

**T.C.**  
**YARGITAY**  
**CEZA GENEL KURULU**

Esas : 2024/280  
Karar : 2024/279  
Tarih : 02.10.2024

- SAHTE FATURA DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI
- KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI
- VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇU
- SEÇİMLİK HAREKETLİ SUÇLAR

( 5237 s. TCK 7 , 43 , 53 , 62 )

( 2709 s. Anayasa 73 )

( 213 s. VUK 359 , 360 )

## ÖZET

*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 tutulabileceğinin, anılan Kanun'un 359. maddesine, 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'la eklenen 9. fıkrası çerçevesinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği de değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmelidir.*

## I. HUKUKÎ SÜREÇ

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından sanığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43/1, 62 ve 53. maddeleri uyarınca iki kez 2 yıl 13 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluğuna ilişkin İzmir 13. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 04.04.2016 tarihli ve 139-218 sayılı hükümlerin, sanık müdafii tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 24.05.2022 tarih ve 4852-9668 sayı ile;"...Hükümden sonra 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 7394 sayılı Kanun'un 4 ve 5. maddeleriyle değişik 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin 3, 4, 5 ve 6. fıkra hükümleri uyarınca 5237 sayılı TCK'nın 7/2. maddesi de gözetilerek öncelikle lehe Kanun'un tespit edilip uygulama yapılması ve her iki Kanunla ilgili uygulamanın gerekçeleriyle birlikte denetime olanak verecek şekilde ayrıntılı olarak kararda gösterilmesi suretiyle sanığın hukuki durumunun yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması," nedeniyle bozulmasına karar verilmiştir.

Bozmaya uyularak yapılan yargılamada sanığın, 213 sayılı Kanun'un 359/b, TCK'nın 43, 62 ve 53. maddeleri uyarınca iki kez 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına ve hak yoksunluğuna, kazanılmış hak nedeniyle hapis cezalarının 2 yıl 13 ay 15 gün üzerinden infaz edilmesine ilişkin İzmir 13. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 16.02.2023 tarihli ve 574-162 sayılı hükümlerin, sanık müdafii tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 19.12.2023 tarih ve 3090-10483 sayı ile onanmasına oy çokluğuyla karar verilmiş,

Daire Üyeleri ... ve N. Kılıç özetle;

"Sanığın sahte fatura düzenleme ve kullanma eyleminin 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketleri olarak yaptırımı 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.

Hukuki bir konu irdelenirken hukuk kaide ve kurallarına uygun izahat ve yorum yapılması gerekir. Ancak konunun çıplaklığıyla anlaşılması için pozitif bilime ilişkin bir vakiadan bahsetmenin uygun düşeceği kanaatindeyiz. Milattan önce (MÖ) 384 - 322 yılları arasında yaşamış ve muallim-i evvel olarak bilinen pozitif bilimin kurucusu Aristoteles; dört element kuramının ve fizik ilminin temel prensiplerini ortaya koyan kişidir. MÖ 350 yılında Aristo'ya 'Yağmur ve karın neden gökyüzünden aşağıya doğru indiği, alevlerin de neden göğe doğru yükseldiği' sorulduğunda, henüz yer çekimi kanunu, gazların basıncı ve hacim ilişkisi ilmi olarak tespit edilmediği için, Aristo'nun kendisine yöneltilen bu soruyu 'Alevin aslı olan güneş ve ayın gökyüzünde, kar ve suyun aslı olan okyanus ve denizlerin yeryüzünde olduğu için kar ve yağmurun gökyüzünden yere, alevlerin de gökyüzüne yükseldiğini' belirterek açıkladığı, bu hususun 17. yüzyıla kadar yaklaşık iki bin yıllık süreçte pozitif bilim adına tartışmasız ve mutlak doğru olarak kabul edildiği, ta ki Newton'un 1687 yılında yer çekimi kanunu, ...'nin de 1662 yılında gazların basınç ve hacim ilişkisini bulması üzerine, bulut kütlelerinin yer çekimi kuvvetine dayanamamasıyla yağmur ve karın yağdığı, atmosferdeki basıncı hafif gazların da basıncı kendisinden ağır olan gazların üzerine çıktığı tespit edilince pozitif bilim adına iki bin yıllık mutlak doğrunun nasıl da bir yanığı olduğu anlaşılmıştır.

