

T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ
İTİBARIYLA YANILTICI BELGEYLE
MÜCADELE ARAÇLARI

TEZİ YAZAN
Onur MUTLAY

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Gül den ŞİŞMAN (Mersin Üniversitesi)
Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK (Erciyes Üniversitesi)
Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Yunus Anıl AY

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MERSİN / HAZİRAN 2025

ONAY SAYFASI

Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

2023 003 032 numaralı öğrencimiz olan Onur MUTLAY tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeyle Mücadele Araçları” başlıklı bu tez çalışması jürimiz tarafından **oybirliği** ile **Kamu Hukuku** Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Üniversite Dışı – Asıl Üye –
Tez Danışmanı – Jüri Başkanı : **Prof. Dr. Gülden ŞİŞMAN**
(Mersin Üniversitesi)

Üniversite Dışı – Jüri Asıl Üyesi : **Dr. Öğr. Üyesi Mustafa UYANIK**
(Erciyes Üniversitesi)

Üniversite İçi – Jüri Asıl Üyesi : **Dr. Öğr. Üyesi Yunus Anıl AY**

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

12.06.2025

Doç. Dr. Saadet SAĞTAŞ TUTKUNCA
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

NOT : Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan alınan bildirişlerin, çizelgelerin, şekillerin ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.

İTHAF

*Başta Ulu Önder Mustafa Kemal ATATÜRK olmak üzere,
Türk Kurtuluş Savaşı'nın kahraman şehit ve gazilerinin
aziz hatıralarına, minnet ve saygıyla ithaf olunur.*

ETİK BEYANI

Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

12.06.2025

Onur MUTLAY

TEŞEKKÜR

Tezimin yazılması sürecinde bilgi ve tecrübeleriyle yolumu aydınlatan, tezimin hazırlanma sürecini ilgiyle ve özveriyle takip eden, fikirlerini paylaşarak çalışmama değer katan, öğrencileri olmanın benim için büyük bir şans olduğuna inandığım tez danışmanım, değerli hocam Prof. Dr. Gülden ŞİŞMAN'a;

Yüksek lisans eğitimim süresince desteklerini ve ilgilerini esirgemeyen hocalarım Prof. Dr. Mustafa Tevfik ODMAN, Dr. Öğr. Üyesi Sami DOĞRU ve Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OKŞAR'a;

Hukuk insanı ve bilim insanı kimlikleriyle bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan E. Cumhuriyet Savcısı, Dr. Öğr. Üyesi Cengiz Topel ÇİFTÇİOĞLU'na;

Fikir ve teşvikleriyle beni destekleyen meslektaşlarım Av. Zahide GÖKÇE HÜR, Av. Sonay BOYNUEĞRİ, Av. Aykut YİĞİT, Av. Mehmet Mesut GÜLSEVEN, Av. Gürbüz Burak KESKİN ve Ar. Gör. Muhammed Zahid DOĞANAY'a;

Uygulamaya yönelik sorularımı sabırla cevaplayan çalışma arkadaşım, Gelir Uzmanı Nihat KONAÇ başta olmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde sürdürdüğüm görevim sırasında tanıdığım, çalışkan ve özverili mesai arkadaşlarıma;

Manevi desteklerini hep yanımda hissettiğim sıra arkadaşlarım Erhan AKDOVAN, İlker ÖZGAN, Rojhat ÖZEN, Mustafa Onur YILDIZ, Ayça TUKUR, Elif Zehra DEMİR ve Mustafa KARADEPE'ye teşekkürlerimi sunarım.

