



T.C.

ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE
BELGE DÜZENLEME VE KULLANMANIN VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Kendal DENİZ

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Ufuk GENÇEL

Çanakkale - 2018

TAAHHÜTNAME

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “*Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukuku’nda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi*” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını, özgünlüğünü ve bir başka mecraya sunulmadığını, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu ve yararlandığım kaynak ve verilerde hiçbir çarpıtma yapmadığımı belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

03/08/2018

Kendal DENİZ





Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne



Kendal DENİZ'e ait "Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukuku'nda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Üyeler

İmza

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Doç. Dr. Ufuk GENÇEL
(Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi Sabri Sami TAN

Tez No : 10202262
Tez Savunma Tarihi: 03.08.2018

ONAY

Doç. Dr. Şerif KORKMAZ
Enstitü Müdürü

09.08/2018

ÖZET

YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMANIN VERGİ KABAHAT VE SUÇLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükellefler daha az vergi ödemek ve/veya komisyon geliri elde etmek gibi çeşitli amaçlarla beyan esasında gerçeğe aykırı sahte belge düzenleyebilmektedir. Sahte belge taraflar arasında gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması ise başta devletin gelir kaybı olmak üzere kamu hizmetlerinin aksaması ve dürüst mükelleflerin güven kaybı gibi birçok soruna neden olmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, vergisel idari ve/veya kamu düzenini bozucu etkisi ile hem vergi kabahatine hem de vergi suçuna neden olabilmektedir.

Vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından yargıya taşınan sorunların başında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili sorunlar gelmektedir. Vergi kabahatleri açısından ortaya çıkan sorunlar; mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan bir takım karinelere veya vergi tekniği raporlarına dayanılarak ceza uygulanması, vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi ve mükelleflerin bilmeden sahte belge kullanmaları durumunda kendilerine uygulanacak yaptırım ile ilgili belirsizlik olması şeklinde sayılabilir.

Vergi suçları açısından sorunlar ise; mükellefler hakkında eksik inceleme yapılarak ve karinelere veya vergi tekniği raporlarına dayanılarak ceza uygulanması, sahte belge yerine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden hüküm kurulması, bilmeden sahte belge düzenleyenlere veya kullananlara yaptırım uygulanması ve dava şartı olan mütalaa ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu sorunların çözümlenmesi, sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin vergi kabahat ve suçları açısından kanunda sistematik bir şekilde yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Hukuku, Yargı Kararları, Sahte Belge, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları.

ABSTRACT

THE EVALUATION OF FALSE DOCUMENT ARRANGEMENT AND USE IN TURKISH TAX LAW IN RESPECT OF TAX FAULT AND TAX CRIMES IN THE CONTEXT OF JUDICIAL DECISIONS

Taxpayers can arrange false documents on the basis of statements for various purposes such as paying less tax and / or obtaining commission income. A false document is a document that is arranged to be present when there is no real treatment or situation between the parties. Arrangement or use of false documents causes many problems such as loss of income of state, loss of confidence of taxpayers, disruption of public services. The fact that false document arrangement or use can cause both tax fault and tax crime with the effect of taxable administrative and / or public order disruption.

Problems with judicial tax faults and tax crimes are related to the issue of false document arrangement or use. Problems in terms of tax faults; the application of punishment on the basis of reports of certain taxpayers or tax techniques without sufficient research and investigation on the taxpayers, the failure to notify the taxpayer of the taxpayer report and the uncertainty about the sanctions to be imposed on taxpayers in case they use false documents without knowing them.

Problems in terms of tax crimes; the incomplete examination of the taxpayers and the application of punishment on the basis of carnels or tax report, the establishment of a false document based on the content of the false document, the unlawful enforcement of the documents or sanctions imposed on the users and regarding the case of action with dictum.

In order to solve these problems, it is necessary to systematically rearrange the act of arrangement or use a false document in terms of tax faults and crimes.

Keywords: Turkish Tax Law, Judicial Decisions, False Document, Tax Faults and Tax Crimes.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM SAHTE BELGE KAVRAMI VE TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

1.1. Belge Kavramı, Unsurları, Türleri ve Önemi	3
1.1.1. Belge Kavramı	3
1.1.2. Belgenin Unsurları	6
1.1.2.1. Yazılı Olma	6
1.1.2.2. Hukuken Anlamı Olan İçeriğinin Bulunması	8
1.1.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması	10
1.1.3. Belge Türleri	11
1.1.3.1. Türk Ceza Kanunu'nda Belgeler	12
1.1.3.1.1. Resmi Belge	13
1.1.3.1.1.1. Kamu Görevlisi Tarafından Düzenlenmesi	14
1.1.3.1.1.2. Görev Gereği Düzenlenmiş Olması	15
1.1.3.1.2. Özel Belge	15
1.1.3.1.3. Resmi Belge Hükmünde Belge	16
1.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler ve Önemi	17
1.1.3.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler	19
1.1.3.2.1.1. Fatura	19
1.1.3.2.1.1.1. Ticaret Hukuku Yönünden Fatura	19
1.1.3.2.1.1.2. Vergi Hukuku Yönünden Fatura	21
1.1.3.2.1.1.2.1. Faturanın Şekli	22
1.1.3.2.1.1.2.2. Fatura Nizamı	25
1.1.3.2.1.1.2.3. Fatura Kullanma Mecburiyeti	29
1.1.3.2.1.2. Sevk İrsaliyesi	29
1.1.3.2.1.3. Gider Pusulası	30
1.1.3.2.1.4. Müstahsil Makbuzu	30

1.1.3.2.1.5. Serbest Meslek Makbuzu	31
1.1.3.2.1.6. Perakende Satış Vesikaları.....	31
1.1.3.2.1.7. Ücret Bordrosu	32
1.1.3.2.1.8. Taşıma İrsaliyesi	32
1.1.3.2.1.9. Yolcu Listeleri.....	32
1.1.3.2.1.10. Günlük Müşteri Listeleri.....	32
1.1.3.2.1.11. Muhabere Evrakı	33
1.1.3.2.1.12. Diğer Belgeler.....	33
1.1.3.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgelerin Önemi...	33
1.1.3.2.2.1. Vergi İdaresi Yönünden	33
1.1.3.2.2.2. Mükellefler Yönünden	34
1.2. Sahte Belge Kavramı ve Benzeri Kavramlardan Ayrılması.....	35
1.2.1. Türkiye'de Sahte Belge ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Gelişimi	35
1.2.1.1. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler	36
1.2.1.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	37
1.2.2. Sahte Belge Tanımı ve Özellikleri	40
1.2.2.1. Sahte Belge Tanımı	40
1.2.2.2. Sahte Belgenin Özellikleri	42
1.2.3. Sahte Belgenin Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi	43
1.2.3.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı Açısından	44
1.2.3.2. Tahrif Edilmiş Belge Kavramı Açısından	46
1.2.3.3. Yetkisiz Basılmış Belge Kavramı Açısından	47

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ KABAHAT VE SUÇLARI AÇISINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLİNİN İNCELENMESİ

2.1. Vergi Kabahati ile Vergi Suçu Kavramı ve Aralarındaki Farklılıklar	50
2.1.1. Vergi Kabahati Kavramı	50
2.1.2. Vergi Suçu Kavramı.....	53
2.1.3. Vergi Kabahat ve Vergi Suçları Arasındaki Farklılıklar	54
2.1.3.1. Amaçları Açısından	55
2.1.3.2. Yaptırım Açısından	56
2.1.3.2.1. Yaptırım Türleri Açısından	56
2.1.3.2.2. Yetkili Organ ve Usul Açısından.....	57

2.1.3.3.3. <i>Yaptırıma Karşı Gidilecek Yargı Yeri Açısından</i>	58
2.1.3.3. <i>Fiil Yaratılabilmesi Açısından</i>	59
2.1.3.4. <i>Kastın Varlığı Açısından</i>	61
2.1.3.5. <i>Failin Gerçek ve/veya Tüzel Kişi Olması Açısından</i>	61
2.1.3.6. <i>Cezaların Şahsiliği Açısından</i>	61
2.1.3.7. <i>Kişiselleştirilebilmeleri Açısından</i>	62
2.1.3.8. <i>Sonuçları Açısından</i>	62
2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri Açısından Sahte	
Belge Düzenleme ve Kullanma Fiili	63
2.2.1. Fail	64
2.2.2. Mağdur	65
2.2.3. Vergi Ziyat Kabahatinin Unsurları Açısından Sahte Belge	
Düzenleme ve Kullanma Fiili	66
2.2.3.1. <i>Kanuni Unsur (Tipiklik)</i>	67
2.2.3.2. <i>Maddi Unsur</i>	67
2.2.3.2.1. <i>Hareket</i>	68
2.2.3.2.1.1. <i>Sahte Belge Düzenleme Şekilleri</i>	69
2.2.3.2.1.1.1. <i>Gerçekte Olmayan Bir Kişi Adına Belge</i>	
<i>Düzenlenmesi</i>	69
2.2.3.2.1.1.2. <i>Gerçekte Olan Bir Kişi Adına Taklit Belge</i>	
<i>Düzenlenmesi</i>	69
2.2.3.2.1.1.3. <i>Gerçekte Alım Satım Olmadığı Halde</i>	
<i>Belge Düzenlenmesi</i>	70
2.2.3.2.1.1.4. <i>Gerçek Mal veya Hizmet Alım Satımında</i>	
<i>Başka Bir Mükellefin Belgesinin Verilmesi</i>	70
2.2.3.2.1.2. <i>Sahte Belge Düzenlenme Nedenleri</i>	71
2.2.3.2.1.2.1. <i>Yasa Dışı Gelir Elde Etmek</i>	71
2.2.3.2.1.2.2. <i>Vergi Ziyat Yaratmak</i>	71
2.2.3.2.1.2.3. <i>Kayıt Dışı Ekonomi Nedeniyle</i>	
<i>Belgelendirmede Yaşanan Güçlükler</i>	72
2.2.3.2.1.2.4. <i>Bilgisizlik</i>	72
2.2.3.2.1.3. <i>Sahte Belge Kullanılmasının Nedenleri</i>	72
2.2.3.2.1.3.1. <i>Vergi Matrahını Azaltmak</i>	72
2.2.3.2.1.3.2. <i>Katma Değer Vergisi İndirimini</i>	

<i>Yüksek Göstererek Daha Az Vergi Ödemek veya Vergi Ödememek.....</i>	72
<i>2.2.3.2.1.3.3. Kayıt Dışı Ekonomi Nedeniyle Belge Temininde Yaşanan Güçlükler</i>	73
<i>2.2.3.2.1.4. Bir Belgenin Sahte Olup Olmadığına Yönelik Yapılan Tespitler (Karineler)</i>	73
<i>2.2.3.2.1.4.1. Mükellefin Bilinen En Son Adresinde Bulunamaması</i>	74
<i>2.2.3.2.1.4.2. Mükellefiyetle İlgili Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi</i>	75
<i>2.2.3.2.1.4.3. Beyan ve İfadeler</i>	75
<i>2.2.3.2.1.4.4. Ödemelerin Banka Havalesi ile Yapılmaması veya Çek Gibi Ödeme Araçlarının Kullanılmaması.....</i>	76
<i>2.2.3.2.1.4.5. Mükellefin Mal veya Hizmet Alış Belgelerinin Sahte Olması.....</i>	77
<i>2.2.3.2.1.4.6. Mükellefin Fiili Durumu.....</i>	78
<i>2.2.3.2.1.5. Belgelerin Gerçek Alım Satıma Dayandığının İspatı</i>	79
<i>2.2.3.2.1.5.1. Mal Hareketlerinin İspatı.....</i>	79
<i>2.2.3.2.1.5.2. Para Hareketlerinin İspatı.....</i>	80
<i>2.2.3.2.1.6. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilinin Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar</i>	80
<i>2.2.3.2.1.6.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Sonuçları</i>	80
<i>2.2.3.2.1.6.2. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilinin Katma Değer Vergisi Açısından Sonuçları.....</i>	81
<i>2.2.3.2.2. Netice.....</i>	81
<i>2.2.3.3. Manevi Unsur</i>	82
<i>2.2.3.4 Hukuka Aykırılık Unsuru</i>	85
<i>2.2.3.4.1. Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi</i>	86
<i>2.2.3.4.2. Hakkın Kullanılması</i>	87

2.2.3.5. Uygulanacak Ceza.....	87
2.2.4. Usulsüzlük Kabahatlerinin Unsurları Açısından Sahte Belge	
Düzenleme ve Kullanma Fiili	88
2.2.4.1. Kanuni Unsur.....	89
2.2.4.2. Maddi Unsur	89
2.2.4.2.1. Hareket.....	89
2.2.4.2.2. Netice.....	92
2.2.4.3. Manevi Unsur.....	92
2.2.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	93
2.2.4.5. Uygulanacak Ceza.....	93
2.2.5. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilinin Vergi Kabahatleri	
Açısından Özel Görünüm Şekilleri	94
2.2.5.1. Kabahatlerde Teşebbüs	95
2.2.5.2. Kabahatlerde Birleşme (İçtima)	95
2.2.5.2.1. Fikri Birleşme (İçtima).....	95
2.2.5.2.1. Gerçek Birleşme (İçtima)	97
2.2.5.3. Kabahatlerde Tekerrür	98
2.2.5.3.1. Tekerrür Çeşitleri	98
2.2.5.3.1.1. Gerçek Tekerrür- Varsayılan (Mefruz)	
Tekerrür.....	98
2.2.5.3.1.2. Genel Tekerrür- Özel Tekerrür.....	99
2.2.5.3.1.3. Süreli Tekerrür- Süresiz Tekerrür.....	99
2.2.5.3.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları	99
2.2.5.3.2.1. Kabahatin Vergi Ziyat Kabahati veya Genel	
Usulsüzlük Kabahati Olması	99
2.2.5.3.2.2. Önceki Kabahat ile Sonraki Kabahatin Aynı	
Olması	100
2.2.5.3.2.3. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş	
Olması	101
2.2.5.3.2.4. Sonraki Kabahatin Cezasının Belli Bir Sürede	
Kesilmesi	102
2.2.5.3.3. Tekerrürün Cezası	102
2.2.5.4. Kabahatlerde İştirak	103

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları Açısından Sahte Belge	
Düzenleme ve Kullanma Fili (Suçu)	104
2.3.1. Fail	104
2.3.2. Mağdur	105
2.3.3. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Unsurları	
Açısından İncelenmesi.....	106
2.3.3.1. Kanuni Unsur.....	106
2.3.3.2. Maddi Unsur	107
2.3.3.3. Manevi Unsur.....	110
2.3.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	111
2.3.3.5. Uygulanacak Ceza.....	112
2.3.3.6. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Özel Görünüm	
Şekilleri.....	113
2.3.3.6.1. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda	
Tesebbüs	113
2.3.3.6.2. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda	
Birleşme (İçtima)	114
2.3.3.6.2.1. Fikri Birleşme (İçtima)	114
2.3.3.6.2.2. Gerçek Birleşme (İçtima).....	115
2.3.3.6.3. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda	
Tekerrür	115
2.3.3.6.3.1. Tekerrür Çeşitleri.....	116
2.3.3.6.3.1.1. Gerçek tekerrür – Mefruz (varsayılan)	
Tekerrür	116
2.3.3.6.3.1.2. Genel Tekerrür – Özel Tekerrür	116
2.3.3.6.3.1.3. Süreli Tekerrür – Süresiz Tekerrür	116
2.3.3.6.3.1.4. Milli Tekerrür – Milletlerarası Tekerrür ...	116
2.3.3.6.3.2. Vergi Suçlarında Tekerrürün Şartları	116
2.3.3.6.3.2.1. Önceki Suça ait Hükmün Kesinleşmesi.....	117
2.3.3.6.3.2.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi	117
2.3.3.6.3.2.3. Önceki Suç ile Sonraki Suçun Kasten	
Yapılması.....	117
2.3.3.6.3.2.4. Sonraki Suçun Belli Bir Sürede İşlenmesi	117

2.3.3.6.3.3. <i>Tekerrürün Cezası</i>	117
2.3.3.6.4. <i>Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda İştirak</i> ..	118
2.3.3.6.4.1. <i>Faillik</i>	118
2.3.3.6.4.2. <i>Azmettirme</i>	119
2.3.3.6.4.3. <i>Yardım Etme</i>	120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA
FİİLİ İLE İLGİLİ YARGIYA TAŞINAN SORUNLARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma	
FİİLİ İLE İLGİLİ YARGIYA TAŞINAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	121
3.1.1. Mükellef Hakkında Yeterli Tespit ve İnceleme Yapılmaması Sorunu ...	122
3.1.1.1. <i>Sahte Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiilinin Tespitinde</i>	
<i>Dikkate Alınacak Karinelerin Değerlendirilmesinde Yaşanan Sorunlar</i> ...	123
3.1.1.2. <i>Vergi Tekniği Raporu ile İlgili Sorunlar</i>	131
3.1.1.2.1. <i>Gerçek Mahiyet Tespit Edilmeden Sadece Vergi Tekniği</i>	
<i>Raporuna Atıf Yapılması Sorunu</i>	132
3.1.1.2.2. <i>Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Tebliğ</i>	
<i>Edilmemesi Sorunu</i>	136
3.1.2. Bilmeden Sahte Belge Kullanılması Sorunu	141
3.2. Vergi Suçları Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu	
İLE İLGİLİ YARGIYA TAŞINAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	147
3.2.1. Mükellef Hakkında Yeterli Tespit ve İnceleme Yapılmaması Sorunu ...	147
3.2.1.1. <i>Sahte Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiilinin Tespitinde</i>	
<i>Dikkate Alınacak Karinelerin Değerlendirilmesinde Yaşanan</i>	
<i>Sorunlar</i>	148
3.2.1.2. <i>Gerçek Mahiyet Tespit Edilmeden Sadece Vergi Tekniği</i>	
<i>Raporuna Atıf Yapılması Sorunu</i>	153
3.2.2. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı Sorunu .	156
3.2.3. Bilmeden Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması Sorunu	159
3.2.4. Dava Şartı Olarak Mütalaa ile İlgili Yaşanan Sorunlar	164
SONUÇ	170
KAYNAKÇA	179
ÖZGEÇMİŞ	191

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
Ba	: Mal Alım Bildirim Formu
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz	: Bakınız
Bs	: Mal Satış Bildirim Formu
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
EİK	: Elektronik İmza Kanunu
E	: Esas
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K	: Karar
KK	: Kabahatler Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVG T	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
KDVG U T	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDV K	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
Kİ T	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
POS	: Point of Sale

s.	: Sayfa
T	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu

GİRİŞ

Türk vergi sistemi, ağırlıklı olarak mükelleflerin elde ettikleri gelirleri kendileri tarafından beyan edilmesi esasına dayanmaktadır. Beyan sisteminin başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi, mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemleri gerçeğe uygun bir şekilde belgelere yansıtmalarına bağlıdır. Çünkü belgeler, kayıt ve defterlerin yani beyannamelerin gerçeğe uygun şekilde hazırlanmasının dayanağını oluşturmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin belgelendirmeyle ilgili ödevlerini yerine getirmesi gerçeğe uygun bir vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Belgelendirmenin vergilendirme açısından önemini dikkate alan kanun koyucu, belgelendirmeyle ilgili ödevlere uyulmaması veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini yaptırıma bağlamıştır.

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan en önemli hareketlerden birini sahte belge düzenleme veya kullanma fiili oluşturmaktadır. Sahte belge, taraflar arasında gerçek mal veya hizmet alım satım işlemi olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Sahte belgenin yarattığı vergi kaybı ve kamu düzenini bozucu etkisini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini vergi kabahati ve/veya vergi suçu olarak kabul etmiştir. Literatürde sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini konu alan çalışmalar, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi birlikte dikkate alarak yapılmış ve konu genellikle suçlar açısından ele alınmış, kabahatler açısından fazla incelenmemiştir. Özellikle Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte sahte belge düzenleme veya kullanma fiilin vergi kabahatleri açısından incelenmesi ihtiyacı da ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, vergi kabahat ve suçları açısından incelenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunların tespit edilmesi, mükelleflerin haksız yere yaptırımlara maruz kalmalarının önlenmesi, mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması ve vergi idaresi ve yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı; sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından durumunu ortaya koymak ve mükellefle idare arasında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan sorunları tespit ederek, bunların çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktır.

Çalışmada, vergi kabahati ve suçları açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin kavramsal çerçevesi literatür taraması yöntemiyle ortaya konulmuş, sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan sorunlar Danıştay ve Yargıtay kararları incelenerek tespit edilmiştir. Bu doğrultuda çalışma üç bölüm olarak tasarlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde önce belge kavramı, bir yazıyı belge haline getiren unsurlar, belge türleri ve belgelerin önemine ilişkin bilgilerin kavramsal çerçevesi açıklanmış, sonra sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yasal düzenlemelerin gelişimine yer verilerek sahte belgenin VUK'da düzenlenen diğer belgelerle arasındaki farklılıklar tartışılmıştır.

İkinci bölümünde vergi kabahat ve vergi suçu kavramları incelenmiş, vergi kabahat ve suçları arasındaki farklılıklar tartışılmış ve sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi kabahat ve suçlarının unsurları açısından ele alınarak hangi vergi kabahatlerine ve suçuna sebebiyet verdiği ortaya konulmuştur. Ardından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi kabahat ve suçlarının özel görünüm şekilleri dikkate alınarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümünde ise sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili vergi kabahat ve suçları açısından yaşanan sorunların tespitine yönelik Danıştay ve Yargıtay kararları incelenmiş ve verilen kararlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Yargı kararları çerçevesinde tespit edilen sorunların giderilmesine yönelik vergi mevzuatı ve uygulama açısından önerilere ise sonuç bölümünde yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAHTE BELGE KAVRAMI VE

TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Sahte belge kavramının anlaşılabilmesi, öncelikle belge kavramının ve bir yazıyı belge haline getiren unsurların neler olduğunun bilinmesini gerektirir. Türk Hukukunda yer alan her belge, vergi kanunları bakımından sahte olarak düzenlenemeyeceğinden, vergi kanunlarına göre sahte olarak düzenlenecek belgelerin hangileri olduğunun açıklanması önem arz etmektedir. Sahte belge kavramı, vergi kanunlarımızda ilk olarak düzenlendiği 1949 yılından 2018 yılına kadar çeşitli değişikliklerden geçerek şuan ki görünümünü kazanmıştır. Sahte belgenin hangi aşamalardan geçerek günümüzdeki görünümünü aldığı bilinmesi, aynı zamanda literatürde sahte belgeyle karıştırılan bir takım belgelerden ayrılmasını da kolaylaştırmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde belge kavramı, unsurları, türleri ve belgelerin önemine ilişkin genel bilgilere yer verilecek ardından sahte belge kavramı, bu kavramın tam olarak anlaşılabilmesi için sahte belge ile ilgili yapılan yasal düzenlemelerin gelişimi ve uygulamada sahte belgeyle karıştırılan diğer belgelerin kavramsal çerçevesi hakkında bilgiler verilecektir.

1.1. Belge Kavramı, Unsurları, Türleri ve Önemi

Belge kavramından ne anlaşılması gerektiğinin bilinmesi, bir yazının belge olup olmadığının anlaşılması ve belgenin unsurlarının tespiti açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın bu bölümünde belge kavramı, unsurları, türleri ve önemi hakkında bilgiler verilecektir.

1.1.1. Belge Kavramı

Belge kavramının etimolojik kökeni Moğolca “*belgü*” kelimesine dayanmaktadır. Moğolca belgü, “*işaret, alamet, nişan, ferman, berat ve resmi belge*” anlamlarına gelmektedir. Bu sözcük dil devrimi döneminde “*bel: işaretlemek, damgalamak*” fiiline “*ge*” sonekinin eklenmesiyle birlikte Türkiye Türkçesinde belge kelimesi olarak kabul edilmiştir¹.

¹ <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge> (Erişim Tarihi: 27.04.2017).

Belge kavramı günlük dilde “*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film ve benzeri vesika, doküman*”² şeklinde tanımlanmaktadır.

Hukuk dalları açısından incelendiğinde, her hukuk dalı belgeyi kendi amaçları doğrultusunda ele aldığından farklı tanımlamalar ortaya çıkmıştır³. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun (HMK) 199. maddesinde belge; “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları*” şeklinde tanımlanırken, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun (BEHK) 3. maddesinde “*Kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve videokaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcıları*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bazı hukuk dalları ise belge kavramını tanımlamamış sadece isim olarak belirtmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) belge kavramı tanımlanmamış sadece isim olarak yer verilmiştir. 4369 sayılı Kanun⁴ yürürlüğe girmeden önce vergi hukukunda belge kelimesi yerine “**vesika**” kelimesi kullanılmıştır. 4369 sayılı kanunla getirilen düzenleme ile VUK’un 359. maddesindeki vesika kelimesi, belge kelimesine dönüştürülmesine rağmen kanunun diğer bölümlerinde vesika kelimesi kullanılmaya devam edilmiştir⁵. 765 sayılı eski TCK’da evrak (varaka) kelimesi kullanılmış, 5237 sayılı yeni TCK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte “*evrak*” kelimesi karşılığında “*belge*” kelimesi kullanılmıştır. Nitekim bu durum yeni TCK’nın 204. madde gerekçesinde “*Belge, eski dilimizdeki “evrak” kelimesinin karşılığında kullanılmakta olup, yazılı kâğıt anlamına gelmektedir.*” denilerek açıkça ortaya konulmuştur. Kanun koyucu, TCK’da ve VUK’da kanunların dillerinin sadeleştirilmesi amacıyla kavram değişikliğine gitmiştir⁶. Ayrıca yeni TCK’nın adalet alt komisyonunda görüşüldüğü sırada belge kavramının tanımının yapılması teklif edilmesine

² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59073450b89e71.27705856 (Erişim Tarihi: 27.04.2017).

³ Niyazi Çiçek, “Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmi Belgelerin Biçimsel Özellikleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 40, Sayı: 4, 2007, s. 135.

⁴ 22.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁵ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 91, 2000, s. 223.

⁶ Nurullah Tekin, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 19, Ekim 2014, s. 906.

karşın gelecekte olası değişikliklerin belge kavramının kapsamını daraltacağı endişesiyle bu teklif reddedilmiştir⁷.

Yargıtayın kararlarında da belge tanımına yer verildiği görülmektedir. Yargıtay 6. Ceza Dairesi (CD) belgeyi “*hukuki bir hüküm ifade eden ve bir olayı ispata yarayan bir yazı*”⁸, Yargıtay Ceza Genel Kurulu (CGK) ise “*hukuki bir sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazı*”⁹ olarak tanımlamaktadır.

Alan yazında belge kavramına ilişkin yapılan tanımlamalar incelendiğinde anlam olarak yakın ama birbirinden farklı pek çok tanımlama yapılmıştır. Belgeyi;

Erem ve Toroslu; “*olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazılı belge*”¹⁰,

Gökcan; “*olayları nakleden, içerdiği irade beyanları hukuken değer taşıyan ve muayyen kimse tarafından oluşturulan her türlü yazı*”¹¹,

Soyaslan; “*bir şahıs tarafından yazıldığı anlaşılan, bazı olayları ortaya koyan irade açıklamaları*”¹²,

Tezcan, Erdem ve Önok; “*bir kimse tarafından delil amacıyla belli bir irade beyanını içeren ve hukuksal açıdan önem taşıyan yazı parçası*”¹³,

Gökcan; “*belli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, başka deyişle hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren ve düzenleyicisinin kim olduğunu da gösteren yazılı evrak*”¹⁴,

Akgüner ile Sekdur; “*bir irade ürünü olarak ortaya çıkan, bir hak veya duruma ilişkin olup bunu ispata yarayan, yürürlükteki hukuk sisteminin geçerlilik tanıdığı ve bir sonuca bağladığı yazılı her türlü şey*”¹⁵

⁷ Arif Gözel, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2015, s. 146.

⁸ Yargıtay 6. CD, T: 16.10.1979, E:1979/6461 ve K: 1979/6599.

⁹ Yargıtay CGK, T: 04.04.1983, E: 1983/6-13 ve K: 1983/155.

¹⁰ Faruk Erem ve Nevzat Toroslu, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 1994, s. 252.

¹¹ Ahmet Gökcan, *Belgede Sahtecilik Suçları*, Gözden Geçirilmiş ve Yargıtay Kararları ile Zenginleştirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 75.

¹² Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 475.

¹³ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve R. Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2013, s. 702.

¹⁴ Hasan Tahsin Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, Sayı:3, 2009, s. 96.

Kanada Ceza Kanunu; “*belge ticari eşyaların üzerindeki ticari markaları ya da taş veya metal benzeri malzemeler üzerinde yazıları içermeyen, bir kişi, bir bilgisayar sistemi veya başka bir cihaz tarafından okunabilen veya anlaşılabilen, kaydedilen veya işaretlenmiş herhangi bir kâğıt, parşömen veya diğer materyaller*¹⁶” şeklinde tanımlamaktadır.

Bu tanımlamalardan yola çıkılarak belge, olayları nakleden ve/veya düzenlendiği hukuki ilişkiyi ispata yarayan, içerdiği irade beyanları hukuki bir hüküm ifade eden veya hukuki bir sonuç doğuran veya hukuki bir kıymet taşıyan ve belli kimseler tarafından meydana getirilen her türlü yazı olarak ifade edilebilir.

1.1.2. Belgenin Unsurları

Bir yazıyı belge haline getiren zorunlu özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler; yazılı olma, hukuken anlamı olan içeriğinin bulunması ve düzenleyicisinin belli olmasıdır.

1.1.2.1. Yazılı Olma

Yazı, “*irade beyanı veya açıklamasının bunu tespiti elverişli herhangi bir araç veya harf ile ifade olunması*¹⁷” dir. Yazılı olma koşulundan kasıt, kişi düşüncesinin ve/veya irade açıklamasının kayıt altına alınmasıdır¹⁸. İrade açıklaması kayıt altına alınırken kullanılan dilin veya alfabenin bir önemi bulunmamaktadır. Hukuken yasaklanmadıkça Türkçe veya yabancı bir dil kullanılabilir gibi mevcut veya ölü bir alfabe de kullanılabilir. Ancak belgenin meydana getirilmesinde kanun, belli bir dilin veya alfabenin kullanılmasını zorunlu bir unsur olarak görüyorsa o dilin veya alfabenin kullanılmaması halinde yazı, belge niteliği taşımaz¹⁹. Ayrıca belgeyi düzenleyen, çok az kişinin bildiği kısaltmalar veya şifreler de kullanılabilir. Burada önemli olan kısaltmaların veya şifrelerin deşifre edilebilme imkânının bulunmasıdır. Kimsenin bilmediği kısaltma ve

¹⁵ M. Süha Akgüner, Mahmut Sekdur, *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, Tekağaç Eylül Yayıncılık, I. Baskı, Ankara 2004, s. 2.

¹⁶ Canada Criminal Code, m. 321, file:///C:/Users/kenda/Downloads/Canada%20Criminal%20Code%201985%20(As%20amended%202010).pdf (Erişim Tarihi: 23.07.2017).

¹⁷ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, Adalet Yayınevi, s. 577.

¹⁸ Gökcan, 2009, a.g.m., s. 96.

¹⁹ Sahir Erman, “Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Varaka Mefhumu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:15, Sayı: 1, 1949, s. 172; Hasan Tahsin Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 68, Sayı: 2010/1, s. 211.

şifrelerle meydana getirilen yazılar ile sadece yazarı tarafından anlaşılabilir veya okunamayan yazılar belge niteliği taşımazlar²⁰.

İrade açıklaması herhangi bir araçla kayıt altına alınabilir. Yazı; kalem, tebeşir, bilgisayar veya daktilo benzeri araçlarla yazılabilir. Bununla birlikte kanun, yazının belli bir araçla yazılmasını öngörüyorsa yazının o araçla yazılması zorunludur. Örneğin Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) düzenlenen el yazılı vasiyetname, düzenleyenin el yazısı ile yazılmalıdır. Aksi takdirde el yazılı vasiyetname geçerli kabul edilmez²¹. İrade açıklaması kayıt altına alınırken kullanılan aracın silinemez nitelikte olması gerekli değildir. Yazının silinebilmesi yazının belge olma niteliğini etkilemez. Ancak yazının en azından belli bir süre için kalıcı olması gerekir²².

İrade açıklamasının üzerine yazıldığı nesne, zamana ve dış etkilere karşı dayanıklı olmalıdır. Örneğin kum ve kar üzerine yazılan yazılar belge niteliği taşımazken motor şase numaraları ve tahta üzerine yazılmış vasiyetname belge niteliği taşımaktadır²³. 5237 sayılı TCK'nın 204. madde gerekçesinde “...yazılı kâğıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımaz” denilerek irade açıklamasının üzerine yazıldığı nesnenin “yazılı kâğıt” olması gerektiği vurgulanmıştır. Fakat TCK'nın resmi belgeyi açıklayan bölümünün gerekçesinde “...belgeden söz edilen durumlarda yazılı bir kâğıdın varlığı gerekli ise de bazı durumlarda belgenin varlığının kabulü için, yazının kâğıt üzerinde bulunması gerekmez. Bir metal levha üzerine yazı yazılması halinde de belgenin varlığını kabul etmek gerekir. Bu itibarla, araç plakalarının da resmi belge olarak kabul edilmesi gerekir.” denilerek belge kapsamının bilinen anlamıyla “yazılı kâğıt” ile sınırlandırılmaması gerektiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda irade açıklaması yazılı kâğıt, levha, bez ve parşömen benzeri nesnelere üzerine de yazılabilir²⁴.

Doktrinde, yazının taşınmaz şeyler üzerine yazılması konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Yargıtay, bir şeyin belge olarak kabul edilebilmesi için yazının “taşınabilen bir şey üzerine yazılması²⁵” gerektiğini belirtmiştir. Erman²⁶, kanunların

²⁰ Gökçen, a.g.e., s. 83.

²¹ Sahir Erman, *Sahtekârlık Cürümleri*, Sulhi Garan Matbaası, Yeniden Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul, 1970, s. 289; İsmail Malkoç, *Belgelerde Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar*, I. Baskı, Ankara, 1986, s. 2.

²² Soyaslan, a.g.e., s. 476.

²³ Gökçen, a.g.e., s. 78

²⁴ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 252.

²⁵ Yargıtay 6. CD, T: 28.02.2006, E: 2011/1660 ve K: 2011/1868; “Evrakta sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgenin, **taşınabilen** bir şey üzerine yazılıp da hukuki hüküm ifade eden bir olayı kanıtlamaya yarayan yazı olduğu, 5237 sayılı TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, belgenin

belgeyi sadece üzerinde yazılı olan irade açıklamasından dolayı korumadığını aynı zamanda belgenin somut olarak varlığını da koruma altına aldığını bu nedenle de belgenin kendine özgü varlığının olabilmesi için yazının elden ele devredilebilen özelliğe sahip olması gerektiğini ileri sürerek Yargıtay'ın görüşünü desteklemektedir. Erem ve Toroslu²⁷ ile Gökçen²⁸ ise belgenin diğer unsurları sabitse taşınmaz şeyler üzerine yazılan yazının da belge olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Fotoğraf, film, kan lekesi, ayak ve parmak izi gibi objeler yargılama hukuku açısından kanıt niteliği taşıyabilirler hatta belgeden daha ikna edici nitelikte de olabilirler. Buna rağmen söz konusu objeler irade açıklaması içermediklerinden belge olarak kabul edilmezler²⁹. Belge, yazılabilir ve okunabilir bir nesne olduğundan ses ve plaklar da belge niteliği taşımamaktadır. Çünkü ses ve plakların düzenleyicisi, belgelerde olduğu kadar kesin değildir. Ayrıca irade beyanlarını kaydeden aparat ve taşınabilir bellekler de her ne kadar yansıtılabilir özelliğine sahip olsa da yazılı olmadıkları için belge niteliği taşımazlar³⁰.

1.1.2.2. Hukuken Anlamı Olan İçeriğinin Bulunması

TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde “*kâğıt üzerindeki yazının anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması ayrıca, irade beyanını ihtiva etmesi gerekir.*” denilmektedir. O halde bir belgeden söz edilebilmesi için yazının, irade açıklaması ve/veya bir olayın naklini içermesi gerekmektedir. İrade açıklaması ve/veya olayın nakli, düzenlendiği hukuki ilişkiyle ilgili bir hakkın varlığını veya yokluğunu, bir gerçeğin doğruluğunu veya yanlışlığını ispat edici nitelikte olmalıdır³¹. Bu durum belgenin ispat fonksiyonu olarak adlandırılmaktadır³².

varlığının kabulü için yazılı kâğıdın bulunmasının zorunlu olmadığı, bir metal levha üzerine yazı yazılması halinde de diğer unsurların varlığı durumunda, belgeden söz edilebileceği, bu bakımdan araç plakalarının da resmi belge olarak kabulü gerekeceğini” vurgulamıştır. Ayrıca Yargıtay Ceza Genel Kurulu ile TCK 204. madde gerekçesinde “*araç plakalarının da resmi belge olarak kabul edilmesi*” ibaresine uygun olarak araç plakasında yapılan sahteciliği resmi belgede sahtecilik suçu olarak kabul edip cezalandırma yoluna gitmiştir. Bkz; Yargıtay CGK, T: 04.10.2011, E: 2011/8-115 ve K: 2011/197.

²⁶ Erman, 1949a, a.g.e., s. 174.

²⁷ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 252.

²⁸ Gökçen, a.g.e., s.78.

²⁹ Gözel, a.g.m., s. 150.

³⁰ Artuk vd., a.g.e., ss. 575-576.

³¹ Gökçen, a.g.e., s. 89.

³² Belgenin ispat fonksiyonu hakkında detaylı bilgi için bkz: Koray Doğan, “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”, *Ceza Hukuku Dergisi*, Sayı: 14, Aralık 2010, s. 55.

Bir yazı, ispat edici nitelikte olabilmesi için *hukuki bir hüküm ifade etmeli, hukuki bir kıymet taşımalı ve hukuki sonuçlar doğuracak nitelikte olmalıdır*³³. Bir yazının hukuken bir değer taşıyıp taşımadığı ise genel hukuk kurallarına veya düzenlendiği hukuki ilişkinin özelliklerine bakılarak belirlenebilir³⁴. Bir başka ifade ile sahte olarak düzenlenen belge, kanunların aradığı tipe uygun cezalandırılabilen bir içeriğe sahip değilse hukuken bir değer taşımadığı kabul edilir³⁵. Hukuken değer taşımayan bir yazı da ispat kuvvetinden yoksun olacağı için belge niteliği taşımamaktadır³⁶. Çünkü hukuken değer taşımayan bir yazı, toplumdaki bireylerin hukuki yaşamlarında bir değişiklik meydana getirmeyeceği için bireylerin, yazıların doğruluğuna güvenmesini gerektirecek bir durum ortaya çıkmayacaktır. Dolayısıyla bu tarz belgelerin sahte olarak düzenlenmesi kamu güvenini sarsmayacaktır³⁷.

Bir yazının belge olarak kabul edilmesinde, bir hakkın doğumu, değişmesi veya ortadan kalkması yani hukuki sonuçlar doğurması gerektiği gibi yazının hukuken de var olması gerekir³⁸. Bu kapsamda yokluk, mutlak butlan veya nispi butlanla batıl olan belgelerin sahte olarak düzenlenip düzenlenemeyeceğinin incelenmesi gerekmektedir.

Yokluk, bir hukuki işlemin kanunlarda belirtilen emredici hükümlerden en az birini taşımaması halinde o işlemin geçersiz sayılması olarak ifade edilir³⁹. VUK'da, belgeler açısından yokluk kavramına değinilmiştir. Buna göre; “...*kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*”⁴⁰ dolayısıyla hiç düzenlenmemiş, yoklukla malul olan belgeler üzerinde sahtecilik fiilinin işlenemeyeceği kabul edilmektedir⁴¹.

Mutlak butlan, bir hukuki işlemin kanunlarda belirtilen emredici hükümlere aykırı olarak gerçekleştirilmesidir. Mutlak butlan halinde bir hukuki işlem meydana gelmekte

³³ TCK Gerekçesi, m. 204.

³⁴ Gökçen, a.g.e., s. 91.

³⁵ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 253.

³⁶ Nazmiye Özenbaş, “Yetkili Kamu Görevlisince İşlenen Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Özel Sayı, 2015, s. 391.

³⁷ Doğan, a.g.e., s. 55; Erman, 1970, a.g.e., s. 299; Yargıtay 13. CD, T: 13.02.2017, E: 2015/11449 ve K: 2017/1143.

³⁸ Remzi Gündüz ve Veysel Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, 4. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara 2013, s. 22.

³⁹ Kemal Gözler, *Hukuken Temel Kavramları*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül, 2011, s. 172.

⁴⁰ VUK, m. 227.

⁴¹ Şafak Ertan Çomaklı ve Zülküf Ayrangöl, “Vergi Hukukunda Cezaya Dair Güncellenemeyen Husus: Vergi Kaçakçılığında Suça Konu Belge”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya 2014, ss. 9-10.

ama bu işlem baştan itibaren geçersiz kabul edilmektedir⁴². Bu nedenle hukuken geçersiz kabul edilen bir belge üzerinde sahtecilik yapılamayacağı kabul edilmektedir⁴³.

Nispi butlan ise bir hukuki işlemin kanunlarda belirtilen emredici hükümleri taşıyıp onu meydana getiren iradede bir sakatlık olması halidir. Nispi butlan durumunda işlem baştan itibaren geçersiz kabul edilmediğinden⁴⁴ nispi butlanla sakat olan bir belge üzerinde sahtecilik fiilinin işlenebileceği kabul edilmektedir⁴⁵.

1.1.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması

Bir yazının belge olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan son unsur, yazının düzenleyicisinin belli olmasıdır. Belgenin düzenleyicisinin belli olması onun garanti fonksiyonunu ortaya koyar⁴⁶. Belge, delil değerini onu düzenleyen kişiliğinden alır. Belgeyi düzenleyen, gerçek veya tüzel bir kişi olabileceği gibi resmi bir makam da olabilir⁴⁷. TCK'nın 204. madde gerekçesinde "...yazının belli bir kişiye veya kişilere izafe edilebilir⁴⁸ olması gerekir. Ancak, bu kişilerin gerçekten mevcut kişiler olması gerekmez..." belirtildiği üzere belgeyi düzenleyen kişi hayali, gerçekte olmayan bir kişide olabilir⁴⁹. Belgenin belli bir kimseye izafe edilebilir nitelikte olması gerekir. Bu nedenle belli bir kimseye izafe edilemeyen anonim nitelikteki yazılar belge olarak kabul edilmez⁵⁰.

Belgeyi düzenleyenden kasıt onu somut olarak meydana getiren kişi değildir. Belge, kimin adına düzenlendiyse veya kim tarafından kullanılıyorsa o kişiye aittir. Örneğin, dekan tarafından düzenlenmesi gereken bir belge, sekreteri tarafından hazırlanıp dekan tarafından imzalanırsa belge sekretere değil dekana aittir. Belgenin kime ait olduğu yazının içeriğinden anlaşılabilir gibi imzadan da anlaşılabilir. Yazının geçerli olması bakımından imza zorunlu bir nitelik taşıyorsa imzanın bulunmaması yazıya belge niteliği kazandırmaz⁵¹. İmzanın gerekli olmadığı durumlarda ise düzenleyen, irade

⁴² Gözler, a.g.e., s. 173.

⁴³ Süheyl Donay, "Hukuken Batıl Olan Senetlerin Varaka Olup Olamayacağı Sorunu-Şikâyetten Vazgeçmenin Bir Karşılık Sonucu Yapılması", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 35, Sayı: 1-4, 1969, s. 501; Tezcan vd., a.g.e., s. 704; **Aksi yönde görüş:** Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 254.

⁴⁴ Gözler, a.g.e., s. 174.

⁴⁵ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 254.

⁴⁶ Belgenin garanti fonksiyonu hakkında detaylı bilgi için bkz: Doğan, a.g.m., s. 56.

⁴⁷ Gökçen, a.g.e., s. 95.

⁴⁸ Kanunda kullanılan bu kelime Türkçe sözlükte "*bir şeye veya bir kimseye bağlama, mal etme, yakıştırma*" anlamına gelmektedir. Bkz: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&gud=TDK.GTS.5a5935fd663d00.4107746 (Erişim Tarihi: 05.01.2017).

⁴⁹ Yargıtay 15. CD, T: 03.03.2014, E: 2012/21974 ve K: 2014/13358.

⁵⁰ Erman, 1970, a.g.e., s. 292; Özenbaş, a.g.e., s. 391.

⁵¹ Malkoç, a.g.e., s. 3; Artuk vd., 2015, a.g.e., s. 585.

açıklamasından, irade açıklamasına konu olaydan veya olayın taraflarından yola çıkılarak tespit edilebilir. Ancak yazının kim tarafından düzenlendiği belgeden tespit edilemiyor, başka delillerle veya özel bir inceleme sonucu tespit edilebiliyorsa yazı, belge olarak kabul edilmez⁵².

İmzanın el yazısı ile atılması zorunludur. Çok sayıda kıymetli evrakın imzalanması veya örf ve adetçe öngörülen durumlarda imza, el yazısı dışında bir araçla da atılabilir. Örneğin, okuma yazma bilmeme gibi nedenlerle imza atmayı bilmeyenler parmak izi, mühür veya başka bir işaret kullanabilir⁵³. Elektronik İmza Kanunu'nun⁵⁴ (EİK) yürürlüğe girmesiyle birlikte imzalar el yazısı dışında elektronik imza şeklinde de atılabilmektedir. Nitekim bu durum gerek Borçlar Kanunu'nun (BK) 15. maddesinde gerekse EİK'nun 5. maddesinde “*Güvenli elektronik imza da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurur.*” hükmüyle açıkça ortaya konulmuştur.

1.1.3. Belge Türleri

Hukuki olarak belge, ispat vasıtası olarak kullanıldığından birçok hukuk dalında düzenlenmektedir⁵⁵. Fakat belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belge ile ilgili açıklamalara temelde genel ceza kanunu olan TCK'da yer verilmiştir. Belgede sahtecilik suçlarının konusu oluşturan belgeler, TCK'da resmi belge, özel belge ve resmi belge hükmünde belge olarak belirtilmiştir. Belgede sahteciliğin özel türünü oluşturan sahte belge VUK'da düzenlendiğinden, sahte belgenin konusunu oluşturan belgeler de yine VUK'da belirtilmiştir. Esasen VUK'da yer alan belgeler, TCK'da düzenlenen belge kavramı ile aynı anlama gelmekle birlikte TCK'daki belge türlerinden hangisinin kapsamına girdiği farklı durumlara göre değişiklik göstermektedir⁵⁶.

TCK'daki belgede sahtecilik, TCK'da belirtilen belge türleri üzerinde işlenebilirken, VUK'a göre düzenlenen sahte belge, VUK'da belirtilen belgeler üzerinde işlenebilmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde TCK'da yer alan belge türlerine ilişkin bilgilere yer verilecek ardından VUK'da düzenlenen belgeler açıklanacaktır. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) da belge türlerine ilişkin bilgilere yer verilse de bu belgelerin

⁵² Gökçen, a.g.e., s. 95.

⁵³ BK, m.15.

⁵⁴ 15.01.2004 Tarih ve 25355 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁵⁵ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 33.

⁵⁶ Ümit Saraçoğlu, “VUK ve TCK Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekârlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 95, Temmuz 1989, ss. 24-25.

aynı zamanda TCK'daki resmi belge hükmünde belgeler arasında sayıldığından konu itibariyle TTK'daki belgelere ilişkin açıklamalara yer verilmeyecektir.

1.1.3.1. Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler

5237 sayılı TCK, belge çeşitlerini basit ve sade bir düzenleme ile üçlü ayrıma tabi tutmuştur. Bu ayrım:

- a) Resmi Belge
- b) Özel Belge
- c) Resmi Belge Hükmünde Belge şeklindedir.

Söz konusu belgeler arasında ispat gücü, uygulanan yaptırım ve suçun oluşumu açısından farklılıklar bulunmaktadır. İçinde bulunulan hukuk sistemine göre belgelerin ispat güçleri değişebilmektedir. Bazı belgelerin ispat gücü yüksekken, bazılarının gücü düşüktür. Resmi belgelerin güvenilirliği ve ispat gücü özel belgelere göre daha fazladır⁵⁷. Çünkü devlet, resmi belgelerin taşınması gereken şartları, resmi belgeyi düzenleyecek kişileri ve bunların taşınması gereken şartları belirleyerek herkesin bu belgelerin doğruluğuna güven duymasını sağlamıştır. Özel belgelerin delil olarak kabul edilebilmesi için yazının ve imzanın düzenleyen tarafından inkâr edilmemesine bağlıdır⁵⁸. Resmi belgedeki sahtecilik, özel belgedeki sahteciliğe göre kamu güveninin ve kamu idaresinin işleyişinin daha fazla sarsılmasına neden olmaktadır⁵⁹. Bu durumu ispat teorisi ve yaptırım kuramı açısından ele alan TCK, kamu güvenini daha fazla sarsan resmi belgede sahtecilik suçuna özel belgedeki sahtecilik suçuna göre daha ağır bir yaptırım öngörmüştür⁶⁰.

TCK, ispat güçleri ve uygulanacak yaptırım açısından resmi belgeleri de kendi içinde ayrıma tabi tutmuştur. TCK'da resmi belgeler, “*sahteliği sabit olana kadar*” ve “*aksi sabit olana kadar*” geçerli belgeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁶¹. Bir resmi belgenin sahteliği sabit olana kadar geçerli resmi belge haline dönüştürülmesinde “*kanun hükmünün*” varlığı aranmaktadır⁶². Bir resmi belgenin kanunlarda yapılan bir düzenleme ile sahteliği sabit olana kadar geçerli resmi belge haline dönüşmesinin sağlanması, toplumun sahteliği sabit olana kadar geçerli resmi belgelerin doğruluğuna daha fazla güven

⁵⁷ Artuk vd., 2015, a.g.e., s. 587; Gökcan, a.g.e., s. 102; Gökcan, 2009, a.g.m., s. 100.

⁵⁸ Sahir Erman, “Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Resmi Evrak Tabirinden Ne Anlaşılmalı Lazım Gelir?”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 1949, s. 127.

⁵⁹ Gökcan, 2009, a.g.m., s. 100.

⁶⁰ Erman, 1949b, a.g.m., s. 129.

⁶¹ Tekin, a.g.m., s. 912.

⁶² TCK, m. 204.

duymasını sağlamaktadır⁶³. Dolayısıyla sahteliği sabit olana kadar geçerli resmi belgelerin diğer resmi belgelere göre ispat güçleri daha fazladır. İspat gücü daha yüksek olan belgelerin daha fazla korunması gerektiğini dikkate alan TCK, sahteliği sabit olana kadar geçerli resmi belgelerdeki sahteciliğin, aksi sabit olana kadar geçerli resmi belgelerdeki sahteciliğe göre daha ağır bir yaptırımla cezalandırmaktadır⁶⁴. Aksi sabit olana kadar geçerli resmi belgedeki sahtecilikle herhangi bir resmi belge üzerinde yapılan sahteciliğe uygulanacak yaptırım arasında ise bir farklılık öngörülmemiştir⁶⁵.

TCK'da resmi belgede sahtecilik suçunun işlenebilmesi için suça konu belgenin düzenlenmesi, değiştirilmesi veya kullanılması aranırken, özel belgede sahtecilik suçunun işlenebilmesi için düzenlenmesi veya değiştirilmesi ve kullanılması şartı aranmaktadır. Bir başka deyişle resmi belgede sahtecilik suçunda belge kullanılmasa dahi sahtecilik suçu işlenebilirken özel belgede sahtecilik suçunda belge kullanılmaması halinde sahtecilik suçu meydana gelmemektedir⁶⁶. Görüldüğü üzere TCK'da, iki suç türü arasında hem suçun oluşumu hem de suça uygulanacak yaptırım açısından farklılıklar öngörülmüştür⁶⁷.

Bazı belgeler ise özel belgelerin niteliklerini taşımalarına rağmen toplumun ekonomik ve ticari hayatı üzerinde büyük önem taşıdıkları için resmi belge hükmünde belge olarak kabul edilmekte ve bu belgelere resmi belgelere ilişkin hükümler uygulanmaktadır⁶⁸.

1.1.3.1.1. Resmi Belge

5237 sayılı TCK'nın adalet alt komisyonunda görüşüldüğü sırada resmi belgenin tanımının yapılması teklif edilmesine rağmen böyle bir tanımlama yapılmasının gelecekte meydana gelebilecek uygulamaların resmi belgenin kapsamını daraltacağı endişesiyle reddedilmiştir⁶⁹. Bu nedenle 5237 sayılı TCK' da resmi belge tanımına yer verilmemiştir. Ancak resmi belge TCK'nın gerekçesinde tanımlanmıştır. TCK' nın 204. madde gerekçesinde resmi belge; *“bir kamu görevlisi tarafından düzenlenen yazıyı ifade etmektedir. Bu itibarla, düzenlenen belge ile kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir*

⁶³ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 255.

⁶⁴ Tezcan vd., a.g.e., s. 707.

⁶⁵ Tezcan vd., a.g.e., s. 706.

⁶⁶ Oğuz Kürşat Önal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: X, Sayı: 1-2, 2006, s. 31.

⁶⁷ Erman, 1949b, a.g.m., s. 127; Tezcan vd., a.g.e., s. 706; Gökçen, a.g.e., s. 103; Artuk vd., 2015, a.g.e., s. 587.

⁶⁸ Soyaslan, a.g.e., s. 481.

⁶⁹ Gökçen, a.g.e., s. 110.

irtibatın bulunması gerekir.” ifadesi ile açıklanmıştır. Bu tanımlamadan yola çıkılarak bir belgeyi resmi belge haline getiren başlıca iki unsurun birlikte olması gerektiği söylenebilir.

Bu unsurlar;

- Belgenin kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi ve
- Belgenin görev gereği düzenlenmiş olmasıdır⁷⁰.

1.1.3.1.1.1. Kamu Görevlisi Tarafından Düzenlenmesi

Bir belgeyi resmi belge haline getiren ilk unsur, belgenin kamu görevlisi tarafından düzenlenmesidir⁷¹. Kamu görevlisi tarafından düzenlenmiş olma unsuru aynı zamanda resmi belgenin şekli unsurudur⁷². Kamu görevlisi kavramı, TCK’da ve idare hukukunda farklı anlamlar taşımaktadır⁷³. Ceza hukuku açısından kamu görevlisi kavramı TCK’nın 6/1 maddesinde “*kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi.*” şeklinde tanımlanmaktadır. TCK’daki bu tanıma göre bir kişiyi kamu görevlisi haline getiren temel ölçüt “*kamusal faaliyetin*” yürütülmesine katılmasıdır. Kanunda kamusal faaliyetin yürütülmesine katılan herkesin “*kamu görevlisi*” olarak kabul edilmesi resmi belgenin kapsamını genişletmektedir⁷⁴. TCK’da tanımlanan kamu görevlisi kavramı içerisine girmemelerine rağmen özel kanunlarda yapılan düzenlemeyle bazı kişiler de kamu görevlisi statüsü kazanabilmektedir. 399 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin (KHK) Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ile ilgili 11. maddesi⁷⁵ gereği KİT personelinin kamu görevlisi sayılması bu duruma örnek olarak gösterilebilir⁷⁶.

Bir belgeyi resmi belge haline getiren unsurlardan biri olan belgenin kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi şartı sadece belgenin düzenlenmesiyle ilgilidir. Resmi belgede

⁷⁰ Artuk vd., 2015, a.g.e., s. 588

⁷¹ TCK, m. 204.

⁷² Erman, 1949b, a.g.m., s. 131.

⁷³ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, 17. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 622. TCK’ daki kamu görevlisi kavramı, idare hukukundaki kamu görevlisi kavramına göre oldukça geniş tutulmuştur. TCK’da kamusal faaliyetin icra edilmesi, kamu görevlisi sayılmak açısından için yeterli bir şart olarak kabul edilmişken, idare hukuku açısından bir kamu tüzel kişiliğine bağlı olma, istihdam edilme ve kamu tüzel kişiliğine kamu hukuku bağı ile bağlı olma şartları getirilmiştir. İdare hukukundaki kamu görevlisi olma şartları hakkında daha detaylı bilgi için bkz: Gözler ve Kaplan, a.g.e., ss. 618-619.

⁷⁴ Gökcan, a.g.e., s. 106.

⁷⁵ Söz konusu KHK’ ya göre teşebbüs ve bağlı ortaklıkların genel müdür, müessese müdürü, yönetim ve danışma kurulu veya yönetim komitesi üyeleri ile her çeşit personeli; teşebbüslerin ve bağlı ortaklıkların paralarına ve para hükmündeki evrak ve senetlerine karşı her türlü defter ve belge üzerinde işledikleri suçlardan dolayı kamu görevlisi sayılarak haklarında TCK’nın resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümleri uygulanır.

⁷⁶ Gökcan, 2009, a.g.m., s. 101.

sahtecilik suçunun işlenmesi açısından fail, kamu görevlisi olabileceği gibi herhangi bir kişi de olabilir. Ancak suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde sivil kişilere göre daha ağır bir yaptırım uygulanmaktadır⁷⁷.

1.1.3.1.1.2. Görev Gereği Düzenlenmiş Olması

Kamu görevlisi tarafından düzenlenen her belge resmi belge niteliği taşımayabilir. Çünkü kamu görevlileri, görevleriyle ilgili olan veya olmayan birçok belge düzenlemektedir. Bazı durumlarda da kamu görevlileri kendi görev ve yetki sınırlarını aşarak bir takım belgeler düzenleyebilmektedir⁷⁸. TCK'nın 204. madde gerekçesinde “*bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenen yazıyı...*” hükmü gereği resmi belge açısından kamu görevlisinin düzenlediği belge ile görevi arasında nedensellik bağının varlığı aranmaktadır⁷⁹. Böyle bir bağ kurulamıyorsa resmi belgenin değil, özel belgenin varlığı kabul edilir. Nitekim resmi belgeyi özel belgeden ayıran şartların başında, belgenin kamu görevlisi tarafından görev gereği düzenlenmiş olması gelmektedir⁸⁰. Ayrıca belge, kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlense dahi resmi belgenin zorunlu biçimsel şartlarını taşıması gerekir. Zorunlu biçimsel şartları taşımadan oluşturulan belge, resmi belge olarak kabul edilmez⁸¹. Yargıtay da zorunlu biçimsel şartları taşımayan resmi belgenin özel belge olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedir⁸².

1.1.3.1.2. Özel Belge

Bir belgeyi resmi belge haline getiren unsurları taşımayan belgeler özel belge olarak kabul edilmektedir. Özel belge ile resmi belgeyi ayıran en temel özellik, özel belgelerin özel hukuk kişileri arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılmasıdır⁸³. Bu durum özel belgelerin yalnızca sivil kişiler tarafından düzenlenebileceği anlamına gelmemektedir. Çünkü kamu görevlilerinin görevleriyle ilgili olmayan veya görev ve yetki sınırlarını aşarak düzenledikleri belgeler de özel belge olarak kabul edilmektedir⁸⁴. Bazı özel belgeler, kanunlar tarafından resmi belge hükmündeki belgeler haline dönüştürülmüştür. Dolayısıyla özel belgenin varlığından bahsedilebilmesi için özel

⁷⁷ Doğan, a.g.m., s. 58.

⁷⁸ Soyaslan, a.g.e., s. 79.

⁷⁹ Tekin, a.g.m., s. 911.

⁸⁰ Çiçek, a.g.m., s. 140.

⁸¹ Gökcan, 2010, a.g.m., s. 222.

⁸² Doğan, a.g.m., s. 59.

⁸³ Doğan, a.g.m., s. 62.

⁸⁴ Erem ve Toroslu, a.g.e., s. 256.

belgelerin kanunda sayılan resmi belge hükmündeki belgeler arasında bulunmaması gerekmektedir⁸⁵.

1.1.3.1.3. Resmi Belge Hükmünde Belge

Bazı özel belgeler toplumun ekonomik ve ticari hayatında büyük önem taşımaktadır. Bu belgeler üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik fiili, ekonomik ve ticari yaşam üzerinde olumsuz sonuçlar doğurarak ekonomik ve ticari yaşamda düzensizliğe ve belirsizliğe neden olacak ve kamunun güvenini zedeleyecektir⁸⁶. Söz konusu belge türlerinin ticari yaşam üzerindeki önemi nedeniyle TCK 210. maddesinde “*Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.*” ifadesiyle madde de belirtilen özel belgelerin resmi belgelerle aynı seviyede koruma altına alındığı belirtilmiştir⁸⁷.

Emre veya hamiline yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamenin veya tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık meslek mensubunun düzenlediği özel belgelerin resmi belge gibi korunabilmesi için düzenlenen belgenin, “*kanunda belirtilen usul ve şekil şartlarını taşımaları*⁸⁸” ve “*kişiyeye haksız bir menfaat sağlaması*” ya da “*kişilerin veya kamunun zararına bir sonuç doğurucu nitelikte olması*” gerekir⁸⁹. Aksi takdirde bu belgeler üzerinde yapılan sahtecilik hakkında resmi belgede sahtecilik suçundan değil, özel belgede sahtecilik suçundan hüküm verilmesi gerekir⁹⁰.

Resmi belge hükmündeki belgelere, resmi belgelere ilişkin hükümlerin uygulanması sadece uygulanacak ceza yaptırımına ilişkin olmayıp resmi belgelere ilişkin tüm hükümleri kapsamaktadır. Bu nedenle resmi belge hükmündeki belgelerde sahtecilik suçunun işlenebilmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterlidir. Belgenin ayrıca kullanılma şartı aranmaz⁹¹. Resmi belge hükmündeki belgeler bu özellikleri nedeniyle resmi belgeye benzemektedirler. Resmi belge hükmündeki belge üzerinde sahtecilik

⁸⁵ Gökcan, 2010, a.g.m., s. 220.

⁸⁶ Soyaslan, a.g.e., s. 481.

⁸⁷ Gökcan, 2009, a.g.m., s. 102.

⁸⁸ Gökcan, 2009, a.g.e., s. 102.

⁸⁹ TCK, m. 210.

⁹⁰ Gündüz ve Gültaş, a.g.e., s. 253.

⁹¹ Doğan, a.g.e., s. 61.

yapılması durumunda, sivil kişiler tarafından işlenen resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin yaptırım uygulanacaktır⁹².

1.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler ve Önemi

Türk vergi hukukunda vergilendirme işlemi, ağırlıklı olarak vergi matrahının mükellefler tarafından beyan edilmesi esasına dayanmaktadır. Mükellef beyanlarının doğru olması sağlıklı bir vergi düzeninin gerçekleştirilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle mükellef beyanlarının, kanunlar tarafından tasdik ve kullanma zorunluluğu getirilen defterlerdeki kayıtlara uygun olması gerekir. Defter kayıtlarının doğruluğunun dayanak noktasını, vergiyi doğuran olayın başlangıcından verginin tahsil aşamasına kadar geçen süreçte yapılan her bir işlemin varlığını ortaya koyan belgeler oluşturur⁹³. Bu durum; VUK' un 227. maddesinde “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*” şeklinde ifade edilmiştir. Belgelerin düzenlenmesindeki temel amaç ise ekonomik olayların gerçeğe uygun bir şekilde kayıtlara intikal edilmesinin sağlanarak⁹⁴ vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya en azından azaltılmasıdır⁹⁵. Her ne kadar kanunda mükelleflerin belge düzenleme zorunluluğu genel kural olarak kabul edilse de bu kuralın istisnası bulunmaktadır⁹⁶. Mükelleflerin belge düzenlemelerini gerektirmeyen durumlar⁹⁷ VUK' un 228. maddesinde;

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler,
- Belge teminine imkân olmayan durumlar,
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler,

şeklinde belirtilmiştir. Söz konusu giderlerin belgeye bağlanmamaları; yapılan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi, işin genişliği ve mahiyetine uygun olmaları şartına bağlanmıştır⁹⁸.

VUK' da belge tanımına yer verilmemiş olmasına rağmen belgelerin türleri, kimler tarafından düzenleneceği, belgelerin şekilleri ve hangi koşullar altında hangi belgelerin

⁹² Tezcan vd., a.g.e., s. 708.

⁹³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 33.

⁹⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 43.

⁹⁵ Yusuf Karakoç, *Tük Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1997, s. 116.

⁹⁶ Mehmet Bulut, *Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve Ücretlilere Vergi İadesi*, I. Baskı, Şafak Matbaası, Ankara 1985, s. 18.

⁹⁷ VUK m. 228.