Muhalefetimize konu husus da bu pozitif bilimdeki sonradan ortaya çıkan yanığı kadar açık ve nettir. Zira pozitif hukuk da, ceza yargılamasının hem dayanağı, hem de sınırıdır. Nitekim 'nullum crimen nulla poena sine lege' kaidesi üç yüz yıllık bir hukuk kuralıdır. Bu kurala göre; kanunsuz suç ve ceza olmaz. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38 ve 5237 sayılı Kanun'un 2 nci maddelerinde ifade edildiği üzere 'Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.' Somut olayda sanığın aynı fıkroda yaptırımı bağlanan birden çok seçimlik hareketten ikisini işlemesi sebebiyle 5237 sayılı Kanun'un 61 inci maddesi de gözetilerek, tek suçtan alt sınırdan uzaklaşmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken, tek bir suçun seçimlik hareketlerinin iki ayrı suç gibi nitelendirilmesini ceza hukukuna has yorum yöntemlerinin hiç biriyle izah etmek mümkün değildir. Maddi ceza hukukunda yorum teknikleri; lafzi, sistematik, tarihi ve teleolojik olarak belirtilmiştir. Ne kanunun lafzından, ne sistematüğinden, ne de tarihsel ve teolojik yorum yöntemleriyle bu sonuca ulaşılamaz. Vergi kaçakçılığı yönünden yüksek yargı uygulamasını tarihsel yorum değil, sadece tarihi ve talihsiz bir hata olarak nitelendirmek mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçlarını yaptırımı bağlayan 213 sayılı Kanun'un tartışmaya konu 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki yasa metni dikkate alındığında; aynı maddenin aynı fıkrasında seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlendiği hususu duraksamaya yer vermeyecek kadar açıktır. Vergi mevzuatımızda bu seçimlik hareketlerin ayrı suçlar olduğuna dair veya böyle bir sonuç çıkarmamıza neden olacak tek kelimelik dahi yasal düzenleme mevcut değildir. Seçimlik hareketli suçlardaki fiillerin birbirine hiç benzememesi -örneğin üretmek, nakletmek, satmak... gibi- işin olmazsa olmazıdır. Zira fiiller aynı olsa seçimlik hareket olarak düzenlenmezdi.

Maddi ceza hukukuna ilişkin onlarca seçimlik hareketli suç bulunduğu, bu suçlarda seçimlik hareketlerin gerek doktrinde, gerekse uygulamada birbirine dönüşmeyen ayrı suçlar olarak telakki edilip seçimlik hareketlerin birden çoğunu işleyen failer hakkında her bir seçimlik hareket için ayrı ayrı ceza tertip edilmesinin kabul görmediği ve bu yönde bir tek dahi örnek bulunmadığı, seçimlik hareketlerin ayrı ayrı suçlar kabul edilmesi suç ve cezadaki kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağı gibi hiçbir hukuki yorumla da izah edilemez. Aynı fıkradaki seçimlik hareketlerin ayrı ayrı suçlar kabul edilmesi bir tarafa, aynı suçta farklı bentlerde düzenlenen hatta farklı cezalar öngörülen fiillerin işlenmesi halinde fail iki ayrı bendi ya da iki ayrı fıkrayı ihlal ederse 5237 sayılı Kanun'un 61 inci maddesi gözetilerek tek bir suçtan hüküm kurulduğu tartışmasız bir gerçektir.

