

# SAHTE BELGE DÜZENLEME ve SAHTE BELGE KULLANMA SUÇLARININ BİRLİKTE İŞLENMESİ DURUMU

COMMITTING TWO CRIMES TOGETHER:  
DRAWING UP AND USING FAKE DOCUMENTS



Murat GÖKKAYA\*

## öz

Günümüzde yaygın olarak sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler, gerçek bir faaliyette buldukları görüntüsü verebilmek amacıyla düzenlenen sahte satış faturaları ile orantılı olarak, sahte alış faturalarını yasal defterlerine kaydetmekte ve beyanlarına yansıtılmaktadırlar. Bu durumda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367'nci maddesine göre suç bildirilirken, her iki suçtan mı yoksa sadece sahte belge düzenleme suçundan mı suç duyurusundan bulunulacağı konusunda farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Sahte Belge, Kullanma, Düzenleme, Suçların İçtimalı

## ABSTRACT

Today, firms who draw up fake invoices with the intention of providing a real image of economic activity, records fake purchase documents to their legal books and declarations. In this case, different applications emerges on the issue of crimes reported according to Article 367 Tax Procedure Law Numbered. 213 whether to complain from two crimes or only drawing up fake invoices.

**Keywords:** false documents, using, editing, Multiplicity of crimes

## 1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

---

\* Vergi Müfettişi

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Ancak VUK'ta vergi kaçakçılığı suçlarında, suçların içtimaina ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) 5. maddesine göre TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin suçların içtimai konusunda TCK hükümlerine bakmak gerekecektir.

Çalışmamızda TCK açısından sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarının birlikte işlenmiş olması durumunda hangi suç için suç duyurusunda bulunulması gerektiği ve ceza verileceği konusunda açıklama ve değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılacaktır.

## **2- SUÇLARIN İÇTİMAİ HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

Normal olarak ceza kanununda her bir suçla ilgili hükümde öngörülen ceza verilir ve bu cezalar toplanarak (içtima edilerek) yerine getirilir. Ancak kanun bazen birden çok ihlali tek suç saymakta ve faile tek ceza verileceğini öngörmektedir.<sup>1</sup> Bu durumda suçların içtimai değişmektedir. TCK'da suçların içtimai konusunda; bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima hükümlerine yer verilmiştir.

### **2.1- Bileşik Suç**

TCK'nın 42'nci maddesine göre biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bileşik suç, doktrinde mürekkep suç olarak da adlandırılmaktadır. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz. Yani faile tek bir suçtan ceza verilir.<sup>2</sup>

Bileşik suç, birden çok suçun birleşerek yeni bir suç ortaya çıkarması şeklinde olabileceği gibi; bileşik suçu oluşturan suçlardan birinin diğerini ağırlaştırması şeklinde de ortaya çıkabilir. Örneğin; yağma suçu, cebir-tehdit ve hırsızlık suçlarının birleşmesinden ortaya çıkar. Bina içerisinde hırsızlık suçu, konut dokunulmazlığını ihlal suçunu ortaya çıkarmazken, hırsızlık suçunu nitelikli hale getirir.<sup>3</sup>

Sahte belge düzenleme suçunun ortaya çıkması için sahte belge kullanma zorunluluğu olmadığından bu iki suç, bileşik suç olarak değerlendirilemez.

### **2.2- Zincirleme (Müteselsil) Suç**

TCK'nın 43'üncü maddesine göre bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda veya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir. Zincirleme suç kapsamı içine yer alan ve birbirlerinden bağımsız olan suç fiillerinin tek fiil kabul edilip edilmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır.<sup>4</sup>

Kanun, faildeki "bir suç işleme kararı"ndan kaynaklanmış olmaları nedeniyle bunları tek bir suç saymakta ve faile tek bir ceza vermektedir. Örneğin bir hedefe ulaşmak için bir sözleşme birden çok kişiye

<sup>1</sup> Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Kasım 2006, s.310.

<sup>2</sup> Nevzat Toroslu, a.g.e., s.317.

<sup>3</sup> Nevzat Toroslu, a.g.e., s.311.

<sup>4</sup> Mustafa Özen, "Non Bis In İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, Y. 2010, Sa. 1, s.407.

hakaret edilmesi durumunda faile tek bir hakaret suçundan ceza verilir.<sup>5</sup> TCK'nın madde hükümlerinin görüşüldüğü TBMM Adalet Komisyonu raporuna göre, bir suçun aynı suç işleme kararı kapsamında olsa da değişik kişilere karşı birden fazla işlenmesi halinde, zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Buna göre, örneğin, bir otoparkta bulunan otomobillerin camları kırılarak radyo teyplerin çalınması durumunda, her bir kişiye ait otomobildeki hırsızlık, bağımsız bir suç olma özelliğini korur ve olayda cezaların içtimai hükümleri uygulanır.