⁹⁸ VUK m. 228.

düzenleneceği gibi hususlar hakkında ayrıntılı bilgiler verilmiştir⁹⁹. Belgeler, VUK'un 227-242. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunda söz konusu belgeler **fatura ve fatura yerine geçen belgeler** (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikaları, serbest meslek makbuzu), **ücrete ait belgeler** (ücret bordrosu) ile **diğer evrak ve vesikalar** (taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı, vergi karnesi) şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Söz konusu belgelerin taşınması gereken zorunlu bilgileri belirleme yetkisi Maliye ve Gümrük¹⁰⁰ Bakanlığına verilmiştir¹⁰¹.

VUK'un yetki başlıklı mükerrer 257. maddesindeki “*bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin...*” hükmü ile hızla değişen ekonomik ve teknolojik gelişmelere karşılık belge düzenindeki etkinliğin artırılarak vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla tutulması zorunlu yeni belgelerin getirilmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir¹⁰². Maliye Bakanlığı, bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanarak ambar tesellüm fişi¹⁰³, adisyon¹⁰⁴, reçeteler¹⁰⁵, adisyon tipi perakende satış fişi¹⁰⁶, irsaliye faturası¹⁰⁷, döviz alım satım belgesi¹⁰⁸, hesap bildirim cetveli¹⁰⁹, işlem sonuç formları¹¹⁰, dekontlar¹¹¹, sigorta poliçeleri¹¹², sigorta komisyon gider belgeleri¹¹³, ödünç sözleşmesi¹¹⁴ ve yapı ruhsatını¹¹⁵ düzenlenmesi zorunlu belgeler arasına dahil etmiştir.

⁹⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2017, s. 114.

¹⁰⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığının ismi, 703 sayılı Anayasa'da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir. Bkz; 09.07.2018 Tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰¹ VUK, m. 227.

¹⁰² Aziz Taşdelen, “Vergisel Açından Nakit Tahsilât ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 53, Sayı: 2, 2004, s. 147.

¹⁰³ 173 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (03.04.1986 Tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁴ 185 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (18.08.1988 Tarih ve 19903 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁵ 191 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (10.05.1989 Tarih ve 20161 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁶ 209 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (16.07.1991 Tarih ve 20931 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁷ 211 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (12.09.1982 Tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁸ 226 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (05.04.1994 Tarih ve 21896 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰⁹ 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (08.01.1996 Tarih ve 22517 sayılı Resmi Gazete).

¹¹⁰ 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete).

¹¹¹ 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete).

¹¹² 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete).

¹¹³ 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete).

¹¹⁴ 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.09.1995 Tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete).

¹¹⁵ 219 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (07.08.1991 Tarih ve 20953 sayılı Resmi Gazete).

1.1.3.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler

Vergi kanunlarına göre bir belgenin sahte olarak düzenlenebilmesi için belgenin VUK'da düzenlenen belgelerden olması gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümde VUK'da düzenlenen belgeler hakkında bilgiler verilecektir.

1.1.3.2.1.1. Fatura

Kökeni Latince olan ve İtalyancada *fattura*¹¹⁶, Fransızcada *facture*, Almancada *factura*, İngilizcede *invoice* kelimeleri ile kullanılan¹¹⁷ fatura sözlükte “*satılan bir malın cinsini, miktarını ve fiyatını bildirmek için satıcının alıcıya verdiği hesap pusulası*” şeklinde tanımlanmaktadır¹¹⁸.

Hukuki anlamda fatura ise sözleşmeye bağlı olarak bir malın satıldığını veya hizmetin yapıldığını, söz konusu malın veya hizmetin cinsini ve miktarını aynı zamanda müşterinin borçlandığı meblağı gösteren bir belgedir¹¹⁹. Fatura bir yandan vergi mükelleflerinin elde ettikleri gelirleri ve yaptıkları giderleri ispatlayarak vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlamakta diğer yandan ticari işlemlerin sebebi niteliğinde olan sözleşme ilişkisini belgelendirmektedir. Bu kapsamda fatura, hem ticaret hukuku hem de vergi hukuku açısından önemli bir belge niteliği taşımaktadır¹²⁰.

TTK ve VUK'da faturaya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak her iki kanunun faturayı ele alış biçimi ve amaçları birbirinden farklıdır. Bu nedenle faturaya ilişkin açıklamalar TTK ve VUK açısından sürdürülecektir.

1.1.3.2.1.1.1. Ticaret Hukuku Yönünden Fatura

Kavram olarak tanımlanmamış olmasına rağmen TTK'nın fatura ve teyit mektubu başlıklı 21. maddesinde faturanın verilir verilmeme zorunluluğu, itiraz süresi ve ispat gücü gibi doğrudan faturaya ilişkin düzenlemelere yer verilmişken 880, 1280, 1525 ve 1535. maddelerinde faturaya dolaylı olarak değinilmiştir¹²¹.

¹¹⁶ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c0155595b316.48266783 (Erişim Tarihi: 18.09.2017).

¹¹⁷ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, I. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s. 89.

¹¹⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59c0155595b316.48266783 (Erişim Tarihi: 18.09.2017).

¹¹⁹ Mustafa Çeker, *Ticaret Hukuku*, 5. Baskı, Karahan Kitapevi, Adana 2012, s. 74.

¹²⁰ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 58.

¹²¹ Ozan Muzaffer Köstü, *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*, I Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 15.

TTK'nın 21. maddesi “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda fatura, sözleşmeyi kuran değil, sözleşmenin ifa edildiğine dair bilgiler içeren bir belgedir¹²². Faturadan bahsedilebilmesi için öncelikle tacirin bir mal satmasını, üretmesini, hizmet görmesini veya menfaat elde etmesini sağlayan bir sözleşmenin bulunması gerekir. Taraflar arasında sözleşme yapılmadan belge düzenlenmişse, bu belge fatura değil öneri veya öneriye davet niteliği taşır¹²³.

Tacirlerin fatura düzenlemesi “*fatura verilmesini... isteyebilir*” ifadesiyle faturanın müşteriler tarafından istenmesi şartına bağlanmıştır. Müşterinin fatura istememesi halinde tacirin fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Kanunda, müşterinin fatura istemesine rağmen tacirin fatura vermemesi durumuna ilişkin herhangi bir yaptırım da söz konusu değildir¹²⁴. Oysa VUK, mükelleflere fatura alma verme zorunluluğu getirmiş, faturanın alınmamasını verilmemesini cezai yaptırıma bağlamıştır¹²⁵.

TTK'da faturaya ilişkin düzenlemeler tacirler ve onların ticari işletmelerinin menfaatleri dikkate alınarak belirlenmişken, VUK'da tüm mükellefler dikkate alınarak belirlenmiştir. VUK'daki bu düzenleme TTK'ya göre fatura düzenleyecek kişilerin kapsamını genişletmektedir¹²⁶.

TTK'nın 21. maddesinde “*Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.*” ifadesiyle iki husus işaret edilmektedir. Birincisi, faturayı alanın fatura içeriğine sekiz günlük süre içerisinde itiraz etme hakkının bulunduğuudur. İkincisi, sekiz günlük süre içinde faturanın içeriğine itiraz edilmemesi durumunda içeriğin kabul edilmiş sayılmasıdır¹²⁷. Fatura içeriğinin sözleşme şartlarına uygun olup olmadığına ilişkin ispat yükü kural olarak faturayı düzenleyene aittir. Ancak faturaya sekiz günlük süre içerisinde itiraz edilmezse fatura içeriğinin kabulünden hareketle faturayı düzenleyen ispat yükümlülüğünden kurtulur ve ispat yükü yer değiştirerek faturayı alana geçer. Faturayı alan da sekiz günlük süre içerisinde faturaya itiraz etmediğinden, fatura içeriğinin

¹²² Rüknettin Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2012, s. 27.

¹²³ Mehmet Özdamar, “Yargıtay Kararları Işığında Faturanın İçeriğine İtiraz”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 66, Sayı: 1, 2008, s. 221.

¹²⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 36.

¹²⁵ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 60.

¹²⁶ Karakoç, 1997, a.g.e., s. 111.

¹²⁷ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 90.

yanlılığını kanıtlama yükümlülüğü altına girer. Bu kapsamda faturaya itiraz süresi, faturanın ispat gücüne yönelik bir karineyi oluşturmaktadır¹²⁸.

1.1.3.2.1.1.2. Vergi Hukuku Yönünden Fatura

Fatura, iktisadi faaliyetlerde en çok kullanılan belge olması nedeniyle iktisadi faaliyetlerin temelini oluşturmaktadır. Alıcılar ve satıcılar, gelir ve giderlerini fatura aracılığıyla ispat ederler¹²⁹. Vergilendirme açısından satıcılar, alım ve satıma konu olan mal ve hizmetlerin bedelini fatura üzerinde düşük, alıcılar ise yüksek göstererek menfaat elde edebilirler. Satıcı ve alıcıların gerçek usulde vergilendirilmeleri halinde fatura üzerindeki bedelin düşük veya yüksek gösterilmesinin vergi idaresi açısından önemi bulunmamaktadır. Vergi idaresi için önemli olan, alım satıma konu işlemin faturaya bağlanmasıdır. Çünkü fatura, beyan üzerine tarh edilen vergilerin gerçek ekonomik işlemlerle bağlantısını kurarak belgelerin ve buna bağlı olarak kayıtların gerçek ekonomik ilişkiyi yansıtacak şekilde düzenlenmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda VUK'da fatura tanımına, şekline, düzenlenmesinde uyulması gereken kurallara (nizamına) ve düzenlemek zorunda olan kişilerin kimler olduğuna ilişkin hükümlere yer verilerek fatura belli bir disiplin altına alınmıştır¹³⁰.

VUK'un 229. maddesinde fatura; “*Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda yer alan; faturanın tüccarlar tarafından düzenlenmesi, fatura düzenlenmeden önce mal veya hizmet alım satım sözleşmesinin bulunması ve fatura bedelinin yazılı olması ifadeleri doktrinde, faturanın unsurları olarak kabul edilmektedir¹³¹. Ancak fatura tanımında yer alan “*tüccar tarafından...*” ve “*ticari bir vesikadır.*” ifadesi ilk bakışta faturanın sadece tüccarlar tarafından düzenlenebileceği şeklinde bir anlayışı ortaya çıkarmaktadır. Kanunun 232. maddesinin, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere de fatura kullanma mecburiyeti getirmesi, tüccar olmayan vergi mükelleflerinin de fatura düzenleyebileceği sonucunu doğurmaktadır. Her ne kadar kanunun 232. maddesi 229. maddesini tamamlayıcı bir nitelik

¹²⁸ Baki İlkay Engin, “Fatura veya Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 61, Sayı: 1-2, s. 258; Özdamar, a.g.m., s. 21

¹²⁹ Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, I. Baskı, Adalet Yayınevi, Eylül 2012, s. 199.

¹³⁰ Karakoç, 1997, a.g.e., s.117; VUK m. 227-232.

¹³¹ Yusuf Karakoç, “Faturanın Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Olması”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 1994, Yıl: 2, Sayı: 18.

taşısa da tüccar olmayanların da fatura düzenleme zorunluluğunun bulunması, iki madde arasında fatura tanımından kaynaklanan bir çelişki yaratmaktadır¹³².

1.1.3.2.1.1.2.1. Faturanın Şekli

Faturanın şekline ilişkin taşıması gereken zorunlu hususlar VUK'un 230. maddesinde “*faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur*” hükmü ile sayılmıştır. Bu maddeye göre faturanın taşıması gereken asgari bilgiler¹³³;

- *Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası,*
- *Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,*
- *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,*
- *Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı,*
- *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası şeklindedir.*

Faturanın taşıması gereken zorunlu bilgileri taşımayan faturalar vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılmıştır¹³⁴. Ancak uygulamada Maliye Bakanlığı yayınladığı genelgede ve yargı organları verdikleri kararlarda faturanın hiç düzenlenmemiş sayılabilmesi için faturada yer alan şekil noksanlığının “*esasa ilişkin şekil noksanlığı*” olması şartını aramaktadır¹³⁵. Bu durum faturada yer alması gereken zorunlu unsurlardan hangisinin veya hangilerinin “*esasa ilişkin şekil noksanlığı*” olduğu sorusunu gündeme getirmektedir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı, yargı organlarının verdiği kararlar nedeniyle faturanın şekline ilişkin hükümler getirse de, kanunda “*faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur.*” ibaresine yer verilmesine rağmen iç genelgede böyle bir düzenleme yapılması mükellefler ve vergi idaresi çalışanları açısından uygulamada karışıklığa neden olabilmektedir¹³⁶.

Faturada bulunması gereken ancak bulunmaması halinde belgenin fatura olmasını ve faturadan beklenen sonuçların doğmasını engellemeyen eksiklikler, esasa ilişkin olmayan şekil noksanlıklarıdır. Öte yandan faturada bulunmaması halinde belgenin fatura olmasını ve faturadan beklenen sonuçların elde edilememesi sonucunu doğuran eksiklikler, esasa etkili olan şekil noksanlıkları olarak kabul edilebilir¹³⁷. Bu nedenle, Danıştay ve

¹³² Somuncu, 2014a, a.g.e., ss. 92-94.

¹³³ VUK, m. 230.

¹³⁴ VUK, m. 227.

¹³⁵ 11.07.1990 Tarih ve 1990/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesi.

¹³⁶ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 96.

¹³⁷ Sakıp Şeker, “Tarihin Yazılması Unutulan Fatura Hiç Düzenlenmemiş Sayılabilir Mi?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 85, Ekim 1995, s. 38; Benzer bir tanım için “Esasa etkili olmayan şekil noksanlıkları,

vergi idaresinin görüşü faturada yer alması gereken bilgiler açısından aşağıdaki gibi incelenmektedir.

Faturanın düzenlenme tarihi vergiyi doğuran olayın tespiti ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından önem taşımaktadır¹³⁸. VUK'a ve Maliye Bakanlığı'na göre faturada düzenlenme tarihinin bulunmaması halinde fatura, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Buna karşılık Danıştay, "*faturada tarihin bulunmamasının belgenin hiç düzenlenmediği anlamına gelmeyeceğini, ortada düzenlenmiş ve içeriği yönünden de bir sakınca taşımayan bir belgenin bulunduğunu*" belirterek faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmayacağını bu nedenle özel usulsüzlük yaptırımının yerine şekil eksikliklerine bağlı olarak ikinci dereceden genel usulsüzlük yaptırımının uygulanması gerektiğini savunmaktadır¹³⁹.

Faturada seri ve sıra numarasının bulunması hususunda VUK'un 230. maddesi faturada sıra numarasını zorunlu kılarak, "*Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde... Seri tefriki...*" ibaresine yer vererek seri numarasını koşula bağlamıştır. Danıştay kararları incelendiğinde faturada seri ve sıra numarasının bulunmamasına ilişkin bir uyumsuzlukla karşılaşılmaştır. Ancak faturaların belli bir sıra numarası dâhilinde düzenlenmesi gerektiğinden en son düzenlenen sıra numarasından önceki faturaların tamamının kullanıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle bir kısım sıra numaralı faturaların kayıtlara intikal ettirilmemesi halinde cezalı tarhiyat yapılmasına karar verilmiştir¹⁴⁰. Bu karardan yola çıkarak faturanın sıra numarasının mutlaka faturada bulunması gerektiği sonucu çıkarılabilir.

Düzenleyenin adı, varsa unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi düzenleyene ait bilgiler, düzenleyenin mükellef olup olmadığının ve söz konusu bilgilerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespiti açısından önem taşımaktadır. Danıştay, "*fatura üzerinde... Mükellef vergi numarası veya hesap numarası ile açık*

belgenin bütünlüğünü bozmayan, belgeden beklenen sonuçların alınmasına imkân verecek derecede eksikliklere sahip şekil noksanlıklarıdır." bkz; Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, s. 160.

¹³⁸ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 95.

¹³⁹ Danıştay 3. DD, T: 06.02.1996, E: 1005/2785 ve K: 1996/336; Danıştay 4. DD, T: 20.06.1995, E: 1994/4432 ve K: 1955/2655; Danıştay 4. DD, T: 20.01.1992, E: 1991/1687 ve K: 1992/112; Danıştay VDDK, T: 25.09.1998, E: 1997/424 ve K: 1998/222; Danıştay VDDK, T: 25.09.1998, E: 1997/330 ve K: 1998/219; 11.07.1990 Tarih ve 1990/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesi.

¹⁴⁰ Danıştay 9. DD, T: 18.02.1999, E: 1998/1255 ve K: 1999/709.

adresin olmaması nedeniyle faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği¹⁴¹ şeklindeki kararıyla faturada düzenleyenin adresi, vergi dairesi ve hesap numarası bulunmamasının esasa etkili olmayan şekil noksanlığı olduğu görüşünü benimsemektedir.

Müşteri adı, ticaret unvanı, adresi, varsa bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası fatura üzerinde bulunması gereken şekil şartlarından birini oluşturmaktadır. Fakat Danıştay ve Maliye Bakanlığı, fatura üzerinde müşterinin adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının bulunmaması durumunda bu bilgilerin kolayca belirlenebilmesi ve vergi ziyana sebebiyet verilmemesi şartıyla hiç düzenlenmemiş sayılmayacağını savunmaktadır¹⁴². Ayrıca müşterinin nihai tüketici olması durumunda fatura üzerinde müşteri adı ve soyadının yazılması yeterlidir¹⁴³.

Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı VUK'a göre faturada bulunması gereken bilgiler arasında sayılmıştır. Danıştay, verdiği kararlarda faturada birim miktar ve birim fiyatın bulunmamasını esasa etkili olmayan şekil noksanlığı¹⁴⁴, faturada tutarın bulunmaması veya eksik bulunması halinde esasa etkili şekil noksanlığı olduğunu savunmaktadır¹⁴⁵.

Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının, satılan malların takibinin yapılması ve faturanın düzenlenmesinin sağlanması açısından faturada bulunması gerekir. Nitekim Danıştay, verdiği kararda "*üzerinde irsaliye tarih ve numarası bulunmayan ve malın teslim tarihi sevk irsaliyesi ile kanıtlanamayan faturaların...*" ifadesine yer vermiş, irsaliye numarası ve teslim tarihinin faturada yer almaması durumunda faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak teslim tarihi ve irsaliye numarası sevk irsaliyesinden yola çıkılarak tespit edilebiliyorsa faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmayacağı yönünde görüş açıklamıştır¹⁴⁶.

¹⁴¹ Danıştay 3. DD, T: 11.11.1997, E:1996/4866 ve K: 1997/3895; Danıştay 3. DD, T: 18.01.1993, E: 1992/1810 ve K: 1993/3290; **Aksi Yönde Karar**; Danıştay 7. DD, T: 15.12.2003, E: 2000/8511 ve K: 2003/5064.

¹⁴² Danıştay 3. DD, T: 19.11.1992, E: 1991/3317 ve K: 1992/3458; 11.07.1990 Tarih ve 1990/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesi; **Aksi Yönde Karar**; Danıştay 3. DD, T: 18.01.1993, E: 1992/1810 ve K: 1993/3290.

¹⁴³ 157 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (31.03.1984 Tarih ve 18358 Sayılı Resmi Gazete); Danıştay 3. DD, T: 14.04.1988, E: 1987/1978 ve K: 1988/1193.

¹⁴⁴ Danıştay 11. DD, T: 18.10.1995, E: 1995/1884 ve K: 1995/2621; Danıştay VDDK, T: 11.12.1988, E: 1997/359 ve K: 1998/393.

¹⁴⁵ Danıştay 3. DD, T: 28.04.2011, E: 2010/681 ve K: 2011/1422; Danıştay 4. DD, T: 22.11.2006, E: 2006/2999 ve K: 2006/2298; Danıştay 4. DD, T: 23.10.2000, E: 1999/2812 ve K: 2000/4303; Danıştay 3. DD, T: 02.06.1992, E: 1990/2813 ve K: 1992/2078.

¹⁴⁶ Danıştay 3. DD, T: 25.02.1987, E: 1986/1834 ve K: 1987/564.

Faturada yer alması gereken bilgiler dışında birtakım bilgilerin fatura üzerinde yazılmasına engel yoktur. Nitekim VUK'da “*asgari bilgiler*” ibaresine yer verilmesi de bunun bir göstergesidir¹⁴⁷. Örneğin; fatura bedelinin ödendiğinin veya vade farkıyla ilgili bilgilerin fatura üzerinde yer almasına ilişkin bir sakınca bulunmamaktadır¹⁴⁸.

1.1.3.2.1.1.2.2. Fatura Nizamı

Fatura düzenlenirken veya faturanın şekline ilişkin bilgiler uygulanırken uyulması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar “*fatura nizamı*” başlıklı VUK'un 231. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun koyucunun fatura düzenlenirken bir takım kurallar koymasının amacı, vergi ziyana sebebiyet verecek olası hileleri önlemek ve faturayı belli bir düzene sokmaktır¹⁴⁹. Fatura düzenlenmesinde uyulması gereken kurallar şunlardır¹⁵⁰;

- *Faturalar sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.*
- *Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.*
- *Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.*
- *Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.*
- *Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*
- *Bu Kanununun 232'nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.*

Fatura düzenlenirken uyulması gereken kurallardan yalnızca faturanın mal veya hizmet tesliminden itibaren *yedi gün* içerisinde düzenlenmemesi “*hiç düzenlenmemiş sayılma*” yaptırımına tabi tutulmuştur. Diğer kurallara uyulmamasına ilişkin kanunda, herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir¹⁵¹.

¹⁴⁷ Köstü, a.g.e., s. 19.

¹⁴⁸ Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 12.012.2001, Sayı: B.07.0.GEL.0.29/2924-232-2414.

¹⁴⁹ Köstü, a.g.e., s. 21.

¹⁵⁰ VUK, m. 231.

¹⁵¹ Köstü, a.g.e., s. 24.

Faturanın mal teslimi veya hizmet ifasının tamamlanmasından itibaren *yedi gün* içerisinde düzenlenmesi hükmünde, malın teslim veya hizmet ifasının tarihi ile tam olarak neyin kastedildiği belli değildir. Mal teslim veya hizmet ifasının tarihi ile ilgili olarak üç durumun söz konusu olduğu söylenebilir¹⁵².

Birinci durum, malın teslim veya hizmetin ifa edildiği tarihte faturanın düzenlenmesidir. Böyle bir durumda yedi günlük süre hakkında bir sorun yoktur¹⁵³.

İkinci durumda, mal teslimi veya hizmet ifası yapılmaktadır. Ancak fatura daha sonraki bir tarihte düzenlenmektedir. Kanun koyucunun malın teslim veya hizmet ifası tarihinden kastettiği de budur¹⁵⁴. Böyle bir durumda mal teslim veya hizmet ifa edildikten yedi gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekir. Aksi takdirde fatura, malın teslim veya hizmet ifasından itibaren yedi günlük süre içerisinde düzenlenmezse hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır¹⁵⁵. Faturanın “*hiç düzenlenmemiş sayılması*” halinde özel usulsüzlük cezasına tabi olup olmayacağı tartışılan bir konudur. VUK’un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesinde, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması durumunda nasıl bir uygulama yapılacağına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır¹⁵⁶. Yapılan denetimlerde inceleme elemanları, faturanın yedi günlük süre içerisinde düzenlenmemesi halinde faturayı hiç düzenlenmemiş sayarak özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmüşlerdir. Kesilen cezalara ilişkin yargıya taşınan uyuşmazlıklarda da tam bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Danıştay bazı kararlarında “*faturanın süresinde düzenlenmemesinin bir şekil noksanlığı olduğu ve faturanın süresinden sonra düzenlense dahi ortada bir faturanın bulunduğu bu nedenle verilmeyen alınmayan bir faturadan bahsedilemeyeceği ayrıca VUK’un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesinde **hiç düzenlenmemiş sayılmaya yaptırım uygulanacağına dair bir hüküm bulunmadığı** ” gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasını yasaya aykırı bulmuşken¹⁵⁷, bazı kararlarında “*faturanın süresinden sonra düzenlenmesi halinde belgenin fatura olarak kabul edilemeyeceğinden faturadan beklenen**

¹⁵² Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 107.

¹⁵³ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 107.

¹⁵⁴ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 107.

¹⁵⁵ VUK, m. 231.

¹⁵⁶ A. Bumin Doğrusöz, Süresinde Düzenlenmeyen Fatura Özel Usulsüzlük müdür?., <http://www.turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=K4xiHd8uBVWAn4QWqdytA417M4+s7pU9wbPRRGciXmmEUOKtbN/0QQ==> (erişim tarihi: 07.10.2017).

¹⁵⁷ Danıştay 4. DD, T: 24.03.1995, E: 1994/769 ve K: 1995/1329; Danıştay 4. DD, T: 04.07.1996, E: 1996/191 ve K: 1996/3135; Danıştay 3. D, T: 17.03.1999, E: 1997/4507 ve K: 1999/1078; Danıştay 4. D, T: 23.10.2000, E:1999/2812 ve K: 2000/4303.

amaçların gerçekleştirilmeyeceği, uygulamada keyfiliğe neden olacağı ve devletin vergilendirme işlevini etkisiz hale getireceği” gerekçesiyle özel usulsüzlük yaptırımını yasaya uygun bulmaktadır¹⁵⁸. Fakat kanun koyucu, VUK’un özel usulsüzlük kabahatini düzenleyen 353. maddesinde 7103 sayılı kanunla¹⁵⁹ değişikliğe giderek, “**hiç düzenlenmemiş sayılma**” ibaresini madde metnine ekleyerek cezanın kesilip kesilemeyeceği yönündeki tartışmalara son vermiştir.

Faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması ile ilgili önemli bir husus da fatura içeriğindeki gelir ve gider unsurlarının kazancın hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağıdır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğuna göre gerçekte var olan bir alım satım ilişkisine dayanan faturanın sadece zamanında düzenlenmemesi nedeniyle gelir gider unsurlarının yok sayılması, işlenen fiil ile uygulanacak yaptırım arasında ölçsüzlüğe neden olmaktadır. Böyle bir durumda özel usulsüzlük yaptırımının uygulanması yeterlidir. Ayrıca fatura içeriğindeki gider unsurlarının gelir ve kurumlar vergisi açısından dikkate alınmaması mükellefler açısından daha ağır bir yaptırım olacaktır¹⁶⁰. Dolayısıyla fatura içeriğindeki gider unsurlarının, gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisinden (KDV) indirilmesinde herhangi bir sakınca yoktur¹⁶¹.

KDV açısından mal teslimi veya hizmet ifasıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen¹⁶² faturanın mal teslimi ve hizmet ifasından itibaren yedi gün içerisinde düzenlenebilmesi KDV’nin ne zaman beyan edileceğine ilişkin zaman farklılıklarına neden olmaktadır¹⁶³. KDV, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, bir başka deyişle mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı ayı takip eden ayda beyan edilecektir. Bu kapsamda faturanın sonraki bir tarihte düzenlenmesinin önemi yoktur¹⁶⁴. Örneğin mal teslimi 29 Ekim tarihinde gerçekleşirken fatura 3 Kasım tarihinde düzenlenirse vergiyi

¹⁵⁸ Danıştay 3. D, T: 07.04.1987, E: 1986/1955 ve K: 1987/910; Danıştay 3. D, T: 14.06.1990, E: 1988/1433 ve K: 1990/2025; Danıştay VDDK, T: 24.09.1999, E: 1999/29 ve K: 1999/406.

¹⁵⁹ 21.03.2018 Tarih ve 30373 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁶⁰ Necdet Kent, “Fatura Düzenlenmesinde 10 Günlük Süre”, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt: 1 Sayı: 4, 1993, s. 73; Mustafa Durmuş, “Fatura ve Fatura Düzenlenmesinde 10 Günlük Sürenin Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 1 Sayı: 4.

¹⁶¹ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 175-176; **Aksi Yönde**; Kent, a.g.m.

¹⁶² KDVK, m.10

¹⁶³ Şenyüz, a.g.e., s. 176.

¹⁶⁴ Can Erol, “Fatura Düzenleme Süresinin KDV Beyanına Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 164, Ağustos 2006, s. 140.

doğuran olay Ekim ayında gerçekleştiği için söz konusu işlem Ekim ayı beyannamesinde beyan edilecektir.

Yedi günlük fatura düzenleme süresi dikkate alınarak mükellefin KDV indiriminden yararlanabilmesi için faturayı bir takvim yılını aşmamak şartıyla defter kayıtlarına geçirmesi gerekmektedir¹⁶⁵. Aksi takdirde yıl içerisinde defter kayıtlarına geçirmedeği belgeye ait KDV'yi indirim konusu yapamaz. Ayrıca mükellefin Ba-Bs (mal alım bildirim ve mal satım bildirim formu) formlarını düzenleyen 396 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde¹⁶⁶ belirtilen formların “*aylık dönemler itibariyle düzenlenmesi*” ifadesi üzerinde durulması gerekmektedir. Bu durumda mükellef Bs formuyla yaptığı satışları Örneğin; 29 Ekim tarihinde gerçekleştirirse ve faturanın yedi günlük düzenleme süresi dikkate alınarak fatura, 3 Kasım tarihinde düzenlenirse yapılan satışların Ekim ayı Bs formu ile mi yoksa Kasım ayı Bs formu ile mi beyan edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda malın satışının gerçekleştiği ayda aynı zamanda yedi günlük süre beklenilmeden faturanın kesilmesi karşılaşılabilecek sorunları da önleyecektir.

Üçüncü durum, faturanın önceden kesilip mal tesliminin veya hizmet ifasının sonradan yapılmasıdır. VUK'da faturanın mal teslimi ve hizmet ifasından önce düzenlenebileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 10. maddesi “*Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi...*” hükmü ile mal tesliminden önce fatura verilmesini vergiyi doğuran olay olarak kabul ederek mal tesliminden önce fatura düzenlenebileceğini belirtmiştir. Bu durumda faturanın mal teslimi veya hizmet ifasından önce kesilmesi halinde faturaya malın sonradan sevk edileceğine dair bir ibare yazılacaktır¹⁶⁷. Faturanın teslimden önce düzenlenmesi halinde KDV açısından vergiyi doğuran olay düzenleme tarihinde gerçekleşeceğinden, teslim ilişkili işlem, faturanın düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilecektir¹⁶⁸. Örneğin, fatura 28 Ocak tarihinde düzenlenip mal teslimi veya hizmet ifası 5 Şubat tarihinde gerçekleştirilirse vergiyi doğuran olay 28 Ocak tarihinde meydana geleceği için işlem Ocak ayı beyannamesiyle beyan edilecektir.

¹⁶⁵ KDVK, m. 34.

¹⁶⁶ 04.02.2010 Tarih ve 27483 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁶⁷ Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 108.

¹⁶⁸ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 110; Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 10.04.1996, Sayı: B.07.0.GEL0.53/5310-228/15164.

1.1.3.2.1.1.2.3. Fatura Kullanma Mecburiyeti

Fatura alma ve verme mecburiyetinde olan kişiler VUK'un 233. maddesinde düzenlenmiştir¹⁶⁹.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- *Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
- *Serbest meslek erbabına;*
- *Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;*
- *Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
- *Vergiden muaf esnafa.*

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, yukarıda sayılan kişiler dışında kalan kişilere mal satmaları veya iş yaptırmaları halinde¹⁷⁰;

- 2018 yılı için KDV dâhil toplam fatura bedeli 1.000 Türk Lirasının (TL) üzerinde ise fatura vermeleri zorunludur.
- 2018 yılı için KDV dâhil toplam fatura bedeli 1.000 TL altında kalması durumunda söz konusu kişilerin fatura istemesi halinde fatura vermeleri zorunludur.

1.1.3.2.1.2 Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, VUK'un faturanın şekli başlıklı 230. maddesinin sonunda parantez içi hükümle düzenlenmiştir¹⁷¹. Bu bakımından sevk irsaliyesinin yeri, kanunun sadeliği ve sistematığı açısından oldukça karmaşıktır. Yeni kanun hazırlama sürecinde sevk irsaliyesinin, 230. maddedeki parantez içi hükmü kaldırılarak ayrı madde de gösterilmesi kanun sistematığı açısından daha yararlı olacaktır¹⁷².

Sevk irsaliyesi, ticari malın satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı durumlarda satıcı, alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı durumlarda alıcı tarafından düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunlu bir belgedir¹⁷³. Sevk irsaliyesi, vergi matrahının tespitinde doğrudan dikkate alınmaz¹⁷⁴. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesindeki temel amaç

¹⁶⁹ VUK, m. 233.

¹⁷⁰ VUK, m. 233.

¹⁷¹ VUK, m. 230.

¹⁷² Somuncu, 2014a, a.g.e., s. 131.

¹⁷³ VUK, m. 230.

¹⁷⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 176.

fatura üzerinde irsaliye tarih ve numarasına yer vererek mal hareketlerinin¹⁷⁵ ve fatura uygulamasının kontrolünü sağlamaktır¹⁷⁶.

Malın, mükellefin birden çok işyeri veya şubeleri arasında taşındığı veya taşıttırıldığı durumda veya satılmak üzere bir komisyoncuya gönderilmesi hallerinde malı gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. Nihai tüketicilerce, fatura veya perakende satış vesikaları ile belgelendirdikleri takdirde satın aldıkları malları taşımaları veya taşıttırmaları durumunda sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek yoktur. Sevk irsaliyesi, fiyat ve bedellere ilişkin hükümler dışında faturanın şekline ve nizamına ilişkin hükümlere tabidir¹⁷⁷.

1.1.3.2.1.3. Gider Pusulası

Gider pusulası VUK'un 234. maddesinde düzenlenmiştir. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde vergilendirilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve serbest meslek erbapları vergiden muaf esnaftan satın aldıkları mallar veya yaptırdıkları işler için iki nüsha gider pusulası düzenlerler. Bu nüshaları imzaladıktan sonra biri kendilerinde kalacak şekilde diğer nüshasını vergiden muaf esnafa verirler. Gider pusulası, satıcı veya işi yapan kişi tarafından düzenlenmemesine rağmen satıcı veya işi yapan tarafından alıcıya verilen fatura yerine geçer¹⁷⁸.

Gider pusulasında satılan malın veya işin türü, nev'i, miktar ve bedeli ile alıcı ve satıcıların adı, soyadı, adresleri ve tarihe yer verilir¹⁷⁹.

1.1.3.2.1.4. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, VUK'un 235. maddesinde düzenlenmiştir. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde vergilendirilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlerler. Bu nüshaları imzaladıktan sonra biri kendilerinde kalacak şekilde diğer nüshayı çiftçiye verirler. Müstahsil makbuzunun alıcıda kalan kısmı çiftçiden alınan fatura hükmünde sayılır¹⁸⁰.

¹⁷⁵ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Gazi Kitapevi, Ocak 2013, s. 91.

¹⁷⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 176.

¹⁷⁷ VUK, m. 230.

¹⁷⁸ VUK, m. 234.

¹⁷⁹ VUK, m. 234.

¹⁸⁰ VUK, m. 235.

Müstahsil makbuzunda, düzenlenme tarihi, sıra ve seri numarası, malı alan ve satanın adı soyadı, unvanı ve adresi gibi bilgiler yer alır¹⁸¹.

1.1.3.2.1.5. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbaplarının yaptıkları faaliyet dolayısıyla elde ettikleri her çeşit hâsılat için düzenlemeleri gereken belge serbest meslek makbuzudur. Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin kredi kartıyla yaptıkları tahsilâtlara ilişkin düzenledikleri POS fişleri de serbest meslek makbuzu yerine geçmektedir. Serbest meslek erbapları, serbest meslek makbuzlarını iki nüsha olarak düzenleyip, imzalarlar. İmzaladıkları nüshaların biri kendilerinde kalacak şekilde diğerini müşteriye verirler. Müşteri de makbuzu istemek ve almak zorundadır¹⁸².

Serbest meslek makbuzunda, makbuzu verenin, adı soyadı, adresi, unvanı, vergi dairesi ve hesap numarası bilgileri makbuzu alanın, soyadı, adı veya unvanı, adres, alınan paranın tarihi ve miktarı gibi bilgiler yer alır¹⁸³.

1.1.3.2.1.6. Perakende Satış Vesikaları

VUK'un 233. maddesinde;

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri;

- *Perakende satış fişleri,*
- *Makinele kasaların kayıt ruloları,*
- *Giriş ve yolcu taşıma biletlerinden biri ile tevsik olunur.”*

ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu kişilerin fatura vermek zorunda olmadıkları durumlar¹⁸⁴:

- Alınan malın ticari bir mal olmaması (alınıp tekrardan satılmaması),
- Ticari olsa dahi fatura bedelinin 1.000 TL altında kalmasıdır.

VUK'a göre *“Perakende satış vesikalarında işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış vesikaları seri ve sıra numaraları dâhilinde iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası satıcıda kalır, diğer*

¹⁸¹ VUK, m. 235.

¹⁸² VUK, m. 237.

¹⁸³ VUK, m. 237.

¹⁸⁴ Şenyüz vd., a.g.e., s. 127.

*nüshası müşteriye verilir*¹⁸⁵. Bu kapsamda, perakende satış vesikaları satıcı tarafından alıcısına verilmiş fatura yerine geçmektedir¹⁸⁶.

1.1.3.2.1.7. Ücret Bordrosu

İşverenler, yanlarında çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretler için her ay ücret bordrosu düzenlemek zorundadır. Bir aya ait bordrolar sonraki ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, işyeri sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen memur tarafından imzalanır. Vergiden muaf ücretliler ile diğer ücretler üzerinden vergiye tabi olan hizmet erbablarına yapılan ücret ödemeleri dolayısıyla bordro düzenlenmez¹⁸⁷.

1.1.3.2.1.8. Taşıma İrsaliyesi

Ücret karşılığında eşya nakleden gerçek veya tüzel kişilerin düzenlenmesi gereken belge taşıma irsaliyesidir. Bu kişiler üç nüsha taşıma irsaliyesi düzenleyip, biri kendilerinde kalacak şekilde ikincisini malı taşıttırana ve üçüncüsünü malı taşıyan aracın sürücüsüne verirler. Taşıma irsaliyesinde aracın plakası, sürücüsünün adı soyadı, malın cinsi ve miktarı, malın nereye ve kime gönderildiği, Maliye Bakanlığı ara giriş tarihi ve alınan nakliye ücreti gibi bilgilere yer verilir¹⁸⁸.

1.1.3.2.1.9. Yolcu Listeleri

Şehirlerarası yapılan yolcu taşıma işlerinde, yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin düzenlenmeleri gereken belgedir. Yolcu listeleri, taşıtların her seferi için her yolcunun oturma yerini planlı olarak gösterecek şekilde müteselsil seri ve sıra numaraları dâhilinde iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası işyerinde diğer nüshası taşıtta bulundurulur. Yolcu taşıma bileti komisyoncu veya acenteler tarafından düzenlenmesi halinde üç nüsha olarak düzenlenir. Üçüncü nüsha komisyoncu veya acenteye verilir¹⁸⁹.

1.1.3.2.1.10. Günlük Müşteri Listeleri

Günlük müşteri listeleri; otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerleri tarafından müşterilerin oda, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı iki nüsha halinde düzenlenen belgelerdir. Bu listelerde, mükellefin adı, soyadı,

¹⁸⁵ VUK, m. 233.

¹⁸⁶ Şenyüz vd., a.g.e., s. 127.

¹⁸⁷ VUK, m. 238.

¹⁸⁸ VUK, m. 240.

¹⁸⁹ VUK, m. 240.

adresi ve unvanı ile müşterinin adı soyadı, oda ücreti ve düzenlenme tarihi gibi bilgiler yer alır¹⁹⁰.

1.1.3.2.1.11. Muhabere Evrakı

Tüccarların her çeşit ticari işlemleri nedeniyle kendilerine gelen veya kendilerinin gönderdikleri mektuplara muhabere evrakı adı verilmektedir. Tüccarların kendilerine gelen veya gönderdikleri bu mektupları işlerinin icabına göre saklamaları zorunludur¹⁹¹.

1.1.3.2.1.12. Diğer Belgeler

Tüccarlar, yukarıda yer alan belgeler dışında kalan bir hakkın doğumuna veya bir şeyin ispatına yarayan sözleşme, kefaletname, mahkeme ilamları ve benzerleri gibi belgeleri saklamakla yükümlüdür¹⁹². Ayrıca VUK'un mük. 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de bulunmaktadır¹⁹³.

1.1.3.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgelerin Önemi

Vergilendirme işleminin başarılı şekilde gerçekleştirilmesi, mükellefler arasında gerçekleşen ticari işlemlerin gerçeğe uygun şekilde belgeye yansıtılması ile mümkündür. Bu nedenle belgeler vergilendirme işleminin temelini oluşturmaktadır¹⁹⁴. Belgeler bir yandan mükellefin ticari işlemlerini gerçeğe uygun şekilde yaptığına delil teşkil ederken diğer yandan idarenin doğru bir vergilendirme yapmasına yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla belgeler, hem mükellefler hem de idare açısından önemli bir yer tutmaktadır.

1.1.3.2.2.1. Vergi İdaresi Yönünden

Çağdaş vergilendirme rejimlerinde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi de *beyan esasına* dayanmaktadır. Beyan esasında, mükellefler elde ettikleri gelirlerini beyanname aracılığıyla vergi idaresine bildirirler. Vergi idaresi de kendilerine beyan edilen gelirler üzerinden verginin tarh işlemini gerçekleştirir¹⁹⁵.

Beyan esasının başarısı, mükelleflerin elde ettikleri gelirleri eksiksiz bir şekilde beyan etmelerine bağlanmıştır. Ancak çeşitli nedenlerle (mükellefin dürüstlüğü, vergi

¹⁹⁰ VUK, m. 240.

¹⁹¹ VUK, m. 241.

¹⁹² VUK, m. 242.

¹⁹³ Bu belgelere çalışmanın "Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler" başlıklı kısmında değinilmiştir.

¹⁹⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 43.

¹⁹⁵ Karakoç, 1997, a.g.e., s. 112.

bilinci ve eğitim seviyesi vb.) mükellefler gelirlerini eksik bir şekilde beyan edebilirler. Vergi idaresi de bu durumu dikkate alarak mükellef beyanlarının doğru olup olmadığını yaptığı vergi denetimleri ile kontrol eder¹⁹⁶. Etkin bir vergi denetiminin yapılması ise mükelleflerin vergilendirmeyle ilgili işlemlerini defter ve belgelere bağlamasıyla mümkündür. Çünkü mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğru olup olmadığı defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle tespit edilmektedir. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin belgeye bağlanmaması halinde söz konusu işlemler vergi idaresinin bilgisi dışında, dolayısıyla da vergilendirme dışında kalarak kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır. Bu kapsamda mükellefler arasında çıkar zıtlığı yaratan bir belge düzeni gerek vergiyi doğuran olayın tespitinde ve kayıt dışı ekonominin önlenmesinde gerek mükellef beyanlarının doğruluğunun araştırıldığı vergi incelemelerinde büyük önem taşımaktadır¹⁹⁷.

1.1.3.2.2.2. Mükellefler Yönünden

Belge düzeni, bir yandan mükellef haklarını koruyarak vergi idaresinin mükellef aleyhine haksız işlem yapmasını önlerken diğer yandan mükellefi ispat yükümlülüğünden kurtarmaktadır¹⁹⁸.

VUK, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlerini belgeye bağlamalarını zorunlu kılmıştır. Mükellefler belgeye bağladıkları vergilendirme ile ilgili işlemlerini yine bu belgelere dayanarak defter kayıtlarına geçirerek bu kayıtlara dayanan gelirlerini belirleyip beyanname aracılığıyla vergi idaresine beyan ederler¹⁹⁹.

Mükellef beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yine mükellefler tarafından düzenlenen belgeler aracılığıyla ispat edilmektedir. Mükelleflerin, VUK'un düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeleri kanunda belirtilen şekil ve esaslarda düzenlemeleri, bu belgelerin gerçeği yansıttığına karine teşkil eder. Bu karineye “*ilk görünüş karinesi*” adı verilmektedir. İlk görünüş karinesinde mükelleflerin kanunda belirtilen şekil ve esaslara uymaları halinde düzenledikleri defter kayıt ve belgelerin doğru olduğu kabul edilmektedir²⁰⁰. Vergi kanunları, vergi idarelerine aksini ispatlayamadıkları sürece kanunda belirtilen şekilde düzenlenen defter, kayıt ve belgelere uygun şekilde

¹⁹⁶ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Gazi Kitapevi, Eylül 2011, ss. 144-145.

¹⁹⁷ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., ss. 46-49.

¹⁹⁸ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 49.

¹⁹⁹ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 51, Sayı: 1-4, 1985, s. 487.

²⁰⁰ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3-4, Yıl: 2014, ss. 514-520.

vergilendirme işleminin yapılmasını zorunlu kılmaktadır²⁰¹. Böylece belge düzenine uyan mükellefler ilk görünüş karinesinden yararlanarak ispat külfetinden kurtulmakta ve ispat yükü vergi idaresine ait olmaktadır²⁰².

Defter kayıt ve belgelerin kanunda belirtilen şekil ve esaslarda düzenlenmemesi, doğru bir vergi incelemesinin yapılmasını imkânsız hale getirir²⁰³ ve vergi idaresinin söz konusu belgelerin ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığını ispat etmesi halinde söz konusu defter ve belgeler mükellef lehine delil oluşturmaz. Böyle durumlarda söz konusu belgelerin ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olduğu veya gerçeği yansıttığının ispat yükü mükellefe düşmektedir²⁰⁴.

1.2. Sahte Belge Kavramı ve Benzeri Kavramlardan Ayrılması

Sahte belge kavramı açıklanmadan önce Türkiye’de sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yasal düzenlemelerin gelişiminin ele alınması, sahte belge kavramının anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca literatürde sahte belgeyle karıştırılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, tahrif edilmiş belge ve yetkisiz basılmış belge türleri bulunmaktadır. Sahte belgenin söz konusu belge türlerinden ayrılması, kabahat veya suçların vasıflandırılması ile uygulanacak yaptırım açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda öncelikle sahte belge ile ilgili yasal düzenlemelerin gelişimi, sonrasında sahte belgenin tanımı ve özellikleri ile sahte belgeyle karıştırılan belge türleri açıklanacaktır.

1.2.1. Türkiye’de Sahte Belge ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Gelişimi

Türkiye’de 1949 yılında yapılan vergi reformu öncesinde vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler her bir verginin kendi kanunu içerisinde yer almıştır. Bu durum vergi suç ve cezalarına ilişkin karmaşık bir görünüm yaratmıştır. 1949 yılında yapılan vergi reformuyla birlikte karmaşık halde bulunan vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler, çağdaş vergiciliğe uygun bir şekilde 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu²⁰⁵ adı altında tek bir metin halinde toplanmıştır. Bu düzenleme ile mevcut vergi suç ve cezalarını düzenleyen 213 sayılı VUK’ un temelleri de atılmıştır²⁰⁶.

²⁰¹ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2016, s. 113; Karakoç, 1997, a.g.e., s. 113.

²⁰² Karakoç, 1997, a.g.e., ss. 112-113.

²⁰³ Güneş, a.g.m, s. 487.

²⁰⁴ Durmuş, a.g.m., s. 520.

²⁰⁵ 15.06.1949 Tarih ve 7233 Sayılı Resmi Gazete de yayınlanmıştır.

²⁰⁶ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1996, s. 70.

1.2.1.1. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler

5432 sayılı VUK'da vergi suç ve cezaları, kanunun ceza hükümleri başlıklı dördüncü kitabında kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Kaçakçılık “*mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırma kastı ile vergi ziyanına sebebiyet vermesi*” şeklinde tanımlanmış ve kaçakçılığa sebebiyet veren fiiller sekiz bent halinde sıralanmıştır. Ayrıca kaçakçılığa yardım ve teşvik gibi müesseselerin yanında ilk kez vergi kanunlarında kaçakçılık müessesesine yer verilmiştir²⁰⁷.

Kanunda sayılan kaçakçılığa sebebiyet veren *sekiz* fiilden biri “*sahte belge tanzim etmek ve bilerek kullanmak*” fiilidir. Sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma fiili, kaçakçılık fiili olarak düzenlendiğinden kaçakçılıkla ilgili hükümlere tabidir. Bu kapsamda sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma fiili ile kaçakçılığa sebebiyet verilebilmesi için kanunda belirtilen “*vergi kaçırma kastı*” ve “*bilerek kullanma*” ibarelerinden de anlaşılacağı üzere kasıt unsuru aranmıştır. Mükellefin ve sorumlunun kasıt içerisinde olmaları halinde kendilerine idari usullerle tespit edilen idari para cezaları uygulanmıştır. Sahte belge tanzim etme veya bilerek kullanma fiili için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmemiştir. Ancak ilgili yasa döneminde mükellef veya sorumluların cezalandırılabilmeleri için takdir komisyonu kararının alınması şartı aranmıştır²⁰⁸.

5432 sayılı VUK, kaçakçılıkla mücadelede yetersiz kalması sonucu vergi gelirlerinin azalması, ilgili kanunun idare ve mükellefler açısından suistimale açık olması ve iyi niyetli mükellefleri dahi haksız rekabet karşısında suça teşvik etmesi gerekçeleriyle 5815 sayılı kanunla²⁰⁹ değişikliğe uğramıştır²¹⁰. 5815 sayılı kanundan sonra 5432 sayılı VUK'un ceza hükümleri başlıklı dördüncü kitabının ikinci kısmının dördüncü bölümüne Ek madde 2 ile hileli vergi suçları eklenerek vergi ceza hukukunda ilk kez hileli vergi suçlarına yer verilmiştir²¹¹.

Hileli vergi suçlarının fiilleri, 5815 sayılı yasa ile değişiklik olmadan önceki kaçakçılık fiillerinin hileli vergi suçu sayılması ile oluşturulmuştur²¹². Dolayısıyla sahte

²⁰⁷ Aydın Cengiz ve Ömer Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, I. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 52.

²⁰⁸ Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, I. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 35.

²⁰⁹ 24.07.1951 Tarih ve 7866 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²¹⁰ Sahir Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 3, 1957, s. 53.

²¹¹ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 52.

²¹² Kısmet H. Erkiner, “Hileli Vergi Suçu”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 18, 1969, s. 232.

belge tanzim etme ve bilerek kullanma fiili, 5815 sayılı yasadan sonra hileli vergi suçunun fiilleri arasında sayılmıştır. Eski düzenlemeden farklı olarak sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma fiilli muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile aynı bent içerisinde düzenlenmiştir. Sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma fiili ile hileli vergi suçu işlenebilmesi için vergi ziyana neden olunması şartı aranmıştır²¹³. Ayrıca bu suçun işlenmesi halinde idari para cezasının yanında *1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası* ile alınan ceza miktarı kadar ticari, sanat ve meslekten men cezası ve masrafi yükümlüden karşılanmak üzere durumun gazetede ilan edilmesi yaptırımları getirilmiştir. Mükellef veya sorumluların vergi kaybı doğmadan veya vergilendirme dönemi sona ermeden vergi kaçırmaya yönelik hareketlerinin tespit edilmesi durumunda hileli vergi suçuna teşebbüs ettikleri gerekçesiyle hapis cezası ile cezalandırılması ilk kez bu yasa ile düzenlenmiştir²¹⁴.

1.2.1.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

213 sayılı VUK²¹⁵'da vergi suçları hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlükten oluşmuştur. 5432 sayılı VUK'da yer alan vergi suç ve cezalarının 213 sayılı VUK'daki vergi suç ve cezalarından bir farkı yoktur. Tıpkı 5432 sayılı VUK'da olduğu gibi 213 sayılı VUK'da da hileli vergi suçunun yaptırımı, ceza mahkemelerince verilmekte; kaçakçılık, kusur ve usulsüzlükte ise yaptırım, vergi daireleri tarafından verilmektedir. Ancak 5432 sayılı VUK'da hileli vergi suçlarına uygulanacak yaptırımın alt sınırı 1 yıldan başlarken 213 sayılı VUK ile birlikte alt sınır 3 ay olarak değiştirilmiştir.

30.12.1980 tarihinde çıkarılan 2365 sayılı kanunla²¹⁶ 213 sayılı VUK'da değişikliğe gidilmiştir. Yapılan değişiklikle hileli vergi suçu kaldırılarak 213 sayılı VUK'da vergi suç ve cezaları; kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük şeklinde yeniden düzenlenmiş fakat kaçakçılığın tanımı yapılmamıştır. Kaçakçılık, hileli vergi suçunu oluşturan fiillerin ilk *altı* bendinin hemen hemen aynı şekilde kaçakçılığı düzenleyen 344. maddeye aktarılmasıyla oluşturulmuştur. Böylece hem idari hem de kamusal nitelikli suçlar birleştirilmiştir²¹⁷. Hileli vergi suçunun fiillerinden birini oluşturan "*sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma*" fiili de 2365 sayılı yasadan sonra kaçakçılık fiili olarak kabul edilmiştir.

²¹³ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, I. Baskı, Beta Yayıncılık, Haziran, 2008, s. 41.

²¹⁴ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 53.

²¹⁵ 12.01.1961 Tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²¹⁶ 30.12.1980 Tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²¹⁷ Donay, 2008, a.g.e., s. 41.

Kaçakçılığa uygulanan idari para cezası, hapis cezası, meslekten men ve teşhirle ilgili yaptırımlarda değişiklik yapılmamıştır.

3505 sayılı kanunla²¹⁸ kaçakçılığa dolayısıyla da “*sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma*” fiiline uygulanacak yaptırımda değişikliğe gidilmiştir. Bu kanunla kaçakçılığa uygulanacak hapis cezasının para cezasına çevrilmesi, 647 sayılı²¹⁹ “*Cezaların İnfazı Hakkında Kanun*” hükümleri dışına çıkılarak özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bu düzenlemeye göre hapis cezasının para cezasına dönüştürülmesinde, hapis cezasının her bir günü için hesaplanacak para cezasının tutarı, sanayi sektörü için belirlenmiş aylık asgari ücretin yarısı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Böylece hapis cezasının paraya çevrilmesi özel bir düzenlemeye tabi tutularak koşulları ağırlaştırılmıştır²²⁰.

4008 sayılı kanunla²²¹ 213 sayılı VUK’un kaçakçılığı düzenleyen 344. maddesinin başlığı “*kaçakçılığın tarifi*” yerine “*kaçakçılık suçunun tarifi*” olarak değiştirilmiştir. Yine VUK’un 344. maddesinde kaçakçılık suçunun varlığında kastın aranacağı ve ispat yükünün iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Bu kanunla kaçakçılık suçuna uygulanan idari para cezasına ilave olarak meslekten men ve hapis cezası uygulanmasına devam edilmiş, hapis cezasının alt sınırı 3 aydan 6 aya yükseltilmiştir. Teşhir cezası ise bu kanunla birlikte kaldırılmıştır²²².

4108 sayılı kanun²²³ ile 213 sayılı VUK’un kaçakçılık suçuna uygulanacak hapis cezasını düzenleyen 359. maddesinde değişikliklere gidilmiştir. Kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiiller için farklı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu kapsamda “*sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma*” fiili ile “*belgeleri tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan belgeler düzenlemek ve bilerek kullanmak*” fiiline 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası diğer fiillere 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulaması getirilmiştir²²⁴. Ayrıca “*sahte belge tanzim etme ve bilerek kullanma*” fiilini tekrar işleyenler hakkında verilecek ceza bir kat

²¹⁸ 10.12.1988 Tarih ve 20015 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²¹⁹ 16.07.1965 Tarih ve 12050 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²²⁰ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 237.

²²¹ 24.06.1994 Tarih ve 21982 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²²² Sema Küçüktop ve Muzaffer Küçüktop, “Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları” *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 169, Eylül 1995, s. 88; A. Pınar Büyükişik, “4008 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 156, 1994, s. 20.

²²³ 02.06.1995 Tarih ve 22301 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²²⁴ 4108 Sayılı Kanun, m. 9.

arttırılır ifadesi ile özel bir tekerrür hükmü düzenlenmiştir. Meslekten men cezası bu kanunla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır²²⁵.

4369 sayılı kanunla 213 sayılı VUK'un vergi suç ve cezalarını düzenleyen hükümlerinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle birlikte kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, vergi suç ve cezaları vergi ziyai suçu, usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı suçlar şeklinde sınıflandırılmıştır²²⁶. 4369 sayılı kanun öncesinde 213 sayılı VUK'un 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri 4369 sayılı kanun sonrasında 213 sayılı VUK'un 359. maddesine aktarılmış ve 344. madde vergi ziyai suçu olarak düzenlenmiştir. VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller (a) ve (b) bentleri halinde düzenlenmiş ve uygulanacak cezalar yine her bendin sonunda gösterilmiştir. 4369 sayılı kanunla "*sahte belge düzenleme veya kullanma*" ile "*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma*" fiilleri ayrı bentler halinde düzenlenmiştir. "*Sahte belge düzenleme veya kullanma*" fiili için 3 yıldan 5 yıla kadar, yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülerek ceza miktarları farklılaştırılmıştır. "*Sahte belge düzenleme veya kullanma*" fiilinde genel olarak kastın varlığı kabul edildiği için kanunda yer alan "bilerek" ibaresi çıkarılmıştır. Ayrıca 4369 sayılı kanunda parantez içi hükümle ilk kez sahte belge tanımına yer verilmiştir. Yine 4369 sayılı kanunla kaçakçılık suçlarında ve dolayısıyla "*sahte belge düzenleme veya kullanma*" fiili ile kaçakçılık suçunun meydana gelebilmesi için aranan "*vergi ziyai*" şartı kaldırılmıştır²²⁷.

5728 sayılı kanunla²²⁸ vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Kabahatler Kanunu'nun (KK) yürürlüğe girmesiyle vergilendirmeye ilgili ihlaller vergi kabahat ve vergi suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi ziyai ve usulsüzlük suçları kabahat haline getirilerek vergi kabahatleri olarak düzenlenmiştir. Vergi suçları açısından 213 sayılı VUK'un Dördüncü Kitap, İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı "*Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar ile Cezalandırılacak Suçlar*" yerine "*Suçlar ve Cezalar*" şeklinde değiştirilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu VUK'un 213. maddesinde (a) ve (b) olmak üzere iki bent halinde düzenlenmişken, 5728 sayılı kanunla birlikte (a), (b) ve (c) bentleri

²²⁵ Çavuş, 2016, a.g.e., s. 39.

²²⁶ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları ve Kabahatleri ve Cezaları", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, 2010, s. 66.

²²⁷ Mehmet Şirin, "Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 206, Ekim 1998, ss. 13-16.

²²⁸ 08.02.2008 Tarih ve 26781 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

olmak üzere üç bent halinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilli yine (b) bendinde düzenlenmiş fakat daha önce parantez içi hükümlerle tanımlanan sahte belge kavramı, parantez içi hüküm dışına çıkarılmıştır. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline uygulanan 18 aydan 3 yıla kadar olan hapis cezası yeni düzenleme ile 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçuna iştiraki düzenleyen madde başlığı “*cezada indirim*” şeklinde değiştirilmiş, iştirak cezasının uygulanması TCK hükümlerine bırakılmıştır²²⁹.

1.2.2. Sahte Belge Tanımı ve Özellikleri

Bir belgenin sahte olduğunun anlaşılabilmesi, sahte belgenin taşıdığı temel özelliklerin bilinmesini gerektirir. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında öncelikle sahte belge tanımı hakkında bilgiler verilecek ardından sahte belgenin taşıdığı özelliklere değinilecektir.

1.2.2.1. Sahte Belge Tanımı

Sahte kelimesi Farsçadan dilimize giren bir kelime olup, sıfat anlamı “*bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece, uydurma*” şeklinde ifade edilmektedir. Sahtekâr kelimesi sözlükte “*sahte işler yapan, düzmececi, sahteci*”, sahtecilik (sahtekârlık) ise “*sahte işler yapma, düzmececilik*” şeklinde tanımlanmaktadır²³⁰. Ceza hukuku açısından sahtecilik gerçeğin “*hileli şekilde değiştirilmesi*” ve “*tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi*” olarak ifade edilmektedir.

Türk vergi hukukunda sahte belge tanımına ilk olarak 28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin²³¹ (KDVG) iade veya mahsup işlemlerinin nasıl yapılacağını açıklayan D bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde sahte belge “*hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler ‘sahte belgeler’ dir*” şeklinde tanımlanmış ve devamında sahte belgenin hangi halleri kapsadığı belirtilmiştir. Bu kapsamda; “*bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ve başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler*” sahte belge olarak sayılmıştır. Sahte belgenin bu sayılanlarla sınırlı olmadığı, olayın özelliğine göre değişik şekillerde de sahte belge meydana getirilebileceği ilgili tebliğde belirtilmiştir.

²²⁹ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 59.

²³⁰ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a366edc293559.79010940 (Erişim Tarihi: 17.12.2017).

²³¹ 01.08.1988 Tarih ve 19886 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Türk vergi hukukunda kanun ile sahte belgenin tanımlanması daha öncede belirtildiği üzere 4369 sayılı kanunda parantez içi hükümlerle yapılmıştır. 5728 sayılı kanunun tasarısında sahte belge tanımına yer verilmemiş, tasarıda TCK'daki belgede sahtecilik hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Ancak tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Adalet Komisyonunda görüşülmesi sırasında Yargıtay'da bulunan dosyaların zamanaşımına uğramasının engellenmesi amacıyla sahte belge tekrardan VUK hükümleri kapsamına alınmış ve tanımının yapılması zorunluluğu ortaya konulmuş, 4369 sayılı kanundaki parantez içi hüküm kaldırılarak kanun metnine eklenmiştir. Böylece sahte belge “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” şeklinde tanımlanmıştır²³².

Sahte belge, **tarafklar arasında** gerçekte olmayan bir işlem veya durumu varmış gibi gösteren veya alınması verilmesi gerekmeyen belgelerin fail tarafından düzenlenmesi şeklinde tanımlanabilir²³³. Sahte belgenin varlığından bahsedilebilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan bir belgenin varlığı aranır. Bu belgenin, kanunda belirtilen zorunlu unsurları da taşıması gerekir. Kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımayan bir yazı belge olarak kabul edilemeyeceğinden sahte olduğu söylenemez²³⁴. Nitekim sahte belge ilk kez üretilirken tüm şekli unsurlara sahiptir. Fakat belge üzerindeki işlem veya durum gerçekte olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlenmektedir²³⁵.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumun gerçekleştiği taraflar dışındaki kişiler adına belge düzenlenmesi halinde de sahte belge söz konusu olur. Çünkü böyle bir durumda işlemi gerçekleştiren kişiler başka, belge üzerinde yer alan kişiler başkadır²³⁶. Örneğin; A şirketi B şirketten 300 kilo çimento almasına rağmen B şirketi A şirketine fatura düzenlememiştir. Bunun üzerine A şirketi çimento

²³² Donay, 2008, a.g.e., s. 106.

²³³ Benzer tanımlar için bkz; Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 20. Yurtsever sahte belgeyi “*gerçekte olmayan, alınması ve verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir.*” şeklinde tanımlamıştır. Bkz; Hatice Yurtsever, “Kritik Kontrol Noktası Analizi Yöntemiyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 143.

²³⁴ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 266, Kasım 2010, s. 95; Yargıtay 11. CD, T: 25.10.2017, E: 2017/6098 ve K: 2017/7130.

²³⁵ Tahir Erdem, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 267, Aralık 2010, s. 101.

²³⁶ Zeynullah Gider, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 365, Ocak 2012, s. 83.

alımını belgelemek adına C şirketinden fatura alması halinde ortada gerçekte bir mal alım satım ilişkisi bulunmaktadır. Fakat mal alım satım ilişkisi A ile B şirketleri arasında gerçekleşmesine rağmen A ve C şirketleri arasında gerçekleşmiş gibi belge düzenlenmektedir. Dolayısıyla A ve C şirketleri arasında böyle bir alım satım ilişkisi olmadığından düzenlenen belge sahtedir²³⁷.

1.2.2.2. Sahte Belgenin Özellikleri

Sahte belge, taraflar arasında herhangi bir mal veya hizmet alım satım ilişkisi olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Başka bir ifade ile sahte belgeden; vergilendirme ile ilgili işlemlerde kullanılan ve gerçek bilgiler yerine, gerçeğe aykırı yanlış bilgileri ihtiva eden belgeler anlaşılmaktadır²³⁸. Sahte belge düzenlenmesinde alıcı, satıcıdan herhangi bir mal veya hizmet almadığı halde sanki mal veya hizmet satın almış gibi fatura istemekte ve faturayı kayıtlara gider veya maliyet olarak intikal ettirmektedir. Böylece sahte belgenin varlığında, belgenin mal veya hizmet alım satım ilişkisinin gerçekleştiği şekliyle değil de, istenilen doğrultuda defter, kayıt ve belgelere intikali sağlanarak dönem karının gizlenmesi amaçlanmaktadır²³⁹. Dolayısıyla belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin önlenmesi öncelikle belgelerin sahte olduğunun anlaşılması ile mümkündür. Bu kapsamda gerek Maliye Bakanlığının yayınladığı genel tebliğlerde gerek yargı kararlarında belgenin sahte olduğuna ilişkin birtakım özelliklere yer verilmiştir. Bu çerçevede:

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler,

28 Seri No'lu KDVG'T'ye göre sahte belge olarak kabul edilmektedir.

Yargı kararlarında ise belgenin sahte belge niteliğinde olduğunu gösteren temel özellikler şu şekilde belirtilebilir:

- Genellikle sahte belge şekil itibarıyla eksiksiz düzenlenmektedir²⁴⁰.