Yüksek Dairenin suçu yaptırımı bağlayan 213 sayılı Kanun'un 359 uncu maddesinin düzenleniş şekli ve içeriğinden farklı sonuç doğuracak kişi hak ve özgürlüklerini fazladan sınırlayacak şekilde yorumladığı, hiç kimseye kanunda yazılı cezadan daha fazla bir ceza verilemeyeceği, gerek sahte belge düzenleyerek, gerekse bu belgeyi kullanarak aynı maddenin seçimlik hareketini ihlal eden sanığa birden fazla seçimlik hareketi ihlal etmesi nedeniyle 5237 sayılı Kanun'un 61 inci maddesi de gözetilerek ceza tertip edilmesi gerekirken eylemin iki ayrı suç olarak nitelendirilerek sanığa fazla ceza tayin edilmesi sebebiyle sayın

çoğunluğun görüşüne iştirak etmemiz mümkün olmamıştır." düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

## II. İTİRAZ SEBEPLERİ

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, 26.02.2024 tarih ve 42935 sayı ile; "...VUK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yararın devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğu vurgulanarak evrakta sahteciliğin bir araç olduğunun kabul edilmiş olması, VUK'nun 359. maddesinin 'b' fıkrasındaki düzenleme ile vergi kaybının önüne geçilmesinin amaçlanmış olması nedeniyle belgenin şeklinin anılan fıkra kapsamında öneminin bulunmaması, çünkü bu maddedeki suçun konusunun vergiye konu faaliyet olması nedeniyle vergiye konu olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığının suçun oluşumuna etkili olacağı hususunda gerek öğretide gerekse uygulamada herhangi bir duraksamanın bulunmaması, seçimlik hareketleri aynı madde ile müeyyide altına alan suçlara örnek olarak gösterilen mala zarar verme ve paralarda sahtecilik suçları açısından, seçimlik hareketlerden ister birisinin isterse tamamının ihlal edilmesi halinde tek suçun oluşacağı hususundaki içtihatların zaman içerisinde istikrar kazanarak yerleşik uygulamaya dönüşmüş olması karşısında; vergi kaybının önlenmesi amacıyla, vergi kaybının gerçekleşmesini dahi unsur olarak aramadığı için vergi kaçakçılığı suçunu tehlike suçu olarak öngören kanun koyucunun, gerek sahte belge düzenleyerek menfaat karşılığı vergisel işlemde kullanılması koşuluyla başkasına verilmesi eylemi ile başkası tarafından düzenlenen sahte belgeyi vergisel bir işlemde kullanma eylemini aynı maddeyi ihlal eden seçimlik hareketler olarak öngörmesi nedeniyle eylemlerin küll halinde zincirleme şekilde tek vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu kabul edilmelidir.

'213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 359 - (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

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 yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.' hükmünü içermektedir.

Görüldüğü üzere VUK'nun 359. maddesi sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerini aynı fıkroda düzenlemiştir. Bu eylemler seçimlik hareketlerdir. Dolayısıyla aynı fıkra içerisinde hem düzenleme ve hem de kullanmanın düzenlenmesi nedeniyle sanığın düzenleme ve kullanma eylemlerinden ayrı ayrı cezalandırılması yerinde değildir. Sahte fatura kullanma ve düzenleme eylemleri aynı takvim yılında aynı sanık tarafından işlenmiş ise sadece bir kez cezalandırılması gerektiği düşünülmektedir.

Kanaatimizce; sanığın 2011 yılında sahte fatura kullanma ve düzenleme suçundan TCK'nun 61. maddesine göre kullanılan ve düzenlenen belge sayısı dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilip, TCK'nun 43. maddesi uyarınca sonuç cezanın belirlenmesi gerekirken hem düzenleme hem de kullanma suçundan verilen mahkumiyet kararlarının yerinde olmadığı ve bu hükmü onayan Yüksek Daire kararının yerinde olmadığı" görüşüyle itiraz yoluna başvurmuştur.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesince 20.03.2024 tarih, 1358-3898 sayı ve oy çokluğuyla itiraz nedenlerinin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır.

## III. UYUŞMAZLIK KONUSU VE KAPSAMI

İtirazın kapsamına göre inceleme, sanık hakkında sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından kurulan mahkûmiyet hükümleriyle sınırlı olarak yapılmıştır.

Özel Daire çoğunluğu ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyuşmazlık; vergi kaçakçılığı suçundan sanığın Yerel Mahkemece 213 sayılı Kanun'un 359/b maddesi gereğince sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemleri nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmasına ilişkin verilen kararda hukuki isabet bulunup bulunmadığının belirlenmesine ilişkindir.

