

T.C. YARGITAY CEZA GENEL KURULU

E. 2012/11-1512 K. 2014/366 T. 11.7.2014

- SAHTE BELGE KULLANMAK (Belgesiz Yapılan Alım ve Hizmetin Başka Bir Mükellefin Belgesi ya da Sahte Belgeyle BelgelendirilmesindeBelgenin Sahte Olduğunun Kabul Edileceği - Vergi Dairesi Başkanlığı Mütalaasında Eylemin Yanıltıcı Belge Kullanmak Mahkemece Eylemin Sahte Belge Kullanmak Suçu Olduğunun Belirtildiği/Mahkemenin Mütalaa İle Bağlantılı Olmadığının Kabulü Gereği)
- MUHTEVİYATİ İTİBARİ İLE YANILTICI BELGE KULLANMAK (Vergi Dairesi Başkanlığı Mütalaasında Eylemin Yanıltıcı Belge Kullanmak Mahkemece Eylemin Sahte Belge Kullanmak Suçu Olduğunun Belirtildiği/Mahkemenin Mütalaa İle Bağlantılı Olmadığı - İddianamede Unsurları Belirtilen Fiilin Nitelendirilmesi Sonucu Hüküm Kurulabileceği)
- VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI MÜTALAASI (Vergi Dairesi Başkanlığı Mütalaasında Eylemin Yanıltıcı Belge Kullanmak Mahkemece Eylemin Sahte Belge Kullanmak Suçu Olduğunun Belirtildiği/Mahkemenin Mütalaa İle Bağlantılı Olmadığı - Mahkemenin İddianamede Unsurları Belirtilen Fiilin Nitelendirilmesini Serbestçe Yapabileceği)
- İDDİANAMEDE SUÇUN UNSURLARININ GÖSTERİLMESİ (İddianamede Unsurları Belirtilen Fiilin Nitelendirilmesi Sonucu Hüküm Kurulabileceği - Vergi Dairesi Başkanlığı Mütalaasında Eylemin Yanıltıcı Belge Kullanmak Mahkemece Eylemin Sahte Belge Kullanmak Suçu Olduğunun Belirtildiği/Mahkemenin Mütalaa İle Bağlantılı Olmadığı)
- FİİLİN NİTELENDİRİLMESİ (Belgesiz Yapılan Alım ve Hizmetin Başka Bir Mükellefin Belgesi ya da Sahte Belgeyle BelgelendirilmesindeBelgenin Sahte Olduğunun Kabul Edileceği - Vergi Dairesi Başkanlığı Mütalaasında Eylemin Yanıltıcı Belge Kullanmak Mahkemece Eylemin Sahte Belge Kullanmak Suçu Olduğunun Belirtildiği/Mahkemenin Mütalaa İle Bağlantılı Olmadığının Kabulü Gereği)

213/m.359

5271/m.225

ÖZET : Sahte fatura kullanmak suçundan sanığın mahkumiyetine ilişkin hükmün incelenmesinde; uyuşmazlık; sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan açılmış bir kamu davası olup olmadığı ve buna bağlı olarak bu suçlarda dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasının bulunup bulunmadığının belirlenmesine ilişkindir.

Belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Ceza hukukunda "mütalaa" kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir.

Vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasında bu eylemin "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak" suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. Mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir.

Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla davaya konu olmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartı gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.

DAVA : Sahte fatura kullanmak suçundan sanığın 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1, 765 Sayılı T.C.K.nın 80 ve 59. maddeleri uyarınca 25 ay hapis cezasıyla mahkumiyetine ilişkin, Beyşehir Asliye Ceza Mahkemesince verilen 20.2.2009 gün ve 23-48 Sayılı hükmün sanık tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 26.12.2011 gün ve 2011/11578-24085 sayı ile;

"... 2004 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan verilen hükme yönelik temyize gelince; 7.7.2006 gün ve vdenr-2006-IV-196/9 Sayılı Kaçakçılık Suçu Raporuyla ekindeki Vergi İnceleme Raporunda, Huğlu Kasabasında silah montaj ve işçiliği yapan sanığın, belgesiz alımlarını sahte faturalarla belgelendirmek suretiyle katma değer vergisi ziyanına sebebiyet verdiği tespit olunduktan sonra, 84 numaralı KDVK Genel Tebliği gereğince bu eylemi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak olarak nitelendirilip, dava şartı olan mütalaanın bu kabule uygun olarak 19 Eylül 2006 tarih ve B.07.1.gib.4.42.40.01/104-IV-196/2006-1587 sayılı 213 Sayılı VUY'nın 359/a-2. maddesinden verilmesine rağmen, anılan Kanunun 359. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında sahte belgeye muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin tanımlanış şekline ve yerleşik uygulamaya göre sanığın eyleminin sahte fatura kullanmak suçunu oluşturacağı belirtilerek bu suçtan mütalaa verilmesi amacıyla yargılamanın durmasına karar verilip, dava dosyasının idareye gönderilerek, fiile uygun dava şartının alınmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden, eyleminin sahte fatura kullanmak suçunu oluşturduğunun kabulüyle, dava şartı gerçekleşmeyen bu suçtan dolayı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1. maddesinin uygulanması suretiyle yazılı şekilde hüküm kurulması..."