²³⁷ A. Bumin Doğrusöz, "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 190, Ekim 2008, s. 33.

²³⁸ Bkz: 28 Seri No'lu KDVG'T (01.08.1988 Tarih ve 19886 Sayılı Resmi Gazetede).

²³⁹ Köstü, a.g.e., s. 50.

²⁴⁰ Yargıtay 19. CD, T: 27.05.2015, E: 2015/3176 ve K: 2015/2006.

- Genellikle gerçek bir faaliyeti olmayan mükellefler tarafından düzenlenmekte ve komisyon karşılığı satılmaktadır²⁴¹.
- Gerçek bir mal veya hizmet alım satımına dayanmamaktadır²⁴².
- Mal veya hizmet alım satımının gerçekleştiğine ilişkin hareketler genellikle belgelenememektedir²⁴³.
- Genellikle sahte fatura ile ilgili yapılan ödemeler, tevsik edici belgelere bağlanamamakta veya teyit edilememektedir²⁴⁴.
- Sahte belgede yer alan hususlar ile şirketin beyan ettiği vergi potansiyeli genellikle uyumlu olmamaktadır²⁴⁵.
- Sahte belgeye konu mal veya hizmet alım satım miktarı, işletmenin faaliyet konusuyla uyuşmamakta veya uyuşsa bile işletmenin iş ölçüsünü aşmaktadır²⁴⁶.
- Sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükellefler, mal veya hizmet alım satım hareketleri ile belge düzenlenmesi sırasında genellikle muteber bir tacirden beklenen özeni göstermemektedir²⁴⁷.

Dolayısıyla sahte belgeden söz edebilmek için yukarıda yer alan özelliklerin birkaçının birlikte bulunması gerekmektedir.

1.2.3. Sahte Belgenin Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Vergi hukukunda sahte belge kavramına benzeyen ve uygulamada karıştırılan bir takım belgeler bulunmaktadır. Bu belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, tahrif edilmiş belge ve yetkisiz basılmış belgedir. Sahte belgenin bu tür belgelerden ayırt edilmesi, kabahatin ve suçun vasıflandırılmasında yanılığa düşülmemesi açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde söz konusu belge türleri açıklanarak sahte belge ile aralarındaki farklılıklara değinilecektir.

²⁴¹ Danıştay 4. D, T: 22.10.2015, E: 2002/2840 ve K: 2015/4721.

²⁴² Yargıtay CGK, T: 09.10.2001, E: 2001/11-161 ve K: 2001/211.

²⁴³ Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/9529 ve K: 2017/7164.

²⁴⁴ Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/4886 ve K: 2017/71.

²⁴⁵ Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/4035 ve K: 2017/7195

²⁴⁶ Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2006/8315 ve K: 2017/7200.

²⁴⁷ Yargıtay 21. CD, T: 26.12.2016, E: 2016/7818 ve K: 2016/7987; Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/3941 ve K: 2000/1161.

1.2.3.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramı Açısından

Türk vergi hukukunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına ilk olarak 28 Seri No'lu KDVGT'nin iade veya mahsup işlemlerinin nasıl yapılacağını açıklayan D bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “*şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda “*mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası "tahrif" suretiyle değiştirilmiş belgeler ve gerçek durumu göstermeyen*” belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmiştir. Ayrıca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bu sayılanlarla sınırlı olmadığı, olayın özelliğine göre değişik şekillerde de düzenlenebileceği ilgili tebliğde belirtilmiştir.

Türk vergi hukukunda kanun ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı ilk olarak 4369 sayılı kanunda parantez içi hükümlerle yapılmış daha sonra 5728 sayılı kanunla parantez içi hüküm dışına çıkarılarak VUK'a eklenmiştir. VUK'un 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*” şeklinde tanımlanmıştır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçek bir iktisadi ilişki bulunmaktadır. Fakat bu iktisadi ilişki mahiyet ve miktar itibariyle belge üzerine farklı bir şekilde yansıtılmaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin sahte belgeden en önemli farkı, sahte belgede gerçek bir muamele veya durum olmamasına rağmen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçekte bir muamele veya durum olup sadece bu durumun belge üzerinde mahiyet ve miktar itibariyle farklı yansıtılmasıdır²⁴⁸. Belgenin mahiyetinden satılan malın cinsi veya niteliği, miktarından ise satılan malın sayısı, ağırlığı, hacmi veya tutarı²⁴⁹ kastedilmektedir²⁵⁰. Belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcılığından söz

²⁴⁸ Veysi Seviğ, “Naylon Fatura Kullanılması ile İlgili Son Düzenleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 114, Temmuz 2002, s. 21.

²⁴⁹ **Aynı yönde:** Uğur Uğurlu, “Fatura Bedelini Düşük Gösterenlere 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Var”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 86, Şubat 2011,s.; Danıştay kararlarına bakıldığında satılan mal veya hizmet bedelinin belge üzerinde düşük veya yüksek bedelle yazılmasını muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul etmiş ve üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmesini öngörmüştür. Bkz: Danıştay 7. D, T: 09.06.2004, E: 2001/4961 ve K: 2004/1691; Danıştay 7. D, T: 18.11.2003, E: 2000/8161 ve K: 2003/4804. **Aksi yönde:** Taş; belge üzerinde malın fiyatının veya tutarının eksik veya fazla gösterilmesi halinde belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilemeyeceğini yalnızca vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde yaratılan vergi ziyainın bir katı tutarında vergi ziyai cezası ile cezalandırılması gerektiğini savunmaktadır. Bkz: Metin Taş, “Faturada Satış Bedelinin Düşük

edilebilmesi için ya mahiyetinin (malın cinsi ve niteliği) ya da miktarının (malın sayısı, ağırlığı, hacmi ve tutarı) belgeye farklı şekilde yansıtılması gerekir. Belgenin, mahiyet ve miktar dışındaki unsurlarında farklılık varsa bu durumda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden bahsedilmez. Belge üzerindeki tarafların farklı gösterilmesi durumunda taraflar, mahiyet veya miktarın bir unsuru olarak kabul edilmediğinden bu belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte belge olarak kabul edilmektedir²⁵¹.

84 Seri No'lu KDVG'T'de²⁵² “*mal teslim veya hizmet ifasının gerçek fakat belge düzenleme yetkisi olmayan kişiler tarafından belge düzenlenmesi veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkasına adına düzenlenen belgeler düzenlenen açısından sahte belge, kullanan açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*” olarak kabul edilmiştir. İdarenin genel tebliğ yoluyla yaptığı bu düzenleme vergi idaresinin eylem ve işlemleri açısından bağlayıcı nitelik arz etmesine rağmen yargı organları açısından bağlayıcı bir nitelik arz etmez. Çünkü yargı organları karar verirken kanun hükmünü esas alır. VUK'un 359. maddesine göre ortada sahte belge varsa bu belge hem düzenleyen açısından hem de kullanan açısından sahtedir. Dolayısıyla yargı organlarının genel tebliği dikkate alarak düzenleyen kişiye sahte belge açısından, kullanan kişiye muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge açısından adli veya idari bir yaptırım uygulaması kanun hükmüne aykırı bir durum yaratır²⁵³. Bu kapsamda böyle bir olay ile karşılaşıldığında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge yerine sahte belge açısından hüküm kurulması daha doğru bir uygulama olacaktır. Nitekim Yargıtayın konuya ilişkin kararları da bu yöndedir²⁵⁴. İdarenin KDV ile ilgili yayınladığı genel tebliğleri tek bir çatı altında toplayan ve 2014 yılında yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde (KDVGUT)²⁵⁵ 84 Seri No'lu KDVG'T'de belirtilen hususlara yer verilmeyerek hatalı uygulamadan vazgeçildiği görülmektedir.

Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178, Ekim 2007, ss. 26-27.

²⁵⁰ Ekrem Işık, “Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Midir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 30, Sayı: 231, 2007, s. 20.

²⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s. 103.

²⁵² 23.11.2011 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁵³ Sekdur ve Akgüner, a.g.e., s. 18.

²⁵⁴ Yargıtay CGK, T: 09.10.2001, E: 2001/11-161 ve K: 2001/211.

²⁵⁵ 26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

1.2.3.2. Tahrif Edilmiş Belge Kavramı Açısından

Tahrifat Türkçe sözlükte “bir şeyin aslını bozma, değiştirme” anlamlarına gelmektedir²⁵⁶. Tahrifat defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmesinden sonra bunların maddi varlıklarına dokunulmaksızın miktar, tutar vb. içeriğine ilişkin yazı ve/veya rakamların silinmesi, karalanması veya eczalı maddelerle kazınması ile ilave rakam ve yazıların eklenerek gerçeğe aykırı hale getirilmesidir²⁵⁷. Belge ilk defa meydana getirilirken gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmektedir. Belge meydana getirildikten sonra belge üzerindeki yazı veya rakamlar ilave veya eksilmeler yoluyla gerçeğe aykırı hale getirilmekte veya maddi varlığına dokunulmaksızın üzerinde yapılan oynamalar nedeniyle belgeden yararlanılamayacak hale getirilerek tahrif edilmektedir²⁵⁸. Ancak defter, kayıt ve belgeler üzerindeki her oynama tahrifat olarak kabul edilmemektedir. Tahrifattan bahsedilebilmesi için belgenin içeriğinin bozulması, farklı hale getirilmesi veya gerçeği yansıtmaya gücü üzerinde değişiklik yapılması gerekir²⁵⁹.

Tahrifat, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve ibraz mecburiyeti bulunan gerçeğe ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilebilir. Tahrifat, defter, kayıt ve belgelerin herhangi birinde yapılabileceği gibi belgelerin asıl veya suretlerinde de yapılabilir. Ancak usulüne uygun olarak düzenlenmeyen defter, kayıt ve belgeler ile sahte olarak düzenlenmiş belgeler üzerinde tahrifat fiili işlenemez²⁶⁰. Çünkü tahrifatta, gerçek bir işlem bulunmakta ve bu işlem belgeye doğru şekilde yansıtılmaktadır. Ardından belge üzerinde yazı ve rakamlar değiştirilerek tahrif edilmektedir. Sahte belgede ise ortada gerçek bir işlem bulunmamaktadır. Bu nedenle vergisel bir sonuç meydana gelmesi mümkün olmadığı için sahte belge üzerinde tahrifat yapılamaz²⁶¹.

Defter, kayıt ve belgeler düzenlenirken bir takım yazı veya rakamlarda yanlışlık yapılabilmektedir. Bu yanlışlıkların nasıl düzeltileceği VUK’un 217. maddesinde belirtilmiştir²⁶². İlgili maddeye göre defter, kayıt ve belgelerdeki yazı ve rakamlarda hata bulunması halinde yazı ve rakamların okunacak şekilde üzeri çizilerek alt veya üst tarafına

²⁵⁶ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4aaf824742d0.76024746 (01.01.2018).

²⁵⁷ Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, II. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 39.

²⁵⁸ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, I. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 283.

²⁵⁹ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, II. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 351.

²⁶⁰ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 125.

²⁶¹ Şenyüz, a.g.e., s. 98.

²⁶² Taştan, a.g.e., s. 39.

doğrusu yazılarak düzeltilmelidir²⁶³. Yanlış yazılan rakamların veya yazıların karalanması veya kazınması ve benzeri yollara başvurulması doğru bir yöntem olarak kabul edilmemektedir. Ancak hatalı yazılmış veya tahrif edilmiş bir belgenin rakam veya yazılarının silinmesi, karalanması veya ilaveler yapılarak gerçeğe uygun hale getirilmesi durumunda tahrifattan bahsedilemez²⁶⁴.

1.2.3.3. Yetkisiz Basılmış Belge Kavramı Açısından

Maliye Bakanlığı, vergilendirme işlemlerinde kullanılacak belgelerin nereden temin edileceğini “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*²⁶⁵” ile düzenlemiştir. Yönetmeliğe göre, vergilendirme işlemlerinde kullanılan belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaalarca basılması veya matbaa dışındaki yerlerden temin edilen belgelerin noterlerce onaylatılması gerekmektedir. Bu kapsamda yetkisiz belge kavramı, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın veya matbaa dışındaki yerlerden temin edilen belgelerin noterlere onaylatılmaksızın üretilmesini ifade eder²⁶⁶.

Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaalardan temin edilmesi veya noterlerce onaylatılması geçerlilik şartı olarak kabul edildiğinden bu şartı taşımayan belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır²⁶⁷. Sahte belge durumunda vergi kanunlarında belirtilen şekil şartlarını taşıyan bir belge bulunmaktadır. Fakat bu belge gerçekte olmayan bir işlem veya durumu yansıttığından içeriği itibariyle sahtedir. Dolayısıyla hiç düzenlenmemiş sayılan bir belge, hukuken herhangi bir sonuç doğurmayacağından sahte olarak düzenlenmesi mümkün değildir²⁶⁸. Belgenin anlaşmalı matbaadan basılmış olmasına rağmen gerçekte olmayan bir işlem veya durumu yansıtması durumunda “*bilerek*” kullanılıp kullanılmadığı kabahat veya suç teşkil etmesi açısından önem taşır. Belgelerin anlaşmalı olmayan matbaalardan basıldığını bilmeden kullanan kişi, kasıtlı olmadığından kaçakçılık suçu işlediği kabul edilmez²⁶⁹. Sonuç olarak sahte belgeden söz edilebilmesi için belgenin yetkisiz basılmış bir belge olup olmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

²⁶³ VUK, m. 217.

²⁶⁴ Taştan, a.g.e., s. 39.

²⁶⁵ 02.02.1985 Tarih ve 18654 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁶⁶ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 137.

²⁶⁷ Şenyüz, , a.g.e., s. 113.

²⁶⁸ Taştan, a.g.e., s. 111.

²⁶⁹ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 137.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ

KABAHAT VE SUÇLARI AÇISINDAN SAHTE BELGE

DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİNİN İNCELENMESİ

Toplumun bir arada yaşamaya başlamasıyla birlikte birbirinden farklı arzu ve isteklere sahip bireyler arasında çıkar çatışmaları ortaya çıkmıştır. Çatışmaların önlenmesi ve toplum hayatının düzenli bir şekilde sürdürülebilmesi için din kuralları, örf ve adet kuralları, ahlak kuralları ve hukuk kuralları gibi bir takım kurallar geliştirilmiştir. Bu kurallar içerisinde hukuk kuralları, devlet eliyle uygulandığı için toplum yaşamının en önemli kısmını oluşturmaktadır.

Hukuk kuralları toplumsal değerleri korumaktadır. Her bir hukuk kuralının arkasında korunması gereken bir değer bulunmaktadır. Değerlerin korunabilmesi ve dış müdahalelere açık hale gelmemesi için değerleri ihlal edecek fiillerin yaptırıma bağlanması gerekir. Hukuk kuralları da hukuksal değerleri ihlal eden fiilleri **suç** veya **kabahat** olarak kabul ederek yaptırıma tabi tutmuştur. Hem suçlar hem de kabahatler, hukuka aykırı bir haksızlık içermektedir. Hangi fiilin suç, hangisinin kabahat olarak kabul edileceği, o ülkedeki değer yargıları ve ceza politikası sistemiyle ilgilidir. Çünkü kabahat veya suç fiilleri, ülkeden ülkeye ve dönemden döneme değişiklik gösterebilmektedir. Bir başka deyişle bir ülkenin suç olarak kabul ettiği bir fiili başka bir ülke kabahat olarak kabul edebileceği gibi suç olarak kabul edilen bir fiil belli bir süre sonra kabahat haline dönüştürülebilir. Nitekim kabahatler bir suç türü iken, hafif nitelikteki ihlallerin mahkemelerin iş yükünü gereksiz yere arttırması nedeniyle ceza hukukunun caydırıcılık gücünü zayıflattığı, kişisel hak ve özgürlüklerin ancak kanunda belirtilen zorunlu hallerde kısıtlanabileceği dikkate alınarak ceza hukukunun toplumsal düzeni sağlamada son çare olarak kullanılması gerektiği, ceza yargılamasında bireylerin manevi açıdan toplum hayatında lekelenmesine neden olduğu vb. gerekçelerle²⁷⁰ suç olmaktan çıkarılmıştır²⁷¹.

²⁷⁰ Bu gerekçelerle ilgili daha geniş bilgi için bkz: Köksal Bayraktar, "Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 50, Sayı: 1-4, 1984, ss. 201-205; Süheyl Donay, "İdarenin Ceza Verme Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 37, Sayı:1-4, 1971, ss. 423-424.

²⁷¹ Suç olmaktan çıkarma ile üç durum kastedilmektedir:

-*Suç Durumundan Çıkarma*: Suç teşkil eden bir fiilin tamamen hukuk düzeni dışına çıkarılması veya ceza hukuku dışında başka bir hukuk dalının kapsamına sokulmasıdır.

“Suç olmaktan çıkarılma eğilimi” şeklinde ifade edilen bu akım ilk olarak 18. yüzyılda Almanya’ da ortaya çıkmış ardından diğer Batı Avrupa ülkelerine yayılmıştır. Türkiye’de 2005 yılı öncesi dönemde bir takım özel kanunlarda düzenlenen hafif nitelikli fiiller, suç olmaktan çıkarılarak idari yaptırım uygulanan fiiller haline dönüştürülse de kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması, 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı TCK ile birlikte gerçekleşmiştir. 5237 sayılı TCK’da, 765 sayılı TCK’da kabul edilen cürümler ve kabahatler şeklindeki sınıflandırmadan vazgeçilmiş, kabahatler ceza kanunu dışına çıkarılarak ceza kanunlarında yalnızca suç fiillerine yer verilmiştir. Kabahatlerin ceza kanunları dışına çıkarılması ile birlikte kabahatlerin temel esaslarını, genel ilke ve kurallarını, uygulanacak yaptırımları vb. hususları düzenleyecek yasal bir mevzuata ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç, 2005 yılında 5326 sayılı KK’nın²⁷² çıkarılmasıyla giderilmiştir. Böylece karmaşık halde düzenlenen kabahatlere ilişkin genel hükümler tek bir kanunda toplanarak sistem birliği sağlanmıştır.

5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı KK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte özel ceza kanunları açısından ortaya çıkabilecek uyumsuzlukları giderebilmek için 5728 sayılı “*Türk Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” çıkarılmıştır. Bu kapsamda özel ceza kanunu niteliği taşıyan 213 sayılı VUK’da, idari yaptırım uygulanan vergi ziyaı ve usulsüzlük suçları kabahat haline dönüştürülmüş, adli yaptırım uygulanan fiillerin başlığı “*Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar ile Cezalandırılacak Suçlar*” yerine “*Suçlar ve Cezalar*” şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla kabahatlerin ceza kanunu dışına çıkarılmasından **vergi kabahat ve suçları** da etkilenmiştir²⁷³.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile hem vergi kabahatine hem de vergi suçlarına sebebiyet verilebilmektedir. Vergi kabahatlerine ve suçlarına ilişkin hükümler temelde VUK’da düzenlenmiş olmasına rağmen kabahatlere idare hukukuna özgü usul ve kuralların uygulanması, suçlara ise ceza hukukuna özgü usul ve kuralların uygulanması, sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin hem kabahatler hem de suçlar açısından incelenmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle vergi

-*Ceza Durumunda Çıkarma*: Fiilin ceza sistemi içerisinde nicelik yönünden daha hafif bir yaptırıma tabi tutulmasıdır. Örneğin; Suçun kabahat haline getirilmesi veya fiile verilen hapis cezasının para cezasıyla değiştirilmesi.

-*Kovuşturmadan Ayrılma*: Fiille ilgili olarak kovuşturmaya başlanmaması veya var olan kovuşturmanın durdurulmasıdır. Bkz: Bayraktar, a.g.m., ss. 198-201.

²⁷² 31.03.2005 Tarih ve 25772 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁷³

kabahat ve suçları kavramına, vergi kabahat ve suçlar arasındaki farklılıklara değinilecek ardından çalışmanın kapsamı itibariyle yalnızca VUK'da düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiili ile meydana getirilen vergi kabahat ve suçlarının unsurları incelenecektir.

2.1.Vergi Kabahati ile Vergi Suçu Kavramı ve Aralarındaki Farklılıklar

Vergi kabahat ve suçlarının tanımı ile aralarındaki farklılıkların bilinmesi, bir fiilin kabahat mi yoksa suç mu olduğunun anlaşılabilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde vergi kabahati ve vergi suçu kavramları, bu kavramların hukuk sistemi içerisindeki yeri ile vergi kabahat ve suçlarının temel farklılıkları açıklanacaktır.

2.1.1. Vergi Kabahati Kavramı

Kabahat kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, sözlükte “*uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, kusur, töhmet*” şeklinde ifade edilmektedir²⁷⁴. Çıkarılan kanunlara göre bir fiilin kabahat olup olmadığının tespit edilebilmesine rağmen kabahat kelimesinin ceza hukukuna özgü anlamı orta çağdan bu yana tartışılmaktadır. Kanunlarda ve doktrinde kabahat kelimesi farklı şekillerde tanımlansa da kavramsal çerçevesi tam olarak çizilememiştir²⁷⁵.

KK'da kabahat, “*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde tanımlanmıştır²⁷⁶. Doktrinde kabahat kelimesine ilişkin çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Kabahat, “*karşılığında idari yaptırımın uygulanmasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiildir*²⁷⁷.” Kabahat, “*idari kamu düzenini korumak için öngörülen hukuki değerleri ihlal eden ve karşılığında idari yaptırım uygulanan fiillerdir*²⁷⁸.” Kabahatlerin bir türü olan vergi kabahatlerine ilişkin de benzer tanımlamalar yapılmıştır. Vergi kabahati, *vergi idaresinin işleyişini aksatan ve/veya vergi gelirlerinin kaybına yol açan kanun koyucuya göre de ağır olmayan ihlallerdir*²⁷⁹.” Vergi

²⁷⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa98773610b26.42035683

²⁷⁵ Fatih Selami Mahmutoğlu, “Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, s. 28.

²⁷⁶ KK m. 2.

²⁷⁷ Zeynel Kangal, *Kabahatler Hukuku*, I. Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s. 2.

²⁷⁸ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 59, 2010, s. 771.

²⁷⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, s. 286.

kabahati, “*vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili ödevlerin ihlali nedeniyle idari yaptırım uyguladığı fiillerdir*²⁸⁰.”

Vergi kabahatleri, kendine özgü niteliği nedeniyle özel kanun niteliğine sahip VUK’da düzenlenmiştir. VUK’da yer alan vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinden oluşmaktadır. Usulsüzlük kabahatleri, ihlal edilen hukuki değerın ağırlığına göre kendi içerisinde genel ve özel usulsüzlük, genel usulsüzlük ise kendi içerisinde I. derece ve II. derece genel usulsüzlük şeklinde ikiye ayrılmaktadır²⁸¹.

Vergi kabahatleri, VUK’da düzenlenmesine rağmen KK’nın 2. maddesinde “*kanunun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde ve diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında*” uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kabahatlere ilişkin bir sistem birliği amacıyla getirilen düzenleme ile²⁸² KK’nın genel hükümlerinin VUK’da tanımlı vergi kabahatleri açısından da geçerli hale gelmesi²⁸³ hangi normun uygulanacağı konusunda çatışma yaşanmasına neden olmaktadır. Bu durumda vergi kabahatleri açısından özel kanun olan VUK ile genel kanun olan KK hükümlerinin çatışması halinde hangi kanun hükmü uygulanacaktır. Kanunlardan hangisinin yürürlükte olduğu, kanunların özel-genel kanun olup olmamalarına göre farklı şekillerde değerlendirilmektedir. Söz konusu değerlendirme aşağıdaki gibi yapılacaktır²⁸⁴;

- Önceki ve sonraki kanunun her ikisinin de genel veya özel olması durumunda sonraki kanun uygulanacaktır.

- Önceki kanun genel, sonraki kanun özel olması durumunda sonraki özel kanun uygulanacaktır.

- Önceki kanun özel, sonraki kanunun genel olması durumunda, kanun koyucunun iradesine ve bu düzenlemedeki amacına bakılarak karar verilecektir.

²⁸⁰ Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, I. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2010, s. 16.

²⁸¹ Taşdelen, 2010a, a.g.e., ss. 15-16.

²⁸² Erdener Yurtcan, *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2016, s. 18.

²⁸³ Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 18, Temmuz 2014, ss. 314-315.

²⁸⁴ Yılmaz Aslan ve Doğan Şenyüz, *Hukuka Giriş*, Yenilenmiş 10. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa 2017, s. 64.

VUK, genel nitelikli bir usul kanunu olmasına rağmen vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri, KK karşısında özel kanun niteliği taşımaktadır. KK'nın, genel hükümlerinin VUK açısından geçerli olduğu kabul edilirse, vergi tebligatları dâhil birçok usul hükümlerini de uygulanamaz hale getireceği için VUK hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır. Nitekim KK ile kanun koyucunun amacı, çok sayıda kanunla karmaşık halde düzenlenen kabahatlerle ilgili hüküm bulunmaması halinde uygulanması gereken genel hükümleri düzenlemektedir. Bu kapsamda vergi kabahat ve yaptırımları ile ilgili olarak VUK'da hüküm bulunan hallerde VUK hükümleri, VUK'da hüküm bulunmaması halinde KK'nın genel hükümleri uygulanacaktır²⁸⁵.

5348 sayılı yasa ile getirilen KK Ek 1. maddesindeki “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmünün de değerlendirilmesi gerekmektedir. KK'nın Ek 1. maddesi açık ve net bir şekilde yazılmadığından, ilgili kanun hükmünden ne anlaşılması gerektiği tam olarak belirlenememektedir²⁸⁶. Nitekim vergi mahkemelerinin görevleri VUK'da değil, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeler ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunda²⁸⁷ düzenlenmiştir. Fakat KK Ek 1. madde gerekçesinde “Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanun'da ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülhaza edilerek, KK'nın usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir.” denilerek KK'nın genel hükümlerinin VUK hükümlerini etkilemeyeceği vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda vergi mahkemelerinin görevli olduğu açıklanmaya çalışılmıştır²⁸⁸.

²⁸⁵ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 47; **Aksi Yönde:** Başaran-Yavaşlar, “KK aynı konuda farklı hükümler içeren VUK'un ilgili hükümlerini zımnen ilga ettiğini savunmaktadır.” Bkz: Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2845; Öztürk, “KK'nın genel kanun olma niteliğine atıf yaparak, kabahat içeren tüm kanunların KK hükümlerine uygun olmasını belirtmekte ve KK ile çatışan kanunlar arasında KK'nın genel hükümlerinin uygulanmasını gerektiğini savunmaktadır.” Bkz: Bahri Öztürk, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, s. 127.

²⁸⁶ Adnan Gerçek, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 183, Mart 2008, ss. 274-275.

²⁸⁷ 20.01.1992 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁸⁸ Gerçek, a.g.m., s. 275.

2.1.2. Vergi Suçu Kavramı

Suç kavramı, ceza kanunlarında tanımlanmamıştır. Çünkü ceza kanunları açısından suç kavramı önemli olmayıp, önemli olan suçu meydana getiren fiillerdir. Her ne kadar kanunlarda suç tanımına yer verilmese de doktrinde, her yazar kendi suç teorisine uygun olarak suç kavramını tanımlamıştır²⁸⁹. Artuk, Gökçen ve Yenidünya, suçun unsurlarını esas alarak suç kavramını, “*ceza kanunlarının yasakladığı, tipe uygun, kasten veya taksirle işlenebilen hukuka aykırı haksız bir fiil*” şeklinde ifade etmiştir. Hakeri, suçun yaptırımını dikkate alarak suç kavramını “*kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiiller*²⁹⁰” olarak tanımlamıştır. Yiğit ise suçun biçimsel görünümü ve uygulanacak yaptırım açısından suçu, “*biçimsel bakımdan hukuk düzeni tarafından ceza ve emniyet tedbirine bağlanmış kanuni tip*²⁹¹” şeklinde tanımlamıştır.

Suçun bir çeşidi olan vergi suçlarının da kanunlarda²⁹² tanımı yapılmamasına rağmen doktrinde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Candan vergi suçunu, “*vergi mükellef ve sorumluları ile bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin de vergi kanunlarında belirtilen hareketlerle yine vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesi*²⁹³” şeklinde ifade etmiştir. Şenyüz, “*vergi kanunlarında belirtilen hareketlere aykırı davranışlar bu hükümlerin ihlal edilmesi*²⁹⁴” olarak tanımlarken, Taşdelen “*VUK’da düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller*²⁹⁵” tanımlamaktadır. OECD ise “*bir vergi yasasını ihlal eden kasıtlı davranış*²⁹⁶” olarak ifade etmektedir.

Vergi suçları, çeşitli kanunlarda düzenlenmekle birlikte en geniş olarak VUK’da düzenlenmiştir. Vergi suçları açısından VUK, genel kanun niteliğine sahip TCK karşısında, sadece vergi suçlarına ilişkin hükümleri barındırması nedeniyle “*özel ceza kanunu*” niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla vergi suçlarına ilişkin özel kanun niteliğine sahip VUK hükümleri öncelikle uygulanacak, VUK’da hüküm bulunmayan hallerde ise

²⁸⁹ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 198.

²⁹⁰ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 19. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 113.

²⁹¹ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, I. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2004, s. 6.

²⁹² Vergi suçunun tanımına sadece 1947 Tarihli 5432 Sayılı VUK Tasarısı gerekçesinde yer verilmiştir. Gerekçeye göre vergi suçu, “*Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirmemesi*” olarak tanımlanmıştır. Bkz: Taşdelen, 2010a, a.g.e., s. 8.

²⁹³ Turgut Candan, “*Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler*”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, s. 247.

²⁹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 349.

²⁹⁵ Taşdelen, 2010a, a.g.e., s. 9.

²⁹⁶ OECD, *Fighting Tax Crime: the Ten Global Principles*, 2017, s. 11.

genel kanun niteliğindeki TCK hükümleri uygulanacaktır²⁹⁷. Bu durum TCK'nın 5. maddesinde “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” denilerek açıkça ortaya konulmuştur.

Vergi suçlarının özel kanunlarda düzenlenmesi onların suç niteliğini ortadan kaldırmaz. Nitekim VUK'da düzenlenen vergi suçları TCK'da suç olarak kabul edilmiş bazı suçların özel görünüm şekillerini oluşturmaktadır. Bu kapsamda:

- Vergi kaçakçılığı suçu, belgede sahtecilik suçunun²⁹⁸,
- Vergi mahremiyetini ihlal suçu, özel hayatın gizliliğini ihlal suçunun, ticari sır, bankacılık ve müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması ve göreve ilişkin sırrın açıklanması suçunun²⁹⁹,
- Mükellefin özel işlerini yapma suçu, görevi kötüye kullanma suçunun³⁰⁰,
- Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, hakaret suçunun,
- Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu, görevi kötüye kullanma suçunun, özel görünüm şeklini oluşturur³⁰¹.

2.1.3. Vergi Kabahat ve Vergi Suçları Arasındaki Farklılıklar

Kabahat ve suçların hukuka aykırı bir haksızlık içermesi, hangi tür haksızlıkların suç, hangilerinin kabahat olarak kabul edileceğini yani kabahat ve suç ayrımının yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu gereklilik sonucunda nitelik, nicelik ve nitelik-nicelik teorileri ortaya atılmıştır³⁰². Kabahat ve suçlar arasındaki temel farkın bir “*nitelik farkı*” olmayıp “*nicelik farkı*” olduğu KK gerekçesi ve literatürde³⁰³ kabul edilen görüş olarak öne çıkmıştır. Bu durum KK 2. madde gerekçesinde “*Esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir*

²⁹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 349.

²⁹⁸ Başaran-Yavaşlar, 2009, a.g.e., s. 285.

²⁹⁹ Başaran-Yavaşlar, 2009, a.g.e., s. 285; Danıştay VDDK, T: 18.06.2014, E: 2014/304 ve K: 2014/563.

³⁰⁰ Başaran-Yavaşlar, 2009, a.g.e., s. 285.

³⁰¹ Şenyüz, a.g.e., s. 351.

³⁰² Bu teoriler hakkında daha detaylı bilgi için bkz: Mahmutoğlu, a.g.m, ss. 33-42.

³⁰³ Şenyüz, suç ve kabahat arasındaki farkın temelde nitelik farkından çok nicelik farkına dayandığını belirtmiştir. Bkz; Şenyüz, a.g.e., s. 4; Cengiz ve Kılıç, KK'nın gerekçesine atıf yaparak suç ve kabahat arasındaki farkın ağırlık farkı olduğunu ifade etmiştir. Bkz Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 24; **Aksi Yönde:** Erdinç, “Kabahatlere idare hukukunun usul ve kurallarının uygulandığı suçlara ise ceza hukuku usul ve kurallarının uygulandığı bu kapsamda kabahat ve suçların farklı hukuk dallarının kapsamına girmesi nedeniyle arasındaki farklılığının bir nitelik farklılığı olduğunu savunmaktadır.” Bkz: Burcu Erdinç, “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 2012, s. 247.

nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir. Bununla birlikte kabahat ve suçlar arasındaki fark temelde nicelik farkına (ağırlık)³⁰⁴ dayanmakla birlikte aralarında niteliksel açıdan farklılıklar da bulunmaktadır³⁰⁵. Çalışmanın bu bölümünde vergi kabahat ve suçları arasındaki farklılıklar incelenecektir.

2.1.3.1. Amaçları Açısından

Devlet ve onu meydana getiren organların faaliyetlerinin genel amacı, kamu düzenini sağlamaktır. Ancak devleti meydana getiren organlar, kuvvetler ayrılığı ilkesinin gereği olarak kendilerine özgü amaç ve esaslar çerçevesinde örgütlenmiş olup faaliyetlerini de bu özel amaçları doğrultusunda yerine getirmektedir³⁰⁶. Kabahatlere uygulanacak yaptırıma idare (yürütme) tarafından, suçlara ise yargı organı tarafından karar verilmesi, kabahat ve suçların korudukları hukuki değerleri ve özel amaçları arasında farklılıklar yaratmıştır.

Kabahatlerle kıyaslandığında, toplumsal açıdan suçlarla korunan hukuki değerlerin daha önemli olduğu kabul edilmektedir. Kabahatlerle korunan hukuki değer, toplumsal yaşamın belirli bir düzen içerisinde sürdürülmesi ve idarenin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesidir. Suçlarla korunan hukuki değer ise kamu düzenini sağlamaktır. Kabahat ve suçlar açısından korunan hukuki değerler, kabahat ve suçları düzenleyen genel ve özel kanunlarda belirtilmektedir³⁰⁷.

Vergilendirme işleminin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için mükelleflere maddi ve şekli ödevler verilmiştir. Şekli ve maddi ödevler vergileme açısından korunması gereken hukuki değerlerdir. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda hukuki değerler ihlal edilmekte ve vergisel idari düzen sarsılmaktadır. Dolayısıyla hukuki değerlerin korunması için bu ödevlerin ihlali yaptırıma bağlanarak vergi kabahati haline getirilmiştir³⁰⁸. Bu kapsamda vergi kabahatleriyle korunan hukuki değer, genelde “*vergisel*

³⁰⁴ Kabahat ve suçlar arasındaki farkın nicelik farkına dayanması, her ülke açısından geçerli bir durum değildir. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde kabahat ve suç arasında nicelik yönden bir ayırım yapılmamakta, bir fiilin kabahat olarak belirlenmesi yasama organı tarafından yapılan nitelendirmeye bağlıdır. Bkz: Jenny Roberts, “Why Misdemeanors Matters Defining Effective Advocacy in the Lower Criminal Courts”, *Articles in Law Reviews & Other Academic Journals*, Vol: 45, 2011, s. 290.

³⁰⁵ Ümit Süleyman Üstün, “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1-2, 2011, s. 29.

³⁰⁶ Sema Ayatar Kızılyar, “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, *Journal of Yaşar University*, Cilt: 8 Sayı: Özel, 2013, s. 1658.

³⁰⁷ Taşdelen, 2010a, a.g.e., s. 19.

³⁰⁸ Taşdelen, 2010a, a.g.e., s. 19.

idari düzeninin” sağlanmasıyla, özelde “*vergi alacağının güvence altına alınması*” ve “*vergi kaybına neden olacak tehlikeli hareketlerin engellenmesidir*”³⁰⁹. Ayrıca tüm mükelleflerin bu ödevlere uyması sağlanarak dürüst mükelleflerin “*hukuki menfaatleri*” de korunmuş olmaktadır³¹⁰. Vergi suçları açısından korunan hukuki değer ise ekonomik alandaki kamu düzenini sağlamaktır³¹¹.

2.1.3.2. Yaptırım Açısından

Vergi kabahat ve suçlarının yaptırımları arasında türleri bakımından, yetkili organ ile usul açısından ve yaptırıma karşı başvurulacak yargı yerleri açısından farklılıklar bulunmaktadır.

2.1.3.2.1. Yaptırım Türleri Açısından

Egemenlik gücüne sahip olan devlet, toplumsal düzeni ve refahı sağlamak adına çeşitli yaptırımlar uygulayabilir. Devletin uyguladığı yaptırımlar, hukuk dallarına göre değişmektedir. Her hukuk dalı farklı hukuki değerleri koruduğu için kendine özgü yaptırım türlerine sahiptir³¹². Suçlarla korunan hukuki değer, kabahatlerle korunan hukuki değerlere göre daha önemli olması, suçlara kabahatlere göre daha ağır yaptırımlar uygulanmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda vergi kabahat ve suçlarına uygulanan yaptırımlar vergi cezası olarak adlandırılmakla birlikte vergi suçlarına hapis cezası ve/veya adli para cezası verilirken, vergi kabahatlerine idari para cezası veya idari tedbirlerden oluşan idari yaptırımlar uygulanmaktadır³¹³. Vergi kabahatlerine uygulanan idari yaptırımın temelini idari para cezaları oluşturur. İdari para cezası, bazen belli bir oran bazen de maktu tutarlar şeklindedir. İdari tedbirler ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya diğer tedbirlerden (trafikten men edilmesi, işyerinin kapatılması gibi) oluşur. Uygulanan yaptırım ister para cezası ister idari tedbir olsun mükellefi, ticari hayattan silecek nitelikte olmamalıdır. Verilecek cezanın, ihlal edilen hukuki değer nedeniyle ortaya çıkan zarar ile

³⁰⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 29.

³¹⁰ Başaran-Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 87, Mart 2000, s. 114.

³¹¹ Donay, 2008, a.g.e.,s. 12.

³¹² Erdiç, a.g.m, s. 245.

³¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Afyonkarahisar 2017, ss. 39-40. Lars P. Feld, Andreas J. Schmidt and Friedrich Schneider, “Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany: An Institutional and Empirical Perspective”, <http://www.economics.jku.at/members/Schneider/files/publications/Deterrence.pdf> (Erişim Tarihi: 11.12.2017).

cezayla elde edilen yarar arasında bir *orantılılık ve ölçülülük* ekseninde bulunması gerekir³¹⁴.

2.1.3.2.2. Yetkili Organ ve Usul Açısından

Suçlara, ceza mahkemesi tarafından yapılan bir yargılama sonucunda yaptırım kararı verildiğinden ceza muhakemesine ilişkin usuller uygulanır ve verilen ceza infaza yetkili mercilerce yerine getirilir. Kabahatlere, mahkeme kararı olmaksızın, istisnası olmakla birlikte³¹⁵ idare tarafından idari usul ve kurallar çerçevesinde yaptırım kararı verilir ve idare tarafından infaz edilir. Dolayısıyla suç yaptırımları bir mahkeme kararı iken kabahat yaptırımları idari bir işlemdir³¹⁶. İdari yaptırımların, diğer idari işlemlerden farkı, caydırıcılık ve cezalandırıcılık özelliğine sahip olmasıdır³¹⁷.

Caydırıcılık ve cezalandırıcılık özelliği her zaman idari yaptırımların diğer idari işlemlerden ayırt edilmesinde yeterli bir ölçüt olarak kullanılamamaktadır. Bu durumda muhatap için hukuksal korunma testi yapılması gerekmektedir. Hukuksal korunma testine göre olağan idari usul ve kurallar muhataba, yeterli hukuksal koruma sağlıyorsa o idari işlem, idari ceza olarak kabul edilmemektedir. Diğer taraftan olağan idari usul ve kurallar yeterli hukuksal koruma sağlamıyor ve ceza hukukuna dair bir takım ek güvencelerin sağlanmasını da gerektiriyorsa o idari işlemi idari ceza olarak kabul etmek gerekmektedir³¹⁸.

Vergi suçlarının kamu düzenini bozucu etkisi ve yaptırımına ceza mahkemeleri tarafından karar verilmesinin adli nitelikteki bir suç olduğu konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır³¹⁹. Öte yandan vergi kabahatlerine uygulanan vergi cezalarının

³¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 30.

³¹⁵ KK'nın 23. maddesi:

- Cumhuriyet savcısı, kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde bir kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye yetkilidir.
 - Bir suç dolayısıyla başlatılan soruşturma kapsamında bir kabahatin işlendiğini öğrenmesi halinde Cumhuriyet savcısı durumu ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirebileceği gibi, kendisi de idarî yaptırım kararı verebilir.
 - Soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde Cumhuriyet savcısı bu nedenle idarî yaptırım kararı verir. Ancak, bunun için ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından idarî yaptırım kararı verilmemiş olması gerekir.
- KK'nın 24. maddesi; kovuşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğunun anlaşılması halinde mahkeme tarafından idarî yaptırım kararı verilir.

³¹⁶ Yücel Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayırımı", *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 1999, ss. 163-166.

³¹⁷ Erdinç, a.g.m., s. 251.

³¹⁸ Ali Ulusoy, "İdari Ceza Hukuku'nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, ss. 46-48.

³¹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 58.

niteliği açısından vergi zammı, tazminat, kamusal ceza ve idari ceza olduğu yönünde çeşitli görüşler bulunmaktadır³²⁰. Yukarıda belirtildiği üzere vergi kabahatlerine uygulanan vergi cezalarının her ne kadar cezalandırma amacı bulursa da idare tarafından verilmesi ve bir idari işlem olması nedeniyle *idari ceza* olarak kabul edilmesi gerekmektedir³²¹.

2.1.3.3.3. Yaptırıma Karşı Gidilecek Yargı Yeri Açısından

Suçlara uygulanacak yaptırım kararları adli yargı içerisinde örgütlenmiş genel ceza mahkemeleri tarafından verilmekte olup bu mahkemeler ağır ceza ve asliye ceza mahkemelerinden oluşmaktadır. Ağır ceza mahkemeleri, kanunlarda belirtilen diğer haller saklı kalmak üzere, on yıldan fazla süreli hapis cezası, ağır hapis, müebbet hapis ve ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarını gerektiren suçlara bakmakla görevli mahkemelerdir. Asliye ceza mahkemeleri, sulh ceza hâkimliği³²² ve ağır ceza mahkemesinin görevleri dışındaki suçlara bakmakla görevli mahkemelerdir. Vergi suçlarına verilen yaptırımların alt sınırı en az 3 ay üst sınırının ise en fazla 5 yıl olduğu için vergi suçlarına bakmakla görevli olan mahkeme *asliye ceza mahkemesidir*. Asliye ceza mahkemelerinin verdiği kararlara karşı da yine adli yargı içerisinde yer alan istinaf ve temyiz kanun yollarına başvurulabilmektedir³²³.

Kabahatlerde başvurulacak yargı yeri açısından uygulanan yaptırımın türüne bakılmaktadır. Yaptırım, idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımlarından biriye kararın tebliğinden itibaren *on beş gün* içerisinde *sulh ceza hâkimliğine* başvurulmaktadır. Mahkemenin verdiği kararlara karşı da *yedi gün* içerisinde Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK) göre itiraz edilebilir³²⁴. İdari yaptırımlara karşı idari yargı yolunun değil, adli yargının görevli olması çeşitli gerekçelerle eleştirilmiştir³²⁵. İdari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi dışındaki diğer idari tedbirler kapsamındaki yaptırımlarda idare mahkemeleri görevlidir³²⁶.

³²⁰ Vergi zammı, tazminat, kamusal ceza ve idari ceza hakkında daha detaylı bilgi için bkz; Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyai Kabahati", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 478-481; Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, ss. 323-327.

³²¹ Torunoğlu, a.g.m., s. 481.

³²² 6545 sayılı yasa öncesinde "sulh ceza mahkemesiyken", 6545 sayılı yasayla birlikte "sulh ceza hâkimliğine" dönüştürülmüştür. Bkz: 28.06.2014 Tarih ve 29044 Sayılı Resmi Gazete.

³²³ Uğur ve Elibol, a.g.e., ss. 159-162.

³²⁴ Selçuk Gişi, "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 2017, s. 140.

³²⁴ Öztürk, a.g.m., s. 128.

³²⁵ Bu eleştiriler ve yargı kararları hakkında bkz: Ulusoy, a.g.e., ss. 45-46; Gişi, a.g.m., ss. 139-149.

³²⁶ Kangal, a.g.e., s. 293.

KK'nın ek 1. maddesinin “213 sayılı VUK'da yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmünde açıkça belirtildiği üzere VUK'da yer alan idari yaptırımlara karşı gidilecek yargı yeri, vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler dikkate alınarak belirlenecektir³²⁷. Vergi mahkemelerinin görev alanına, “genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar³²⁸” girdiğinden vergi mahkemeleri sadece idari para cezasına ilişkin yaptırımlarda görevlidir. İdari para cezası dışındaki, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idari tedbirlere ilişkin görevli mercii, sulh ceza hâkimliği olacaktır³²⁹.

2.1.3.3. Fiil Yarattırabilmesi Açısından

Hukuk devleti, ceza kanunlarıyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerini sadece diğer bireylerin müdahalelerine karşı korumamakta aynı zamanda devletin keyfi ve sınırsız müdahalelerine karşı da korumaktadır. Cezalandırma yetkisini elinde bulunduran devlet, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması açısından bazı sınırlandırmalara tabidir³³⁰. Cezalandırma açısından bu sınırlamaların temelini, kişi hak ve özgürlüklerin güvencesi niteliğinde olan kanunilik ilkesi oluşturur³³¹. Kanunilik ilkesi teorik bir uygulama olmayıp Türkiye’de Anayasanın 38. maddesinde ve TCK’nın 2. maddesinde düzenlenmiştir³³².

Suç ve cezada kanunilik ilkesi, bir fiilin ve ona uygulanacak yaptırımın türü, süresi ve miktarının kanunlarda açıkça belirlenmesi kuralıdır³³³. Kanunilik ilkesi, belirlilik, geçmişe yürüme yasağı, kıyas yasağı ve lehte olan kanun hükümlerinin uygulanması ilkelerini kapsamaktadır³³⁴. Bu kapsamda **belirlilik ilkesi**, kanunlarda suç ve ceza içeren düzenlemelerin muğlâk ve belirsiz olmamasını, aksine suç sayılan fiiller hakkında öngörülebilirliği ve bilgiye ulaşılabilirliği sağlayacak şekilde net ve açık olmasını ifade etmektedir. **Geçmişe yürüme yasağı ilkesi**, işlendiği tarihte yürürlükteki kanuna göre suç sayılmayan bir fiilin sonraki kanunlarla suça dönüştürülemeyeceğini belirtmektedir. **Kıyas**

³²⁷ Gişi, a.g.m., s. 137.

³²⁸ 2576 Sayılı Kanun, m. 6.

³²⁹ Şenyüz, a.g.e., ss. 34-35.

³³⁰ Öztürk, a.g.e., s. 128.

³³¹ Candan, 2009, a.g.e., s. 254.

³³² Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 3, Aralık 2013, s. 163.

³³³ Eroğlu, a.g.m., s. 160.

³³⁴ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s. 1280.

yasağı ilkesi, kıyas yoluyla yeni suç ve ceza konulamayacağını ifade ederken ve son olarak **lehte olan kanunun uygulanması ilkesi**, sonradan yürürlüğe giren kanun hükümlerinden yalnızca failin lehine olan hükümlerinin uygulanmasını, failin aleyhine olan hükümlerin uygulanamamasını açıklamaktadır³³⁵.

TCK'nın 2. maddesindeki “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.*” hükmü ile suç fiili getirilmesinde ve ceza uygulanmasında tek kaynağın kanun olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda vergi suçları açısından da fiillerin ve bunlara uygulanacak yaptırımların sadece kanunla düzenlenebileceği belirtilmiştir³³⁶.

Kabahat fiillerinin getirilmesi açısından kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır³³⁷. Çünkü kabahat fiilleri, kanunla getirilebileceği gibi kanunun kapsam ve koşullarını çizmesi koşuluyla çerçeve hükmün içeriği idarenin düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Fakat idarenin kanunun çizdiği bir sınır olmadan veya çizilen sınır dışına çıkarak yeni fiiller getirmesi mümkün değildir. Kabahat fiili getirilmesinde idareye tanınan esneklik yaptırımın uygulanması bakımından tanınmamıştır. Kabahat fiiline uygulanacak yaptırımın türü, süresi ve miktarının kanunda düzenlenmesi zorunludur³³⁸. Nitekim vergi kabahatleri bakımından da benzer durum söz konusudur. Vergi kabahatlerinin getirilmesi konusunda idareye verilen bu düzenleme yetkisinin kanunilik ilkesine ve dolayısıyla anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüştür³³⁹. Diğer bir görüş ise idareye tanınan düzenleme yetkisinin anayasaya ve kanunilik ilkesine aykırı olmadığı, sadece kanunilik ilkesinin esnetildiği³⁴⁰ veya söz konusu düzenleme yetkisinin idarenin kanuniliği ilkesi altında düşünülmesi gerektiği³⁴¹ yönündedir.

³³⁵ Söz konusu ilkeler TCK'nın “*Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi*” başlıklı 2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu ilkeler hakkında daha detaylı bilgi için bkz: Candan, 2009, a.g.e., ss. 254-265.

³³⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 37.

³³⁷ Üstün, a.g.m., s. 51.

³³⁸ Elif Bekar, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 79, Sayı: 1-2, 2011, s. 1039.

³³⁹ Kangal, a.g.e., s. 47; Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara 2006, s. 145.

³⁴⁰ Karakoç, 2013, a.g.m., s. 1280.

³⁴¹ Taşdelen, 2010a, a.g.e., s. 773.

2.1.3.4. *Kastın Varlığı Açısından*

Kişinin işlediği fiil dolayısıyla cezalandırılabilmesi için fiilin işlendiği sırada kusurlu bir iradeye sahip bulunması gerekir. Kusurun kast ve taksir³⁴² olmak üzere iki temel unsuru bulunmaktadır³⁴³. Suçun işlenmesi bakımından genel kural *kastın varlığıdır*³⁴⁴. Kabahatler ise *hem kasten hem de taksirle* işlenebilir. Kasıt zorunluluğu aranmamaktadır³⁴⁵.

2.1.3.5. *Failin Gerçek ve/veya Tüzel Kişi Olması Açısından*

Fail, kabahat veya suç fiilinin gerçekleşmesi bakımından kanunda belirtilen tipe uygun ve hukuka aykırı hareketi gerçekleştiren kişidir. Hem kabahatler açısından hem de suçlar açısından sadece gerçek kişilerin failliği kabul edilmiştir³⁴⁶. Bununla birlikte kabahatlerde tüzel kişilerin ceza sorumluluğu benimsenmişken, suçlarda benimsenmemiştir. Çünkü suçun işlenmesi bakımından failde, kusurlu bir iradenin bulunması gerekir. İrade sadece insana ait bir özellik olduğundan suçlarda sadece gerçek kişilerin sorumluluğu benimsenmiştir. Tüzel kişilerin ise davranışlarını yönlendirme iradesine sahip olmadıkları için ceza sorumluluğu kabul edilmemiştir. Ancak tüzel kişilerin ceza sorumluluklarının olmaması güvenlik tedbiri uygulanmasına engel teşkil etmemektedir³⁴⁷.

2.1.3.6. *Cezaların Şahsiliği Açısından*

Cezaların şahsiliği, bir kimsenin işlediği bir fiilden dolayı başkasının sorumlu tutulmaması olarak ifade edilmektedir³⁴⁸. Tüzel kişilerin hareket etme yetenekleri bulunmadığından bunlara ait eylemler gerçek kişilerden oluşan yetkili organları aracılığıyla yerine getirilir. Yetkili organların, bir suç fiili işlemeleri halinde sorumluluk tüzel kişiye değil, suçu meydana getiren gerçek kişiye ait olmaktadır³⁴⁹. Bu kapsamda suçlar açısından cezaların şahsiliği ilkesine uyum gösterilmiştir.

³⁴² Artuk vd., 2016, a.g.e., s. 12.

³⁴³ Kast, “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” Taksir, “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.” Bkz; TCK, m. 21-22

³⁴⁴ TCK, m. 21-22.

³⁴⁵ KK, m. 9.

³⁴⁶ TCK, m. 20.

³⁴⁷ Bayraklı, 2017a, a.g.e., ss. 19-20.

³⁴⁸ TCK, m.20.

³⁴⁹ Bekar, a.g.m., s. 1043.

Kabahatler açısından tüzel kişilerin vergilendirmeye ilgili gerçekleştirmeleri gereken işlemler, kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin ödevlerini eksik yerine getirmeleri halinde ise ortaya çıkan vergi cezasından tüzel kişilerin sorumlu olması benimsenmiştir³⁵⁰. Ayrıca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin uyarısına rağmen durmayan araç hakkında ceza, kabahati işleyen araç şoförüne değil, araç sahibi adına kesilmektedir³⁵¹. Söz konusu durumlarda kabahati işleyen kişi başka, yaptırım uygulanan kişi başkadır. Bu nedenle kabahatler açısından cezaların şahsiliği ilkesinin yumuşatıldığı söylenebilir³⁵².

2.1.3.7. Kişiselleştirilebilmeleri Açısından

Suç yaptırımları uygulanırken, failin evli veya bekâr olması, ekonomik, sosyal durumu, eğitim düzeyi gibi kişisel durumları dikkate alınmaktadır. Kabahatlerde genellikle fiili işleyen kim olursa olsun kişisel özellikleri dikkate alınmadan yaptırım uygulanmaktadır. Bu nedenle suçlara uygulanan ceza sübjektif, kabahatlere uygulanan ceza objektif niteliklidir³⁵³. Fakat belirtmek gerekir ki, kabahatlerde genel ve özel usulsüzlük kabahati açısından kısmen de olsa cezanın kişiselleştirildiğine ilişkin uygulamalar bulunmaktadır. Örneğin; bilgi vermeme fiilin serbest meslek erbaplarınca yerine getirilmemesi halinde 1.400 TL, basit usulde vergilendirilenlerce yerine getirilmemesi halinde 700 TL ceza uygulanması öngörülmüştür.

2.1.3.8. Sonuçları Açısından

Vergi kabahati ve suçlarının işlenmesi durumunda sonuçlar bakımından bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi kabahat ve suçlarının birbirinden ayırt edilebilmesi için sonuçları açısından farklılıkları aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- Suçlara uygulanan adli para cezasına ilişkin ödemenin yapılmaması halinde adli para cezasının hapis cezasına dönüştürülmesi mümkün iken, kabahatler açısından idari para cezasının hapis cezasına dönüştürülmesine ilişkin bir hüküm söz konusu değildir³⁵⁴.
- Kabahat ve suçlara ilişkin iştirak kuralları birbirinden farklıdır. Suçlarda, suçun ortakları arasında fail, azmettiren ve yardım eden ayırımı yapılırken, kabahatlerde böyle bir ayırım yapılmamakta ve kabahatin işlenişine katılan her bir kişi fail kabul edilmektedir³⁵⁵.

³⁵⁰ Şenyüz vd., a.g.e., s. 91.

³⁵¹ VUK, m. 353.

³⁵² Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, I. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2010, s. 151.

³⁵³ Şenyüz, a.g.e., s. 36.

³⁵⁴ Öztürk, a.g.e., s. 126.

- Kabahat yaptırımları adli sicile kaydedilmezken, suç yaptırımları adli sicile kaydedilir³⁵⁶.
- Suçların affa uğraması, kabahatlere yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmez³⁵⁷.
- Ceza yaptırımları ertelenebilirken, idari yaptırımlar ertelenememektedir³⁵⁸.
- Suçlar açısından teşebbüs cezalandırılırken, kabahatler açısından kanunlarda aksi belirtilmedikçe teşebbüs cezalandırılmamaktadır³⁵⁹.
- Suçlar ve kabahatlerin zaman aşımını kesen süreler birbirinden farklıdır.
- Suçlar ve kabahatler, birleşme ve tekerrür hükümlerin uygulanması bakımından farklı hükümlere tabidir.

2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili

VUK'da düzenlenen vergi kabahatleri, korudukları hukuki değerlerin önemine göre vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatinden oluşmaktadır. Usulsüzlük kabahatleri de vergi ziyayı yaratma tehlikeleri dikkate alınarak vergi ziyayı yaratma tehlikesi daha fazla olan özel usulsüzlük ve daha düşük olan genel usulsüzlük kabahati şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, bir yandan vergi ziyayı kabahatine diğer yandan usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet verebilmektedir³⁶⁰. Fakat bir fiil ile kabahat işlendiğinin kabul edilebilmesi, kabahati meydana getiren unsurların incelenmesini gerektirir. Nitekim her kabahatte bulunması gereken birinin eksikliği halinde bile fiilin kabahat olarak kabul edilmesini engelleyen bir takım unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarıdır³⁶¹. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında öncelikle vergi kabahatleri bakımından sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin faili ve mağduru açıklanacak, ardından bu fiil vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatlerinin unsurları açısından incelenecektir.

³⁵⁵ Artuk vd., 2016, a.g.e., s. 199.

³⁵⁶ Oğurlu, a.g.m., s. 173.

³⁵⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 38.

³⁵⁸ Kangal, a.g.e., s. 185.

³⁵⁹ Erdinç, a.g.m., s. 270.

³⁶⁰ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., ss. 65-67.

³⁶¹ Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, I. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 132.

2.2.1. Fail

KK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi kabahatlerini işleyenler, tıpkı suçlarda olduğu gibi fail kavramı ile ifade edilmektedir. Fail, vergi kanunlarında belirtilen tipe uygun, hukuka aykırı fiili gerçekleştiren kişidir. Vergi kabahatleri açısından fail kavramı yerine, literatürde, ceza sorumlusu, ceza muhatabı, mükellef ve vergi sorumlusu gibi çeşitli kavramların kullanıldığı görülmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu vergilendirmeyle ilgili bir takım ödevlerin yerine getirilmesi konusunda devlet tarafından muhatap olarak kabul edilen kişiler iken, fail kavramı ceza ve kabahatler hukukuna ilişkin bir kavramdır. Diğer yandan fail, fiili işleyen kişiyi, ceza sorumlusu ise fiil işlendikten sonra kime yaptırım uygulanacağını göstermektedir. Dolayısıyla fail kavramı ile söz konusu kavramları kapsayan daha geniş bir kavram ifade edilmektedir³⁶².

Vergi ödevlerini ihlal eden kişiler, vergi kabahatleri açısından fail olmakla birlikte bu kişiler genellikle “vergi ödevlisi” kavramı ile ifade edilmektedir. Vergi ödevlileri, vergi kanunları bakımından kendilerine bir takım ödevler verilmiş kimselerdir. Vergi ödevlileri, mükellef, vergi sorumlusu ve bunlarla ilişki içinde bulunan üçüncü kişileri kapsamaktadır. Nitekim VUK, “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler*” ifadesiyle mükellef ve vergi sorumlusu dışında kalan kişilerin de kabahat işleyebileceğini belirtmektedir³⁶³. Kanun, vergi kabahatlerini işleyen kişi açısından bir sınırlama yapmamışsa yani herkes tarafından işlenebilecek bir kabahat söz konusuysa bu kabahatlere *genel nitelikli kabahatler* adı verilmektedir. Fakat kanun, tipe uygun hareketi gerçekleştirecek kişiler açısından bir sınırlandırma getirmiş, özel bir nitelik aramışsa bu tarz kabahatlere *mahsus (özü)* kabahat adı verilmektedir³⁶⁴.

Vergi kabahatlerinin faili gerçek kişilerdir. Gerçek kişilerin fail olabilmesi için *on beş yaşını doldurması ve akıl hastalığının bulunmaması* gerekir. Bir başka deyişle tam ehliyetli gerçek kişi olması gerekir³⁶⁵. Tam ehliyetli olmayan kişilerin vergilendirmeyle ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirildiğinden, bu kişiler fail olarak kabul edilmezler. Çünkü küçük ve kısıtlılar, kanuni temsilcilerinin vergilendirme ilgili ödevlerini yerine getirmemelerinden sorumlu tutulmazlar³⁶⁶. Tüzel kişiler, davranışlarını yönlendirme yeteneklerine sahip bulunmadıklarından fail olarak kabul edilmezler. Tüzel

³⁶² Sarıcaoğlu, a.g.e., ss. 236-237.

³⁶³ Şenyüz, a.g.e., s. 63.

³⁶⁴ Kangal, a.g.e., s. 107.

³⁶⁵ KK, m. 11,

³⁶⁶ VUK, m. 332.

kişiler fail kabul edilmemesine rağmen kanuni temsilcilerinin işledikleri fiiller sonucu kabahat meydana gelmesi halinde yaptırım, tüzel kişiye uygulandığından tüzel kişilerin ceza sorumluluğu kabul edilmiştir³⁶⁷.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili açısından fail, işlenen kabahatin türüne göre değişmektedir. Vergi ziyayı kabahati, maddi vergi ödevinin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi halinde söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla vergi ziyanının varlığından bahsedilebilmesi için öncelikle vergi borcunun var olması gerekmektedir. Vergi borcu bulunan kişiler ise vergi mükellefleri ve vergi sorumlularıdır³⁶⁸. Bu kapsamda vergi ziyayı kabahati açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili sadece vergi mükellef ve sorumluları tarafından işlenebileceğinden *mahsus kabahat* niteliğine sahiptir³⁶⁹. Usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı hareketler sonucunda işlenebilmektedir. Bu şekle ilişkin aykırı hareketler, istisnaları olmakla birlikte herkes tarafından işlenebilecek nitelikte olduğundan usulsüzlük kabahatinin, *genel nitelikli bir kabahat* olduğu kabul edilmektedir³⁷⁰.

2.2.2. Mağdur

Mağdur, bir kabahatin işlenmesi nedeniyle hukuki menfaatleri doğrudan ihlal edilen kişidir. Sadece gerçek kişiler kabahatin mağduru olabilmektedir. Tüzel kişilerin mağdur olamamasına rağmen kabahatin işlenmesi nedeniyle zarar gören konumunda olabilirler. Dolayısıyla kabahatten zarar gören ile mağdur aynı anlama gelmemekte, zarar gören mağduru da kapsayan daha geniş bir kavramı ifade etmektedir³⁷¹.

Vergi kabahati işlendiği zaman vergisel idari düzen bozulmaktadır. Bir başka deyişle zarar görmektedir. Bu nedenle vergi kabahatinin mağduru tespit edilirken vergi kabahatlerinin koruduğu hukuki değerlerle ilişkisi dikkate alınmalıdır. Vergi kabahatlerinin koruduğu hukuki değerler ise mükelleflerin maddi ve şekli vergi ödevleridir. Maddi vergi ödevi, vergi alacağının zamanında ve eksiksiz ödenmesidir. Vergi alacağı, birbirini takip eden tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçildikten sonra tahsil edilmektedir.

³⁶⁷ Turgut Candan, “Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu”, <https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiliği-ilkisi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumluluğu/> (Erişim Tarihi: 09.05.2018).

³⁶⁸ Şafak Ertan Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Savaş Yayınevi, Ankara 2008.

³⁶⁹ Recep Kaplan, “Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 377, Ocak 2013, s. 103.

³⁷⁰ Kaplan, 2013a, a.g.m., s. 10.

³⁷¹ Artuk vd., 2016, a.g.e., s. 288.

Bu süreç içerisinde tahsil aşamasından önce tahakkuk aşaması gelmektedir. Devlet muhasebesi *tahakkuk esasına* dayalı olduğundan devlet, vergi alacağından bu aşamada haberdar olmaktadır. Dolayısıyla ödenecek verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi halinde devlet muhasebesine gelir kaydı yapılmamakta ve hazine zarara uğramaktadır. Çünkü vergi gelirleri devletin asli gelirleri arasındadır. Devlet, vergi gelirlerini tahsil edemediği zaman sunmakla görevli olduğu kamu hizmetlerini yerine getiremeyecek ve bu durumdan tüm vatandaşlar zarar görecektir. Bu kapsamda vergi kabahatlerinin mağduru, tüm vatandaşları temsilen devlet olmaktadır. Devlet vergi gelirlerini merkezi yönetim ve yerel yönetimleri aracılığıyla tahsil etmektedir. Devlet soyut varlık olarak mağdur sıfatına sahip olmakla birlikte somut olarak mağdur, “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle bütçesinde azalma olan idaredir.*” Merkezi yönetim bütçesinde bir azalma varsa vergi alacakları bakımından kamu tüzel kişiliğini temsilen Maliye Bakanlığı, yerel yönetimler bütçesinde bir azalma varsa, belediyeler ve il özel idareleri mağdur olarak kabul edilmektedir³⁷².

