ayrı ayrı cezalandırılmasının yerinde olduğu kabul edilmelidir.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 18.10.2022, E. 2022/11-153, K. 2022/641** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

⁸²⁵ “Keza Yüksek Genel Kurul, sahte belge düzenlemek ve kullanmak bakımından suçun hareket unsurlarının farklılığına da işaret ederek iki farklı suç olduğunu kabul etmiştir. Şüphesiz bu kabulü, düzenlemenin seçimlik hareketli bir suç olduğunun benimsenmemesinin bir sonucudur. Zira seçimlik hareketli suçlarda alternatif hareketlerin farklı olmasının, suçun tek olacağı gerçeği yönünden bir önemi yoktur.

Seçimlik hareketli suçlarda “suçun maddi konusunun aynı olması” gerektiğinde kuşku bulunmamakta ise de “aynıyet”ten ne anlaşılması gerektiği hususunun, mahkûmiyete konu suç bakımından, VUK’un 359. maddesinin b fıkrasının yukarıda yer verilen hususiyetleri çerçevesinde değerlendirilmesinde zorunluluk vardır. Çünkü suç, seçimlik hareketli bir suçtur. Farklı fiillerle de olsa ihlal edilen norm aynı ve tek normdur ve farklı fiiller için bir tek müeyyide öngörmektedir. Kanun, belge(ler)in tür itibarıyla aynıyeti değil nesnel olarak aynıyetine ilişkin bir şart öngörmüş değildir. Kullanılan belgenin başkası tarafından düzenlenip düzenlenmediği, kanun vazının önem atfettiği bir özellik olarak kanun metnine yansıtılmamıştır. Diğer taraftan komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak için sahte belge düzenleyenlerin ayrıca ve doğrudan “düzenleyen” olarak cezalandırılmaları ya da ihtimale göre hukuki durumlarının VUK’un 360. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğundan, norm ile korunan hukuki değer ve maddi konunun kendine özgü, vergi kaçakçılığını önlemeye matuf karakteri nazara alındığında, özellikle kullanmak fiili bakımından sahte belgeyi kimin düzenlediği hususu kaçakçılık eyleminin haksızlık içeriğini doğrudan etkileyen bir durum olarak kabul edilemez. Bu cümleden olarak, suçun seçimlik hareketli suç olduğu gerçeği üzerine yapılacak uygulamanın, cezalandırılmayan tipik eylem kalmadığından fiilin haksızlık içeriğini tamamen ortadan kaldıracığı da söylenebilir.

Bu hâliyle sahte belgeyi (sadece) düzenleyenle kullanan sanıkların farklı olması durumunda her ikisinin de cezalandırılmasını mümkün kılan normun, kendi düzenlediği sahte belgelerle birlikte başkası tarafından düzenlenen sahte belgeleri de kullanan sanığın, aynı fıkra kapsamında iki kez cezalandırılmasını emrettiğini söylemek, “maddi konunun aynıyeti” kavramını dar anlamda kabul edip normu geniş yorumlayarak, kanun metninin öngörmediği, kanun vazının amacını aşan, orantısız bir uygulamayı netice vermektedir.

Bu nedenlerle fail tarafından sahte belgelerin/faturaların doğrudan vergi kaçakçılığına matufen düzenlenmesinin yanı sıra, bir başkası tarafından aynı amaçla düzenlenen diğer sahte

yılı içinde kendi düzenlediği 5 adet sahte faturayı ve başkaları tarafından düzenlenen 10 adet sahte faturayı kullandığı durumda sanık hakkında düzenlediği 5 adet sahte belgeyi düzenleme yönünden ayrı, başkaları tarafından düzenlenen 10 adet sahte belgeyi kullanma yönünden ayrı hüküm kurulmaktaydı. Yeni uygulama döneminde ise; kullanma ve düzenleme madde metninde seçimlik olarak düzenlendiğinden sanık hakkında tek hüküm kurulması gerekmektedir. Doktrinde düzenleme ve kullanma eylemlerinin konusunu oluşturan faturaların aynı olmaması sebebiyle iki suç oluşacağı ancak failin bir suç işleme kararının icrası dolayısıyla fiillerini gerçekleştirdiğinin tespit edilmesi halinde zincirleme suçun söz konusu olacağı belirtilmektedir.⁸²⁶

“Düzenlemek” ile “kullanmak” birbirinin seçimlik hareketi olduğundan ve seçimlik hareketli suçlarda seçimlik hareketlerinin birinin gerçekleşmesi ile suç oluştuğundan failin sahte belge düzenleyip başkasından aldığı sahte belgeleri kullanması halinde tek suç oluşacağı ancak seçimlik hareketleri farklı farklı zamanlarda gerçekleştirmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği kanaatindeyiz. Örneğin failin Şubat ayında sahte belge düzenlediği ve Mart ayında da başkasından aldığı sahte belgeyi kullandığı durumlarda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz.

Doktrinde, kanun metninde “*bu maddede düzenlenen suçlar*” denildiğinden farklı bentlerin ihlali durumunda da aynı suç işleme kararı varsa zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.⁸²⁷ Bu görüşe göre, kişi sahte belge düzenleyip ayrıca defter ve belgeleri gizlediğinde ayrı ayrı cezalandırılmayacak,

belgelerin/faturaların da vergi beyannamelerine müstenidat yapılarak kullanılması hâlinde, belgelerin tür, amaç ve işlevleri aynı olduğundan maddi konunun da aynı olduğunun, Buna bağlı olarak da;

VUK’un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle seçimlik hareketlerden birkaçı ya da hepsi icra edilmiş olsa dahi tek suç oluşacağının ancak bu durumun TCK’nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceğinin kabulü gerekir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 02.10.2024, E. 2024/280, K. 2024/279 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/> Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 23.08.2025).

⁸²⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 537-538.

⁸²⁷ KARAKOÇ, s. 133; Uğur YİĞİT, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004, Beta Yayınları, s. 43.

hakkında tek ceza verilecek ancak zincirleme suç hükümleri uyarınca cezası arttırılacaktır.⁸²⁸ Ancak, VUK'un 359. maddesinin farklı bentlerindeki suçların farklı suçlar olarak kabul edilmesi ve failin her suçtan ayrı şekilde cezalandırılması gerektiği belirtilerek bu görüş desteklenmemektedir.⁸²⁹ Örneğin muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlendiğinde ve sahte belge kullanıldığında iki ayrı suç oluşacaktır. Yargıtay uygulamalarında "sahte belge düzenleme" ve "gizleme" suçlarının konularının farklı olması nedeniyle bu suçları ayrı suçlar olarak kabul etmektedir.⁸³⁰ Failin saklama ve muhafaza yükümlülüğü bulunan defterde hem muhasebe hilesi yapması hem de sayfalarını koparması durumunda iki ayrı suç oluşacaktır.⁸³¹ Yine doktrinde, aynı bentte yer alan seçimlik hareketlerin gerçekleştirilmesi durumunda tek suç oluşacağı

⁸²⁸ Candide ŞENTÜRK AKANER, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi", Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları, Editör: Veli Özer Özbek/Ezgi Çırak Karalı, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, ss. 52-73, s.66.

⁸²⁹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 414.

⁸³⁰ "Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 maddesinde sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçlarının seçimlik hareketli suçlar olması nedeniyle ayrı ayrı hükümlere konu olamayacağından sanığın bu eylemleri nedeniyle bir kez cezalandırılması gerektiğine ilişkindir.

Doktrinde durum incelendiğinde "Dikkat etmek gerekir ki; seçimlik hareketli suçlarda suçun konusu değişmemektedir. Bu seçimlik hareketlerden her biri aynı konu üzerinde, aynı konu ile ilgili olarak gerçekleşebilmektedir. Bu itibarla seçimlik hareketli suçlardan söz edebilmek için seçimlik hareketlerin aynı konuya ilişkin olması gerekir. Suç tanımına ilişkin kanun maddesinde birden fazla harekete seçimlik olarak yer verilmiş olmakla birlikte bunların ilişkin olduğu konuların bir birinden farklı olması halinde artık seçimlik hareketli suç söz konusu değildir. Özellikle 5237 sayılı Kanun dışındaki kanunlarda yer alan suç tanımlarında bu durumla karşılaşılmaktadır. Bu durumda kanun maddesindeki her bir konuya ilişkin hareket ayrı suç oluşturmaktadır" (Türk Ceza hukuku Genel Hükümler Seçkin yayıncılık 10. Bası Sayfa 166) Seçimlik hareketli suçlarda birden fazla seçimlik hareketin birlikte icrası suretiyle işlenen suçların tek suç olduğu hususunda bir ihtilaf olmamakla birlikte bu durum ancak suç konusu değişmeden aynı suç konusuna ilişkin olması haline münhasır olduğu suç konusunun değişmesi halinde ise her bir seçimlik hareketin bir birinden bağımsız ve ayrı suçlara konu olacağı gerek doktrin ve gerekse istikrar kazanmış Yargıtay Ceza Genel Kurulu ve Özel Daire içtihatları ile kesinlik kazanmış olup sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçlarının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi mümkün görülmediğinden Dairemizin istikrarlı içtihatlarına uygun olarak ayrı ayrı suçlar olduğu kabul edilmiş, Yargıtay Ceza Kurulunun 04.03.2008 tarihli ve 47/43 sayılı kararında açıkladığı üzere, sahte fatura düzenleme suçundan eleştiri konusu yapılan ve sanığın gerçekte alması gereken ceza miktarından daha az bir ceza almasına yol açan mahkeme uygulamasının sanık lehine olması nedeniyle bu yanılgılı uygulamada yapılan hatadan ötürü ikinci kez atıfet sağlayacak şekilde bozma yapılması adalet ve hakkaniyete uygun olmayacağından sahte fatura düzenleme suçundan kurulan hükümde takdiri indirim nedeninin uygulanmaması bozma nedeni yapılmamış olup Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.

KARŞI OY:

Sanığın sahte fatura düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme eyleminin 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketleri olarak farklı fıkralarda yaptırma bağlanmasına karşın, ayrı ayrı suçlar kabul edilmek suretiyle iki ayrı suçtan mahkûmiyet hükmü kurularak sanığa fazla ceza tayin edilmesi nedeniyle sayın çoğunluğun görüşüne iştirak etmemiz mümkün olmamıştır.": Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.06.2024, E. 2024/3434, K. 2024/8357 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 06.09.2025).

⁸³¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 409.

belirtilmektedir.⁸³² Taştan,⁸³³ “defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak ile çift defter tutma suçlarının aynı suçun seçimlik hareketleri olduğunu, sahte belgenin defter ve kayıtlara işlenmesi durumunda eylemin muhasebe hilesini değil sahte belge kullanma suçunu oluşturduğunu, belgelerin sahteliğinin anlaşılmaması için farklı gösterilmesi veya birkaç defa kayıtlara işlenmesi durumunda muhasebe hilesi ile sahte belge kullanma suçlarının ayrı ayrı oluşacağını,⁸³⁴ defter ve belgeleri gizleme suçu ile yok etme suçunun sanığa ek savunma hakkı verilerek birbirine dönüşebileceğini,⁸³⁵ düzenleme ve kullanma suçlarının ayrı suçlar olduğunu ve birbirlerine dönüşemeyeceğini,⁸³⁶ izinsiz olarak belge basma suçu ile bu belgeleri kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ayrı suçlar olduğunu,⁸³⁷ ödeme kaydedici cihazlara ilişkin suçun düzenlendiği fıkradaki hareketlerin seçimlik hareketli suçlar olduğunu ve ayrı suç oluşturmadığını belirtmiştir. “Davranış” başlığı altında detaylı şekilde açıkladığımız üzere, maddede birbirinden ayrı birden çok suç tipinin bir arada düzenlendiği, seçimlik hareketli olarak düzenlendiğini düşündüğümüz suçların seçimlik hareketlerinin gerçekleştirilmesi durumunda tek suçtan zincirleme suç hükümleri uygulanarak artırım yapılması gerektiği ancak ayrı suçlar olduğunu düşündüğümüz suçların işlenmesi halinde ayrı suçların oluşacağı kanaatindeyiz. Örneğin kişi farklı zamanlarda hem sahte belge kullanıp hem de düzenlerse aynı suç işleme kararı ile hareket etmesi şartıyla tek suçtan cezalandırılacak ve cezasında zincirleme suç hükümleri uyarınca artırım yapılacaktır. Fakat kişi defterlerini ibrazdan kaçınırsa iki

⁸³² DONAY, s. 126.

⁸³³ TAŞTAN, s. 421-445.

⁸³⁴ TAŞTAN, s. 424; UĞUR/ELİBOL, s.297; “Karadeniz Ereğli Vergi Dairesi mükellefi N'nin muhasebecisi olan sanığın kasa, banka gibi aktif varlıkları içerisinde temin ettiği sahte faturalarda yazılı tutarlarda bir mevcudu olmadığını bildiği N'na ait defter ve kayıtlara sürekli olarak hayali giriş-çıkış işlemleri yapmak suretiyle mükellefin yasal defterleri üzerinde hesap hileleri yaptığını, mükellef N'nin sahte fatura ticaretini gizlemeye dönük çaba içerisinde olduğunu, yasal defter ve kayıtlar üzerinde hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle sahte fatura ticaretine fiilen iştirak ettiğinin iddia olunması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.03.2013, E. 2011/3639, K. 2013/3891 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸³⁵ TAŞTAN, s.425, 427, 438-439.

⁸³⁶ TAŞTAN, s. 426-427.

⁸³⁷ TAŞTAN, s. 428.

ayrı suç oluşacağından “gizlemek” ve “yanıltıcı belge düzenlemek” suçlarından cezalandırılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, seçimlik hareketli olmayan suçların fiillerin aynı olması halidir. Örneğin defterleri ibraz etmeyen mükellefin sonrasında defterleri yakarak yok ettiği ortaya çıkarsa hakkında “gizleme” suçundan dava açılmış olsa da fiil aynı olduğundan ve sadece fiilin hukuki nitelendirmesi değiştiğinden ek savunma ile “yok etme” suçundan ceza verilecektir.

7394 sayılı Kanun değişikliğiyle VUK’un 359/5. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının farklı takvim yılı ya da vergilendirme döneminde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmiştir.

Konunu anlaşılması açısından hesap dönemi ve takvim yılının açıklanması gerekmektedir. Vergi hukukunda hesap döneminin, VUK’un 174. maddesinde⁸³⁸ takvim yılı olduğu ve defterlerin hesap dönemi itibarı ile tutulduğu belirtilmiştir.⁸³⁹ Vergilendirme dönemi ise vergilendirmede dikkate alınacak dönemi ifade eder. Vergi dönemi vergilerin çeşitlerine, ticari faaliyetin özelliklerine, vergilendirme usulüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Hesap dönemi (takvim yılı) vergilendirme dönemi olarak belirlenebildiği gibi, farklı bir tarih olarak da belirlenebilir ve bu konuda değişiklik yapma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na aittir. Örneğin gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılıdır.⁸⁴⁰

Değişiklik öncesi tek takvim yılında birden çok vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde sanık hakkında tek ceza verilmekte ve sanığın cezası zincirleme suç hükümleri uyarınca arttırılmakta, değişik takvim yıllarında vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde

⁸³⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 174:** “Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.”

⁸³⁹ TAŞTAN, s. 29.

⁸⁴⁰ TAŞTAN, s. 30.

her takvim yılı için ayrı cezaya hükmolunmaktaydı.⁸⁴¹ Örneğin sanığın 2019 yılında 5 sahte fatura ve 2020 yılında 1 sahte fatura düzenlediği tespit edildiğinde, 2019 yılındaki 5 sahte fatura için ayrı hüküm kurularak ceza zincirleme suç hükümleri uyarınca arttırılmakta, 2020 yılındaki 1 sahte fatura için de ayrı hüküm kurularak bir takvim yılı içinde tek sahte fatura düzenlendiğinden zincirleme suç hükümleri uygulanmamaktaydı. Ancak değişiklik öncesinde, VUK'da zincirleme suç açısından vergilendirme dönemine/takvim yılına göre ayırım yapılmasına ilişkin bir hüküm bulunmadığından bu uygulama tartışmalıydı.⁸⁴² Değişiklik sonrasında ise sanık hakkında 2019 ve 2020 yılında aynı suç işleme kararının icrası kapsamında düzenlediği sahte faturalar için tek hüküm kurulacak ve toplam 6 sahte fatura düzenlendiğinden cezası zincirleme suç hükümlerine göre arttırılacaktır.⁸⁴³ Kanun değişikliği ile zincirleme suçun uygulanması için kanuna dayanmayan suçların takvim yılı içerisinde işlenmesi uygulamasına son verilmiştir.

Kanun koyucu ceza adaletini sağlamak amacıyla, vergi kaçakçılığı suçlarının cezalarının alt ve üst sınırları arasındaki makası arttırmıştır. Böylece TCK'nın 61. maddesi gözetilerek sanığa verilecek temel ceza belirlenirken, hâkim tek vergilendirme döneminde birkaç sahte fatura düzenleyen sanığa alt sınırdan cezaya hükmedecek, birden fazla vergilendirme döneminde binlerce sahte fatura düzenleyen sanığın cezasında ise teşdit yaparak iki sanık arasındaki adaleti sağlayacaktır.⁸⁴⁴

Burada yeni düzenleme ile tartışmalı hale gelen husus, aynı vergilendirme dönemi içinde birden çok suç işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanarak

⁸⁴¹ “Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenleme eyleminin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK'nın 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.12.2018, E. 2016/5620, K. 2018/10138** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁴² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 410; **TAŞTAN**, s. 431-432.

⁸⁴³ “...2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçunu işlediği iddia ve kabul olunan sanık hakkında, 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin beşinci fıkrası gereğince 5237 sayılı Kanun'un 43 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan zincirleme suç hükümleri uygulanmak suretiyle tek bir mahkûmiyet hükmü kurulması gerektiği gözetilmeden...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.05.2024, E. 2023/5542, K. 2024/5956** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁴⁴ **KARAKOÇ**, s. 134.

ceza verilip verilmeyeceğidir.⁸⁴⁵ Yargıtay, tek takvim yılında birden çok kez sahte belge düzenleme suçu işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağını,⁸⁴⁶ sahte belge veya yanıltıcı belge kullanma suçlarında ise kullanmanın beyanname verme ile gerçekleştiği görüşünde olduğundan, sahte olduğu tespit edilen birden çok faturanın aynı beyannameye konu edilerek kullanılması nedeniyle, suçun tek suç olacağını ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmektedir.⁸⁴⁷ Genel olarak, Bölge Adliye Mahkemeleri kararlarında sanığın tek takvim yılında birden çok sahte fatura düzenlemesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.⁸⁴⁸ Ancak bazı Bölge Adliye Mahkemeleri, sanığın tek takvim yılında

⁸⁴⁵ Eleştiri için bkz.: **AKBULUT**, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s. 683: “Düzenlemede suçlara ilişkin bir sınırlandırma ve farklılaşmaya gidilmemiştir. Düzenlemede önemli olanın birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında suçların işlenmesi olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca düzenlemede suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde de, TCK m. 43 uygulanır şeklinde bir belirlemede yer almamaktadır. Yani düzenlemede “de” bağlacı kullanılmamaktadır. Eğer “de” bağlacı kullanılsaydı o zaman aynı takvim yılı içinde de zincirleme suçun uygulanacağı söylenebilirdi. **Bu şekilde kabul yapılırsa herhangi bir suç ayrımı yapılmaksızın aynı takvim yılı veya vergilendirme dönemi olmak şartıyla tek suçun oluştuğunu ifade etmek gerekecektir.** Bu yönüyle düzenlemenin yazımının doğru olmadığı belirtilmelidir. Aynı veya farklı takvim yılı veya vergilendirme dönemi olsa bile bir suç işleme kararıyla gerçekleştirilmesi şartıyla zincirleme suç kuralları uygulanır şeklinde düzenleme yapılması uygun olurdu. Bu yönüyle düzenlemenin hatalı olduğu söylenmelidir. Farklı yoruma ve uygulamaya yol açabilecek niteliktedir.”

⁸⁴⁶ “Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenlemenin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK’nın 43.maddesinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.02.2019, E. 2019/9433, K. 2019/2075** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁴⁷ “...sanığın sahte faturaları aynı KDV beyannamesinde kullanması nedeniyle eyleminin tek bir sahte fatura kullanma suçunu oluşturduğu...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.05.2024, E. 2024/1721, K. 2024/6632** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025). “Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle...dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 27.08.2025).

⁸⁴⁸ “Sahte fatura düzenleme suçunda, aynı takvim yılı içinde düzenlenmiş olan birden fazla faturanın zincirleme suç oluşturacağı nazara alınarak, sanık hakkında mahkemesince TCK’nın 43/1. maddesi uygulanmayarak eksik cezaya hükmedilmiş olması aleyhe istinaf olmadığından bozma konusu yapılmayıp eleştiri konusu yapılmıştır.”: **İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 33. Ceza Dairesi, T. 29/04/2025, E. 2024/3893, K. 2025/1366** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Sanığın 2018 yılında aynı takvim yılı içerisinde sahte fatura düzenlemiş olması ve fatura sayısına göre benzer dosyalar gözetildiğinde zincirleme suçla ilişkin TCK’nın 43/1 uygulanırken artırım oranının fazla belirlenmesi...”: **Antalya Bölge Adliye Mahkemesi 13. Ceza**

ancak birden çok vergilendirme döneminde sahte fatura düzenleme suçunu işlemesi halinde hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir.⁸⁴⁹ Biz sanığın aynı takvim yılında birden çok vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz.