İsabetsizliğinden bozulmasına karar verilmiştir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı ise 16.2.2012 gün ve 141580 sayılı ile;

"... Sanık hakkındaki kamu davasında belirtilen eylem, sahteliği iddia edilen faturaların vergi kayıtlarına intikal ettirilerek vergi kayıtlarında kullanılmasına ilişkindir. Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından sanığın eyleminin 213 Sayılı VUK'nun 359/a-2. maddesi kapsamında görülüp bu kapsamda mütalaada bulunmak sureti ile suç duyurusunda bulunmasına, akabinde Cumhuriyet Başsavcılığınca eylemin aynı kanunun 359/b-1. maddesi kapsamında olduğundan bahisle iddianame düzenlenip kamu davası açılmasına ve mahkeme tarafından bu iddianame kapsamında aynı kanunun 359/b-1. maddesi uyarınca cezalandırılmasına karar verilmiştir.

Sanığın Vergi Dairesince ihbar edilen eylemiyle iddianame ve mahkeme kararına konu olan eylem aynı olup, sanığın sahteliği iddia edilen faturaları vergi kayıtlarında kullanmasına ilişkindir. Bu kapsamda idari makam tarafından eylemin nitelendirilmesine dair olarak, içinde kaldığı maddenin ve dolayısıyla suçun belirlenmesine dair mütalaanın, idari makama, Anayasaya göre yargılama makamı olan mahkemeleri bağlar şekilde yetki tanınması anlamına gelecektir. Öyle ki, vergi kaçakçılığı suçlarında yargılama şartı olarak düzenlenen 'mütalaa' kavramına vergi suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda işin uzmanlarından soruşturma makamına yardımcı olması amacının haricinde görev yüklenmiş olacaktır. Sanığın cezalandırılması istemiyle açılan kamu davasındaki eyleminin, hukuki nitelendirilme yetkisinin her türlü etkiden ayrı olarak yargılama makamına ait olmakla; iddianamede gösterilen eylemi Vergi Dairesi Başkanlığından farklı şekilde vasıflandırarak hüküm kuran mahkeme kararı hakkında verilen bozma kararı kaldırılarak, hükmün onanmasına karar verilmesi gerektiği..."

Düşüncesiyle itiraz kanun yoluna müracaat etmiştir.

C.M.K.nun 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesi tarafından 23.11.2012 gün ve 22308-20208 sayılı ile, itiraz nedenlerinin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır:

KARAR : İtirazın kapsamına göre inceleme, 2004 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan kurulan hükümle sınırlı olarak yapılmıştır.

Özel Daireyle Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulu tarafından çözümlenmesi gereken uyuşmazlık; sanık hakkında 2004 takvim yılı içerisinde sahte fatura kullanmak suçundan açılmış bir kamu davası olup olmadığı ve buna bağlı olarak, 213 Sayılı Kanunun 367. maddesi uyarınca bu suçlarda dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasının bulunup bulunmadığının belirlenmesine ilişkindir.

İncelenen dosya kapsamından;

Konya Vergi Dairesince yapılan inceleme neticesinde, sanığın muhteviyatı itibarıyla sahte belge suçundan 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle suç duyurusunda bulunularak bu yönde mütalaa verildiği,

Beyşehir Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından sanığın sahte fatura kullanmak suçundan aynı kanunun 359/b-1. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açıldığı ve yerel mahkemece de aynı suçtan mahkumiyet hükmü kurulduğu,

Anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlığın isabetli biçimde çözümlenebilmesi için, öncelikle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belge kullanmak suçlarının **unsurlarının açıklanması**, daha sonra bu suçlardan kovuşturma yapılabilmesi için aranan mütalaa şartı üzerinde durulması, son olarak hükmün konusu ve fiili değerlendirmede mahkemenin yetkisi konusunun incelenmesi gerekmektedir.

1-) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suçu:

Vergiye 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. (N. Ok-A. 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 kısmında gösterilmiştir. Buna göre, söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevki irsalı, 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 irsalı, 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 nüshasıyla asıl ve suretleri üzerinde bağımsız olarak işlenebilir.

2-) Sahte fatura kullanmak suçu:

Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bubeleleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir.

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 belgeyle 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.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek 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. Ceza Dairesinin 4.12.2007 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 durumunda, 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 düşünülemez.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırdığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.

3-) Vergi suçlarında mütalaa şartı:

C.M.K.nun 158-160. maddelerinde de belirtildiği üzere, soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri durumunda hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır.

Ceza hukukunda "mütalaa" kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir.

Muhakeme şartları, ceza yargılaması yapılabilmesi için kimi hallerde aranan şartlardır. Bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Ceza Muhakemesi Kanununun 223/8. maddesi hükmü uyarınca ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere "durma kararı," gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı ahvalde ise "düşme kararı" verilecektir. Ancak aynı maddenin dokuzuncu bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında söz konusu olan mütalaa şartı, 213 Sayılı Kanunun 367. maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, anılan kanunun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkan dahilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir.