Vergi kabahatlerinin devlet dışındaki mağduru, vergilerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyen vergi mükellefleridir. Vergi kabahatlerinin koruduğu hukuki değerlerden biri de vergisini zamanında ödeyen dürüst vergi mükelleflerinin haklarını korumaktadır. Piyasa ekonomisinin rekabet şartları içerisinde vergisini zamanında ödemeyen mükellefler, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükelleflere göre maliyet avantajı elde etmiş olacaktır. Bu durumda dürüst vergi mükellefleri vergi kabahatinin mağduru olacaktır³⁷³.

2.2.3. Vergi Ziyat Kabahatinin Unsurları Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili

Vergi ziyat kabahati mükellefin maddi ödevi ile ilgili olan kabahattir. Vergi ziyat kabahatinin amacı, mükellefin veya sorumlunun maddi ödevini yerine getirmemesi dolayısıyla ortaya çıkacak olan vergi kaybını önlemektir. Nitekim vergi ziyat kabahatinden bahsedilebilmesi için vergi ziyatın var olması gerekir³⁷⁴. Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi ziyat kabahatinin unsurları açısından incelenecektir.

³⁷² Taşdelen, 2010, a.g.e., ss. 23-25.

³⁷³ Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, I. Baskı, OnikiLevha Yayıncılık, Ekim 2017, s. 338.

³⁷⁴ Yavaşlar-Başaran, 2009, a.g.e., s. 289.

2.2.3.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

Bir fiilin kabahat olarak kabul edilebilmesi için öncelikle bu fiili, kabahat olarak düzenleyen ve yaptırım uygulanmasını öngören soyut anlamda bir *kanun maddesinin* var olması ve aynı zamanda işlenen somut fiilin bu soyut kanun maddesine uygun olması gerekir. Böylece somut fiilin kanunda tanımlanan soyut kanun hükmüne uymasıyla birlikte kanuni unsur (tipiklik) gerçekleşir³⁷⁵.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin vergi ziyayı kabahati açısından kanuni unsuru, VUK'un 341 ve 344. maddelerinde düzenlenerek tamamlanmıştır. VUK'un 341. maddesinde;

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.

ifadesiyle öncelikle vergi ziyayı tanımına ardından da fiillerine yer verilmiştir. Uygulanacak ceza miktarı ise VUK'un 344. maddesinde;

341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

şeklinde belirtilmiştir.

2.2.3.2. Maddi Unsur

Kabahatlerin maddi unsurunu, insanın dış dünyaya yansıyan *hareketi* ve bu hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliği ifade eden *netice* oluşturmaktadır³⁷⁶. Çalışmanın bu kısmında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, vergi ziyayı kabahatinin maddi unsuru açısından incelenecektir.

³⁷⁵ Hakeri, a.g.e., s. 131.

³⁷⁶ Artuk vd, 2016, a.g.e., ss. 213-214.

2.2.3.2.1. Hareket

Ceza hukuku açısından hareket, kanunun kabahat saydığı bir neticeyi meydana getiren “eylem”, “davranış” veya “fiil” olarak tanımlanmaktadır. Kabahati meydana getiren hareket, kanunlarda tek tek sayılabileceği gibi genel olarak da belirtilebilir. Vergi ziyayı kabahati, çeşitli yollarla işlenebileceğinden hareketlerin tek tek kanunda belirtilmesinin yetersiz kalması ihtimaline karşılık VUK, vergi ziyasına sebebiyet veren her fiili hareket unsuru olarak kabul etmiştir³⁷⁷.

Vergi ziyayı kabahati, vergi ziyasına sebebiyet veren her fiili kapsamına almasına rağmen fiillerin kamu düzenini ihlal derecesinin ağırlığı dikkate alınarak cezalandırma açısından üçlü bir ayırıma tabi tutulmuştur. Bu ayırım bir bölü beş ve yarım kat (hafif nitelikli fiiller), bir kat (orta nitelikli fiiller) ve üç kat (ağır nitelikli fiiller) yaptırım uygulanan fiiller şeklinde oluşturulmuş olup bir bölü beş, yarım kat ve üç kat yaptırım uygulanacak fiiller kanunda tek tek belirtilmesine rağmen orta nitelikli fiiller kanunda belirtilmemiştir. Bu kapsamda vergi ziyayı kabahatinin, hareket unsuru açısından bir bölü beş ile yarım kat ve üç kat yaptırım uygulanan fiiller açısından **bağlı hareketli kabahat**, genel olarak ise **serbest hareketli kabahat** olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş olması için fiilin bir bölü beş ve yarım kat, bir kat veya üç kat ceza uygulanan fiillerden olması bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Vergi ziyayı kabahati açısından önemli olan vergi ziyanın meydana gelmesidir. Fiilin bir bölü beş ve yarım kat veya üç kat yaptırım uygulanan fiillerden olması sadece uygulanacak ceza miktarının belirlenmesi açısından önem arz etmektedir³⁷⁸.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken fiiller içerisinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile vergi ziyasına sebebiyet verilebilmesi için öncelikle sahte olarak düzenlenen belgenin “*VUK’a göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden*” olması gerekir³⁷⁹. Ayrıca bu belgelerin kanunda belirtilen tüm şekli unsurları taşıyan bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Nitekim belge, kanunda belirtilen şekli unsurları taşııyorsa hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Hiç düzenlenmeyen bir belgenin de sahte olarak kabul edilmesi düşünülemez³⁸⁰.

³⁷⁷ Karakoç, 2016, a.g.e., s. 163.

³⁷⁸ Erdem, 2010c, a.g.e., s. 216-217.

³⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 90.

³⁸⁰ Taştan, a.g.e., s. 82.

Belge üzerindeki sahtecilik belgenin asılları üzerinde yapılabileceği gibi suretleri de sahte olarak düzenlenebilir. Ayrıca belgenin tamamı sahte olarak düzenlenebilirken belgenin bir kısmı da sahte olarak düzenlenebilir. Örneğin, belge üzerinde gerçekte satışı yapılan 10 adet çantanın yanında satışı yapılmayan 10 adet saatin yazılması kısmi sahteciliği gösterir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinde, sahte belgenin sadece düzenlenmesi (kullanılmaması) vergi ziyayı kabahatini oluşturmaz. Çünkü belgenin kullanılmaması yani kayıtlara geçirilmemesi halinde vergi ziyayı meydana gelmeyeceğinden düzenleme kabahat fiilini oluşturmaz³⁸¹.

2.2.3.2.1.1. Sahte Belge Düzenleme Şekilleri

Sahte belge, değişik şekillerde düzenlenebilmektedir. Sadece sahte belge düzenleme şekilleri dikkate alınarak bir belgenin sahte olup olmadığını söylemek doğru bir yaklaşım değildir. Ancak sahte belgenin hangi şekillerde düzenlendiğinin belirlenmesi, sahte belge düzenlenmesinin önlenmesi konusunda alınacak tedbirlerin belirlenmesi ve uygulanması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde sahte belge düzenleme şekilleri incelenecektir³⁸².

2.2.3.2.1.1.1. Gerçekte Olmayan Bir Kişi Adına Belge Düzenlenmesi

Sahte belge ticareti ile uğraşanlar, vergi dairesine kayıtlı olmayan bir kişi adına sanki vergi dairesine kayıtlıymış gibi belge bastırmaktadır. Bastırılan belge, kendileri tarafından düzenlenmesine rağmen bir başkası tarafından düzenlenmiş gibi gösterilmektedir. Böyle bir durumda belgeyi düzenleyen kişi, belge üzerinde yazılan kişiden bir başka kişidir. Aynı zamanda belgeye konu mal alım satım işlemi de gerçekte yoktur. Bir başka deyişle hem belgenin içeriği hem de belgenin tarafları hayali işlemlerden oluşmaktadır³⁸³. Bu tarz belgelerde genellikle vergi kimlik numaraları ve vergi daireleri mevcut değildir. Ayrıca belgeler, matbaaların bildirim yükümlülükleri bulunduğundan çoğu kez anlaşmalı olmayan matbaalardan bastırılmaktadır³⁸⁴.

2.2.3.2.1.1.2. Gerçekte Olan Bir Kişi Adına Taklit Belge Düzenlenmesi

Sahte belge ticareti ile uğraşan kişiler, vergi dairesine kayıtlı tanınmış ve kurumsal firmalar adına belge bastırıp düzenlemektedir. Bu tarz belgelere taklit belge adı da

³⁸¹ Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 250.

³⁸² Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 274.

³⁸³ Şenyüz, a.g.e., s. 107.

³⁸⁴ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 275.

verilmektedir. Böylece sahte belgeleri düzenleyen kişiler, tanınmış firmalara ait faturaların seri ve sıra numaralarına uygun *taklit belgeler* bastırıp düzenlemekte gerçekte mal veya hizmet alım satımında bulunmamasına rağmen bulunmuş gibi defter kayıtlarına intikal ettirmektedir. Özellikle söz konusu firmaların iş hacimlerinin yüksek ve ticari yaşamda saygın bir konuma sahip olmaları, bu tür belgeleri düzenleyenlerin yakalanma ihtimallerini düşürmektedir³⁸⁵.

Taklit belge düzenlemenin bir başka biçimi belgelerin şekli unsurları üzerinde yapılan değişikliklerdir. Mükellefler, daha önceden sattığı veya aldığı bir mala ait faturanın sadece tarihini değiştirerek veya faturaların seri ve sıra numaraları ile müşteri kısımları aynı kalacak şekilde sadece içeriğini veya tarihini değiştirip sonraki takvim yıllarında da kullanarak taklit biçiminde belgeler üretilmektedir³⁸⁶.

2.2.3.2.1.1.3. Gerçekte Alım Satım Olmadığı Halde Belge Düzenlenmesi

Bu yöntemde taraflar arasında gerçekte herhangi bir mal veya hizmet alım satımı yapılmadığı halde mal veya hizmet alım satımı yapılmış gibi belge düzenlenmektedir. Alıcı firma, belge bedelini gider ve maliyet unsuru olarak kayıtlara intikal ettirerek dönem karını azaltmayı amaçlamaktadır. Buna karşılık genellikle alıcı, kendisine fatura düzenlediği için satıcıya fatura bedelinin belli oranında komisyon ödemektedir. Satıcı açısından mal veya hizmet satılmış ve kazanç elde edilmiş gibi görünse de söz konusu satış daha önceden yapılan satışlarla eş değer olarak yapılmakta ve böylece bir yandan mal dengesi sağlanırken diğer yandan komisyon geliri elde edilmektedir³⁸⁷.

2.2.3.2.1.1.4. Gerçek Mal veya Hizmet Alım Satımında Başka Bir Mükellefin Belgesinin Verilmesi

Bu yöntemde taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alım satım ilişkisi bulunmaktadır. Fakat satıcı tarafından alıcıya mal veya hizmet satımı karşılığında kendi faturası yerine bir başka kişiden temin edilen belgeler verilmekte veya satıcı tarafından alıcıya hiç belge verilmemekte alıcı, söz konusu mal veya hizmetin alımını belgelendirmek için başka bir mükelleften fatura temin etme yoluna gitmektedir. Bu durumda gerçekte bir “mal veya hizmet alım satımı” ve “belge” bulunmaktadır. Ancak mal alım satım işlemini gerçekleştiren taraflar başka, belge üzerinde yer alan taraflar başka kişilerdir. Dolayısıyla

³⁸⁵ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 275.

³⁸⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 108.

³⁸⁷ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 276.

belge üzerinde yer alan kişiler arasında gerçek bir mal alım satım işlemi olmadığından düzenlenen belge sahte nitelik arz etmektedir³⁸⁸.

2.2.3.2.1.2. Sahte Belge Düzenlenme Nedenleri

Sahte belge düzenlenmesinin birtakım nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlere yer verilmesinin amacı, sahte belgelerin hangi nedenlerle düzenlendiği belirlenerek fiilin engellenmesi açısından alınması gereken tedbirler konusunda fayda sağlayacak olmasıdır³⁸⁹.

2.2.3.2.1.2.1. Yasa Dışı Gelir Elde Etmek

Sahte belge düzenlenmesinin asıl amacı, kazanç elde etmektir. Elde edilecek kazanç, belgeye duyulan ihtiyaç ve güvene bağlı olarak değişmekle birlikte belge üzerindeki yazılı tutarın belli bir yüzdesi olarak belirlenmektedir³⁹⁰. Bu yüzde Danıştay kararlarına da yansımış olup belge üzerindeki tutarın %2 oranında olduğu kabul edilmiştir³⁹¹. Sahte belge düzenlenmesinde katlanılan maliyetin sadece baskı gideri gibi düşük maliyetten oluşması, elde edilen faydanın katlanılan riskten fazla olması, bireyleri sahte belge düzenlenme konusunda teşvik etmektedir. Nitekim sahte belge düzenlendiğinin, tespiti vergi incelemeleriyle yapılmasına rağmen yıl içerisinde incelenen mükellef sayısı oldukça düşüktür³⁹².

2.2.3.2.1.2.2. Vergi Ziyat Yaratmak

Sahte belgeyi düzenleyenler veya kullananlar farklı kişiler olabileceği gibi aynı kişide olabilirler. Sahte belgeyi düzenleyenler, yasa dışı gelir elde etme amacıyla olduğundan elde ettikleri kazançları gizlemek veya daha az vergi ödemek için aynı yöntemi kullanma ihtimalleri yüksektir. Nitekim sahte belge düzenleyen kişilerin yasa dışı olarak gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlerinin amacı *vergi kaybı yaratmaktır*³⁹³.

³⁸⁸ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 555.

³⁸⁹ Malik Günday, "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli Mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir Mi?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, s. 62.

³⁹⁰ Osman Okur, "Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 107, Ağustos 1997, ss. 73-74.

³⁹¹ Danıştay 4. D. T: 22.10.2015, E: 2012/1840 ve K: 2015/4721.

³⁹² Örneğin Türkiye'de 2016 yılında 2.541.016 mükellef varken bunların 49.817 vergi incelemesine alınmıştır. Yani oran olarak mükelleflerin sadece %1.96'sı incelenmeye alınmıştır. Bkz; Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2016 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 45.

³⁹³ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 273.

2.2.3.2.1.2.3. Kayıt Dışı Ekonomi Nedeniyle Belgelendirmede Yaşanan Güçlükler

Sahte belge düzenlenmesinin bir başka nedeni, vergi kaçırmaktan ziyade belgelendirmede yaşanan bir takım sorunlardır. Tekstil, inşaat, bakliyat ve benzeri sektörlerde yapılan alışlara ilişkin belgeler düzenlenmemekte veya belgeye dayalı olarak satın alınan mal ve hizmetler belgeli olarak satılamamakta bu nedenle söz konusu durumlara ilişkin ortaya çıkan dengesizlikleri gidermek amacıyla sahte belge düzenlenmektedir³⁹⁴.

2.2.3.2.1.2.4. Bilgisizlik

Türkiye'deki genel ekonomik, sosyal, siyasal, eğitim vb. şartlardan dolayı iyi niyetli kişilerin okuma yazma bilmemesi veya sahte belgeyle ilgili bilgisizlikleri nedeniyle sahte belge düzenledikleri görülmektedir. Özellikle sahte belge düzenlemesini belli bir organizasyon dâhilinde yapan kişiler şirket ortaklıkları, hisse devri, vekâletname ve benzeri yollarla iyi niyetli insanların bilgisizliğinden istifade ederek sahte belge düzenlemelerine sebebiyet vermektedir³⁹⁵.

2.2.3.2.1.3. Sahte Belge Kullanılmasının Nedenleri

2.2.3.2.1.3.1. Vergi Matrahını Azaltmak

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, gerçekte yapmadıkları giderlerini sahte belge kullanma yoluyla yapmış gibi kayıtlara intikal ettirerek giderlerini veya maliyetlerini yükseltebilirler. Böylece verginin hesaplanacağı matrah olması gerekenden daha düşük gösterildiğinden ödenecek vergi de daha düşük olacaktır³⁹⁶.

2.2.3.2.1.3.2. KDV İndirimini Yüksek Göstererek Daha Az Vergi Ödemek veya Vergi Ödememek

KDV'de ödenecek vergi, hesaplanan KDV'den indirilecek KDV'nin mahsup edilmesi yoluyla bulunmaktadır. Mükellefler, sahte belge kullanma suretiyle indirilecek KDV tutarlarını artırıp hesaplanan KDV'den mahsup ederek hiç vergi ödememe veya daha az vergi ödeme yoluna gitmektedir. Özellikle **satın alınan** mal veya hizmet ile yapılan giderlerin KDV'ye tabi olmamasına veya KDV oranlarının çok düşük olmasına rağmen

³⁹⁴ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., ss. 20-21.

³⁹⁵ Cengiz ve Kılıç, a.g.e., s. 274.

³⁹⁶ Sakıp Şeker ve Z. Cengiz Aydın, "Sahte Fatura Kullanımının Boyutları Nedenleri ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 60, Mayıs-Haziran 1992.

satılan mal veya sunulan hizmetlere ilişkin KDV oranlarının yüksek olduğu sektörlerde, daha az KDV ödemek için sahte belge kullanmaya sıkça başvurulmaktadır³⁹⁷.

Mükellefleri KDV açısından sahte belge kullanmaya iten bir diğer durum haksız vergi iadesi almaktır. Daha çok ihracat yapan mükellefler tarafından gerçekte herhangi bir mal veya hizmet ihracatı yapılmamış olmasına rağmen sahte belgeler aracılığıyla ihracat yapılmış gibi gösterilerek KDV iadesi alınması söz konusu olmaktadır³⁹⁸.

2.2.3.2.1.3.3. Kayıt Dışı Ekonomi Nedeniyle Belge Temininde Yaşanan Güçlükler

Mükelleflerin belgelendiremedikleri giderlerine ilişkin olarak sahte belge kullanması aynı zamanda sahte belge düzenleme nedenleri arasında da yer almaktadır. Bu nedenle burada tekrara düşmemek adına açıklanmayacaktır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle belge temininde yaşanan güçlükler nedeniyle sahte belge kullanılmasındaki temel neden *vergi kaçırmak* değil, sahte belgenin düzenlendiği sektörlerdeki belgelendirmeye ilişkin yaşanan sorunlardır.

2.2.3.2.1.4. Bir Belgenin Sahte Olup Olmadığına Yönelik Yapılan Tespitler (Karineler)

Bir belgenin kanunda belirtilen şekli unsurları taşıması ve düzenleyenin vergi mükellefi olması, belgeye konu mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp satıldığı konusunda kesin bir bilgi vermemektedir. Vergilendirmede maddi gerçekliğin ortaya çıkarılması esas olduğuna göre belgeye konu mal veya hizmetin ve belgenin taraflarının vergilendirme işlemine esas olayla olan gerçek bağlantıları bir takım tespitlerden (karinelere) yola çıkılarak araştırılmakta ve belgenin sahte olup olmadığı sonucuna varılmaktadır. Belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tespitler yapılabilmesi için öncelikle karşıt inceleme yapılması gerekmektedir³⁹⁹. Karşıt inceleme, vergi incelemesi yapılan mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin doğruluğunun tespiti için vergi incelemesi yapılan mükellefle ilişki içinde olan bir başka mükellef nezdinde yapılan araştırmadır⁴⁰⁰. Bu kapsamda vergi incelemeleri ve yargı kararlarında mükellefler nezdinde yapılan bir takım tespitlere dayanılarak belgenin sahte olup olmadığı kararı verilmektedir. Söz konusu tespitlerin her biri tek başına belgenin sahteliğini ispat etmeye elverişli olmayıp belgenin sahteliğinin

³⁹⁷ Ersin Uruk, "Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 130, Temmuz-Ağustos 2015, s. 172.

³⁹⁸ Köstü, a.g.e., s. 51.

³⁹⁹ Köstü, a.g.e., ss. 56-58.

⁴⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, 2007, s. 9.

ispatı konusunda yapılan tespitlerin bir bütün olarak dikkate alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁰¹.

2.2.3.2.1.4.1. Mükellefin Bilinen En Son Adresinde Bulunamaması

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbapları, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamayı⁴⁰² (işyeri ve ikametgâh adresi dâhil), adres değişikliklerini⁴⁰³, iş değişikliklerini⁴⁰⁴, işletmedeki değişiklikleri ve işi bırakmaya⁴⁰⁵ ilişkin bildirimleri yapmaya mecburdurlar. Mükellefin bilinen adresinin vergi dairesi kayıtlarında doğru şekilde yer alması vergilendirme işlemlerinin doğru ve hızlı bir şekilde yürütülmesi açısından önem arz etmektedir.⁴⁰⁶

Vergi inceleme elemanları, belgenin doğruluğunun araştırılması sırasında belgeyi düzenleyen firmanın vergi dairesindeki kayıtlı adresine gidebilir. Firma yetkililerinin adreste bulunmaması halinde verilen süre içerisinde inceleme elemanını aramaları hususunda kendilerine not bırakılır. Firma yetkililerin verilen süre içerisinde inceleme elemanı ile bağlantıya geçmemesi, firmanın faal olmadığını göstergesi olarak kabul edilir ve belgenin sahte olabileceği ihtimali dikkate alınır⁴⁰⁷. Nitekim günlük hayatta sahte belge düzenlemeyi meslek haline getiren kişilerin yakalanmamak adına sıkça adres değiştirmeleri bu ihtimali daha da güçlendirmektedir. Fakat daha öncede belirtildiği üzere mükellefin bilinen adresinde yapılan aramalara rağmen bulunamaması, belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tek başına yeterli bir tespit değildir⁴⁰⁸. Mükellefin adresinde bulunmamasının yapılacak diğer tespitlerle ilişkisi de dikkate alınarak belgenin sahteliği konusunda karar verilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır. Nitekim Danıştay bir kararında sadece mükellefin bilinen adresinde bulunmamasını dikkate alıp, başka tespitlerde bulunulmadan sahte belge kullanıldığını yönündeki ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulmuştur⁴⁰⁹.

⁴⁰¹ Köstü, a.g.e., s. 57.

⁴⁰² VUK, m. 153.

⁴⁰³ VUK, m. 157.

⁴⁰⁴ VUK, m. 158.

⁴⁰⁵ VUK, m. 160.

⁴⁰⁶ Ilıca ve Ilıca, a.g.e., s. 44.

⁴⁰⁷ Köstü, a.g.e., s. 59.

⁴⁰⁸ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 29.

⁴⁰⁹ Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/6038 ve K: 2009/1973.

Sahte belge düzenlendiğinin kabulü açısından dikkate alınması gereken bir diğer husus, vergi dairesi tarafından **belgelerin düzenlendiği dönemde** yapılan tespitlerde mükellefin bilinen adresindeki aramalara rağmen bulunamaması belgenin sahteliğine karine teşkil edebilir. Ancak belgelerin düzenlendiği dönemden **sonraki dönemlerde** mükellefin bilinen adresinde bulunmadığı tespit edilmiş ise belgenin düzenlendiği dönemde mükellefin faal olup olmadığı bilinmediğinden sonraki dönemde yapılan tespit, önceki dönemlere ait belgelerin sahteliğine karine teşkil etmez⁴¹⁰. Örneğin; vergi dairesi tarafından 2008 yılının Mart ayında yapılan bir yoklamada mükellefin bilinen adresinde bulunmadığının tespit edilmesi halinde 2008 yılının Mart ayından sonraki tarihli belgelerin sahte olduğu ihtimali düşünülmelidir. Nitekim Danıştay, bir kararında mükellefin adresinde bulunmadığının tespit edildiği tarihten önceki döneme ait belgeleri sahte olarak kabul eden ilk derece mahkemesinin verdiği kararı hukuka aykırı bulmuştur⁴¹¹.

2.2.3.2.1.4.2. Mükellefiyetle İlgili Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

Devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için mükelleflere bir takım ödevler verilmiştir⁴¹². Bu ödevler VUK'da genel olarak; bildirimlere, defter tutmaya, kayıt ve belge düzenine, saklama ve ibraz ile beyanname vermeye ilişkin ödevler olarak belirtilmiştir. Sahte belge düzenleyenlerin temel amaçları kazanç elde etmek olduğu için vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri beklenmektedir. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi tek başına belgenin sahteliğinin kanıtı olarak değerlendirilmemelidir⁴¹³.

2.2.3.2.1.4.3. Beyan ve İfadeler

Vergilendirme açısından temel amaç, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmaktır. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti her türlü delille ispat edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Ancak delil serbestisi ilkesinin istisnaları olan “*yemin*” ve vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunmayan “*şahit*” ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir⁴¹⁴.

⁴¹⁰ Ilıca ve Ilıca, a.g.e., s. 47.

⁴¹¹ Danıştay 9. D, T: 26.03.2002, E: 2002/2989 ve K: 2002/ 4198

⁴¹² Şenyüz vd, a.g.e., s. 111.

⁴¹³ M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 95, Kasım 2000, ss. 124-125.

⁴¹⁴ Şenyüz vd, a.g.e., s. 75.

Belgenin sahteliğinin tespiti açısından “*yemin*” delil olarak kabul edilmediğinden dikkate alınmayacaktır. Şahit ifadesinin dikkate alınabilmesi için şahidin vergiyi doğuran olayla açık ilgisinin bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte şahidin vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunsa bile beyan ve ifadeler belgenin sahteliğinin tespit edilmesi konusunda tek başına yeterli olmayıp diğer karinelerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir⁴¹⁵.

2.2.3.2.1.4.4. Ödemelerin Banka Havalesi ile Yapılmaması veya Çek Gibi Ödeme Araçlarının Kullanılmaması

Gerçekte bir mal veya hizmet alım satımı söz konusuysa, bu alım satım sonucunda satıcı, belge düzenlenmekte alıcı ise belge üzerindeki bedeli ödemektedir. Alıcı ödemeyi, nakit, banka havalesi, çek veya bono gibi çeşitli araçları kullanarak gerçekleştirebilmektedir⁴¹⁶.

Sahte belge düzenlenmesi halinde gerçekte bir mal veya hizmet alım satımı söz konusu olmadığından gerçek bir ödemede söz konusu değildir. Bununla birlikte sahte belgenin varlığı durumunda genellikle ödemenin nakit olarak yapıldığı iddia edilmektedir. Fakat piyasa koşulları içerisinde özellikle yüksek tutardaki alım satımlar için ödemenin nakit olarak yapılması olağan bir ödeme şekli olarak kabul edilmemektedir⁴¹⁷. Ayrıca birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbaplarının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin ve vergiden muaf esnafın kendi aralarında veya tevsik zorunda olmayanlarla gerçekleştirecekleri 2018 yılı için 7.000 TL’yi aşan her türlü tahsilât ve ödemelerini bankadan geçirmeleri yasal zorunluluktur⁴¹⁸. Bu kapsamda nakit ödemelerin ticari teamüllere uygun olmaması, ödemenin bankadan geçirilme zorunluluğu ve banka havalesi veya çek ve benzeri araçlarla yapılan ödemeye göre ispat kuvvetinin daha düşük olması, ödemenin ve dolayısıyla belgenin gerçek olmadığına karine teşkil etmektedir⁴¹⁹. Danıştay da bir kararında firmanın ödemelerinin

⁴¹⁵ Kelecioğlu, a.g.m., s. 123.

⁴¹⁶ İlica ve İlica, a.g.e., s. 53.

⁴¹⁷ Danıştay bir kararında şirketin ödemelerini banka havalesi çek ve benzeri araçları kullanmadan yapmasının ticari icaplara uymadığını belirtmiştir. Bkz: Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/3941 ve K: 2000/1161.

⁴¹⁸ Bkz: VUK, mük. m. 257; 459 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği (24.12.2015 Tarih ve 29572 Sayılı Resmi Gazete); Bankadan geçirmemeleri halinde uygulanacak ceza yaptırımını için bkz: VUK m. 353.

⁴¹⁹ Mehmet Yüce, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Fiilinde İspat Yükü-2”, *Bilanço Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Ağustos 2014, s. 71.

büyük bölümünü banka havalesi veya çek yoluyla yapmış olmasını, belgeye konu mal alışlarının gerçek olduğunun karinesi olarak kabul etmiştir⁴²⁰.

Tahsilât ve ödemelerin banka havalesi veya çek benzeri araçlarla yapılması belgenin sahte olmadığını tek başına kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü mükellefler kanunu dolanma yolunu kullanarak ödemelerin gerçekte yapıldığına dair izlenim verebilirler. Bir başka deyişle satıcı tarafından düzenlenen bir çekin veya yapılan banka havalesinin alıcı tarafından bankadan tahsil edildikten sonra tekrar satıcıya verilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda tahsilât ve ödemelerin bankadan yapıldığını karine olarak kabul edip belgenin sahte olmadığı sonucuna varılması yanlış bir uygulama olacaktır. Bu nedenle belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tahsilât ve ödemelerin bankadan geçirilmesi yanında diğer karinelerin de dikkate alınması gerekmektedir⁴²¹. Nitekim Danıştay bir kararında ürün bedellerinin çekle ödenmesinin, belgeye konu mal veya hizmetlerin gerçekten alınıp satıldığını ispatlamada tek başına yeterli olmadığını belirterek başka tespitler yapılmadan ceza uygulayan ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulmuştur⁴²².

2.2.3.2.1.4.5. Mükellefin Mal veya Hizmet Alış Belgelerinin Sahte Olması

Sahte belge düzenlemesini meslek olarak icra edenler, gerçek satışları bulunmadığından alış satış dengesini sağlayabilmek için alış belgelerini de sahte olarak düzenlemektedir. Yapılan vergi incelemelerinde “*satın alınmamış bir malın satışının yapılamayacağı*” düşüncesinden hareketle alış belgelerinin sahte olmasının, satış belgelerinin sahteliğine karine teşkil ettiği kabul edilmektedir⁴²³. Ancak piyasa koşulları içerisinde mükellefler, gerçekten satın aldıkları mal veya hizmetleri daha ucuza satın alabilmek, vergi yükünden kurtulmak veya satıcının fatura düzenlemek istememesi ve benzeri nedenlerle belgelendirememektedir. Bu nedenle mükellefler başka mükelleflerden belge alarak bu alışlarını sahte belge aracılığıyla belgelendirmeye çalışmaktadır. Ayrıca yapılan denetimlerde mükellefe, fatura düzenleyen kişiler hakkında sahte belge

⁴²⁰ Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/8784 ve K: 2009/1974.

⁴²¹ Özgür Biyan, “Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması “Sahte Fatura Kullanma” Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?”, *Bilanço Dergisi*, Sayı: 121, Aralık 2009, s. 71. 69-73

⁴²² Danıştay VDDK, T: 10.02.1995, E: 1994/355 ve K: 1995/23.

⁴²³ Kelecioğlu, a.g.m., s. 127.

düzenledikleri yolunda rapor bulunduğu gerekçesiyle mükellefin alışlarının gerçek olmadığı dolayısıyla düzenlediği belgelerin de sahte olduğu kabul edilmektedir⁴²⁴.

Mükellefin alışlarını, malın gerçek satıcısı dışındaki bir başka kişiden belge olarak belgelendirmesi veya malı satın aldığı kişiler hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunması, malı gerçekten satın almadığı anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte mükellefin alış faturalarının sahte olması satışlarının da sahte olduğunun ispatı açısından her zaman yeterli bir tespit değildir⁴²⁵. Danıştay bir kararında mükelleflerin alış faturalarının sahte olması ve mükellefin malı satın aldığı kişiler hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunmasından hareketle satışlarının sahte olduğu şeklinde yapılacak bir yorumun ticari hayatın gerekleri ile örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağını belirtmiştir⁴²⁶. Dolayısıyla belgenin sahteliği ispat edilirken, alış faturaları yanında diğer tespitlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

2.2.3.2.1.4.6. Mükellefin Fıili Durumu

Gerçek alım satım işleminden bahsedilebilmesi, faaliyetin belli bir organizasyon dâhilinde yapılmasını gerektirmektedir. Alım satım faaliyetinde bulunan firmanın belgeye konu malları üretebilecek yeterli sermayeye, işçi sayısına, makineye ve ürettiği malları depolama alanlarına sahip olması gerekir. Malın satımı sırasında pazarlama elemanına, satılan malların nakliyesi sırasında ise kamyon, minibüs ve benzeri araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. Küçük bir işyeri veya sermayeye sahip olan, çalışanı olmayan, yeterli makinesi veya nakliye aracı olmayan firmaların çok yüksek tutarlı mal teslimlerinde bulunması iktisadi ve ticari hayat içerisinde pek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle sahte belge düzenlendiğinin tespiti açısından yapılan vergi incelemelerinde mükellefin iş hacmi veya ticari kapasitesinin vergi kapasitesiyle uyumlu olup olmadığı dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda mükellefin ticari kapasitesiyle ilgili durumlar bir bütün olarak değerlendirilerek söz konusu durumlar ile belge üzerindeki alım satım faaliyetinin uyumlu olmaması halinde belgenin sahteliğine karine teşkil ettiği kabul edilmektedir⁴²⁷. Mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili dikkate alınan hususlar aşağıdaki gibidir:

- Firmanın iş ile orantılı işçi çalıştırmaması⁴²⁸,

⁴²⁴ Köstü, a.g.e., s. 78.

⁴²⁵ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 53.

⁴²⁶ Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, 2008/3402 ve K: 2010/84.

⁴²⁷ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., ss. 49-52.

⁴²⁸ Danıştay VDDK, T: 15.05.2009, E: 2008/638 ve K: 2009/207.

- Firmanın faaliyetiyle ilgili giderlerinin olmaması⁴²⁹,
- Firmanın faaliyetiyle ilgili yeterli sermayesinin bulunmaması⁴³⁰,
- Firmanın faaliyetiyle ilgili aktifinde taşıt ve gayrimenkulün bulunmaması ile belge içeriğindeki mal ve hizmetleri üretecek veya sunacak makine araç ve gereçlere sahip olmaması⁴³¹,
- Firmanın faaliyetinin olmaması veya faaliyetiyle belge konusunun farklı olması⁴³²,
- Firmanın sürekli olarak devreden KDV beyan etmesi veya çok düşük miktarda ödenecek KDV beyan etmesi⁴³³,
- Şirket ortaklarının sık sık değişmesi ve sosyo-ekonomik durumlarının zayıf olması⁴³⁴,
- Firmanın satın aldığı mallara ilişkin düzenlendiği Ba formunun, malı satın aldığı kişinin kendisine sattığı mal karşılığında düzenlendiği Bs formuyla uyumlu olması⁴³⁵,
- Faaliyetiyle ilgili olarak **yoklama tutağında** stok, araç ve çalışan sayısı, işyeri ve depo büyüklüğüne ilişkin tespitlerin yapılıp yapılmamasıdır.

2.2.3.2.1.5. Belgelerin Gerçek Alım Satıma Dayandığının İspatı

Vergi idaresinin belgenin sahteliği konusunda yaptığı tespitler karşısında, mükellefler de belgenin gerçeği yansıttığını mal ve para hareketlerini gösteren belgeler aracılığıyla ispat edebilir. Bu bağlamda belgenin gerçekliğinin ispatıyla ilgili mal ve para hareketlerini gösteren belgelerin birbiriyle uyumlu olması ve bir bütün olarak ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir⁴³⁶.

2.2.3.2.1.5.1. Mal Hareketlerinin İspatı

Gerçek bir mal alım satım işlemi olması durumunda malın satın alınmasından mükellefe ulaşıncaya kadar geçen aşamalardaki işlemlerle ilgili belgelerin mevcut olması gerekir. Belgeye konu malın satıcıdan alıcıya sevk edilmesi sırasında sevk irsaliyesi, alıcı

⁴²⁹ Danıştay VDDK, T: 06.02.1997, E: 1996/176 ve K: 1997/103.

⁴³⁰ Danıştay VDDK, T: 24.10.2008, E: 2007/679 ve K: 2008/718.

⁴³¹ Danıştay VDDK, T: 09.02.1996, E: 1994/338 ve K: 1996/50.

⁴³² Danıştay 7. D, T: 25.04.2002, E: 2000/6734 ve K: 2002/1656.

⁴³³ Danıştay VDDK, T: 12.01.1996, E: 1995/166 ve K: 1996/13.

⁴³⁴ Danıştay VDDK, T: 06.03.2009, E: 2008/830 ve K: 2009/69.

⁴³⁵ Yargıtay 11. CD, T: 05.12.2017, E: 2017/15638 ve K: 2017/8561.

⁴³⁶ Köstü, a.g.e., s. 83.

ve satıcı dışındaki nakliye firması tarafından taşınıyorsa taşıma irsaliyesi, mallar stoktan çıkmışsa “çıkış belgeleri”, alıcının ambarına girmiş ve stoklarda gözüküyorsa sayımla tespit edilmesi ve “giriş belgelerinin” bulunması mal veya hizmetin alınıp satıldığını kanıtlamada önemli ispat araçlarıdır⁴³⁷. Danıştay bir kararında, akaryakıt alımında bulunduğunu söyleyen firmanın sevk irsaliyelerinde eksik bilgi olması, nakliye faturalarının bulunmaması ve ödemelerin nakit olarak yapılmasını gerekçe göstererek belgenin gerçek alım satım işlemine dayanmadığını kabul etmiştir⁴³⁸.

2.2.3.2.1.5.2. Para Hareketlerinin İspatı

Ticari hayat içerisinde özellikle yüksek meblağlı mal veya hizmetlerin alım satım bedellerinin banka havalesi ile yapılması ticari icaplara uygun ve yasal bir ödeme şeklidir. Söz konusu ödeme ve tahsilatların banka aracılığıyla yapılması halinde bankadan alınacak dekont veya hesap bildirim cetveli gibi belgelerle ispat edilmesi gerçek bir alım satım yapıldığı konusunda önemli bir ispatlama aracı olmaktadır⁴³⁹.

2.2.3.2.1.6. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiilinin Gelir, Kurumlar ve KDV Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin gelir vergileri ile tüketim vergileri açısından farklı sonuçları bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında sahte belge düzenleme veya kullanmanın gelir ve tüketim vergileri açısından sonuçları açıklanacaktır.

2.2.3.2.1.6.1. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiilinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Sonuçları

Sahte belge, gerçek bir mal veya hizmet alım satım işlemi olmadığı halde düzenlenen belgedir. Dolayısıyla gerçekten satın alınmayan bir malın veya hizmetin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider ve maliyet unsuru olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁴⁴⁰. Buna karşılık, daha öncede belirtildiği üzere mükellefler gerçekte mal veya hizmet satın almalarına rağmen satıcı tarafından fatura düzenlenmediğinden alımlarını başka mükelleflerden aldıkları faturalarla belgelendirmeye çalışmaktadır. Böyle durumlarda mükellefler, mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığını kanıtlamaları halinde belge içeriğindeki tutarları gelir ve kurumlar vergisi açısından gider ve maliyet

⁴³⁷ Salih Özel, “Sahte ve Yanıltıcı Belge”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 73, Ocak 1999, s. 12.

⁴³⁸ Danıştay 7. D, T: 09.05.2002, E: 2000/6670 ve K: 2002/1834.

⁴³⁹ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 55.

⁴⁴⁰ Şükrü Kızılot, “Naylon Fatura Gider Kabul Edilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 29, Mayıs 1995, s. 47.

unsuru olarak defterlere kaydedebilirler⁴⁴¹. Nitekim Danıştay bir kararında, sahte olduğu gerekçesiyle fatura da yer alan tutarların maliyet unsuru olarak kabul edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatı, faturada belirtilen maliyet unsurlarının gerçekten yapıldığının kanıtlanmasının ardından hukuka aykırı bularak kaldırmıştır⁴⁴². Ancak sahte belge üzerindeki yazılı tutarın tamamı gider olarak kabul edilmemektedir. İnceleme elemanının fiyat araştırması, teknik hesaplamalar vb. durumları dikkate alarak inceleme raporunda belirttiği yazılı tutarın gider yazılmasına imkân verilmektedir⁴⁴³.

2.2.3.2.1.6.2. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiilinin KDV Açısından Sonuçları

KDVK, mal teslimi veya hizmet ifasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiş, vergiye tabi işlemler ile fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen KDV'nin indirilmesine izin vermiştir. Fatura vb. belgeler üzerinde yer alan KDV'nin indirilebilmesi için öncelikle söz konusu belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir⁴⁴⁴. Bir başka deyişle söz konusu belgelerin gerçek bir mal alım satım işlemi sonucunda düzenlenmesi gerekmektedir. Sahte belge ise gerçek bir mal veya hizmet alım satımı olmadığı halde düzenlenen bir belge olduğundan bu belgeler üzerindeki KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Çünkü gerçekte yapılmış bir mal teslim veya hizmet ifası olmadığından KDV ödenmesi söz konusu olmayacak, bir de indirim imkânından yararlanılması halinde vergi ziyanına sebebiyet verilecek ve haksız bir indirim söz konusu olacaktır. Dolayısıyla sahte belge üzerindeki KDV gerçekten yüklenilmiş bir vergi olmayıp hazineye intikal etmediğinden indirilmesi mümkün değildir⁴⁴⁵.

2.2.3.2.2. Netice

Netice, tipe uygun hukuka aykırı hareketin dış dünyada meydana getirdiği, kabahat tanımına uygun, hukuksal bir değer ifade eden değişikliklerdir. Vergi ziyaı kabahati açısından netice, vergi ziyasıdır. Bir başka deyişle vergi ziyası kabahatinin varlığından bahsedilebilmesi için vergi ziyanının meydana gelmesi gerekmektedir. Bu nedenle kabahatin işlenmesi bakımından fiilin gerçekleştirildiği tarih değil, neticenin yani vergi ziyanının

⁴⁴¹ Kızılot, 1995, a.g.m., s. 48.

⁴⁴² Danıştay 4. D, T: 18.12.2002, E: 2001/3972 ve K: 2002/3926.

⁴⁴³ Kızılot, 1995, a.g.m., s. 49.

⁴⁴⁴ Köstü, a.g.e., ss. 108-109.

⁴⁴⁵ Can Erol, Naylon Faturada Gösterilen KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 25, Ocak 1995, s. 112. Şükrü Kızılot, “Naylon Fatura ve KDV İndirimi Konusunda Önemli Bir Yargı Kararı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178, Ekim 2007, s. 21.

meydana geldiği tarih, vergi ziyayı kabahatinin işlendiği tarihtir⁴⁴⁶. Vergi ziyayı kabahatinin meydana gelmesi açısından mutlaka vergi ziyasının (neticenin) varlığının aranması vergi ziyayı kabahatini, “*netice kabahati*”, “*zarar kabahati*” ve “*neticesi hareketten ayrı kabahat*” haline getirmektedir⁴⁴⁷.

Vergi ziyasının meydana gelme şekilleri VUK’da belirtilmiştir. Bu kapsamda verginin “*zamanında tahakkuk ettirilmemesi ve/veya eksik tahakkuk ettirilmesi*”, “*haksız yere geri verilmesi*”, “*şahsi, medeni ve ailevi durumlar hakkında gerçeğe aykırı beyanlar*” ile “*sair suretlerde verginin noksan tahakkuku veya haksız yere geri verilmesidir*”⁴⁴⁸. Kanun verginin eksik veya geç **tahsilâtını** değil, eksik veya geç **tahakkukunu** kapsamına almıştır. Vergi ziyasının temel unsuru, verginin zamanında ve eksiksiz olarak tahakkuk etmesidir. Verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi nedeniyle hazinenin zarara uğraması, kabahatin meydana gelmesi açısından yeterli görülmüştür. Vergi tahakkuk ettikten sonra geç ödenmesi veya hiç ödenmemesi hali vergi ziyayı kabahati olarak kabul edilmemektedir. Çünkü devlet muhasebesi tahakkuk esasına dayalı olduğundan verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi halinde devlet, vergi gelirinden haberdar olmayacaktır. Devlet, vergiden haberdar olmak ve vergiyi tahsil etmek için bir takım ön işlemler gerçekleştireceğinden vergi ziyayı, vergilendirme sürecinin tahsil aşamasıyla değil tahakkuk aşaması ile ilgili bir durumdur⁴⁴⁹. Ayrıca vergi ziyayı meydana geldikten sonra zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tahakkuk ettirilmesi, eksik, tahakkuk ettirilen kısmın tamamlanması veya haksız yere geri alınan verginin ödenmesi meydana gelmiş vergi ziyayı kabahatini ortadan kaldırmaz⁴⁵⁰.

2.2.3.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, fiilin işlendiği sırada failin kusurlu bir irade içerisinde bulunmasını ifade etmektedir. Manevi unsur, kast ve taksir olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Kast, hareketin bilerek ve istenerek işlenmesini ifade ederken, taksir gerekli dikkat ve özen gösterilmiş olsaydı kabahat meydana gelmeyecekti şeklinde bir yargıyı ifade etmektedir⁴⁵¹. Özellikle KK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte manevi unsurun kabahatlerin temel unsurları içerisinde incelenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. İşlenen bir fiilde, fail ile fiil

⁴⁴⁶ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 251.

⁴⁴⁷ Şenyüz, a.g.e., ss. 117-118.

⁴⁴⁸ Vergi ziyayı şekilleri hakkında daha detaylı bilgi için bkz; Adil Nas, “Vergi Ziyasının Ortaya Çıkış Şekilleri ve Vergi Ziyasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 313, Ekim 2014, ss. 96-106.

⁴⁴⁹ Nas, a.g.m., ss. 98-99.

⁴⁵⁰ Çomaklı, 2008, a.g.e., s. 193; Karakoç, 2016, a.g.e., s. 167.

⁴⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s. 128.

arasında bir ilişki kurulamaması halinde yani kabahatin manevi unsurunun bulunmaması durumunda kabahatin unsurları tam olarak gerçekleşmiş kabul edilemeyeceğinden işlenmiş bir kabahatin varlığından söz edilemez⁴⁵².

Vergi ziyayı kabahatinin manevi unsuru açısından VUK’da açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergi ziyayı kabahati, vergiye özgü bir kabahat niteliği taşıdığından VUK’da bir hüküm bulunmaması halinde vergi ziyayı kabahatinin manevi unsuru, kabahatlere ilişkin genel kanun niteliğine sahip olan KK’daki hükümler dikkate alınarak belirlenecektir⁴⁵³. KK’nın 9. maddesinde “*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla VUK’da açık bir belirleme bulunmadığından vergi ziyayı kabahati hem kasten hem de taksirle işlenebilecektir⁴⁵⁴. Vergi hukukunda kastın yanında taksirle işlenen fiillere de yaptırım uygulanmasındaki amaç, mükellefleri, vergilendirmeyle ilgili ödevlerini yerine getirmeleri konusunda disiplin altına almak, vergilerin verimliliğini artırmak ve vergi mahkemelerinin kastı ispat etmek için zorlanması olarak belirtilmektedir⁴⁵⁵.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri yani üç kat yaptırım uygulanması gereken fiilleri arasında yer almakta ve aynı zamanda kaçakçılık suçunun da fiillerini oluşturmaktadır. Vergi ziyayı kabahati bakımından manevi unsurla ilgili olarak asıl üzerinde durulması gereken konu vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi sonucu üç kat yaptırım uygulanabilmesi için kastın aranıp aranmayacağıdır⁴⁵⁶. 306 Seri No’lu VUK Genel Tebliğine göre yapılan vergi incelemelerinde sahte belgenin *bilerek* (kasten) kullanıldığı tespit edildiğinde vergi suçu raporu düzenlenerek cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunulacak ayrıca mükellefe üç kat vergi ziyayı cezası kesilecektir. Ancak yapılan inceleme sonucunda mükellefin sahte belgeyi *bilerek* kullanmadığının tespit edilmesi halinde vergi suçu raporu düzenlenmeyecek sadece bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir⁴⁵⁷. Danıştayın konuya ilişkin verdiği kararlarda da bir bütünlük bulunmamaktadır. Nitekim Danıştayın üç kat

⁴⁵² Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 243.

⁴⁵³ Torunoğlu, a.g.m., 511.

⁴⁵⁴ Torunoğlu, a.g.m., s. 511.

⁴⁵⁵ Karakoç, 2016, a.g.e., s. 167.

⁴⁵⁶ Sarıcaoğlu, a.g.e., s.

⁴⁵⁷ Bkz: 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği (18.06.2002 Tarih ve 24789 Sayılı Resmi Gazete).

ceza uygulanmasını öngören kararları bulunduğu gibi tek kat ceza uygulanmasını öngören kararları da bulunmaktadır⁴⁵⁸.

Literatüre bakıldığında Rençber, kanunun amacının, vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi halinde üç kat ceza uygulanabilmesi için aynı zamanda kaçakçılık suçunun da meydana gelmesi olduğunu, kaçakçılık suçu meydana gelmeden üç kat ceza uygulanmasının hakkaniyete aykırı olacağını bu nedenle faile, üç kat ceza kesilebilmesi için kasıt unsurunun sabit olması gerektiğini savunmaktadır. Baykara, vergi ziyayı kabahatinin hafif ve orta nitelikli fiilleri için taksirin yeterli olduğu fakat ağır nitelikli fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçunun da fiillerini oluşturduğundan üç kat yaptırım uygulanabilmesi için kastın var olması gerektiğini ileri sürmektedir⁴⁵⁹. Candan ise vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerine üç kat ceza uygulanmasının sebebinin bu fiillerin taşıdığı ağırlık olmayıp aynı zamanda kaçakçılık suçu olmaları nedeniyle kasıt unsuru barındırması olduğunu savunmaktadır⁴⁶⁰.

Kanunun lafzına bakıldığında VUK'un 344. maddesinde bir kat veya üç kat ceza kesilmesinin fiilin hukuk düzenini bozucu etkisi dikkate alınarak belirlendiği⁴⁶¹, kast veya taksire ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediği görülmektedir⁴⁶². Ayrıca VUK'un 344. maddesinde üç kat ceza uygulanması bakımından “*VUK'un 359. maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmesi*” ibaresine yer verilerek kaçakçılık suçu hükümlerine değil, sadece fiillerine atıf yapıldığı anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle lafzı yorumuna göre kanun, üç kat ceza uygulanabilmesi için vergi ziyanın meydana gelmesini ve fiilin VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerden olmasını yeterli görmektedir⁴⁶³. Ayrıca fiilin kasıtlı işlenebileceğine dair açık bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla kastın tespit edilememesi halinde 3 kat ceza uygulanması yerine bir kat ceza uygulanmasının yasal dayanağı bulunmamaktadır⁴⁶⁴. Genel tebliğle cezanın üç kat yerine bir kat uygulanmasının belirtilmesi, kabahatlerin türü, süresi ve miktarının ancak kanunla düzenlenebileceğini

⁴⁵⁸ Danıştay 9. D, T: 27.01.2010, E: 2009/2070 ve K: 2010/269.

⁴⁵⁹ Bekir Baykara, “Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 279, Ekim 2004, s. 16.

⁴⁶⁰ Turgut Candan, “Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı”, <https://turgutcandan.com/2013/04/07/92/> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

⁴⁶¹ Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 227, Ağustos 2007, s. 124.

⁴⁶² Erdem, 2010c, a.g.e., s. 214.

⁴⁶³ Rençber, a.g.e., s. 387.

⁴⁶⁴ Fahri Gökçen Taner ve Y. Burak Aslanpınar, Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Hukuka Aykırılığı Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 265, Ocak 2015, ss. 279-280

ifade eden kanunilik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır⁴⁶⁵. Bu durumda VUK'da manevi unsura ilişkin bir hüküm bulunmaması nedeniyle KK'nın “*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*” hükmünün dikkate alınması daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

2.2.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Kasten veya taksirle gerçekleştirilen tipe uygun bir fiilin KK anlamında bir haksızlık içerdiğinin kabulü için fiilin aynı zamanda hukuka aykırı olması da gerekir. Kabahatin meydana gelebilmesi için öncelikle fiilin tipe uygunluğu aranmakta ardından fiilin hukuk düzenine aykırılığı ve son olarak hukuka aykırılıkla manevi unsur arasındaki ilişki incelenmektedir⁴⁶⁶.

Hukuk aykırılık kavramı ile fiilin sadece KK veya TCK'ya aykırılığı değil tüm hukuk düzenine aykırılığı ifade edilmektedir. Nitekim tipe uygun fiilin hukuka aykırı bir nitelik taşıdığı kabulü için tüm hukuk düzenine aykırı olması yani fiilin, hukuk sistemi içerisinde yer alan kurallar tarafından yasaklanmış olması veya işlenmesine izin verilmemesi gerekmektedir⁴⁶⁷. Ayrıca tipe uygun fiilin kabahat olarak kabul edilebilmesi için o fiille ilgili kanunlarda veya yazılı ya da yazısız hukuk kurallarıyla getirilmiş hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması gerekir. Çünkü hukuka uygunluk nedenleri, hukuk düzenine aykırılık arz eden tipe uygun bir fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldırıp, fiili hukuka uygun bir fiil haline getirmektedir. Hukuka uygunluk nedenleri, kabahat meydana geldikten sonra fiili hukuka uygun hale getirmemekte, fiili ilk işlendiği tarihten itibaren hukuka uygun hale getirmektedir⁴⁶⁸.

VUK'da vergi kabahatlerine ilişkin düzenlenmiş hukuka uygunluk nedenleri bulunmamaktadır. Fakat kabahatlere ilişkin genel kanun olan KK'nın 12. maddesinde “*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.*” hükmüne yer verilmiş olması, TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk nedenlerinin vergi kabahatleri açısından da geçerli olduğu belirtilmiştir⁴⁶⁹.

⁴⁶⁵ Y. Burak Aslanpınar, Naylor Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 221, Mayıs 2011, ss. 305-306.

⁴⁶⁶ Kangal, a.g.e., s. 120.

⁴⁶⁷ Recep Kaplan, “Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 380, Nisan 2013, s. 187.

⁴⁶⁸ Uğur Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975, s. 98.

⁴⁶⁹ Sarıcaoğlu, a.g.e., 247.

Dolayısıyla KK’da veya kabahat içeren diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde TCK hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca kabahat içeren bir kanunda hukuka uygunluk nedenlerinin belirtilmiş olması TCK’daki hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda TCK’daki hukuka uygunluk hallerine ek olarak kabahat içeren özel kanundaki hukuka uygunluk nedenleri de uygulanacaktır⁴⁷⁰.

TCK, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenleri aynı başlık altında düzenlemiştir. Bu durum madde içerisinde yer alan kavramların hangilerinin hukuka uygunluk nedenleri hangilerinin kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler olduğu konusunda bir belirsizliğe yol açmaktadır. Doktrinde hukuka uygunluk nedenleri TCK’nın gerekçesinden yola çıkılarak “*kanun hükmünün yerine getirilmesi*”, “*hakkın kullanılması*”, “*meşru müdafaa*” ve “*ilgilinin rızası*” olarak kabul edilmiştir⁴⁷¹. Fakat hukuka uygunluk nedenleri sadece TCK’da belirtilenlerle sınırlı olmayıp, yazılı veya yazısız hukuk kurallarında da hukuka uygunluk nedenleri öngörülmüş olabilir. Vergi kabahatleri açısından sadece “*kanun hükmünün yerine getirilmesi*” ile “*hakkın kullanılması*” uygulama alanı bulduğundan⁴⁷² açıklamalara bu kapsamda devam edilecektir.

2.2.3.4.1. Kanun Hükmünün Yerine Getirilmesi

TCK’nın 24. maddesinde “*Kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez.*” denilerek kanun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmiştir. Bireyleri bir yandan kanun hükümlerine uymaya zorlamak diğer yandan kanun hükümlerini yerine getirdikleri için kendilerine yaptırım uygulamak mantık ve hakkaniyet kuralları ile örtüşmeyeceğinden kanun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmiştir⁴⁷³. Kanun hükmünün yerine getirilmesiyle sadece kanunlar değil, aynı zamanda anayasa, tüzük ve yönetmelik gibi yazılı hukuk kurallarının tamamı ifade edilmektedir⁴⁷⁴.

Kanun hükmünün yerine getirilmesi bazı vergi kabahati fiilleri açısından uygulanma imkânı bulmaktadır. Elektronik ortamda verilen bildirim ve formların eksik veya yanlış verilmesi durumunda normal süresinden sonra 10 gün içerisinde düzeltme

⁴⁷⁰ Rençber, a.g.e., s. 393; **Aksi Yönde:** Kangal, a.g.e., s. 121.

⁴⁷¹ Kaplan, 2013b, a.g.m., s. 188; Rençber, a.g.e., s. 394; Kangal, a.g.e., s. 121.

⁴⁷² Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 79; Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 247; Rençber, a.g.e., s. 395.

⁴⁷³ Alacakaptan, a.g.e., s. 101.

⁴⁷⁴ Kangal, a.g.e., s. 122.

amaçlı olarak bildirim ve formların yeniden verilmesi halinde yaptırım uygulanmaması bu duruma örnek olarak gösterilebilir⁴⁷⁵. Bununla birlikte sahte belge düzenleme veya kullanma fiili çıkarılacak bir af yasasıyla hukuka uygun hale getirilebilir. Bu durumda mükellefin af kanununun hükümlerini yerine getirmesi halinde kendisine yaptırım uygulanmaması, kanun hükmünün yerine getirilmesine örnek gösterilebilir.

2.2.3.4.2. Hakkın Kullanılması

TCK'nın 26. maddesinde “*Hakkını kullanan kimseye ceza verilmez.*” denilerek kanun hükmünün yerine getirilmesi hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmiştir. Hakkın kullanılmasının hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilebilmesi için:

- Hukuk düzenince kişiye sübjektif bir hak tanınmış olmalı,
- Kişi, bu hakkını yasanın çizdiği sınırlar içerisinde kullanmalı,
- Hakkını kullanırken herhangi bir makam ve mercinin yardımı olmaksızın kullanmalıdır⁴⁷⁶.

Aksi takdirde hakkın kullanılması hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmez. Vergi ziyai kabahati açısından hakkın kullanılmasına ilişkin olarak mükelleflerin üçüncü kişilerle yaptıkları işlemleri belgeye bağlamak zorunda olmalarına rağmen örf ve âdete göre belge düzenlenmesi gerekli olmayan durumlar varsa belgenin düzenlenmemesi halinde mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmemesi örnek gösterilebilir⁴⁷⁷. Sahte belge düzenleme ve kullanılması halinde VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması halinde kabahat işlendiği gerekçesiyle yaptırım uygulanmaz. Pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonuna sevk edilmeden ve haklarında ihbar yapılmadan vergi dairesinde dilekçe ile bildirimde bulunup, bildirim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde verilmemiş beyannamelerin verilmesi veya eksik beyanların tamamlanması ile vergi aslı ve pişmanlık zammının ödenmesi durumunda kendilerine yaptırım uygulanmaz⁴⁷⁸.

2.2.3.5. Uygulanacak Ceza

Vergi ziyai cezası, vergi idaresi tarafından idari bir işlemle kesilen para cezasıdır. VUK'un 344. maddesinde vergi ziyai cezası üç tür olarak düzenlenmiştir. Temel vergi

⁴⁷⁵ Sarıcaoğlu, a.g.e., ss. 247-248.

⁴⁷⁶ Kangal, a.g.e., s. 127.

⁴⁷⁷ Rençber, a.g.e., s. 396.

⁴⁷⁸ VUK, m. 371.

ziyayı cezası, ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan herhangi bir fiile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde yaratılan *vergi ziyasının bir katı tutarıdır*⁴⁷⁹.

Hafif nitelikli fiiller için uygulanan vergi ziyayı cezası VUK'un 344. maddesinde *vergi ziyasının yarım katı tutarı* olarak belirlenmiştir. Ancak 6728 sayılı kanunla⁴⁸⁰ VUK'un 370. maddesinde yapılan değişiklikle getirilen izaha davet müessesesi kapsamında vergi ziyayı yaratılması halinde uygulanacak ceza yaratılan *vergi ziyasının beşte biri* olarak düzenlenmiştir.

Vergi ziyayı kabahati, VUK'un kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. maddesinde belirtilen fiillerle işlenmesi kabahatin ağır nitelikli halini ifade etmekte olup uygulanacak ceza ise yaratılan *vergi ziyasının üç katı* olarak belirlenmiştir⁴⁸¹.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri içerisinde yer aldığından kesilecek vergi ziyayı cezası, yaratılan *vergi ziyasının üç katı* kadar olacaktır. Ancak sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmeleri sonucu vergi ziyayı ortaya çıkarsa kesilecek ceza, yaratılan *vergi ziyasının beşte biri* olacaktır⁴⁸².

2.2.4. Usulsüzlük Kabahatlerinin Unsurları Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili

Usulsüzlük kabahati, VUK'un 351. maddesinde "*vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle usulsüzlük kabahatleri şekli vergi ödevlerinin ihlal edilmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Şekle ilişkin ödevlere uyulması sayesinde vergiyi doğuran olay gerçeğe uygun bir şekilde defter, kayıt ve belgelere yansıtılarak vergi alacağının doğru bir şekilde hesaplanması sağlanmakta ve böylece vergi ziyasının ortaya çıkması engellenmektedir. Bir başka deyişle usulsüzlük kabahatleri açısından vergi ziyasının meydana gelmesi aranmamakla birlikte vergi ziyayı yaratma tehlikeleri bulunduğundan şekli ödevlerin yaptırıma bağlanmasıyla vergi ziyasının meydana gelme tehlikesi de engellenmiş olmaktadır⁴⁸³. Bu kapsamda usulsüzlük kabahatleri vergi ziyayı yaratma tehlikesine bağlı olarak "*genel*" ve "*özel usulsüzlük*"

⁴⁷⁹ Karakoç, 2016, a.g.e., s. 169.

⁴⁸⁰ 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸¹ VUK, m. 344.

⁴⁸² Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2018, s. 64.

⁴⁸³ Erdem, 2010c, a.g.e., 234.

kabahati olarak ikiye ayrılmıştır. Genel usulsüzlük kabahatleri yine vergi ziyayı yaratma tehlikelerine bağlı olarak kendi içerisinde “birinci derece” ve “ikinci derece” genel usulsüzlük kabahatleri şeklinde sınıflandırılmıştır.

2.2.4.1. Kanuni Unsur

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin özel usulsüzlük kabahati açısından kanuni unsuru ise VUK’un 353. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde düzenlenmiştir. VUK’un 353/1. maddesinde;

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre **hiç düzenlenmemiş sayılması halinde** şeklinde düzenlenmiştir.

VUK’un 353/2. maddesindeki “.....*düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin*” ibaresi sahte belge tanımını ifade ettiğinden sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verdiği işaret edilmektedir.

Genel usulsüzlük kabahati açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin kanuni unsuru, VUK’un 352. maddesinde “*defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” şeklinde düzenlenmiştir. Çünkü sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin varlığı halinde doğru bir vergi incelemesi yapılamayacağından genel usulsüzlük yaptırımını uygulanmaktadır⁴⁸⁴.

2.2.4.2. Maddi Unsur

Maddi unsur kendi içerisinde hareket ve netice olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.2.4.2.1. Hareket

Usulsüzlük kabahatlerinin fiilleri VUK’da tek tek sayılarak belirtilmiştir. Usulsüzlük kabahatlerinin fiillerinin tek tek kanunda belirtilmesi, hareket unsuru açısından usulsüzlük kabahatlerini “*bağlı hareketli*” kabahat haline getirmiştir⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ Ilıca ve Ilıca, a.g.e., s. 70.

⁴⁸⁵ Erdem, 2010c, a.g.e., s. 235.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesiyle ilgili hareket unsurunu; VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen "...belgelerin alınmaması, verilmemesi, gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi ve hiç düzenlenmemiş sayılması" fiili ile 353/2. maddesinde belirtilen "belgelerin aslı ile suretlerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi" fiili oluşturmaktadır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma ile VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen fiile göre özel usulsüzlük kabahatinin işlenebilmesi için öncelikle belgenin alınmasını veya verilmesini gerektiren bir mal veya hizmet alım satım ilişkisinin bulunması gerekmektedir⁴⁸⁶. Nitekim belge düzenlenmesindeki temel amaç, mal veya hizmet alım satım işleminin gerçeğe uygun bir şekilde belgeye bağlanmasıdır. Dolayısıyla gerçekte bir mal veya hizmet alım satımının bulunmaması halinde belge düzenlenmesini gerektirecek bir işlemin de var olmadığı kabul edilmektedir⁴⁸⁷. Bu kapsamda sahte belge düzenleme şekilleri dikkate alındığında her sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet verilmemektedir. Çünkü sahte belge düzenleme şekillerinden bazılarında gerçekte bir mal veya hizmet alım satım işlemi bulunmamasına rağmen belge düzenlenirken bazılarında gerçekte bir mal veya alım satımı bulunmakla birlikte belge almada yaşanan zorluklar nedeniyle mal veya hizmet alışları başka mükelleflerin belgeleriyle belgelendirilmekte veya verilen belgelerin sahteliği konusunda bilgi sahibi olunamamaktadır⁴⁸⁸.