## IV. OLAY VE OLGULAR

İncelenen dosya kapsamından;

Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan RMG Hurdacılık Metal Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.nin, Pınarbaşı Mahallesi, 56/5 Sokak, Numara 52/35, Bornova/İzmir adresinde hurdacılık, geri dönüşüm maddeleri imalatı, alım ve satımı alanında faaliyette bulunduğu, 2011 yılında adı geçen Şirket müdürünün

sanık ... olduğu,

RMG Hurdacılık Metal Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 27.05.2014 tarihli ve 153/6 sayılı vergi tekniği raporunda özetle; adı geçen Şirketin 21.01.2009 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, mükellef Şirketin Pınarbaşı Mahallesi, 56/5 Sokak, Numara 52/35, Bornova/İzmir adresinde işe başladığı, mükellef kurumun Ba bildirimleri incelendiğinde, 2011 yılında Satrün Elekt. Tarım Ürn. Met. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti., Sorkun Plastik Met. Hur. Nak. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti., Altunsu Plastik Met. Ürn. ve Hid. Mak. San. ve Tic. Ltd. Şti., Perge Met. Geri Dönüşüm Tur. İnş. Plastik Tic. Ltd. Şti. ile Bilen Demir Çelik İnş. Hafr. Met. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. unvanlı beş mükelleften Ocak, Şubat, Mart, Haziran, Temmuz, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık dönemlerinde 51 adet belge karşılığı toplam 3.022.799,55 TL mal ve hizmet alış beyan ettiği, ancak alış yaptığı beyan edilen mükellefler yönünden düzenlenen vergi tekniği raporlarında, adı geçen mükelleflerin 2011 yılında düzenledikleri faturaların sahte faturalar olduğu, gerçek faaliyetlerinin bulunmadığının belirtildiği, bu itibarla 2011 yılında sanığın sahte fatura kullandığı ve aynı zamanda Altıntaş Met. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile Kaya Met. San. ve Tic. Ltd. Şti. isimli firmalara gerçek bir mal ve hizmet satışı olmadan komisyon karşılığında sahte faturalar düzenlediği sonucunun ortaya çıktığı tespit ve bilgilerine yer verildiği,

Belirtilen vergi tekniği raporunu dayanak alarak hazırlanan 27.05.2014 tarihli ve 153/15 sayılı vergi suç raporu göre; RMG Hurdacılık Metal Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti. müdürü olan sanığın, 2011 yılında sahte fatura kullanmak ve gerçek bir mal teslimine dayanmaksızın, müdürü olduğu şirkete ait faturaları 2011 yılında komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek suretiyle 213 sayılı VUK'un 359. maddesinin b fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunu işlediği kanaatiyle sanık hakkında İzmir Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiği sonucuna varıldığı,

İzmir Vergi Denetim Kurulunun 23.12.2014 tarihli yazısı ekinde de, sanığın 2011 yılında sahte belge düzenlemek ve sahte belge kullanmak fiillerini işlediği iddiasına dayalı 03.06.2014 tarihli mütalaanın İzmir Cumhuriyet Başsavcılığına gönderildiği,

30.03.2016 tarihli bilirkişi raporunda; mükellef kurum RMG Hurdacılık Metal Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi sanığın, 2011 yılında düzenlediği ve kullandığı faturaların sahte belge kapsamında olduğu, bu itibarla herhangi bir mal ve hizmet karşılığı olmaksızın sahte fatura düzenleyip ayrıca sahte fatura kullandığı görüş ve kanaatlerine yer verildiği,

Anlaşılmaktadır.

#### V. GEREKÇE

Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Kanun'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin sahte belge düzenleme ve kullanılmasını düzenleyen b fıkrası şöyledir;

"...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 yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir."

15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile fıkra yer alan "beş" ibaresi "sekiz" şeklinde değiştirilmiş ve fıkra son hâlini almıştır.

#### A. GENEL OLARAK

Devlet, hükümlerine hakkına istinaden ve kamu hizmetlerinin ifasını teminen vergilendirme yetki ve tekeli haizdir. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür (Anayasa madde 73). Devlet, millet adına kullandığı vergi toplamak hakkı bağlamındaki otorite ve itibarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesi başta olmak üzere belli suç ve kabahat mahiyetindeki ceza içeren normatif düzenlemelerle korur.