Eylemler arasında fiili veya hukuki kesinti olduğunda, örneğin sanığın işlediği ilk sahte belge düzenleme suçu ile ilgili iddianame düzenlendiği ve sanığın sonrasında yeniden sahte belge düzenleme suçunu işlediği durumda iki ayrı sahte belge düzenleme suçu oluşacak ve zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır.⁸⁵⁰ Fiili kesintinin bulunmaması için, farklı vergilendirme dönemlerinde işlenen kaçakçılık suçlarının birbirini izleyen vergilendirme dönemlerinde işlenmiş olması gerekir.⁸⁵¹ Örneğin 2020 yılında sahte belge düzenlendiği sonrasında ise 2024 yılında sahte belge düzenlendiği durumlarda fiiller arasında uzunca bir süre geçmiş ve araya vergilendirme dönemleri girmiş olması nedeniyle failin aynı suç işleme kararı ile hareket ettiği kabul edilmeyerek ayrı ayrı cezalandırılması yoluna gidilecektir.

Failin kanuni temsilcisi olduğu şirketten kanuni temsilcisi olduğu diğer bir şirkete sahte fatura düzenlemesi halinde suçun konusu ve faili aynı olduğundan yine

Dairesi, T. 10/03/2025, E. 2024/1429, K. 2025/493 (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Sahte belge düzenleme suçundan kurulan hükümde, aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenleme fiillerinin kendi içinde zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK’nın 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiği nazara alındığında, sanığın aynı takvim yılında birden fazla fatura düzenleyip düzenlemediği, suç tarihinin belirlenmesi açısından son fatura tarihinin tespit edilerek hasil olacak sonuca göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiğinin gözetilmemesi...”: **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 21. Ceza Dairesi, T. 18/02/2025, E. 2024/2400, K. 2025/397** (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “sanığın 2017 takvim yılında çok sayıda sahte belge düzenlemiş olması nedeniyle sanık hakkında TCK’nın 43. maddesi gereğince artırım yapılmıştır.” : **Antalya Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 15/01/2025, E. 2024/1177, K. 2025/130** (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁴⁹ “15/04/2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7394 sayılı Kanunun 4. maddesi ile değişik 213 sayılı Kanunun 359. maddesine göre; aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı takvim yılında ancak birden fazla vergilendirme dönemi içinde suçun işlenmesi halinde de sanığın cezasında TCK’nın 43. maddesi gereğince arttırım yapılacağına düzenlendiği, dosya arası edilen belgelere ve bilirkişi raporuna göre, düzenlenen faturaların tamamının 2018 yılının Nisan ayında yani aynı vergilendirme döneminde düzenlendiği, dolayısıyla sanığın sahte belge düzenleme suçundan aldığı cezada, TCK’nın 43. maddesi gereğince arttırım yapılmaması gerekirken, arttırım yapılması, bu şekilde sanığa fazla ceza tayin edilmesi hukuka aykırı olup...”: **Adana Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 05/02/2025, E. 2025/295, K. 2025/266** (https://uyap.gov.tr/Emsal_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁵⁰ TAŞTAN, s. 435; ÖZCAN, s. 263; ASLANPINAR, s. 152.

⁸⁵¹ ÜMİT, s. 344; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 415.

sadece sahte belge düzenleme suçu oluşacak ancak failin kanuni temsilcisi olduğu her şirkete sahte faturalar düzenlemesi ve şirketlerde sahte faturalar kullanması durumunda suçun konusu aynı olmadığından her eylem yönünden ayrı suç oluşacaktır.⁸⁵²

Uygulamada, sanığın hem sahte hem de yanıltıcı belge düzenlemesi durumunda, sanığın eylemlerinin bir bütün halinde sahte belge düzenlemek suçunu oluşturacağı ve cezasında zincirleme suç hükümleri uyarınca artırım yapılacağına ilişkin kararlar mevcuttur.⁸⁵³

Belgede birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, örneğin taraflar arasında araba satımı işlemi yapıldığı; ancak arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtıldığı ve ayrıca sonrasında faturaya arabanın yanında motosikletin de satıldığının gösterildiği durumlarda hangi suçun veya suçların oluşacağı tartışmalıdır. Doktrinde, muhteviyatı itibarı ile yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belge üzerinde yapılması halinde iki ayrı fiille iki suç işleneceğinden “sahte belge düzenleme” ile “yanıltıcı belge düzenleme”

⁸⁵² KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 534; AKBULUT, Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak, s. 688; TAŞTAN, s. 428.

⁸⁵³ “Sanıklar hakkında 2016 takvim yılında zincirleme sahte fatura kullanma suçundan ve 2016 takvim yılında zincirleme muhteviyatı itibarı ile sahte fatura düzenleme ve bu faturaları kullanma suçundan yukarıda açıklandığı şekilde mahkûmiyet ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları verildiği anlaşılmakla, bozma ilamında açıklandığı üzere **aynı takvim yılında sahte fatura düzenlemek ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek eylemlerinin bir bütün halinde zincirleme sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı** ve düzenlenen muhteviyatı itibarıyla sahte faturaların sanıklar tarafından kullanılmadığı, dolayısıyla sanıklarca kullanılması mümkün olmayan aynı faturaların zincirleme suça konu olamayacağı, sanıklar hakkında ayrıca sahte fatura düzenleme suçundan açılmış dava bulunmasına rağmen bu suçtan yine hüküm kurulmadığı, sahte fatura düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenleme eylemlerinin bir bütün halinde zincirleme suça konu olacağı gözetilmeden eylemler karıştırılarak hüküm kurulmuş ise de, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 2024/11-280 Esas, 2024/279 Karar sayılı kararında özetle, “VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya sahte belgeyi kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle sanığın anılan fıkra gereğince sahte belgeyi kullanmak suçundan bir kez cezalandırılması ile yetinilmesi, seçimlik hareketlerden ikisinin de birlikte icra edilmiş olmasının TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceği” yönünde karar vererek sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu yönündeki yerleşik uygulamayı değiştirmesi karşısında, bu içtihat doğrultusunda ve anılan Kanun'un 359. maddesine, 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla eklenen 9. fıkrası çerçevesinde bütün sahte fatura düzenleme, muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma eylemleri için zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği de değerlendirilerek sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdirinde zorunluluk bulunması...” : **Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 25. Ceza Dairesi, T. 17/01/2025, E. 2024/2202, K. 2025/88** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

suçlarından ayrı ayrı ceza verilmesi gerektiğine,⁸⁵⁴ yapılmış bir işleme sonrasında yapılmamış işlemlerin de yazılmasının faturayı ilgili kısım itibarı ile sahte belge haline getirmemesi nedeniyle tek bir muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge bulunduğuna,⁸⁵⁵ belgenin sahte olduğuna⁸⁵⁶ ve yanıltıcılık ile sahteciliğin aynı belgede bulunması durumunda fikri içtima gereği ağır olandan ceza verilmesi gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.⁸⁵⁷ Biz belge de birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtılması ile “yanıltıcı belge düzenleme” suçunun ve satışı yapılmayan motosikletin satılmış gibi gösterilmesi ile “sahte belge düzenleme” suçunun oluştuğu ve fikri içtima gereği ağır olan “sahte belge düzenleme” suçundan failin cezalandırılması gerektiğini düşünmekteyiz.⁸⁵⁸

⁸⁵⁴ **ŞENYÜZ**, s. 108, 456: “Aynı belgede tahrifat, yanıltıcılık ve sahtecilik birlikte yapılabilir. Örneğin gerçekte X ve Y malları satın alınmış olsun, X malının sayısı ve fatura bedelinde silinti yapılarak değiştirilmesi tahrifat, Y malı yerine Z malının yazılması yanıltıcılık, satın alınmadığı halde P malına yer verilmesi sahteciliği gösterir.” Bu görüşe göre, örneğin gerçek bir araba satışında aracın fiyatının yüksek gösterilerek yanıltıcı belge düzenleme suçu oluşurken aynı belgeye gerçekleşmemiş bir motosiklet satışının da yazılması halinde ayrıca sahte belge düzenleme suçu oluşacak ve aynı belge üzerinde yapılan sahtecilik ile yanıltıcılık eylemleri farklı eylemler kabul edildiğinden sanık ayrı ayrı iki suçtan cezalandırılacaktır.

⁸⁵⁵ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 505-506.

⁸⁵⁶ **AKBULUT**, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, s. 32.

⁸⁵⁷ **TAŞTAN**, s. 267, 426-428: Kısmi sahtecilikte gerçek ile gerçek olmayan işlemin belgede bir arada bulunduğu, aslında 10 adet telefon satıldığı halde satılmayan 10 adet bilgisayarın da satılmış gösterilmesinin kısmi sahtecilik olduğu, fakat gerçekte satılmayan kılıflarla birlikte satılan 10 telefonun yerine 12 telefon yazılırsa hem sahtecilik hem de yanıltıcılığın oluştuğu ve fikri içtima kuralı gereği faile ağır olandan ceza verilmesi gerektiğini belirtmektedir. **OK/GÜNDEL**, s. 230: “Sahte belge ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin, aynı anda kullanılması durumunda elbette fikri içtima kuralının uygulama alanı olacaktır. Sahte ve yanıltıcı belgelerin farklı tarihlerde ve değişik mükelleflere düzenlenmesinde ise suç çokluğundan bahsedilecektir. Bu halde koşulları varsa teselsül hükmü uygulanacaktır. Aynı mükellefe hem sahte ham de muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgenin düzenlenmesinde, fiil birden fazla olmasına rağmen suç çokluğundan söz edilmeyecek; bu durumda geçitli suç gündeme gelecektir. Daha ağır olan suçun cezası uygulanacak, hafif olan suçtan ceza verilmeyecektir”; **UGUR/ELİBOL**, s. 382-386; **KARAKOÇ**, s. 135-136.

⁸⁵⁸ “CMK’nın 225/2. maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde sevk maddesi ve iddia ile bağlı olmadan, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.07.2014 tarihli 2012/11-1512 Esas ve 2014/366 Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere, “sahte fatura düzenlemek” ve “muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek” suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı; somut olayda 2012 yılına ilişkin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve sahte belge düzenleme suçlarından ayrı ayrı mütalaa verilmek suretiyle dava açıldığı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, **belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise; TCK’nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK’nın 359/b-1. maddesinden**

Doktrinde, failin izinsiz olarak belgeyi basması sonrası kullanması durumunda; hem izinsiz olarak belge basmak hem de kullanmak suçundan ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğine ilişkin görüşler⁸⁵⁹ bulunduğu gibi bu durumda tek suç oluşacağına yönelik görüşler de bulunmaktadır.⁸⁶⁰ Suç seçimlik hareketli olarak düzenlendiğinden tek suç oluşacağı kanaatindeyiz. Bakanlık ile anlaşması olmayan yerlerde basılan belgelerin sahte/yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesi veya kullanılması durumunda “*belge basmak suçu*” ile “*sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak*” suçları olmak üzere iki ayrı suç oluşacaktır.⁸⁶¹

Tek defter, belge ve kayıt isteme yazısı ile farklı yıllara ait birden çok defter, kayıt ve belge istenmesi⁸⁶² ya da tek isteme yazısı ile istenebilecek defter, kayıt ve belgelerin birden fazla yazı ile istenmesi halinde yükümlünün ibrazdan kaçınması durumunda tek suç oluşacaktır.⁸⁶³

hüküm kurulmasının gerekirken somut olayda ayrı ayrı beraat hükmü tesisinin usul ve yasaya aykırı olduğu anlaşılmakla...: Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10.Ceza Dairesi, T. 05/06/2020, E. 2019/1575, K. 2020/1472 (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 19.09.2025).

⁸⁵⁹ DONAY, s. 150: “Ancak mükellef matbaanın izinsiz olduğunu bilerek örneğin faturalarını bastırması ve bu faturalara sahte bilgiler yüklemişse, hem anlaşması olmadığını bildiği bir matbaaya belge bastırmaktan, hem de sahte belge düzenlemekten ayrı ayrı sorumlu olacaktır.”

⁸⁶⁰ AYDOĞAN, s. 565-566: “Bu şekilde basılan belgenin bir başkası tarafından düzenlenmesi ya da kullanılması ayrı bir suç oluşturur. Ancak; anlaşma olmadığı halde belge basan kişinin bu belgeyi bizzat kendisinin düzenlemesi ya da kullanması halinde tek suç oluşur.”; ÖZEN, s. 94-95.

⁸⁶¹ AYDOĞAN, s. 566; TAŞTAN, s. 393.

⁸⁶² “...aynı yazı ile birden fazla takvim yılına ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istenmesi halinde, tek bir defter kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşacağı gözetilerek...”: Yargıtay 11 Ceza Dairesi, T. 28.12.2021, E. 2017/15146, K. 2021/13906 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025); “2009 takvim yılına ait defter-belgelerin 02.10.2012 tarihli ve AGB-A-2383/38-27 sayılı isteme yazısı ile 2008 takvim yılına ait defter ve belgelerin de 09.11.2012 tarihli, AGB-A-2383/82-67 sayılı isteme yazısı ile talep edildiğinin tespit edilmesi karşısında; aynı isteme yazısı ile birden fazla takvim yılına ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının talep edilmesi halinde, tek bir “defter ve belge gizleme” suçunun oluşacağına ilişkin yerleşik uygulama ile 2008 ve 2009 takvim yıllarına ait defter-belgelerin ibrazı talebini içerir yazıların birbirlerine yakın tarihli olması da dikkate alınarak, inceleme için talep edilen defter-belgelerin aynı yazı ile talep etme olanağı varken birbirlerine yakın tarihli iki ayrı yazıyla istenmesinin nedenleri Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekirken, eksik inceleme ve araştırma ile sanık hakkında TCK’nin 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükümlerinin uygulanması...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 22.06.2021, E. 2017/7363, K. 2021/5779 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 15.09.2025).

⁸⁶³ TAŞTAN, s. 185,438; AYDOĞAN, s. 386-387.

II. CEZAYA ETKİ EDEN NEDENLER

A. Etkin Pişmanlık

Etkin pişmanlık, suçun tamamlanması sonrasında verilen cezayı ortadan kaldırmak ya da azaltmak için girilen çabadır.⁸⁶⁴ Kanunda bir kısım suçlar yönünden etkin pişmanlık kurumu kabul edilmiştir.⁸⁶⁵ İlgili maddelerin gerekçelerinde etkin pişmanlığın cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasına yol açan şahsi sebep olarak düzenlendiği görülmektedir.⁸⁶⁶ Etkin pişmanlığın şartları olarak; tamamlanmış bir suçun bulunması, kanunda ilgili suça ilişkin etkin pişmanlık kurumunun düzenlenmesi, failin etkin pişmanlık göstermesi, pişmanlığın kanun maddesinde belirtilen aşamada gösterilmesi sayılabilir.⁸⁶⁷ VUK'un 359. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında vergi kaçakçılığı suçları yönünden etkin pişmanlık hükümlerine yer verilmiştir.

⁸⁶⁴ **TOROSLU/TOROSLU**, Genel Kısım, s. 318-319.

⁸⁶⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 93. maddesinde "*Organ veya Doku Ticareti*", 110. maddesinde "*Kişiyi Hürriyetinden Yoksun Kılma*", 168. maddesinde "*Malvarlığına Karşı Suçlar*", 192. Maddesinde "*Uyuşturucu Madde Ticareti Yapma ve Kullanma*", 201. maddesinde "*Para Ve Kıymetli Damgalarda Sahtecilik*", 221. maddesinde "*Suç İşlemek Amacıyla Örgüt Kurma*", 248. maddesinde "*Zimmet*", 254. maddesinde "*Rüşvet*", 269. maddesinde "*İftira*", 274. maddesinde "*Yalan Tanıklık*", 293. maddesinde "*Hükümlü veya Tutuklunun Kaçması*" suçları ile ilgili etkin pişmanlık kurumu hüküm altına alınmıştır.

⁸⁶⁶ **GÜLENC**, s. 85; "*Türk Ceza Kanununun kabul ettiği suç teorisi uyarınca, suçun kanuni tanımında yer alan unsurların gerçekleşmesiyle, ortaya cezalandırmayı gerektirir bir haksızlık çıkmakta ve kusurluluğu kaldıran bir sebebin bulunmaması halinde, fail hakkında bir ceza ya da güvenlik tedbirine hükmolunmaktadır. Fakat bazı hallerde kanun koyucu, failin cezalandırılması için başka birtakım unsurların da bulunması veya bulunmamasını aramıştır. İşte haksızlık ve kusur isnadı dışında kalan bu gibi hususlar "suçun unsurları dışında kalan hâller" başlığı altında ele alınmaktadır. Bunlardan failin cezalandırılması için gerekli olanlara "objektif cezalandırılabilme şartları," bulunmaması gerekenlere ise "şahsi cezasızlık sebepleri" ya da "cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebepler" denilmektedir. (Mahmut Koca-İlhan Üzülmaz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, 9. Baskı, s. 359). Bu yönüyle etkin pişmanlık, cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebepler arasında yer almaktadır."*

⁸⁶⁷ **Yargıtay Ceza Genel Kurulu**, T. 13.06.2017, E. 2017/654, K. 2017/333 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁶⁷ **GÜLENC**, s. 88-98.

1. VUK'un 359/2. Maddesi Yönünden Etkin Pişmanlık⁸⁶⁸

Madde ile beyana dayanan vergilerle ilgili işlenen vergi kaçakçılığı suçlarını aynı kanunun 371. maddesindeki koşullara uygun olarak kendiliğinden gerekli makamlara bildirenlerin vergi kaçakçılığı suçlarından cezalandırılmayacağı düzenlenmiştir. Düzenleme ile vaktinde yapılmayan beyanın yapılması veya yanlış beyanın düzeltilmesine olanak sağlanmaktadır.⁸⁶⁹ Doktrinde bu düzenlemenin hukuki niteliğine yönelik farklı görüşler bulunmaktadır. Erman; *“faal nedamet halinin söz konusu olduğunu ve pişmanlık halinde fiilin suç olmaktan çıktığını”*,⁸⁷⁰ Taştan; *“etkin pişmanlık kapsamında cezayı kaldıran şahsi sebep olduğunu”*,⁸⁷¹ Karakoç ve Şenyüz; *“gönüllü vazgeçme/etkin pişmanlık/ön ödeme kurumlarına benzerlikleri olsa da vergi ceza hukukuna özgü cezayı ortadan kaldıran bir müessese olduğunu”*,⁸⁷² Donay; *“gönüllü vazgeçmenin vergi kanuna yansıtılmış hali olduğunu”*,⁸⁷³ Aslanpınar; *“cezayı kaldıran şahsi sebep olduğunu”*⁸⁷⁴ savunmaktadır. Ceza kanunumuzdaki etkin pişmanlık ile ilgili hükümlerin birçoğunda VUK'un 359/2. maddesi ile benzer şekilde resmi makamlar tarafından öğrenilmeden durumu merciine bildirenler yönünden cezaya hükmolunmayacağı düzenlendiğinden VUK'un 359/2. maddesinin etkin pişmanlık kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.⁸⁷⁵

Pişmanlıktan yararlanmak için, ihbar edilmeden veya incelemeye alınmadan önce mükellefin suç işlediğini kendiliğinden serbest iradesine dayalı yazılı dilekçe ile ilgili makama haber vermesi, dilekçesinde işlediği suçu açıklayarak pişmanlıktan

⁸⁶⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359/2:** *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”*

⁸⁶⁹ **AYSAL**, s. 116.

⁸⁷⁰ **ERMAN**, s. 20-21.

⁸⁷¹ **TAŞTAN**, s. 462; **UĞUR/ELİBOL**, s. 218.

⁸⁷² **KARAKOÇ**, s. 361-362; **ŞENYÜZ**, s. 531.

⁸⁷³ **DONAY**, s. 211.

⁸⁷⁴ **ASLANPINAR**, s. 189.

⁸⁷⁵ **KARAKOÇ**, s. 363: *“failin sahte olarak düzenlenen belgeleri piyasaya sokmadan ve resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce diğer suç ortaklarını ve sahte belgelerin yerini ilgili makamlara haber vermesi halinde verilen bilginin suç ortaklarının yakalanmasını ve sahte olarak üretilen belgelerin ele geçirilmesini sağlaması”* halinde etkin pişmanlığın söz konusu olacağını belirtilmektedir.

yararlanmak istediğini açıkça belirtmesi, pişmanlık dilekçesinin verilmesinden sonra on beş gün içinde vergi aslı ve cezalarının belirlenebilmesi için pişmanlık beyannamesinin verilmesi ve pişmanlık beyannamesinde gösterilen matrah ve bu matraha göre hesaplanan vergi aslı ve pişmanlık zammının pişmanlık beyannamesinin verilmesinden itibaren on beş gün içinde ödenmiş olması gerekmektedir.⁸⁷⁶

VUK'un 371. maddesi⁸⁷⁷ incelendiğinde maddenin beyana dayalı vergilere ilişkin olduğu ve beyanname verilmeyen vergi kaçakçılığı suçları için uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Doktrinde düzenlemenin amacı ile bağdaşmayacağı gerekçesi ile vergi ziyaının ortaya çıkmadığı vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlıktan yararlanılmaması gerektiği belirtilmektedir.⁸⁷⁸ Yine doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık indiriminin yapılabilmesi için 371. maddedeki şartların aranması ilgili maddenin vergi ziyaına dayanması, vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyaının oluşmayabileceği nedeniyle eleştirilmekte ve vergi ziyaının ortaya çıkmadığı durumlarda fail tarafından ilgili makamlara haber verilmesinin yeterli olması gerektiği ileri sürülmektedir.⁸⁷⁹

⁸⁷⁶ ŞENYÜZ, s. 533; ÜMİT, s. 186; Hilal GÜRSER ŞAHİN, "Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah" –Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 105-111

⁸⁷⁷ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 371:** "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi 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 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

⁸⁷⁸ ŞENYÜZ, s. 531-532; TAŞTAN, s. 463.