Sahte belge düzenleme şekillerden gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı durumlarda özel usulsüzlük kabahatinin işlendiği kabul edilmemektedir⁴⁸⁹. Çünkü gerçekte bir alım satım ilişkisi yoksa işletme stoklarına giren veya çıkan bir mal veya hizmet alımı olmayacağından belge düzenlenmesini gerektiren bir durum da söz konusu olmayacaktır⁴⁹⁰. Nitekim Danıştay da bir kararında hangi tarihte, kimlerden mal alındığı ve alınan mal karşılığında belge düzenlenmediğine ilişkin somut bir tespit yapılmadan⁴⁹¹ ve dolayısıyla işletmeye girmeyen yani gerçek alım satıma dayanmayan bir mal için belge

⁴⁸⁶ Nevzat Şenses, "Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 346, Temmuz 2017, s. 70. 67-71.

⁴⁸⁷ Şenses, a.g.m., s. 70.

⁴⁸⁸ Söz konusu sahte belge düzenleme şekillerine vergi ziyayı kabahatinin maddi unsuru açıklanırken yer verilmiştir.

⁴⁸⁹ Şakir Veziroğlu, "Sahte Belge Kullanma İncelemelerinde Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezasının Hukuki Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 279, Mart 2016, s.

⁴⁹⁰ Veziroğlu, a.g.m., s.; **Aksi Yönde**; Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 67.

⁴⁹¹ Danıştay 3. D, T: 14.10.2011, E: 2010/369 ve K: 2011/1143.

düzenlenmesi söz konusu olmayacağından kesilen özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuştur⁴⁹².

Sahte belge şekilleri içerisinde yer alan gerçekte mal ve hizmet alınmasına rağmen belge alınmaması nedeniyle mal veya hizmetin satın alındığı kişiler dışındaki bir başka kişiden belge alınması veya mal veya hizmetin satın alındığı kişilerin düzenledikleri faturaların sahte olması durumlarında özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilmektedir⁴⁹³. Çünkü gerçekte mal veya hizmet alınmış hatta belge de düzenlenmiştir. Fakat söz konusu alım satım işleminin, mal veya hizmetin alındığı kişilerden değil bir başkasından alınan belgelerle belgelendirilmesi nedeniyle mal veya hizmet alım satımın gerçekleştiği taraflar arasında belgenin alınmadığı ve verilmediği kabul edilmektedir⁴⁹⁴. Ayrıca Danıştaya göre söz konusu şekillerde özel usulsüzlük kabahatinin işlendiğinin kabul edilebilmesi için belgenin kim tarafından düzenlenmesi gerektiğinin de tespit edilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay bir kararında gerçekte alınan ve işletmeye girdiği tespit edilen mala ait belgenin kim tarafından düzenlendiği tespit edilmeden kesilen özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuştur⁴⁹⁵.

Sahte belge düzenleme veya kullanma ile VUK'un 353/2. maddesinde yer alan "gerçeğe aykırı düzenlenmesi" fiili özel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu oluşturmaktadır. Nitekim sahte belge, gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Dolayısıyla sahte belgenin düzenlenmesiyle birlikte gerçeğe aykırı bir belgede meydana gelmiş olduğundan özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacaktır⁴⁹⁶.

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması belgelerin, kayıtların ve defterlerin de usulsüz olması sonucunu doğurduğundan "*defter, kayıt ve belgelerin karışıklığı, noksanlığı ve usulsüzlüğü doğru bir vergi incelemesine engel olması*" olarak VUK'un 352/3. maddesinde belirtilen birinci dereceden genel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu da oluşturmaktadır⁴⁹⁷.

⁴⁹² Danıştay 3. D, T: 18.10.2011, E: 2009/2387 ve K: 2011/6063.

⁴⁹³ Kemal Faruk Yazgan, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Özel Usulsüzlük Cezası", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 274, Ekim 2015,

⁴⁹⁴ Gökhan Korhan ve Özgür Özkan, "Sahte Belge Kullanımında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve Mükerrer 355. Maddeleri Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir mi?", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 247, Temmuz 2013,

⁴⁹⁵ Danıştay VDDK, T: 21.11.2008, E: 2007/334 ve K: 2008/737.

⁴⁹⁶ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 67.

⁴⁹⁷ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 66.

2.2.4.2.2. *Netice*

Genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinde netice aranmamaktadır. Hareketten ayrı olarak netice aranmadığından hareketin yapılmasıyla neticenin de meydana geldiği kabul edilmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinde hareketten bağımsız bir netice olmadığından kabahatin meydana gelmiş sayılabilmesi için vergi ziyanının varlığı da aranmamaktadır. Bu nedenle usulsüzlük kabahatleri “*hareket kabahati*”, “*tehlike kabahati*” ve “*neticesi harekete bitişik kabahat*” olarak ifade edilmektedir⁴⁹⁸.

Usulsüzlük kabahatlerinde netice unsuru aranmamasına rağmen yalnızca genel usulsüzlük kabahatlerinden “defter, kayıt ve belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede karışık, usulsüz ve noksan olmasında” netice aranmaktadır. Söz konusu fiilin neticesi de defter, kayıt ve belgelerdeki karışıklığın doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermemesidir. Defter kayıt ve belgelerdeki karışıklık, noksanlık ve usulsüzlük doğru bir vergi incelemesi yapılmasına engel teşkil etmiyorsa bu durumda neticenin meydana geldiği kabul edilmez. Defter, kayıt ve belgelerdeki noksanlık, karışıklık ve usulsüzlüğün doğru bir vergi incelemesine imkân verip vermediğinin takdiri ise vergi incelemesini yapan inceleme elemanına aittir. İnceleme elemanı yaptığı inceleme sonucunda defter kayıt ve belgelerdeki noksanlık, usulsüzlük ve karışıklığın doğru bir vergi incelemesi yapılmasını engellediği kanaatine varırsa kabahat meydana gelmiş olacağından genel usulsüzlük yaptırımını uygulanacaktır⁴⁹⁹.

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması halinde de belgedeki usulsüzlük doğru bir vergi incelemesi yapılmasını engelliyorsa genel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilecektir. Görüldüğü üzere sahte belge düzenleme veya kullanma fiili açısından genel usulsüzlük kabahatinde netice aranırken özel usulsüzlük kabahatinin meydana gelmesinde netice aranmamaktadır.

2.2.4.3. *Manevi Unsur*

VUK’da vergi kabahatlerinin manevi unsuruna yönelik açık bir hükme yer verilmediğinden KK hükümleri dikkate alınmaktadır. KK’na göre kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Bu kapsamda bir fiil ile usulsüzlük kabahati işlendiğinin kabulü için manevi unsur aranmaktadır. Manevi unsurun tamamlanmış sayılması açısından

⁴⁹⁸ Erdem, 2010c, a.g.e., s. 235.

⁴⁹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 158.

failde, en azından taksir düzeyinde kusurun bulunması yeterli görülmektedir. Ancak manevi unsur açısından önemli olan ispat edilmesinde yaşanan güçlüktür⁵⁰⁰.

2.2.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru, maddi ve manevi unsurlara sahip kanunda tanımlanmış bir fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olmasını ifade etmektedir⁵⁰¹. Fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olduğunun kabul edilebilmesi için yazılı veya yazısız hukuk kurallarında belirtilmiş hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması gerekir. Çünkü hukuka uygunluk nedenleri, hukuka aykırı bir fiili baştan itibaren hukuka uygun bir fiil haline getirmektedir⁵⁰². TCK'da düzenlenen hukuka uygunluk nedenleri kabahatler açısından da uygulanmaktadır. Hukuka uygunluk nedenleri arasında kanun hükmünün yerine getirilmesi ve hakkın kullanılması usulsüzlük kabahatleri açısından uygulanabilirken meşru müdafaa ve ilgilinin rızası usulsüzlük kabahatleri açısından uygulanma imkânı bulunmamaktadır⁵⁰³.

Usulsüzlük kabahatleriyle ilgili olarak bildirim ve formların verilmesi gereken süreden itibaren 10 gün içerisinde düzeltme amaçlı yeniden bildirim yapılması halinde özel usulsüzlük cezasının uygulanmaması kanun hükmünün yerine getirilmesine, VUK'un 151. maddesinde düzenlenen bilgi verme yükümlüğünden avukat, PTT çalışanları ve hekimlerin muaf tutulması hakkın kullanılmasına örnek gösterilebilir⁵⁰⁴.

2.2.4.5. Uygulanacak Ceza

Özel usulsüzlük kabahatinin cezaları, VUK'un 353. maddesinde kabahati oluşturan her fiilin ardından cezalarına yer verilerek düzenlenmiştir⁵⁰⁵. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatinin VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen “*belge almama*”, “*belge vermeme*”, “*hiç düzenlenmemiş sayılma*” ve “*gerçeği ile aslında farklı meblağlara yer verme*” fiili işlenmesi durumunda 240 TL'den⁵⁰⁶ aşağı olmamak üzere belge üzerinde yazılması gereken tutarın % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

⁵⁰⁰ Rençber, a.g.e., s. 375.

⁵⁰¹ Alacakaptan, a.g.e., s. 95.

⁵⁰² Alacakaptan, a.g.e., s. 98.

⁵⁰³ Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 257-258.

⁵⁰⁴ Taşdelen, a.g.e., s. 7.0

⁵⁰⁵ Bkz; VUK, m. 353.

⁵⁰⁶ 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olan tutar. Bkz: 490 Seri No'lu VUK Genel Tebliği (29.12.2017 Tarih ve 30285 Sayılı Resmi Gazete).

Ancak her bir belge türüne ilişkin bir takvim yılı içerisinde kesilecek ceza 120.000 TL'den fazla olamaz⁵⁰⁷.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatinin 353/2. maddesinde düzenlenen “*belge kullanmama*”, “*belge bulundurmama*”, “*gerçeği ile aslında farklı meblağlara yer verme*” ve “*gerçeğe aykırı düzenlenmesi*” fiili işlenmesi durumunda 240 TL⁵⁰⁸ özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Fakat her bir belge türüne ilişkin her bir tespit için kesilecek ceza 12.000 TL geçemeyeceği gibi bir takvim yılı içerisinde kesilecek ceza 120.000 TL'den fazla da olamaz⁵⁰⁹.

Genel usulsüzlük kabahatinin cezaları fiilin birinci ve ikinci dereceden oluşuna ve mükellef gruplarına bağlı olarak *maktu para cezaları* olarak belirlenmiştir. Aynı zamanda fiilin resen tarhiyat sebebini oluşturması halinde uygulanacak ceza *iki kat oranında* artırılmakla birlikte aynı takvim yılı içerisinde aynı dereceden birden fazla kez genel usulsüzlük kabahati işlenmesi halinde ikinci fiile uygulanacak ceza *dörtte bir oranında* azaltılmaktadır⁵¹⁰. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle defter kayıt ve belgelerin doğru bir vergi incelemesine imkân vermeyecek derecede usulsüz, karışık ve noksan olduğunun anlaşılması durumunda mükellef grupları itibariyle maktu para cezası kesilecek, fiil aynı zamanda *resen takdir nedenini*⁵¹¹ oluşturduğundan *maktu para cezası* tutarı *iki kat oranında* artırılabilecektir⁵¹². Ancak sahte belge düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi ziyayı da meydana gelmişse kabahatlerde birleşme hükümleri uygulanacak hangi kabahatin cezası daha ağırsa onun yaptırımını uygulanacaktır. Kabahatlerde birleşmeyle ilgili açıklamalara bir sonraki bölümde yer verilecektir.

2.2.5. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiilinin Vergi Kabahatleri Açısından Özel Görünüm Şekilleri

Vergi kabahatlerinin özel görünüm şekillerini teşebbüs, birleşme, tekerrür ve iştirak müesseseleri oluşturmaktadır. Bu müesseseler ceza hukukuna ait müesseseler olmasına rağmen vergi kabahatleri açısından da uygulanabilmektedir. Ancak bu müesseseler, vergi

⁵⁰⁷ VUK, m. 353/1.

⁵⁰⁸ 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olan tutar. Bkz: 490 Seri No'lu VUK Genel Tebliği (29.12.2017 Tarih ve 30285 Sayılı Resmi Gazete).

⁵⁰⁹ VUK, m. 353/2.

⁵¹⁰ Şenyüz, a.g.e., ss. 159-161.

⁵¹¹ VUK, m. 30.

⁵¹² Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 66.

suçlarına göre vergi kabahatlerinde daha farklı olarak düzenlenmiştir⁵¹³. Çalışmanın bu bölümünde vergi kabahatleri açısından teşebbüs, birleşme, tekerrür ve iştirak müessesesi açıklanacaktır.

2.2.5.1. Kabahatlerde Teşebbüs

Teşebbüs, kabahatin gerçekleştirilmesine yönelik harekete başlanması fakat hareketin istem dışı bir şekilde tamamlanmamasını veya tamamlansa bile neticenin meydana gelmemesini ifade etmektedir⁵¹⁴.

KK'nun 13. maddesinde “*Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır.*” denilerek kabahat içeren özel kanunlarda hüküm bulunmaması halinde kabahatlerde teşebbüsün cezalandırılmayacağı belirtilmiştir. VUK'da teşebbüse ilişkin bir düzenleme yapılmaması, vergi kabahatleri açısından teşebbüsün cezalandırılmayacağına işaret etmektedir⁵¹⁵.

2.2.5.2. Kabahatlerde Birleşme (İçtima)

Bir kişi işlediği tek bir fiil sonucu tek bir kabahat meydana getirebileceği gibi birden çok kabahate de neden olabilmektedir. Bu durumda yaptırımın nasıl uygulanacağı konusu birleşme (içtima) müessesesi sayesinde çözümlenmektedir⁵¹⁶.

İşlenen fiille, birden fazla kabahatin ortaya çıkması ve birden fazla cezaya neden olunmasına göre kabahatlerde birleşme iki şekilde ele alınmaktadır.

2.2.5.2.1. Fikri Birleşme (İçtima)

Fikri içtima, işlenen tek bir fiille kanunun birçok hükmünün ihlal edilmesi ve bunun sonucunda faile işlediği kabahatlerden cezasının en ağır olanının kesilmesini ifade etmektedir⁵¹⁷. Kabahatlerin birleşmesi için tek fiille meydana gelen kabahatlerin tipiklik unsurlarının örtüşmesi ve en az iki kabahatin varlığı aranmaktadır. Dolayısıyla tipiklik unsurları örtüşmeyen kabahatlerin ortaya çıkması halinde bu kabahatlerin aynı fiille ortaya çıktığı kabul edilmeyecektir⁵¹⁸.

⁵¹³ Şenyüz, a.g.e., s. 231.

⁵¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 254.

⁵¹⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 255.

⁵¹⁶ Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:17, 2013, s. 77.

⁵¹⁷ Mustafa Özen, “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:73, 2007, s.135.

⁵¹⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 232.

Kabahatler açısından fikri içtimanın uygulanabilirliği “non bis in idem kuralı” temelinde gelişme göstermiştir. Çünkü non bis in idem kuralına göre “*aynı suçtan dolayı iki kez yargılama ve iki kez cezalandırma yapılamaz*”. Vergi kabahatlerinde fikri içtima, işlenen kabahatler arasında cezası en ağır olanının kesilmesini öngördüğünden non bis in idem kuralının fikri içtima bakımından uygulandığı söylenebilir⁵¹⁹. Diğer taraftan tek bir fiille birden fazla kabahat meydana gelebildiği gibi hem suç hem kabahat birlikte de meydana gelebilmektedir. Bu durumda KK’nın 15/3. maddesinde “*bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.*” hükmü ile kabahat ve suçlar arasında birleşme hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir⁵²⁰. Ancak tek fiille vergi kabahati ve vergi suçu meydana gelmesi halinde ise VUK’un 359/c. maddesindeki “*kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*” hükmüyle vergi suçları ve vergi kabahatleri açısından birleşme hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi kabahat ve suçlarının birleşme hükümleri, KK’da belirtilen kabahat ve suçlara ilişkin hükümlerden daha farklı şekilde düzenlenmiştir.

VUK’un 336. maddesinde “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktarı itibarıyla en ağır olanı kesilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Fakat maddede belirtilen “usulsüzlük” kabahatinin genel usulsüzlük mü yoksa özel usulsüzlük kabahati mi olduğu tam olarak belirtilmemiştir. VUK’un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesinde “*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu maddeler hakkında 336’ncı madde hükmü uygulanmaz.*” denilmektedir. Bu maddenin özel usulsüzlükleri düzenlediği dikkate alındığında vergi ziyayı ile özel usulsüzlük kabahatlerinin birleşmeyeceği, 336. maddede geçen usulsüzlük ifadesinden kastedilenin genel usulsüzlük kabahati olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla aynı fiil neticesinde vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati ortaya çıktığında bu kabahatler birleşerek bunlar arasında ceza miktarı fazla olan kabahatin cezası kabahati işleyene kesilirken aynı fiil sonucunda hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyayı kabahati meydana gelirse her iki kabahate ayrı ayrı yaptırım

⁵¹⁹ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s.78.

⁵²⁰ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., ss. 81-82.

uygulanacaktır⁵²¹. Ayrıca tek bir fiille birden fazla vergide vergi ziyayı meydana gelirse her vergi için ayrı ceza uygulanacaktır⁵²².

Birleşme hükümlerinin özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük bakımından uygulanabilirliği sadece “*elektronik ortamda beyanname ve form verilme ve bildirimde bulunma mecburiyetine uymama*⁵²³” fiili çerçevesinde ele alınmaktadır⁵²⁴. Söz konusu fiil sonucu meydana gelen özel ve genel usulsüzlük kabahatine ilişkin verilecek ceza özel usulsüzlüğe verilen cezadır⁵²⁵. Bu nedenle özel ve genel usulsüzlük arasında sadece yukarıda belirtilen fiil çerçevesinde birleşme hükümleri uygulanacaktır. Söz konusu fiil dışındaki başka bir fiille hem genel usulsüzlük hem de özel usulsüzlük kabahatinin meydana gelmesi halinde birleşme hükümleri uygulanmayıp her iki kabahate ayrı ayrı yaptırım uygulanacaktır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri arasında yer almakla birlikte genel usulsüzlük kabahatinin kayıt ve belgelerin noksanlığı, usulsüzlüğü veya karışıklığı fiili kapsamında da yer almaktadır. Bu bakımdan sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin cezası, vergi ziyayı ile genel usulsüzlüğün ceza tutarları arasında en ağır olan ceza olacaktır. Diğer taraftan sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahati ve kaçakçılık suçu da işlenebilmektedir. Vergi ziyayı kabahati ile özel usulsüzlük ve vergi suçları arasında birleşme öngörülmediğinden uygulanacak yaptırımlar birbirinden bağımsız olacaktır⁵²⁶.

2.2.5.2.1. Gerçek Birleşme (İçtima)

Cezaların birleşmesi müessesesi, birden fazla kabahat işleyen bir kişinin alacağı birden fazla ceza için üst sınırlar belirlemektedir. Vergi kabahatleri açısından bu üst sınırlar; maktu tutarlar itibariyle sadece özel usulsüzlük kabahatinin “*belge almama, vermeme, hiç düzenlenmemiş sayılma, asıl veya suretlerinde gerçeğinden farklı tutarlara yer verme*”, “*belge düzenlememe, kullanmama, bulundurmama*”, “*belge basımı ile bildirim görevini yerine getirmeme*”, “*tahsilât ve ödemelerin banka vb. düzenlenen belgelerle tevsik edilmemesi*” fiilleri itibariyle uygulanmaktadır⁵²⁷.

⁵²¹ Erdem, 2010c, a.g.e., s. 203.

⁵²² VUK, m.335.

⁵²³ VUK, mük. m. 355.

⁵²⁴ Kılıç, a.g.m., s. 342.

⁵²⁵ Erdem, 2010c, a.g.e., s. 205.

⁵²⁶ Erdem, 2010c, a.g.e., ss. 200-206.

⁵²⁷ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.e., s.85.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, özel usulsüzlük kabahatinin VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen “*belge almama, vermeme, hiç düzenlenmemiş sayılma, asıl veya suretlerinde gerçeğinden farklı tutarlara yer verme*” ile VUK'un 353/2. maddesindeki “*belge düzenlememe, kullanmama ve bulundurmama*” kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu fiilin işlenmesi sonucunda ortaya çıkan özel usulsüzlük kabahatine ilişkin kesilecek cezalara üst sınır getirilerek gerçek içtima hükümleri uygulanacaktır⁵²⁸. Bu doğrultuda “*belge almama vermeme*” fiili sonucunda işlenen özel usulsüzlük kabahatine bir takvim yılı içerisinde her bir belge nev'ine ilişkin kesilecek ceza 120.000 TL⁵²⁹ geçmeyecektir⁵³⁰. “*Belge düzenlememe, kullanmama ve bulundurmama*” fiiliyle işlenen özel usulsüzlük kabahatine her bir belge nev'ine ilişkin tespit başına kesilecek ceza 12.000 TL'yi ve bir takvim yılı içerisinde toplam kesilecek ceza 120.000 TL'yi geçemeyecektir⁵³¹.

2.2.5.3. Kabahatlerde Tekerrür

Kökeni Arapçaya dayanan tekerrür kelimesinin anlamı “bir kez daha gerçekleşme veya tekrarlama” dır⁵³². Ceza hukukunda tekerrür ise bir kişinin geçmişte işlediği bir suç veya kabahatin hükmünün kesinleşmesinin ardından belirli bir süre içinde tekrar suç veya kabahat işlemesi durumudur⁵³³. Tekerrür durumunda kabahati işleyen kişinin tekrar aynı hatayı tekrarlamaması için verilen cezanın artırılması yoluna gidilmektedir⁵³⁴.

2.2.5.3.1. Tekerrür Çeşitleri

Tekerrür, kabahatin infaz edilip edilmediği, cinsi ve süresi bakımından çeşitli şekillere ayrılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında tekerrür çeşitlerine ve kabahatler açısından hangi çeşitlerin geçerli olduğuna ilişkin bilgiler verilecektir.

2.2.5.3.1.1. Gerçek Tekerrür- Varsayılan (Mefruz) Tekerrür

Gerçek tekerrür, failin önceki kabahatinin cezasının infaz edilmiş olması şartını ararken, varsayılan (mefruz) tekerrür infaz edilmesi şartını aramayıp sadece cezanın

⁵²⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 239.

⁵²⁹ 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olan tutar.

⁵³⁰ VUK, m. 353/1.

⁵³¹ VUK, m. 353/2.

⁵³² Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:2, 2008, s.377.

⁵³³ Sacit Yılmaz, “Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 19, Ekim, 2014, s. 544.

⁵³⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 240.

kesinleşmiş olması şartını aramaktadır⁵³⁵. Vergi kabahatleri açısından varsayılan (mefruz) tekerrür geçerli olmaktadır⁵³⁶.

2.2.5.3.1.2. Genel Tekerrür- Özel Tekerrür

Önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynı cinsten olması şartı aranmıyorsa bu durumda genel tekerrürden bahsedilmektedir. Aksi halde özel tekerrür geçerli olacaktır⁵³⁷. Vergi kabahatleri açısından özel tekerrürün varlığı aranmaktadır⁵³⁸.

2.2.5.3.1.3. Süreli Tekerrür- Süresiz Tekerrür

Tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından sonraki kabahatin belli bir süre içinde işlenmesi gerekiyorsa süreli, herhangi bir süre öngörülmezsizin ne zaman işlenirse işlensin tekerrür hükümlerinin uygulanması kabul ediliyorsa süresiz tekerrür geçerli olacaktır⁵³⁹. Vergi kabahatleri açısından süreli tekerrür hükümleri geçerlidir⁵⁴⁰.

2.2.5.3.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

Vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bir takım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi kabahatine sebebiyet veren fiil söz konusu şartları taşıması halinde tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından gereken şartların neler olduğu açıklanacaktır.

2.2.5.3.2.1. Kabahatin Vergi Ziyat Kabahati veya Genel Usulsüzlük Kabahati Olması

VUK'un 339. maddesinde "*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere...*" hükmü yer almaktadır. İlgili maddede vergi ziyat ve usulsüzlük kabahatlerinden bahsedilmektedir. Bu noktada usulsüzlük ifadesinden neyin kastedildiğinin açıklanması gerekmektedir. VUK'un 353. maddesinde "*özel usulsüzlük*", 352. maddesinde ise "*usulsüzlük*" kelimeleri kullanılmıştır. Dolayısıyla VUK'un tekerrürü düzenleyen 339. maddesinde özel usulsüzlük ifadesi yerine usulsüzlük ifadesine yer

⁵³⁵ Mert Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 2013, s. 281.

⁵³⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 241.

⁵³⁷ Mehmet Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 1, 2015, s.193.

⁵³⁸ Silahşör, a.g.m., s. 284.

⁵³⁹ Bayraklı ve Bozdağ, 2008, a.g.m., s. 381.

⁵⁴⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 241.

verilmiş olması, usulsüzlükle kastedilenin genel usulsüzlük kabahati olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda tekerrür hükümleri vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati bakımından uygulanacaktır⁵⁴¹.

Bir faile VUK'un mük. 355/3. maddesinde belirtilen zorunluluklara uymadığı takdirde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Ancak aynı maddeye göre zorunluluklarını yerine getirmeyenlere süre verilip bu zorunluluklarını yerine getirmeleri tebliğ edilir. Fail yine de yerine getirmese kesilen özel usulsüzlük cezaları bir kat arttırılmaktadır. Bu hüküm özel usulsüzlük kabahatinde tekerrür uygulandığı yönünde bir yanılığa neden olmaktadır. Ancak tekerrür hükümlerinin uygulanma şartlarından biri ikinci bir fiilin varlığıdır. Bu hükümde zorunluluklara uymama fiilinin devam etmesi halinde cezada artırıma gidileceği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle ikinci bir fiil yoktur, var olan fiilin uygulanmaya devam etmesi hali söz konusudur. Dolayısıyla özel usulsüzlük bakımından tekerrürün uygulanmayacağı söylenebilir⁵⁴².

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet vermektedir⁵⁴³. Tekerrür hükümleri, genel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatini kapsamına aldığından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili tekerrür hükümleri genel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahati açısından geçerli olmaktadır.

2.2.5.3.2.2. Önceki Kabahat ile Sonraki Kabahatin Aynı Olması

Tekerrürün şartlarından biri de özel tekerrürün benimsenmesine bağlı olarak ilk işlenen kabahat ile sonrasında işlenen kabahat arasında aynılık olmasıdır. Bu açıdan önceki fiil vergi ziyayı kabahati ise sonraki fiil vergi ziyayı kabahati, önceki fiil genel usulsüzlük kabahati ise sonraki fiil genel usulsüzlük kabahati olmalıdır. Önemli olan işlenen fiil değil, işlenen kabahattir. Dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma fiili sonucu işlenen kabahat vergi ziyayı kabahati ise sonradan işlenen kabahatte vergi ziyayı kabahati olmalıdır. Aynı şekilde ilk kabahat genel usulsüzlük ise sonraki kabahatte genel usulsüzlük kabahati olmalıdır⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Ahmet Ak, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Aralık 2015, ss.264-268.

⁵⁴² Şenyüz, a.g.e., s. 242.

⁵⁴³ Akgüner ve Sekdur, a.g.e., ss. 65-67.

⁵⁴⁴ Şenyüz, a.g.e., s.243.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili hem vergi ziyai kabahati hem de genel usulsüzlük kabahatine neden olduğundan tek fiille birden fazla kabahat meydana gelecektir. Dolayısıyla vergi ziyai kabahatinin mi yoksa genel usulsüzlük kabahatinin mi cezasının kesileceği öncelikle birleşme müessesesine başvurulmasını gerektirir⁵⁴⁵. Önceki herhangi bir fiil için birleşme hükümlerinin uygulanması sonucunda vergi ziyai cezası kesilirse vergi ziyai kabahati işlenmiş kabul edilir. Bu durumda sonradan işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma fiili bakımından tekerrürün geçerli olması için de birleşme hükümleri çerçevesinde yine vergi ziyai kabahatinin işlenmiş kabul edilmesi gerekir. Aynı şekilde önceki sahte belge düzenleme veya kullanma fiili sonucunda birleşme hükümleri uygulanıp genel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilirse sonraki fiil sonucunda birleşme hükümleri çerçevesinde genel usulsüzlük kabahatinin cezasının kesilmesi gerekir. İşlenen sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline birleşme hükümleri uygulandığında önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynı olmaması halinde tekerrür hükümleri geçerli olmayacaktır⁵⁴⁶.

2.2.5.3.2.3. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

VUK 339. maddesinde yer alan “...kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi...” ifadeleri tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesi için önceki cezanın kesinleşmesi gerektiğini belirtmektedir⁵⁴⁷. Kesinleşme ifadesinden kastedilen, yargı yoluna başvurma şansının kalkması veya başvuru da yargı yolunun tükenmesidir⁵⁴⁸. Kesinleşme tarihinin belirlenmesi bu bakımdan önem arz etmektedir. Cezanın itirazsız ödenmesi, cezalarda uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma tutanağının imzalanması, cezalarda indirim başvurusu cezanın indirimli ödenmesi, otuz günlük dava açma süresi içinde davaya başvurulmaması, başvuru da karşılığında red cevabı alınmasına rağmen süresi içinde karşı davaya gidilmemesi, gidilmiş olsa da nihai kararın verilmesi sonucunda ceza, kesinleşmiş sayılmaktadır⁵⁴⁹. Diğer taraftan fiilin işlendiği tarih değil, cezanın kesinleştiği tarih

⁵⁴⁵ Feride Bakar, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, *Bilanço Dergisi*, Sayı: 128, Eylül-Ekim 2010, s. 3.

⁵⁴⁶ Silahşör, a.g.m., s. 284.

⁵⁴⁷ VUK, m. 339.

⁵⁴⁸ Şenyüz, a.g.e., s.244.

⁵⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Beyza Altun, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, *Konya Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 2017, s.168.

önemlidir. Dolayısıyla eğer sonraki fiilin cezasının kesinleştiği tarih, önceki fiilin cezasının kesinleştiği tarihten önce ise tekerrür hükümleri uygulanmaz⁵⁵⁰.

2.2.5.3.2.4. Sonraki Kabahatin Cezasının Belli Bir Sürede Kesilmesi

Vergi kabahatleri bakımından süreli tekerrürün uygulanması, önceki kabahatin cezasının kesilmesinden itibaren belirli bir süre içinde sonraki kabahatin cezasının kesilmesini gerektirmektedir⁵⁵¹. Süreler, vergi ziyai cezasının kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren *beş yıl*, genel usulsüzlük cezasının kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren *iki yıl* olarak belirlenmiştir⁵⁵².

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili işlendiği takdirde önceki kabahat vergi ziyai kabahati ise cezasının kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tekrar vergi ziyai kabahati işlenirse tekerrür hükümleri kapsamında sonraki kabahatin cezası artırılmış olarak uygulanacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus fiilin aynı olması değil, kabahatin aynı olmasıdır. Diğer taraftan aynı durum genel usulsüzlük bakımından iki yıl olarak uygulanacaktır⁵⁵³.

2.2.5.3.3. Tekerrürün Cezası

Bir kabahatin tekrar işlenmesi sonucu verilecek ceza sonraki kabahat esas alınarak belirlenmektedir. Bu durumda sonraki kabahat vergi ziyai kabahati ise sonraki vergi ziyai cezası *yüzde ellisi oranında*, sonraki kabahat genel usulsüzlük kabahati ise genel usulsüzlük cezası *yüzde yirmi beşi oranında* artırılabacaktır⁵⁵⁴. Diğer taraftan bir genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde birden fazla kez işlenmesi durumunda ceza aslına *dörtte bir oran* uygulanıp elde edilen yeni ceza aslı üzerinden yüzde yirmi beş oranında ceza artırımı yapılmalıdır⁵⁵⁵. Aynı nitelikteki genel usulsüzlük fiillerinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda ise tespit edilen ceza *iki kat oranında* artırılabacaktır⁵⁵⁶.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili kapsamında işlenen önceki kabahat vergi ziyai ise bu kabahate ilişkin cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren beş yıl içinde tekrar vergi ziyai kabahati işlenmesi durumunda sonraki kabahate

⁵⁵⁰ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s.14.

⁵⁵¹ Küçükkaya, a.g.m., s. 205.

⁵⁵² VUK, m. 339.

⁵⁵³ Altun, a.g.m., s.172.

⁵⁵⁴ VUK m. 339.

⁵⁵⁵ VUK m. 337.

⁵⁵⁶ Küçükkaya, a.g.m., s. 211.

uygulanacak ceza tutarı yüzde elli oranında artırılarak hesaplanacaktır⁵⁵⁷. Diğer taraftan kabahat genel usulsüzlük ise oran yüzde yirmi beş olarak değişecektir. Ancak kayıtların eksik, usulsüz ve karışık düzenleme kabahati aynı takvim yılı içinde tekrar tekrar işlenirse bu durumda oluşan her bir fiil için birincisine ait cezanın dörtte biri verilecek olup; bu fiil aynı zamanda re'sen takdir edilen bir fiil olması nedeniyle ceza iki kat artırılabacaktır. Bunun sonucunda elde edilen tutar ceza aslı kabul edilip yüzde *yirmi beşlik* oran bu tutara uygulanarak tekerrürün cezası elde edilecektir⁵⁵⁸.

2.2.5.4. Kabahatlerde İştirak

Bir fiil bir kişi tarafından işlenebilirken birden fazla kişinin katılımıyla da işlenebilir. Bu durumda fail ve şerik olarak ifade edilen kişiler meydana gelmektedir. Fail, asıl fail konumundaki kişi iken şerikler, asli düzeyde bulunan müşterek fail ile azmettirici, fer'i düzeyde bulunan yardım eden kişilerden oluşmaktadır⁵⁵⁹. Kabahatlerde iştirak müessesesinde tek tip faillik sistemi geçerlidir. Dolayısıyla faillerin fiile katılım dereceleri önemli değildir. Tüm iştirakçiler asıl fail gibi cezalandırılmaktadır⁵⁶⁰.

Kabahate iştiraktan bahsedebilmek için⁵⁶¹:

- İşlenen fiilin hukuka aykırı olması,
- Hukuka aykırılık oluşturan bu fiilin birden fazla kişinin katılımıyla kasıtlı olarak işlenmesi,
- Fiilin vergi ziyasına sebebiyet vermesi gerekmektedir.

Vergi ziyayı sadece ağır nitelikli vergi ziyayı kabahatleri sonucu oluştuğu takdirde iştirake konu olabilmektedir. Yani iştirak müessesesi, sadece ağır nitelikli vergi ziyayı kabahatleri bakımından uygulanabilmektedir. Kabahate iştirak edenler, asıl faile verilen cezayla aynı miktarda cezalandırılmaktadır. Ceza miktarı ise sebep olunan vergi ziyayı miktarı olacaktır⁵⁶². Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, vergi ziyayı kabahatinin

⁵⁵⁷ Bayraklı ve Bozdağ, 2008, a.g.m., s. 388.

⁵⁵⁸ Küçükaya, a.g.m., s. 211

⁵⁵⁹ Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2, 2013, s. 361-362.

⁵⁶⁰ Elvan Keçelioğlu, "Alman Ceza Hukukunda Faillik", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:65, 2006, s.74.

⁵⁶¹ KK, m. 14/3, 14/4.

⁵⁶² VUK, m.344/2.

ağır nitelikli fiilleri içerisinde yer aldığından iştirak kapsamına girmektedir. Dolayısıyla iştirakçilere vergi ziyayı miktarı kadar ceza kesilecektir⁵⁶³.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili (Suçu)

VUK'da düzenlenen vergi suçları, kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu ve haysiyete ve şerefe tecavüz suçundan oluşmaktadır. Kaçakçılık suçları biri, iki alt bentten oluşmak üzere toplam dört seçimsel suç tipinden oluşmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kaçakçılık suçları içerisinde yer alan suç tiplerinden birini oluşturmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili hem suçun hareket unsurunu hem de suçun kendisini oluşturmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin suç teşkil edebilmesi için suçun unsurları açısından incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın devamında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun faili ve mağduru açıklanacak ardından sahte belge düzenleme veya kullanma suçu unsurları açısından incelenecektir.

2.3.1. Fail

Fail, tipe uygun ve hukuka aykırı fiili gerçekleştiren kişidir. Suçlu ise suçu mahkeme kararı ile kesinleşen kişidir. Ancak hukuka aykırı bir fiili icra eden kimse her ikisini de karşılayacak şekilde fail olarak ifade edilmektedir⁵⁶⁴.

Bir fiilin sadece insan tarafından icra edilebilmesi, bir suçun failinin sadece gerçek kişiler olabileceğini göstermektedir⁵⁶⁵. Ancak küçük ve kısıtlıların vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Bu durumda kanuni temsilcilerin vergilendirmeye ilgili ödevleri yerine getirirken suç işlemleri halinde cezaların şahsiliği ilkesi gereği fail, kanuni temsilciler olmaktadır. Aynı şekilde ölen kişinin ölümünden sonra intikal eden mallara ilişkin vergisel ödevler mirasçuları tarafından yerine getirildiğinden buna bağlı olarak işlenen suçların faili mirasçılar olacaktır⁵⁶⁶.

⁵⁶³ Şenyüz, a.g.e., ss. 252.

⁵⁶⁴ Salih Özel, "Vergi Suçlarında Faillik Kavramı", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 68, Ağustos 2010, s. 1776.

⁵⁶⁵ Çomaklı, 2008, a.g.e., s. 77.

⁵⁶⁶ Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 167, 168.

Tüzel kişiler davranışlarını yönlendirme yeteneğine sahip olmadıklarından suç faili olamazlar⁵⁶⁷. Tüzel kişilerin fail olamaması hukuka aykırı davranışları sonucunda güvenlik tedbiri ile karşılaşmayacakları anlamına gelmemektedir⁵⁶⁸. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun birçok maddesinde tüzel kişilere güvenlik tedbiri uygulanacağına dair hükümler bulunmaktadır⁵⁶⁹. Tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin davranışlarını yönlendirme yeteneği olmadığından bu kuruluşların vergisel ödevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir⁵⁷⁰. Dolayısıyla gerçek kişilerde olduğu gibi tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, vergilendirmeyle ilgili ödevleri yerine getirirken suç işlemeleri halinde bu suçun faili olarak kabul edilir. Ancak tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi varsa ve aralarında iş bölümüne gidilmemişse hepsi birlikte fail olarak kabul edilir. Aralarında iş bölümüne gidilmişse vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olan kanuni temsilci, fail olarak kabul edilecektir⁵⁷¹.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun faili, sahte belgeyi düzenleyenler veya kullananlardır. Sahte belgeyi düzenleme fiilini herkes işleyebilir. Kanun, sahte belge düzenlenmesi bakımından failde belli bir nitelik aramadığından sahte belge düzenleme suçu mahsus suçlar kategorisine girmemektedir⁵⁷². Ancak sahte belge kullanılması bakımından durum farklıdır⁵⁷³. Sahte belge kullanmak, belgenin yasal defterlere kaydedilmesini ifade eder. Defter tutmakla yükümlü olanlar vergi mükellefi ve vergi sorumlusudur⁵⁷⁴. Dolayısıyla sahte belge kullanmak fiilinin faili, sadece mükellef veya vergi sorumlusu olabilir. Kanunun, sahte belge kullanmak suçu açısından failin mükellef veya sorumlu olması şartını araması sahte belge kullanma suçunu mahsus suç haline getirmiştir⁵⁷⁵.

2.3.2. Mağdur

Mağdur, tipe uygun ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen fiilden dolayı korunan hukuki değerleri doğrudan ihlal edilen kişileri ifade etmektedir. Tipe uygun ve hukuka

⁵⁶⁷ Tahir Erdem, "Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 233, Şubat, 2008.

⁵⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 375.

⁵⁶⁹ TCK, m. 60; TCK, m. 76/3; TCK, m. 78/2.

⁵⁷⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 67.

⁵⁷¹ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 82.

⁵⁷² Şafak Ertan Çomaklı, "Mahsus Suç Kavramı ve Vergi Suçlarının Bu Açıdan İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 135, Haziran, 2002, s. 155, 152 – 160.

⁵⁷³ Yüce, 2018, a.g.e., s. 80.

⁵⁷⁴ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.466.

⁵⁷⁵ Çomaklı, 2002, a.g.e., s.158.

aykırı olarak gerçekleştirilen fiilden doğrudan veya dolaylı olarak hukuki menfaatleri ihlal edilen kişiler de suçtan zarar görenler olarak belirtilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun mağduru defter, kayıt ve belgelere güven duyan ve vergi gelirlerinin eksik toplanması sonucu kamu hizmetlerinden mahrum kalan toplumun tüm bireyleridir. Devlet, topluma hizmet etmek için oluşturulan bir yapı olduğundan devletin hukuki değer sahibi olamayacağı kabul edilmektedir. Devlet hukuki değer sahibi olamamasına rağmen hukuki değerlerin taşıyıcısı olabilmektedir. Dolayısıyla devlet sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda zarar gören konumunda olmasının yanında hukuki değerlerin taşıyıcısı olması nedeniyle suçun mağduru olarak da görülmektedir⁵⁷⁶.

Sahte belge düzenleme veya kullanma nedeniyle verginin zamanında veya eksik tahakkuk etmesi sonucunda bütçesinde azalma olan vergi idaresi suçtan zarar gören konumundadır. Merkezi yönetim bütçesinde azalma varsa, merkezi yönetimi temsilen Maliye Bakanlığı, yerel yönetimler bütçesinde azalma varsa il özel idareleri ve belediyeler zarar gören konumundadır. Ayrıca vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler, sahte belge düzenleyerek veya kullanarak maliyetlerini azaltan mükelleflere göre dezavantajlı konuma düşeceklerinden suçtan zarar gören konumundadır⁵⁷⁷.

2.3.3. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun (Fiilin) Unsurları Açısından İncelenmesi

Bir fiili suç haline getiren bir takım unsurlar bulunmaktadır. suçun meydana geldiğinin kabulü açısından fiilin söz konusu unsurları taşıması gerekmektedir. bu kapsamda çalışmanın bu kısmında sahte belge düzenleme veya kullanma suçu unsurları açısından incelenecektir.

2.3.3.1. Kanuni Unsur

Bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için öncelikle fiili, suç olarak kabul eden ve yaptırım uygulanmasını öngören soyut kanun maddesinin var olması gerekir. Aynı zamanda fiilin soyut kanun maddesindeki tanıma uygun olması gerekir. Böylece somut fiil ile soyut kanun hükmünün örtüşmesiyle kanuni unsur (tipiklik) gerçekleşmiş kabul edilir⁵⁷⁸. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda VUK'un 359/b maddesinde;

⁵⁷⁶ Sarıcaoğlu, a.g.e., ss. 171-172.

⁵⁷⁷ Onur Özcan, Türk Hukukunda Vergi Suçları, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2014, s. 102.

⁵⁷⁸ Hakeri, a.g.e., s. 131.

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.

hükmüne yer verilerek hem sahte belge tanımı yapılmış hem de kanuni unsur tamamlanmıştır.

2.3.3.2. Maddi Unsur

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun maddi unsurunun konusunu “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan*” belgeler oluşturmaktadır. Ancak Maliye Bakanlığınca tutulma veya düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeler kanunilik ilkesi gereği suçun konusunu oluşturmamaktadır⁵⁷⁹. Kanunda, defter ve kayıtlardan bahsedilmediğinden suçun konusunu sadece belgeler oluşturmaktadır. Bu nedenle defter ve kayıtlar üzerinde yapılan sahtecilik, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kapsamında değerlendirilmez⁵⁸⁰. Belgede sahtecilik suçunun işlenmesi bakımından söz konusu belgelerin kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımaları gerekir. Kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımayan belge, VUK’a göre hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Dolayısıyla hiç düzenlenmemiş sayılan bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması mümkün değildir. Ayrıca sahte olarak düzenlenen belgenin VUK’a göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu oluşturabilmesi için vergilendirmeye ilgili sonuç doğuran işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Vergilendirme işlemleri dışında bir başka işlemde kullanılması halinde VUK’a göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçu değil, yerine göre resmi belgede sahtecilik, özel belgede sahtecilik veya dolandırıcılık vb. suçlarının işlendiği kabul edilebilir⁵⁸¹.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun fiilini, suça ismini veren “*sahte belge düzenlemek*” ve “*sahte belgeyi kullanmak*” oluşturmaktadır. “*Sahte belge düzenlemek*” bir suç “*sahte belge kullanmak*” ayrı bir suç oluşturmaktadır. Bu bakımdan sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçu “*seçimlik suç*” olarak nitelendirilmektedir. Hareketlerden birinin yapılması suçun meydana gelmesi açısından yeterli görülmüştür. Ayrıca fiillerin kanunda belirtilmesi, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu “*bağlı*

⁵⁷⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 401.

⁵⁸⁰ Yüce, 2018, a.g.e., s. 87.

⁵⁸¹ Serkan Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 58, 2005, s. 287.

hareketli suç” haline de getirmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenebilmesi için vergi ziyanının varlığı veya netice aranmamakta, hareketin yapılmasıyla suçun işlendiği kabul edilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda netice aranmaması suçu, “*tehlike suçu*”, “*sırf hareket suçu*” veya “*neticesi harekete bitişik suç*” haline getirmiştir⁵⁸².

Sahte belge düzenlemek suçunda, suçun işlenebilmesi için belgenin sahte olarak meydana getirilmesi yeterlidir. Ayrıca sahte belgenin kullanılması gerekli değildir. Sahte belgenin düzenlenmesiyle suç işlendiği kabul edilir. Nitekim belgenin düzenlendiği tarih aynı zamanda suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak farklı tarihlerde birden fazla sahte belge düzenlenmesi halinde suç tarihi, en son belgenin düzenlendiği tarih olarak kabul edilmektedir⁵⁸³.

Sahte belge kullanmak suçunda sahte belgenin kullanılmasından kasıt, belgenin vergi kanunlarına göre tutulan ve düzenlenen defterlere kaydedilmesi olarak ifade edilmektedir. Sahte belgenin defter ve kayıtlara işlendiği tarih aynı zamanda suç tarihi olarak kabul edilmektedir⁵⁸⁴. Fakat uygulamada Yargıtay sahte belgenin kayıtlara işlenmesiyle sahte belgeden “*beklenen yararın*” elde edilemeyeceğini bu nedenle sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiğini savunmaktadır. Beyannamenin verme süresinin son günü Yargıtay tarafından suç tarihi olarak kabul edilmektedir⁵⁸⁵.

Sahte belgeyi düzenleyen ile kullananın aynı kişi olması halinde iki ayrı suç değil, *sahte belge düzenleme suçunun* işlendiği kabul edilmektedir. Sahte belge düzenleyen ile kullananın farklı kişiler olması halinde ise sahte belgenin düzenlenmesi bir suç ve kullanılması ayrı bir suç olmak üzere iki ayrı suçun meydana geldiği kabul edilmektedir⁵⁸⁶.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu belgelerin asıllarında işlenebileceği gibi suretlerinde de işlenebilir. Kanun, suçun işlenmesi bakımından asıl veya suret üzerinde bir ayrıma gitmemiştir. Sahteciliğin hem asıllarda hem de surette yapılması durumunda tek bir sahte belge düzenleme suçu işlendiği kabul edilmektedir⁵⁸⁷. Ayrıca suçun işlenmesi bakımından belgeler, tamamen sahte olarak düzenlenebileceği gibi kısmen de sahte olarak

⁵⁸² Yüce, 2018, a.g.e., s. 87.

⁵⁸³ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 469.

⁵⁸⁴ Uğur ve Elibol, a.g.e., ss. 469-470.

⁵⁸⁵ Yargıtay 19. CD, T: 20.01.2016, E: 2015 / 2731 ve K: 2016/ 612.

⁵⁸⁶ Yiğit, a.g.e., s. 148.

⁵⁸⁷ Özcan, a.g.e., s. 173.

düzenlenebilir. Gerçekte alım satımı yapılan bir mal veya hizmetin yanında alım satıma konu olmayan bir mal veya hizmetin de belge üzerinde gösterilmesi kısmi sahteciliğe örnek olarak gösterilebilir⁵⁸⁸.

Aynı belge üzerinde hem gerçekte olmayan bir mal veya hizmet alım satım ilişkisine hem de gerçekte olan fakat mahiyet ve miktar itibariyle belgeye farklı yansıtılan işlemlere yer verilebilir. Bu durumda aynı belgede sahte belge düzenlemek veya kullanmak suç ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suç birlikte işlenmiş olacaktır. Doktrinde, aynı belge üzerinde hem sahte belge hem de yanıltıcı belge suçlarının işlenmesi halinde fikri birleşme uygulanarak faile, suçlardan ağır olanın cezasının uygulanması gerektiğini savunan yazarlar bulunmaktadır⁵⁸⁹. Fikri birleşmenin söz konusu olabilmesi için bir fiil sonucu iki ayrı suçun meydana gelmesi gerekmektedir. Fakat burada iki ayrı fiil sonucu iki ayrı suç meydana geldiğinden fikri birleşme hükümleri uygulanmamalıdır. Çünkü sahte belge düzenleme veya kullanma bir suç, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak ayrı bir suç oluşturduğundan iki ayrı suçun meydana geldiği kabul edilip her iki suça ayrı yaptırım uygulanmalıdır⁵⁹⁰.

Sahte olarak düzenlenen veya kullanılan belge sayısının azlığı veya çokluğu suçun meydana gelmesi açısından bir ölçüt olarak kabul edilmemektedir. Sadece düzenlenen veya kullanılan belgenin azlığı veya çokluğu faile verilecek cezanın alt ve üst sınırları belirlenirken dikkate alınmaktadır⁵⁹¹. Aynı takvim yılında kalacak failin tek bir suç işleme niyeti kapsamında farklı tarihlerde birden fazla sahte belge düzenlemesi veya kullanması durumunda zincirleme (müteselsil) suçun varlığı kabul edilmektedir. Müteselsil suç, failin bir suç işleme niyeti kapsamında farklı tarihlerde gerçekleştirdiği fiillerle aynı suça sebebiyet vermesi halinde tek suçun işlendiğinin kabul edilmesi olarak tanımlanabilir⁵⁹². Dolayısıyla aynı takvim yılı içerisinde birden fazla sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması halinde tek suç işleme icrası kapsamında fiiller arasında hukuki bağın olduğu kabul edilerek tek suç işlenmiş sayılacaktır⁵⁹³. Örneğin; failin 2010 yılının Mayıs, Haziran, Temmuz aylarının her birinde sahte belge düzenlemesi halinde fiiller arasında hukuki bağın olduğu gerekçesiyle 2010 yılında tek bir sahte belge düzenleme suçunun işlendiği

⁵⁸⁸ Yüce, 2018, a.g.e., s. 86.

⁵⁸⁹ Taştan, a.g.e., s. 84; Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 486.

⁵⁹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 418.

⁵⁹¹ Taştan, a.g.e., s. 100.

⁵⁹² Açar, a.g.m., s. 294.

⁵⁹³ Şenyüz, a.g.e., s. 403.

kabul edilmektedir. Fakat farklı takvim yıllarında aynı suçun birden fazla kez işlenmesi halinde fiiller arasında hukuki bağın koptuğu kabul edilerek her takvim yılı için ayrı bir suç işlenmiş sayılacaktır. Örneğin; failin 2010 yılının Mayıs Haziran aylarında ve 2011 yılının Şubat ayında sahte belge düzenlediği kabul edildiğinde 2010 takvim yılı için bir suç ve 2011 takvim yılı için bir suç olmak üzere toplamda iki suçun işlendiği kabul edilecektir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma nedenleri, sahte belge düzenleme şekilleri ve belgenin sahteliğini ispata yarayan karinelere vergi kabahatleri kısmında yer verildiğinden burada tekrar açıklama yapılmayacaktır.

2.3.3.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, kasıt ve taksirden oluşmaktadır. Kasıt, TCK'nın 21. maddesinde “suçun kanuni tanımında belirtilen hareketin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Taksir ise TCK'nın 22. maddesinde “dikkat ve özen yükümlülüğüne uyulmaması sonucu suçun kanuni tanımında belirtilen neticenin öngörülmemesine rağmen gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Suçun işlenmesi bakımından kastın varlığı aranmaktadır. Taksirli hareketin suç olarak kabul edilebilmesi ve ceza uygulanabilmesi için işlenen suçun taksirle işlenebileceğine dair kanunda açıkça bir hüküm bulunması gerekmektedir. Aksi halde kanunda böyle bir düzenleme olmadan taksirli iradeyle suçun işlendiği kabul edilmez⁵⁹⁴.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun taksirle işlenebileceğine dair kanunda bir düzenleme bulunmadığından kastın varlığı aranmaktadır. İcra edilen fiilde kasıt yoksa suçun manevi unsuru eksik kalacağından suçun işlendiği kabul edilmeyecektir⁵⁹⁵. Kastın belli bir amaçla veya saikle işlenmesini arayan özel kasıt, sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunda kanunda açıkça belirtilmediğinden genel kastın varlığı suçun işlenmesi açısından yeterlidir⁵⁹⁶.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunda 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda “bilerek kullanma” ibaresinin kanun metninden çıkarılması sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunda kastın aranıp aranmayacağı tartışmalarına neden olmuştur. Ardından Maliye Bakanlığı yayınladığı 306 Seri No'lu VUK Genel

⁵⁹⁴ Sedat Apak, “Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 349, Ekim 2017, s. 32.

⁵⁹⁵ Mehmet Karaaslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 64, 2006, ss. 128-129.

⁵⁹⁶ Taştan, a.g.e., s. 24.

Tebliğ ile sahte belge düzenleme veya kullanmanın kastın karinesi olduğunu fakat gerçekte mal veya hizmet satın alan mükelleflerin kendilerine verilen belgelerin mal veya hizmeti satın aldıkları kişiye ait olup olmadığını bilemedikleri durumların söz konusu olabileceği belirtilmiş ve kastın aranması gerektiği vurgulanmıştır. Kastın var olması halinde kaçakçılık suçunun işlendiği kabul edilecek, kastın tespit edilememesi halinde ise suçun manevi unsuru tamamlanmadığından suç meydana gelmeyecektir.

4369 sayılı kanunla “*bilerek kullanma*” ibaresi kanun metninden çıkarılsa da 4369 sayılı kanununun 14. madde gerekçesinde sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilinin “*niyet, amaç ve plan unsurlarını*” bünyesinde barındırdığı ve bu üç unsura sahip fiillerde kastın var olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla kanun gerekçesinde de belirtildiği gibi sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda kastın aranması zorunludur⁵⁹⁷. Ayrıca Maliye Bakanlığının yayınlandığı genel tebliğ ve 4369 sayılı kanun gerekçesinde kastın aranacağına dair bir ibare olmasa dahi genel ceza hukuku hükümlerine göre kastın aranması gerekmektedir. Nitekim TCK’nın 5. maddesinde “*Bu Kanununun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” denilerek genel ceza hukuku hükümlerinin vergi suçlarına da uygulanacağını ve bu nedenle TCK’nın 21. maddesinde belirtilen “*Suçun işlenmesi kasta bağlıdır.*” ifadesinin vergi suçları açısından da geçerli olduğu belirtilmiştir⁵⁹⁸. Dolayısıyla kanundan “*bilerek kullanma*” ibaresinin çıkarılması suçun kasıtlı işlenebilecek bir suç olma niteliğini değiştirmemektedir. Sadece kastın tespitini genel ceza hukuku hükümlerine bırakmaktadır⁵⁹⁹.

2.3.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Tipe uygun, kasıt veya taksirle işlenen fiilinin suç olarak kabul edilebilmesi için tüm hukuk düzenine aykırı olması gerekmektedir. Fiilin tüm hukuk düzenine aykırı olabilmesi için de yazılı veya yazısız hukuk kurallarında hukuka aykırı olan fiili hukuka uygun hale getiren hukuka uygunluk nedenlerinin öngörülmemiş olması gerekir. Çünkü hukuka uygunluk nedenleri hukuka aykırı fiilleri baştan itibaren hukuka uygun hale getirmektedir. VUK’da vergi suçları açısından hukuka uygunluk nedenleriyle ilgili bir

⁵⁹⁷ Murat Battı, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 36, Sayı: 421, Eylül 2016, s. 36.

⁵⁹⁸ Salim Ateş Oktar, “Sahte Fatura Kullanımında Sorumluluk”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 121.

⁵⁹⁹ Yiğit, a.g.e., ss. 162-163.

düzenleme yapılmamıştır⁶⁰⁰. Ancak suçlara ilişkin genel kanun niteliğine sahip olan TCK'da hukuka uygunluk nedenleri “*kanun hükmünün yerine getirilmesi*”, “*hakkın kullanılması*”, “*meşru müdafaa ve zorunluluk hali*” ve “*ilgilinin rızası*” olarak sayılmıştır. Doktrinde TCK'daki hukuka uygunluk nedenlerinin vergi suçları açısından geçerli olmadığını savunan yazarlar olduğu⁶⁰¹ gibi bazılarının geçerli olduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır⁶⁰².

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu açısından “*kanun hükmünün yerine getirilmesi*” ve “*hakkın kullanılması*” hukuka uygunluk nedeni olarak uygulanabilir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu işlenmesi halinde çıkarılan bir af yasası sayesinde fiil baştan itibaren hukuka uygun hale getirilerek yaptırım uygulanmaması kanun hükmünün yerine getirilmesine örnek gösterilebilir⁶⁰³. Ayrıca mükellefin sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunu işlemesi halinde VUK'da düzenlenen pişmanlık ve ıslahtan yararlanması halinde kendisine hapis cezası uygulanmaması hakkın kullanılmasına örnek gösterilebilir. Bu durumda sahte belgeyi düzenleyen veya kullanan, vergi incelemesine başlanılmadan, taksir komisyonuna sevk edilmeden ve hakkında şikâyet yapılmadan evvel vergi dairesine başvurması eksik beyannamesi tamamlaması ve haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi aslı ve gecikme faizini ödemesi halinde kendisine hapis cezası uygulanmaz⁶⁰⁴.

2.3.3.5. Uygulanacak Ceza

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunu işleyen fail, *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla* cezalandırılmaktadır. Cezanın alt sınırı iki yıl ve daha az olmadığından hükmün açıklanmasının geriye bırakılması ve cezanın ertelenmesi sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunda uygulanmaz. Ayrıca hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi için bir yıl veya daha az süreli hapis cezasının varlığı arandığından sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçu para cezasına çevrilemez⁶⁰⁵.

⁶⁰⁰ Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 214.

⁶⁰¹ Yiğit, a.g.e., s. 157-158.

⁶⁰² Karaaslan, a.g.m., s. 131; Oktar, a.g.m., s. 119.

⁶⁰³ Sarıcaoğlu, a.g.e., s. 215.

⁶⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 425.

⁶⁰⁵ Yüce, 2018, a.g.e., s. 96.

2.3.3.6. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Özel Görünüm Şekilleri

Vergi suçlarının özel görünüm şekillerini teşebbüs, birleşme, tekerrür ve iştirak müesseseleri oluşturmaktadır. Çalışmanın bu bölümün vergi suçları açısından teşebbüs, birleşme, tekerrür ve iştirak müesseseleri incelenecektir.

2.3.3.6.1. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda Teşebbüs

Suçta teşebbüs halinde kişi, suçun ortaya çıkmasına yönelik fiilin icrasına başlamıştır. Ancak kişinin isteği dışındaki sebeplerle fiil ve dolayısıyla suç tamamlanamamıştır⁶⁰⁶. Kişinin fiili isteyerek tamamlamadığı durumda gönüllü vazgeçme ortaya çıkacaktır⁶⁰⁷.

Teşebbüs, hareketin yapılmasıyla suç oluşturan neticesi harekete bitişik fiiller bakımından uygulanamamaktadır. Çünkü teşebbüs kurumunda icra hareketinin kısımlara bölünmesi esas alınmaktadır. Suçu hareket anında meydana getiren bu tip fiillerin kısımlara bölünmesi mümkün olmamaktadır⁶⁰⁸. Diğer taraftan hareket yapıldıktan belli bir süre sonra sonuca ulaşan fiiller bakımından bu sürede netice gerçekleşmemiş olduğundan teşebbüs hükümleri uygulanabilecektir⁶⁰⁹.

Teşebbüsün uygulanabileceği vergi suçlarının defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu dışındaki tüm vergi suçları olduğu söylenebilir⁶¹⁰. Teşebbüsün belirtilen suç açısından uygulanamamasının sebebi ise bu suçların hareketi ile neticesinin eş zamanlı gerçekleşmesidir⁶¹¹. Dikkat edilmesi gereken bir husus ise vergi suçlarında haysiyet ve şerefe tecavüz suçunun teşebbüs kurumuna uygulanması meselesidir. Bu vergi suçu, neticesi harekete bitişik bir suç olması nedeniyle teşebbüse uygun değildir. Ancak hakaret fiili mektupla yapıldığı durumda icra hareketinin kısımlara ayrılabilmesi mümkün olduğundan bu fiil teşebbüse uygun hale gelecektir⁶¹². Bir suçta teşebbüs edilmesi halinde

⁶⁰⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Ocak-Haziran, 2010, s. 16.

⁶⁰⁷ Devrim Aydın, “Suça Teşebbüs”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 55, Sayı: 1, 2006, s. 103.

⁶⁰⁸ Bekir Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün Müdür?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 106, Ekim, 2001, s. 3.

⁶⁰⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 471.

⁶¹⁰ Bayraklı ve Bozdağ, 2010, a.g.m., s. 29.

⁶¹¹ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 380.

⁶¹² Şenyüz, a.g.e., s. 473.

ilgili suça ilişkin ceza miktarının, *dörtte birinden dörtte üçüne kadarının indirilmesine hükmedilmiştir*⁶¹³.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili esas itibariyle neticesi harekete bitişik bir fiil olduğundan teşebbüse elverişli değildir⁶¹⁴. Ancak bir kişinin sahte belge düzenlediği veya kullandığı anda yakalanması halinde hareket sonuçlanmadığından teşebbüsten bahsedilecektir. Bu durumda üç yıldan beş yıla kadar olan hapis cezasında indirimle gidilecektir⁶¹⁵.

2.3.3.6.2. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda Birleşme (İçtima)

İşlenen bir fiil sonucunda ortaya çıkan birden fazla suçun nasıl cezalandırılacağı suçlarda birleşme müessesesi aracılığıyla çözümlenmektedir⁶¹⁶. Suçlarda birleşme, fikri birleşme (içtima) ve gerçek birleşme (içtima) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.3.3.6.2.1. Fikri Birleşme (İçtima)

Fikri içtima bir kişinin tek bir hareketi sonucunda birden fazla suçun ortaya çıkması halinde başvurulacak yoldur⁶¹⁷. Fikri içtimanın uygulanabilmesi için tek bir fiilin işlenmesi, birden fazla suçun meydana gelmesi ve meydana gelen suçların kovuşturma ile cezalandırması gerekir⁶¹⁸. Birleşmenin gerçekleşmesi sonucunda verilecek ceza ise ortaya çıkan suçlar arasında en ağır cezaya sahip olanın cezası olacaktır⁶¹⁹.

İşlenen tek bir fiille VUK'un 359/b. maddesinde belirtilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu aynı zamanda TCK'ya göre özel belgede sahtecilik suçunu da oluşturmaktadır. Bu durumda söz konusu suçların cezasına bakılarak ceza miktarı belirlenecektir. Buna göre özel belgede sahtecilik suçu *bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası*⁶²⁰ ile cezalandırılırken sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun cezası *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası*dır. Dolayısıyla iki ceza karşılaştırıldığında sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun cezası verilecektir⁶²¹.

⁶¹³ TCK, m. 35/2.

⁶¹⁴ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 489.

⁶¹⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 472.

⁶¹⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 30, Nisan, 2017, ss. 2.

⁶¹⁷ Özen, a.g.m., s. 133.

⁶¹⁸ Bayraklı, 2017b, a.g.m., s. 8.

⁶¹⁹ TCK, m. 44.

⁶²⁰ TCK, m. 207.

⁶²¹ Narter ve Sarıcaoğlu, a.g.m., s. 86.