İlk hâli ile 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324. maddesinde kaçakçılık; vergi kaçırmak kastı ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış, "Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak" da kaçakçılık oluşturan eylemler arasında tadat olunmuştur. Anılan Kanun'un 325. maddesinde kaçakçılık için yaptırım olarak para cezası öngörüldüğünden, düzenlemenin kabahat nevinden olduğu anlaşılmaktadır.

5432 sayılı VUK'un, 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun ile kaçakçılığın tanımlandığı 324. maddesinde önemli değişiklik yapılmış, kaçakçılık niteliğindeki fiiller ek 2. maddede hileli vergi suçları içinde bu kez suç

olarak düzenlenmiştir. 5432 sayılı VUK, 12.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren mer'i 213 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. 213 sayılı VUK'da da kaçakçılık fiilleri, 357. maddede hileli vergi suçları başlığı altında düzenlenmiş, 359. madde de yaptırıma bağlanmıştır. 357. madde, 31.12.1980 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış, aynı fiiller bu kez 344. madde kapsamına alınmış ve kaçakçılık; "Mükellef veya sorumlu tarafından (bentler halinde sayılan ve sair biçimde işlenen) hâllerden birisiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Ancak 359. madde ile 344. maddenin 1 ila 6. bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından (para cezaları) ayrı olarak hapis cezası ile birlikte ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet yaptırımı da öngörülmüştür. 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunla 344. madde, "Vergi ziyası suçu ve cezası", 359. madde ise "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı altında yeniden düzenlenerek iki ayrı bağımsız suç hâline getirilmiştir.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu, 359. maddenin b fıkrasında düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili aynı bentte hükme bağlanmakta iken 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile b fıkrası, "Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir), 2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur." şeklini almıştır. 359. madde, 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanun'la tekrar değişikliğe uğramış ve b fıkrası "Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde düzenlenmiştir. Nihayet 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle 359. maddenin b fıkrasında yer alan sahte belge düzenlemek veya bu sahte belgeyi kullanmak fiilinin de yer aldığı suçta cezanın alt sınırı değiştirilmemiş, ancak üst sınırı beş yıldan sekiz yıla çıkarılmış, etkin pişmanlık ve içtimaya ilişkin bazı fıkralar ilave edilmiştir.

Doktrinde vergi kaçakçılığı, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak olarak tanımlanmıştır (Ferhat Yıldız, Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 12, S. 48, Ekim 2021, s. 565).

#### B. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nda (m. 204-212) düzenlenmesine rağmen kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge düzenlemek veya belgeleri kullanmak fiilleri için VUK'da özel düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur (CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606).

Ancak TCK'daki belgede sahtecilik suçları ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun koruduğu hukuki değer birbirinden farklıdır. TCK'da belgeye duyulan güven korunurken (CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K), VUK'un 359. maddesinde devletin, millet adına kullandığı vergi toplamak hakkı bağlamındaki otorite ve itibarı korunmaktadır. Her ne kadar vergi ziyası bu suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de amaç ilk elden vergi kaybının önlenmesidir. Bu nedendir 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 veya bu sahte belgeyi kullanma suçu yönünden kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suç 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). 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. Zira vergiyi hiç ödememenin veya az ödememenin ve bunu denetimden gizlemenin en yaygın başvuru ve bilinen yolu, gerçeğe aykırı ve/veya kayıt dışı işlemlerle sahte belge düzenlemek ya da kullanmaktır.

VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında belgenin şekli değil içeriği korunmakta, dolayısıyla da suçun oluşması için gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belgenin olması aranmaktadır. Ayrıca belge, şekil şartlarını taşımasa bile VUK'un 3/B maddesi ve ceza muhakemesinde geçerli olan delil serbestisi gereğince delil olma özelliğini devam ettirmektedir. "Kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısıyla da VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan düzenleme ile korunan değerlerin devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir... Aksi düşünülürse içeriği gerçeği yansıtmayan belgeden dolayı şekil şartlarını taşımadığı gerekçesiyle m. 359/b'den beraat kararı verilebilecektir ." (CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517).