Zincirleme suçta, tek bir suçun birden fazla kişiye veya birden fazla defa işlenmesi söz konusu olduğundan; sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları için zincirleme suçtan bahsedilemez.

### 2.3- Fikri İçtima

TCK'nın 44'üncü maddesine göre işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır. Bu durumda faile, ihlal sayısınınca veya işlenen suç sayısınınca değil, sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilecektir.

Fikri içtima kabul edilip en ağır cezayı gerektiren suçtan ceza verildiği takdirde, cezalandırılmayan diğer suçtan da cezalandırılma yoluna gidilemeyecektir. Çünkü her iki suç için ortak olan fiil yargılanmıştır.<sup>6</sup>

TCK madde hükümlerinin görüşüldüğü TBMM Adalet Komisyonu raporuna göre örneğin bir kişiyi yaralamak için fırlatılan sopa, mağduru yaraladıktan sonra veya mağdura isabet etmeden vitrin camına çarparak kırılmasına neden olabilir. Bu durumda, sopa fırlatma fiiliyle hem tamamlanmış veya teşebbüs aşamasında kalmış kasten yaralama suçu hem de başkasının malına zarar verme suçu işlenmiş olmaktadır.

Aynı şekilde, bir kişiyi öldürmek için ateşlenen silahtan çıkan kurşun, mağdura isabet etmeden duvara çarpması nedeniyle sekerek bir başkasının ölümüne veya yaralanmasına neden olabilir. Bu durumda, hedeflenen kişi açısından kasten öldürme suçu teşebbüs aşamasında kalmıştır. Kurşunun sekmesi sonucunda ölümüne veya yaralanmasına neden olunan kişi açısından ise, taksirle öldürme veya taksirle yaralama suçu işlenmiş olmaktadır. Bu gibi durumlarda kişi işlediği bir fiille birden fazla farklı suçun oluşumuna neden olmaktadır ve bu suçlardan en ağır cezayı gerektireni ile cezalandırılmasıyla yetinilmelidir.

Fikri içtima hükmünün uygulanması için failin sadece bir suç işlemek için hareket etmiş olması ancak birden fazla suçun gerçekleşmesine sebebiyet verilmesi gerekmektedir. Fail, tek bir fiil ile birlikte de olsa birden fazla suçu işlemeyi hedeflemekte ise fikri içtima hükümleri uygulanmaz.<sup>7</sup>

Örneğin başkasını yaralamak maksadı ile ateş eden kişinin aynı kurşunla bir vitrinin camının kırılması durumunda fikri içtima hükümleri uygulanabilir. Ancak hem eve zarar vermek hem de içindekilere zarar vermek amacıyla evi ateşe veren kişi hakkında fikri içtima hükümleri uygulanmaz.<sup>8</sup>

Sahte belge düzenleyen mükellef, sahte belge düzenleme fiili ile sahte belge kullanmış olmaz. Ancak bu suçu gizlemek amacıyla ikinci bir fiile girişerek sahte belge kullanma suçunu işler. Bu

<sup>5</sup> Nevzat Toroslu, a.g.e., s.314.

<sup>6</sup> Mustafa Özen, "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, Y. 2010, Sa. 1, s. 408.

<sup>7</sup> Ömer Keskinsoy, "Yeni Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Doğrultusunda Fikri İçtima Müessesesinin Analizi", Ankara Barosu Dergisi, 2005-2, s.40.

<sup>8</sup> Konu hakkında detaylı örnekler için bakınız: Ömer KESKİNSOY; a.g.m., 40-42.

nedenle sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçlarının birlikte işlenmesi durumunda TCK'nın 44'üncü maddesine göre fikri içtima hükmü uygulanmaz.