Onur MUTLAY

Mersin, 2025

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGEYLE MÜCADELE ARAÇLARI

Onur MUTLAY

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülten ŞİŞMAN

Haziran 2025, 423 Sayfa

Beyannameye dayanan tarhiyat sisteminde vergi beyannamesinin dayandığı fatura ve benzeri belgelerin gerçeğe uygunluğu, sistemin işleyebilmesi için hayati bir öneme sahiptir. Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması fiilleri VUK m. 359’da suç olarak düzenlenmiştir. Ancak bu suç tipi, mevzuatta sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) de denilen bu belgelerin düzenlenmesini ve kullanılmasını önlemeye yetmemiştir. Günümüzde vergi idaresi, SMİYB’yi, düzenlenmeden veya kullanılmadan önce tespit edip önlemeyi amaçlamaktadır. Bu tespitin yapılabilmesi için vergi kanunlarında ve vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinde bazı önleyici düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, SMİYB düzenleyen ve kullananların tipik özelliklerini taşıyan mükellefler “riskli mükellef” olarak kabul edilmekte ve bunların mükellef olma statüleri idarece sona erdirilebilmektedir. Bu şekilde mükellef statüsü sona erdirilenler yeniden vergi mükellefi olmak istediklerinde taleplerinin kabul edilmesi için teminat ödenmeleri şart koşulabilmektedir. SMİYB düzenleyen veya kullanan mükelleflerle ilişkili diğer mükellefler de teminat şartına tabi kılınabilmektedir. Ancak, vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinde yer alan düzenlemeler yargı mercilerince kanunlara aykırı bulunabilmekte, bu düzenleyici işlemlere dayanılarak tesis edilen işlemlerin iptaline karar verilebilmektedir. Bu çalışmada, SMİYB’nin düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesi için geliştirilen, idari işlem şeklinde ortaya çıkan ve idari yargının konusu olan düzenlemeler incelenmiş, güncelliğini koruyan bu konuyla ilgili öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, vergi beyannamesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, vergi kaçakçılığı ile mücadele.

ABSTRACT

LEGAL INSTRUMENTS FOR COMBATING FORGED OR MISLEADING DOCUMENTS IN TURKISH TAX LAW

Onur MUTLAY

Master's Thesis, Department of Public Law

Advisor: Prof. Dr. Güliden ŞİŞMAN

June 2025, 423 Pages

In the tax return system, the authenticity of the invoices and similar documents on which the tax return is based is of vital importance. Therefore, the acts of preparing the originals or copies of documents as completely or partially forged or using these documents are considered a crime in Article 359 of the Tax Procedure Law. However, this criminal code has not been sufficient to prevent the preparation and use of these documents, which are also called forged or misleading documents (FMD) in the legislation. Today, some regulations have been made to detect FMD before they are prepared and used. Accordingly, the typical characteristics of taxpayers who prepare and use FMD are determined. Taxpayers with these characteristics are considered “risky taxpayers”. Their taxpayer status can be canceled by the administration. They can be asked to pay a security deposit when they want to become taxpayers again. In addition, other taxpayers who are related to taxpayers who prepare or use FMD can be asked to pay a security deposit. The administrative regulations issued by the Tax Administration based on tax laws may be found to be contrary to the law by the judicial authorities. Administrative transactions established based on these administrative regulations may be invalidated. In this study, the regulations developed to prevent the preparation and use of FMD, which emerged in the form of administrative transactions and are the subject of administrative jurisdiction, were examined and suggestions were developed regarding this topic, which is still up-to-date.

Keywords: Taxation, tax return, fake or misleading document in terms of content, combating tax evasion.

ÖNSÖZ

Beyannameye dayanan tarh sisteminin esas tarh yöntemi olarak uygulandığı ülkemizde, vergi idaresinin üzerinde en çok çalıştığı konulardan biri, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadeledir. Her ne kadar kanunlarımızda, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi ve kullanılması suç olarak ihdas edilmişse de fiil gerçekleşikten sonra faillerin cezalandırılması, bu fiillerin vergi sistemine verdiği zararı engelleyememiştir. Bu nedenle mücadele esas olarak, kanunların vergi idaresine verdiği yetkilerin kullanılması suretiyle çıkarılan düzenleyici işlemlerle ve bu düzenleyici işlemlere dayanılarak tesis edilen idari işlemlerle yürütülmektedir. Ancak, idarenin çıkardığı düzenleyici işlemlerin, hukukun temel ilkelerine, Anayasa'ya ve kanunlara aykırılık taşıması hâlinde mükelleflerin hakları ihlal edilebildiği gibi mücadelede de başarısızlığa uğranılabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türk Vergi Hukukunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin vergi sistemine verdiği zararın önlenmesi için getirilen kanuni düzenlemeleri tespit etmek, her bir düzenlemeyi ayrı ayrı inceleyerek mücadeledeki yerini açıklamak ve bu düzenlemelere dayanılarak tesis edilen idari işlemleri hukuka aykırı kılan sebepleri, örnek mahkeme kararlarıyla birlikte ortaya koymaktır.