Şu hâlde göre öncelikle VUK'un 359. maddesinin b fıkrasının kanun sistematigindeki yeri ve madde kenar başlığı ile suç konusunun, vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerle ve bu sahte belgenin de; "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak sınırlanması itibarıyla sahtecilik suçuna ilişkin değil ve fakat vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen bir ceza normu olduğu açıktır. Bu nedendir ki, kamusal ya da kişisel güvene mazhar belgeyi, doğrudan değil ve fakat gerçeğe aykırı olması hâlinde vergi kaçakçılığını mümkün ve kolay kılan yaygın bir yöntem olması itibarıyla konu edinip dolaylı olarak koruduğu söylenmelidir.

#### C. SUÇUN MADDİ KONUSU

VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme veya bu sahte belgeyi kullanma 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 oluşturacağı kuşku yoktur. Kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında suçta konu olmak bakımından fark görmemiştir. Suçun konusu, belgenin aslı olabileceği gibi suretleri de olabilir.

#### D. SUÇUN FİİL UNSURU

Suçun fiil unsuru, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

Sahte belge; "Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak tanımlanmış, suçun konusu da vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerle sınırlandırılmıştır. Bu durumda ihtilaf konusu itibarıyla tipik eylem; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini, tamamen veya kısmen gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde varmış gibi (sahte olarak) düzenlemek veya kullanmaktır.

Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; 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 yararlanmaktır (CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606). Bu

bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.

Belgede sahtecilik, VUK'un 359/b düzenlemesinde de yer aldığı gibi kısmen veya tamamen olabilir. Tamamen sahtecilik gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılması (satın alınmayan mal ya da hizmetin alınmış gibi gösterilmesi), kısmen yapılan sahtecilik ise gerçek ve gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer almasını (satın alınmış mal/hizmetle ilgili düzenlenen belgede satın alınmayan mal/hizmetin de gösterilmesini) ifade etmektedir (CGK, 22.09.2022, E. 2021/433, K. 20 22/575).

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge birbirinden farklı kavramlardır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı biçimde yansıtan belge iken, kısmen sahte belge ise gerçek muamele ya da durumun yanında gerçek olmayan muamele ve duruma da yer verilen belgedir.

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.

VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen suç açısından kullanmak, sahte belgenin yer aldığı beyannamenin vergi dairesine verilmesidir. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan, ancak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenen belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dahil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesini ifade etmektedir. Kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder (CGK, 04.10.2022, E. 2022/192, K. 2022/606). Kullanma için, sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi gerekmektedir (Ahmet Gökçen, age s. 128, Nuri Ok, Ahmet Gündel, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin, Ankara, 2002, s.225).

#### E. İÇTİMA VE SEÇİMLİK SUÇLARDA MADDİ KONUNUN AYNİYETİ SORUNU

Çözülmesi gereken ihtilafla sınırlı olarak yapılan değerlendirmede;

Seçimlik hareketli suçlar, suçun kanuni tanımında gösterilen alternatifli hareketlerden herhangi birisinin icra edilmesi ile işlenip tamamlanabilen suçlardır. Bu suçlarda seçimlik hareketlerin tamamının gerçekleştirilmesi şart olmayıp bir tanesinin işlenmesi suçun oluşması için yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçı ya da hepsi birlikte işlenmiş olsa dahi tek suç oluşacak, ancak bu durum TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabilecektir. Seçimlik hareketlerden birisi tamamlanmış ise diğeri teşebbüs aşamasında kalsa dahi suç tamamlanmış kabul edilecektir. Bu suçlarda, suç tarihi en son seçimlik hareketin yapıldığı tarih olup dava zamanaşımı da bu tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır (Ceza Genel Kurulu tarih 23.06.2015 2014/11-568, 2015/244).

Doktrin de ittifakla aynı görüştedir. Suçun kanuni tanımında alternatif olarak sayılan hareketlerin öngörüldüğü suçlarda yalnızca bu hareketlerden birinin yapılması yeterlidir. Seçimlik hareketlerden birkaçının veya hepsinin gerçekleştirilmesinde de konu aynı olmak şartıyla suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir (Özgenç, İzzet, Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 185-188; Akbulut, Berrin, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 306., Akbulut Berrin agm s.674).