⁸⁷⁹ KARAKOÇ, s. 364.

Soruşturma aşamasında VUK'un 359/2. maddesinde düzenlenen etkin pişmanlığın şartlarının oluştuğu anlaşılırsa savcılığın KYOK kararı vermesi gerekir.⁸⁸⁰ Yargılama sırasında, dosya kapsamındaki delillerden pişmanlıktan faydalanılması için başvurulduğu anlaşılıyorsa hâkim tarafından bu durum araştırılarak açıklığa kavuşturulmalı, pişmanlık başvurusu hakkında vergi mahkemesinde dava olması durumunda davanın sonucun beklenilmesi gerekmektedir.⁸⁸¹

Doktrinde defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun ibraz etmeme fiili ile tamamlanması nedeniyle VUK'un 359/2. maddesinde öngörülen pişmanlık düzenlemesine elverişli olmadığı belirtilmektedir.⁸⁸²

2. VUK'un 359/3. Maddesi Yönünden Etkin Pişmanlık⁸⁸³

7394 sayılı Kanun'la vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık hükmü düzenlenmiştir. VUK'un 359/2. maddesinin soruşturma ve kovuşturma hatta vergi incelemesi öncesine ilişkin olması nedeniyle kanun koyucu tarafından ilgili evreleri de kapsayan bir düzenleme getirilmek istenmiştir.⁸⁸⁴

Etkin pişmanlık düzenlemesi ile vergi kaçakçılığı suçlarında verginin ziyaaının ortaya çıkması yani ödenmeyen vergi borcunun tespit edilmesi halinde, “*ödenmesi gereken vergi borcunun, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen*

⁸⁸⁰ ŞENYÜZ, s. 532.

⁸⁸¹ TAŞTAN, s. 463; OK/GÜNDEL, s. 135-136; UĞUR/ELİBOL, s. 218; ASLANPINAR, s. 190.

⁸⁸² ÜMİT, s. 186.

⁸⁸³ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nu madde 359/3:** “Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”

⁸⁸⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 373; TAŞTAN, s. 469.

213 sayılı Kanun madde 359/3 gerekçesi: “213 sayılı Kanunun 371. maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olduğu, 359. maddede 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerini uygulanmayacağına açıkça düzenlendiği, bununla birlikte etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulmadığı maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma evresinde de etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlandığı...”

cezaların yarısı ile buna karşılık gelen gecikme zammının” soruşturma aşamasında ödenmesi durumunda cezadan yarı oranında, kovuşturma aşamasında ödenmesi halinde üçte biri oranında indirim yapılacaktır.⁸⁸⁵ Yine 7394 sayılı Kanun’la VUK’un geçici 34. maddesinde infaz aşamasında olanlar için de cezada indirim yapılacağı öngörülmüş ancak maddenin yürürlüğe girdiği 15.04.2022 tarihinden başlayarak bir sene içinde ödeme yapmaları halinde soruşturma evresi için geçerli olan etkin pişmanlıktan faydalanabilecekleri belirtilmiştir.⁸⁸⁶ İnfaz aşamasında olan dosyalar yönünden hükümlülerin etkin pişmanlık kurumundan yararlanabilmesi için mahkemeler tarafından infazın durdurulmasına karar verilmesi ve uyarlama yargılaması yapılması gerekmektedir.⁸⁸⁷ Ayrıca maddenin yürürlüğe girdiği tarihte soruşturma ve kovuşturma aşamasında olan dosyalar yönünden de etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanacağı ve ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁸⁸⁸ Bu durumda

⁸⁸⁵ “213 sayılı Kanun’un Geçici 34 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca 7394 sayılı Kanun’un yayım tarihi olan 15.04.2022 tarihi itibarıyla soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar bakımından aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen indirim oranının uygulanacağı, sanığın eylemi nedeniyle tarh edilen vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi nedeniyle cezasından yarı oranında indirim yapılması gerektiği gözetilmeden üçte bir oranında indirim yapılmak suretiyle fazla ceza tayin edilmesi.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 24.04.2024, E. 2023/6272, K. 2024/5324** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁸⁶ **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Geçici madde 34:** “Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.”

⁸⁸⁷ **TAŞTAN**, s. 470; **ASLANPINAR**, s. 188.

⁸⁸⁸ “7394 sayılı Kanun’un 6 ncı maddesi ile 213 sayılı Kanun’a eklenen geçici 34 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan bir yıllık sürenin, haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanları kapsadığı, aynı maddenin ikinci fıkrasındaki; “Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.” şeklindeki hüküm uyarınca, anılan Kanun’un yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde olan dosyalarda, hüküm tarihinden önce ödeme yapılması halinde verilecek cezanın yarı oranında indirilmesinin gerektiği ve dosyadaki soruşturmanın değişikliğin yürürlük tarihinden önce 10.08.2021’de başladığı anlaşılmakla; iddianamenin iadesine yönelik itirazın reddine dair merci Konya 9. Ağır Ceza Mahkemesinin 03.11.2022 tarihli ve 2022/1032 Değişik İş sayılı kararı isabetsiz olup kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.19.02.2024, E. 2023/878, K. 2024/ 1779** (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

lehe yasa değeriendirilmesi yapılması amacıyla yüksek mahkemeler tarafından bozma kararı verilerek ilk derece mahkemesine gönderilecektir.⁸⁸⁹

Düzenleme, cezası kesinleşenlere soruşturma aşamasında olanlarla aynı olacak şekilde (1/2) oranında indirim yapılmasını ancak henüz kovuşturma aşamasında olanlara ise (1/3) oranında indirim yapılmasını öngördüğü için hakkaniyete aykırılık oluşturduğu gerekçesi ile doktrinde haklı olarak eleştirilmektedir.⁸⁹⁰ Ayrıca maddede, kaçakçılık suçlarına ilişkin fiillerde “*hesaplanan vergi ve vergi aslına bağlı kesilen cezanın bulunması*” halinde cezada yarı oranında indirim yapılacağı ifade edilmişse de bu düzenleme kapsamında failden herhangi bir aktif davranış beklenmediği için, söz konusu hükmün bir etkin pişmanlık düzenlemesi olarak değeriendirilmesinin mümkün olmadığı, bu hükmü cezada indirim sağlayan ayrı bir düzenleme olarak ele almanın daha doğru bir yaklaşım olacağını belirten yazarlar bulunmaktadır.⁸⁹¹ Biz düzenlemenin etkin pişmanlık kapsamında olduğunu düşündüğümüzden ilgili görüşe katılmamaktayız.

a. Etkin Pişmanlığın Şartları

Uygulamada; “7394 sayılı Kanun değeriikliğı ile VUK 359. maddesinde düzenlenen etkin pişmanlık hükümlerinin somut olayda uygulanabilmesi için; (I) ilgili vergi dairesinden kamu davasına konu vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle tarh edilen yani hesaplanan vergi ve vergi aslıyla ilişkili kesilen ceza olup olmadığı, söz konusu suç nedeni ile vergi ziyayı tespit edilmiş ise bu tespiti bağılı olarak hesaplanan verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenip ödenmediğı ile ödeme halinde ödemenin yapıldığı tarihin sorulması ve (I) atılı suç nedeni ile vergi ziyayı tespiti ile ilişkili olarak hesaplanan vergi, gecikme faizi, gecikme zammı ile kesilen ceza ve buna isabet eden

⁸⁸⁹ TAŞTAN, s. 471.

⁸⁹⁰ TAŞTAN, s. 471-473; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 373; ASLANPINAR, s. 187; AYSAL, s. 114.

⁸⁹¹ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 373.

gecikme zammının bulunması halinde ödeme yapılmamışsa kişiye bu konuda usulüne uygun bildirim yapılarak, yeni düzenlenen etkin pişmanlık hükümleri eksiksiz açıklanmak suretiyle etkin pişmanlıktan faydalanma koşulları ile ödeme yapmanın hukuki sonuçlarının bildirilmesi” tespitlerinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁸⁹²

Anayasa Mahkemesi, VUK’un 359. maddesinde bulunan indirimden yararlanılabilmesi için vergi mahkemelerinde dava açılmamış olması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesine ilişkin düzenlemeyi ölçülülük ilkesine aykırı bularak iptal ettiğinden uygulamada vergi mahkemesinde dava açılıp açılmadığına ve kanun yollarına başvurulup başvurulmadığına ilişkin araştırma yapılmasına gerek kalmamıştır.⁸⁹³

aa. Tamamlanmış Bir Vergi Kaçakçılığı Suçunun Bulunması

Etkin pişmanlık tamamlanmış suçlarda geçerli olduğundan, VUK’un 359. maddesinde bulunan etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulanabilmesi için suçun tamamlanmış bir vergi kaçakçılığı suçu olması gerekmektedir.⁸⁹⁴ İlgili kanunda yer alan diğer suçların faillerinin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün değildir.⁸⁹⁵

ab. Vergi Ziyayının Ortaya Çıkmış Olması

Etkin pişmanlık hükmünden yararlanılabilmesi için, kanun metninde belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi sonucunda vergi ziyayının oluşması gerekir.

⁸⁹² Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 26.05.2023, E. 2022/151, K. 2023/799 ([https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama](https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama), Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁹³ Anayasa Mahkemesi, T. 13.09.2022, E. 2022/81, K. 2023/153 [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/153/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 18.09.2025.

⁸⁹⁴ GÜLENC, s. 105.

⁸⁹⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 376.

4369 sayılı Kanun değişikliğiyle 359. maddedeki suçlar açısından genel olarak vergi ziyai (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarıldığından vergi kaçakçılığı suçlarının meydana gelebilmesi için vergi ziyai sonucunun gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Vergi ziyainın gerçekleşmediği halde ise fail hakkında etkin pişmanlık hükümleri değil VUK'un 359/4. maddesindeki indirim hükmü uygulanmaktadır.⁸⁹⁶

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mükellefin aynı inceleme raporuna dayansa bile vergi kaçakçılığı ile arasında illiyet bağı olmayan vergi ziyainı ödemiş olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği ancak vergi ziyai ile suç arasında ilişki tespit edilemediği hallerde, etkin pişmanlık hükmünden yararlanılamamaktadır.⁸⁹⁷

Uygulamada⁸⁹⁸ ve doktrinde⁸⁹⁹ defter ve belgeleri ibraz etmeme durumunda KDV indirimlerinin reddi ile yapılan resen tarhiyatların ve ceza işlemlerinin yapılacak indirimi etkileyip etkilemeyeceği sorununa ilişkin; vergi kaybı ile defter ve belgeleri

⁸⁹⁶ **CANDAN**, s. 609-610; "15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin son fıkrasından önce gelmek üzere; "Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir." fıkralarının eklendiği ve 7394 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi ile 213 sayılı Kanun'a eklenen geçici 34 üncü maddesinde; "Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir." hükmünün getirildiği anlaşılmakla; **defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi hâlinde bir vergi ziyai oluşmadığı** gibi tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın da bulunmadığı, yine özel usulsüzlük cezasının aynı Kanun'un 359 uncu ve 371 inci maddelerinde belirtilen tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir ceza olmadığı nazara alındığında; 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesine 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranından indirilir." şeklindeki hüküm uyarınca sanık hakkında, alt sınırdan tayin edilen temel ceza üzerinden 1/2 oranında indirim yapılması gerektiğinin gözetilmemesi, hukuka aykırı bulunmuştur": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi; T.21.05.2024, E. 2023/6024, K. 2024/6999** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi; T.30.04.2024, E. 2024/1856, K. 2024/ 5805; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 08.05.2023, E. 2024/461, K. 2024/6174** (Kararlara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 377).

⁸⁹⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 376-377.

⁸⁹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi; T.20.05.2024, E. 2024/19, K. 2024/ 6846; Yargıtay 11. Ceza Dairesi; T.15.05.2024, E. 2024/2263, K. 2024/6656 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁸⁹⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 378-379.

ibraz etmeme fiili arasında bir bağlantı bulunmadığı bu nedenle mükelleflerin indirimden yararlandırılması gerektiği belirtilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, bu suçlar ile muhtemel vergi ziyayı arasında illiyet bağının da kurulabileceği durumlarda, çeşitli sebeplerle⁹⁰⁰ ortaya vergi ziyasının çıkmaması halinde mükellef hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin değil bir alt fıkra uyarınca tarh edilen ve vergi aslı ile ilişkili olarak kesilen bir ceza olmadığından doğrudan yarı oranında indirim yapılmasına ilişkin hüküm uygulanmalıdır. Ancak bu uygulama; sahte belge tacirleri yönünden düzenleme fiili nedeniyle, tarhı gereken bir vergi ve kesilecek bir cezanın olmaması, sahte belge düzenleyip menfaat karşılığı satanların hiçbir mali yükümlülüğe katlanmadan yarı oranında indirim almaları ve sahte belgeyi kullananlara nazaran eşitsizlik oluşturan sonuçların ortaya çıktığı gerekçeleriyle eleştirilmektedir.⁹⁰¹

ac. Ödeme Şartı

Etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi için “*vergi, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammı*” ödenmelidir. Etkin pişmanlık hükmünde “*ödenmesi*” şeklinde belirtildiği üzere mükellef/şüpheli/sanık zararın giderilmesine yönelik karşı bir duruş sergilemediği⁹⁰²

⁹⁰⁰ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 379: “Örneğin mükellefin sahte belge kullandığı durumlarda, normalde vergi matrahı azalacağından ve vergi eksik tahakkuk edeceğinden ortaya vergi ziyayı çıkacaktır. Ancak mükellefin o yıl sahte fatura kullanmasaydı dahi zarar açıklayacağı ve ortaya ödenecek bir verginin çıkmayacağı durumlarda, bir vergi kaybı mevcut olmayacağından dolayı ortaya vergi ziyayı da çıkmayacaktır.”; **CANDAN**, s.609-610: “Örneğin mükellef sahte belge kullanmasına karşın, dönem sonunda matrahını gerçeğe uygun olarak beyan edip vergisini ödemişse ya da kaçakçılık suçu oluşturan mükellef eylemi, ibraz etmeme eylemi ise ve bu yüzden ortada vergi ve bu vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezası yoksa; verilecek ceza yarı oranında indirilir. Ortada ödenecek vergi ve ceza olmaması; ceza davası açılmış ve karar aşamasına gelmiş olmasına karşın, idari prosedürün tamamlanmamış olması nedeniyle, henüz verginin tarh edilmemiş olması halinde de mümkündür. Böyle bir durumda; vergi dairesinin daha sonraki aşamada vergi tarh ederek vergi ziyayı cezasını kesmesi halinde, nasıl bir işlem yapılacağı düzenleme de açık değildir.”

⁹⁰¹ **CANDAN**, s. 610.

⁹⁰² “Bu açıklamaların sonucu olarak; iade ve tazminin cebri icra yoluyla gerçekleştirilmesi, zararın failin rızası hilafına veya ondan habersiz olarak üçüncü kişilerce giderilmesi, eşyanın failin yakalanmamak için kaçarken atması sonucu veya kaçarken yakalanan failin üzerinde ele geçirilmiş olması gibi hallerde, failin gerçek anlamda pişmanlığından söz edilemeyeceğinden, TCK’nın 168.

sürece ödemenin mükellef tarafından veya başkası tarafından yapılmasının önemi bulunmamaktadır. Yapılacak ödemenin iradi olması gerektiğinden, icra yoluyla yapılan tahsilatlar mükellef hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını sağlamayacaktır.

Kanun hükmündeki “*bu maddede yazılı fiillerle*” şeklindeki ibareden sadece vergi kaçakçılığı suçuna bağlı olarak ortaya çıkan vergi cezalarının kastedildiği kabul edilmelidir, aksi durum belirlilik ilkesine ilişkin sorunlar ortaya çıkarabilecektir.⁹⁰³ Zaten vergi kaçakçılığına bağlı vergi ziyaının olmadığı durumda, mükellef alt fıkradaki indirimden diğer cezaları ödemesine gerek olmadan faydalanabilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının hareketi ile bazı özel usulsüzlük kabahatlerinin hareketlerinin aynı olduğu durumlarda; vergi ziyaı ortaya çıkmamışsa⁹⁰⁴ özel usulsüzlük cezası hesaplanan vergi ve vergi aslına bağlı bir ceza olmadığından etkin pişmanlık indiriminden yararlanmak için mükellefin özel usulsüzlük kabahatinin cezasını ödemesi gerekmemeli ve etkin pişmanlık hükmüne başvurmasına gerek olmadan bir alt fıkradaki ceza indiriminden yararlanmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçları ile özel usulsüzlük kabahatinin davranışının aynı olduğu durumlarda vergi ziyaı ortaya çıkmışsa; etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için hem vergi ziyaının hem de özel usulsüzlük kabahatinin cezasının ödenmesi gerekir. Çünkü iki kabahatte vergi kaçakçılığı suçunun hareketi nedeniyle ortaya çıkmaktadır.⁹⁰⁵ Bazen de vergi kaçakçılığı suçu ile özel

maddesinin uygulanma şartları oluşmayacaktır. Bununla birlikte, etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mağdurun uğradığı zararın aynen geri verme veya tazmin suretiyle giderilmesi şartı yerine getirilirken duyulan pişmanlığın mutlaka sözle ifade edilmesi zorunluluğu bulunmayıp, davranışlar yoluyla da gösterilebileceği; yine sanığın en azından pişmanlığını ya da iade ve tazmine rıza gösterdiğini ortaya koyacak söz veya davranışlarda bulunması, karşı duruş sergilememesi koşuluyla, suç nedeniyle meydana gelen zararın, sanık adına, üçüncü kişilerce giderilmesi hâlinde de sanık hakkında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması olayın özelliklerine göre mümkün olabilecektir.”: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 26.02.2019, E. 2017/120, K. 2019/135 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁰³ İlgili tartışma için bkz; KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 380-382.

⁹⁰⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 381: Mükellefin o dönem hiçbir faaliyetinin bulunmadığı ve defter ve belgeleri ibraz etmemesinin nedeninin e-tebligatı görmemesi olduğu durumların buna örnek olarak verilebileceğini belirtmiştir.

⁹⁰⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 381-382: “Örneğin uygulamada fatura üzerindeki meblağın farklı gösterilmiş olması durumunda hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu, hem 213

usulsüzlük kabahati aynı olay içinde ortaya çıkmakta ancak ayrı fillerden dolayı meydana geldikleri için mükellefin etkin pişmanlık indiriminden faydalanması için özel usulsüzlük kabahatini ödemesi gerekmemektedir çünkü özel usulsüzlük kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu arasında bir bağlantı kurulamamaktadır.⁹⁰⁶

Yapılandırma kanunlarında yer alan indirimden veya taksitlendirmeden faydalanan mükellefin durumunun ne olacağı ve af kanunları uyarınca yapılan ödemenin etkin pişmanlık niteliğinde olup olmadığının da belirlenmesi gerekmektedir. Taksitlendirmeden yararlanan mükellef taksitlerin tamamını ödememişse sonraki ödemelerinde eksiksiz olarak yapılıp yapılmayacağı belli olmadığından etkin pişmanlıktan yararlanması mümkün görülmemekte ve mahkeme tarafından da bekletici mesele yapılması gerekmemektedir.⁹⁰⁷

Yukarıda açıklandığı üzere, Anayasa Mahkemesi Vergi Mahkemesi'nde dava açılmamış olması şartına ilişkin hükmü ölçülülük ilkesine aykırı bularak iptal ettiğinden, mükellefler vergi mahkemesinde vergi aslına ve vergi cezasına ilişkin açtıkları dava devam ederken vergi borcunu ve cezasını faizi ile birlikte ödemeleri halinde ceza mahkemesinde etkin pişmanlık indiriminden faydalanabilirler. Mükellef vergi mahkemesinden açtığı davayı kazanmışsa, yaptığı ödemeyi geri alabilecek ve etkin pişmanlık indiriminin alt fıkrasında düzenlenen indirimden yararlanabilecektir.⁹⁰⁸

ad. Süre Şartı

Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık indiriminin oranı süre bakımından iki aşamalı olarak düzenlenmiştir. Şüphelinin soruşturma aşamasında etkin pişmanlık

Sayıli Vergi Usul Kanunu madde 353/1 uyarınca özel usulsüzlük kabahati, hem de 3 kat vergi ziyai kabahati çıkmaktadır."

⁹⁰⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 382: Komisyon karşılığında sahte belge kullanma/düzenleme suçlarında vergi kaçakçılığı suçunun yanında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1 maddesi uyarınca özel usulsüzlük kabahati ve vergi ziyainın çıkabileceğini belirtmektedir.

⁹⁰⁷ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 382-383.

⁹⁰⁸ **ASLANPINAR**, s. 187.

kapsamında ödeme yapması halinde cezasında yarı oranında indirim yapılırken, sanığın kovuşturma aşamasında mahkeme tarafından hüküm verilinceye kadar etkin pişmanlık kapsamında ödeme yapması halinde cezası üçte bir oranında indirilecektir.⁹⁰⁹ Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanun koyucu tarafından tüm kovuşturma evresini kapsayan bir düzenleme yapılmadığı yalnızca mahkemece hüküm verilinceye kadar etkin pişmanlık kapsamında ödeme yapılması halinde cezadan indirim yapılacağının düzenlendiğidir.⁹¹⁰ Kanun hükmünde “*hüküm verilinceye kadar*” ibaresinden; sanığın ilk hüküm verilinceye kadar mı etkin pişmanlık indiriminden yararlanabileceği yoksa verilen mahkûmiyet hükmünün kanun yolu incelemesinde kaldırılması ve yeni hüküm verilmesi halinde de sanığın üst mahkeme tarafından hüküm verilinceye kadar etkin pişmanlık indiriminden yararlanabileceği tartışmalıdır.⁹¹¹ Uygulamada sanığın duruşmada zararı gidermek istediğini beyan ederek zararı yatıracabileceği bir hesap numarası istemesine rağmen süre verilmediğinin ve kanun yolu aşamasında zararı giderdiğinin anlaşılması halinde Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından etkin pişmanlık hükümlerinin değerlendirilebilmesi amacıyla bozma kararları verilebilmektedir.⁹¹² İstinaf aşamasında ilk derece mahkemesinin hükmü kaldırılarak yeniden hüküm kurulduğu durumlarda, ilk derece mahkemesinin hükmü ortadan kalktığı için sanık hakkında verilen bir hüküm olmadığı kabul edilerek etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabileceğini düşünmekteyiz.