2.3.3.6.2.2. Gerçek Birleşme (İçtima)

Ceza hukuku, cezalar bakımından “ne kadar fiil varsa o kadar suç, ne kadar suç varsa o kadar ceza” kuralına bağlı olarak gerçek içtima hükümlerine tabi bulunmaktadır⁶²². Gerçek içtima, birden fazla fiilin işlenmesiyle birden fazla kanun hükmünün ihlal edilmesi durumunda uygulanmaktadır. Çünkü böyle bir durumda birden fazla farklı ihlalden kaynaklanan farklı cezalar ortaya çıkmaktadır. Gerçek içtima müessesesi, Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun’da⁶²³ (CGTİHK) düzenlenmiştir. Bu kanuna göre verilecek cezanın belirlenmesinde toplama sistemi geçerli olmaktadır. Sistem, failin işlediği tüm suçlar için verilen cezaları birbirinden bağımsız kabul edip, her cezanın diğer cezaya eklenmesi suretiyle uygulanmasını sağlamaktadır⁶²⁴. Cezaların toplanması işlemi ise toplama kararı istenen mahkeme tarafından yapılmaktadır⁶²⁵.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile birlikte başka bir suç gerçekleştiği durumda toplama sistemi gereği mahkemeden toplama kararı istenir⁶²⁶. Mahkemenin kararına göre örneğin failin önce vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ait olan bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasını⁶²⁷ çekmesinin ardından sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ait üç yıldan beş yıla kadar⁶²⁸ hapis cezasını çekmesi mümkündür.

2.3.3.6.3. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda Tekerrür

İşlediği bir suç sonucunda hakkındaki hükmü kesinleşen bir kişinin tekrar suç işlemesi halinde tekerrürden bahsedilmektedir. İşlenen bir suçun ardından tekrar bir suç işlenmesi halinde failin verilen cezadan ıslah olmadığı gerekçesiyle bir sonraki suça verilecek cezanın artırılması yoluna gidilmektedir⁶²⁹.

⁶²² Neslihan Göktürk, “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1-2, Ocak 2014, s. 31.

⁶²³ 24.01.2013 Tarih ve 28545 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁶²⁴ Fatma Karakaş Doğan, “Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 2011, s. 91.

⁶²⁵ Göktürk, a.g.m., s. 31.

⁶²⁶ CGTİHK, m. 99.

⁶²⁷ TCK, m. 239/1.

⁶²⁸ VUK, m. 359/b.

⁶²⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 457.

2.3.3.6.3.1. Tekerrür Çeşitleri

Tekerrür, suçun infaz edilip edilmediği, cinsi, süresi ve mahkûmiyet kararı veren mahkemenin yerli veya yabancı olmasına göre çeşitli şekillere ayrılmaktadır. Tekerrür çeşitlerinin tanımlarına çalışmanın kabahatler kısmında yer verildiğinden bu kısımda tekrar tanımlama yapılmayacak sadece suçlar açısından geçerli olan tekerrür çeşitleri belirtilecektir.

2.3.3.6.3.1.1. Gerçek tekerrür – Mefruz (varsayılan) Tekerrür

Suçlar açısından varsayılan tekerrür hükümleri uygulanmaktadır⁶³⁰. Hatırlanacağı üzere kabahatler açısından da varsayılan tekerrür hükümleri geçerlidir.

2.3.3.6.3.1.2. Genel Tekerrür – Özel Tekerrür

Suçta genel tekerrür hükümleri geçerlidir⁶³¹. Buna karşın kabahatlerde özel tekerrür hükümleri geçerlidir.

2.3.3.6.3.1.3. Süreli Tekerrür – Süresiz Tekerrür

Suçta, süreli tekerrür hükümleri uygulanmaktadır⁶³². Kabahatlerde de süreli tekerrür hükümleri geçerlidir.

2.3.3.6.3.1.4. Milli Tekerrür – Milletlerarası Tekerrür

Önceki suça ait mahkûmiyet hükmü milli mahkeme tarafından veriliyorsa milli tekerrür, yabancı mahkeme tarafından veriliyorsa milletlerarası tekerrürden bahsedilmektedir⁶³³. Suçlar açısından milli tekerrür geçerlidir⁶³⁴.

2.3.3.6.3.2. Vergi Suçlarında Tekerrürün Şartları

Vergi suçları açısından tekerrür hükümlerinin uygulanması belli şartların varlığı halinde uygulanmaktadır. Vergi suçuna sebebiyet veren fiil söz konusu şartları taşıması halinde tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından gereken şartların neler olduğu açıklanacaktır.

⁶³⁰ Bakar, a.g.m., s. 9.

⁶³¹ Bakar, a.g.m., s. 9.

⁶³² Bakar, a.g.m., s. 9.

⁶³³ Silahşör, a.g.e., s. 282.

⁶³⁴ Bakar, a.g.m., s. 9.

2.3.3.6.3.2.1. Önceki Suça ait Hükümün Kesinleşmesi

İşlenen ilk suçun cezasının kesinleşmesi durumunda sonraki suç için tekerrür hükümleri uygulanabilecektir⁶³⁵. Ancak dikkat edilmesi gereken husus bir suç, sonradan işlenen suçtan sonra kesinleşirse tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Hapis cezalarının tedbire çevrilmesi, var olan mahkûmiyetin genel af kapsamına girmesi, cezanın adli para cezası olması halinde bu cezanın ön ödemeye tabi tutulması, getirilen yeni kanun ile ilk fiilin suç olmaktan çıkarılması hallerinde de tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır⁶³⁶.

2.3.3.6.3.2.2. Yeni Bir Suç İşlenmesi

Tekerrürün uygulanabilmesi için ilk suçun ardından yeni bir suçun işlenmesi gerekmektedir. Ayrıca işlenen sonraki suçun ilk suç ile aynı olması şart değildir⁶³⁷.

2.3.3.6.3.2.3. Önceki Suç ile Sonraki Suçun Kasten Yapılması

Tekerrür kurumunun geçerli olması için ilk suç ile sonradan işlenen suçun kasta dayanması gerekir⁶³⁸. Önceki suç taksirli, sonraki suç kasıtlı ise veya tam tersi bir durum söz konusu ise tekerrür hükümleri uygulanmaz⁶³⁹.

2.3.3.6.3.2.4. Sonraki Suçun Belli Bir Sürede İşlenmesi

Tekerrür hükümleri belli süre aralığında gerçekleşen suçlar için geçerlidir⁶⁴⁰. Buna göre önceki ceza *beş yıl* veya daha az süreli hapis ya da adli para cezası ise bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren *üç yıl*, önceki ceza beş yıldan fazla süreli hapis cezası ise bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren *beş yıl* içinde işlenen suçlar için tekerrür hükümleri uygulanabilmektedir⁶⁴¹.

2.3.3.6.3.3. Tekerrürün Cezası

Bir kişi herhangi bir suç işledikten sonra suç olduğu bilinciyle tekrar bir suç işlerse “*mükerrir*” konumuna gelmektedir⁶⁴². Türk ceza hukuku bu kişinin tekrar suç işlememesi için “*mükerrire özgü infaz rejimi*” ile cezasında ağırlaştırma yoluna gitmiştir⁶⁴³. Bu

⁶³⁵ Ak, a.g.m., s. 259.

⁶³⁶ Yılmaz, a.g.m., ss. 554-556.

⁶³⁷ Bakar, a.g.m., s. 7.

⁶³⁸ İlhan Üzülmüş, “Suçta Tekerrür”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 2000, s. 309.

⁶³⁹ TCK, m. 58/4.

⁶⁴⁰ Bayraklı ve Bozdağ, 2008, a.g.m., s. 383.

⁶⁴¹ TCK, m. 58/2.

⁶⁴² Bakar, a.g.m., s. 1.

⁶⁴³ Bakar, a.g.m., s. 8.

doğrultuda mükerrire cezasının infaz edilmesinden sonra denetimli serbestlik uygulanması⁶⁴⁴ ve buna ek olarak kanunda belirtilen hapis cezalarının çekilmesinin ardından koşullu salıverme uygulamasından yararlanabilmesi⁶⁴⁵ şeklinde bir yaptırım öngörülmektedir. Ancak mükerrir ikinci defa suçunu tekrar ederse koşullu salıverme hükümleri uygulanmaz⁶⁴⁶.

Önceki suçu sahte belge düzenleme veya kullanma olan bir kişi bu suçun cezasının infazından itibaren üç yıl içinde tekrar suç işlerse sonraki suçun gerektirdiği cezayı çektikten sonra denetimli serbestlik uygulaması ile karşı karşıya kalacaktır. Sonraki suç sahte belge kullanma veya düzenleme suçu ise üç yıldan beş yıla kadar olan hapis cezası mahkûmiyeti bittikten sonra denetimli serbestlik uygulaması ile serbest bırakılacaktır⁶⁴⁷.

2.3.3.6.4. Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunda İştirak

Türk Ceza Hukuku'nda, hukuka aykırı bir fiilin birden fazla kişi tarafından işlenmesi iştirak müessesesi çerçevesinde incelenmektedir⁶⁴⁸.

İştirakçilerin suça katılım derecelerinin belirlenmesi, alacakları cezalar bakımından önem arz etmektedir⁶⁴⁹. İştirakin ortaya çıkması ve bu cezaların alınması ise belirli şartların oluşmasına bağlı olmaktadır. Bu şartlar⁶⁵⁰:

- Hukuka aykırı fiilin gerçekleştirilmesinde birden fazla kişinin etkisinin bulunması,
- İştirakçilerin suç oluşumunda payının olması,
- Hareket ile suç arasında illiyet bağı olması ve
- Suça iştirak edenlerin bu iştiraklerini kasten yerine getirmesi olarak belirtilebilir.

2.3.3.6.4.1. Faillik

Suçta iştirak etme şekillerinden biri “faillik” olarak ifade edilmektedir⁶⁵¹. Faillik; doğrudan faillik, birlikte faillik ve dolaylı faillik olmak üzere üç şekilde meydana gelebilmektedir⁶⁵².

⁶⁴⁴ TCK, m. 58/6.

⁶⁴⁵ CGTİHK, m. 108/1.

⁶⁴⁶ CGTİHK, m. 108/3.

⁶⁴⁷ Yılmaz, a.g.m., s. 559.

⁶⁴⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 461.

⁶⁴⁹ Ufuk Gencil, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı: 3, Ankara, 2014, s. 73.

⁶⁵⁰ Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 14, Temmuz, 2013, ss. 195-196.

⁶⁵¹ Bayraklı, 2017b, a.g.m., s. 2.

⁶⁵² Gerçek ve Mercimek, a.g.m., s. 201.

Bir fiil tek bir kişi tarafından işlendiğinde doğrudan faillik, birden fazla kişi bir suçta birlikte ve ortak bir katkı ile meydana getirdiğinde birlikte faillik ortaya çıkmış olacaktır⁶⁵³. Birlikte faillik söz konusuysa suçta katkısı olan her kişi asıl fail gibi sorumlu olup asıl fail kadar cezalandırılır⁶⁵⁴. Ancak kaçakçılık suçunda birlikte fail olan kişilerin menfaati yoksa cezalarının *yarısı* indirilir⁶⁵⁵. Diğer taraftan asıl failin, suçta bizzat kendisinin değil de bir başkasını kullanarak işlemesi, dolaylı faillik olarak ifade edilmektedir⁶⁵⁶. Fakat araç olarak kullanılan kişinin yani dolaylı failin suçta kendi iradesiyle değil, asıl failin zoruyla yapması gerekmektedir⁶⁵⁷. Bu durumda eğer dolaylı fail ceza ehliyeti olan bir kişiyse ve menfaati varsa asıl fail kadar cezaya mahkûm edilir⁶⁵⁸. Menfaati yoksa ve suçta kaçakçılık suçuna ise cezası *yarıya* indirilir⁶⁵⁹. Diğer taraftan ceza ehliyeti olmayan bir kişi asıl fail tarafından suçta yapmaya zorlanırsa asıl failin cezası *üçte birinden yarısına kadar* arttırılır⁶⁶⁰. Bu açıklamalar ışığında sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna bakımından dolaylı fail konumundaki kişiler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına mahkûm edilirken eğer menfaatleri yoksa bu cezanın yarısı indirilmektedir.

2.3.3.6.4.2. Azmettirme

Azmettirme, asıl faili suç işlemeye teşvik etme eylemidir. Burada failin suç işlemeye ilişkin bir düşüncesi yoktur. Azmettiren kişi, failin aklına suç işlemeye fikrini yerleştirmektedir⁶⁶¹. Azmettiren verilecek ceza; işlenen suçta verilecek ceza olarak belirlenmektedir⁶⁶². Ancak fail konumuna getirdiği kişi altsoyu, üstsoyu veya çocukları ise bu durumda verilecek ceza *üçte birinden yarısına kadar* arttırılır⁶⁶³, menfaatinin olmadığı bir kaçakçılık suçuna azmettirdiği takdirde de cezası *yarıya* indirilir⁶⁶⁴. Azmettiren belli olmadığı durumda bu kişiyi ortaya çıkaran suç ortağının veya failin cezasında *üçte bir oranında* indirim yapılır⁶⁶⁵. Dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline

⁶⁵³ Sercan Yavan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, Temmuz, 2017, s. 124.

⁶⁵⁴ Keçelioğlu, a.g.m., s. 80.

⁶⁵⁵ VUK, m.360.

⁶⁵⁶ Bayraklı, 2017b, a.g.m., s.6.

⁶⁵⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 465.

⁶⁵⁸ Gerçek ve Mercimek, a.g.m., s. 198.

⁶⁵⁹ VUK, m. 360.

⁶⁶⁰ TCK, m. 37/2.

⁶⁶¹ Gencil, a.g.m., s. 76.

⁶⁶² TCK, m. 38/1.

⁶⁶³ TCK, m. 38/2.

⁶⁶⁴ VUK, m. 360.

⁶⁶⁵ TCK, m. 38/3.

yönelik azmettirici bir davranış sergileyen kimse, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına ancak eğer bir menfaati yoksa bu cezanın yarısına mahkûm edilmektedir⁶⁶⁶.

2.3.3.6.4.3. Yardım Etme

Yardım etme, bir kişinin, failin var olan suç işleme düşüncesini gerçekleştirmesinde kolaylık sağlamasıdır⁶⁶⁷. Bu kolaylığı, fiili işlerken kullanılacak araçları tedarik etme, fiilin işlenmesine yönelik yol gösterme, suç işleme kararını teşvik etme ve fiili işledikten sonra yardım etmeyi vaad etme şeklinde gerçekleştirmektedir⁶⁶⁸. Yardım eden kişilere verilecek ceza faile verilen cezanın yarısı olarak belirlenmiştir⁶⁶⁹. Eğer bir kişi, kaçakçılık suçuna menfaati olmaksızın yardım etmişse, bu cezanın da yarısı dikkate alınarak uygulanmaktadır. Bu durumda sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin işlenmesine menfaati olmadan yardım eden bir kişinin cezası, faile uygulanacak cezanın dörtte biri oranında hesaplanarak belirlenmektedir.

⁶⁶⁶ VUK, m. 360.

⁶⁶⁷ Gerçek ve Mercimek, a.g.m., s. 211.

⁶⁶⁸ Bayraklı, 2017b, a.g.m., s. 9.

⁶⁶⁹ TCK, m. 39/1.

ÜÇÜNÇÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA SAHTE

BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ İLE

İLGİLİ YARGIYA TAŞINAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletle mükellef arasındaki vergilendirmeye ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir kısmı idari aşamada çözümlenirken bir kısmı da yargı aşamasında çözümlenmektedir. Devletle mükellef arasındaki vergi kabahat ve suçları ile ilgili ortaya çıkan ve yargıya taşınan sorunların başında sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiili (suçu) nedeniyle ortaya çıkan sorunlar gelmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi kabahatleri açısından, mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan ceza kesilmesi ile bilmeden sahte belge kullananlara kaç kat ceza kesileceği ile ilgilidir. Vergi suçları açısından mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan ceza kesilmesi, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge türlerinin birbiriyle karıştırılarak suçun vasıflandırılmasında yanılğıya düşülmesi, bilmeden sahte belge düzenleyenlere veya kullananlara uygulanacak yaptırım ile dava şartı olan mütalaa ile ilgili sorunlardır. Söz konusu sorunların çözümlenmesi mükelleflere haksız yere yaptırım uygulanmasının önüne geçilmesi ve adil bir vergi ceza sisteminin oluşturulması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde yargı kararları dikkate alınarak sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan sorunlar ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

3.1. Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Yargıya Taşınan Sorunların Değerlendirilmesi

Vergi kabahatleri açısından mükelleflerin sahte belge düzenlediği veya kullandığına ilişkin yeterli araştırma ve inceleme yapılmaması veya mükelleflerin belgenin sahteliğini bilmemeleri veya bilme imkânlarının bulunmadığı durumlarda kanun hükümleri yerine genel tebliğlerdeki hükümler dikkate alınarak haksız yere vergi cezalarıyla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde mükelleflerin vergi kabahatleri bakımından karşı karşıya kaldığı yeterli tespit ve inceleme yapılmaması sorunu ve bilmeden sahte belge kullanılması sorunu Danıştayın verdiği kararlar dikkate alınarak değerlendirilecektir.

3.1.1. Mükellef Hakkında Yeterli Tespit ve İnceleme Yapılmaması Sorunu

Sahte belge, taraflar arasında gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Sahte belge, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıyan fakat içeriği itibarıyla gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasını yansıtmayan belgedir. Belgelerin kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımaları halinde gerçeği yansıttıkları karine olarak kabul edilmektedir. Bu karineye “ilk görünüş karinesi” adı verilmektedir. İlk görünüş karinesi, vergi kanunlarına uygun ve zorunlu unsurları taşıyan belgelerin ticari, ekonomik ve teknik icaplara uyduğu kabul edilerek vergi idaresi tarafından aksi ispat edilemediği sürece bu belgelere dayanarak işlem yapılmasını zorunlu kılmaktadır⁶⁷⁰. Bu nedenle belgenin sahte yani gerçeğe aykırı bir belge olduğunun iddia edilmesi halinde ispat yükümlülüğü belgenin sahte olduğunu iddia eden idareye aittir.

Vergi idaresi, mükellefler hakkında yapılan incelemelerde elde edilen yemin ve vergiyi doğuran olayla açık ilgisi bulunmayan şahit ifadesi dışında her türlü delil ile belgenin sahteliğini ispat edebilir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığının yayınladığı KDVGUT’de⁶⁷¹ ve yargı kararlarında bir takım tespitlerden (karinelere) yararlanılarak belgenin sahteliği ispat edilmeye çalışılmaktadır. Ancak vergi incelemeleri sırasında mükellefler hakkında somut tespitlerde bulunulmadan, karineler bir bütün olarak değerlendirilmeden, sahte belge kullanıldığı şüphesiyle varsayıma dayalı hükümler kurulması önemli bir soruna neden olmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında mükellefler hakkında yapılan tespitler, inceleme sona erdikten sonra vergi inceleme raporunda belirtilmektedir. Ayrıca birden fazla mükellefi, vergi türünü kapsayan veya mükellefin birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin yapılan tespitlerin tek bir rapor halinde toplanabilmesi için vergi tekniği raporları (VTR) da düzenlenebilmektedir. Vergi tekniği raporu düzenlendikten sonra raporda belirtilen hususlar dikkate alınarak vergi inceleme raporu düzenlenmektedir⁶⁷². Söz konusu raporlarda mükellefler hakkında inceleme sırasında elde edilen defter, kayıt ve belgelerden yola çıkılarak belgelerin sahte olup olmadığı ispat edilmeye çalışılmaktadır. Nitekim vergilendirme açısından maddi gerçekliğin ortaya çıkarılması esas olduğundan, söz konusu raporlarda, vergilendirmeye ilgili kayıt ve hesaplara ilişkin bilgilere yer verilmesi bu

⁶⁷⁰ Karakoç, 1997, a.g.e., s. 113.

⁶⁷¹ 26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁶⁷² Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m. 57.

raporlara, belgelerin ispatı konusunda delil olma özelliği kazandırmaktadır⁶⁷³. Ancak sahte belge düzenleme veya kullanma fiili açısından mükellef nezdinde gerekli araştırma ve inceleme yapılmadan, mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak veya rapora atıf yapılarak vergi inceleme raporuyla ceza önerisinde bulunulması ve sonucunda mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılması sorunlara neden olmaktadır. Bununla birlikte söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi nedeniyle mükelleflerin kendilerine isnat edilen iddialar hakkında bilgi sahibi olamaması yaşanan sorunların boyutunu artırmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde mükellefler hakkındaki karineler bir bütün olarak değerlendirilmeden ceza uygulamasına gidilmesi ve vergi tekniği raporlarına dayanılarak yeterli inceleme yapılmaması ile ilgili sorunlar yargı kararları çerçevesinde incelenecektir.

3.1.1.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiilinin Tespitinde Dikkate Alınacak Karinelerin Değerlendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

Sahte belge, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıdığından ilk görünüş karinesinden yararlanmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin, belgenin sahte olduğunu iddia etmesi halinde mükellef hakkında bir takım tespitlerde bulunarak belgenin sahteliğini ispat etmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin belgenin sahteliğini ispat etmede yararlandığı karineler aşağıdaki gibidir.

- Mükellefin bilinen adresinde bulunmaması,
- Vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi,
- Olaya ilişkin beyan ve ifadeler,
- Ödemeleri banka havalesi ile yapılmaması veya çek, senet gibi ödeme araçlarının kullanılmaması,
- Mükellefin alış faturalarının sahte olması,
- Mükellefin fiili durumu (işçi çalıştırmaması, yeterli sermayesinin bulunmaması vd.)⁶⁷⁴.

Kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıyan sahte belge ticari, ekonomik ve teknik icaplara uygun olduğundan, vergi idaresi tarafından yukarıda belirtilen karinelere

⁶⁷³ Özgür Biyan, “Başka Mükellef Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 96, 2012, ss. 11-12.

⁶⁷⁴ Bkz; KDV GUT (26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete).

yararlanılarak belgenin sahteliği ispat edilmeye çalışılmaktadır. Söz konusu karineler tek başına belgenin sahteliğini ispatlamaya yeterli olmayıp mükellefler tarafından aksinin ispatlanması mümkündür. Belgenin sahteliği ispat edilirken mükellefler hakkında yapılan tespitlerde söz konusu karinelerin, *somut olayın özelliği göre* bir bütün olarak dikkate alınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi inceleme raporlarında somut olayın özelliği dikkate alınmadan bir veya birkaç karineye dayanılarak belgenin sahte olduğu iddia edilerek mükelleflere haksız tarhiyatlar yapılmakta ve vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı 1⁶⁷⁵: Mükellefin bilinen adresinde bulunmamasının, belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tek başına yeterli olmaması hakkında:

Davacı şirketin 1992 Ağustos-1993 Aralık dönemlerine ilişkin olarak mal alımlarını gerçekleştirdiği (A) ve (B) kişilerinin vergi dairesince bilinen adreslerinde bulunmaması, bu kişilerin gerçek mükellef olmadığı ve alım işleminin gerçek bir mal hareketini yansıtmadığı düşüncesiyle, düzenlenen belgelerin sahte olduğu ileri sürülmüş ve davacı şirkete, alımlarını sahte faturalarla belgelendirerek haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Olayda,

(A) ve (B) kişilerinin vergi dairesince bilinen adresinde bulunmamalarına rağmen vergi dairesine kayıtlı mükellefler oldukları, söz konusu döneme ilişkin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirdikleri (Söz konusu faturaya ilişkin KDV beyannamesi verilmesi ve ödenmesi) ve söz konusu faturaya ilişkin ödemelerin nakit olarak değil, çek veya senetle yapıldığı,

vergi inceleme raporuyla tespit edilmiştir. Bu kapsamda mükelleflerin sadece bilinen adresinde bulunmadıkları gerekçesiyle faturaların sahte olduğuna karar veren Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına ve mükellefin temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 2⁶⁷⁶: Mükellefin bilinen adresinde bulunmadığının tespitinin belgelerin düzenlendiği dönemden sonraki dönemde yapılmasının belgelerin sahteliğine karine teşkil etmeyeceği hakkında:

⁶⁷⁵ Danıştay VDDK, T: 23.10.1998, E: 1997/79 ve K: 1998/296; Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/6038 ve K: 2009/1973; Danıştay 4. D, T: 24.02.1998, E: 1997/3868 ve K: 1999/798.

⁶⁷⁶ Danıştay 9. D, T: 20.04.2016, E: 2013/8280 ve K: 2016/2969; Danıştay 9. D, T: 13.11.2008, E: 2007/4096 ve K: 2008/5274; Danıştay 9. D: T: 14.04.2016, E: 2014/3641 ve K: 2016/2871; Danıştay 4.

Davacı (Z)'ye, 2010 Ağustos dönemine ait mükellef (A)'dan ve 2010 Ekim-Kasım dönemine ait mükellef (B)'den aldığı faturaların, vergi dairesi tarafından yapılan yoklamalarda mükellef (A) ve (B)'nin bilinen adreslerinde bulunmaması nedeniyle sahte olduğu sonucuna varılmış ve üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. 2010 Ağustos dönemine ait fatura düzenleyen mükellef (A) hakkında 11.11.2010 tarihinde yapılan yoklamada işyerinin kapalı olduğu ve bir ay öncesinden işyerinin terk edildiği tespit edilmiştir. Benzer şekilde 2010 Ekim-Kasım dönemine ait fatura düzenleyen mükellef (B) hakkında ise 12.07.2010 tarihinde yapılan yoklamada işyerinin kapalı olduğu ardından 05.08.2010 tarihinde yapılan ikinci yoklamada ise faaliyetlerine devam ettiği tespit edilmiştir.

Yapılan vergi incelemesinde mükelleflerin her ne kadar bir takım vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmediği tespit edilse de (A) ve (B)'nin davacı adına **fatura düzenledikleri döneme ilişkin olarak faaliyetlerinin faal olup olmadığına** ilişkin somut ve açık bir tespit yapılmadan üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı uygulanmasında yasal isabet görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 3⁶⁷⁷: Faturayı düzenleyen firmaların sadece vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemesinin belgenin sahteliğinin ispatı konusunda yeterli olmadığı hakkında:

Davacı şirketin defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucunda 1996 yılına ilişkin bazı firmalardan aldığı faturalar, söz konusu firmaların vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi ve mükelleflerin bilinen adreslerinde bulunmaması nedeniyle sahte olarak kabul edilmiş ve davacı şirkete re'sen kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi, geçici vergi, fon payı hesaplanmış ve kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmıştır. Dava konusu olayda,

Davacı şirketin faturaya konu mal veya hizmeti işletmede gerçekten kullanıp kullanmadığı konusunda bir tespit yapılmamış sadece fatura düzenleyen **kişilerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri ve mükellefin bilinen adresinde bulunmadığına** ilişkin olarak şahsa ve şirkete ilişkin tespitler yapılmıştır. Bu tespitler, davacı şirketin mal veya hizmetleri gerçekten kullanmadığını kanıtlamaya yeterli olmadığından eksik ve varsayım dayalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.

D, T: 09.05.2001, E: 2000/1327 ve K: 2001/1962; Danıştay 9. D, T: 04.02.2009, E: 2008/179 ve K: 2009/617.

⁶⁷⁷ Danıştay 4. D, T: ,12.04.2000, E: 1999/5145 ve K: 2000/1460; Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/3941 ve K: 2000/1161; Danıştay VDDK, T: 09.10.1998, E: 1997/42 ve K: 1998/266.

Mahkeme Kararı 4⁶⁷⁸: Belgeyle ilgili yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan ifadeler esas alınarak faturaların sahte olduğu sonucuna varılamayacağı hakkında:

Davacı şirket hakkında 1996 yılına ilişkin yapılan vergi incelemesinde, üstlendiği inşaat işlerine ilişkin maliyet hesaplarına intikal ettirdiği bir takım faturaların sahte olduğu tespit edilmiş ve vergi dairesi tarafından kendisine re'sen kurumlar vergisi ve gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış ve kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Dava konusu olayda;

Mükellef hakkında faturaların sahte olduğu konusunda yeterli tespit ve araştırma yapılmadan, faturayı düzenleyen satıcı firma nezdinde karşıt incelemeye gidilmeden, **sadece şirket yetkililerinin faturayı düzenleyen satıcı firma yetkililerini tanımadıkları ve ödemelerin nakit olarak yapıldığı şeklindeki beyan ve ifadelerine,**

dayanılarak faturaların sahte olduğu sonucuna varılamayacağı yönündeki vergi mahkemesi kararının yasaya uygun olması gerekçesiyle temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 5⁶⁷⁹: Mükellefin ödemelerinin tamamının çek veya senet kullanılmadan veya banka havalesi ile gerçekleştirilmeden nakit olarak yapılmasının, belgenin sahte olduğu konusunda karine teşkil edeceği hakkında:

Davacı şirkete 1998 yılına ilişkin olarak gerçekleştirdiği mal alımlarının büyük bölümünü sahte faturalarla belgelendirdiği, gerçekte ödemediği KDV'yi haksız yere indirim konusu yaptığı gerekçesiyle kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda,

Faturalarda yer alan büyük miktardaki malların satıcısından alınmasına olanak bulunmaması **teknik icaplara;** satın alınan mallara ilişkin ticari organizasyonu, sermayesi ve ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alındığının iddia edilmesi **ticari icaplara; yüksek tutarlara ilişkin ödemelerin çek veya senet kullanılmaksızın nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara uygun olmadığından,**

kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatının yasaya uygun olduğu gerekçesiyle Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına karar verilmiştir.

⁶⁷⁸ Danıştay 4. D, T: 11.11.2000, E: 1999/2183 ve K: 1999/3989; Danıştay 4. Daire, T: 24.02.20005, E: 2004/780 ve K: 2005/274.

⁶⁷⁹ Danıştay 7. D, T: 08.02.1994, E: 19991/74 ve K: 1994/503; Danıştay 3. D, T: 14.04.2003, E: 2000/4292 ve K: 2003/3080.

Mahkeme Kararı 6⁶⁸⁰: Mükellef tarafından yapılan ödemelerin banka havalesi aracılığıyla, çek veya senetle yapılmasının belgenin sahte olmadığı konusunda karine teşkil edeceği hakkında:

Davacı şirket 2002 yılı Nisan-Aralık dönemine ilişkin olarak mal alımlarını (Ö) Ltd. Şti. ve (D) Ltd. Şti.'den aldığı faturalarla belgelendirmiştir. Söz konusu şirketler hakkında vergi tekniği raporu bulunması nedeniyle bu şirketlerin düzenlendiği faturaların gerçek mal veya hizmeti alımına dayanmayan sahte faturalar olduğu ve bu faturalarla haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle davacı şirkete re'sen KDV salınıp vergi ziyai cezası kesilmiştir. Dava konusu olayda, (Ö) Ltd. Şti. ve (D) Ltd. Şti.'nin bilinen adreslerinde bulunmaması, mal alışlarının büyük bir kısmının sahte faturalarla belgelendirilmesi ve (D) Ltd. Şti.'nin aldığı çeklerin büyük kısmını ve mal alışlarının büyük kısmını yaptığı (T) Ltd. Şti.'ye ciro ettirmesi nedeniyle bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir mal alım satımına dayanmayan sahte faturalar olduğu ileri sürülmüştür.

Ancak bu firmalarla ilgili tespitler, söz konusu firmaların kendi mal alımlarını yansıttığı ve davacı şirketin yapmış olduğu **ödemelerin büyük kısmının müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi aracılığıyla gerçekleştirdiği dikkate alındığında**, davacı şirketin KDV indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alımına ilişkin olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu kapsamda tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesinin kararı hukuka aykırı bulunmuştur.

Mahkeme Kararı 7⁶⁸¹: Ödemelerin banka havalesi, çek veya senetle yapılmasının her durumda belgenin gerçek olmasına karine teşkil etmeyeceği hakkında:

Davacı şirket hakkında 1987 yılına ilişkin yapılan incelemede, müstahsilden aldığı kültü pamuğu, başka bir kişiden aldığı gerçeğe aykırı faturalarla belgelendirerek haksız KDV indiriminde bulunduğu tespit edilmiş ve vergi dairesi tarafından kaçakçılık cezası KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda,

Faturaların kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşınması, sevk irsaliyesi ve ödemelerin çekle yapılması, faturaya konu mal veya hizmetlerin fatura

⁶⁸⁰ Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/8784 ve K: 2009/1974; Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/6038 ve K: 2009/1973; Danıştay 4. D, T: 07.06.2010, E: 2009/4029 ve K: 2010/3462; Danıştay 4. D, T: 18.06.1998, E: 1998/858 ve K: 1998/2747.

⁶⁸¹ Danıştay VDDK, T: 28.04.1995, E: 1994/332 ve K: 1995/142; Danıştay 7. D, T: 16.12.2003, E: 2000/9701 ve K: 2003/5068.

düzenleyen kişilerden alındığını tek başına ispat etmeye yeterli değildir. Çünkü **fatura gerçeğe aykırı düzenlenebildiği gibi sevk irsaliyesi de gerçeğe aykırı düzenlenebilmekte ve işlemlere gerçekmiş görüntüsü verebilmek için ödemelerin çekle yapılıp ardından paranın tahsil edildikten sonra geri verilmesi** durumları söz konusu olabilmektedir.

Dolayısıyla söz konusu olayda başka bir kişiden mal veya hizmet satın alınmadığı ve KDV ödenmediği halde, KDV indiriminde bulunulduğundan yapılan kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkeme Kararı 8⁶⁸²: Mükellefin mal alışlarını sahte faturalarla belgelendirmesinin mal satışları sonucunda düzenlendiği faturaların da sahte olduğu anlamına gelmeyeceği hakkında:

Davacı şirketin 2002 yılına ilişkin (K) Ltd. Şti. ile (M) Ltd Şti.'den aldığı faturaların sahte olduğu gerekçesiyle davacı şirkete resen KDV tarhiyatı ile üç kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Dava konusu olayda, (K) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, 2001 yılında şube açtığı ve aynı yıl kapattığı, 2001, 2002 ve 2003 yıllarında ilişkin defterlerini tasdik ettirdiği ve belgelerini anlaşmalı matbaalarda bastırıldığı, ödemelerini kısmen çek kısmen de nakit olarak yaptığı ve alışlarının büyük bölümünü haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda rapor bulunan mükelleflerden yaptığı tespit edilmiştir. (M) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda ise şirketin tasfiyeye girmiş olduğu, ortakların ve tasfiye memurunun bilinen adresinde bulunmadığı ve alışlarının büyük bölümünün haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda rapor bulunan mükelleflerden yapıldığı tespit edilmiştir.

Ticari hayatta malı satın alan mükellefin, malı satın aldığı kişinin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği konusunda tam bilgi sahibi olmaması olağan bir durumdur. VUK'un vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesi de bu durumu desteklemektedir. Sahte fatura düzenleyen mükellefler arasında alış ve satış faturalarını sahte olarak düzenleyip sahte fatura komisyonculuğu yapanlar olduğu gibi maliyetlerini yükselterek daha az KDV ödemek amacıyla sadece mal alışlarını sahte faturalarla belgelendiren mükellefler de bulunmaktadır. Dolayısıyla **mükellefin bir takım alışlarının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmak**, ticari yaşamın gerekleriyle uyuşmadığı gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Her ne kadar (K) Ltd. Şti. ile (M) Ltd. Şti.'nin sahte fatura düzenledikleri yönünde

⁶⁸² Danıştay 9. D, T: 16.04.2009, E: 2008/3445 ve K: 2009/1801; Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/3402 ve K: 2010/84; Danıştay 9. D, T: 23.05.2012, E: 2008/7281 ve K: 2012/2865; Danıştay 9. D, T: 18.12.2009, E: 2008/1565 ve K: 2009/4934.

kuşklar bulunsa da davacı şirkete düzenledikleri faturaların sahte olduğu konusunda somut ve yeterli bir saptama yapılmadığından,

davanın cezalı tarhiyata ilişkin kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 9⁶⁸³: Mükellefin mal dengesinin mevcut olmaması, yüksek tutarda fatura düzenlemesine rağmen karlılık oranının düşük olması, deposunun bulunmaması, işçi çalıştırmaması, yüksek tutarlı faturalara rağmen ödenecek KDV çıkmaması ve stok devir hızının yüksek olmasının belgenin sahteliğine karine teşkil edeceği hakkında:

Davacı şirketin 2002/Nisan-Eylül ve Kasım dönemlerine ilişkin olarak (...) isimli şahıstan aldığı faturaların gerçek bir mal teslimine dayanmayan sahte faturalar olduğu ve davacı şirketin bu faturaları kullanması sonucu haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle davacı şirkete vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda,

(...) isimli şahıs 2001, 2002 ve 2003 dönemlerine ilişkin olarak vergi incelemesine alınmıştır. Söz konusu yıllardaki dönem başı ve dönem sonu mal mevcutları ile dönem içi alış ve satış tutarlarına ilişkin mal hareketlerinin kaydi envantere tabi tutulması sonucunda; **işletmenin alış-satış dengesinin mevcut olmadığı, belgesiz alım satımının bulunduğu, işçi çalıştırmadığı, işyerinin kiralık olduğu, deposunun bulunmadığı, alış faturalarının neredeyse tümünün sahte olduğu, yüksek tutarlı fatura düzenlemesine rağmen ödenecek KDV'nin çıkmadığı veya çok düşük çıktığı ve stok devir hızının yüksek çıktığı** tespit edilmiştir.

Belirtilen bu hususların söz konusu faturaların gerçek mal alım satımına dayanmadığını ortaya koyduğundan vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatını yasaya aykırı bulan Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 10⁶⁸⁴: Mükellefin defter kayıt ve belgelerini vergi inceleme elemanına ibraz etmemesi, herhangi bir taşıt veya gayrimenkule sahip olmaması, banka hesabının bulunmaması ve düşük sermaye ile yüksek karlar elde etmesinin belgenin sahteliğine karine teşkil edeceği hakkında:

⁶⁸³ Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/8815 ve K: 2010/115; Danıştay 7. D, T: 13.06.2001, E: 2000/6229 ve K: 2001/2236; Danıştay 7. D, T: 16.09.2002, E: 2000/5774 ve K: 2002/2787; Danıştay 4. D, T: 26.10.1998, E: 1997/3304 ve K: 1998/3842.

⁶⁸⁴ Danıştay 3. D, T: 14.02.1996, E: 1995/389 ve K: 1996/479; Danıştay VDDK, T: 06.03.2009, E: 2008/380 ve K: 2009/69.

Davacı şirketin 1993 yılına ilişkin defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucunda satın aldığı zirai ürünler karşılığında vergi tevkifatından kaçınmak için müstahsil makbuzu düzenlemeyip aldığı ürünleri sahte fatura kullanarak belgelendirdiği gerekçesiyle davacı şirkete kaçakçılık cezalı re'sen gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayın incelenmesinden

Davacı şirketin zirai ürünlerini satın aldığı (...) Ltd. Şti.'nin defter kayıt ve belgelerinin ibraz edilmesinin istenmesine rağmen 15 günlük kanuni süre geçtiği halde ibrazın yapılmadığı, bilinen adresin terk edildiği, kayıtlarda kuruma ait herhangi bir taşıt veya gayrimenkulün bulunmadığı, şirketin bankalarda herhangi bir hesabının olmadığı, 1 Trilyon değerinde hâsılat yapıldığı ve hiç kredi kullanılmadığı, şirketin 30 Milyon lira sermaye ile kurulduğu ve bu sermaye ile söz konusu ciroyu elde edemeyeceğinin açık olduğu, gerekçeleriyle düzenlenen belgelerin gerçek mal satışına dayanmayan sahte belgeler olduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

Sahte belge düzenleme veya kullanılma fiilinin tespitinde dikkate alınacak karinelerin değerlendirilmesinde yaşanan sorunlara ilişkin kararlar incelendiğinde, Danıştayın, somut olayın özelliği dikkate alınmadan bir veya birkaç karineye dayanılarak ceza kesilmesini, tam ve yeterli bir tespit olarak kabul etmediği ve uygulanan yaptırımın kaldırılması yönünde kararlar verdiği görülmektedir. Öte yandan Danıştay, delillerin bir bütün olarak değerlendirilmesi durumunda belgenin sahte olduğuna hükmetmektedir. Danıştay, hem vergi dairesi tarafından karinelere yalnız birinin veya birkaçının bulunmasını gerekçe göstererek belgenin sahte olduğu iddiasını hem de idarenin öne sürdüğü bir veya birkaç karinenin mükellef tarafından aksinin ispat edilmesi halinde belgenin gerçek alım satıma dayandığı savunmasını kabul etmemektedir. Danıştay tarafından belgenin gerçek alım satıma dayandığının ispatı açısından önemli olan; mükellefin söz konusu mal veya hizmeti üretmeye elverişli sermayesi, çalışmanı ve araç gereçleri ile mal hareketlerini ispata yarayan, ödemelerin ticari teamüle uygun bir şekilde yapıldığını gösteren ve ödemenin gerçekten mükellefin kasasına veya banka hesabına girdiğini gösteren belgelerin bulunmasıdır. Gerçekten Danıştayın, bütün deliller değerlendirilmeden, kabahatin tüm unsurları tamamlanmadan yaptırım kararı uygulamaması hak ve adalet anlayışına da uygun düşmektedir.

3.1.1.2. Vergi Tekniği Raporu İle İlgili Sorunlar

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemelerinde⁶⁸⁵, mükellef nezdinde elde edilen bilgi ve belgelere dayanılarak inceleme sonucunda vergi inceleme raporu düzenlenmektedir⁶⁸⁶. Vergi inceleme raporları, her bir mükellef, vergi sorumlusu veya vergi türüne göre ayrı ayrı oluşturulmaktadır. Yapılan incelemelerde birden fazla mükellefe, vergi sorumlusuna, vergi türüne veya bir mükellefin birden fazla vergilendirme dönemlerine ilişkin tespitlerin yapılması halinde bu tespitlerin tek raporda toplanmasının sağlanabilmesi için vergi tekniği raporu düzenlenmektedir⁶⁸⁷. Vergi tekniği raporu düzenlendikten sonra bu rapor dikkate alınarak her bir mükellef veya vergi türü için vergi inceleme raporları düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir⁶⁸⁸. Bir başka deyişle vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporlarının temel dayanağını ve ekini oluşturmaktadır⁶⁸⁹.

Vergi tekniği raporlarına sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yapılan tespitlerde de sıkça başvurulmaktadır. Bir mükellefin sahte belge düzenlediği veya kullandığı yolunda ihbar, belirti veya şüphe bulunması halinde mükellef nezdinde inceleme yapılmakta, inceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlediği veya kullandığına ilişkin yeterli delil ve tespitlere ulaşılmaması durumunda vergi tekniği raporu düzenlenmekte ve mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte vergi tekniği raporunda sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilen mükelleflerle mal veya hizmet alım satım ilişkisinde bulunan diğer kişi ve/veya kurumlar vergi incelemesine alınmaktadır. İnceleme sonucunda elde edilen deliller ve tespitler ışığında kişi ve/veya kurumların sahte belge kullandıkları **tespit edilirse** KDV indirimleri red edilmekte ve cezalı tarhiyat yapılmaktadır⁶⁹⁰. Ancak uygulamada mükelleften mal veya hizmet alım satım ilişkisinde bulunan kişi ve kurumlar nezdinde ayrı bir inceleme yapılmadan **vergi tekniği raporuna atıf yapılarak** veya inceleme yapılsa bile sahte belge düzenlendiği veya kullanıldığı yönünde **yeterli emarelere ulaşılmadan** KDV

⁶⁸⁵ VUK, m. 134.

⁶⁸⁶ VUK, m. 140.

⁶⁸⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m. 57.

⁶⁸⁸ İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 7, 2016, s. 197.

⁶⁸⁹ Hasan Aykın, "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-tekniği-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 18.05.2018), s. 2.

⁶⁹⁰ Bahattin Çelik, "Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, Mayıs 2011, s. 288.

indirimlerinin reddedildiği ve cezalı tarhiyatlar yapıldığı görülmektedir. Ayrıca söz konusu vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporları ekine dâhil edilmemekte ve mükellefe tebliğ edilmemektedir. Bu nedenle mükellefler kendilerine isnat edilen kabahatlerin veya suçların dayanakları hakkında bilgi edinememekte ve idarenin yaptığı tespitlere bağlı olarak mükellefler mağdur edilmektedir⁶⁹¹.

3.1.1.2.1. Gerçek Mahiyet Tespit Edilmeden Sadece Vergi Tekniği Raporuna Atıf Yapılması Sorunu

Sahte belge, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıdığından ilk görünüş karinesinden yararlanmaktadır. Belgelerin gerçek bir alım satım ilişkisine dayanmadığının iddia edilmesi halinde belgenin sahte olduğunun vergi idaresi tarafından somut deliller ile ortaya konulması gerekmektedir. Ancak uygulamada bir mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporunda, sahte belge düzenlediğine yönelik somut tespitler yapılmışsa, mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan diğer kişiler nezdinde bir inceleme yapılmaksızın veya inceleme yapılsa bile mükellef hakkında yeterli araştırma yapılmadan sadece diğer mükellef nezdinde düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak varsayımlara dayalı olarak söz konusu kişilerin sahte belge kullandıkları yönünde tarhiyatlar yapılmaktadır. Oysa bir mükellef hakkında sahte belge düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu düzenlenmişse, belgeyi düzenleyen kişi ve belgeyi kullanan kişi arasında gerçekten mal alım satımı yapıp yapılmadığına dair mal hareketlerini kanıtlayan sevk irsaliyesi ile para hareketlerini kanıtlayan banka dekontu gibi tevsik edici belgelerin varlığı araştırılmadan, kaydi envanter yapılmadan, sadece raporlara atıf yapılarak ceza uygulanması mükellefleri zor duruma düşürmektedir⁶⁹². Bu bağlamda bir mükellef nezdinde inceleme yapılarak elde edilen bulgular ışığında, mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan diğer kişiler nezdinde herhangi bir inceleme yapılmaksızın sahte belge kullandıkları gerekçesiyle yaptırım uygulanması hakkaniyet anlayışına da aykırı düşmektedir.

⁶⁹¹ Biyan, 2012b, a.g.m., s. 14.

⁶⁹² A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Tekniği Raporu”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

Mahkeme Kararı 1⁶⁹³: Mükellefe fatura düzenleyen şirket hakkında sahte fatura düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunmasının, mükellefin kullandığı faturaların sahte olduğu anlamına gelmeyeceği hakkında:

Davacı şirkete 2007 yılında yapılan vergi incelemesinde 2007 yılının Ocak-Haziran dönemlerine ilişkin (...) Ltd. Şti.'den aldığı faturaların sahte olması nedeniyle haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle re'sen vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda, davacı şirkete fatura düzenleyen (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, matbaa işletmeciliği ve kâğıt satışı faaliyetinde bulunan mükellef hakkında 2006 yılında yapılan yoklamada iki işçi çalıştırdığı, 200 m²'lik işyeri bulunduğu, işyerindeki büro malzemeleri ve 100.000 TL değerinde kâğıt bulunduğu, 2007 yılında yapılan yoklamada 4 işçi çalıştırdığı, büro malzemeleriyle kâğıt ürünlerinin bulunduğu, 2008 yılında yapılan yoklamada depo kiraladığı, işyerinde kâğıt ürünlerinin bulunduğu yönündeki tespitler dikkate anılarak şirketin kısmen de olsa ticari bir faaliyetin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Mükellefin her ne kadar kısmen dahi olsa ticari faaliyeti bulursa da bu ticari faaliyetin sahte fatura ticaretini gizlemek amacıyla yapıldığı, mükellef tarafından düzenlenen 15.000 TL değerinin altındaki faturaların tenkit konusu yapılamayacağı, 15.000 TL üzerindeki faturaların sahte olduğunun kabul edilmesi sonucuna varılsa da bu yönde yapılan tespitin gerekçesi ve yasal dayanağı bulunmadığı ve **davacı adına düzenlenen faturaların bir tanesi dışında diğerlerinin 15.000 TL'nin üzerinde olmadığı görülmüştür. Davacı şirketin söz konusu şirketten aldığı faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınmadığına ilişkin somut ve yeterli tespit yapılmadan,**

faturalarda yer alan KDV indirimlerinin reddi konusunda karar veren Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 2⁶⁹⁴: Bir mükellef hakkında sahte fatura düzenlendiğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunmasının, bu mükelleften mal satın alan mükelleflerin kullandıkları faturaların sahte olduğu anlamına gelmeyeceği hakkında:

Davacı şirkete, 2002 Ocak-Mayıs, Eylül ve Kasım dönemlerine ilişkin olarak (K) şirketinden almış olduğu faturaların, (K) şirketi hakkında yapılan inceleme sonucunda,

⁶⁹³ Danıştay 4. D, T: 21.04.2016, E: 2013/155 ve K: 2016/1787; Danıştay 4. D, T: 10.01.2017, E: 2016/18254 ve K: 2017/102.

⁶⁹⁴ Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/3402 ve K: 2010/84; Danıştay 9. D, T: 23.05.2012, E: 2008/7281 ve K: 2012/2865; Danıştay 9. D, T: 18.12.2009, E: 2008/1565 ve K: 2009/4934; Danıştay 9. D, T: 16.04.2009, E: 2008/3445 ve K: 2009/1801.

sahte olduğu sonucuna varılması nedeniyle haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle re'sen vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda, (K) şirketi hakkında komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği ihbarı üzerine (...) Emniyet Müdürlüğüne arama yapılmıştır. Arama sonucunda 2006 yılında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (K) şirketinin 1997 yılında mükellefiyet tesis ettirdiği, 2001 yılında şube açtığı, 2001, 2002, 2003 dönemlerine ilişkin defterlerini tasdik ettirdiği, belgelerini anlaşmalı matbaadan bastırdığı, Kurumlar, muhtasar, geçici vergi ve KDV beyannamelerini verdiği 2001 yılında 7.604.624.467.000 TL, 2002 yılında 7.588.942.690.000 TL, 2003 yılında 7.137.291.100.000 TL toplam KDV matrahı beyan ettiği, söz konusu mal alışları üzerinde yapılan inceleme sonucunda 2001 yılında 7.343.017.731.700 TL, 2002 yılında 6.989.451.414.000 TL, 2003 yılında ise 6.832.038.737.000 TL toplam alışını sahte fatura düzenlediği yönünde haklarında rapor bulunan veya gerçek faaliyeti bulunmayan kişilerden aldığı faturalarla belgelendirdiği ve şirketin kar marjının çok düşük olması nedeniyle düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ticari yaşam içerisinde mal satın alan mükellefin, mal satın aldığı kişilerin gerçek bir mükellef olup olmaması veya düzenlenen belgelerin anlaşmalı matbaalardan bastırılıp bastırılmaması veya vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmemesi konusunda bilgi sahibi olmaması olağan bir durum olarak kabul edilmektedir. Sahte fatura düzenleyen mükelleflerden bazıları hem alışlarını hem de satışlarını sahte faturalarla belgelendirerek tamamen komisyon karşılığında sahte belge ticareti yaparken, bazıları da maliyetlerini yükselterek daha az KDV ödeyebilmek için sadece sahte alış faturaları kullanmaktadır. Dolayısıyla bir mükellefin alışlarının sahte olmasından bahisle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılması, ticari hayatın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakmaktadır. Bir mükellefin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemesi ve kanuna aykırı hareketleri nedeniyle ortaya çıkan sonuçlardan söz konusu hareketle bağlantısı olup olmadığı araştırılmadan bir başka mükellefin sorumlu tutulması, hukukun temel ilkeleriyle örtüşmemektedir.

Her ne kadar (K) şirketinin sahte belge düzenlediği yönünde şüpheler bulunsa da, (K) şirketinin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu yönünde bir genelleme yapılması doğru olmayıp, davacı şirkete düzenlendiği faturaların sahte olup olmadığı konusunda somut tespitlerin ortaya konulması gerekmektedir. (K) şirketinin ihtilafli yıllarda, **işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, işyerinde ticari malının bulunup bulunmadığı, faaliyetinin olup olmadığı, beyanname verip vermediğine ilişkin yoklamaların bulunmamasına karşılık, davacı şirketin ödemelerini**

nakit olarak yapması, (K) şirketinin mal alış faturaların sahte olduğundan hareketle davacı şirket hakkındaki satış faturalarının da sahte olduğu sonucunun çıkarılması varsayımına dayalı bir yaklaşım olacaktır.

Bu nedenle söz konusu vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı onayan Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 3⁶⁹⁵: Davacı şirket hakkında hukuken geçerli ve somut bir tespit yapılmadan, düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak cezalı tarhiyat yapılmasında yasal isabet görülmediği hakkında:

Davacı şirkete 1998 yılına ait hesap ve işlemlerinin incelemesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak, sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiğinin tespit edilmesi üzerine re'sen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmış, fon payı hesaplanmış ve kaçakçılık cezası kesilmiştir. Dava konusu olayın incelemesinden,

Davacı şirket hakkında 1998 yılında düzenlenen inceleme raporunda, **vergi tekniği raporuna atıf yapılmış** ve söz konusu raporda, davacı şirketin söz konusu dönemlere ilişkin defter kayıt ve belgelerinin ibraz edilmesi istenmesine rağmen edilmediği, işçi çalıştırmadan ve kira ödemesi yapmadan davacı şirketin ticari faaliyette bulunamayacağı, ödemelerinin büyük çoğunluğu nakit olarak gerçekleştirdiği, yüksek tutarda KDV beyan etmesine rağmen ödenmesi gereken KDV'nin hiç çıkmadığı veya çok düşük tutarda çıktığı tespit edilmiştir. Ancak **davacı şirketin işçi çalıştırmadığına ilişkin bir tespit yapılması, hesaplanacak ve indirilecek KDV'nin birbirine yakın olması nedeniyle ödenecek KDV az çıkması, davacı şirketin sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiğine** ilişkin yeterli ve somut bir tespit olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle sahte belge düzenlendiğine ilişkin somut bir tespit gerçekleştirilmeden tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluk bulunmadığından davanın kısmen reddedilmesini yönünde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Gerçek mahiyet tespit edilmeden sadece VTR'ye atıf yapılması sorununa ilişkin kararlar incelendiğinde, Danıştay, mükellef nezdinde inceleme yapılmadan veya inceleme yapılsa bile malın satın alındığı mükellef hakkındaki vergi tekniği raporuna atıf yapılarak kesilen ceza ve yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde kararlar vermektedir. Gerçekten bir mükellef hakkında sahte belge düzenlendiğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunması bu mükellefle ticari ilişkisi nedeniyle belge alan mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılmadan veya yapılsa bile mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin somut tespit

⁶⁹⁵ Danıştay 4. D, T: 07.10.2002, E: 2001/3793 ve K: 2002/3124.

yapılmadan belge aldığı mükellef hakkındaki vergi tekniği raporuna atıf yapılarak ceza uygulanması hakkaniyet anlayışına da aykırı düşmektedir.

3.1.1.2.2. Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi Sorunu

Mükellefler hakkında yapılan incelemeler sonucunda vergi tekniği raporu düzenlenmesi halinde rapor, vergi inceleme raporuna eklenmekte ve vergi inceleme raporu mükellefe tebliğ edilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesine göre bir mükellefin sahte belge düzenlediğine veya kullandığına ilişkin vergi tekniği raporu düzenlenmesi durumunda raporda, başka mükelleflere ait bilgilerin yer aldığı (vergi mahremiyeti) gerekçe gösterilerek vergi tekniği raporunun vergi inceleme raporuna eklenmemesi fakat vergi inceleme raporunda vergi tekniği raporu hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilmesi istenilmektedir. Çünkü vergi tekniği raporu suç veya kabahatin tüm unsurlarının meydana gelip gelmediğiyle ilgili delilleri ortaya koymaktadır⁶⁹⁶. Ancak uygulamaya bakıldığında vergi inceleme raporlarında vergi tekniği raporuna ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmemekte, çoğu zaman sadece *vergi tekniği raporuna atıf* yapılmakla yetinilmektedir. Vergi tekniği raporu, mükellefe tebliğ edilmediğinden raporların mahkeme tarafından istenilmesi durumunda idare tarafından mahkemeye ibraz edilmektedir. Bu aşamada mahkemenin raporu mükellefe tebliğ etmesi halinde mükellef rapordan haberdar olabilmektedir⁶⁹⁷.

Hukuk devletinin ayrılmaz unsurlarından birini oluşturan adil yargılanma hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6. maddesinde ve Anayasanın 36. maddesinde güvence altına alınmıştır. Adil yargılanma hakkı, yargılama sonucunun adil olmasını değil, adil bir karar verilebilmesi için uyulması gereken şekle ve usule ilişkin kuralların yerine getirilip getirilmediğiyle ilgilidir⁶⁹⁸. Bu bağlamda adil yargılanma hakkı bir takım hakları bünyesinde barındırmaktadır. Bu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, susma hakkı, savunma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkı ve asgari sanık haklarından oluşmaktadır⁶⁹⁹. Çekişmeli yargılama, yargılama sırasında bir tarafın sunduğu görüş ve

⁶⁹⁶ A. Bumin Doğrusöz, “Atıf Yoluyla Suçlama”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

⁶⁹⁷ Biyan, 2012b, a.g.m., s. 14.

⁶⁹⁸ Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, MRK Baskı ve Tanıtım Hizm. Tic. Ltd. Şti, Ankara, Nisan 2018, ss. 1-2.

⁶⁹⁹ Bu haklar hakkında daha detaylı bilgi için Bkz: İnceoğlu, a.g.e., ss. 21-291; Dovydas Vitkauskas ve Grigoriy Dikov, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, (Çev. Serkan Cengiz), Avrupa Konseyi, Strazburg, Şubat 2012, ss. 25-93.

deliller hakkında diğ er tarafın bilgi sahibi olması ve delillerin değ erlendirilmesinde eş it haklara sahip olmasını ifade etmektedir. Silahların eş itliğı ise yargılama aş amasında tarafların usule ilişkin haklar bakımından eş it koş ullara sahip olması, bir tarafın diğ er taraf karş ısında avantajlı duruma gelmeden delil ve görüş lerini mahkeme önünde dile getirme imkânına sahip olmasını ifade etmektedir⁷⁰⁰.

Sahte belge düzenlendiğı veya kullanıldığı gerekçesiyle hazırlanan vergi tekniğı raporlarının mükelleflere bildirilmemesi, mükelleflerin kendilerine isnat edilen suçlamaların niteliğı ve bu suçlamaların dayanakları hakkında bilgi edinememelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin kendilerine isnat edilen suçlamaların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelere ulaş amaması; çekişmeli yargılama, kendisi hakkında iddia edilen delilleri değ erlendirerek haklılığını ispat etme konusunda eş it koş ullara sahip olmaması; savunma ve silahların eş itliğı haklarını ihlal ederek hukuka ve hakkaniyete uygun adil bir yargılama yapılmasını engellemektedir⁷⁰¹. Mükellefler, raporların tebliğ edilmemesi nedeniyle haklarında yapılan tarhiyatın nedenini öğrenemediklerinden cezada indirim ve uzlaş ma gibi idari yollara başvurma haklarından da yararlanamamaktadır⁷⁰². Dolayısıyla vergi tekniğı raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi üzerinde durulması gereken bir soruna dönüş müştür.

Mahkeme Kararı 1⁷⁰³: Mükellefe vergi tekniğı raporunun tebliğ edilmemesinin, savunma hakkını kısıtlamadığı hakkında;

Davacıya 2002 yılında gerçekte mal alımı yapmadığı halde yapmış gibi bir takım faturaları gider kaydettiğı gerekçesiyle re'sen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmış, fon payı hesaplanmış ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Dava konusu olayda, davacının mal alımı yaptığı (A) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniğı raporunda, 2001 ve 2002 yıllarına ilişkin gerçekte bir ticari faaliyetinin olmadığı ve bu nedenle düzenlediğı faturaların sahte olduğu, (A) Ltd. Şti.'e ait 4 adet faturanın davacı tarafından gözlük çerçevesi satın alımı karş ılığında düzenlendiğı, davacı hakkında düzenlenen raporda ise davacının söz konusu

⁷⁰⁰ Vitkauskas ve Dikov, a.g.e., s. 51-54; Akif Yıldırım, "Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Adil Yargılanma Hakkı (Ceza Boyutu), *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 26, Nisan 2016, s. 348-333-376.

⁷⁰¹ Çelik, a.g.m., s. 290-291; Arif Bayram, "Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Konulu Vergi Tekniğı Raporlarının Mükellefe Tebliğı, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 280, Nisan 2016, s. 290-292.

⁷⁰² A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniğı Raporu", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

⁷⁰³ Danıştay 4. T: D, 27.06.2005, E: 2004/2538 ve K: 2005/1176; Danıştay 3. D, T: 30.10.2014, E: 2014/10019 ve K: 2014/4860.

faturaları maliyetlerini yükseltmek amacıyla kullandığı ve yapılan kaydi envanter sonucunda da bu tespitin doğrulandığı anlaşılmıştır. Davacı, tarafından söz konusu tespitlerin yer aldığı (A) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun kendilerine tebliğ edilmediği gerekçesiyle savunma haklarının kısıtlandığı iddia edilmiştir. Olayın incelemesinden,

Her ne kadar dava konusu tarhiyatlara ilişkin ihbarnameye vergi inceleme raporunun eklendiğine ilişkin ifadelere yer verilmemişse de gerek davanın incelenmesinden gerek mahkemenin davalının temyiz istemi üzerine verdiği cevap dilekçesinden, vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnameye birlikte vergi inceleme raporunun da tebliğ edildiği anlaşılmıştır. (A) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen **vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi zorunluluğu da bulunmadığından,**

tarhiyatın kaldırılmasında isabet görülmemiştir.

Mahkeme Kararı ⁷⁰⁴: Davacı şirketin sahte belge düzenlendiğine ilişkin tespitler içeren ve kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığı hakkında:

Akaryakıt faaliyetiyle uğraşan davacı şirkete 2010 Mart ve Aralık dönemlerine ilişkin bir takım kazançlarını beyan dışı bıraktığı, sahte faturalar aracılığıyla kaçak akaryakıt satışını gizlemeye çalıştığı, gerçekte yapmadığı harcamaları sahte faturalarla belgelendirdiği ve sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiği gerekçesiyle KDV tarhiyatı yapılmış ve vergi ziyai cezası kesilmiştir. Davacı şirket hakkındaki, vergi tekniği raporunda kaçak akaryakıt satışını sahte faturalarla gizlemeye çalıştığı ve komisyon karşılığında sahte fatura düzenlendiği tespit edilse de vergi tekniği raporu mükellefe tebliğ edilmemesine rağmen **bu rapora atıf yapılarak** düzenlenen vergi inceleme raporu tebliğ edilmiştir. İkmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameye bildirilmesine bağlı olarak varsa takdir komisyonu kararları ve inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmesiyle talep veya dava açma haklarının gereği gibi kullanılması amaçlanmaktadır. Mükellefin uzlaşma, dava açma veya savunma gibi yasal haklarını gereği gibi kullanabilmesi için tarhiyatın nedenini, tarhiyatın dayanağını ve matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına ilişkiler bilgileri içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporlarının ve **tarhiyatın dayanağını**

⁷⁰⁴ Danıştay VDDK, T: 18.06.2014, E: 2014/304 ve K: 2014/563; Danıştay VDDK, T: 28.05.2010, E: 2008/131 ve K: 29010/257; Danıştay 7. D, T: 20.03.2017, E: 2016/1996 ve K: 2017/2061; Danıştay 4. D, T: 10.06.2015, E: 2015/497 ve K: 2015/3174; Danıştay 7. D, T: 25.05.2016, E: 2016/2220 ve K: 2016/4758;

oluşturan mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Dava konusu olayda,

Vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi sonucunda davacı şirketin kendisine isnat edilen suçlar hakkında bilgi edinme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı, kendisine ait bilgilerin verilmediği ve bu bilgilerin verilmesinin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceği, işlemlerin dayanağını oluşturan mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin esasa ilişkin bir şekil noksanlığı olduğu ve davacı şirketin bu konudaki talepleri dikkate alınmadan,

verilen kararın hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 3⁷⁰⁵: Davacı şirkete, sahte fatura aldığı iddia edilen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığı hakkında:

Davacı şirkete 2011 Eylül ve Kasım dönemlerine ilişkin hakkında sahte belge düzenleme konusunda vergi tekniği raporu bulunan (A) Ltd. Şti'den aldığı faturaların gerçek bir mal veya hizmet teslimine dayanmamasına rağmen kayıtlara intikal ettirmesi nedeniyle haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle davacı şirkete resen üç kat vergi ziyat cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda, (A) Ltd. Şti hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda sahte belge düzenlediği vergi tekniği raporuyla tespit edilmiş ve söz konusu rapora atıf yapılarak davacı hakkında vergi inceleme raporu düzenlenmesine rağmen vergi tekniği raporunda başka mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecek bilgiler bulunduğu ve vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edildiği bu nedenle vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesine gerek duyulmadığı ifade edilmiştir.