Haziran 2025

Onur MUTLAY

İÇİNDEKİLER

KAPAK.....	i
ONAY SAYFASI.....	ii
İTHAF.....	iii
ETİK BEYANI.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZ.....	vi
ABSTRACT.....	vii
ÖNSÖZ	viii
İÇİNDEKİLER.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMI

1.1. Genel Olarak.....	5
1.2. Belge.....	9
1.2.1. Belgenin Sözlük Anlamı	9
1.2.2. Belgenin Hukuki Tanımları	10
1.2.2.1. Ceza Hukukunda Belge Tanımı.....	12
1.2.2.2. Ceza Muhakemesi Hukukunda Belge Tanımı	13
1.2.2.3. Medeni Usul Hukukunda Belge Tanımı	14
1.2.2.4. Vergi Hukukunda Belge Tanımı.....	15
1.2.2.5. Diğer Belge Tanımları	17
1.2.3. Belgenin Unsurları	18
1.2.3.1. Belgenin Yazılı Olması.....	19
1.2.3.2. Yazının Hukuki Bir Değere Sahip Olması	25
1.2.3.3. Düzenleyenin Belli veya Belirlenebilir Olması	27
1.3. Belgenin Sahteliği	27
1.3.1. Türk Ceza Hukukunda Belgenin Sahteliği	28

1.3.1.1. Belgede Sahtecilik Suçları	28
1.3.1.2. Gerçek Belge	32
1.3.1.3. Gerçeğe Aykırı Belge	33
1.3.1.4. Sahte Belge (Türk Ceza Kanunu'nda)	34
1.3.2. Türk Vergi Hukukunda Belgenin Sahteliği	42
1.3.2.1. Kaçakçılık Suçları	43
1.3.2.2. Sahte Belge (Vergi Usul Kanunu'nda)	44
1.3.2.3. Kısmen Sahte Belge	52
1.3.2.4. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge	53
1.3.3. SMİYB Düzenleme ve Kullanma Amaçları	56
1.3.3.1. Komisyon Geliri Elde Etmek	58
1.3.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisini Daha Az Ödemek veya Hiç Ödememek	60
1.3.3.3. İşletme Maliyetlerini Düşürmek ve Rekabet Avantajı Yaratmak	66
1.3.3.4. İthalat ve İhracat Kaçakçılığı Fiillerinde Kullanmak	66
1.3.3.5. Dolandırıcılık ve Benzeri Fiillerde Kullanmak	68
1.3.3.6. Suç Gelirlerini Aklamak	69
1.3.3.7. Haksız Olarak Katma Değer Vergisi İndirim ve İadesi Yaratmak	70
1.3.4. SMİYB Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Tespit Edilmesi	72
1.3.4.1. İspat, Karine ve Delil	72
1.3.4.2. İspat Yüğü ve Re'sen Araştırma İlkesi	78
1.3.4.3. İspat Yöntemleri	79
1.4. Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ile Belge Türleri.....	106
1.4.1. Belge Düzeni	106
1.4.2. Belgelerin Basılması ve Dağıtılması	113
1.4.3. Düzenlenmesi ve Kullanılması Öngörülen Belge Türleri	114
1.4.3.1. Fatura	114
1.4.3.2. Sevk İrsaliyesi	118
1.4.3.3. Perakende Satış Belgeleri	118
1.4.3.4. Gider Pusulası	119
1.4.3.5. Müstahsil Makbuzu	119

1.4.3.6. Serbest Meslek Makbuzu.....	120
1.4.3.7. Ücretlere Ait Kayıt ve Belgeler	120
1.4.3.8. Diğer Evrak ve Belgeler	121
1.4.3.9. Elektronik Belgeler	122