⁹⁰⁹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.383-384.

⁹¹⁰ **TAŞTAN**, s. 471.

⁹¹¹ Sanık hakkında üst mahkeme tarafından yeniden hüküm kurulması halinde, üst mahkeme tarafından hüküm verilinceye kadar sanığın etkin pişmanlık kapsamında ödeme yapması halinde cezasında indirim yapılması gerektiğine ilişkin görüş için bkz.: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.384-385.

⁹¹² Trabzon Bölge Adliye Mahkemesi 2. Ceza Dairesi, T. 08.09.2025, E. 2025/843, K. 2025/1209; Erzurum Bölge Adliye Mahkemesi, 3. Ceza Dairesi, T. 03.09.2025, E. 2024/3063, K. 2025/2114; Samsun Bölge Adliye Mahkemesi 2. Ceza Dairesi, T. 23.09.2024, E. 2024/1099, K. 2024/1517 (<https://uyap.gov.tr/EmsalKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

ae. Kişi Yönünden Şart

Etkin pişmanlık hükümlerinden yalnız etkin pişmanlığa başvuranlar faydalanabilecektir. Suça iştirak edenler de, failden ayrı olarak etkin pişmanlık hükmüne başvurabilecektir. Bu durumda ortada çoğu zaman bir vergi aslı bulunmayacağından dolayı cezanın yarısının ve ferilerinin ödenmesi iştirak edenin etkin pişmanlık hükmünden yararlanması için yeterlidir. Ortada ödenecek bir vergi cezası olmadığında örneğin; şirket nezdinde yapılan olağanüstü tarhiyatta şirkete 3 kat cezalı vergi tarh edildiği ve kanuni temsilciler hakkında da işlenen vergi kaçakçılığı suçundan dolayı suç duyurusunda bulunulduğu durumlarda kanuni temsilcilerden biri ödeme şartını gerçekleştirirse, ortada ödenecek bir vergi veya vergi ziyayı olmayacağı için diğer kanuni temsilcinin cezasından VUK'un 359/4. maddesi gereğince indirim yapılacaktır.⁹¹³

Suçun failinin gerçek kişi olduğu fakat vergi ziyayı ve cezalarının tüzel kişilikle ilişkilendirildiği örneğin tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi dışındaki çalışanı tarafından suçun işlendiği ve çalışan tarafından etkin pişmanlık ödemesinin yapıldığı durumlarda şahsilik ilkesi gereği failin tüzel kişiliğe rücu edemeyeceğinin kabul edilmesine ilişkin görüşler mevcuttur.⁹¹⁴

B. VUK'un 359/4. Maddesinde Yer Alan Cezada İndirim Düzenlemesi

VUK'un 359/4. maddesinde hesaplanan vergi ve vergi aslı ile ilişkili şekilde kesilen cezanın olmadığı hallerde sanığa verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacağına ilişkin cezaya etki eden hafifletici neden düzenlenmiştir.⁹¹⁵

⁹¹³ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 385.

⁹¹⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 385-386.

⁹¹⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359/4: "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir."

Sadece vergi ziyaının vergi aslına bağlı bir ceza olduğu gözetildiğinde ve maddede vergi aslına bağlı cezalardan bahsedildiğinden, vergi ziyaının bulunmadığı fakat usulsüzlük cezalarının bulunduğu durumda da failin ceza indiriminden yararlanması mümkündür. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sonucunda gerçekleştirilen re'sen tarh işlemi uygulamada vergi ziyayı olarak değerlendirilmemektedir.⁹¹⁶

III. MUHAKEME USULÜ VE YAPTIRIM

Ceza muhakemesi soruşturma ve kovuşturma aşamalarından meydana gelmektedir. Soruşturma aşaması, bir suçun işlendiğinin suçları takiple yetkili merciler

⁹¹⁶ “**Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi** hâlinde bir vergi ziyayı oluşmadığı gibi tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın da bulunmadığı, söz konusu eylemden dolayı 213 sayılı Kanun'un 353 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının aynı Kanun'un 359 uncu ve 371 inci maddelerinde belirtilen tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir ceza olmadığı nazara alındığında; 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesine 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranından indirilir." şeklindeki hüküm uyarınca sanık hakkında, alt sınırdan tayin edilen temel ceza üzerinden 1/2 oranında indirim yapılması gerektiğinin gözetilmemesi...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.01.2024, E. 2023/494, K. 2024/605** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Sanığa yüklenen defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda vergi ziyayı oluşmadığı gibi tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın da bulunmadığı, söz konusu eylemden dolayı 213 sayılı Kanun'un 353 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının aynı Kanun'un 359 uncu ve 371 inci maddelerinde belirtilen tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir ceza olmadığı dikkate alındığında; 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesine 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranından indirilir." şeklindeki düzenleme uyarınca sanık hakkında, tayin edilen temel ceza üzerinden 1/2 oranında indirim yapılması gerektiğinin gözetilmemesi suretiyle fazla ceza tayini...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.05.2024, E. 2023/6024, K. 2024/6999** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi hâlinde bir vergi ziyayı oluşmadığı, 213 sayılı Kanun'un 353 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının aynı Kanun'un 359 uncu ve 371 inci maddelerinde belirtilen tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir ceza olmadığı dikkate alındığında; 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesine 7394 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen "Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranından indirilir." şeklindeki hüküm uyarınca sanık hakkında, alt sınırdan tayin edilen temel ceza üzerinden 1/2 oranında indirim yapılması gerektiğinin gözetilmemesi...": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 15.05.2024, E. 2024/2263, K. 2024/6656**. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

Danıştay'ın defter ve belgelerin gizlenmesi suçunda reddedilen KDV indirimlerine ilişkin üç kat vergi ziyayı cezası verilmesini kabul etmesi nedeniyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/4 maddesi uyarınca cezada indirim yapılmaması gerektiği bir an için düşünülse de defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin oluşan vergi ziyayı ile doğrudan ilişkisi bulunmadığından Yargıtay'ın görüşünün isabetli olduğuna dair bkz.; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 451.

tarafından öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar süren aşamadır.⁹¹⁷

Kovuşturma aşaması ise, iddianamenin veya davayı açan belgenin kabul edilmesinden verilen kararın kesinleşmesine kadar süren aşamadır.⁹¹⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasında CMK'nın genel esasları geçerli olduğundan, bu başlık altında vergi kaçakçılığı suçları açısından özellik arz eden kısımlar açıklanacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına bakmakla görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesidir.⁹¹⁹ Yetkili mahkeme ise vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği yer mahkemeleridir.⁹²⁰ Uygulamada, devlet hazinesini temsilen yargılamanın yapıldığı ilin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kamu davalarına katılan sıfatıyla taraf olduğu görülmektedir.⁹²¹ Yargıtay da kararlarında devlet hazinesinin suçtan zarar gören sıfatının bulunduğunu ve davaya müdahil olması gerektiği belirtmektedir.⁹²²

⁹¹⁷ TOROSLU/FEYZİOĞLU, s. 310.

⁹¹⁸ TOROSLU/FEYZİOĞLU, s. 331.

⁹¹⁹ 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun madde 10,11,12.

⁹²⁰ **5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 12/1:** “Davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine aittir.”

⁹²¹ ŞENYÜZ, s. 403; AYDOĞAN, s. 667; ÜMİT, s. 41; ASLANPINAR, s. 100; TAŞTAN, s. 86: “Suçun korunduğu hukuki değer sahibi olmayan ancak suçun işlenmesi sebebiyle doğrudan veya dolaylı menfaatleri zedelenen kişiler, yani suçtan zarar görenler ise vergi idaresi, hazine ve vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler olacaktır. Benzer şekilde elde edilen karın az gösterilmesi suretiyle vergi kaçırıldığı durumlarda, az kar payı alan hissedarlar da suçtan zarar gören kavramı içinde yer almaktadır.”

⁹²² “Kovuşturmanın her aşamasında müdahale yoluyla kamu davasına katılma hakkı bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'na duruşma günü usulen bildirilip, şikâyet ve delillerini bildirip davaya katılma olanağı sağlanmadan beraat hükmü kurulması suretiyle 5271 sayılı CMK'nın 234/1-b maddesine aykırı davranılması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.04.2022, E. 2017/16139, K. 2022/5854** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025); “Katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş olan ve 21.05.2014 tarihli katılma talepli dilekçe verdiği anlaşılan şikâyetçi Maliye Bakanlığı adına Hazine vekilinin, CMK'nın 238/2. maddesi uyarınca davaya katılma talebine rağmen katılma kararı verilmemiş ise de, CMK'nın 237/2. maddesi uyarınca kurumun katılan, vekilinin de katılan vekili olarak kabulüne karar verilerek yapılan incelemede...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.11.2019, E. 2016/7655, K. 2019/8474** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025); “Maliye Bakanlığı adına hazine vekili yetkisizlik kararı veren K.Çekmece 4.Asliye Ceza Mahkemesinin 29.06.2012 tarihli celsesinde katılma talebinde bulunduğu halde karar verilmemiş ise de, 5271 sayılı CMK'nın 237/2. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın katılan, hazine vekilinin de katılan vekili olarak kabulüne karar verilerek yapılan incelemede...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 21.06.2021, E. 2017/7302, K. 2021/5622** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 01.09.2025).

A. MUHAKEME USULÜ

1. Vergi Denetim Müesseseleri

Vergi dairesi mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirleri tespit etmek için bilgi toplama, yoklama, inceleme ve arama denetim müesseselerini kullanır.⁹²³ VUK'un 148. maddesinin verdiği yetkiyle vergi dairesi mükellef ile ilgili bilgi toplayabilir.⁹²⁴ Bilgi talep edilen kişiler talep edilen bilgileri verme mecburiyetindedirler.⁹²⁵ Vergi incelemesi, VUK'un 135. maddesinde belirtilen yetkili kişiler tarafından vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin, belge düzenine uygun davranılıp davranılmadığının ve ödenmesi icap eden vergilerin doğruluğunun denetlenmesi için mükellefin defter, kayıt ve belgelerinde VUK'un 139/1. maddesi uyarınca kural olarak dairede yapılır. İnceleme sırasında gerekli görülürse, mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin doğruluğunun tespiti için mükellefin ilişkili olduğu kişilerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde karşıt inceleme yapılabilir.⁹²⁶ VUK'un 140. maddesi uyarınca vergi incelemesine başlandığı tutanak alınmalı ve vergi incelemesi bitiminde "*Vergi İnceleme Raporu*" düzenlenmelidir.⁹²⁷

Ceza muhakemesinde delil toplama aracı olan arama koruma tedbiri, VUK'un 142. maddesinde vergi denetim müessesesi olarak ayrıca düzenlenmiştir.⁹²⁸ Vergisel

⁹²³ AYDOĞAN, s. 102.

⁹²⁴ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 148:** "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."

⁹²⁵ CEYHAN, s. 121-122.

⁹²⁶ AYDOĞAN, s. 116-117.

⁹²⁷ Dr. Cansu Sevinç CEYHAN, Vergi Suçlarında Yargılama Süreci, Ankara 2023, Yetkin Yayınları, s. 103-111.

⁹²⁸ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 142:** "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen

arama, ihbar üzerine veya vergi incelemesi sırasında mükellef tarafından vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin emarelerin bulunması durumunda vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkaracak defter, belge ve kayıtların elde edilebilmesi amacıyla vergi inceleme elemanının gerekli görmesi halinde hâkim kararıyla ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde vergi inceleme elemanları tarafından yapılır. Arama sonucu vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini ispat eden delillere el konulur. VUK'un aramaya ilişkin 142-147. maddelerinde açıkça düzenlenmeyen konularda CMK'nın arama ve el koymaya ilişkin hükümleri uygulanabilir. Örneğin mükellefin bilgisayar, bilgisayar programları ve kütüklerinde yapılacak aramalarda CMK'nın ilgili hükmünde belirtilen usul uygulanmalıdır.⁹²⁹ Gecikmesinde sakınca bulunan bir hal bulunmadığı sürece vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti amacıyla yapılan aramalar VUK'da düzenlenen vergisel aramaya ilişkin hükümlere göre yapılmalıdır. Aksi durumda ele geçen deliller hukuka aykırı delil olarak kabul edileceğinden hükme esas alınamayacaktır.⁹³⁰

Aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

⁹²⁹ **AYDOĞAN**, s. 137-138.

⁹³⁰ **CEYHAN**, s. 115; “Buna göre, vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden talepte bulunacak, arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemi genel kolluk görevlileri tarafından değil, vergi inceleme elemanları gerçekleştirilecektir. VUK'un 7. maddesine göre genel kolluk, talep üzerine sadece gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdür.

VUK'un 147. maddesinde, “bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağının belirtilmesinden maksat, VUK'un aramaya ilişkin 142-146. maddelerinde açıkça düzenlenen konularda bu hükümlerin, açıkça düzenlenmeyen konularda ise CMK hükümlerinin uygulanmasının sağlanmasıdır. Ceza muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku'nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır.

Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü tarafından yapılan istihbari çalışmalar neticesinde sanığın, dava dışı kişilerle birlikte birden çok mükellef veya şirkete ait faturaların ikiz suretlerini sahte olarak bastırarak komisyon karşılığı sattığına, suç konusu faturaları ailesinin ikamet ettiği evde ve arabasında sakladığına dair bilgiye ulaşılması üzerine başlatılan soruşturmada, Kartal Cumhuriyet Başsavcılığı'nın, 19.11.2008 tarihli, 2008/39416 sayılı yazısı ile Kartal 2. Sulh Ceza Mahkemesinden resmi belgede sahtecilik suçu şüphesiyle, sanığın tespit edilen adreslerine ve

Vergi dairesi tarafından vergi denetimlerine dayanılarak yapılan incelemelerin sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespit edilirse bir alt bölümde detaylı olarak açıklanacağı üzere VUK'un 367. maddesi gereğince işlem yapılmalıdır.

2. Mütalaa Şartı

Kural, yetkili makamların suç işlendiğini öğrenmeleri üzerine resen ceza muhakemesini başlatmalarıdır. Ancak bazı durumlarda ceza muhakemesine başlanması ve devam edilmesi şartlara bağlanabilir. Ceza muhakemesinin şartlarının gerçekleşmemesi halinde soruşturma yapılamaz, dava açılmaz ve açılan davada yargılamaya devam edilmez.⁹³¹

*arabasında arama ve el koyma kararı verilmesi talep edilmiş, Kartal 2. Sulh Ceza Mahkemesinin 19.11.2008 tarihli, 2008/1903 değişik iş sayılı arama ve el koyma kararı uyarınca ertesi gün Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü görevlilerince sanığın ailesinin ikamet ettiği adreste ve sanığın kullandığı araçta yapılan aramada, birçok şirket ve mükellefe ait, bir kısmı düzenlenmiş, bir kısmı boş vaziyette faturalar, tahsilat makbuzları ve kaşeler ele geçirilmiş, Cumhuriyet savcısının talimatı ile ele geçirilen bu belgeler incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilmiş, idarece bu belgeler üzerinden yapılan incelemeler sonucunda **vergi suçu raporu ve vergi tekniği raporu** düzenlenip, sanık hakkında dava şartı olan mütalaanın verilmesi üzerine 2008 takvim yılında sahte belge düzenleme ve anlaşmalı olmayan matbaaya belge bastırma suçlarından kamu davası açılmıştır.*

Emniyet Müdürlüğü görevlileri tarafından, sanığın, 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamında kalan suçu işlediğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğu ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun'un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini gerçekleştirmesine imkân sağlaması gerekirdi.

*Genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'un 147. maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi. Ancak somut olayda sanığın, sahte faturaları komisyon karşılığında piyasaya sürdüğü baştan tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmiştir. Bu durumda aramanın VUK'un 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi yerine belirtilen şekilde yapılması hukuka aykırıdır. Anayasa'nın 38/6 maddesi ile CMK'nın 217/2 ve 289/1-i maddeleri gereğince hukuka aykırı yöntemlerle ele geçirilen deliller hükmü esas alınamaz.": **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.06.2020, E. 2018/708, K. 2020/2602** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).*

⁹³¹ **TOROSLU/FEYZİOĞLU**, s. 53-57; Burcu **ERTEM**, Kamu Davasının Açılması ve İddianamenin İadesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s. 125.

Vergi kaçakçılığı suçları için, VUK'un 367. maddesinde⁹³² muhakeme şartı olarak mütalaa verilmesi düzenlenmiştir.⁹³³ Vergi kaçakçılığı suçları teknik bilgi gerektiren bir konu olduğundan yargılama öncesinde bu konuda uzman olan kişilerin inceleme yapması istenilmiştir.⁹³⁴ Doktrinde mütalaa şartının; soruşturma şartı olduğuna,⁹³⁵ kovuşturma şartı olduğuna⁹³⁶ ve özel usul olduğuna⁹³⁷ ilişkin görüşler bulunmaktadır. Uygulamada mütalaa, “kovuşturma şartı” olarak kabul edilmekte, mütalaanın bulunmaması halinde davanın durdurularak bu eksikliğin tamamlanması ve tamamlanmaması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁹³⁸ Mütalaanın bulunmaması halinde durma kararı verilmesi,

⁹³² **213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 367:** “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor, değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor, değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

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

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

359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında 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 mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.

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

⁹³³ **ÖZEN**, s. 174; **KARAKOÇ**, s. 332; Hanne **ÖZGENÇ YILMAZ**, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, s. 709-735.

⁹³⁴ **TOSUN**, s. 106; **HIZLI**, s.56.

⁹³⁵ **ÖZEN**, s. 175; **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 420: Soruşturma yapılmasını ve iddianame düzenlenmesini engellediği için mütalaa şartının soruşturma şartı olduğunu belirtmektedir.

⁹³⁶ **ERMAN**, s. 12-13; **HIZLI**, s.53-56; **ŞENYÜZ**, s. 402-406; **AYDOĞAN**, s. 35; **TAŞTAN**, s. 57,61.

⁹³⁷ **TOSUN**, s. 105-106: Bildirim koşulunun vergi suçlarının tatbikatının bir özelliği olduğunu belirtmektedir.

⁹³⁸ “...sanık hakkındaki 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi uyarınca **dava şartı** olan Antalya Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 09.01.2013 tarih ve 2013/105 sayılı Komisyon Mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.06.2020, E. 2019/5882, K. 2020/2735** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca **dava şartı** olan 05.11.2012 tarihli mütalaanın “sahte fatura düzenlemek ve kullanmak” suçlarına ilişkin olduğu cihetle; **yargılama koşulu** olan mütalaa bulunmadığından mahkemece durma kararı verilip ilgili vergi dairesinden “defter belge ibraz etmeme” suçundan mütalaa verilip verilmeyeceği sorulup, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden yazılı şekilde beraat hükmü kurulması”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.01.2017, E.**

alınamaması halinde ise düşme kararı verilmesi nedeniyle uygulamadaki ve doktrindeki genel kabule uygun olarak biz de mütalaa şartının kovuşturma şartı olduğu kanaatindeyiz.

VUK'un 367. maddesinde; yaptıkları inceleme sonucu vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini saptayan vergi müfettişleri ve yardımcılarının hazırladıkları raporu “*Değerlendirme Komisyonu*” mütalaa ile doğrudan savcılığa bildirilmesinin veya VUK'un 135. maddesi uyarınca vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların hazırladıkları raporu “*Değerlendirme Komisyonu*” mütalaa ile Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık vasıtasıyla savcılığa bildirilmesinin mecburi olduğu, kaçakçılık suçlarının işlendiğinin diğer yollarla öğrenilmesi halinde ise savcılık tarafından ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasının talep edileceği düzenlenmiştir.⁹³⁹ Kanun metninde yetkililer tarafından raporların hazırlanması ve mütalaanın verilmesi için süre öngörülmemiştir.⁹⁴⁰ Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği vergi denetimleri ya da ihbar suretiyle öğrenilebilir.⁹⁴¹

Madde metninde belirtilen raporlar “*Vergi İnceleme Raporu*” veya “*Vergi Tekniği Raporu*” olarak adlandırılmakta, raporlarda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği saptanırsa ayrıca “*Vergi Suçu Raporu*” hazırlanmakta⁹⁴² ve ilgili raporlarda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair tüm delillere yer verilmektedir.⁹⁴³

2016/11380, K. 2017/333 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹³⁹ **ERMAN**, 13; “Kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenen C. Savcılığı, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek, inceleme yapılmasını ister. İnceleme sonucunun bildirilmesine kadar kamu davasını erteler.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu**, T. 23.02.1989, E. 1988/6394, K. 1989/1042 (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 426).

⁹⁴⁰ **ŞENYÜZ**, s. 410; Doktrinde süre belirtilmemiş olması eleştirilmektedir.: **Arzu AŞÇI**, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa ve Görüş”, *Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları*, ss. 171-194, s.191.

⁹⁴¹ **ÖZEN**, s. 175.

⁹⁴² **ÖZEN**, s. 175; **TAŞTAN**, s. 55-56.