Bu düzenlenmenin nedeni madde gerekçesinde; "Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülahazasıyla bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleriyle Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı bulundukları Defterdarın mütalaaıyla birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahazayla yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan

hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir" şeklinde açıklanmıştır.

Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini "vatandaşın mali emniyet mülahazası" yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 10.2.2011 gün ve 136-181 Sayılı kararında belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının yasaya ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren fiillerin bulunup bulunmadığına dair özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir.

4-) Hükümün konusu ve eylemi değerlendirmede mahkemenin yetkisi:

Ceza muhakemesi hukukumuzda mahkemelerce bir yargılama faaliyeti yapılabilmesi ve hüküm kurulabilmesi için, yargılamaya konu edilecek eylemle ilgili, usulüne uygun olarak açılmış bir ceza davası bulunması gerekmektedir. C.M.K.nun 170. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ceza davası, dava açan belgeniteliğindeki icra ceza mahkemelerine verilen şikayet dilekçesi, son soruşturmanın açılması kararı gibi istisnai hükümler olmakla birlikte kural olarak Cumhuriyet savcısı tarafından düzenlenecek bir iddianameyle açılır. Aynı maddenin 4. fıkrasında; "iddianamede yüklenen suçu oluşturan olaylar, mevcut delillerle ilişkilendirilerek açıklanır" düzenlemesine yer verilmiştir.

C.M.K.nun 225. maddesinde yer alan; "Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve faili hakkında verilir. Mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir" şeklindeki düzenleme gereğince de hangi fail ve fiili hakkında dava açılmış ise ancak o fail ve fiili hakkında yargılama yapılarak hüküm verilebilecektir.

Söz konusu kanuni düzenlemelere göre iddianamede açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen eylemin dışına çıkılması, dolayısıyla davaya konu edilmeyen fiil veya olaydan dolayı yargılama yapılması ve açılmayan davadan hüküm kurulması yasaya aykırılık oluşturacaktır.

Öğretide "davasız yargılama olmaz" ve "yargılamanın sınırlılığı" olarak ifade edilen bu ilke uyarınca hakim, ancak hakkında dava açılmış fiil ve kişiyle ilgili yargılama yapabilecek ve önüne getirilen somut uyuşmazlığı hukuksal çözüme kavuşturacaktır.

C.M.K.nun 226. maddesiyle de;

"Sanık, suçun hukuki niteliğinin değişmesinden önce haber verilip de savunmasını yapabilecek bir halde bulundurulmadıkça, iddianamede kanuni unsurları gösterilen suçun değiştiği kanun hükmünden başkasıyla mahkum edilemez.

Cezanın artırılmasını veya cezaya ek olarak güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını gerektirecek haller, ilk defa duruşma sırasında ortaya çıktığında aynı hüküm uygulanır.

Ek savunma verilmesini gerektiren hallerde istem üzerine sanığa ek savunmasını hazırlaması için süre verilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı bildirimler, varsa müdafii yapılır. Müdafii sanığa tanınan haklardan onun gibi yararlanır" hükmü getirilmiştir.

Ancak kanun koyucu bu düzenlemeyle; iddianamede anlatılan fiil değişmemiş olmakla birlikte, eylemin hukuki niteliğinde değişiklik olmasını anılan ilkeye aykırı görmemiş, bu gibi hallerde sanığa ek savunma hakkı verilerek değişen suç niteliğine göre bir hüküm kurulmasına imkan sağlamıştır. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak mahkeme, eylemin hangi suçu teşkil edeceğine dair nitelendirmede iddia ve savunmayla bağlı değildir. Örneğin iddianamede hırsızlık olarak nitelendirilen fiilin suç eşyasının kabul edilmesi suçunu oluşturacağı görüşünde olan mahkeme, ek savunma hakkı vermek suretiyle suç eşyasının kabul edilmesi suçundan hüküm kurabilecektir. İddianamede anlatılan olayın dışında bir fail ve fiilin yargılanması söz konusu olduğunda ise, suç duyurusunda bulunulması ve iddianameyle dava açılması halinde de gerekli görüldüğünde her iki iddianameyle açılan davaların birleştirilmesi yoluna gidilebilecektir.

Bu açıklamalar ışığında uyuşmazlık konusu değerlendirildiğinde;

Vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasında bu eylemin "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak"

suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. C.M.K.nun 225/2. maddesinde açıklandığı üzere, mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir.

Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla davaya konu olmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartı gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.

Nitekim Ceza Genel Kurulunun 11.3.2014 gün ve 1382-124 Sayılı kararı da benzer mahiyettedir.

Bu itibarla, itirazın kabulüne, Özel Daire bozma kararının kaldırılmasına ve hükmün esasının incelenmesi amacıyla dosyanın Özel Daireye gönderilmesine karar verilmelidir.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle;

1-) Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne,

2-) Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 26.12.2011 gün ve 11578-24085 Sayılı bozma kararının kaldırılmasına,

3-) Dosyanın, hükmün esasının incelenebilmesi amacıyla Yargıtay 11. Ceza Dairesine gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİİNE, 11.07.2014 tarihinde yapılan müzakerede oybirliğiyle karar verildi.