Anayasanın Hak Arama Özgürlüğü başlıklı 36. maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanarak yargı mercileri önünde davalı veya davacı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.” İddia ve savunma hakkı birbirinin ayrılmaz bir parçasını teşkil etmekle birlikte hak arama özgürlüğünün temelini oluşturmaktadır. Bir kişinin haklılığını ispat edebilecek savunma yollarını seçerken öncelikle kendisi hakkında isnat edilen suçlamalar hakkında bilgi sahibi olması, demokratik hukuk devletindeki savunma hakkı önündeki engellerin kaldırılarak bu hakkın gerektiği gibi kullanabilmesi, kendisi hakkında iddia olunan fiile ilişkin delillere karşı aksi yönde delil ve kanıtlar

⁷⁰⁵ Danıştay VDDK, T: 29.03.2017, E: 2017/98 ve K: 2017/186; Danıştay 3. D, T: 05.05.2001, E: 2000/1150 ve K: 2001/2696; Danıştay VDDK, T: 29.03.2017, E: 2017/98 ve K: 2017/186; **Aksi Yönde Karar;** Danıştay 4. D, T: 27.06.2005, E: 2004/2538 ve K: 2005/1176.

sunması ile mümkün olacaktır. Bu kapsamda, davacı şirket hakkında yapılan tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporunun doğrudan atıf yaptığı (A) Ltd. Şti. hakkındaki vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi, davacı şirketin savunma hakkını engellediği gerekçesiyle

Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 4⁷⁰⁶: Vergi tekniği raporunun ihbarnameyle tebliğ edilmemesine rağmen yargılama aşamasında mahkeme tarafından ara kararında istenmesi veya davalı tarafından re'sen dava dosyasına sunulmasının savunma hakkını ihlal etmediği hakkında:

Davacı şirkete 2010 Nisan ayının 2. dönemine ilişkin sahte belge kullanması nedeniyle vergi ziyana sebebiyet verdiği gerekçesiyle resen ÖTV ve üç kat vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Davacı şirkete re'sen tarh edilen ÖTV ve üç kat vergi ziyayı cezasının dayanağını oluşturan vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesiyle birlikte davacı şirkete tebliğ edilmediği, yargılama aşamasında davacının cevap dilekçesinden önce tebliğ edildiği ve bu nedenle davacı şirketin, savunma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatın yasalara aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Olayın incelemesinden,

Her ne kadar vergi tekniği raporunun ihbarnameyle birlikte davacı şirkete tebliğ edilmesi kural olsa da mahkeme tarafından ara kararında istenilmesi veya davalı tarafından re'sen dava dosyasına konulması durumunda da davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya çıkaracak delilleri mahkemeye sunma imkânı verilerek söz konusu yargılama aşamasında savunma hakkının kısıtlanmasının giderilmesi mümkündür. Davacının, **vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesine rağmen yargılama aşamasında dava konusu olayla ilgili ayrıntılı açıklama yaparak savunma hakkını kullandığı, haklılığını iddia edecek delilleri mahkemeye sunduğu** ve bu nedenle savunma hakkının ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması,

üzerine Vergi Mahkemesinin re'sen ÖTV tarhiyatını ve vergi ziyayı cezasını kaldıran ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesine ilişkin Danıştay kararları incelendiğinde; savunma hakkının kısıtlanmadığına dair bazı kararlar bulunmasına rağmen özellikle son yıllarda verilen kararlarda savunma hakkının kısıtlandığı yönünde içtihat

⁷⁰⁶ Danıştay VDDK, T: 13.04.2016, E: 2016/401 ve K: 2016/444; Danıştay VDDK, T: 13.04.2016, E: 2016/446 ve K: 2016/488; Danıştay VDDK, T: 10.02.2016, E: 2016/82 ve K: 2016/83; Danıştay 4. D, T: 13.02.2017, E: 2015/7351 ve K: 2017/1552; Danıştay 4. D, T: 09.12.2014, E: 2014/7670 ve K: 2014/8255.

oluştugu söylenebilir⁷⁰⁷. Böyle bir içtihadın oluşması mükelleflerin, kendileri hakkında yapılan tarhiyatları ve kesilen cezaları bilerek, haklılıklarını ispat edecek en iyi savunmalarını hazırlamaları açısından önem arz etmektedir. Ayrıca ihbarnameyle birlikte vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi mükelleflerin uzlaşma ve cezalarda indirim haklarından yararlanarak daha az yaptırımla karşılaşmalarını sağlayabilecektir⁷⁰⁸. Bu kapsamda, Danıştay'ın vergi tekniği raporunun mükellefe yargılama aşamasında verilmesi durumunda savunma hakkının ihlal edilmediği yönünde verdiği kararlara katılmak mümkün değildir. Çünkü mükellefin savunma hakkının kısıtlanmadığı kabul edilse bile vergi tekniği raporunun ihbarnameyle tebliğ edilmemesi halinde mükellefler, idari yollara başvurma haklarından yoksun kalmaktadır.

3.1.2. Bilmeden Sahte Belge Kullanılması Sorunu

Günlük ticari ilişkiler içerisinde mal veya hizmet satın alan mükelleflerin, malı veya hizmeti satın aldıkları mükelleflerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini, haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunup bulunmadığını veya söz konusu satın alma işlemi karşılığında düzenledikleri faturaların malı satana ait olup olmadığını bilmemesi hayatın olağan akışına uygun düşmektedir. Bir başka deyişle mal veya hizmet satın alan mükellefin, satın aldığı mal veya hizmet karşılığında kendisine düzenlenen faturanın sahte olduğunu bilmemesi doğal bir durumdur. Mükellefin, sahte olduğunu bilmeden belgeyi kullanması durumunda malın veya hizmetin gerçekten satın alınarak işletmeye girdiği veya kullanıldığı hususunda şüphe yoksa faturaya konu alım satım işleminin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider yazılmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır⁷⁰⁹. Fakat KDV açısından satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin KDV'yi indirebilmeleri, söz konusu KDV'nin ödenmiş olma şartına bağlıdır. Mükelleflerin mal aldıkları kişilerin sahte fatura düzenlemesi halinde gerçekte ödenmiş bir KDV bulunmadığından KDV indirimleri reddedilmekte ve cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

306 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde vergi inceleme elemanlarının sahte belgeyi bilmeden kullandıkları tespit edilen mükellefler hakkında vergi suçu raporu

⁷⁰⁷ Bkz; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

⁷⁰⁸ A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

⁷⁰⁹ Mehmet Fil ve Nimet Fil, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Durumunda Bilerek veya Bilmeyerek Kullanma Ayırımının Yapılması", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 269, Mayıs 2015.

düzenlememesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunmaması belirtilmektedir. Bu tebliğe göre mükelleflerin bilmeden sahte belge kullanmaları halinde kendilerine üç kat değil, bir kat vergi ziyai cezası kesilmesinin hak ve adalet anlayışına daha uygun düşeceği ifade edilmektedir. VUK Genel Tebliğinde bir kat vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin bir belirleme yapılmasına rağmen VUK'un 344. maddesinde "*Vergi ziyai kabahatinin 359. maddede yazılı fiillerle işlenmesi halinde 3 kat vergi ziyai cezası kesilir.*" denilerek VUK'un 359. maddesindeki fiillere atıf yapılmaktadır. VUK'un 359. maddesindeki fiiller vergi ziyai kabahatinin ağırlaştırıcı nedenleri olarak görülmektedir. Ancak 359. maddede vergi kabahatleri bakımından üç kat yaptırım uygulanabilmesi için sahte belgenin bilerek veya bilmeyerek kullanılmasına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. VUK'da böyle bir belirleme olmaması nedeniyle kabahatlere ilişkin genel kanun olan KK'nın kast ve taksire ilişkin hükümleri VUK'da düzenlenen vergi kabahatleri açısından da geçerli olacaktır. KK'ya göre kabahatin işlenebilmesi için failin kasıt içerisinde bulunması aranmamaktadır. Kusurun en hafif düzeyi olan taksirle de kabahat işlenebilmektedir. Bu bakımından KK'nın genel hükümleri ve VUK'un 359. madde hükümleri lafzı olarak yorumlandığında sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiiliyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kastın var olmasının şart olmadığı, taksirli iradenin varlığı halinde de 3 kat vergi ziyai cezasının kesilebileceği şeklinde bir sonuç çıkarılmaktadır.

Uygulamaya bakıldığında vergi inceleme elemanları, mükelleflerin sahteliğini bilmeden bir belgeyi kullanması halinde bir kat vergi ziyai cezası kesilmesini önermektedir. Dolayısıyla vergi ziyai kabahatinin 359. maddede yazılı fiillerle işlenmesi halinde kasıt mı yoksa taksir mi aranacağı veya bir kat mı yoksa 3 kat mı vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği, üzerinde durulması gereken bir sorundur. Konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı ⁷¹⁰: Bilmeden sahte belge kullandığı gerekçesiyle kendisine bir kat vergi ziyai cezası kesilen mükellefin, bir kat vergi ziyai cezasının dayanağını oluşturan 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinin iptali istemi hakkında:

Davacı hakkında 2011 yılının Mart, Nisan ve Aralık dönemlerine ilişkin sahte fatura kullanarak haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle **bir kat vergi ziyai cezalı** KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusu olayda, davacı, söz konusu sahte faturaları **kasıtlı bir şekilde kullandığına** ilişkin hakkında yeterli ve somut bir tespit yapılmadığı,

⁷¹⁰ Danıştay VDDK, T: 22.11.2017, E: 2017/610 ve K: 2017/559.

bu nedenle kendisine vergi ziyai cezası kesilemeyeceği aksi takdirde kesilen cezanın dayanağının kanun değil, 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliği olacağı, kendisinin kusursuz olduğu için hiç ceza kesilmemesi gerekirken bir kat vergi ziyai cezası kesildiği, hem manevi hem de maddi yönden menfaatlerinin ihlal edildiği gerekçesiyle kararın bozulmasını istemiştir. Dosyanın incelemesinden,

Bahsi geçen tebliğde, mükelleflerin kasıtlı olarak sahte belge kullandıklarının somut olarak tespit edilmesi durumunda vergi suçu raporu düzenlenerek savcılığa suç duyurusunda bulunulması, sahte belgenin bilerek kullanıldığıнын yeterli ve somut tespite dayanmaması halinde vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması fakat bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Davacının bilerek sahte fatura kullandığı yönünde **yeterli ve somut bir tespit yapılmadığı durumlarda hiç vergi ziyai cezası kesilmemesi gerekirken, bir kat vergi ziyai cezasının kesildiği, bu yöndeki bir uygulamanın dayanağının kanun değil tebliğ olduğunun anlaşıldığı, davacı hakkında hiç ceza kesilmemesi gerekirken bir kat vergi ziyai cezası kesilmesinde menfaatinin ihlal edildiği**, bu kapsamda düzenleyici işlemin ve buna bağlı olarak kesilen cezanın hukuka uygun olup olmadığını incelenerek karar vermek üzere

Danıştay 4. Dairesinin **kararının bozulmasına** karar vermiştir.

Mahkeme Kararı ⁷¹¹: Davacı şirketin bilmeden sahte fatura kullanması durumunda 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği hakkında:

Davacı hakkında 2006 yılında KDV yönünde yapılan vergi incelemesinde sahte fatura kullanarak haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle 3 kat cezalı KDV tarhiyatı yapılması üzere davacı uzlaşma talebinde bulunmuş fakat vergi ziyainın üç kat yaptırım uygulanan fiillerle işlenmesi uzlaşma kapsamına girmediğinden uzlaşma talebi reddedilmiştir. Dava konusu olayın incelenmesinden,

Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, **davacının sahte faturaları bilerek kullandığı yönünde objektif, yeterli ve somut bir tespit yapılmadığı, sahte faturaların kullanılmasında kasıt unsurunun olmadığı ve davacının sahte faturaları bilmeden kullandığı** belirtilmiş ise de, inceleme raporunda sahte fatura kullandığı gerekçesiyle 3 kat vergi ziyai cezasının kesilmesi önerilmiş ve sonucunda üç kat vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu kapsamda üç kat vergi ziyai cezalı KDV uzlaşma kapsamına dâhil olmadığından idarece uzlaşma talep başvurusunun reddedilmesinde isabetsizlik görülmemiş olup,

Vergi Mahkemesinin mükellef lehine vermiş olduğu verdiği kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

⁷¹¹ Danıştay 9. D, T: 29.12.2015, E: 2013/3283 ve K: 2015/19566.

Mahkeme Kararı 3⁷¹²: Davacı şirketin bilerek sahte fatura kullandığına ilişkin yeterli ve somut bir tespit yapılmadan vergi ziyayı cezasının kesilemeyeceği hakkında:

Davacı adına 2002 Şubat, Mart ve Haziran dönemlerine ilişkin (A) Ltd. Şti.'den aldığı faturaların, (A) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak sahte olduğunun anlaşılması üzerine davacı adına re'sen 3 kat vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dava konusunun incelemesinden, (A) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; (A) Ltd. Şti. hakkında 2002 yılında yapılan yoklamada mükellefiyet tesis ettirdiği, işyerinde 4 adet pota ve 2 adet çelik külçe kalıplarının bulunduğu, (B) Ltd. Şti. ile aynı işyerini kullandıkları, bu kapsamda 100 m² işyerinde toplamda 25 işçinin çalışmasının mümkün olmadığı, (A) Ltd. Şti. 15.382.870.251.000 TL matrah beyan etmesine rağmen kısa süre içerisinde bu kadar yüksek tutarda ciro elde etmesinin mümkün olmadığı, dava konusu dönemlere ilişkin defterlerini tasdik ettirdiği, beyannamelerini verdiği fakat tahakkuk eden vergilerini ödemediği, 2004 yılında yapılan yoklamada ise (A) Ltd. Şti.'den defter ve belgelerinin ibrazı istenmesine rağmen ibraz etmediği, (A) Ltd. Şti. müdürü İ.Ö'nün aynı zamanda (B) Ltd. Şti. ve (Z) Ltd. Şti.'nin de ortağı olduğu, (B) Ltd. Şti. ve (A) Ltd. Şti. hakkında defterlerinin yanarak zayı olduğu gerekçesiyle tespit davası açıldığı, (İ.Ö) hakkında sahte fatura düzenlendiği yönünde rapor bulunduğu nedenleriyle (A) Ltd. Şti.'nin davacıya düzenlendiği faturaların sahte olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ticari yaşam içerisinde mal satın alan mükelleflerin, malı satın aldığı kişilerin mükellefiyet tesis ettirip ettirmedeğini, işyerinin gerçekte kaç m² olduğunu, defterlerini tasdik ettirip ettirmedeğini, beyannamelerini verip vermediğini ve tahakkuk eden vergilerini ödeyip ödemediğini bilmemesi olağan kabul edilebilecek bir durumdur. Nitekim VUK'un vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesi de söz konusu durumu destekler niteliktedir. Bununla birlikte, bazı mükellefler sadece komisyon geliri elde etmek amacıyla sahte fatura düzenleyebileceği gibi bazı mükellefler ise maliyetlerini yüksek göstererek daha az vergi ödemek için de sahte belge düzenleyebilirler. Alış faturaları sahte olan mükellefin satış faturalarının tamamının da sahte olduğunun iddia edilmesi varsayıma dayalı bir anlayışı yansıtmakla birlikte iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakmaktadır. Mal satın aldığı mükellefin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine

⁷¹² Danıştay 9. D, T: 04.02.2009, E: 2008/2919 ve K: 2009/577; Danıştay 3. D, T: 30.05.2016, E: 2016/140 ve K: 2016/3930; Danıştay 3. D, T: 29.11.2000, E: 1999/4607 ve K: 2000/3931; Danıştay 3. D, T: 29.11.2000, E: 1999/5100 ve K: 2000/3937.

getirmediği gerekçesiyle iyi niyetli ve olayla somut olarak bağlantısının bulunup bulunmadığı belli olmayan davacının sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine ters düşmektedir. Bu kapsamda:

Dava konusu dönemlerde (A) Ltd. Şti.'nin **faaliyetinin olup olmadığı, davacı tarafından söz konusu fatura bedellerinin çekle ödendiği, bu çeklere dair banka şubeleri ve seri numaraları belirtilmesine karşılık inceleme elemanı tarafından doğruluğunun araştırılmadığı**, dolayısıyla davacı adına düzenlenen faturaların sahteliğinin somut bir şekilde tespiti yapılmadan,

indirim konusu yapılan KDV'nin reddedilmesinde **yasal isabet** görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 4⁷¹³: Bilmeden sahte fatura kullandığına ilişkin hukuken yeterli ve somut bir tespit yapılmadığı gerekçe gösterilerek 3 kat vergi ziyai cezasının bir kat vergi ziyai cezasına indirilemeyeceği hakkında:

Davacının 2003 Temmuz dönemine ilişkin A ve B Ltd. Şti.'den aldığı faturaların, A ve B Ltd. Şti hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak sahte olduğunun tespit edilmesi üzerine davacıya haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle 3 kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Dosyanın incelemesinden,

VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının 3 kat uygulanacağı, **bu fiillerle aynı zamanda kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda ayrıca vergi ziyai cezasının kesilmesine engel olmadığı belirtilmiştir. Davacının sahte faturaları bilerek kullandığına ilişkin yeterli ve somut bir tespit yapılmadığından** 3 kat vergi ziyai cezasının bir kata indirilmesine karar veren,

Vergi Mahkemesi kararında **yasal isabet** görülmemiştir.

Mahkeme Kararı 5⁷¹⁴: Davacının bilmeden sahte fatura kullandığının tespit edilmesi halinde 1 kat vergi ziyai cezası uygulanması hakkında:

Davacıya, 2006 Mart, Kasım ve Aralık dönemine ilişkin A adlı mükelleften aldığı faturaların, A adlı mükellef hakkında 2004-2006 yıllarına ilişkin defter kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporunda sahte olduğunun tespit edilmesi üzerine haksız KDV indiriminde bulunduğu gerekçesiyle re'sen KDV tarhiyatı yapılmış ve 3 kat vergi ziyai cezası kesilmiştir. Dava konusu olayda, A adlı mükelleften alınan fatura bedellerinin davacı tarafından çekle ödendiği, söz konusu

⁷¹³ Danıştay 9. D, T: 28.06.2005, E: 2004/3550 ve K: 2005/1603; Danıştay VDDK, T: 12.02.1020, E: 2009/470 ve K: 2010/60.

⁷¹⁴ Danıştay 9. D, T: 27.01.2010, E: 2009/2070 ve K: 2010/269; Danıştay VDDK, T: 26.04.2017, E: 2017/144 ve K: 2017/226.

çeklerin inceleme elemanınca bankadan istenilmesi üzerine inceleme elemanına gönderildiği, çeklerin incelemesinden, çeklerin A adlı mükellefçe tahsil edildiğinin anlaşıldığı, faturanın içeriğine ait malların İzmir'den Balıkesir'e sevk edildiğine dair sevk irsaliyesi ile faturasının bulunduğu, vergi inceleme elemanı ve Vergi Mahkemesince bu durumların dikkate alınmadığı anlaşılmıştır.

Her ne kadar sahte fatura kullanılması durumunda 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekse de, mal veya hizmetin gerçekten satın alındığı, mal veya hizmetin işletmeye girdiği ve kullanıldığı açıkça belli olduğu için gelir ve kurumlar vergisi açısından tartışılmasına gerek duyulmamaktadır. Buna karşılık mükellefin aldığı fatura ve sevk irsaliyelerinin malı satan kişiye ait olup olmadığını bilmesi ihtimali bulunmayan durumlarda faturanın bilerek ve isteyerek kullanılmadığı ihtimali de söz konusu olabilmektedir. **306 Seri No'lu tebliğin yargı organlarını bağlayıcı nitelikte olmasa da söz konusu tebliğde belirtilen, sahte faturayı bilerek ve kötü niyetli olarak kullanmadığı tespit edilen mükelleflere vergi ziyai cezasının bir kat uygulanması gerektiği hak ve adalet anlayışına daha uygun düşmektedir.**

Bu kapsamda söz konusu faturaları bilmeden kullandığı tespit edilen davacı hakkında bir kat ceza uygulanması gerekirken üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının onanmasında **yasal isabet** görülmemiştir.

Bilmeden sahte belge kullanılması sorununa ilişkin kararlar incelendiğinde, menfaat ihlali olduğu ileri sürülerek 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılan davaya ilişkin henüz nihai karar verilmemiştir. Danıştay'ın söz konusu tebliğin kanuna aykırı olduğuna ilişkin eleştirileri bulunsa da dava konusu olayı dikkate alarak, bilmeden sahte belge kullananlara bir kat ceza kesilmesinin hak ve adalete anlayışına daha uygun düşeceğini belirterek tebliğe uygun kararları da bulunmaktadır. Ancak Danıştay'ın 3 kat ceza uygulanması veya hiç ceza uygulanmaması yönünde kararları da bulunmaktadır. VUK'da sahte belge kullanma fiilinin bilerek işlenmesi halinde 3 kat, bilmeden işlenmesi halinde bir kat ceza uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi kabahatlerinin kanunilik ilkesi gereği cezanın türü, süresi ve miktarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar bilmeden sahte belge kullananlara 1 kat ceza uygulanması hak ve adalet anlayışına uygun düşse de böyle bir düzenlemenin kanun yerine tebliğ ile yapılması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁷¹⁵. Söz konusu düzenlemenin tebliğ yerine kanunla yapılması yaşanan tartışmaların ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

⁷¹⁵ Taner ve Aslanpınar, a.g.m., s. 280-281.

3.2. Vergi Suçları Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu İle İlgili Yargıya Taşınan Sorunların Değerlendirilmesi

Vergi suçları ile ilgili yargı kararları incelendiğinde ortaya çıkan sorunların başında sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan kaynaklanan uyuşmazlıkların meydana geldiği görülmüştür. Bu uyuşmazlıklar sahte belge düzenlendiğinin veya kullanıldığına ilişkin tam tespit yapılmaması sorunu ile kişilerin kandırılmaları sonucu bilmeden sahte belge düzenlemeleri veya kullanmaları sorunudur. Sahte belge yerine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden hüküm kurulması sorunu ile dava şartı olan mütalaa ile ilgili sorunlardır. Bu sorunların çözümlenmesi sanıkların haksız yere hapis cezalarına maruz kalmalarını ve hukuka aykırı içtihatların oluşmasını engelleyecektir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde sorunun tespitine ilişkin Yargıtay kararlarına yer verilecek ve bu kararlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

3.2.1. Mükellef Hakkında Yeterli Tespit ve İnceleme Yapılmaması Sorunu

Sahte belge, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıdığından ilk görünüş karinesinden yararlanmaktadır. Sahte belge ilk görünüş karinesinden yararlandığından, belgenin sahteliğinin ispat yükü bunu iddia eden tarafa, yani idareye düşmektedir. Vergi idaresinin yaptığı denetimlerde, belgenin sahte olduğunu iddia etmesi halinde bu iddiasını kuşkuya yer bırakmayacak şekilde yeterli ve somut deliller aracılığıyla ispat etmesi gerekmektedir. Özellikle vergi suçlarının sadece kasıtlı işlenebileceği göz önüne alındığında, failin kasıtlı iradesinin somut delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Aksi takdirde idare tarafından yeterli delillerle failin sahte belge düzenlendiğinin veya kullandığının ispat edilememesi halinde fail hakkında vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmaması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanları, mükellefin sahte belge düzenlediği veya kullandığını Maliye Bakanlığının yayınladığı KDVGUT ve yargı kararlarında belirtilen bir takım karinelere dayanarak ispat etmeye çalışmaktadır. Fakat uygulamada inceleme elemanlarının karinelere dayanarak birinin veya bir kaçının varlığını tespit etmesi durumunda, olayın somut özelliğini dikkate almadan ve fiilde kasıt bulunup bulunmadığını açıkça tespit etmeden vergi suçu raporu düzenledikleri ve savcılığa suç duyurusunda buldukları görülmektedir. Bu durum mükelleflerin haksız yere suçlanmalarına hatta hapis cezalarıyla karşılaşmalarına neden olmaktadır.

Mükellef hakkında yeterli tespit yapılmaması ile ilgili bir başka sorun, inceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu düzenlenmesi

halinde bu mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan tüm mükellefler hakkında sahte belge kullandıkları gerekçesiyle vergi suçu raporu düzenlenmesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmasıdır. Oysa mükelleflerin mal aldıkları kişilerin sahte belge düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunduğunu bilmemeleri hayatın doğal akışına uygun düşmektedir. Mükellefler nezdinde gerçekte mal veya hizmet alım satımının yapıldığına dair yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan, belgenin kasıtlı olarak kullanıldığı tespit edilmeden vergi tekniği raporlarına atıf yapılarak vergi suçu raporları düzenlenmesi, mükelleflerin haksız yere suçlanmalarına hatta hapis cezasına maruz kalmalarına da neden olmaktadır.

3.2.1.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanılma Fiilinin Tespitinde Dikkate

Alınacak Karinelerin Değerlendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

Belgenin sahteliğinin ispatı bakımından dikkate alınan karineler vergi kabahatleri ile ilgili sorunların açıklandığı kısımda belirtilmiştir. Tekrara düşmemek adına bu karinelerin neler olduğuna bu kısımda yer verilmemiştir.

Vergi idaresinin belirtilen karinelere yola çıkarak belgenin sahteliğini ispat etmesi gerekmektedir. Vergi idaresi, belgenin sahteliğini ispat ederken söz konusu karineleri bir bütün olarak değerlendirerek karar vermelidir. Ancak uygulamada genellikle bir veya birkaç karinenin varlığı ileri sürülerek belgenin gerçek alım-satım ilişkisine yeterli tespit yapılmadan sahte olduğuna karar verilmekte ve vergi suçu raporu düzenlenerek suç duyurusunda bulunulmaktadır. Konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı ⁷¹⁶: Sanıkların müdürü olduğu şirketin bilinen adresinde bulunmamasının, belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tek başına yeterli olmadığı hakkında:

(...) İth. İhr. Tic. Aş.'nin temsilcileri olan sanıkların 2006 yılında sahte fatura düzenledikleri gerekçesiyle haklarında verilen beraat hükmüne ilişkin temyiz itirazlarının incelenmesinden,

Davanın dayanağını oluşturan vergi tekniği raporunda; söz konusu **şirketlerin bilinen adresinde bulunmadığı ve bu nedenle sahte fatura düzenlenmek amacıyla kurulduğunun belirtilmesine karşılık** suça konu

⁷¹⁶ Yargıtay 11. CD, T: 19.02.2018, E: 2016/6676 ve K: 2018/1369; Yargıtay CGK, T: 25.10.2016, E: 2016/11-907 ve K: 2016/381.

faturaların dosya içerisinde bulunmaması, faturaların kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıyıp taşımadığına ilişkin tespit yapılmaması, faturalarda yer alan imzaların sanıkların el ürünü olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmaması, faturaları kullanan şirket yetkililerinin ifadesinin alınmaması, söz konusu faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları hususunun sorulmaması üzerine eksik inceleme ile hüküm kurulması,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirdiğinden temiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 2⁷¹⁷: Belgeyle ilgili yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan ifadeler esas alınarak faturaların sahte olduğu sonucuna varılmayacağı hakkında:

Sanık hakkında 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin sahte fatura düzenleme suçundan verilen hükme ilişkin temyiz talebinin incelenmesinden,

Belgelerin sahteliğinin ortaya konulması bakımından, söz konusu faturaların aslı ve onaylı örneklerinin dosyaya konulduktan sonra incelenmesi, faturaların kanunda belirtilen zorunlu şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının ve faturayı kullanan şirket ve yetkilileri hakkında karşıt inceleme yapıp vergi inceleme raporunun düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi, **faturayı kullanan şirket yetkililerine tanık sıfatıyla faturaları kimden hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldıkları ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması ve toplanan diğer delillerle birlikte değerlendirilmeden,**

eksik araştırma ve incelemeye bağlı olarak hüküm verilmesi yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiştir.

Mahkeme Kararı 3⁷¹⁸: Ödemelerin elden nakit olarak yapılmasının belgenin sahteliğine karine teşkil etmesi hakkında:

Sanık (S)'ye 2000 yılına ilişkin belgesiz gerçekleştirdiği satın almayı başka mükelleften temin edilen faturalarla belgelendirdiği gerekçesiyle sahte fatura kullanmak suçundan hapis cezası uygulanmasına karar verilmiştir. Dava konusu olayda, sanık S'nin söz konusu faturaların sahte olduğunu bilmediğini ve faturaların taşeronu tarafından kendisine verildiğini ileri sürmüştür. Olayın incelemesinden,

Sanığın yetkilisi olduğu (A) Ltd. Şti. adına düzenlenen faturaları bilerek kullanmıştır. (O) İnş. Ltd. Şti.'nin düzenlediği faturalara konu mal ve hizmet ticaretini yapacak yeterli deposu, makine araç ve gereçlerinin

⁷¹⁷ Yargıtay 11. CD, T: 28.02.2018, E: 2018/300 ve K: 2018/1772; Yargıtay 11. CD, T: 20.02.2018, E: 2016/5687 ve K: 2018/1434.

⁷¹⁸ Yargıtay 11. CD, T: 20.02.2002, E: 2002/444 ve K: 2002/1591; Yargıtay 11. CD, T: 28.02.2018, E: 2016/2599 ve K: 2018/1820; Yargıtay 11. CD, T: 14.02.2018, E: 2017/3987 ve K: 2018/1251.

bulunmaması, işçi çalıştırmamasına karşılık yüksek tutarda ciro elde etmesinin ekonomik gerçekliği yansıtmamaktadır. Yine söz konusu firmanın mal alımı yaptığı (T) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti. mükellefiyet kayıtları bulunmamaktadır. Mal alımlarına ilişkin **bedelin ödendiğine dair belgelerin ibraz edilmemesi ve ödemenin nakit olarak elden yapıldığına** ilişkin beyanlarının geçerli kabul edilemeyeceği, tüm unsurlarıyla suçun tamam olmasına rağmen mükellefin taşerondan alınan faturaların sahte olduğunu bilmediğine ilişkin bilirkişi raporuna dayanılarak beraat kararı verilmesi kanuna aykırı olduğundan,

temyiz istemi kabul edilerek ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 4⁷¹⁹: Ödemelerin banka havalesi, çek veya senetle yapılmasının her durumda belgenin gerçek olmasına karine teşkil etmeyeceği hakkında:

Sanıkların müdürü olduğu (A) Ltd. Şti. hakkında 2006 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda; (B) Ltd. Şti.'den alınan faturaların sahte olduğu, söz konusu faturaların kullanılması sonucunda haksız KDV indiriminde bulunulduğu ve vergi ziyana sebebiyet verildiği gerekçesiyle savcılığa suç duyurusunda bulunulmuştur. Dava konusu olayın incelenmesinden,

Sanıkların sahte fatura düzenlemekten hakkında rapor bulunan (B) Ltd. Şti.'den aldığı faturaların sahte olduğu iddia edilmektedir. Sanıklar, söz konusu faturaların gerçek mal veya hizmet alımına dayandığını, mal veya hizmet alımına ilişkin ödemelerin banka havalesi ile yapıldığını ve dekontlarının bulunduğunu, alınan mallara ilişkin olarak tartım fişinin bulunduğunu ileri sürmüşlerdir. Ancak vergi tekniği raporunda, **vergi idaresini yanıltmak amacı ile önce banka havalesi ile ödemelerin gerçekleştirildiğini ardından ödemelerin geri çekildiği belirtilmiştir.** Bu nedenle raporda belirtilen E ve K plakalı araçların kime ait olduğu, araçlar için ne kadar akaryakıt harcaması yapıldığı, malların taşınması için yapılan harcamaların neler olduğu, **banka dekontlarının doğruluğunun bankalar nezdinde araştırılması ve yapılan ödemelerin alıcıların hesabına geçip geçmediği ile şirket tarafından bankadan çekilip çekilmediğinin kontrolü yapılmadan,**

eksik araştırma ve incelemeye dayanılarak sanıkların beraatine hükmedilmesi yasaya aykırı olduğundan temyiz isteminin kabulüne ve ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Mahkeme Kararı 5⁷²⁰: Para ve mal hareketlerini gösteren belgelerin bulunmasının belgenin sahte olmadığına karine teşkil ettiği hakkında:

⁷¹⁹ Yargıtay 11. CD, 2: 28.02.2018, E: 2016/7293 ve K: 2008/1783.

Sanığın 2006 ve 2007 yıllarında sahte belge kullandığı gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunun incelenmesinden,

Sahte fatura kullanmak suçunun oluşabilmesi için faturaların kanunda belirtilen zorunlu özellikleri taşıması gerektiği bu kapsamda suça konu faturaların asılları ve onaylı örneklerinin dosyaya konulması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu faturaları düzenleyen mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapıldıysa buna ilişkin belgelerin dosya arasına konulması, faturaların gerçek alım satım karşılığında olup olmadığının kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından, **para ve mal hareketlerini gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedelin ticari teamüllere uygun bir şekilde ödediğini kanıtlayıcı yeterliliğine sahip banka hesapları ile kasa mevcudunun uyumlu olup olmadığını gösteren geçerli belgelerin varlığı ve faturaya konu mal girişinin veya üretiminin olup olmadığı** araştırılmadan,

eksik incelemeye dayanılarak sanık hakkında hüküm verilmesi bozmayı gerektirdiğinden sanığın temyiz talebi kabul edilmiştir.

Mahkeme Kararı 6⁷²¹: Sanığın yetkilisi olduğu şirketin işyeri koşullarının, çalıştırdığı işçi sayısının, fatura konusu ile uyumlu mal girişinin olup olmadığı, vergi beyannamelerinin miktarı ile aylara göre değişim oranının, şirketin beyan ettiği vergi potansiyeli ve şirketin faaliyet alanı ile ilgili olup olmadığı belgenin sahteliğine karine teşkil ettiği hakkında:

Sanığın 2006 yılında sahte belge düzenlendiği gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunun incelenmesinden;

Belgelerin kanunda belirtilen şekil şartlarının taşıyıp taşımadığının belirlenmesi, söz konusu suça konu faturaların sanık tarafından kullanılıp kullanılmadığının tespiti, mal veya para akışını gösteren sevk irsaliyesi, banka dekontu gibi belgelerin bulunup bulunmadığı, **fatura konusu mallar ile uyumlu işletmeye mal girişinin yapıp yapılmadığı, işyeri koşulları, işçi sayısı, vergi beyanname miktarları ile aylara göre değişim oranının, şirketin beyan ettiği vergiye esas potansiyeli ve şirketin faaliyet alanıyla uyumlu olup olmadığı** araştırılmadan,

eksik inceleme ve araştırmaya dayanılarak sanık hakkında hüküm kurulması bozmayı gerektirdiğinden sanığın temyiz istemi yerinde görülmüştür.

⁷²⁰ Yargıtay 11. CD, T: 01.03.2018, E: 2017/8730 ve K: 2018/1836.

⁷²¹ Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/4035 ve K: 2017/7195.

Mahkeme Kararı 7⁷²²: Sanığın müdürü şirketin yüksek tutarda KDV beyan etmesine rağmen ödenecek KDV'nin çıkmaması veya çok düşük çıkması, şirket ve yetkililerine ulaşılamaması, şirketin muhasebecisinin ve ticari faaliyetlerini sürdürebilecek yeterli sermaye, teçhizat, araç ve gereçler ile araç ve deposunun bulunmaması faturanın sahteliğine karine teşkil ettiği hakkında:

Sanığın 2006 yılında sahte belge düzenlediği gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunun incelenmesinden;

Sanığın müdürü olduğu (...) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi suçu ve ekindeki vergi tekniği raporuna göre söz konusu şirket hakkında yapılan yoklamalarda, şirkete ve yetkililerine ulaşılamadığı **yüksek tutarda KDV beyan etmesine rağmen ödenecek KDV'nin çıkmaması veya çok düşük çıkması, şirketin muhasebecisinin ve ticari faaliyetlerini sürdürebilecek yeterli sermaye, teçhizat, araç ve gereçler ile araç ve deposunun bulunmaması, faturanın gerçek alım satıma dayandığına ilişkin ticari teamüllere uygun yapılan ödemelere ait ispat edici belgelerin bulunmaması ve mal hareketliliğini gösteren belgelerin bulunmaması, sanığın ifadelerini doğrulayacak bir belge de sunulmaması** nedeniyle sahte fatura düzenlendiği anlaşılmamasına rağmen

mahkûmiyeti yerine yetersiz delillere dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun tespitinde dikkate alınacak karinelerin değerlendirilmesinde yaşanan sorunlara ilişkin kararlar incelendiğinde, Yargıtay'ın, sahte belge düzenlendiğine veya kullanıldığına ilişkin somut tespitler bulunmadan ve failin kasıt içerisinde olduğu açıkça ortaya konulmadan yaptırım kararı vermediği görülmektedir. Yargıtay, belgenin gerçek alım satıma dayandığının ispat edilmesinde, belgeye konu malın teslimine ilişkin belgeler ile yine belgeye konu malın bedelinin ödendiğine dair belgeleri dikkate almaktadır. Mal hareketlerinin ispatında sevk ve taşıma irsaliyeleri ile teslim teslim belgelerinin varlığı aranmaktadır. Para hareketlerinin ispatında ise, ödemelerin ticari teamüle uygun ödeme araçları ile ödendiğini gösteren belgelerin varlığını aramakla birlikte, belgeye gerçekmiş görüntüsü verilerek yargı organları ve idarenin yanıltılmasının önüne geçilebilmesi içinde ödemenin satıcının kasasına veya banka hesabına girdiğini ispatlayan belgelerin varlığını da aramaktadır. Ancak Yargıtay, sadece mal veya para hareketlerini ispat eden belgelerin varlığını dikkate alarak işlemin gerçek alım satıma dayandığını kabul etmemektedir. Yargıtay, somut olayın

⁷²² Yargıtay 11. CD, T: 18.12.2014, E: 2013/2807 ve K: 2014/22057; Yargıtay 11. CD, T: 15.01.2014, E: 2012/17739 ve K: 2014/665; Yargıtay 11. CD, T: 05.06.2014, E: 2012/25613 ve K: 2014/10992.

özelliğine göre delilleri bir bütün olarak değerlendirerek belgenin sahte olduğu yönünde kararlar vermektedir. Yargıtay'ın bu tutumu şüpheli hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan, kastın varlığı açıkça ortaya konulmadan şüphelinin suçlanamayacağını ifade eden şüpheden sanık yararlanır ilkesine⁷²³ ve hak adalet anlayışına uygun düşmektedir.

3.2.1.2. Gerçek Mahiyet Tespit Edilmeden Sadece Vergi Tekniği Raporuna Atıf Yapılması Sorunu

Bir mükellef hakkında yapılan inceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlendiği veya kullandığı yönünde somut tespitte bulunulması durumunda mükellef hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmektedir. Ardından bu mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan tüm mükellefler incelemeye alınarak belgelere konu mal veya hizmetleri gerçekten alıp almadıklarına ilişkin tespitler yapılmaktadır. Ancak uygulamada bir mükellef hakkında sahte belge düzenlendiğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunuyorsa bu mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan tüm mükellefler nezdinde inceleme yapılmadan veya inceleme yapılsa bile söz konusu vergi tekniği raporuna atıf yapılarak sahte belge kullanıcısı oldukları ileri sürülmektedir. Bu durum sonucunda mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek savcılığa suç duyurusunda bulunulmaktadır. Konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı 1⁷²⁴: Sanıkların fatura aldığı şirketler hakkında sahte fatura düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunması nedeniyle sanıklara, sahte fatura kullanmak suçundan mahkûmiyet kararı verilmesi hakkında:

Sanıkların 2006 ve 2007 yılında kullandıkları faturaları düzenleyen şirketler hakkında vergi tekniği raporu bulunması nedeniyle açılan kamu davasından beraat hükmü veren ilk derece mahkemesinin kararına ilişkin vekil tarafından temyiz talebinde bulunulmuştur. Dava konusu olayda, sanıkların, faturaların gerçek mal veya hizmet alımına dayandığını, mal bedellerinin peşin olarak ödendiğini, ödemeye ilişkin senetlerin mevcut olduğunu, faturaya konu malları kendileri ya da işçileri tarafından teslim alınıp kendi araçlarında kullandıklarını belirterek suçlamaları reddetmişlerdir. Sanıklar hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda sanıkların söz konusu malları gerçekten aldıkları

⁷²³ Bkz: Hatice Derya Ormanoğlu, “Anayasal Bağlamda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Boyutuyla Suçsuzluk Karinesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, s. 2245.

⁷²⁴ Yargıtay 11. CD, T: 01.03.2018, E: 2016/5909 ve K: 2018/1858.

fakat malları gerçekte satın aldıkları kişiden fatura alamamaları nedeniyle haklarında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu bulunan (...) şirketinden fatura temin ederek belgelendirdikleri tespit edilmiştir. Dava konusu olayın incelemesinden,

Dava konusu faturaların dosya arasına konulması, sahte fatura düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunan (...) şirketin yetkilileri hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davasının açılıp açılmadığı, açılmışsa dava dosyalarının getirilerek incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca faturaların **gerçek mal veya hizmet alım satımına ilişkin olup olmadığına dair mal ve para hareketlerini gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, fatura bedelinin ticari teamüllere uygun bir şekilde ödendiğini gösteren ödeme belgeleri, yapılan ödemenin satıcının kasasına veya banka hesabına girip girmediğinin tespiti ve sahte fatura düzenleyenlerin yeterli mal girişi, stoku olup olmadığı ile dava konusu faturaları düzenleyen şirket yetkilileri de dinlenerek söz konusu faturaları kime ve hangi hukuki ilişkiye dayanarak düzenledikleri ve sanığı tanıyıp tanımadıkları sorulmadan**, yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan, sanıklar hakkında beraat kararı verilmesi,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiş, davaya katılan vekilin ve Cumhuriyet Savcısının temyiz talepleri yerinde görülmüştür.

Mahkeme Kararı 2⁷²⁵: Sanığın mal veya hizmeti gerçekten satın alıp almadığına ilişkin bir tespit yapılmadan, fatura aldığı şirket hakkında vergi tekniği raporu bulunduğu ileri sürülerek sahte fatura kullandığı gerekçesiyle yaptırım uygulanamayacağı hakkında:

(A) Ltd. Şti.'nin temsilcisi olan Sanığın, 2006 yılında haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerden sahte fatura aldığı, sahte faturaları defterlere kaydederek haksız KDV indiriminde bulunması nedeniyle hakkında verilen hükme karşı temyiz talebinde bulunmuştur. Dava konusu olayda, sanık, kendisinin matbaa ustası olduğunu, (A) Ltd. Şti.'yi (B) isimli şahısla ortak olarak kurduğunu, şirketin faaliyet alanı ile ilgili gerekli malzemeleri (B) isimli ortağın (C) isimli ağabeyi tarafından satın alındığını, (C)'nin şirketin gayri resmi ortağı olduğunu, söz konusu malzemelerin alındığı firmaların hiçbirini tanımadığını, kendisinin sadece kâğıt üzerinde ortak olması nedeniyle bu işlerle ilgilenmediğini belirterek sahte fatura kullanmadığını ileri sürmüştür. Olayın incelenmesinden,

Gerçeğin kuşkuya vermeyecek şekilde ortaya konulması bakımından; sanığın kullandığı ve sahte olduğu ileri sürülen faturaları düzenleyen

⁷²⁵ Yargıtay 11. CD, T: 28.02.2018, E: 2016/3485 ve K: 2018/1788; Yargıtay 11. CD, T: 08.03.2018, E: 2017/8757 ve K: 2018/2023; Yargıtay 11. CD, T: 13.02.2018, E: 2016/12473 ve K: 2018/1149; Yargıtay 19. CD, T: 04.11.2015, E: 2017/8719 ve K: 2015/6616; Yargıtay 11. CD, T: 19.02.2018, E: 2016/5480 ve K: 2018/1362.

şirketler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının dosyaya eklenmesi, bu şirketler hakkında **sahte belge düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa dava dosyalarının birleştirilmesi, faturaların gerçek alım satım karşılığında düzenlendiğinin tespit edilebilmesi için mal ve hareketlerini gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri ile teslim tesellüm belgeleri, fatura bedelinin ticari teamüllere uygun bir şekilde ödendiğine ilişkin ödeme belgeleri, söz konusu ödemenin mükellef hesabına girip girmediğinin tespiti, dava konusu faturaları düzenleyen şirketlerin yeterli üretimleri, mal girişi ve stoku olup olmadığının tespiti, dava konusu firmaların yetkililerinin sanığı tanıyıp tanımadıkları ile faturaya konu malları kimlere teslim ettikleri sorulmadan**, tüm deliller birlikte değerlendirilmeden sanık hakkında eksik araştırma ve inceleme sonucu hüküm verilmesi,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz talebi yerinde görülmüştür.

Mahkeme Kararı 3⁷²⁶: Sanık hakkında vergi incelemesinde bulunulmadan başkası hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak vergi suçu raporu düzenlenmesi ve dava açılması hakkında:

Dava konusu olayda, (E) Ltd. Şti. hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda vergi tekniği raporu düzenlenmiş ve söz konusu raporda, sanıkların ortağı olduğu (S) Ltd. Şti. ile ilgili olarak sahte belge düzenleme fiili açısından inceleme yapılması gerektiği belirtilmesine rağmen inceleme yapılmadan *rapora atıf yapılarak* sanıklar hakkında kamu davası açıldığı anlaşılmıştır. Dava konusu olayın incelenmesinden,

Sahte olduğu ileri sürülen faturaların kanunda belirtilen şekil şartlarının taşıyıp taşımadığının belirlenmesi açısından aslı ve örneklerinin dosyaya konularak incelenmesi, sahte fatura kullanan şirketler varsa yetkilileri dinlenerek faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimlerden aldıklarının sorulması, şirketin faaliyetli ilgili düzenlendiği beyanname ve diğer belgeleri düzenleyip düzenlemediği, ortakların şirket faaliyetlerinden ne kadar pay aldıklarının araştırılması gerekmektedir. Faturaların **gerçek bir mal alım satımına dayanıp dayanmadığının belirlenmesi açısından faturayı kullanan mükelleflerin defter ve belgelerinin incelenmesi, çalışanlarının sayısı, iş hacmi gibi ticari faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı tespit ve bilirkişi incelemesi yaptırılmadan** eksik araştırma ile hüküm kurulması,

yasaya aykırı olduğundan sanıkların temyiz başvuruları yerinde görülmüş olup, mahkeme kararının bozulmasını gerektirmiştir.

⁷²⁶ Yargıtay 19 CD, T: 18.11.2015, E: 2015/14569 ve K: 2015/7358.

Gerçek mahiyet tespit edilmeden sadece VTR'ye atıf yapılması sorununa ilişkin kararlar incelendiğinde, Yargıtay, bir mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak mükellefle alım satım faaliyetinde bulunan kişilerin mahkûm edilmemesi yönünde kararlar vermektedir. Yargıtay, hakkında vergi tekniği raporu bulunan mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan kişilerin sahte belge kullandıkları somut delillerle ispat edilmesini ve kastın varlığının açıkça ortaya konulmasını aramaktadır. Gerçekten de bir mükellef nezdinde yapılan inceleme sonucunda başka mükellefler hakkında hukuki sonuçlar çıkartılıp mahkûmiyet karar verilmesi doğru bir yaklaşım değildir.

3.2.2. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı Sorunu

Sahte belge, taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alım satımı olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade ederken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek alım satım işlemine dayanmakla birlikte bu alım satım işlemi *mahiyet* veya *miktar* itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeyi ifade etmektedir⁷²⁷. Sahte belgenin temel unsurunu *belgenin tarafları arasında gerçek bir işlemin bulunmaması* oluştururken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin temel unsurlarını gerçek işlemin *mahiyet* veya *miktarının* gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi oluşturmaktadır. Belgenin mahiyetinden malın veya hizmetin cinsi veya niteliği belgenin miktarından malın veya hizmetin ağırlığı ve sayısı anlaşılmaktadır. Ancak uygulamaya bakıldığında belgenin tarafları da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin unsuru olarak kabul edilmektedir. Bir başka deyişle mükellef gerçekte mal alımında bulunmasına rağmen belge alamamakta ve malın gerçek alıcısından alamadığı belgeyi bir başka mükelleften temin etme yoluna gitmektedir. Bu durumda her ne kadar gerçek bir işlem varmış gibi görünse de belgenin tarafları arasında gerçek bir işlem bulunmamaktadır. Dolayısıyla belgenin tarafları arasında gerçek bir işlemin bulunmaması düzenlenen belgeyi sahte hale getirmektedir. Nitekim belgeye konu taraflar, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin temel unsurları olan mahiyet veya miktar kapsamına da girmemektedir⁷²⁸. Böyle bir durumda sahte belge yerine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge nedeniyle vergi suçu raporu düzenlenmesi, suçun vasıflandırılmasında yanılgıya düşülmesine neden olmaktadır.

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin birbirinden ayrılması açısından önem arz eden bir başka durum, söz konusu belgelerin birbirinden farklı belge

⁷²⁷ VUK, m. 359.

⁷²⁸ **Aksi Yönde:** Halil Çığlı, "Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Eylemleri", *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 107, s. 55.

türlerini ve farklı suçları oluşturmasıdır. Fakat 4369 sayılı kanunla VUK'da değişiklik yapılmadan önce sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “*sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*” şeklinde tek suç olarak düzenlenmiştir. 4369 sayılı kanunla değişiklik yapıldıktan sonra sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge birbirinden farklı suçlar haline dönüştürülmüştür. Ancak uygulamada suçun vasıflandırılmasında yanılığa düşülerek sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tek bir suç oluşturuyormuş gibi vergi suçu raporları düzenlendiği ve kamu davası açıldığı görülmektedir. Konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı 1⁷²⁹: Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükelleften alınan faturalarla belgelendirilmesi halinde düzenlenen belgenin sahte olduğu hakkında:

Sanığın 2005 yılında sahte fatura kullandığı gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunun incelenmesinden,

1) Sanık hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan hüküm verilmesi,

2) Kabule göre de: Gerçek bir muamelenin miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belge kabul edilmektedir. Bu nedenle belgesiz olarak yapılan mal veya hizmet satın almanın başka bir mükelleften alınan faturalarla belgelendirilmesi halinde gerçek bir alım-satım işleminin olmadığı kabul edilir. Bu kapsamda sanığın alımlarını, **gerçekte mal veya hizmeti satın aldığı mükellef yerine komisyon karşılığında fatura düzenleyen bir başka kişiden farklı tarihlerde aldığı faturalarla belgelendirmek suretiyle gelir vergisinde vergi ziyana sebebiyet verdiği fiilin, VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen “sahte fatura kullanmak” suçunu oluşturduğu dikkate alınmadan, zincirleme suç hükümleri uygulanmadan, sanık hakkında “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak” suçunun işlendiği ifade edilerek suçun vasıflandırılmasında yanılı sonucuna karar verilmesi,**

bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz istemi kabul edilmiştir.

⁷²⁹ Yargıtay 11. CD, T: 27.12.2017, E: 2017/7858 ve K: 2017/9446; Yargıtay 11. CD, T: 14.06.2017, E: 2017/2732 ve K: 2017/4589; Yargıtay 11. CD, T: 08.07.2009, E: 2008/18017 ve K: 2009/8773; Yargıtay 11. CD, T: 20.09.2006, E: 2005/1036 ve K: 2006/7378; Yargıtay 11. CD, T: 13.02.2002, E: 2002/575 ve K: 2002/1243; Yargıtay CGK, T: 11.03.2014, E: 2012/11-1382 ve K: 2014/124.

Mahkeme Kararı 2⁷³⁰: Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmek şeklinde bir suçun bulunmadığı hakkında:

Sanığın 2006 yılında sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunun incelenmesinden,

1) Sanık hakkında sahte fatura düzenlediğine ilişkin yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan hüküm verilmesi,

2) Kabule göre de:

Davanın konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede belirtilen fiil ve failden oluşmaktadır. İddianamede belirtilen ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiil dışına çıkılarak açılmayan bir davaya ilişkin yargılama yapılmadan hüküm kurulması mümkün değildir. Sanık hakkında **“sahte fatura düzenlemek” suçundan kamu davası açıldığı, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçuyla ilgili açılan bir davanın bulunmadığı, “sahte fatura düzenlemek” ve “sahte fatura kullanmak” suçlarının birbiriyle dönüştürülemeyeceği, iddianame dışına çıkılarak sanık hakkında “muhteviyatı itibariyle sahte ve yanıltıcı belge kullanmak” suçundan mahkûmiyet kararı verilmesi,**

bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz istemi kabul edilmiştir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayırımı sorununa ilişkin yargı kararları incelendiğinde, belgesiz yapılan satın almanın başka mükelleften alınan faturalarla belgelendirilmesi halinde bu belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte belge olarak kabul edildiği görülmektedir. Ayrıca sahte belge düzenlemek bir suç, sahte belge kullanmak ise ayrı bir suç olduğu ve bu iki suçun birbirine dönüşmeyeceği belirtilmektedir. Yine sahte belge düzenlemek veya kullanmak bir suç tipini muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak ayrı bir suç tipini oluşturduğu belirtilmekle birlikte sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge diye bir suç tipinin olmadığı ifade edilmektedir. Yargıtay’ın sahte belgenin temel unsurlarını belirterek sınırlarını çizmesi ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge adında bir suçun bulunmadığını ifade etmesi, oluşacak yanlış içtihatların önüne geçilmesi açısından önem arz etmektedir. Bununla birlikte sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçuna 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilirken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmaya 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Bu kapsamda yanlış içtihat oluşmaması, uygulanacak yaptırımın belirlenmesi ve yaptırıma karşı yararlanılacak hükmün açıklanmasının geriye bırakılması ve cezaların ertelenmesi haklardan açısından da

⁷³⁰ Yargıtay 11. CD, T: 08.11.2017, E: 2016/2668 ve K: 2017/7595; Yargıtay 11. CD, T: 21.02.2018, E: 2017/2356 ve K: 2008/1591.

önem taşır. Çünkü hükmün açıklamasının geriye bırakılması ile cezaların ertelenmesi 2 yıl ve daha az süreli hapis cezaları için uygulanmaktadır. Sanık, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun alt sınırı 3 yıldan başladığından söz konusu haklardan yararlanamazken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlene veya kullanma suçunun alt sınırı 18 aydan başladığından bu haklardan yararlanabilecektir.

3.2.3. Bilmeden Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Sorunu

Günlük ekonomik ilişkilerde kötü niyetli kişiler, okuma yazma bilmeyen veya bilse bile yeterli eğitim düzeyine sahip olmayan iyi niyetli kişileri, şirket ortaklıkları, hisse devri, vekâletname ve benzeri yollarla kandırarak bu kişilerin haberi olmadan onlar adına sahte belge düzenleyerek bu faaliyetleriyle komisyon gelirleri elde etmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda söz konusu şirketin komisyon gelir elde etmek amacıyla sahte belge düzenlediği tespitinin yapılması durumunda, iyi niyetli kişilerin gerçekte kendileri sahte belge düzenlememelerine rağmen şirket müdürü veya ortağı olmaları gerekçesiyle haklarında vergi suçu raporu düzenlenerek savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadır. Ayrıca bir şirket hakkında sahte belge düzenlendiği yolunda vergi tekniği raporu bulunması durumunda, bu şirketle mal veya hizmet alım-satımında bulunan diğer kişiler nezdinde de vergi incelemesi yapılarak, belgelerin gerçek alım-satım karşılığında düzenlenip düzenlenmediği tespit edilmelidir. Aksi takdirde hakkında sahte belge düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunan kişi veya şirketlerin düzenledikleri tüm belgelerin sahte olarak kabul edilmesi, mal veya hizmet satın alan kişi veya şirketlerin sahte belge kullandıkları gerekçesiyle haksız yere suçlanmalarına neden olabilecektir. Çünkü hakkında sahte belge düzenlediği gerekçesiyle vergi tekniği raporu bulunan kişi veya şirketlerden mal veya hizmet satın alan kişilerin, söz konusu kişi veya şirketler hakkında vergi tekniği raporu bulunduğunu veya vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini bilmemesi hayatın olağan akışına uygun düşmektedir.

Uygulamada bir kişi veya şirket hakkında sahte belge düzenlendiğine ilişkin vergi tekniği raporu varsa bu kişi veya şirketle mal veya hizmet alım-satımında bulunan kişi veya şirketler hakkında da yeterli araştırma yapılmadan sahte belge kullandıkları gerekçesiyle vergi suçu raporu düzenlenmekte ve savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu kapsamda konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı 1⁷³¹: Sanığın suça konu faturaları kendisinin düzenlemediğini, faturaların başkası tarafından kendi adına düzenlendiğini iddia etmesi hakkında:

Sanık tarafından 2009 yılında “sahte fatura düzenlendiği” gerekçesiyle hakkında kurulan hükümlere ilişkin temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Dava konusu olayda, sanık sahte olduğu iddia edilen faturaları düzenlemediğini, yapılan karşılaştırma ile fatura üzerindeki imzanın kendisine ait olmadığını, söz konusu şirketle hiçbir ilgisinin bulunmadığını, şirket kurmak için hiç kimseye vekâlet vermediğini, 2006 ve 2010 yılları arasında cezaevinde bulunduğunu dolayısıyla sahte belge düzenleme suçunu işlemediğini ileri sürmüştür. Olayın incelenmesinden,

Gerçeğin kuşkuya yer bırakamayacak şekilde belirlenmesi açısından; **sanığın hangi tarihler arasında cezaevinde bulunduğu belirlenerek suça konu faturaların düzenlendiği tarihlerde cezaevinde olup olmadığının araştırılması, söz konusu faturaları kullanan şirket yetkililerinin mahkemeye çağrılarak suça konu faturaları hangi ilişkiye dayanılarak kimden aldıklarının sorulması ve sanıkla yüzleştirilmesinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerekirken** eksik inceleme dayanarak hüküm kurulması,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz talebi kabul edilmiştir.

Mahkeme Kararı 2⁷³²: Sanığın, vekâletname verdiği kişilerin şirket kurarak sanık üzerinden yürüttükleri sahte fatura düzenleme eylemi nedeniyle cezalandırılmayacağı hakkında:

Sanık, 2007 ve 2008 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçu nedeniyle hakkında verilen mahkûmiyet kararına ilişkin temyiz talebinde bulunmuştur. Dava konusu olayda; sanık okuma yazma bilmediğini, söz konusu faturaları düzenlemediğini, şirketin vekâletname ile kurulduğunu ve şirket ortağı olduğunu yeni öğrendiğini, şirketin adresini bile bilmediğini, vekâletname ve azilname dışında hiçbir belgeye imza atmadığını, kendisinde defter ve belge bulunmadığını, sadece manav dükkânı açmak amacıyla (B) isimli şahsa vekâletname ve 4.000 TL verdiğini, İstanbul’a hiç gitmediğini ve şirket kuruluşuna imza atmadığını ileri sürmüştür. Dava konusu olayın incelenmesinden,

⁷³¹ Yargıtay 11. CD, T: 30.11.2017, E: 2017/9575 ve K: 2017/8439; Yargıtay 11. CD, T: 08.01.2018, E: 2017/16124 ve K: 2018/42; Yargıtay 11. CD, T: 28.12.2017, E: 2017/1891 ve K: 2017/9480; Yargıtay 11. CD, T: 04.12.2017, E: 2017/13519 ve K: 2017/8512.

⁷³² Yargıtay 11. CD, T: 27.02.2018, E: 2017/15840 ve K: 2018/1766.

Şirketin (C) noterliğinden onaylanmış vekâletname ile kurulduğunu, **söz konusu vekâletnamedeki imzanın sanığa ait olduğunun belirlenmesine karşılık sanığın savunmasında adı geçen (B) isimli şahsın tanık olarak dinlenmeden, şirketi devralıp idare edip etmediğinin sorulması ile suça konu faturalarda yer alan imzaların sanığın el ürünü olup olmadığının imza ve yazı incelemesi yaptırılmadan** eksik incelemeye dayanılarak hüküm kurulması,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz talebi kabul edilmiştir.

Mahkeme Kararı 3⁷³³: Sanığın, vekâletname verdiği kişilerin şirket kurarak sanık üzerinden yürüttükleri sahte fatura düzenleme eylemi nedeniyle cezalandırılabileceği hakkında:

Sanık hakkında 2006 yılında sahte fatura düzenlendiği gerekçesiyle verilen beraat hükmüne ilişkin temyiz talebinde bulunulmuştur. Dava konusu olayda, sanık, kendi işini kendin kur adlı bir siteye üye olduğunu, ardından iş görüşmesine çağrıldığını (A) isimli şahsın kendisine şirket kuracağını söyleyerek, nüfus cüzdanı örneğini, ikametgâh belgesi ile vekâletname istediğini ve kendisinin de verdiğini belirtmiştir. Sonrasında (A) isimli şahsın kendisini aramadığını, iş görüşmesine gittiği adresin boş olduğunu gördüğünü ileri sürerek suçsuz olduğunu iddia etmiştir. Dava konusu olayın incelenmesinden,

Sahte olduğu ileri sürülen faturaların **asıl ve örneklerinin dosya arasına konularak sanığın imza ve yazısı ile bilirkişi incelemesi yaptırılmadan, söz konusu faturaları kullanan firmalar hakkında kamu davası açılıp açılmadığı tespit edilmeden, açılmışsa tutanakların dosya arasına konulmadan, faturaları kullanan firma yetkililerinin duruşmaya çağrılarak söz konusu faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanılarak kimden aldıklarını ve sanığı tanıyıp tanımadıkları sorulmadan, faturaların bastırıldığı matbaanın araştırılarak faturaları kimin teslim aldığı tespit edilmeden, sanığın müdür ve ortağı olduğu (B) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları getirilip incelenmeden, deliller bir bütün olarak değerlendirilmeden sanık hakkında beraat kararı** verilmesi,

yasaya aykırı olduğundan bozmayı gerektirmiş, vekilin temyiz talebi yerinde görülmüştür.

Mahkeme Kararı 4⁷³⁴: Sanığın faturaların sahte olduğunu bilmediğini iddia etmesi halinde “*sahte fatura kullanmak*” suçunun meydana gelmesi açısından kastın aranması gerektiği hakkında:

⁷³³ Yargıtay 11. CD, T: 27.02.2018, E: 2017/3487 ve K: 2018/1753.

Sanığa, yetkilisi olduğu (...) Ltd. Şti. 2005 yılında başka firmalardan aldığı 11 adet faturanın sahte olduğunu bilerek KDV ve Kurumlar Vergisi beyannamesinde kullandığı gerekçesiyle kamu davası açılmıştır. Sanık, vergi rekortmeni olduğunu, çeşitli yerlerde şantiyelerinin bulunduğunu, tek başına işlerini yürütemediğinden şantiyelerin başına çalışanlarını geçirdiğini ve bu kişilere uygun gördükleri yerlerden mal veya hizmet alımı konusunda yetkiler verdiğini fakat yanında çalışan kişilerin kötü niyetli kişiler olduğu vergi incelemesine başlanıldığında anladığını, inşaatta kullanılan mallara ait olan *faturaların sahte olduğunu bilmesinin mümkün olmadığını* ileri sürerek hakkındaki suçlamayı reddetmiştir. Olayın incelenmesinden,

Söz konusu faturaları düzenleyen şirket hakkında **dava açılıp açılmadığı, açılmışsa sonucunun araştırılması, faturaların gerçek alım-satım karşılığında düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; mal ve para hareketlerini yansıtan sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim tesellüm belgeleri, faturaya konu malların bedellerinin ödendiğine dair ticari teamüllere uygun ispat yeteneği olan belgelerin sunulması ile ödemenin satıcının kasasına veya banka hesabına girip girmediğinin tespitinin, mükellefin yeterli üretimi ve mal stokunun olup olmadığının, sanığın defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ile suç kastın bulunup bulunmadığının** belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve incelemeye bağlı olarak hüküm kurulması, bozmayı gerektirmiş ve sanığın temyiz talepleri yerinde görülmüştür.

Mahkeme Kararı 5⁷³⁵: Sanığın belgenin sahteliğini bilme imkânının bulunmadığını ileri sürmesine rağmen hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi hakkında:

Sanıklara, 2004 takvim yılında (A) Ltd. Şti.'den aldıkların faturaların (B) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda sahte olduğunun anlaşılması üzerine kamu davası açılmış ve beraat kararı verilmiştir.