⁹⁴³ **ŞENYÜZ**, s. 403; **AYDOĞAN**, s. 483: “Her olayı özelliğine göre değişmekle birlikte örneğin sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında genel olarak yoklama fişleri, Ba-Bs formları, beyannameler ve vergi yükümlülüğünün yerine getirilmediğine dair tespitler, matbaa işletmecisi tarafından düzenlenen belge basımına ilişkin bilgi formu, düzenlenen, kullanılan veya tahrif edilen suça konu belgeler, karşıt inceleme tutanakları, mal, para ve stok hareketine ilişkin belge ve tespitler, mükellefin/sorumlunun beyanları ve ikrarı, işçi sayısı, araç ve makine parkı, depo, ardiye,

Vergi suçu raporunu düzenleyecek memurun yetkili memur olması gerekir.⁹⁴⁴

Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların hazırladıkları vergi suçu raporunu doğrudan savcılığa bildirmesi durumunda kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceği maddeden anlaşılmaktadır.⁹⁴⁵ Cumhuriyet savcılığına yapılan bildirimin, incelemeye yetkili olmayanlar tarafından veya incelemeye yetkili olanlar tarafından ancak yetkili makamların mütalaası alınmadan yapılması halinde bildirim geçersiz olacağından, soruşturma aşamasında VUK'un 367/2. maddesinde belirtilen usul uygulanarak savcılık tarafından yeniden rapor hazırlanması için dosya ile raporun iade edilmesi ve kovuşturma aşamasında ise mahkeme tarafından durma kararı⁹⁴⁶ verilerek eksikliğin tamamlattırılması gerekir.⁹⁴⁷ Durma kararları itiraz kanun yoluna tabidir. Mütalaa şartı eksikliği için mahkeme tarafından verilen durma kararı, TCK'nın 67/1. maddesinde⁹⁴⁸ sayılan nedenlerden olmadığından zamanaşımını durdurmaz.⁹⁴⁹

imalathane, tüketilen enerji, hisse devrine ya da vekil tayinine ilişkin belgeler ve tanık ifadeleri vb. olarak sayabiliriz."

⁹⁴⁴ KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 421; ŞENYÜZ, s. 408.

⁹⁴⁵ ŞENYÜZ, s. 404; "Sanık hakkında sahte fatura düzenleme suçu ile ilgili olarak düzenlenen 09.12.2010 tarihli vergi suçu raporuna istinaden, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.01.2011 tarihli mütalaası ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulduğunun anlaşılması karşısında; 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren, 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değişik 213 sayılı VUK'nin 367. maddesinin birinci fıkrasında bulunan "Yaptıkları inceleme sırasında 359 ve 360. maddelerde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir." hükmüne göre, **mütalaa tarihi itibarıyla "rapor değerlendirme komisyonunun" mütalaasının zorunlu olması nedeniyle, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa alınıp dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi...**"; **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.10.2021, E.2017/9312, K. 2021/8140** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁴⁶ **5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 223/8-2.cümle:** "Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir."

⁹⁴⁷ ŞENYÜZ, s. 404-405; "Cumhuriyet savcısı bu durumu vergi idaresi bildirimi olarak kabul edip gerekli incelemenin yapılması (mütalaa verilmesi) için ilgili vergi dairesi gönderir."; "Suç saptanması, maliye müfettişi, hesap uzmanı veya muavini, veya gelirler kontrolörü tarafından yapılmamışsa; davaya bakabilmek için, defterdarlık mütalaası alınmak üzere durma kararı verilmesi gerekir."; **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 06.11.1990, E. 1990/2860, K. 1990/3541** (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 426).

⁹⁴⁸ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 67/1:** "(1) Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu hallerde; izin veya kararın alınmasına veya meselenin çözümüne veya kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılıncaya kadar dava zamanaşımı durur."

⁹⁴⁹ AYDOĞAN, s. 43; TAŞTAN, s. 64.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 102. maddede⁹⁵⁰ mahallin en büyük mal memuruna vergi inceleme yetkisi dışında VUK uyarınca verilen tüm yetkilerin özel kanun kapsamında Belediye Başkanları'na ait olduğuna ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Doktrinde, Belediye Gelirleri Kanunu'nun özel kanun olması nedeniyle savcılıkların mütalaaı Belediye Başkanlıklarından istemesi gerektiği ile mütalaa şartının vergi inceleme yetkisiyle bağlantılı olması ve Belediye Başkanlıklarına vergi inceleme yetkisi verilmemesi nedeniyle mütalaanın Vergi Dairesi Başkanlıklarından istenmesi gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.⁹⁵¹

Yargıtay mütalaanın evrak üzerinden yazılı olarak verilmesini⁹⁵² ve mütalaanın asıl veya onaylı örneğinin dosyada bulunması gerektiğini belirtmektedir.⁹⁵³ Mütalaa verilmemesi halinde savcılık tarafından takipsizlik kararı verilmeli,⁹⁵⁴ mütalaa şartı gerçekleşmeden iddianamenin düzenlenmesi halinde, mahkemece iddianame iade edilmeli, kovuşturma aşamasında ise durma kararı verilmeli,⁹⁵⁵ mütalaa şartının

⁹⁵⁰ **2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu madde 102:** “213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere; 1. Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir. 2. Vergi Usul Kanununda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır.”

⁹⁵¹ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 427-428.

⁹⁵² “...VUK'un 367.maddesinde belirtilen Defterdarlık mütalaasının mutlaka evrak üzerinden inceleme yapılarak verilmesi gerekmektedir. Defterdarın mahkemedeki sözlü beyanına dayanılarak duruşmaya devamla hüküm kurulması isabetsizdir...”**: Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 18.01.1990, E. 1990/3649, K. 1990/260** (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 422).

⁹⁵³ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, T. 28.05.1997, E. 1997/1545, K. 1997/3886 (Karara erişilen kaynak: **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 422).

⁹⁵⁴ **ERTEM**, s. 153.

⁹⁵⁵ “Defter ve belgeleri gizlemek suçundan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367.maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa bulunmadığından, CMK'nın 223/8 maddesi uyarınca KAMU DAVASININ DURDURULMASINA, Defter ve belgeleri gizlemek suçundan mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulması için....Vergi Dairesi Başkanlığına yazı yazılmasına,”**: Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 09.12.2016, E. 2016/155, K. 2016/156** (Karara erişilen kaynak: **AYDOĞAN**, s. 43); “Sanık hakkında “2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin mütalaa alınmadan dava açıldığı anlaşılmakla; CMK'nın 223. maddesinin 8. fıkrası uyarınca kovuşturmanın durmasına karar verilerek, 213 sayılı VUK'nın 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorulduktan sonra...”**: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.04.2022, E. 2018/7141, K. 2022/5806** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayKararArama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

gerçekleşmesi beklenmeli, mütalaa şartının gerçekleşmemesi durumunda ise davanın düşmesine karar verilmelidir.⁹⁵⁶

Fiilin hukuki nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı olunmadığından savcılık makamı ve mahkeme mütalaa doğrultusunda karar vermek zorunda değildir.⁹⁵⁷

Ancak “*davasız yargılama olmaz*” ilkesinin gereği olarak, mahkemenin iddianamede unsurları belirtilen suçla ilgili karar verilmesi gerekir.⁹⁵⁸ Mütalaada yer almayan ve mütalaa şartı gereken başka bir suçun işlendiğine ilişkin karar verilmesi halinde açılmış bir dava bulunmadığı gerekçesi ile Yargıtay ve Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından bozma kararları verilmektedir.⁹⁵⁹ Örneğin mütalaanın “*sahte belge düzenlemek*”

⁹⁵⁶ TAŞTAN, s. 62-65; AYDOĞAN, s. 43; ŞENYÜZ, s.410-411; UĞUR/ELİBOL, s. 117; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (213 sayılı Kanun) 367 nci maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın “sahte fatura düzenleme” suçundan verildiği ve sanıklar hakkında “sahte fatura kullanma” suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı halde Büyükşehirmece Cumhuriyet Başsavcılığının 08.10.2012 tarih ve 2012/9791 Esas sayılı iddianamesi ile sahte fatura kullanma suçundan kamu davası açıldığının anlaşılması karşısında; sanıklar hakkında sahte fatura kullanma suçundan mütalaa verilir verilmeyeceği ilgili kurumdaki sorulara, sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden, yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırı...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.06.2024, E. 2023/2173, K. 2024/8423 (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Şti.'nin” müdürü olan sanık hakkında, 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında “sahte belge düzenlemek” suçlarından mütalaa verildiği, anılan takvim yıllarına ilişkin olarak, “sahte belge kullanmak” suçlarından ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367.maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaanın bulunmadığı ve ayrıca Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 28/06/2019 gün ve 16162 sayılı yazısı ile kullanmak suçlarından mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi karşısında; soruşturma ve kovuşturma şartının gerçekleşmediği anlaşıldığından, sanık hakkında 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından açılan kamu davasının CMK'nın 223/8. maddesi gereğince DÜŞÜRÜLMESİNE,”: Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi, T. 03.10.2019, E. 2018/2167, K. 2019/955 (Karara erişilen kaynak: AYDOĞAN, s. 46); “Bozmaya uyularak yazılan müzekkereye cevaben Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçuna yönelik sanığın ilgisinin ve dolayısıyla sorumluluğunun bulunmadığı, bu nedenle mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi karşısında, dava şartı olan mütalaa yokluğu nedeniyle defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan açılan kamu davasının düşmesine dair mahkemenin kabulünde hukuka aykırılık bulunmadığından, katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görülmemiştir.”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.06.2024, E. 2023/4152, K. 2024/8431(https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁵⁷ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 225: “(1) Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suçla ilişkin fiil ve faili hakkında verilir.

(2) Mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir.”
⁹⁵⁸ GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR, Ceza Muhakemesi Hukuku, s. 638: “Davasız yargılama yapılamama ilkesi hâkimin ve mahkemenin açılmamış bir davaya bakmasını yasaklar. Mahkeme ya da hâkim ancak hangi sanık için hangi fiilden ötürü dava açılmışsa, o sanık ve o sanığın fiili için yargılama yapılabilir. Hüküm ancak iddianamede unsurları gösterilen fiil ve fail hakkında verilir. Hakkında iddianame tanzim edilmemiş bir fiil ve fail hakkında yargılama yapmak mümkün değildir. Mahkeme suçun vasfını tayinde iddia ve savunma ile bağlı değildir. Sanığa ek savunma hakkı verilerek değişen suç vasfına göre mahkemeye karar verme imkânı tanınmıştır.”

⁹⁵⁹ “213 sayılı VUK'nun 359/a-2. maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçundan düzenlenen Kaçakçılık Suçu Raporu ile Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğünün “mütalaa” yazısının “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçu ile ilgili olduğu halde dava şartı olan “mütalaa” alınmayan “sahte fatura

suçundan verildiği ancak sanığa “defter, belge ve kayıtları gizleme” suçundan ceza verilmesi halinde Yargıtay, hüküm verilen suçtan mütalaa verilir verilmeyeceğinin ilgili vergi dairesi başkanlığından sorulması gerektiğini de belirterek bozma kararı vermektedir.⁹⁶⁰ Burada ise tartışmalı bir hususa değinmek gerekmektedir. Uygulamada

düzenlemek” suçundan düzenlenen iddianame ile yargılamaya devamla 213 sayılı VUK’nun 367 ve 5271 sayılı CMK’nun 225. maddelerine muhalefet edilmesi...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 13.02.2013, E. 2011/1137, K. 2013/2325 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 18.09.2025); “5271 sayılı CMK’nin 225. maddesi uyarınca 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, sanık hakkındaki 213 sayılı VUK’nin 367. maddesi uyarınca **dava şartı olan Antalya Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 09.01.2013 tarih ve 2013/105 sayılı Komisyon Mütalaa ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin, “2008 takvim yılında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçuna ilişkin olduğu; Antalya Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 30.01.2013 tarih ve 2013/2224 esas sayılı iddianamesi ile mütalaa uygun olarak sanık hakkında “2008 takvim yılında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçundan kamu davası açıldığı, “defter ve belgeleri gizleme” suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeksizin, iddianame dışına çıkılarak sanık hakkında defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan hüküm kurulması..yasaya aykırı”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.06.2020, E. 2019/5882, K. 2020/2735 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Sanıklar hakkında Çan Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 02/10/2015 tarih ve 2015/957 soruşturma sayılı iddianamesiyle “2014 ve 2015 yıllarında Vergi Usul Kanunu’nun 359/b, 359/a-2 maddelerine muhalefet” suçundan cezalandırılmaları istemiyle açılan davada, Balıkesir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’nın 03/08/2015 tarih ve 2015/22 sayılı mütalaa’sının 2011 vergilendirme dönemine ait “yasal defterlerini ve belgelerini incelemeye ibraz etmemek suretiyle kaçakçılık” suçuna ilişkin olduğu, İlk derece mahkemesince, Vergi Usul Kanununa Muhalefet suçundan 2014 ve 2015 takvim yıllarında Vergi Usul Kanunu’nun 359/b maddesinden açılan davadaki mütalaa eksikliğinin Çan Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunularak Balıkesir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’nın 03/08/2015 tarihli mütalaa’sında Vergi Usul Kanunu’nun 359/b maddesinden dolayı da mütalaa verilir verilemediği öğrenildikten sonra bu hususun bekletici mesele yapıp dava açıldığı takdirde sonucuna göre, sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi”: Bursa Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi, T. 24.09.2020, E. 2018/1392, K. 2020/1789 (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 423); “5271 sayılı CMK’nin 225. maddesi uyarınca 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; Düzce Cumhuriyet Başsavcılığının 18.04.2014 tarihli iddianamesi ile 213 sayılı VUK’nin 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna uygun olarak sanık hakkında, “2009, 2010 ve 2011 sahte fatura kullanma” suçlarından kamu davası açıldığı, “sahte fatura düzenleme” suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenleme” ve “sahte fatura kullanma” suçlarının birbirine dönüşemeyeceği gözetilmeden, kararın gerekçe bölümünde sanığın fiillerinin sahte fatura düzenleme ve kullanma olarak nitelendirilerek iddianame dışına çıkılarak “sahte belge düzenleme ve kullanma” suçlarından hükümler kurulması yasaya aykırı...”: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 25.10.2021, E. 2021/5978, K. 2021/9083 ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay Karar Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay%20Karar%20Arama), Erişim Tarihi: 18.09.2025).**

960

“Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; sanık hakkında tanzim edilen ve dava şartı olan Vergi Denetim Kurulunun 13.08.2012 tarihli ve 2012/88 sayılı komisyon mütalaa ile ekindeki vergi suçu raporunun, “2007 takvim yılında sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin olmasına karşın, Düzce Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 11.11.2012 tarihli ve 2012/12548 Soruşturma, 2012/4111 Esas sayılı iddianamesiyle mütalaa kısmen uygun olarak hem “sahte fatura düzenleme” hem de “sahte fatura kullanma” suçlarından kamu davası açıldığı, Mahkemece hükmün gerekçe bölümünde iddianamedeki anlatım doğrultusunda “sahte fatura düzenleme” ve “sahte fatura kullanma” suçlarından hüküm kurulduğu belirtildiği halde, hüküm fıkrasında mütalaa ve dava konusu yapılmayan “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçundan, hüküm tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Kanun’un 359 uncu maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendi uyarınca

sıklıkla, mütalaanın “sahte belge kullanmak” suçundan verildiği ancak “sahte belge düzenlemek” suçundan dava açıldığı ve mahkemenin kanaatinin sanığın “sahte belge kullanmak” suçunu işlediğine yönelik olduğu, kullanma ve düzenleme suçlarının birbirine dönüşemeyen suçlar olması nedeniyle ek savunma ile bu eksikliğin giderilemediği ve bu nedenle açılan “sahte belge düzenlemek” suçundan mahkeme tarafından beraat kararı verilerek mütalaadaki “sahte belge kullanmak” suçu yönünden iddianame düzenlenmesi amacıyla suç duyurusunda bulunulduğu görülmektedir. Bu durumlarda, Yargıtay’ın, iddianamede belirtilen “sahte belge düzenlemek” suçundan mütalaa alınması gerektiğini belirten kararları⁹⁶¹ bulunsa da doktrinde yeniden mütalaa alınması durumunda sanıkların “sahte belge düzenleme” eylemi olmadığı yönünde mütalaa geleceğinden mahkeme tarafından beraat kararı verileceğinin açık olduğu bu nedenle mütalaaaya uygun dava açılmasının sağlanması gerektiği belirtilmektedir.⁹⁶² Kanaatimizce vergi incelemesi yapılırken sanığın sahte belge kullanma dışında düzenleme eylemi olduğu anlaşılsaydı bu yönde de vergi tekniği raporu düzenleneceğinden, mahkemece iddianame ile açılan “sahte belge düzenleme” davası yönünden mütalaanın bulunmadığı kabul edilip sanığın beraati yerine davanın

cezalandırılmasına karar verildiği anlaşılmakla; “2007 takvim yılında sahte fatura kullanma” suçundan 213 sayılı Kanun’un 367 nci maddesi uyarınca usulüne uygun olarak verilmiş bir mütalaa bulunmadığı gözetilerek bu suçtan mütalaa verilir verilmeyeceği ilgili vergi dairesi başkanlığından sorularak sonucuna göre “sahte fatura düzenleme ve kullanma” suçlarından hüküm kurulması gerekirken, gerekçede bu suçlar anlatıldıktan sonra dava konusu yapılmayan “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçundan, suç tarihindeki ceza miktarı da dikkate alınmadan, sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi Kanun’a aykırı olup, belirtilen gerekçelerle kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.03.2024, E. 2023/3753, K. 2024/2607** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁶¹ “16.04.2009 gün ve VDNR-2009-1489/17 sayılı vergi suçu ve ekindeki raporların 2004, 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarına ilişkin olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaanın da vergi suçu ve ekindeki raporlara atıf yapılarak aynı suçlardan verildiği halde 29.04.2009 gün ve 2009/10152 Esas sayılı iddianamede mütalaa ve ekindeki raporlara aykırı şekilde “2004, 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” eylemlerinin birbirine de dönüşmeyeceği dikkate alınarak, açılan davada CMK’nın 223/8.madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek, idareden, “2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçlarından 213 sayılı VUK’un 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilir verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde beraatlerine karar verilmesi...”: **Yargıtay 19. Ceza Dairesi, T. 10.06.2015, E. 2015/2867, K. 2015/2602** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁶² AYDOĞAN, s. 45.

düşmesine karar verilmeli ve mütalaanın düzenlendiği suçtan suç duyurusunda bulunularak dava açılması sağlamalıdır. Ancak delilleri serbestçe takdir etme yetkisine sahip olan mahkeme sanığın sahte belge düzenlediği kanaatindeyse mahkemece durma kararı verilmeli, “sahte belge düzenlemek” suçuna ilişkin mütalaa almalı ve sonucuna göre karar vermelidir.

Mütalaa verilmeden dava açılması durumunda bu eksikliğin tamamlattırılması gerekse de, zamanaşımı süresinin dolduğunun anlaşılması halinde mütalaa istenmeden düşme kararı verilebilecektir.⁹⁶³ Mütalaa hangi sanık için⁹⁶⁴ hangi döneme ilişkin⁹⁶⁵ verilmişse sadece ilgili sanığın ilgili dönemdeki eylemleri yönünden geçerlidir.⁹⁶⁶

Mütalaa, iddianame ve mahkeme kararına esas olan fiiller aynı ise yeniden mütalaa alınmasına gerek yoktur. Örneğin, “sahte belge düzenlemek” suçundan açılan davada belgelerin sahte değil yanıltıcı olduğunun veya “defter ve belgeleri gizlemek” suçundan açılan davada defter ve belgelerin sanık tarafından yok edildiğinin anlaşılması halinde dava konusu fiiller aynı olduğundan ve sadece suçun hukuki niteliği değiştiğinden tekrar mütalaa alınarak iddianame düzenlenmesi gerekmeden ek savunma hakkı verilerek mahkeme tarafından karar verilebilir. Ancak “sahte/yanıltıcı belge

⁹⁶³ TAŞTAN, s. 64; UĞUR/ELİBOL, s. 118.

⁹⁶⁴ “213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı adına Denetim Grup Müdürü vekilinin 01.09.2009 tarihli mütalaasının sanık adına düzenlenmiş olduğu, sanık S yönünden usulüne göre verilmiş bir mütalanın bulunmadığı dikkate alınarak; S yönünden 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yargılamaya devamla yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 26.06.2019, E. 2019/2711, K. 2019/5689** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁶⁵ “213 sayılı VUK'nin 367. maddesi uyarınca dava şartı olan vergi dairesi başkanlığı mütalaasının vergi suçu raporuna uygun olarak, sanık hakkında “2009, 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçlarına ilişkin olduğu; İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı’nın 26.08.2013 tarih ve 2013/44116 Esas sayılı iddianamesi ile “2009, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” suçundan kamu davası açıldığı ve hükmün de bu yıllarda sahte fatura düzenleme suçlarından kurulduğu, ancak 2012 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan usulüne uygun olarak verilmiş mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından; vergi dairesi başkanlığından sanık hakkında “2012 takvim yılında sahte fatura düzenleme” suçundan mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yazılı şekilde hüküm kurulması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 06.12.2018, E. 2018/12900, K. 2018/9995** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁶⁶ AYDOĞAN, s. 42.

düzenlemek” ile *“kullanmak”* suçları yönünden, eksiklik ek savunma ile giderilemeyecek ve yeniden mütalaa alınması gerekecektir.⁹⁶⁷

Yargıtay ve Bölge Adliye Mahkemeleri kararlarında, *“sahte belge düzenleme”* suçuyla *“yanıltıcı belge düzenleme”* suçunun ve *“sahte belge kullanma”* suçu ile *“yanıltıcı belge kullanma”* suçunun birbirine dönüşebileceğini bu nedenle yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığını belirtmektedir.⁹⁶⁸ Ancak Yargıtay ile Bölge Adliye Mahkemeleri kararlarında⁹⁶⁹ ve doktrinde,⁹⁷⁰ *“sahte/yanıltıcı belge düzenleme”*

⁹⁶⁷ ŞENYÜZ, s. 409: “Sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçları bağımsız suçlar olup, birbirine dönüşemez.”