### **3- KONUYA İLİŞKİN YARGITAY KARARLARI**

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 13.01.2015 tarih ve 2014/373 sayılı kararında "Sahte fatura kullanmak" ile "sahte fatura düzenlemek" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271 sayılı CMK'nın 225'inci maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, "sahte fatura düzenlemek" suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeden, yazılı şekilde karar verilmesi bozma deneni olarak kabul edilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 13.01.2015 tarih ve 2015/444 sayılı kararında, sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, biri diğerinin unsuru olmadığı gibi vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu ile "mütalaa" yazısının "sahte fatura düzenlemek" suçuyla ilgili olduğu gözetilmeden, vergi incelemesine konu yapılmayıp, 213 sayılı Yasanın 367'nci maddesi uyarınca dava şartı olan "mütalaa" verilmeyen "sahte müstahsil makbuzu kullanmak" suçundan açılan davaya devamla sanık hakkında hüküm kurulması bozma nedeni olarak kabul edilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 10.07.2014 tarih ve 2014/14044 sayılı kararında; 5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, "sahte fatura kullanmak" ve "sahte fatura düzenlemek" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu ve birbirine dönüşemeyeceği de dikkate alındığında, sanık hakkındaki kamu davasının ... vergi suçu ve vergi inceleme raporlarına aykırı olarak "2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" suçundan açıldığı, "2005 takvim yılında sahte fatura kullanmak" suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gözetilmeden, iddianame dışına çıkılarak dava konusu yapılmayan "2005 takvim yılında sahte fatura kullanmak" suçundan yazılı şekilde hüküm kurulması bozma nedeni olarak kabul edilmiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 04.11.2013 tarih ve 2013/15895 sayılı kararında, 'sahte fatura kullanmak' ve 'sahte fatura düzenlemek' suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, birinin diğerine dönüşemeyeceği her ne kadar vergi mütalaa 'sahte fatura düzenlemek' suçundan verilmiş ise de, sanık hakkında 'sahte fatura kullanmak' suçundan kamu davası açıldığı, iddianamede anlatılan eylemin dışına çıkılarak başka bir suçtan yargılama yapılması ve hüküm kurulması, anılan madde hükmü gereğince mümkün olmadığına göre; yargılamanın durdurularak 213 sayılı Yasanın 367'nci maddesi uyarınca Vergi Dairesi Başkanlığından, 'sahte fatura kullanmak' suçundan mütalaa verilip verilmeyeceği sorulup, bu suçtan vergi mütalaa verildiği takdirde yargılamaya devamla hüküm kurmak, vergi mütalaa verilmemesi durumunda ise, yargılama şartı gerçekleşmeyeceğinden davanın düşmesine karar vermekten ibaret olduğu belirtilmiştir.

### **4- AYRI AYRI SUÇ DUYURUSUNDA BULUNULMA ZORUNLULUĞU**

VUK'un 359'un maddesine göre gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Aynı madde hükmüne göre vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Sahte belge düzenleme, kullanma gibi kaçakçılık suçlarında savcının dava açabilmesi için idari merciler tarafından suçun bildirilmesi ön şart olarak düzenlenmiştir.<sup>9</sup> VUK'un 367'inci maddesine göre yaptıkları inceleme sırasında aynı Kanun'un 359'uncu maddesinde 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.

Bu durumda yapılan inceleme sonucunda sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellefin aynı zamanda sahte belge kullandığının da tespit edilmesi durumunda, hem sahte belge düzenleme fiili nedeniyle, hem de sahte belge kullanma fiili nedeniyle suç duyurusunda bulunulması zorunludur.

## 5- SONUÇ

Sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenmiş ayrı suçlardır. Bu iki suçu birlikte işlemiş olan mükellefler hakkında tek bir suçtan mı, yoksa her iki suçtan mı ceza verileceği konusu önem arz etmektedir.

VUK hükümlerinde suçların içtimasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. TCK'nın 5. maddesine göre TCK'nın genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Bu nedenle adli ceza gerektiren vergi suçlarının içtimasına ilişkin TCK hükümlerine bakılması gerekecektir.

Normal olarak TCK'da her bir suçla ilgili ceza toplanarak (içtima edilerek) yerine getirilir. Bu kuralın istinasına ilişkin TCK'da; bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima hükümlerine yer verilmiştir. Yukarıda detaylı olarak yer verildiği gibi, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçları bu hükümler kapsamında değerlendirilemez. Sonuç olarak vergi inceleme sırasında sahte belge düzenleyen mükellefin, aynı zamanda sahte belge kullandığının tespit edilmesi durumunda VUK'un 367'inci maddesine göre her iki suç için ayrı ayrı suç duyurusunda bulunulmalıdır.

## KAYNAKÇA

- KESKİNSOY, Ö. "Yeni Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Doğrultusunda Fikri İçtima Müessesesinin Analizi", Ankara Barosu Dergisi, 2005-2.
- ÖZEN, M. "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, Y. 2010, Sa. 1.
- KIZILOĞLU Ş., ŞENYÜZ D., TAŞ M., DÖNMEZ R., Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- TOROSLU, N. Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Kasım 2006.

---

<sup>9</sup> Şükür Kızılot ve diğerleri, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 220.