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU'NDA VE DİĞER VERGİ KANUNLARINDA DÜZENLENEN ARAÇLAR

2.1. Genel Olarak.....	126
2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Araçlar.....	127
2.2.1. Teminat Uygulaması (VUK m. 153/A)	127
2.2.1.1. Düzenlemenin Amacı ve Hükümleri	127
2.2.1.2. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Amacı Şartı.....	135
2.2.1.3. Düzenlemenin Adres Değişikliklerine Uygulanması Sorunu.....	135
2.2.1.4. Zaman Sınırlamasının Bulunmaması Sorunu	136
2.2.1.5. Sorumluluk Sınırlamasının Bulunmaması Sorunu	137
2.2.2. Mükellefiyet Kaydının Tespit Üzerine Re'sen Terkini (VUK m. 160/3)	139
2.2.2.1. Düzenlemenin Amacı	139
2.2.2.2. Düzenlemenin Hüküm ve Sonuçları	139
2.2.3. Mükellefiyet Kaydının Analiz ve Değerlendirme Sonuçlarına Bağlı Olarak Re'sen Terkini (VUK m. 160/A)	142
2.2.3.1. Düzenlemenin Amacı, Risk Kavramı ve Risk Analiz Çalışmaları	142
2.2.3.2. Düzenlemenin Hükümleri.....	147
2.2.3.3. Düzenlemenin Hukuki Niteliği ve Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu	150
2.2.3.4. Riskin Somut ve Objektif Verilere Dayandırılması Gerekliği .	155
2.2.3.5. 160/A Yoklamanın Yeterliliği	159
2.2.3.6. İncelemenin Kısa Sürede Tamamlanmaması Sorunu	162
2.2.3.7. Düzenlemenin Sonuçları Yönünden Değerlendirilmesi	163
2.2.4. Caydırıcı Unsur Olarak Vergi Kabahat ve Suçları	165
2.2.4.1. Vergi Kabahat ve Suçlarının Tarihi Gelişimi	165
2.2.4.2. Vergi Kabahatleri.....	168

2.2.4.3. Vergi Suçları (Kaçakçılık Suçları).....	173
2.2.4.4. Vergi Kabahat ve Suçlarının Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeyi Önlemede Başarısız Olma Sebepleri.....	181
2.3. Gelir Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Araçlar.....	189
2.3.1. Gelir Vergisinin Konusu ve Özellikleri	189
2.3.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespit Edilmesi Yasağı (GVK m. 46/4, 6).....	194
2.3.2.1. Düzenlemenin Gerekçesi ve Hükümleri	194
2.3.2.2. Düzenlemenin İdari İşlem Şeklinde Tesis Edilmesi.....	196
2.3.2.3. Düzenlemenin Süre Sınırıyla Sınırlandırılmamış Olması Sorunu.....	198
2.3.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Yasağı (GVK mük. m. 121/3).....	199
2.3.3.1. Düzenlemenin Amacı ve Hükümleri	199
2.3.3.2. İndirilen Verginin İadesinde İdari İşlemin Geriye Yürütülmesi Sorunu.....	203
2.3.3.3. İndirim Oranının Yetersizliği Sorunu.....	205
2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu ve İlgili Tebliğlerde Düzenlenen Araçlar	207
2.4.1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri ile İndirimi ve İadesi	207
2.4.1.1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri	207
2.4.1.2. Katma Değer Vergisinin İndirimi ve İadesi.....	209
2.4.1.3. İndirim ve İade Taleplerinde Vergi İdaresine Verilen Yetkiler	212
2.4.2. Mülga Özel Esaslar Uygulaması.....	216
2.4.2.1. Kod Listeleri Uygulaması.....	216
2.4.2.2. Özel Esaslar Uygulaması.....	220
2.4.3. Yeni Düzenleme: Asli İade Yöntemi Olarak Vergi İnceleme Raporu Sonucuna Göre İade.....	230
2.4.3.1. Düzenlemenin Genel Özellikleri	230
2.4.3.2. Katma Değer Vergisi İade İncelemesi.....	232
2.4.3.3. İşlemlerin Gerçekliğini İspat	236
2.4.3.4. Yeni Düzenlemeyle Çözülen ve Çözilemeyen Hukuki Sorunlar.....	237
2.4.4. İstisnai (Alternatif) İade Yöntemleri.....	253

2.4.4.1. Mahsup Yoluyla İade.....	253
2.4.4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırları Aşmayan Mahsuben ve Nakden İade.....	253
2.4.4.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İade	254
2.4.4.4. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade.....	255
2.4.4.5. Teminat Karşılığı İade	256
2.4.4.6. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU).....	256
2.4.4.7. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS).....	257
2.4.4.8. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)	258