⁹⁶⁸ “Vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaaasında bu eylemin “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak” suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise “sahte belge kullanmak” suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. CMK’nın 225/2. maddesinde açıklandığı üzere, mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddia ile bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir. Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla dava konusu olmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartı gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.”: **Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T. 11.07.2014, E. 2012/11-1512, K. 2014/366** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 27.08.2025); “CMK’nın 225/2. maddesi gereğince, mahkeme fiilin nitelendirmesinde sevk maddesi ve iddia ile bağlı olmadan, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceği; ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.07.2014 tarihli 2012/11-1512 Esas ve 2014/366 Karar sayılı kararında da belirtildiği üzere, “sahte fatura düzenlemek” ve “muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek” suçlarının nitelikleri farklı olsa da birbirine dönüşebileceği; nitelik değişikliğinde yeniden mütalaa alınmasına gerek olmadığı; somut olayda 2012 yılına ilişkin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve sahte belge düzenleme suçlarından ayrı ayrı mütalaa verilmek suretiyle dava açıldığı, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise; TCK’nın 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK’nın 359/b-1. maddesinden hüküm kurulmasının gerekirken somut olayda ayrı ayrı beraat hükmü tesisinin usul ve yasaya aykırı olduğu anlaşılmakla...”: **Adana Bölge Adliye Mahkemesi 10.Ceza Dairesi, T. 05/06/2020, E. 2019/1575, K. 2020/1472** (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 423).

⁹⁶⁹ “Sanıkların sorumlusu oldukları şirketlerle ilgili yapılan vergi incelemesi sonucunda 2010-2011-2012 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçunun işlendiğinin belirlenip bu suçlar yönünden mütalaa verilmesine rağmen sanıklar hakkında kovuşturma şartı olan mütalaaaya uygun olarak “sahte fatura düzenlemek” suçundan kamu davası açılmayıp, mütalaa verilmeyen “sahte fatura kullanmak” suçundan davalar açıldığı...”: **Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi, T. 07.03.2019, E. 2018/1412, K. 2019/434** (Karara erişilen kaynak: KAŞIKÇI/RENÇBER, s. 425); **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 29.03.2022, E. 2017/15128, K. 2022/5260** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁷⁰ ÜMİT, 294 vd.: “Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirine dönüşemeyen, bağımsız iki ayrı suçtur. Bu nedenle mütalaaanın hangi suçtan verildiğine dikkat edilmeli, kamu davası buna göre açılmalı, yargılama sonuç kurulacak hüküm kamu davasını açan belge ve mütalaa ile uyumlu olmalıdır.”

suçlarının kullanma suçlarına, “sahte/yanıltıcı belge kullanma” suçlarının ise düzenleme suçlarına dönüşmeyeceği belirtilmektedir.

Mütalaa ve görüşler takdiri delil niteliğinde olduğundan mütalaa alındıktan sonra içeriği değerlendirilerek savcılık tarafından dava açılmayabilir ya da mahkemeler tarafından beraat kararı verilebilir.⁹⁷¹ Savcılık tarafından dava açılması veya mahkemeler tarafından sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi halinde ise ancak mütalaada belirtilen suç ile ilgili karar verilmelidir.⁹⁷²

Tüzel kişilerin sorumluluğu olmadığından, mütalaanın tüzel kişiliğin yetkilisi hakkında verilmesi gerekir.⁹⁷³

7394 sayılı Kanun değişikliği ile VUK’un 367/5. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarından devam eden yargılamalarda mütalaa konu suçun iştirak halinde işlendiğinin anlaşılması halinde iştirak eden yönünden dava açılması için rapor düzenlenmesi ve yeniden mütalaa alınması şartının aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Değişiklik öncesinde, suça iştirakı olan bir kişinin tespit edilmesi durumunda bu kişi hakkında mütalaa düzenlenip düzenlenmeyeceğinin sorularak sonucuna göre yargılamaya devam edilmesi gerektiğinden bu durum mevcut dava yönünden bekletici mesele yapılarak mahkeme tarafından durma kararı verilmekte ve mütalaa verilip dava açılması halinde dosyalar birleştirilmekteydi.⁹⁷⁴ Değişiklik sonrasında ise, iştirakı tespit

⁹⁷¹ AYDOĞAN, s. 43; TAŞTAN, s. 56; UĞUR/ELİBOL, s. 74.

⁹⁷² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 04.03.2024, E. 2023/3753, K. 2024/2607 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁷³ “213 sayılı Yasanın 367 maddesi uyarınca, şirket adına verilen mütalaanın, şirketin cezai sorumluluğu bulunmadığından geçersiz olduğu ve cezanın şahsiliği ilkesi göz önüne alınarak sorumlu olanlar hakkında mütalaa verilmesi gerektiği ve şirket yetkilisi olan sanık hakkında dava şartı olan Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü mütalaa olamadığı gözetilmeden yargılamaya devam edilerek hüküm kurulması hatalıdır.”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 11.06.2002, E. 2002/4921, E. 2002/5662** (Karara erişilen kaynak, **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 429); “şirket işlerini A.E.’nin takip ettiği iddia edildiğinden bu kişi hakkında mütalaa alınarak kamu davasının açılmasının sağlanması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 20.06.2018, E. 2016/4223, K. 2018/5630** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

⁹⁷⁴ “Faturaların tanık M tarafından düzenlendiğinin tespit edilmesi halinde, adı geçen hakkında 2009-2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, mütalaa verilmesi durumunda Cumhuriyet Başsavcılığı’na suç duyurusunda bulunularak dava açılması halinde bu dava ile birleştirilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 20.10.2020, E. 2020/2821, K. 2020/6048** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

edilen kişi hakkında ayrıca mütalaa alınmasına gerek olmamakta, öncesinde alınan mütalaa yeterli kabul edilmekte ve savcılığa suç duyurusunda bulunulması üzerine dava açılması halinde birleştirme kararı verilebilmektedir.⁹⁷⁵ Ceza muhakemesi hukukunda derhal uygulanma ilkesi geçerli olduğundan ve yapılan değişiklikte usule ilişkin olduğundan, değişiklik öncesi işlenen ancak yargılaması devam eden dosyalarda suçta iştirakı olan kişiler hakkına ayrıca mütalaa alınmasına gerek kalmamıştır.⁹⁷⁶ Doktrinde bu değişiklik *“hakkında suç işlediği iddia edilen kişinin durumunu olayın başında değil, ancak ileriki aşamalarda öğrenebilmesine imkân tanınması nedeniyle savunma hakkını kısıtlar nitelikte olup mağduriyetlere sebebiyet verebileceği”* nedenleriyle haklı olarak eleştirilmektedir.⁹⁷⁷ Değişikliğin yol açabileceği mağduriyeti bir örnekle açıklamak gerekirse, vergi kaçakçılığı suçundan yargılanan X hakkında karar verilmesi için Cumhuriyet Savcısından mütalaa alınması sonrasında X’in suçuna dava dışı Y’nin de iştirak ettiğinin anlaşılması üzerine suç duyurusunda bulunularak davaya dâhil edilen Y hakkında VUK’un 367/5. maddesine dayanılarak Vergi Dairesi’nden ayrı bir mütalaa (vergi suçu raporu) alınmayacaktır. Bu durumda, sanık X kendi hakkındaki suçlamaları hakkında vergi suçu raporu düzenlenmesinden beri bilmesine rağmen, sanık Y kendi hakkında geçerli kabul edilen raporun varlığını kovuşturma aşamasında Cumhuriyet Savcısının mütalaa vermesi şeklinde çok geç bir aşamada öğrendiğinden savunma hakkı ciddi şekilde kısıtlanmış olacaktır.

7318 sayılı Kanun ile VUK’un 367/4. maddesinde; vergi müfettişleri ve yardımcılarının VUK’un 359. maddesinin ç ve d bentlerinde bulunan suçların işlendiğini vergi incelemesi sırasında tespit etmeleri durumunda incelemenin tamamlanması beklenmeden, başka yollarla suçun işlendiğini öğrenmeleri durumunda ise vergi incelemesine başlanmadan tespitlerine ilişkin raporu *“Rapor Değerlendirme*

⁹⁷⁵ KAŞIKÇI/RENÇBER, s.429-431; TAŞTAN, s. 66.

⁹⁷⁶ KAŞIKÇI/RENÇBER, s.430-431.

⁹⁷⁷ TAŞTAN, s. 66-67.

Komisyonu” mütalaa ile savcılığa bildirecekleri düzenlenmiştir.⁹⁷⁸ Savcılık tarafından suçun işlendiği başka suretle öğrenilirse, vergi idaresine haber verilerek vergi müfettiş veya yardımcılarının tespitlerini içeren raporun ve mütalaanın istenilmesi gerekmektedir. Maddeden, belirtilen suçların işlendiğinin tespit edilmesi durumunda vergi incelemesi yapılmasına gerek bulunmadığı anlaşılmaktadır.⁹⁷⁹ Kanun koyucunun böyle bir düzenleme yapmasının temel nedeni ilgili suçların ortaya çıkartılabilmesi için bir vergi incelemesinden ziyade bilişim sistemlerinin teknik olarak incelenmesine ihtiyaç duyulmasıdır.⁹⁸⁰

Mütalaa şartına ilişkin hükmün Anayasa’ya uygun olmadığı iddiası ile iptali amacıyla AYM’ye gidilmesi üzerine vergi kaçakçılığı suçlarının uzmanlık gerektiren bir suç olması nedeniyle alanında uzman şahısların rapor hazırlamasının yargılama makamlarına yardımcı bir müessese olduğu ve ilgili rapor takdiri delil niteliğinde olması nedeniyle de emir ve talimat verme olarak değerlendirilemeyeceğini belirtilerek esastan red kararı verilmiştir.⁹⁸¹ Vergi suçları teknik bir konu olduğundan alanında uzman vergi müfettişlerinden alınan raporun, savcılık makamı ve mahkemeler için suçun tespitinde önemli bir delil olması ve savcılık makamı veya mahkemelerin de raporla bağlı olmaması nedeniyle mütalaa şartı düzenlemesinin Anayasa’ya aykırı olmadığı kanaatindeyiz.

⁹⁷⁸ ŞENYÜZ, s. 404.

⁹⁷⁹ TAŞTAN, s. 400-401.

⁹⁸⁰ KAŞIKÇI/RENÇBER, s.432.

⁹⁸¹ “Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez”: **Anayasa Mahkemesi, T. 10.02.2011, E. 2009/89, K. 2011/40** (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> ND/2011/40/T.C. Anayasa Mahkemesi, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

3. Faaliyetlerin Geçici Durdurulması ve Faaliyetlerle İlgili Belgelerin Askıya Alınması

7318 sayılı Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 3. maddesinde, “sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak” ve “ÖKC’lere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale etmek” fiilleri nedeniyle haklarında kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü bulunanlara lisans verilmeyeceği düzenlenmiştir.⁹⁸² Yine 7318 sayılı Kanun ile 5015 sayılı Kanun’un 20/g maddesinde⁹⁸³ düzenleme yapılarak lisansa tabi faaliyetlerle ilgili olarak, “sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak” ve “ÖKC’lere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale etmek” suçlarının işlendiğinin savcılık tarafından Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’na bildirilmesi ile kurum tarafından rafineri dışındaki her türlü tesiste lisansa tabi bütün faaliyetlerin takipsizlik kararının veya mahkeme kararının kesinleşmesine kadar geçici olarak durdurulacağı ve bu sürede tesis için başkalarına lisans verilmeyeceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi 28.09.2023 Tarihli, 2023/35 Esas ve 2023/163 Karar sayılı kararı ile bu düzenlemelerin orantılı bir sınırlama teşkil

⁹⁸² **5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun madde 3/4:** “5607 sayılı Kanuna aykırı veya bu Kanuna göre lisansa tabi faaliyetler ile ilgili olarak; 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamında; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçları ile aynı maddenin (ç) fıkrasında sayılan fiillerden dolayı haklarında kesinleşmiş mahkûmiyet kararı olanlara lisans verilmez. Lisans sahibinin tüzel kişi olması durumunda söz konusu tüzel kişilikte suçun işlendiği tarih itibarıyla yüzde ondan fazla paya sahip ortaklar ile görevden ayrılmış olan veya halen görevde bulunan yönetim kurulu başkan ve üyelerine, temsil ve ilzama yetkili olanlara lisans verilmez ve bu kişiler lisans başvurusu yapan tüzel kişiliklerde doğrudan pay sahibi olamaz.”

⁹⁸³ **5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun madde 20/g:** “Bu Kanuna göre lisansa tabi faaliyetler ile ilgili olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamında; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçları ile aynı maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin anılan Kanunun 367 nci maddesi uyarınca Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile birlikte durum, Kuruma da iletilir ve Kurum tarafından her türlü tesiste (rafineri hariç) lisansa tabi tüm faaliyetler geçici olarak durdurulur ve bu süre içerisinde söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez. Kurum tarafından geçici durdurma işleminin kaldırılıp kaldırılmayacağı bu fıkra da yer verilen suçlarla sınırlı olmak üzere Cumhuriyet başsavcılığı veya mahkemelerden temin edilecek bilgilere göre altı ayda bir değerlendirilir. Ancak kovuşturmayla yer olmadığına dair kararın kesinleşmesi üzerine ya da mahkûmiyet dışında bir hüküm veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi halinde kesinleşmesi beklenmeksizin Kuruma yargı merciince bildirilmesiyle veya sair suretlerle Kuruma itila edilmesi durumunda geçici durdurma işlemi Kurum tarafından kaldırılır. Kesinleşmiş mahkeme kararına göre lisans sahiplerinin lisansı iptal edilir. Bu bent kapsamında kalan fiillere ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenmediği müddetçe lisansa konu tesis için lisans verilmez.”

etmediği gerekçesi ile iptal kararı vermiştir.⁹⁸⁴ İptal kararı sonrası 7491 sayılı Kanun⁹⁸⁵

ile 5015 sayılı Kanun'un 20/g maddesinde yapılan yeni düzenlemeyle; lisansa tabi

⁹⁸⁴ “17. İtiraz konusu kural uyarınca faaliyetin geçici olarak durdurulması tedbirinin uygulanması için öncelikle kuralda belirtilen vergi kaçakçılığı suçlarının işlenip işlenmediğinin tespiti amacıyla lisansa tabi faaliyet gösterenlerin eylemlerinin incelemeye konu edilerek Vergi Denetim Kurulu müfettişlerince bu mükellefler hakkında rapor düzenlenmesi gerekmektedir. Daha sonra vergi müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda bu fiillerin işlendiği yönünde rapor tanzim edilmesi durumunda düzenlenen raporun geçici faaliyet durdurma işlemi yapılmaksızın Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilmesi ve rapor değerlendirme komisyonunun olumlu mütalaasından geçtikten sonra Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilerek suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Son aşamada lisansa tabi tüm faaliyetlerin geçici olarak durdurulması tedbirinin uygulanması amacıyla Vergi Denetim Kurulu tarafından EPDK'ya bildirimde bulunulması ve EPDK tarafından denetim yetkisine sahip kolluk birimleri aracılığıyla ilgili tesis mühürlenerek lisansa tabi tüm faaliyetlerin kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar durdurulacağı anlaşılmaktadır.

18. Bu itibarla geçici olarak faaliyet durdurma tedbirini gerektiren hâller, tedbirin kim tarafından tesis edileceği ve devam edeceği azami sürenin herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde kuralın belirli ve öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

20. Kuralla, petrol piyasasında vergi kaçakçılığıyla etkin şekilde mücadele edilmesinin ve bu nedenle devletin vergi kaybına uğramasının önlenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla teşebbüs özgürlüğüne müdahalede bulunulmasının anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak sınırlamanın meşru bir amacının bulunması yeterli olmayıp ölçülü olması da gerekmektedir.

22. Petrol piyasasında lisansa tabi faaliyetlerde kuralda belirtilen vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği tespit edilen tesislerin faaliyetlerinin geçici olarak durdurulması sonucunda vergi kaybı riskinin azalacağı açıktır. Bu itibarla kuralın anılan meşru amaca ulaşma bakımından elverişli olmadığı söylenemez.

23. Faaliyetin geçici olarak durdurulması tedbiri teşebbüsün ekonomik geleceğini tehlikeye düşürdüğünden oldukça **ağır bir sınırlama**dır. Bu bağlamda daha hafif bir sınırlama aracının bulunup bulunmadığı önem taşımaktadır. Faaliyetin geçici olarak durdurulması yerine teminat göstererek faaliyetin devamına imkân tanınması da başvurulabilecek araçlardan biridir. Ancak tedbire konu faaliyet alanında çok kısa sürede oldukça yüksek tutarlarda vergi kaçakçılığının yapılabilmesinin mümkün olması karşısında teminat gösterme yükümlülüğünün meşru amaca ulaşılması bakımından faaliyetin geçici olarak durdurulması kadar etkili sonuç doğurmayabileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucunun doğrudan faaliyetin geçici olarak durdurulmasını öngörmüş olmasının takdir yetkisi kapsamında kaldığı ve gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

24. Kanun dışı faaliyetin önlenmesi bakımından idarece yapılacak tespit üzerine faaliyetin geçici olarak durdurulması etkili bir araçtır. Söz konusu **tedbir işleminin bir mahkeme tarafından uygulanması gerektiğine dair anayasal güvence bulunmamakla birlikte tedbirin yargısal bir tespit olmadan uygulanacak olması hatalı değerlendirmelerin yapılması ihtimalini de beraberinde getirmektedir**. Buna karşın tedbir işlemine karşı Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca idari yargı yoluna başvurulması ve açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi mümkündür.

25. Diğer yandan faaliyetin geçici olarak durdurulmasına neden olan fiiller sebebiyle yapılacak ceza yargılamasının idari tedbir üzerindeki etkisi de orantılılık incelemesinde gözetilmelidir. Buna göre idarenin faaliyeti geçici olarak durdurma işlemi, Cumhuriyet Başsavcılığınca kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar devam edecektir. 5015 sayılı Kanun'da tedbir işleminin değişen şartlara göre soruşturma ve kovuşturma aşamasında **gözden geçirilmesine imkân tanıyan bir düzenleme bulunmadığı** gibi kişi hakkında yürütülen ceza yargılamasında kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararın veya beraat kararının verildiği ancak henüz kesinleşmediği döneme dair bir istisnanın da yer almadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kişi hakkında yürütülen ceza yargılamasında idarenin tespitinden farklı bir değerlendirme yapıldığı durumlarda kuralın idarenin tedbir işlemi sebep unsuru yönünden yeniden gözden geçirmesine imkân tanımadığı sonucuna ulaşılmıştır.

26. Bu itibarla tedbir işleminin değişen şartlara göre soruşturma ve kovuşturma aşamasında gözden geçirilerek kaldırılmasına veya bu süre zarfında faaliyetin geçici olarak durdurulmasında daha hafif tedbirin uygulanmasına imkân tanımayan kuralın kişilere aşırı bir külfet yüklediği ve kamu zararının önlenmesi biçimindeki amaç ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasındaki makul dengenin bozulduğu, kuralın orantısız, dolayısıyla ölçüsüz bir sınırlamaya neden olduğu anlaşılmaktadır.”:

faaliyetler ile ilgili olarak, “sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak” ve “ÖKC'lere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale etmek” suçlarının işlendiğinin savcılık tarafından kuruma bildirilmesi ile kurum tarafından rafineri dışındaki her türlü tesiste lisansa tabi tüm faaliyetlerin geçici olarak durdurulacağı ve bu süre boyunca tesis için başkalarına lisans verilmeyeceği, geçici durdurma kararının kurum tarafından mahkeme ve savcılıktan alınacak bilgiler kapsamında 6 ayda bir değerlendirileceği, takipsizlik kararının kesinleşmesi halinde ve mahkûmiyet dışında bir kararın verilmesi veya HAGB kararı verilmesi halinde kesinleşme beklenmeden geçici durdurma kararının kaldırılacağı, mahkeme kararına göre lisansın iptal edilebileceği belirtilmiştir. Düzenleme doktrinde geçici durdurma tedbirinin ağır bir tedbir olması nedeniyle orantısız olduğu, bu ağır tedbirin suçluluğu mahkeme kararıyla kanıtlanmayan kişi hakkında uygulanmasının masumiyet karinesine aykırı olduğu, tedbirin mahkeme kararı ile verilmesi gerektiği belirtilerek eleştirilmektedir.⁹⁸⁶

Anayasa Mahkemesi 27.06.2024 Tarih, 2023/136 Esas ve 2024/127 Karar sayılı kararı ile hükmün; vergi incelemesinin sonuçlanmasına kadar ilgili tesis hakkında başka gerçek veya tüzel kişiye lisans verilemeyeceğine dair bölümünü orantısız olduğu gerekçesi ile iptal etmiştir.⁹⁸⁷

Anayasa Mahkemesi, T. 28.09.2023, E. 2023/35, K. 2023/163:
([https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/163/T.C. Anayasa Mahkemesi](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/163/T.C._Anayasa_Mahkemesi), Erişim Tarihi: 16.09.2025).

⁹⁸⁵ https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/Layout_1.

Resmi Gazete İlan Tarihi/Sayısı: 28.12.2023/32413, Erişim Tarihi: 17.09.2025.

⁹⁸⁶ **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 547-548.