Dava konusu olayda, (B) Ltd. Şti. hakkında 2009 yılında düzenlenen vergi tekniği raporunda, söz konusu şirketin sahte fatura ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği, şirketin komisyon karşılığında düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu ve şirket yetkilileri hakkında mahkûmiyet kararı verildiği tespit edilmiştir. Sanıkların da 2004 yılında (A) Ltd Şti.'den aldıkları sahte faturaları kullandıkları ileri sürülmüştür. Sanıklar tarafından, faturaların sahteliğini bilme imkânlarının bulunmadığı şeklinde savunma yapılmıştır. Dava konusu olayın incelenmesinden,

⁷³⁴ Yargıtay 11. CD, T: 25.10.2017, E: 2016/4138 ve K: 2017/7144; Yargıtay 11. CD, T: 12.02.2018, E: 2016/11503 ve K: 2018/1088; Yargıtay 11. CD, T: 12.05.2016, E: 2016/2076 ve K: 2016/4425.

⁷³⁵ Yargıtay 21. CD, T: 21.09.2016, E: 2016/2657 ve K: 2016/5654.

Faturaların gerçek alım-satım karşılığında düzenlendiğinin belirlenmesi açısından; **mal veya para hareketlerini gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerine, teslim tesellim belgelerine, malın bedelinin ticari teamüllere uygun bir şekilde ödendiğini kanıtlamaya elverişli banka dekontları ile kasa hesaplarının uyumlu olup olmadığına, faturayı düzenleyen firmanın yeterli mal üretiminin olup olmadığına, faturaya üzerindeki imzaların sanığın el ürünü olup olmadığına dair bilirkişi incelemesi yaptırılmadan**, eksik araştırma ve incelemeye dayanılarak beraat kararı verilmesi,

yasaya aykırı olduğundan **bozmayı gerektirmiş**, davaya katılan vekilin ve Cumhuriyet Savcısının temyiz istemi kabul edilmiştir.

Bilmeden sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması sorununa ilişkin kararlar incelendiğinde, sahte belge düzenleme veya kullanmak suçları, hem TCK'ya hem de VUK'a göre suç oluşturmaktadır. Ancak suç konusu belgeler vergisel amaçlarla kullanıldığından TCK'ya değil, VUK'a muhalefetten dava açılmaktadır. Yargıtay, bilgisizlik nedeniyle kandırılarak sahte belge düzenleyen kişiler hakkında kasıt unsuru oluşmadığından hapis cezası kararı vermemektedir. Bir kişinin, başka bir kişinin bilgisizliğinden faydalanarak, bu kişiden vekâletname alıp ve adına şirket kurarak bu kişi adına sahte belge düzenleyebilmektedir. Böyle durumlarda Yargıtay, vekâletname üzerindeki imza ile sahte olarak düzenlenen belgeler üzerindeki imzanın vekâlet verene ait olup olmadığını, düzenlenen belgeleri kullanan kişi veya kurumların yetkililerinin sahte belgeleri vekâletname verenden alıp almadıklarını, bu kişiyi tanıyıp tanımadıklarını, mal ve para hareketlerini ispata yarayan belgelerin varlığını dikkate alarak karar vermektedir. Yargıtay, bahsedilen delillerin bulunması halinde kastın bulunmadığı, söz konusu delillerin bulunmaması halinde de kastın varlığını kabul ederek mahkûmiyet kararı vermektedir.

Yargıtay, sanığın belgenin sahteliğini bilmediğini iddia etmesi halinde kastın var olup olmadığını aramaktadır. Bu kapsamda gerçekte mal veya hizmet alındığına ve işletmeye girdiğine ilişkin mal ve para hareketlerini gösteren belgelerin varlığını, sahte belge düzenlediği iddia edilen şirketin belge konusu malları üretmeye veya satmaya elverişli fiili durumu olup olmadığı gibi tespitler dikkate alınmaktadır. Yargıtay, mal veya hizmetin alındığının ispat edilmesi halinde kasıt bulunmadığından beraat kararı verirken, ispat edilememesi halinde mahkûmiyet kararı vermektedir. Gerçekten Yargıtay'ın, kasıt unsurunu tam olarak tespit etmeden ceza yaptırımını uygulamaması, suçun tüm unsurları var olmadan failin cezalandırılmayacağı belirten genel ceza hukuku ilkelerine uygun düşmektedir.

3.2.4. Dava Şartı Olarak Mütalaa ile İlgili Yaşanan Sorunlar

Bir suçun işlendiğini öğrenen savcının, yeterli delillere ulaşması halinde kamu davası açması zorunludur. Ancak bazı durumlarda savcının kamu davası açması dava şartı olan mütalaanın alınması şartına bağlanmış olabilir. Mütalaa, “*bazı suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için söz konusu suç nedeniyle hak ve menfaati ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüş*” olarak ifade edilmektedir⁷³⁶. Mütalaa ile suç dolayısıyla hak ve menfaati ihlal edilen kurumun görüşü alınarak yargılama makamlarının teknik nitelikteki konu üzerinde bilgilendirilmesi ve böylece soruşturma ve kovuşturma aşamalarında daha dikkatli davranılarak “vatandaşların mali emniyetinin sağlanması” amaçlanmaktadır⁷³⁷. Mütalaada bir suç işlendiği belirtilmesine karşılık savcılık yaptığı araştırma ve inceleme sonucunda ceza davası açılmasını gerektiren bir durum bulunmadığı gerekçesiyle kovuşturmayaya yer olmadığına kararı verebilir. Bu kapsamda mütalaanın verilmesi, kovuşturmanın başlayabilmesi için gerekli bir şart olmasına rağmen mütalaada yer alan bilgiler sadece mütalaayı veren kurumun görüşünü yansıtmakta, savcı ve hâkim tarafından bağlayıcılığı bulunmamaktadır⁷³⁸.

Vergi suçları bakımından mütalaa, sadece kaçakçılık suçları açısından dava şartı olarak öngörülmüştür. Diğer vergi suçları açısından kovuşturma aşamasında mütalaa şartı aranmamaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kaçakçılık suçlarından birini oluşturduğundan mütalaa şartı söz konusu suç için de aranmaktadır. Mütalaa, yazılı şekilde yetkili kurumlar tarafından verilmektedir. Mahkeme huzurunda sözlü olarak verilen mütalaa geçerli kabul edilmemektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu açısından mütalaa vermekle yetkili kurum “Rapor Değerlendirme Komisyonu”dur. Rapor Değerlendirme Komisyonu dışındaki kurumlardan alınan mütalaa ile suç duyurusunda bulunulamamaktadır⁷³⁹.

Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaayı nasıl vereceği, suçu öğrenme şekline göre farklılık göstermektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu vergi idaresi tarafından veya savcılık tarafından kendiliğinden öğrenilebilmektedir⁷⁴⁰. Suçun vergi idaresi tarafından vergi inceleme sırasında öğrenilmesi durumunda vergi inceleme

⁷³⁶ Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 171, Mart 2007.

⁷³⁷ Özcan, a.g.e., s. 464.

⁷³⁸ Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, *İzmir Barosu Dergisi*, Yıl: 81, Sayı: 2, Mayıs 2016, s. 17.

⁷³⁹ Şenyüz, 2016, a.g.m., s. 37.

⁷⁴⁰ Özcan, a.g.e., s. 466.

raporu ve vergi suçu raporunun yanında Rapor Değerlendirme Komisyonundan alınan mütalaa ile savcılığa suç duyurusunda bulunulmaktadır. Ancak suçun, vergi müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi durumunda vergi müfettişleri, Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasını alarak doğrudan savcılığa suç duyurusunda bulunma yetkisine sahiptir⁷⁴¹. Buna karşılık, vergi dairesi müdürlerinin, ilin en büyük mal memurunun ve gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatının müdürlük kadrosunda görevli olanların yaptıkları vergi incelemesi sırasında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlendiğini tespit etmeleri halinde Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasını alarak bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa bildirip suç duyurusunda bulunmaları gerekmektedir⁷⁴². Vergi müfettişlerine diğer vergi inceleme elemanlarına göre doğrudan suç duyurusunda bulunma yetkisi verilmesinde, sahip oldukları mesleki eğitim ve uzmanlığın etkili olduğu söylenebilir⁷⁴³.

Suçun savcılık tarafından herhangi bir şekilde öğrenilmesi halinde savcılık **kaçakçılık suçunun işlendiği yer vergi dairesine** bildirimde bulunarak inceleme yapılmasını talep eder. Savcılığın inceleme yapılmasını talep etmesi aynı zamanda soruşturma yapmasına engel teşkil etmez. Sadece kamu davası açılabilmesi için mütalaa verilmesi beklenir. Vergi dairesi tarafından yapılan inceleme sonucunda düzenlenen mütalaa ile dava şartı meydana gelmiş olur. Ancak savcılık, söz konusu mütalaa da yer alan görüşlerle bağlı değildir. Mütalaa da yer alan bilgileri yeterli görmezse yeniden inceleme yapılmasına karar verebileceği gibi bilirkişi ataması da yapabilir. İnceleme sonucunda vergi inceleme raporundaki suç ile mütalaa da yer alan suç aynı değilse söz konusu mütalaanın dava şartını tam olarak sağladığı söylenemez⁷⁴⁴. Diğer taraftan verilen mütalaa ya uygun olmayan iddianame ile açılan davaya devam edilmez. Bu durumda iddianamede belirtilen suç için de mütalaa talep edilmeli veya mütalaa verilmeyeceğinin anlaşılması halinde kovuşturmayla yer olmadığı kararı verilmelidir⁷⁴⁵. Dolayısıyla yeniden mütalaa talep edilmemesi için mütalaa da belirtilen fiil ile iddianamede belirtilen fiilin aynı olması, mütalaanın hangi mükellef, hangi yıl ve hangi fiiller için verildiği ve suçun unsurları ile fail ve fiil arasında detaylı bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

⁷⁴¹ VUK, m. 357.

⁷⁴² VUK, m. 357.

⁷⁴³ Şenyüz, 2016, a.g.e., s. 25.

⁷⁴⁴ Özcan, a.g.e., s. 470.

⁷⁴⁵ Şenyüz, 2016, a.g.e., s. 25.

Uygulamada, verilen mütalaalarda suçun unsurları ile fail ve fiil arasında ayrıntılı bilgilere yer verilmediği görülmekte, mütalaaların hangi mükellef veya fiil için düzenlendiği tam olarak anlaşılammakla birlikte söz konusu mütalaalar, vergi suç raporlarına atıf yapılarak düzenlenmektedir. Bu durum VUK'un aradığı şartları taşıyan bir mütalaanın olmadığını göstermekle birlikte yargılama aşamasında mütalaa kaynaklı önemli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik olarak bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

Mahkeme Kararı 1⁷⁴⁶: İddianame ile mütalaada yer alan suçların birbirinden farklı olması halinde davanın düşürülmesine karar verilmesi hakkında:

Sanık hakkında mütalaa ve vergi suçu raporunda 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında “sahte fatura kullanmak” ve 10.08.2010 tarihli tebligatta 2005-2007 takvim yıllarında “defter ve belgeleri ibraz etmemek” suçlarını işlediği belirtilmiştir. Ancak sanık hakkında düzenlenen mütalaa ve vergi suçu raporuna aykırı olarak 2006, 2007, 2008 ve 2009” takvim yıllarında “sahte fatura düzenlemek” suçundan ve 2005-2007 takvim yıllarında “defter ve belgeleri ibraz etmemek” suçundan kamu davası açılmıştır. Olayın incelenmesinden,

Sanık hakkında “2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak” suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura düzenlemek” , “sahte fatura kullanmak” ve “defter belge ibraz etmemek” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeksizin, iddianame kapsamına uygun olarak “2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek” ve “defter belge ibraz etmemek” suçlarından hüküm kurulması yerine, hükmün gerekçesinde sanığın mal ve hizmet alımlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma niteliğinde olduğu kabul edilmek suretiyle iddianame dışına çıkılarak, yargılamaya devamla, defter belge ibraz etmemek suçunun ise sahte belge düzenlemek suçuna dönüşmeyeceği gözetilmeksizin, “2005-2007 yılı defter ve belgeleri ibraz etmemek” suçunun da bir takım belgeleri sahte olarak düzenlemek olduğu belirtilerek yazılı şekilde hükümler kurulması,

yasaya aykırı olduğundan **bozmayı gerektirmiş**, sanığın temyiz talepleri yerinde görülmüştür.

⁷⁴⁶ Yargıtay 11. CD, T: 17.04.2018, E: 2016/5111 ve K: 2018/3583; Yargıtay 11. CD, T: 18.04.2018, E: 2016/3600 ve K: 2018/3661; Yargıtay 11. CD, T: 10.04.2018, E: 2018/2096 ve K: 2018/3267; Yargıtay 11. CD, T: 26.02.2018, E: 2016/4944 ve K: 2018/1699.

Mahkeme Kararı 2⁷⁴⁷: Sanık hakkında iki ayrı takvim yılında işlenen suçlara ilişkin olarak her takvim yılında işlenen suç ile ilgili mütalaa verilmesi hakkında:

Sanık hakkında 2009 takvim yılında “sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin vergi suçu raporu düzenlenmiş ve vergi dairesi başkanlığından dava şartı olan mütalaanın alınmıştır. Sanık hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda 2010 takvim yılına ilişkin herhangi bir tespite yer verilmemiştir. Buna karşılık, savcılık tarafından 2010 takvim yılında “sahte belge düzenlemek” suçuna ilişkin vergi suçu raporu ve mütalaa bulunmamasına rağmen iddianame düzenlenmiştir. Olayın incelenmesinden,

Her takvim yılı bakımından sahte fatura düzenleme eylemlerinin birbirinden ayrı suçları oluşturduğu gözetilip, vergi dairesinden sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme eylemine dair mütalaa verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde hüküm kurulması,

yasaya aykırı olduğundan **bozmayı gerektirmiş**, sanık adına davaya katılan vekilinin temyiz talepleri yerinde görülmüştür.

Mahkeme Kararı 3⁷⁴⁸: Birden fazla sanık bulunması halinde, her bir sanık ile ilgili olarak mütalaa düzenlenmesi gerektiği hakkında:

Sanık M.S ve H.E hakkında 2005, 2006 ve 2007 takvim yıllarında “sahte belge düzenlemek” suçundan haklarında kamu davası açılmıştır. Sahte belge düzenlemek suçu açısından sadece sanık M.S hakkında mütalaa alındığı anlaşılmış ancak sanık H.E hakkında mütalaa verilmemiştir. Olayın incelenmesinden,

Sanık H.E hakkında durma kararı verilerek kurumdan, hakkında anılan yıllarda “sahte belge düzenlemek” suçundan 213 sayılı VUK’un 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yazılı şekilde eksik inceleme ile düşme kararı verilmesi,

yasaya aykırı, katılan vekilin temyiz itirazları yerinde görüldüğünden hükmün bozulması kararı verilmiştir.

⁷⁴⁷ Yargıtay 11. CD, T: 03.04.2018, E: 2016/3273 ve K: 2018/2950; Yargıtay 11. CD, T: 28.03.2018, E: 2018/344 ve K: 2018/2719; Yargıtay 11. CD, T: 22.03.2018, E: 2016/2590 ve K: 2018/2521; Yargıtay 19. CD, T: 07.10.2015, E: 2015/2842 ve K: 2015/5216.

⁷⁴⁸ Yargıtay 11. CD, T: 13.02.2014, E: 2013/21985 ve K: 2014/429.

Mahkeme Kararı 4⁷⁴⁹: Mahkemenin fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ve iddianamede yer alan nitelendirmeye bağlı olmayıp suç vasfında değişikliğe gitmesi durumunda yeniden mütalaa almasının gerekmediği hakkında:

Sanık hakkında 2004 ve 2005 takvim yıllarında “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçundan vergi suçu raporu düzenlenmiş ve mütalaa alınmıştır. Yapılan yargılama sonucunda belgesiz yapılan satın almanın başka mükelleften alınan faturalarla belgelendirilmesi halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte belge kullanma suçunun işlendiği kararı verilmiştir. Ardından sanık tarafından ilk derece ceza mahkemesinin kararı temyiz edilmiştir. Temyiz incelemesi sonucunda, iddianame ve mütalaanın “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçundan düzenlendiği ancak “sahte belge kullanmak” suçundan mütalaa verilmediği gerekçesiyle ilk derece ceza mahkemesinin verdiği kararın bozulması kararı verilmiştir. Bunun üzerine Cumhuriyet Başsavcılığının karara itiraz emesi sonucunda dosya, Yargıtay Ceza Genel Kuruluna intikal ettirilmiştir. Ceza genel kurulunda öncelikle belgesiz yapılan satın almanın başka mükelleften alınan faturalarla belgelendirilmesi fiilinin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçuna değil, sahte belge kullanmak suçuna sebebiyet verdiği tespiti yapılmıştır. Ardından mütalaa alınmasının gerekli olup olmadığına ilişkin aşağıdaki değerlendirmelerde bulunarak karar verilmiştir.

Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suça dair fiil ve fail 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. İddianamede 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 açıkça aykırılık oluşturacaktır. Sanık, suçun hukuki niteliğinin değişmesinden önce haber verilip de savunmasını yapabilecek bir halde bulundurulmadıkça, iddianamede kanuni unsurları gösterilen suçun değindiği kanun hükmünden başkasıyla mahkûm edilemez. **Kanun koyucu bu düzenlemeyle; iddianamede anlatılan eylem değişmemiş olmakla birlikte, o eylemin hukuksal niteliğinde değişiklik olmasını anılan ilkeye aykırı görmemiş, bu gibi hallerde sanığa ek savunma hakkı verilerek değişen suç niteliğine göre bir hüküm kurulmasına olanak sağlamıştır.** Bu düzenlemenin bir sonucu olarak mahkeme, eylemin hangi suçu oluşturacağına dair nitelendirmede iddia ve savunmayla bağlı değildir. Vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylemler aynı olup iddianamede unsurları gösterilen

⁷⁴⁹ Yargıtay CGK, T: 11.03.2014, E: 2012/11-1382 ve K: 2014/124.

suça dair fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı ve Cumhuriyet savcılığı bu eylemin “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kullanmak suçunu, yerel mahkeme ise “sahte belge kullanmak” suçunu oluşturduğu kabul etmiştir. CMK’nın 225/2. maddesinde de açıklandığı üzere mahkeme fiilin nitelendirilmesinde iddiayla bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir. Bu nedenle, somut olayda iddianamede unsurları gösterilmeyen, başka bir anlatımla davaya konu yapılmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartının gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğinden, Özel Daire bozma kararında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne, Yargıtay 11. Ceza Dairesinin bozma kararının kaldırılmasına ve hükmün esasının incelenmesi için dosyanın Yargıtay 11. Ceza Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir.

Dava şartı olarak mütalaa ile ilgili sorunlara ilişkin kararlar incelendiğinde, Yargıtayın mütalaa ile iddianamede yer alan suçların uyuşmaması halinde yeniden mütalaa alınmadan yaptırım uygulanamayacağı yönünde kararlar verdiği görülmektedir. Ayrıca Yargıtay, suçun birden fazla takvim yılına ilişkin olması veya birden fazla sanığı ilgilendirmesi halinde her takvim yılı için ve her sanık için ayrı ayrı mütalaa alınması gerektiğini belirtmektedir. Yargıtay, mütalaa ile iddianamede belirtilen fiilin aynı olmasını belirtmekle birlikte yargı organlarının suçun vasıflandırılması açısından mütalaa ile bağlı olmadığı yönünde kararlar vermektedir. Mütalaa yargı organlarının teknik bilgi konusunda aydınlatılması böylece hukuka uygun kararlar vermesi amacıyla düzenlendiğinden her bir mükellef ve takvim yılı için ayrı ayrı verilmesi, iddianamede yer alan fiille mütalaa da yer alan fiillerin uyuşması bakımından suçun işlenip işlenmediğine ilişkin ayrıntılı bilgiler verilmesi söz konusu amacın gerçekleşmesi açısından önem arz etmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hukukta bir değerın korunabilmesi, o değerin yaptırırına bağlanması ile mümkündür. Türk Ceza Hukuku, hukuken korunması gereken değeri suç veya kabahat olarak kabul etmekte ve bu değeri ihlalini yaptırırına bağlamaktadır. Hem suç hem de kabahat kanuna aykırı davranışları ifade etmektedir. Bir fiilin suç veya kabahat olarak kabul edilmesi o ülkede uygulanan ceza politikası anlayışıyla yakından ilgilidir. Nitekim 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmeden önce kabahatler 765 sayılı TCK'da düzenlenirken, 5237 sayılı kanunla birlikte kabahatler suç olmaktan çıkarılmış ve 5236 sayılı KK'da düzenlenmeye başlanmıştır. Suç ve kabahatler alanında yaşanan bu gelişme vergi kabahat ve suçları alanına da yansımış, VUK'un ceza hükümleri, vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde ikiye ayrılarak vergi ziyayı suç ve usulsüzlük suçları, vergi kabahatleri haline getirilmiştir.

Sahte belgenin varlığından bahsedilebilmesi için yazılı olması, hukuken anlamı olan içeriğinin bulunması ve düzenleyicisinin belli olması gibi belgenin temel unsurlarını taşıması gerekmektedir. Aynı zamanda bir belgenin sahte olarak kabul edilebilmesi için düzenlenen belgelerin VUK'da belirtilen fatura, gider pusulası ve benzeri belgelerden olması ile söz konusu belgelerin kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıması gerekmektedir. Sahte belge, bir yazıyı belge haline getiren unsurlara sahip olsa bile belgenin VUK'da düzenlenmemesi veya VUK'da belirtilen zorunlu unsurları taşıması halinde VUK'a göre sahte belgeden bahsedilmez.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, kabahat ve suçlar alanında yaşanan değişim sürecinin vergi kabahat ve suçlarına yansımaları sonucu hem vergi kabahatine hem de vergi suçuna sebebiyet verebilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile vergi kabahatlerinden vergi ziyayı kabahati, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük kabahati işlenebilmektedir. Vergi ziyayı kabahatinin var olabilmesi için vergi ziyayının meydana gelmesi şartı aranmaktadır. Sadece sahte belge düzenlenmesi halinde vergi ziyayı meydana gelmeyeceğinden sahte belge düzenlenmesi ile vergi ziyayı kabahati işlenemez. Ancak sahte düzenlenen belgenin defterlere kaydedilerek **kullanılması** durumunda vergi ziyayı meydana geleceğinden sahte belge kullanılması ile vergi ziyayı kabahati işlenebilmektedir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiili, vergi inceleme elemanının doğru bir vergi

incelemesi yapmasına engel olacak derecede defter, kayıt ve belgelerin karışık, usulsüz ve noksan olmasına neden oluyorsa genel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilecektir.

Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiili, özel usulsüzlük kabahati açısından ele alındığında VUK'un 353/2. maddesinde "*perakende satış vesikası, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi vb gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin*" denilerek özel usulsüzlük kabahatinin işlenebileceği ortaya konulmuştur. Ancak fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun sahte olarak düzenlenmesi halinde belge almama-vermeme veya farklı meblağlara yer verme fiilini düzenleyen VUK'un 353/1. maddesinde açık bir ibare bulunmamasına rağmen uygulamada söz konusu belgelerin sahte olarak düzenlendiği tespit edilirse özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili her durumda özel usulsüzlük cezası kesilmemelidir. Çünkü gerek VUK'da gerekse TTK'da faturanın düzenlenebilmesi için öncelikle bir mal veya hizmet satılması, iş görülmesi ve menfaat sağlanması gerekmektedir. Sahte belge düzenleme şekillerinden biri olan gerçekte mal veya hizmet satın alınmadığı halde alınmış gibi belge düzenlenmesi halinde, belgenin alınması veya verilmesini gerektiren bir mal veya hizmet alım satımı veya iş görülmesi gibi bir durum olmadığından özel usulsüzlük cezası kesilmemelidir. Ancak belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükelleften alınan belge ile belgelendirilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Bu durumda gerçekte mal veya hizmet alım satımı yani ortada belge düzenlenmesini veya belgenin alınmasını verilmesini gerektiren bir durum söz konusudur. Dolayısıyla sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi için öncelikle fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun düzenlenmesini gerektiren mal veya hizmet alım satımının varlığı, belgenin alınmadığı ve verilmediğinin tespiti gerekmektedir.

Vergi suçları açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarından birini oluşturan ve aynı zamanda suça ismini veren sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu oluşturmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda sahte belge düzenleme suçu ile sahte belge kullanma suçu birbirinden bağımsız suçları ifade etmekte olup birbirlerine dönüştürülmemektedir.

Vergi kabahat ve suçları ile ilgili yargıya taşınan uyuşmazlıklar incelendiğinde, sorunların önemli bir bölümünün sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinden kaynaklandığı görülmektedir. Vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya

kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunlardan ilki, mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan ceza uygulanması sorunudur. Bu sorun, kendi içerisinde belgenin sahteliğini ispata yarayan karinelerin değerlendirilmesinden kaynaklı sorunlar ile vergi tekniği raporundan kaynaklı sorunlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Belgenin sahteliğine ilişkin karinelerin değerlendirilmesinden kaynaklanan sorun incelendiğinde, belgenin sahteliğini ispata yarayan karineler KDVGUT belirtilmiş ve yargı kararlarına yansımıştır. Bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin veya kullandığının ispat edilmesi, kabahatin tüm unsurlarının tamamlanmasına ve olayın özelliğine göre mükellef hakkındaki tüm karinelerin birlikte değerlendirilmesine bağlıdır. Ancak uygulamada, vergi dairesi tarafından mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmamasına, olayın somut özelliği değerlendirmemesine rağmen mükellefler nezdinde tespit edilen bir veya birkaç karineye dayanarak haksız tarhiyatlar yapılmakta ve ceza kesme yolunu tercih edilmektedir.

Vergi tekniği raporundan kaynaklanan sorunlar ise vergi tekniği raporuna atıf yapılarak ceza uygulaması sorunu ile vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi sorunudur. Vergi tekniği raporuna atıf yapılması sorununda, bir mükellef hakkında sahte belge düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunuyorsa o mükelleften gerçekte mal veya hizmet alımında bulunan diğer mükellefler hakkında araştırma ve inceleme yapılmadan veya inceleme yapılsa bile düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak sahte belge kullanıcısı oldukları ileri sürülerek, KDV indirimleri reddedilmekte ve cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi sorununda, bir mükellef nezdinde yapılan incelemede, sahte belge düzenlediği sonucuna varılması durumunda hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmektedir. Ancak bu vergi tekniği raporu mükellefe tebliğ edilmemektedir. Ayrıca söz konusu mükelleften alım satım yapan kişilere ise mal veya hizmet satın aldıkları kişi hakkında vergi tekniği raporu bulunduğu gerekçe gösterilerek cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Fakat yapılan cezalı tarhiyatlarla birlikte vergi tekniği raporu, başka mükellefler hakkında vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin varlığı gerekçe gösterilerek tebliğ edilmemektedir. Bu nedenle mükellefler kendileri ile ilgili ileri sürülen iddialar hakkında bilgi sahibi olmamakta ve idari yollara başvurma konusunda şüpheye düşmelerine neden olmaktadır.

Vergi kabahatleri ile ilgili olarak yaşanan bir diğer sorun, mükellefin bilmeden sahte belge kullanması durumunda kaç kat yaptırım uygulanacağı ile ilgilidir. Mükellefler

günlük ticari ilişkiler içerisinde mal satın aldıkları kişiler hakkında sahte belge düzenledikleri gerekçesiyle vergi tekniği raporu bulunduğunu, vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini veya söz konusu kişilerin düzenledikleri belgelerin kendilerine veya bir başkasına ait olup olmadığını bilmemesi hayatın olağan akışı karinesine uygun düşmektedir. Böyle durumlarda mükelleflere kaç kat yaptırım uygulanacağı konusunda şüpheler bulunmaktadır. VUK'un 344. maddesinde vergi ziyana 359. maddedeki fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi halinde 3 kat ceza uygulanacağı belirtilmektedir. Kanun, 3 kat yaptırım uygulanması bakımından failde, kasıt veya taksirin aranacağına ilişkin bir ibareye ise yer vermemiştir. Bu durumda kabahatlere ilişkin özel kanun olan VUK'da hüküm bulunmadığından, kabahatlere ilişkin genel kanun olan KK'nın manevi unsuruna ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. KK'ya göre ise kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığının yayımlandığı 306 Seri No'lu Tebliğde mükelleflerin belgenin sahteliğini bilmemeleri halinde vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve bir kat yaptırım uygulanmasının hak ve adalet anlayışına daha uygun düşeceği belirtilmektedir. Her ne kadar 1 kat yaptırım uygulanması hak ve adalet anlayışına uygun düşse de kabahatlerin kanuniliği ilkesi gereği cezanın türü, süresi ve miktarı kanunla düzenlenmelidir. Aksi halde genel tebliğlerle düzenlemelerin yapılması idarenin keyfi hareketlerine neden olurken mükellefler nezdinde belirsizlik yaratmaktadır.

Vergi suçları açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunların ilki, mükellef hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmaması sorunudur. Bu sorunda, belgenin sahteliğine ilişkin bir veya birkaç karineye dayanılarak ceza uygulanmakta veya vergi tekniği raporlarına dayanılarak mükellefler hakkında suç duyurusunda bulunulmaktadır. Oysa vergi suçları kasıtlı işlenebileceğinden, kastın varlığı tam olarak ortaya konulmadan belgenin sahteliğine ilişkin deliller bir bütün olarak değerlendirilmeden mükellefler haksız yere suçlanmakta ve hapis cezalarına maruz kalmaktadır.

Vergi suçları açısından ikinci sorun, sahte belge yerine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan hüküm kurulmasıdır. 4369 sayılı kanunla VUK'da değişiklik yapılmadan önce sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" şeklinde aynı fıkra içerisinde düzenlenerek tek bir fiili oluşturmuştur. Fakat yapılan değişiklikten sonra sahte belge

düzenleme veya kullanma fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ayrı fıkralar içerisinde düzenlenerek ayrı fiiller haline getirilmiştir. Ancak uygulamaya bakıldığında halen bu iki ayrı fiil (suç) tek bir fıkroda düzenlenen bir tek fiili (suçu) oluşturuyormuş gibi hükümler kurulmakta ve suçun vasıflandırılmasında yanılıya düşülerek vergi suçu raporları düzenlenmektedir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayırımında bir diğer önemli nokta belgelerin unsurlarının karıştırılmasından kaynaklanmaktadır. Sahte belge, taraflar arasında mal veya hizmet alım satımı olmadığı halde düzenlenen belgedir. Bu bağlamda sahte belgenin temel unsuru, belgeye konu mal veya hizmetin gerçekte yapılmamış olması ile belgenin taraflarıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçekte mal veya hizmet alım satımı olduğu halde bu alım satım işlemi mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Yanıltıcı belgenin unsurları, belgeye konu mal veya hizmetin *mahiyeti* ve *miktardır*. Oysa uygulamada bir mükellefin malı satın aldığı kişiden belge temin edememesi halinde bir başka kişiden aldığı faturalarla malı belgelendirmesi durumunda sahte belge yerine gerçekte mal alım satım işlemi olduğu için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden hüküm kurulmaktadır. Gerçekte mal alım satım işlemi bulunmaktadır. Fakat mal alım satım işleminin yapıldığı taraflar ile belgeye konu taraflar birbirlerinden farklı kişilerdir. Dolayısıyla mal alım satım işlemi gerçekte yapılmış olsa bile söz konusu işlem belgeye konu taraflar arasında yapılmadığından düzenlenen belge sahtedir. Bu kapsamda doğru suçtan hüküm kurulması yargı organlarının iş yükünü hafifletmek ve cezaya karşı yararlanılacak haklar açısından önem arz etmektedir.

Vergi suçları açısından üçüncü sorun, bilmeden sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması sorunudur. Bilmeden sahte belge düzenlenmesi sorununda, iyi niyetli kişiler, kötü niyetli bir takım kişiler tarafından vekâletname vb. yollarla kandırılarak işyeri veya şirket kurulmakta ve iyi niyetli kişiler işyerinin veya şirketin yetkilisi olarak gösterilerek adlarına sahte fatura düzenlenmektedir. Bu durum gerçekte kendileri sahte belge düzenlememelerine rağmen sahte belge düzenlemişler gibi suçlanmalarına neden olmaktadır.

Bilmeden sahte belge kullanılması sorununda, mükellefin mal satın aldığı kişi hakkında sahte belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu varsa veya başkasına adına bastırıldığı sahte belgeleri mükellefe vermesi halinde mükellefin söz konusu belgelerin sahte olduğunu bilmemesi olağan bir durumdur. Uygulamada mükellefler belgenin sahteliğini

bilmemelerine yani kasıt unsuru tam olarak gerçekleşmemesine rağmen sahte belge kullanma suçlamasıyla karşı karşıya kalmaktadır.

Vergi suçları açısından dördüncü sorun, dava şartı olan mütalaa ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Mütalaa, suçun unsurlarıyla fail ve fiil arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi amacıyla verilmektedir. Böyle bir değerlendirme ile yargı organlarının teknik bilgi konusunda aydınlatılması amaçlanmaktadır. Fakat uygulamada genellikle mütalaa düzenlenirken sadece vergi tekniği raporuna atıf yapılarak özensiz mütalaaların hazırlandığı görülmektedir. Suçun birden fazla takvim yılına veya sanığa ait olması durumunda her takvim yılı ve her sanık için ayrı ayrı mütalaa verilmesi gerekirken bir tek mütalaa verilmesi ile yetinilmektedir. Bu durum yargılama aşamasında durma kararı verilmesi ve mütalaa alınmasının beklenmesi nedeniyle yargılama sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

Yargı organları ve idare arasında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili görüş farklılıklarının ortadan kaldırılması ve sahte belge düzenleme veya kullanma fiilin yeni yaklaşımla ele alınmasına yönelik öneriler aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi kabahatleri açısından belgenin sahteliği tespit edilirken öncelikle mal hareketlerini ispata yarayan sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim teslim belgeleri ile para hareketlerini ispata yarayan ödemenin ticari teamüllere uygun bir şekilde yapıldığına ve alıcının kasasına veya banka hesabına girdiğine ilişkin belgeler dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte malı satan mükellefin fiili durumu ile ilgili yeterli sermayesinin olup olmadığı, işyeri koşullarının belgeye konu malı üretebilecek koşullara sahip olup olmadığı incelenmelidir. Temelde bu tespitler dikkate alınmalı ve mükellef hakkındaki başka tespitlerde varsa bu tespitler **olayın özelliğine göre bir bütün olarak değerlendirilerek** belgenin sahteliğine karar verilmelidir.
- Hakkında vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerden belge alan mükellefler nezdinde yapılan incelemelerde vergi tekniği raporunda bulunan bulgular ve ifadeler kesin delil olarak kabul edilerek belgenin sahte olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Mükellefin gerçekten mal veya hizmet alıp almadığı araştırılarak, mal ve para hareketlerini ispat eden belgeler ile diğer karineler değerlendirilerek belgenin sahte olduğu sonucuna varılmalıdır.

- Mükellefin kendisi hakkında isnat edilen iddialar hakkında tam bilgi sahibi olabilmesi ve savunma hakkını kullanabilmesi için kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun, vergi inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmelidir. Başkası hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak mükellefin sahte belge kullanıcısı olduğu iddia edilmesi halinde ise düzenlenen vergi tekniği raporunun sadece mükellefle ilgili bulguların bulunduğu kısmı mükellefe tebliğ edilmelidir. Böylece sadece mükellefe ait bulguların bulunduğu kısım tebliğ edilirse diğer mükelleflerin vergi mahremiyetlerinin ihlal edildiği de ileri sürülemeyecektir.
- Bilmeden sahte belge kullanılması durumunda uygulanacak ceza miktarına ilişkin düzenlemeler içeren 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak, uygulanacak ceza miktarı kanunilik ilkesi gereği kanunla yapılmalıdır. Bu kapsamda VUK'un 359. maddesindeki “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya kullananlar...” hükmü çıkartılarak yerine “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen **bilerek sahte** olarak düzenleyenler veya kullananlar...” hükmü eklenmelidir. Böylece vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiilin manevi unsuruna ilişkin belirleme yapılarak, bilerek kullananlara 3 kat vergi ziyai cezası bilmeden kullananlara ise 1 kat vergi ziyai cezası kesilmelidir. Böyle bir yaklaşım iyi niyetli mükelleflerle kötü niyetli mükelleflerin birbirinden ayrılmasına da katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda iyi niyetli mükelleflerin vergi idaresi hakkında olumlu düşüncelere sahip olmasına ve vergiye uyumlarının artmasına yardımcı olacaktır.
- Bir belgenin VUK'a göre sahte olması, o belgeyi hem vergi kabahatleri açısından hem de vergi suçları açısından sahte hale getirir. Bu nedenle vergi kabahatlerinde önerildiği gibi belgenin sahteliği tespit edilirken, mal hareketlerini ispata yarayan belgeler, para hareketlerini ispata yarayan belgeler ve malı satan mükellefin fiili durumu birlikte ve öncelikle değerlendirilmelidir. Ayrıca mükellefler hakkında başka tespitlerde varsa **olayın özelliğine göre** karineler, bir bütün olarak değerlendirilip belgenin sahte olduğuna karar verilmelidir.
- Bir mükellef hakkında sahte belge düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu varsa bu mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan diğer mükellefler nezdinde öncelikle vergi incelemesi yapılmalıdır. İnceleme sonucunda mükellef hakkında sahte belge

düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunduğunu bilip bilmediği, yani belgenin sahte olduğunu bildiği halde kasıtlı olarak kullandığına, mal veya hizmeti gerçekten satın almadığına ve belgeye konu mal veya hizmetin işletmeye girip girmediğine ilişkin tespitlerde bulunmadan ceza uygulamamasına gidilmemelidir.

- Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımının tam olarak çizilebilmesi için VUK’da nasıl ki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı yapılırken yanıltıcı belgenin temel unsurlarına yer verilmiş ise sahte belgenin tanımı da temel unsurlarını kapsayacak şekilde değiştirilmelidir. Bu kapsamda VUK’un 359. maddesindeki “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” hükmü çıkartılarak, yerine “ taraflar arasında gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” hükmü konularak sahte belgenin temel unsurlarının neler olduğu belirtilmelidir.
- Bilmeden sahte belge düzenlenmesinin veya kullanımının önlenmesi açısından vergi kabahatlerinde önerilen kanun metnine “*bilerek*” ibaresinin eklenmesi yanında sahte belge düzenleme veya kullanma suçu “*netice suçu*” haline getirilerek vergi kaybının varlığı aranmalıdır. Böylece sahte belge düzenleme suç olmaktan çıkarılarak, iyi niyetli kişilerin adlarına şirket veya işyeri kurularak sahte belge düzenleme suçundan suçlanmaları önlenecektir. Bilmeden sahte belge kullanılması durumunda ise kanun metnine “bilerek” ibaresi ve “vergi ziyanının” varlığı eklendiğinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu özel kastla düzenlenmiş olacaktır. Bu nedenle bilmeden sahte belge kullanma suçunun işlenmesi için bilerek kullanma yanında vergi kaybı da aranacaktır. Bilerek kullanmadığı tespit edilenler, sahte belge kullanma suçunu işlemediği kabul edilecektir. Aynı zamanda vergi ziyanının varlığının aranması vergi mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin birbiriyle uyumlu karar vermesini de sağlayacaktır. Her iki mahkeme de vergi ziyanının varlığını arayacağından hiç vergi ziyayı yaratmayan bilmeden sahte belge düzenleyen bir kişinin hapis cezası alması önlenirken, ceza mahkemelerince kasıt unsuru bulunmadığı için beraat eden mükellefin üç kat vergi ziyayı cezası alması önlenecektir. Bu kapsamda VUK’un sahte belgeyi düzenleyen 359. maddesi “belgelerin asıl veya suretlerini kısmen veya tamamen vergi kaçırma amacıyla bilerek sahte olarak düzenleyenler veya kullananlar” şeklinde değiştirilmelidir.

- Mütalaanın vergi suçu raporuna atıf yapılarak özensiz şekilde hazırlanması uygulamasından vazgeçilmeli, yargı organlarının teknik bilgi konusunda aydınlatma amacına uygun olarak detaylı şekilde hazırlanmalıdır. Bu kapsamda suçun unsurlarıyla fiil ve fail arasındaki ilişki incelenerek yargı organlarını doğru yönlendirecek görüşlerde bulunulmalıdır. Ayrıca mütalaa verilirken birden fazla takvim yılına ve sanığa ilişkin ayrı ayrı mütalaaların düzenlenmesi hususuna önem gösterilmelidir.

Söz konusu düzenlemelerin yapılması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması, toplumda haklı-haksız ayrımı yapılarak adil karar verilmesi ve böylece toplum vicdanının zedelenmemesi ve nihayetinde devlete duyulan güvenin arttırılması açılarından önem arz etmektedir. Uygulamadan kaynaklanan bazı sorunlara yönelik önerilerin idare tarafından yapılacak açıklamalar ile çözüme kavuşturulabilir. Ancak yukarıdaki önerilerin büyük bir kısmının hayata geçirilmesi açısından kanuni düzenleme yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla önerilerin siyasi irade tarafından benimsenerek uygun kanuni düzenlemelerin yapılması bu konudaki sorunların sağlıklı bir şekilde çözümlenmesi açısından önemli rol oynayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 58, 273-301.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi, 14. Baskı.
- Akgüner, M. Süha; Sekdur, Mahmut (2004). *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*. Ankara: Tekaç Eylül Yayıncılık.
- Aksoy, Şerafettin (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Filiz Kitapevi, 4. Baskı.
- Alacakaptan, Uğur (1975). *Suçun Unsurları*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Altun, Beyza (2017). Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. *Konya Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 161-180.
- Apak, Sedat (2017). Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 349, Ekim, 29-35.
- Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, Ahmet Caner (2015). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 15. Baskı.
- Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, Ahmet Caner (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 10. Baskı.
- Aslan, Yılmaz; Şenyüz, Doğan (2017). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Kitapevi, Yenilenmiş 10. Baskı.
- Aslanpınar, Y. Burak (2011). Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, Mayıs, 302-307.
- Aydemir, İsa (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 7, 2016, 193-207.
- Aydın, Devrim (2006). Suça Teşebbüs. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 55, Sayı: 1, 85-113.
- Bakar, Feride (2010). Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi. *Bilanço Dergisi*, Sayı: 128, 1-12.
- Batı, Murat (2016). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 36, Sayı: 421, Eylül 2016, 21-41.
- Baykara, Bekir (2001). Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün Müdür?. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 106, Ekim.
- Baykara, Bekir (2004). Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 279, Ekim, 7-17.

- Bayraklı, Hasan Hüseyin; Bozdağ, Ahmet (2008). Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:2, 375-396.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin; Bozdağ, Ahmet (2010). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, 15-34.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2017a). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyon Karahisar, 3. Baskı.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2017b). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 30, Nisan, 1-18.
- Bayraktar, Köksal (1984). Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 50, Sayı: 1-4, 197-212.
- Bayram, Arif (2016). Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Konulu Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 280, Nisan, 120-122.
- Bıyan, Özgür (2009). Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması “Sahte Fatura Kullanma” Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?. *Bilanço Dergisi*, Sayı: 121, 69-73.
- Bıyan, Özgür (2012a). *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bıyan, Özgür (2012b). Başka Mükellef Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 96, 9-21.
- Bulut, Mehmet (1985). *Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve Ücretlilere Vergi İadesi*. Ankara: Şafak Matbaası.
- Buyrukoğlu, Selçuk; Toparlak, Ekrem (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 57-68.
- Büyükişık, A. Pınar (1994). 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 156, 9-31.
- Candan, Turgut (2009). Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Ed.: İlhan Uluhan, Funda Başaran Yavaşlar), 246-283.
- Cengiz, Aydın; Kılıç, Ömer (2017). *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Çavuş, Adnan (2000). Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 91, 222-224.
- Çavuş, Adnan (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Beta Yayınları,.
- Çeker, Mustafa (2012). *Ticaret Hukuku*. Adana: Karahan Kitapevi, 5. Baskı.
- Çelik, Bahattin (2011). Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, Mayıs, 287-292.
- Çığlı, Halil (2015). Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Eylemleri. *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 107, Temmuz, 51-69.

- Çiçek, Niyazi (2007). Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmi Belgelerin Biçimsel Özellikleri. *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 40, Sayı: 4, 133-153.
- Çomaklı, Şafak Ertan (2002). Mahsus Suç Kavramı ve Vergi Suçlarının Bu Açıdan İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 135, Haziran, 152-160.
- Çomaklı, Şafak Ertan (2008). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çomaklı, Şafak Ertan; Ayrangöl, Zülküf (2015). Vergi Hukukunda Cezaya Dair Güncellenemeyen Husus: Vergi Kaçakçılığında Suça Konu Belge. 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya-Türkiye, 20-24 Mayıs 2015, 1-25.
- Doğan, Koray (2010). Ceza Hukukunda Belge Kavramı. *Ceza Hukuku Dergisi*, Sayı: 14, Aralık, 51-66.
- Doğan, Fatma Karakaş (2011). Türk Ceza Hukukunda Cezaların İctimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 85-104.
- Doğrusöz, A. Bumin (2008). Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı: 190, 33-34.
- Donay, Süheyl (1969). Hukuken Batıl Olan Senetlerin Varaka Olup Olamayacağı Sorunu-Şikâyetten Vazgeçmenin Bir Karşılık Sonucu Yapılması. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 35, Sayı: 1-4, 496-524.
- Donay, Süheyl (1971). İdarenin Ceza Verme Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 411-427.
- Donay, Süheyl (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Durmuş, Mustafa. "Fatura ve Fatura Düzenlenmesinde 10 Günlük Sürenin Önemi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 1 Sayı: 4.
- Durmuş, Neslihan Karataş (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3-4, 505-528.
- Engin, Baki İlkay (2003). Fatura veya Teyit Mektubunda Yer Alan Vade Farkı Kaydına İtiraz Edilmemesinin Sonuçları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 61, Sayı: 1-2, 257-276.
- Erdem, Tahir (2008). Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 233, Şubat, 176-195.
- Erdem, Tahir (2010a). Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 266, 86-106.
- Erdem, Tahir (2010b). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 267, 98-108.
- Erdem, Tahir (2010c). *Vergisel Kabahatler*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Erdinç, Burcu (2012). İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 239-276.
- Erem, Faruk; Toroslu, Nevzat (1994). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Savaş Yayınevi.

- Erkiner, Kısmet H (1969). Hileli Vergi Suçu. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 18, 221-264.
- Erman, Sahir (1949a). Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Varaka Mefhumu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:15, Sayı: 1, 167-197.
- Erman, Sahir (1949b). Evrakta Sahtekârlık Suçlarında Resmi Evrak Tabirinden Ne Anlaşılmalı Lazım Gelir?. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 127-154.
- Erman, Sahir (1957). Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 3, 51-71.
- Erman, Sahir (1970). *Sahtekârlık Cürümleri*. İstanbul, Yeniden Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 3. Baskı Sulhi Garan Matbaası.
- Eroğlu, Onur (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 3, 157-179.
- Erol, Can (1995). Naylon Faturada Gösterilen KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 25, Ocak, 111-112.
- Erol, Can (2006). Fatura Düzenlenme Süresinin KDV Beyanına Etkisi. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 164, 138-141.
- Fil, Mehmet; Fil, Nimet (2015). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Durumunda Bilerek veya Bilmeyerek Kullanma Ayırımının Yapılması. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 269, Mayıs.
- Geçer, Ahmet Emrah (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı: 2, 315-348.
- Gencel, Ufuk (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı: 3, Ankara, 71-87.
- Gerçek Adnan; Mercimek, Fulya (2013). Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 14, Temmuz, 191-228.
- Gerçek, Adnan (2008). Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 183, 274-278.
- Gider, Zeynullah (2012). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 365, 77-85.
- Gişi, Selçuk (2017). Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 129-152.
- Gökcan, Hasan Tahsin (2009). Resmi Belgede Sahtecilik Suçu. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 67, Sayı:3, 93-126.
- Gökcan, Hasan Tahsin (2010). Özel Belgede Sahtecilik Suçu. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 68, Sayı: 1, 209-236.
- Gökcan, Ahmet (2016). *Belgede Sahtecilik Suçları*. Ankara, Gözden Geçirilmiş ve Yargıtay Kararları ile Zenginleştirilmiş 4. Baskı, Adalet Yayınevi.

- Göktürk, Neslihan (2014). Türk Hukuku'nda Suçların İçtimalı. *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1-2, Ocak, 31-59.
- Gören, Ömer (2013). Vergi Ceza Hukukunda İştirak. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2, 357-368.
- Gözel, Arif (2015). Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 143-201.
- Gözler, Kemal (2011). *Hukuken Temel Kavramları*. Bursa, 8. Baskı, Ekin Yayınevi.
- Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel (2015). *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa, 17. Baskı, Ekin Yayınevi.
- Günday, Malik (2000). Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli Mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önenebilir Mi?. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, 59-70.
- Gündüz, Remzi; Gültaş, Veysel (2013). *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*. Ankara, 4. Baskı, Bilge Yayınevi.
- Güneş, Gülsen (1985). Vergi Hukukunda Deliller. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 51, Sayı: 1-4, 475-494.
- Hakeri, Hakan (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara, 19. Baskı, Adalet Yayınevi.
- Işık, Ekrem (2007). Tutarı Eksik Yazılan Fatura Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Midir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt: 30, Sayı: 231, 17-25.
- İnceoğlu, Sibel (2018). *Adil Yargılanma Hakkı*. Ankara: MRK Baskı ve Tanıtım Hizm. Tic. Ltd. Şti.
- Kangal, Zeynel (2011). *Kabahatler Hukuku*. İstanbul, I. Baskı, XII Levha Yayıncılık.
- Kaplan, Recep (2013a). Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 377, 99-107.
- Kaplan, Recep (2013b). Kabahatler Açısından Hukuka Uygunluk Nedenleri ve Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Haller. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 380, Nisan, 186-200.
- Karaaslan, Mehmet (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 64, 2006, 115-150.
- Karakoç, Yusuf (1994). Faturanın Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Olması. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 18, 103-108.
- Karakoç, Yusuf (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. İzmir, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Karakoç, Yusuf (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 3-26.
- Karakoç, Yusuf (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara, I. Baskı, Yetkin Yayınları.

- Keçelioğlu, Elvan (2006). Alman Ceza Hukukunda Faillik. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 65, 73-88.
- Kelecioğlu, M. Aykut (2000). Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 95, 122-128.
- Kent, Necdet (1993). Fatura Düzenlenmesinde 10 Günlük Süre. *Yaklaşım Dergisi*, Cilt: 1 Sayı: 4, 70-76.
- Kılıç, Ayhan (2014). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 18, 299-348.
- Kızılot, Şükrü (1995). Naylon Fatura Gider Kabul Edilir Mi?. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 29, 47-50.
- Kızılot, Şükrü (2007). Naylon Fatura ve KDV İndirimi Konusunda Önemli Bir Yargı Kararı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178, 21-24.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhâl (2010). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*. Ankara, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Şükrü; Taş, Metin (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara, 5. Baskı, Gazi Kitapevi.
- Kızılyar, Sema Ayatar (2013). Ceza Yaptırımı ile İdare Yaptırımı Ayrımı. *Journal of Yaşar University*, Cilt: 8, Sayı: Özel, 1637-1667.
- Korhan, Gökhan; Özkan, Özgür (2013). Sahte Belge Kullanımında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve Mükerrer 355. Maddeleri Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir mi?., *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 247, Temmuz.
- Köstü, Ozan Muzaffer (2011). *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*. Ankara, I Baskı, Seçkin Yayınları.
- Kumkale, Rüknettin (2012). *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*. Ankara, 6. Baskı, Seçkin Yayınları.
- Küçükkaya, Mehmet (2015). Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 1, 191-218.
- Küçüktop, Sema; Küçüktop, Muzaffer (1995). Kaçakçılık Fiilleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemenin Uygulanması, Amacı ve Sonuçları. *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 169, 83-92.
- Narter, Recep; Sarıcaoğlu, Ercan (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 73-99.
- Nas, Adil (2014). Vergi Ziyanın Ortaya Çıkış Şekilleri ve Vergi Ziyanın Hukuki Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 313, Ekim, 96-106.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami (2009). Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri. (Ed.: İlhan Uluşan, Funda Başaran Yavaşlar). *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Malkoç, İsmail (1986). *Belgelerde Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar*. Ankara, I. Baskı.

- Oğurlu, Yücel (1999). İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayırımı. *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 143-194
- Okur, Osman (1997). Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 107, 72-87.
- Oktar, Salim Ateş (2002). Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 167, Ağustos, 116-130.
- Önal, Oğuz Kürşat (2006). Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: X, Sayı: 1-2, 1-32.
- Ormanoğlu, Hatice Derya (2016). Anayasal Bağlamda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Boyutuyla Suçsuzluk Karinesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı: 4, 2241-2276.
- Özcan, Onur (2014). Türk Hukukunda Vergi Suçları. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Özdamar, Mehmet (2008). Yargıtay Kararları Işığında Faturanın İçeriğine İtiraz. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 66, Sayı: 1, 219-229.
- Özel, Salih (1999). Sahte ve Yanıltıcı Belge. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 73, Ocak, 9-14.
- Özel, Salih (2009). Vergi Suçlarında Faillik Kavramı. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 68, Ağustos, 1775-1779.
- Özen, Mustafa (2007). Ceza Hukukunda Fikri İçtima. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:73, 132-145.
- Özenbaş, Nazmiye (2015). Yetkili Kamu Görevlisince İşlenen Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Özel Sayı, 387-405.
- Öztürk, Bahri (2009). Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları. (Ed.: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar). *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Üzülmez, İlhan (2000). Suçta Tekerrür. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 297-319.
- Rençber, Altan (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul, I. Baskı, OnikiLevha Yayıncılık.
- Roberts, Jenny (2011). Why Misdemeanors Matters Defining Effective Advocacy in the Lower Criminal Courts. *Articles in Law Reviews & Other Academic Journals*, Vol: 45, 277-372.
- Saraçoğlu, Ümit (1989). VUK ve TCK Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekârlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 95, Temmuz, 22-28.
- Sarıcaoğlu, Ercan (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*. Ankara, I. Baskı, Adalet Yayınevi.
- Seviğ, Veysi (2002). Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 114, 21-25.
- Silahşör, Mert (2013). Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 277-288.

- Somuncu, Ahmet (2014a). *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*. Ankara, I. Baskı, Seçkin Yayınları.
- Somuncu, Ahmet (2014b). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, 133-173.
- Soyaslan, Doğan (2002). *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. Ankara, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları.
- Şeker, Sakıp (1995). Tarihin Yazılması Unutulan Fatura Hiç Düzenlenmemiş Sayılabilir Mi?. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 85, 34-44.
- Şeker, Sakıp; Aydın, Z. Cengiz (1992). Sahte Fatura Kullanımının Boyutları Nedenleri ve Çözüm Yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 60.
- Şenses, Nevzat (2017). Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 346, Temmuz, 67-71.
- Şenyüz, Doğan (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş. *İzmir Barosu Dergisi*, Yıl: 81, Sayı: 2, Mayıs, 13-50.
- Şenyüz, Doğan (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, 10. Baskı, Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan (2017). *Vergi Hukuku*. Bursa, 8. Baskı, Ekin Kitabevi.
- Şirin, Mehmet (1998). Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 206, 3-24.
- Taner, Fahri Gökçen; Aslanpınar, Y. Burak (2015). Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Hukuka Aykırılığı Üzerine. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 265, Ocak, 275-281.
- Taş, Metin (2007). Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178, 25-27.
- Taşdelen, Aziz (2004). Vergisel Açından Nakit Tahsilât ve Ödemelerin Belgelendirilmesi Ödevi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 53, Sayı: 2, 141-175.
- Taşdelen, Aziz (2010a). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan Kitapevi.
- Taşdelen, Aziz (2010b). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 59, Sayı: 4, 767-795.
- Taşkan, Yusuf Ziya (2007). Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 227, Ağustos, 120-125.
- Taştan, Mehmet (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara, II. Baskı, Adalet Yayınevi.
- Tekin, Fazıl; Çelikkaya, Ali (2016). *Vergi Denetimi*, Ankara, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, Nurullah (2014). Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 19, 903-941.
- Tezcan, Durmuş; Erdem, Mustafa Ruhan; Önok, R. Murat (2013). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Ankara, 9. Baskı, Seçkin Yayınları.

- Torunoğlu, Tahsin (2010). Vergi Ziyat Kabahati. *Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 477-544.
- Türkal, Hasan; Ekici, Mehmet Sena; İnan, Mahmut (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları ve Kabahatleri ve Cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 1, 45-83.
- Uğur, Hüsametdin; Elibol, Mert (2016). *Vergi Suçları*. Ankara, II. Baskı, Adalet Yayınevi.
- Uğurlu, Uğur (2011). Fatura Bedelini Düşük Gösterenlere 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Var. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 86, Şubat.
- Ulusoy, Ali (2009). İdari Ceza Hukuku'nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri. (Ed.: İlhan Uluslan, Funda Başaran Yavaşlar). *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Urak, Ersin (2015). Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 130, 171-178.
- Üstün, Ümit Süleyman (2011). Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1-2, 25-57.
- Veziroğlu, Şakir (2016). Sahte Belge Kullanma İncelemelerinde Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezasının Hukuki Durumu. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 279, Mart.
- Vitkauskas, Dovydas; Dikov, Grigoriy (2012) *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, (Çev. Serkan Cengiz), Strazburg; Avrupa Konseyi.
- Yavan, Sercan (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, Temmuz, 119-128.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2000). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 87, 109-119.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2006). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları. *İdari Yargı Sempozyumu*, Ankara-Türkiye, 11-12 Mayıs 2006, 131-181.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2008a). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 82, Sayı: 6, 2839-2859.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2008b). Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 233, Şubat, 72-93.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2009). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar. (Ed.: İlhan Uluslan, Funda Başaran Yavaşlar). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yazgan, Kemal Faruk (2015). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Özel Usulsüzlük Cezası. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 274, Ekim.
- Yıldırım, Akif (2016). Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Adil Yargılanma Hakkı (Ceza Boyutu). *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 26, Nisan, 333-376.
- Yıldırım, Zübeyr; Ağar, Serkan (2007). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 171, Mart.

- Yılmaz, Sacit (2014). Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 19, Ekim, 543.584.
- Yiğit, Uğur (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul, I. Baskı, Beta Yayıncılık.
- Yurtcan, Erdener (2016). *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*. Ankara, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Yurtsever, Hatice (2009). Kritik Kontrol Noktası Analizi Yöntemiyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı. *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, 141-151.
- Yüce, Mehmet (2014). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Fiilinde İspat Yükü-2. *Bilanço Dergisi*, Sayı: 151, 68-71.
- Yüce, Mehmet (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*. Ankara; Adalet Yayınevi.

Diğer Kaynaklar

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, RG. 10-12.01.1961-10704-10705.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi, RG. 02.11.1984-18563.
- 4721 Türk Medeni Kanunu, RG. 08.12.2001-24607.
- 4982 Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, RG. 24.10.2003-25269.
- 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, RG. 23.01.2004-25355.
- 5236 Sayılı Kabahatler Kanunu, RG. 30.03.2005-.25772.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. 12.10.2004-25611.
- 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, RG. 17.12.2004-25673.
- 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun, RG. 13.02.2004-25685.
- 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu, RG. 15.06.1949-7233.
- 6098 Sayılı Borçlar Kanunu, RG. 04.02.2011-27836.
- 6100 Hukuk Muhakemeleri Kanunu, RG. 04.02.2011-27836.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, RG. 14.02.2011-27846.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.07.1990 Tarih ve 1990/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesi.
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *2016 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12.12.2001 Tarih ve Sayı: B.07.0.GEL.0.29/2924-232-2414.
- Maliye Bakanlığı, 173 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG.03.04.1986-19067.
- Maliye Bakanlığı, 185 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 18.08.1988-19903.
- Maliye Bakanlığı, 191 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 10.05.1989-20161.
- Maliye Bakanlığı, 209 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 16.07.1991-20931.
- Maliye Bakanlığı, 211 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 12.09.1982-20989.
- Maliye Bakanlığı, 219 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 07.08.199-20953.

- Maliye Bakanlığı, 226 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 05.04.1994-21896.
- Maliye Bakanlığı, 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 07.09.1995-22397
- Maliye Bakanlığı, 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 08.01.1996-22517.
- Maliye Bakanlığı, 28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, RG. 01.08.1988-19886.
- Maliye Bakanlığı, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, RG. 23.11.2011-24592.
- Maliye Bakanlığı, KDV Uygulama Genel Tebliği, RG. 26.04.2014-28983.
- Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG. 31.11.2011-28101.
- OECD (2017). *Fighting Tax Crime: the Global Principles*. OECD Publishing: Paris.

İnternet Kaynakları

- Aykın, Hasan. “Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler”, <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 18.05.2018) 1-7.
- Candan, Turgut. Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı. <https://turgutcandan.com/2013/04/07/92/> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).
- Canada Criminal Code, m. 321, file:///C:/Users/kenda/downloads/Canada%20Criminal%20Code%201985%20(As%20amended%202010) pdf (Erişim Tarihi: 23.07.2017).
- Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 01.06.2018).
- Danıştay ve Yargıtay Kararları, <http://www.hukukturk.com/anasayfa> (Erişim Tarihi: 01.06.2018).
- Danıştay ve Yargıtay Kararları, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-7803> (Erişim Tarihi: 01.06.2018).
- Doğrusöz, A. Bumin. Süresinde Düzenlenmeyen Fatura Özel Usulsüzlük müdür?. <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=K4xiHd8uBVWAn4QWqdytA417M4+s7pU9wbPRRGciXmmEUOKtbN/0QQ=> (Erişim Tarihi: 07.10.2017).
- Doğrusöz, A. Bumin. Vergi Tekniği Raporu. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).
- Doğrusöz, A. Bumin. Atıf Yoluyla Suçlama. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (Erişim Tarihi: 19.05.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf (Erişim Tarihi: 30.06.2017).
- Feld, Lars P.; Schmidt, Andreas J.; Schneider, Friedrich. Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany: An Institutional and Empirical Perspective. <http://www.economics.jku.at/members/Schneider/files/publications/Deterrence.pdf> (Erişim Tarihi: 11.12. 2017).

TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.

GTS.59073450b89e71. 27705856 (Erişim Tarihi: 27.04.2017).

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/belge> (Erişim Tarihi: 27.04.2017).



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : Deniz, Kendal
 Uyuğu : Türkiye Cumhuriyeti
 Doğum Tarihi ve Yeri : 28.01.1992 – Diyarbakır
 Telefon : 0286 335 87 38 - 40 / 1131
 Faks : 0286 335 87 36
 E-mail : kendaldeniz@comu.edu.tr

Eğitim

<i>Derece</i>	<i>Eğitim Birimi</i>	<i>Mezuniyet Tarihi</i>
Lisans	Uludağ Üniversitesi / Maliye	2015
Lise	Hasan Ali Yücel Lisesi / Bursa	2009

İş Deneyimi

<i>Yıl</i>	<i>Yer</i>	<i>Görev</i>
2016-Devam Ediyor	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	Araştırma Görevlisi

Yabancı Dil

YDS (13.09.2015) : 68,75

Yayınlar

Deniz, Kendal; Hızlıtürk, Niler (2013). Mali Karın Tespitinde Kanunen Kabul Edilen Giderlerden Ödeme Şartına Bağlı Olanlar ve Sebepleri. *Bilanço Dergisi*, Cilt: 16, 68-71.

Aydın, Murat; Deniz, Kendal (2017). Atık Yönetiminde Vergi Politikasının Rolü: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 30, 435-461.

- Gencil, Ufuk; Deniz, Kendal; Coşkun, Mustafa (2017). *Genel Vergi Hukuku Uygulamaları*, Çanakkale: Paradigma Akademi Kitapevi Yayınları.
- Deniz, Kendal; Gencil, Ufuk (2017). Evaluation of the Monetary Threshold Execution in Tax Prosecution in Terms of Fair Trial Right” XII. European Conference on Social and Behavioral Sciences, (Catania-Italia, January 25-28, 2107), 135-135.
- Deniz, Kendal; Aydın, Murat (2017). The Role of Tax Policy in Reuse, Recycling and Recovery: Turkey Case, XII. European Conference on Social and Behavioral Sciences, (Catania-Italia, January 25-28, 2107), 112-112.
- Gencil, Ufuk; Deniz, Kendal (2017). The Evaluation of Special Cases Regarding the Issuance Time of Invoice in the Framework of Judicial Decisions. 6. International Congress on Current Debates in Social Sciences, (İstanbul-Türkiye, December 14-16, 2017), 501-501.
- Kenanoğlu, Mehmet Emin; Deniz, Kendal; Taşdemir, Yakup (2018). Bitcoin and Taxation: The Case of Turkey. 7. International Congress on Current Debates in Social Sciences, (İstanbul-Türkiye, April 19-21, 2018), 245-245.
- Deniz, Kendal; Gencil, Ufuk (2018). A Review of the Special Irregularity Penalty Imposed for the Failure to Issue, to Request a Document and to Reflect the Correct Value. 7. International Congress on Current Debates in Social Sciences, (İstanbul-Türkiye, April 19-21, 2018), 234-234.