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 tanımında, vergi ziyasının gerçekleşmesi neticesi aranmadığından suç soyut tehlike suçudur.

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/b 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 klasik bir belgede sahtecilik değil ve fakat vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlendiği hususu ile seçimlik hareketli suç olduğu gerçeği gözden irak tutulmamalıdır.

Sahte belgeyi düzenleyen aynı zamanda bu belgeyi kullanırsa suç konusu aynı olduğundan iki ayrı suç değil, tek suçun oluşacağı hususunda Özel Dairenin uygulamaları istikrar kazanmıştır.

Sorun, ihtilaf konusu olayda da olduğu gibi; sahte belgeyi düzenleyen ile kullananların farklı kişiler olması halinde, seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğinde kuşku bulunmayan 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin b fıkrası gereğince, kendi düzenlediği sahte belgelerle birlikte başkası tarafından düzenlenen sahte belgeyi de kullanan sanığın hem düzenlemek, hem de kullanmak suçlarından ayrı ayrı cezalandırılmasında hukuki isabet bulunup bulunmadığı ile ilgilidir.

Ceza Genel Kurulunun (18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641) ve Özel Dairenin (11. CD, 17.01.2019, E. 2016/6690, K. 2019/573) süregelen uygulamasına göre, failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı belgeyi 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 kabul edilmektedir. Ne var ki, konu değişmediği müddetçe sahte olarak düzenlenen aynı belgenin kullanılması farklı suç oluşturmaz. (Akbulut Berrin agm. s.674) Bu nedenle Özel Dairenin, sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının "birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu" yönündeki gayrimahdut belirleme ve kabulünün, seçimlik hareketli suçlar bağlamında sorunlar barındırdığı açıktır.

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 "ayninet"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 ayniyeti değil nesnel olarak ayniyetine 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 ayniyeti" 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 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 oluşacağına ancak bu durumun TCK'nın 61. maddesi gereğince temel cezanın belirlenmesinde göz önünde tutulabileceğinin kabulü gerekir.

#### F. SOMUT OLAYDA HUKUKİ NİTELENDİRME

Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan RMG Hurdacılık Metal Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.nin müdürü sanık ...'ın, Kaya Met. San. ve Tic. Ltd. Şti. İle Altıntaş Met. San. ve Tic. Ltd. Şti. unvanlı firmalara 2011 yılında sahte fatura düzenlediğinin; yine aynı yılda Satrün Elekt. Tarım Ürn. Met. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti., Sorkun Plastik Met. Hur. Nak. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti., Altunsu Plastik Met. Ürn. ve Hid. Mak. San. ve Tic. Ltd. Şti., Perge Met. Geri Dönüşüm Tur. İnş. Plastik Tic. Ltd. Şti. ile Bilen Demir Çelik İnş. Hafr. Met. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. unvanlı firmalardan aldığı sahte faturaları da kullandığının kabul edildiği olayda; 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 tutulabileceğinin,

Anılan Kanun'un 359. maddesine, 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'la eklenen 9. fıkrası çerçevesinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği de değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmelidir.

Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmelidir.

Çoğunluk görüşüne katılmayan üç Ceza Genel Kurulu Üyesi; Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının reddedilmesi gerektiği görüşüyle karşı oy kullanmışlardır.

#### VI. SONUÇ:

Açıklanan nedenlerle;

1- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının KABULÜNE,

2- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 19.12.2023 tarihli ve 3090-10483 sayılı onama kararının KALDIRILMASINA,

3- İzmir 13. Asliye Ceza Mahkemesinin 16.02.2023 tarihli ve 574-162 sayılı kararının, 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 ve anılan Kanun'un 359. maddesine, 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'la eklenen 9. fıkrası çerçevesinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği de değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun tayin ve takdirinin gerektiği gözetilmeksizin sanık hakkında sahte fatura düzenlemek ve kullanmaktan ayrı ayrı cezaya hükmedilmesi isabetsizliğinden BOZULMASINA,

4- Dosyanın, mahalline gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 02.10.2024 tarihinde yapılan müzakerede oy çokluğuyla karar verildi.