⁹⁸⁷ “6. İtiraz konusu kuralla, anılan vergi kaçakçılığı suçlarının işlenip işlenmediğine yönelik olarak yapılan vergi incelemesi sürecine ilişkin bir tedbir öngörülmektedir. Buna göre hakkında vergi incelemesi yapılmaya başlanan gerçek veya tüzel kişinin faaliyet icra ettiği tesiste faaliyetini sona erdirmesi durumunda vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar aynı tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye lisans verilmeyecektir.

9. Kural, petrol piyasası faaliyetlerinin icra edildiği tesisi işleten kişi hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak başlatılan inceleme sonuçlanıncaya kadar aynı tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye lisans verilmeyeceğini öngörmek suretiyle söz konusu tesisin petrol piyasası faaliyetlerinde kullanılmasını bir süreliğine kısıtladığından teşebbüs özgürlüğüne yönelik bir sınırlama getirmektedir.

11. Bu itibarla teşebbüs özgürlüğünü sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

13. Kuralla lisans vermeme tedbirini gerektiren durum, tedbirin hangi koşullarda ve hangi idare tarafından uygulanacağı ve devam edeceği sürenin herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde

7491 sayılı Kanun ile 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanunu'nun 8/8. maddesinde;⁹⁸⁸ VUK'un 359/d maddesindeki fiillerden kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü olanlara Kanun kapsamında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak belge verilmeyeceği ve verilen belgenin Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından iptal edileceği, bu fiillerden soruşturma veya kovuşturma başlatılması halinde bu Kanun kapsamında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak verilen belgelerin askıya alınacağı, askıya alma süresi boyunca ilgili tesis veya işyeriyle ilgili olarak başkaca bir belge düzenlenmeyeceği, askıya alma işleminin kaldırılıp kaldırılmayacağının Bakanlıkça altı ayda bir değerlendirileceği, takipsizlik kararın

açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli ve öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

15. Kuralla, vergi incelemesinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi suretiyle vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesinin Anayasa'nın 48. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen sosyal amaçlar kapsamında değerlendirilebileceği açıktır. Bu itibarla kuralla teşebbüs özgürlüğüne müdahalede bulunulmasının anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak sınırlamanın meşru bir amacının bulunması yeterli olmayıp ölçülü olması da gerekmektedir.

17. Hakkında vergi kaçakçılığı incelemesi yapılan işletmenin faaliyette bulunduğu tesiste inceleme sonuçlanıncaya kadar aynı tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye lisans verilmemesine yönelik tedbirin, vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi suretiyle suç işlenmesi ile vergi kaybının önlenmesi amacına ulaşılması bakımından elverişli olmadığı söylenemez.

18. Söz konusu tedbirin vergi incelemesi yapılan tesiste ekonomik faaliyetlerin belli bir süreyle durmasına neden olacağından ağır bir sınırlama olduğu açıktır. Bununla beraber vergi incelemesine konu edilen kaçakçılık suçlarının niteliği ve bu konuyla ilgili yapılacak incelemenin uzmanlık gerektiren teknik bir boyutu olduğu gözetildiğinde vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi amacını daha hafif tedbirle gerçekleştirmenin mümkün olamayabileceği, bu sebeple dava konusu kuralda öngörülen tedbire başvurulmasının kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında kaldığı değerlendirilmiştir.

19. Öte yandan sınırlamanın orantılı olup olmadığı da ortaya konulmalıdır. Kural uyarınca aynı tesiste başka bir gerçek veya tüzel kişiye lisans verilmemesi tedbirinin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar kategorik olarak devam etmesi öngörülmektedir. 5015 sayılı Kanun'da kuralla öngörülen tedbirin vergi incelemesi aşamasında gözden geçirilmesine imkân tanıyan bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi incelemesi aşamasında değişen şartlara göre anılan tedbirin devam etmesinin gerekli olup olmadığı yönünde yetkili makamlara bir değerlendirme yapma imkânı tanınmadığı gibi tedbire muhatap olan taraflara da tedbirin gözden geçirilmesi hususunda talepte bulunma hakkı sağlanmamaktadır.

20. Bu itibarla kuralın kişilere aşırı bir külfet yüklediği, kamu zararının önlenmesi yönündeki amaç ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasındaki makul dengenin bozulmasına neden olduğu anlaşılmaktadır (Benzer yöndeki karar için bkz. AYM, E.2023/35, K.2023/163, 28/9/2023, §§ 25,26).": Anayasa Mahkemesi T. 27.06.2024, E. 2023/136, K. 2024/127 (https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2024/127/T.C. Anayasa Mahkemesi, Erişim Tarihi: 16.09.2025).

988

4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanunu'nun madde 8/8: "Bu Kanuna, 4250 sayılı Kanuna, 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (d) fıkrasına veya 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinin onuncu, on altıncı, on yedinci, on sekizinci, yirminci ve yirmi birinci fıkralarına aykırı fiillerden dolayı haklarında kesinleşmiş mahkûmiyet kararı olanlara, bu Kanun kapsamında yürütülen faaliyetlere ilişkin hiçbir belge verilmez, verilmiş olanlar Tarım ve Orman Bakanlığınca iptal edilir."

kesinleşmesiyle veya mahkûmiyet dışında bir hüküm veya HAGB kararı verilmesi durumunda kesinleşmesi beklenmeksizin Bakanlık tarafından askıya alma işleminin kaldırılacağı düzenlenmiştir.

Koruma tedbirlerinin amacı muhakemenin gecikmeden yapılabilmesi, muhakeme sonucu somut olaya uygun karar verilebilmesi ve kararın uygulanabilmesini sağlamaktır.⁹⁸⁹ Koruma tedbirleri temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran tedbirler olduğundan orantılı olmalıdır.⁹⁹⁰ Muhakeme hukukunda koruma tedbirlerine, ilgili tedbirin düzenlendiği maddede belirtilen şartların sağlanması üzerine maddede gösterilen yetkili makamlar (Cumhuriyet Savcısı veya Hâkim) tarafından karar verilebilir.⁹⁹¹

Faaliyetlerin geçici durdurulması ve faaliyetlerle ilgili belgelerin askıya alınması ile kişinin işlerini yapması mümkün olmadığından geçici durdurma ve askıya alma tedbirleri orantısız ve ağır tedbirlerdir. Bu ağır tedbirlerin suçluluğu mahkeme kararıyla kanıtlanmayan kişi hakkında uygulanması masumiyet karinesine aykırılık oluşturur. Çünkü şüpheli hakkında soruşturmaya başlanıldığında, durumun Kuruma bildirilmesi üzerine herhangi bir takdir yetkisi kullanılmadan kurum tarafından geçici durdurma ve askıya alma kararı verilmektedir. Ancak şüpheli hakkında soruşturma sonucunda takipsizlik kararı verildiğinde, yani şüphelinin suçu işlediğine dair yeterli şüphe elde edilemediğinde, şüpheli hakkındaki geçici tedbir boşuna verilmiş olmaktadır. Tedbir kararı ve tedbirin devam edip etmeyeceğine ilişkin karar Bakanlık tarafından verildiğinden, tedbirin mahkemeler tarafından tespit yapılmadan uygulanması yanlış

⁹⁸⁹ Nevzat **TOROSLU**/Metin **FEYZİOĞLU**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2023, Savaş Yayınevi, s.253; Ahmet **GÖKÇEN**/M. Emin **ALŞAHİN**/Kerim **ÇAKIR**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2024, Adalet Yayınevi, s. 287.

⁹⁹⁰ **TOROSLU/FEYZİOĞLU**, s. 254; **GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2024, Adalet Yayınevi, s. 293.

⁹⁹¹ Örneğin somut delillere dayanan kuvvetli suç şüphesi ve tutuklama nedenini bulunması halinde tutuklama tedbirine hâkim; somut delillere dayanan kuvvetli suç şüphesinin varlığı ve başka suretle delil elde etme imkânını bulunmaması halinde iletişimin tespitine hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı; suçun bir şirketin faaliyeti çerçevesinde işlenmekte olduğu hususunda kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için gerekli olması halinde Şirket yönetimi için kayyım tayinine hâkim karar verilebilir.

değerlendirmelerin yapılması ihtimalini de beraberinde getirmektedir. Madde metninde geçici durdurma ve askıya alma kararının devam edip etmeyeceğinin savcılık ya da mahkemelerden gönderilecek ve ne oldukları açık olmayan belgelere göre değerlendirileceği belirtilmiş; ancak bu değerlendirmenin şartları veya kıstasları belirtilmediğinden Kuruma çok geniş takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetkinin kötüye kullanılabileceği açıktır. Açıklanan nedenlerle, geçici durdurma ve askıya alma tedbirlerinin ne zaman hangi şartlarda verilmesi gerektiği kanun metninde açıkça düzenlenmeli, tedbir kararı ve tedbirin devam edip etmeyeceğine ilişkin kararları verme yetkisi yargı makamlarının (Hâkim, Cumhuriyet Savcısı) olmalı ve yetkili makama tedbir kararı verip vermeme hususunda takdir yetkisi tanınmalıdır.

B. YAPTIRIM

Vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımını TCK'nın 46/1-c ve 49. maddesinde bulunan hürriyeti bağlayıcı ceza olan süreli hapis cezasıdır.⁹⁹² VUK'un 359/a/1-2. fıkralarında sayılan suçların ihlali halinde sanığa on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası verileceği, 359/b/ç/d fıkralarında sayılan suçların ihlali halinde sanığa üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası verileceği, 359/c fıkrasında sayılan suçların ihlali halinde sanığa iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası verileceği düzenlenmiştir.

Yaptırım miktarına, zincirleme suç hükümlerine ve etkin pişmanlığa ilişkin kanun değişiklikleri gözetilerek mahkemeler tarafından lehe kanun değerlendirilmesi⁹⁹³ sonrası hüküm verilmelidir.⁹⁹⁴

⁹⁹² **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 46/1-c:** “Hapis cezaları şunlardır: c) Süreli hapis cezası.”
5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 49: “(1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.

(2) Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.”
⁹⁹³ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 7/2:** “Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”; **ARTUK/GÖKÇEN/ALŞAHİN/ÇAKIR**, Genel Hükümler, s. 176 vd.

⁹⁹⁴ **TAŞTAN**, s. 466-467.

Temel cezanın, TCK'nın 61. maddesi⁹⁹⁵ gözetilerek somut olaya göre belirlenmesi gerekmektedir.⁹⁹⁶ Uygulamada, farklı vergilendirme dönemlerinde veya takvim yıllarında çok sayıda sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması durumunda sayı, tutar, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun gerçekleştirilmesindeki özelliklere bakılarak TCK'nın 61. ve 3/1. maddeleri⁹⁹⁷ uyarınca temel ceza belirlenirken teşdit yapılmakta ve alt sınırdan uzaklaşmaktadır.⁹⁹⁸ Ancak Yargıtay yeni tarihli verdiği kararlarında, fatura sayısının zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasında oran belirlenirken dikkate alınması nedeniyle temel cezada fatura sayısının çokluğu gerekçe gösterilerek teşdit yapılmaması gerektiğini belirtmektedir.⁹⁹⁹

VUK'un 359/a-1,2. maddesindeki suçların yaptırımının alt sınırı on sekiz ay olduğundan ve 359/c maddesinde yer alan suçun alt sınırı iki yıl olduğundan diğer şartların da oluşması halinde sanık hakkında HAGB kararı verilebilir¹⁰⁰⁰ veya sanığın

⁹⁹⁵ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 61:** “(1) Hâkim, somut olayda;

a) Suçun işleniş biçimini,
b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları,
c) Suçun işlendiği zaman ve yeri,
d) Suçun konusunun önem ve değerini,
e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını,
f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını,
g) Failin güttüğü amaç ve saiki, Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezaı belirler.”

⁹⁹⁶ **ŞENYÜZ**, s. 433-434.

⁹⁹⁷ **5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 3/1:** “Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.”

⁹⁹⁸ “...aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 09.09.2013, E. 2012/4822, K. 2013/12500** (https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 05/03/2002 gün ve 28/179 sayılı ve Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 09/09/2013 tarih, 2012/4822 Esas, 2013/12500 karar sayılı ilamları ve emsal nitelikteki birçok Yargıtay kararları ile oluşan uygulamaya göre; aynı vergi takvim yılında farklı vergilendirme dönemlerinde birden çok sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler gibi TCK 61.maddesinde düzenlenen cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesindeki yasal ölçütler ile TCK'nın 3/1 maddesi uyarınca cezada orantılılık ilkesi uyarınca temel cezaların belirlenmesinde alt sınırdan uzaklaşması gerektiğinin gözetilmemesi...”: **Antalya Bölge Adliye Mahkemesi 10. Ceza Dairesi, T. 15.07.2020, E. 2019/5139, K. 2020/2142** (Karara erişilen kaynak **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s. 518).

⁹⁹⁹ “Fatura sayısının yalnızca TCK'nın 43.maddesinin 1.fıkrasındaki oranın belirlenmesinde dikkate alınması gerekirken hem TCK'nın 43.maddesinde artırım oranının belirlenmesinde hem de temel cezasın tayininde esas alınması...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 28.06.2021, E. 2021/5659, K. 2021/5989** ([https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargıtay_Karar_Arama](https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay_Karar_Arama), Erişim Tarihi: 18.09.2025).

¹⁰⁰⁰ **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 231/6:** “Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

hapis cezası ertelenebilir.¹⁰⁰¹ Sanık hakkında HAGB kararı verilebilmesi için suç sebebiyle mağdurun ya da kamunun zararı karşılanmalıdır. Suçun işlenmesi sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmışsa bu zarar, doğrudan doğruya vergi kaçakçılığı suçundan kaynaklandığı durumda giderilmelidir.¹⁰⁰² Hapis cezasının ertelenmesinin zarar giderilmesi şartına bağlanması halinde de aynı durum geçerlidir.

Zarar doğurmaya elverişli olan vergi kaçakçılığı suçlarında zararın doğmaması durumunda veya zarar doğurmaya elverişli olmayan vergi kaçakçılığı suçlarında zarar giderme koşulu aranmadan HAGB kararı verilebilecektir.¹⁰⁰³

Vergi kaçakçılığı suçlarında aynen iade veya suçtan önceki hale getirmek suretiyle zarar giderilemeyeceğinden ancak tazmin şeklinde zarar ödenebilir. HAGB

b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın; aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir.”

¹⁰⁰¹ **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 51/1-2:** “İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,

b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.

(2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, infaz hâkimi kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir.”

¹⁰⁰² **KAŞIKÇI/RENÇBER**, s.441; “2005 ve 2006 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere merciiene teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği, ancak **defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden** dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır. Şu halde anılan eylemi nedeniyle CMK'nın 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı cihetle, CMK'nın 231. maddesinin zarar giderilmediğinden bahisle uygulanmaması, yasaya aykırı...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 01.03.2017, E. 2017/21, K. 2017/1453** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 03.02.2009 gün ve 2008/250-13 sayılı kararında açıklandığı üzere, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin 5271 sayılı CMK'nın 231/6-c madde ve bendinde işaret olunan, zarar kavramının kanaat verici basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dâhil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, **sahte fatura basmak fiili ile oluşmuş somut bir zarardan söz edilemeyeceğinden**, mağdurun idare ile yaşadığı maddi ve manevi zararlarının karşılanmadığı gerekçesiyle sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 19.01.2015, E. 2013/3279, K. 2015/686** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

¹⁰⁰³ **TAŞTAN**, s. 475-476.

kararı verilebilmesi için ödenmesi gereken zarar somut zarardır.¹⁰⁰⁴ İştirak ile işlenen suçlarda sanıklardan birinin tüm zararı ödemesi durumunda tüm sanıklar yönünden de HAGB kararı verilebilecektir.¹⁰⁰⁵ Zararın taksitler halinde giderilmesine de karar verileceğinden,¹⁰⁰⁶ sanığın borçlarını yapılandırarak kurumun zararını giderip gidermediğinin araştırılması,¹⁰⁰⁷ taksitlerini düzenli ödemesi durumunda¹⁰⁰⁸ hakkında HAGB kararının verilmesi gerekir.

¹⁰⁰⁴ TAŞTAN, s. 476-477; ÖZCAN, s. 425.

¹⁰⁰⁵ “Katılan kurumun zararının beraat kararı verilen diğer sanık O. tarafından ödenmiş olması nedeniyle, 5271 sayılı CMK’nın 231/5.maddesi uyarınca hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilirken, aynı maddenin 6. fıkrasında yazılı hususları irdeleyen gerekçeye dayandırılması gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde yasal olmayan gerekçe ile katılan kurumun zararının Sanık O. tarafından karşılanması ve sanık İ.’nin de bu hususta sanık O.’a bir ödeme yapmaması nedeniyle hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi...”: **Yargıtay 2. Ceza Dairesi, T. 19.10.2011, E. 2010/14040, K. 2011/36925** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025); “a-Katılanın zararının diğer sanık A tarafından giderildiğinin beyan edilmiş olması karşısında, sanık G’ye zararı gidermek isteyip istemediğinin ve diğer sanığın zararı gidermesine itirazı bulunup bulunmadığının sorularak, zararı gidermek istediği veya diğer sanığın zararı gidermesine açıkça karşı çıkmadığının belirlenmesi ile zararın giderildiğinin kesin olarak tespitinden sonra sonucuna göre sanık hakkında 5237 sayılı TCK’nın 168/2. maddesinin uygulanması ile sanık hakkında diğer lehe hükümlerinin uygulanıp uygulanmasının tartışılması gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu karar verilerek yazılı şekilde hüküm kurularak fazla ceza tayin edilmesi...”: **İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 21. Ceza Dairesi, T. 14.07.2025, E. 2025/2497, K. 2025/5557** (<https://uyap.gov.tr/Emsal Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

¹⁰⁰⁶ **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu 231/9**: “Altıncı fıkranın (c) bendinde belirtilen koşulu derhal yerine getiremediği takdirde; sanık hakkında mağdura veya kamuya verdiği zararı denetim süresince aylık taksitler hâlinde ödemek suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir.”

¹⁰⁰⁷ “Sanık müdafinin, yargılama aşamasında, hüküm tarihinden önce 6111 sayılı yasa kapsamında, vergi borçlarını yapılandırdığına dair belgeler sunmuş olması ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 231. maddesinin 9. fıkrasında “Altıncı fıkranın (c) bendinde belirtilen koşulu derhal yerine getirmede; sanık hakkında mağdura veya kamuya verdiği zararı denetim süresince aylık taksitler halinde ödemek suretiyle tamamen giderilmesi koşuluyla da hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir” hükmü karşısında; katılan kurumdaki, zararın giderilip giderilmediğinin sorulması ve hukuksal durumunun belirtilen yasal ölçütlere göre değerlendirilmesi yerine, sabıkası bulunmayan ve hakkında TCK’nın 62. maddesi uyarınca takdiri indirim uygulanıp “bir daha suç işlemeyeceği kanaati ile” hükmolunan hapis cezası ertelenen sanık hakkında, “kamu zararını gidermediği” biçiminde yasal ve yeterli olmayan gerekçeyle yazılı şekilde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 30.06.2021, E. 2021/3513, K. 2021/6129** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

¹⁰⁰⁸ “Ege Vergi Dairesi’nin 08.04.2009 ve 19227 sayılı yazı cevabında düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre tahakkuk eden vergi ve cezalarını yeniden yapılandırıp 18 taksite bağlanan mükellefin ilk 4 taksiti ödeyip, ödemelerin devam ettiğinin bildirmesi karşısında; kasıtlı suçtan mahkumiyetleri bulunmayan sanıklar hakkında kamu zararının henüz tamamen giderilmediğinden bahisle CMK’nın 231. kişilik özellikleri gerekçe gösterilerek 647 sayılı Yasanın 6. maddesinin uygulanma talebinin reddine karar verilmesi...”: **Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 18.04.2012, E. 2012/4288, K. 2012/5986** (<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay Karar Arama>, Erişim Tarihi: 18.09.2025).

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçları, mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile vergi kaçırılmasının önlenmesi amacıyla hüküm altına alınmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği VUK'un 359. maddesinde birden çok suç düzenlemesi bulunduğundan vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu her suç türü için ayrı ayrı belirlenmelidir. Kanun metni incelendiğinde, VUK'un 359. maddesinin a, b ve c fıkralarında bulunan suçların maddi konusunun; *“vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklama ile ibraz zorunluluğu olan fiziki ve elektronik ortamdaki tüm defter, belge ve kayıtlar”* olduğu, ç bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunun *“ÖKC'ler, ÖKC'lerin sistemleri, kayıt dışı satışın önlenmesi amacıyla kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler ile mali belge, bilgi ve veriler”* olduğu ve d bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunun *“ürünleri etiketleyen, işaretleyen, etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin veri merkezine gönderilmesini sağlayan sistem ve iletilmesi gereken belge, bilgi veya veriler”* olduğu söylenebilir. Fiziki ve elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler ile belgelerin suretleri veya nüshaları da suçun konusunu oluşturabilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu oluşturan belgeler özel şahıslar tarafından düzenlendiğinden özel belge niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Sahtecilik, vergi yasaları gereğince tutulan, düzenlenen, saklama ile ibraz zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılmalı ve sahte belge vergilendirmeye ilgili netice meydana getiren muamelelerde kullanılmak amacıyla düzenlenmiş olmalıdır.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğinden VUK'un 227/3. maddesinin amacının her belgede olması gerekli asgari bilginin düzenlenerek mali işlemlerde belirli bir düzen sağlamak olduğu bu nedenle vergi kaybının önüne geçmek amacı taşıyan VUK'un 359/b maddesi yönünden uygulama alanı olmadığı, vergi

kaçakçılığı suçlarında iğfal kabiliyetinin aranması gerektiği kabul edildiği takdirde suça konu sahte fatura veya belgenin üzerinde inceleme yapılması gerekeceğinden sanığın bilerek belgenin unsurlarını eksik yazabileceği ve cezadan kaçabileceği, kaldı ki VUK'un 3. maddesinde vergiyi meydana getiren olayın her türlü delille kanıtlanabileceğine ilişkin düzenlemenin bulunduğu bu nedenle suça konu belgeler dosya arasında bulunmasa dahi başkaca delillerle sanığın mahkûmiyetine karar verilebileceği kanaatindeyiz. Aynı gerekçelerle “*tahrif etmek ve tahrif edilmiş belgeleri kullanmak*” ve “*yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak*” suçlarının oluşması için de belgelerin iğfal kabiliyetinin bulunmasına ve suçun başka delillerle kanıtlanabildiği sürece belge asıllarının dosya arasında olmasına gerek olmadığını düşünmekteyiz.

Devletin kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergilerin oluşturduğu, vergi ödemekle herkesin yükümlü olduğu ve vergi kaçakçılığı suçlarının da vergi ödeme yükümlülüğü ve vergi kaçırılmaması için yaptırıma bağlandığı gözetildiğinde korunan hukuki değer veya menfaat devletin maddi menfaatleri ve ekonomik yararlarıdır.

Madde metninde kanun koyucu tarafından faile ilişkin bir belirleme yapılmamışsa da suçların birçoğu uygulamada sadece mükellefler (yükümlüler) veya vergi sorumluları tarafından işlenebilen özgü suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 333/3. maddesinde VUK'un 359. maddesinde tanımlanan fiilleri gerçekleştirenlerin cezalandırılacağı düzenlendiğinden suçun detaylarını bilen ve gerçekleşmesinde rolü olan kişilerin cezalandırılması gerekmektedir. Suçla korunan hukuki değer veya menfaat devletin maddi menfaatleri ve ekonomik yararı olduğundan suçun mağduru ve suçtan zarar göreni devlettir.

Vergi kaçakçılığı suçları icrai veya ihmali bir davranışla işlenebilir. VUK'un 359. maddesinde tipik harekete ilişkin herhangi bir belirleme yapılmadığından vergi kaçakçılığı suçları serbest hareketli suçlardır. Madde metninde düzenlenen birçok suç seçimlik hareketli suçtur. Maddede seçimlik hareketli olarak düzenlenen vergi

kaçakçılığı suçlarında, seçimlik hareketlerden birinin veya bir kaçının gerçekleşmesi halinde suç oluşmakta, birden fazla hareket gerçekleştiğinde ise ilk hareketten sonrakiler suçun oluşumuna etkili olmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarına konu davranışlar yapıldığı anda suç oluştuğundan “*çift defter tutma*” dışındaki vergi kaçakçılığı suçları ani suçlar, çift defter tutma davranışının ise zaman içinde bir süre devam etmesi gerektiğinden “*çift defter tutma*” suçunun mütemadi suç olduğu düşünülebilir. “*Çift defter tutma*” suçu ile VUK’un 359. maddesinin ç ve d fıkrasında yer alan suçlarının madde düzenlemesinde belli sonuçlara sebebiyet verilmesi arandığından belirtilen suçlar sonuç suçları olarak kabul edilmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının manevi unsuru kasttır. Vergi kaçakçılığı suçlarının kasten yani bilerek ve istenerek işlenmesi gerektiğinden hatalı işlemler ve yanılma halleri kastı ortadan kaldıracaktır.

306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde bulunan; sahte ve yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığına kanaat getirilen mükellefler yönünden vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması gerektiğine ilişkin düzenleme kamu davası açma yetkisinin savcılara ait olması nedeniyle kanuna aykırıdır.

Vergi kaçakçılığı suçlarından; “*çift defter tutmak*”, VUK’un 359/ç maddesinde düzenlenen “*ÖKC’lere müdahale etmek*” ve “*ürünlerin özel etiket ve işaretlerle etiketlenmesi veya işaretlenmesini sağlayan sisteme müdahale etmek*” suçları sonuç suçları olmaları sebebiyle teşebbüse elverişlidir. “*Yok etmek*” ve “*izinsiz belge basmak*” suçlarının hareketlerinin parçalara bölünebildiği kanaatinde olduğumuzdan bu suçlar da teşebbüse elverişlidir. Teşebbüse elverişli olduğunu açıkladığımız suçlar dışında kalan vergi kaçakçılığı suçları, sırf hareket suçları olduğu ve hareketlerin parçalara bölünemediği kanaatinde olduğumuzdan teşebbüse elverişli değildir.

Özgü suç olduğunu düşündüğümüz vergi kaçakçılığı suçları yönünden mükellef olmayan kişiler müşterek fail olarak sorumlu tutulamayacak, şartları oluşursa azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceklerdir.

Mükellefin defter, kayıt ve belgeleri vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti açısından önemli bir delil niteliğinde olduğundan, defter, kayıt ve belgelerde inceleme yapılamaması durumunda işlenen suçların tespit edilememesi tehlikesi ortaya çıkacağından ibraz zorunluluğu susma hakkı kapsamında değerlendirilmemelidir.

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak birbirinin seçimlik hareketi olduğundan ve seçimlik hareketli suçlarda seçimlik hareketlerin birinin gerçekleşmesi ile suç olduğundan failin hem sahte belge düzenleyip hem de başkasından aldığı sahte belgeleri kullanması halinde tek suç oluşacağı ancak seçimlik hareketleri farklı farklı zamanlarda gerçekleştirmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği kanaatindeyiz. Maddede birbirinden ayrı birden çok suç tipinin bir arada düzenlendiği, seçimlik hareketli olarak düzenlendiğini düşündüğümüz suçların seçimlik hareketlerinin gerçekleştirilmesi durumunda tek suçtan zincirleme suç hükümleri uygulanarak artırım yapılması gerektiği ancak ayrı suçlar olduğunu düşündüğümüz suçların işlenmesi halinde ayrı suçların oluşacağı kanaatindeyiz.

Kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçlarının farklı takvim yılları ya da vergilendirme dönemlerinde aynı suç işleme kararının icrasıyla işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı düzenlenerek zincirleme suçun uygulanması için suçların takvim yılı içerisinde işlenmesi şeklinde kanuna dayanmayan uygulamaya son verilmiştir.

Sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilikte, gerçekte yapılmayan işlemin yapılmış gibi gösterilmesi söz konusu olurken, kısmi sahtecilikte gerçek ve gerçek olmayan işlem tek belgede gösterilmektedir. Belgede birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında, belge de birden fazla gerçeğe aykırılık yapıldığında,

örneğin arabanın miktarının faturaya yanlış yansıtılması ile “yanıltıcı belge düzenleme” suçunun ve satışı yapılmayan motosikletin satılmış gibi gösterilmesi ile “sahte belge düzenleme” suçunun oluştuğu ve fikri içtima gereği ağır olan “sahte belge düzenleme” suçundan failin cezalandırılması gerektiğini düşünmekteyiz.

VUK’un 359/3. maddesinde yer alan etkin pişmanlık düzenlemesi cezası kesinleşenlere soruşturma aşamasında olanlarla aynı olacak şekilde (1/2) oranında indirim yapılmasını ancak henüz kovuşturma aşamasında olanlara ise (1/3) oranında indirim yapılmasını öngördüğü için hakkaniyete aykırılık oluşturmaktadır.

Gecikmesinde sakınca bulunan bir hal bulunmadığı sürece hukuka uygun delil elde edilebilmesi için vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti amacıyla yapılan aramalar VUK’da düzenlenen vergisel aramaya ilişkin hükümlere göre yapılmalıdır.

Mütalaa ve görüşler takdiri delil niteliğinde olduğundan mütalaa alındıktan sonra içeriği değerlendirilerek savcılık tarafından dava açılmayabilir ya da mahkemeler tarafından beraat kararı verilebilir. Vergi suçları teknik bir konu olduğundan alanında uzman vergi müfettişlerinden alınan raporun, savcılık makamı ve mahkemeler için suçun tespitinde önemli bir delil olması ve savcılık makamı veya mahkemelerin de raporla bağlı olmaması nedeniyle mütalaa şartı düzenlemesinin Anayasa’ya aykırı olmadığı kanaatindeyiz.

7394 sayılı Kanun ile VUK’un 367/5. maddesine vergi kaçakçılığı suçlarından devam eden yargılamalarda mütalaa konu suçun iştirak halinde gerçekleştirildiğinin anlaşılması halinde iştirak eden yönünden dava açılması için rapor düzenlenmesi ve yeniden mütalaa alınması şartının aranmayacağına ilişkin düzenlenme hakkında suç işlediği iddia edilen kişinin durumunu olayın başında değil, ancak ilerleyen aşamalarda öğrenebilmesine imkân tanınması nedeniyle savunma hakkını kısıtlamaktadır.

“Sahte/yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak ve VUK’un 369. maddesinin (ç) ve (d) bentlerindeki suçların işlendiği iddiası ile soruşturmaya başlandığında, lisans sahiplerinin faaliyetlerinin geçici durdurulmasına veya belgelerin askıya alınmasına karar verilmesinin ağır, belirsiz ve kötüye kullanılması açık olan bir kurum olduğu bu nedenle geçici durdurma ve askıya alma tedbirlerinin ne zaman hangi şartlarda verilmesi gerektiğinin kanun metninde açıkça düzenlenmesi, tedbir kararı ve tedbirin devam edip etmeyeceğine ilişkin kararları verme yetkisinin mahkemelere verilmesi ve yetkili makama tedbir kararı verip vermeme hususunda takdir yetkisi verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği maddede birbirinden farklı ve bağımsız birden çok suç düzenlemesi bulunmakta, maddenin karmaşık yapısı suçların anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Kanun koyucu tarafından madde metninde sistematik ve anlaşılır bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR** Şahabettin, “*Vergi Kaçakçılığı Vergi Hilesi ve Ortaya Çıkarılması Usulleri*”, İstanbul 1958, İnkılap Kitapevi.
- AĞAR** Serkan, “*Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*”, Ankara 2016, Seçkin Yayıncılık.
- AKBULUT** Berrin, “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2018, Adalet Yayınevi.
- AKBULUT** Berrin, “*Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2024, s. 3-56.
- AKBULUT** Berrin, “*Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu*”, Adalet Dergisi, 2023/2, S.71, s. 653-702.
- AKKOÇ** Esmâ Sinem, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ile Belgede Sahtecilik Suçları Arasındaki İlişkisi*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 331-359.
- ARTUK** M. Emin / **GÖKÇEN** Ahmet / **ALŞAHİN** M. Emin / **ÇAKIR** Kerim, “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2024, Adalet Yayınevi.
- ARTUK** M. Emin / **GÖKÇEN** Ahmet / **ALŞAHİN** M. Emin / **ÇAKIR** Kerim, “*Ceza Hukuku Özel Hükümler*”, Ankara 2022, Adalet Yayınevi.
- ASLANPINAR** Y. Burak, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ankara 2022, Seçkin Yayınevi.
- AŞCI** Arzu, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa ve Görüş*”, Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları, Editör: Veli Özer Özbek, Ezgi Çırak Karalı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024, s. 171-194.
- AYDOĞAN** Dündar, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ankara 2022, Yetkin Yayınları.
- AYSAL** Tuğçe, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ankara 2023, Yetkin Yayınları.

BAYKARA Bekir, “*Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*”, İstanbul 2008.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “*Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2017, S. 7(29), s. 1-23.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Teşebbüs*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S. 37, s. 1-23.

BİYAN Özgür, “*Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep*”, İstanbul 2020, Legal Yayınları.

CANDAN Turgut, “*Vergisel Kabahatler ve Suçlar*”, Ankara 2024, Yetkin Yayınları.

ÇAVUŞ Adnan, “*Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, İstanbul 2016, Beta Basım Yayım Dağıtım.

ÇOMAKLI Şafak Ertan, “*Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*”, Ankara 2008, Savaş Yayınevi.

ÇOMAKLI Şafak Ertan, “*Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*”, Ankara 2008, Savaş Yayınevi.

DEMİRKIRAN, Şüheda “*Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 117-161.

DOĞRUSÖZ Bumin, “*Vergi Reformunda Anlayamadıklarım*”, Dünya Gazetesi, 20.08.1998.

DONAY Süheyl, “*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*”, İstanbul 2018, Beta Yayınları.

EKİCİ İskender, “*Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi*”, İstanbul 2021, On İki Levha Yayıncılık.

ERMAN Sahir, “*Vergi Suçları*”, İstanbul 1988, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

- ERTEM** Burcu, “*Kamu Davasının Açılması ve İddianamenin İadesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007.
- GEÇER** Ahmet Emrah, “*Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*”, Ankara 2021, Adalet Yayınevi.
- GÖKÇEN** Ahmet / **ALŞAHİN** M. Emin / **ÇAKIR** Kerim, “*Ceza Muhakemesi Hukuku*”, Ankara 2024, Adalet Yayınevi.
- GÜLENC** Baturalp, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulamasının Değerlendirilmesi*”, Ankara 2024, Adalet Yayınevi.
- GÜNAY** Erhan, “*Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*”, Ankara 2025, Seçkin Yayıncılık.
- GÜNDEL** Ahmet, “*Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu*”, Yaklaşım Dergisi, S. 122, Şubat 2003, s. 27-32.
- GÜNGÖR** Devrim, “*Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 68, 2007, s. 135-160.
- GÜNGÖR** Devrim, “*Resmi Belgede Sahtecilik*”, Ankara 2010, Yetkin Yayınları.
- GÜRSES ŞAHİN** Hilal, “*Vergi Ceza Hukukunda Yanılma, Mücbir Sebep, Pişmanlık ve Islah*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 69-115.
- HAFIZOĞULLARI** Zeki / **ÖZEN** Muharrem, “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2024, US-A Yayıncılık.
- HAFIZOĞULLARI** Zeki / **ÖZEN** Muharrem, “*Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler(Topluma Karşı Suçlar)*”, Ankara 2022, US-A Yayıncılık.
- HAKERİ** Hakan “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2022, Adalet Yayınevi.
- HIZLI** Yılmaz, “*Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*”, Ankara 1984, Kazancı Hukuk Yayınları.

- KARAKOÇ** Yusuf, “*Vergi Ceza Hukuku*”, Ankara 2019, Yetkin Yayınları.
- KAŞIKÇI** Mahmut / **RENÇBER** Altan, “*Vergi Ceza Hukuku*”, İstanbul 2025, On İki Levha Yayıncılık.
- KIZILOT** Şükrü / **KIZILOT** Zuhul, “*Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*”, Ankara 2010, Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOT** Şükrü, “*Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Hapis Cezası ve Muhatabı*”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1998, S. 69, s. 25-30.
- KAPUSUZUOĞLU** Aykut Alp, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi, İstanbul 2024.
- KOCA** Mahmut / **ÜZÜLMEZ** İlhan, “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık.
- KOCA** Mahmut / **ÜZÜLMEZ** İlhan, “*Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*”, Ankara 2022, Adalet Yayınevi.
- KOCAHANOĞLU** Selim, “*Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları*”, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul 1977, Bilmen Basımevi.
- KÖKSAL** Atacan, “*Ceza Hukukunda Suça Etki Eden Nedenler*”, Ankara 2023, Seçkin Yayıncılık.
- MERCİMEK** Fulya / **GERÇEK** Adnan, “*Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2013, S. 14, s. 191-228.
- MUTLUER** Kamil, “*Vergi Ceza Hukuku*”, Eskişehir 1979, Eskişehir İTİA Yayınları.
- OK** Nuri / **GÜNDEL** Ahmet, “*Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- ÖMERCİOĞLU** Abdullah, “*7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2022, S. 17(1), , S. 1, s. 167-192.

- ÖNCEL** Mualla / **KUMRULU** Ahmet / **ÇAĞAN** Nami / **GÖKER** Cenker, “*Vergi Hukuku*”, Ankara 2022, Turhan Kitapevi.
- ÖNTAN** Yaprak, “*Ceza Hukukunda Davranış ve Netice*”, Ankara 2021, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBEK** Veli Özer / **DOĞAN** Koray / **BACAKSIZ** Pınar, “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2021, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZBEK** Veli Özer / **DOĞAN** Koray / **BACAKSIZ** Pınar, “*Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*”, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZCAN** Onur, “*Vergi Suçları*”, Ankara 2015, Seçkin Yayınevi.
- ÖZEN** Mustafa, “*Vergi Suçları ve Kabahatleri*”, Ankara 2023, Adalet Yayınevi.
- ÖZGENÇ** İzzet, “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Ankara 2020, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZGENÇ YILMAZ**, Hanne “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı*, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Editör: İzzet Özgenç, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 709-735.
- ÜNAL** Ertuğrul, “*Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 27, S. 2, Aralık 2021, s. 1260-1297.
- CEYHAN** Cansu Sevinç, “*Vergi Suçlarında Yargılama Süreci*”, Ankara 2023, Yetkin Yayınları.
- ŞENTÜRK AKANER** Candide, “*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Zincirleme Suç Problemi*”-Ekonomik Suçlarla Mücadele Sempozyumu-II: Vergi Suçları, Editör: Veli Özer Özbek / Ezgi Çırak Karalı, Ankara 2024, Seçkin Yayıncılık, s. 52-73.
- ŞENYÜZ** Doğan, “*Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*”, Bursa 2022, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- TAŞTAN** Mehmet, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ankara 2022, Adalet Yayınevi.

TEZCAN Durmuş / **ERDEM** Mustafa Ruhan / **ÖNOK** Murat, “*Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*”, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık.

TOROSLU Nevzat / **FEYZİOĞLU** Metin, “*Ceza Muhakemesi Hukuku*”, Ankara 2023, Savaş Yayınevi.

TOROSLU Nevzat / **TOROSLU** Haluk, “*Ceza Hukuku Genel Kısım*”, Ankara 2021, Savaş Yayınevi.

TOROSLU Nevzat / **TOROSLU** Haluk, “*Ceza Hukuku Özel Kısım*”, Ankara 2024, Savaş Yayınevi.

TOSUN Öztekin, “*Hileli Vergi Suçları*”, İstanbul 1962, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

UĞUR Hüsamettin / **ELİBOL** Mert, “*Vergi Suçları*”, Ankara 2015, Seçkin Yayıncılık.

ÜMİT Ceyda, “*Vergi Ceza Hukukunda Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*”, Ankara 2022, Seçkin Yayıncılık.

YİĞİT Uğur, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*”, İstanbul 2004, Beta Yayınları.

YÜCEL Necmi, “*Tatbikatta Vergi Cezaları*”, İstanbul 1955, İnkılap Kitapevi.

Elektronik Kaynaklar:

<https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/Bilgi/Bankası> | [Anayasa Mahkemesi](https://www.anayasa.gov.tr/Mahkemeleri)

<https://emsal.uyap.gov.tr/Emsal/Karar/Arama>

<https://www.gib.gov.tr/Mevzuat> | [Gelir İdaresi Başkanlığı](https://www.gib.gov.tr/Gelir)

<https://hudoc.echr.coe.int/tur/HUDOC> - [European Court of Human Rights](https://www.echr.coe.int/tur/HUDOC)

<https://karararama.danistay.gov.tr/Danistay/Başkanlığı/Karar/Arama>

<https://karararama.yargitay.gov.tr/Yargitay/Karar/Arama>

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Mevzuat/Bilgi/Sistemi>

<https://www.resmigazete.gov.tr/T.C.Resmî/Gazete>

https://tez.yok.gov.tr/Ulusal_Tez_Merkezi | [Tarama Ekranları](https://www.tez.yok.gov.tr/Tarama/Ekranları)

ÖZET

Vergi Kaçakçılığı Suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlıklı 359. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları, vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ve vergi kaçırılmasının önlenmesi amacıyla yaptırıma bağlanmıştır.

Çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçları üç bölümde incelenmiştir. İlk bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimi, vergi kaçakçılığı suçlarının konusu, faili, mağduru açıklanmıştır.

İkinci bölüm 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının detaylı şekilde açıklanması için ayrılmıştır. İlgili bölümde, vergi kaçakçılığı suçlarının şartlarına yüksek mahkeme kararları ve doktrindeki görüşler çerçevesinde değinilmiştir

Son bölüm ise üç ana alt başlıktan oluşmaktadır. Suçun özel görünüş şekilleri başlığı altında suça iştirak, teşebbüs ve iştirak gibi hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İkinci başlıkta cezaya etki eden nedenler incelenmiştir. Son başlık, soruşturma ve kovuşturma da dâhil olmak üzere vergi kaçakçılığı suçunun usulü boyutuna ayrılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Suçu, Vergi Usul Kanunu, Kaçakçılık

ABSTRACT

Tax evasion offenses are prescribed by article 359 of the Tax Procedure Code, numbered 213 under the title "*Evasion Offenses and Punishments*". Tax evasion offenses are sanctioned in order to fulfill the tax payment obligation and prevent tax evasion.

This study analyzes tax evasion offenses in three chapters. In the first chapter, the historical development of tax evasion offenses, the subject, perpetrator, protected legal value are enlightened.

The second chapter is reserved for a detailed explanation of the tax evasion offenses regulated in article 359 of the Tax Procedure Code numbered 213. In the relevant section, the conditions of tax evasion offenses are mentioned within the legal scholars' opinions and jurisprudence of the Court of Cassation are referenced.

The last chapter consists of three main headings. Under the title of the special appearance forms of offense, participation in crime, attempt, and concurrence are detailed. In the second heading, the circumstances of crime in criminal law are examined. The last title, dedicated to the procedural limb of the tax evasion offense, including investigation and prosecution.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Tax Offences, The Code of Tax Procedure, Evasion