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YENİ ARAÇLARA VE MEVCUT ARAÇLARIN GELİŞTİRİLMESİNE DAİR ÖNERİLER

3.1. Vergi Kanunlarına Yönelik Öneriler	260
3.1.1.Mükellefiyetin Re'sen Terkini ve Teminat Uygulaması İşlemlerinde Somut Kriterler Getirilmesi ve Mükellefe Savunma Hakkı Getirilmesi.....	260
3.1.2.VUK 160/A İncelemesinin Süresinin Düzenlenmesi	266
3.1.3.Hapis Cezalarının Alt ve Üst Sınırlarının Yükseltilmesi.....	268
3.1.4.Şirket Kurma Sürecinin Zorlaştırılması	269
3.1.5.İzaha Davet Kurumunda Sahte Belge Kullananlar İçin Getirilen Düzenlemenin Yeniden Ele Alınması.....	271
3.1.6.İndirilen Gelir Vergisinin GVK mük. m. 121/4 Uyarınca İadesinde Hukuki Güvenlik İlkesinin Korunması	273
3.1.7.Katma Değer Vergisi İadesi İncelemesinde İnceleme Sebebi Yönünden Düzenleme Yapılması.....	274
3.1.8.Katma Değer Vergisi İadesi İncelemesinde İnceleme Süresi Yönünden Düzenleme Yapılması.....	278
3.1.9.Meslek Mensuplarının Araştırma ve Değerlendirme Yapmakla Yükümlü ve Yetkili Kılınmaları	280
3.1.10.Yeminli Mali Müşavirlerin İdare Eliyle ve Kotayla Atanarak Tarafsızlıklarının Sağlanması	284
3.1.11.İncelemeye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbrazının Kanun Hükmüyle Yasaklanması.....	287

3.2. Vergi İdaresine Yönelik Öneriler	294
3.2.1. Vergi İncelemelerinin Somut Tespitlere Dayandırılması	294
3.2.2. Elektronik Vergi Denetiminde Yapay Zekânın Kullanılması.....	304
3.2.3. Vergi Denetim Kurulunun Dava Sürecine Katılımının Sağlanması ve Mahkeme Kararıyla Kesinleşen Tespitlerin Öncelikli Olarak Değerlendirilmesi.....	312
3.2.4. Kaçakçılık Suçunun Gerçek Faillerinin Araştırılması	321
3.3. Mükelleflere Yönelik Öneriler	326
3.3.1. Vergi Ahlakının Geliştirilmesi.....	326
3.3.2. Vergi Aflarının Çıkarılmaması ve Çıkarıldığı Takdirde Kaçakçılık Fiillerinin Af Kanunlarının Kapsamına Alınmaması.....	329
3.3.3. Mükellefler Ait Bazı Bilgilerin Diğer Mükelleflerle Paylaşılması	332
3.3.4. İşlemler Karşılığında Yapılan Ödemelerin Takip Edilmesi.....	336
SONUÇ	340
KAYNAKÇA.....	359

KISALTMALAR LİSTESİ

AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ASCM	: Asliye Ceza Mahkemesi
ATM	: Asliye Ticaret Mahkemesi
ATU	: Artırımlı Teminat Uygulaması
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
c.	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
E.	: Esas
e.t.	: Erişim Tarihi
geç.	: geçici
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu

İBK	: İctihatları Birleştirme Kurulu
İM	: İdare Mahkemesi
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
K.	: Kanun
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMK	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RDKY	: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
s.	: Sayılı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge

SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ss.	: Sayfa Sayıları
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDD	: Vergi Dava Dairesi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VIUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
VM	: Vergi Mahkemesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak yürürlüğe koyduğu vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerle hem kamu giderlerine maddi kaynak yaratır hem de sosyal ve ekonomik hayata müdahale eder. Bu yükümlülüklerin kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğurması, onların yasama organının ürünü olan kanunlarla çıkarılmasını zorunlu kılmıştır. Bugün verginin kanuniliği ilkesinin geçerli olduğu Türk Hukukunda vergilendirme, diğer modern hukuk sistemlerinde de olduğu gibi, anayasal ilkelere uygun olarak çıkarılan kanunlarla düzenlenmektedir. Türkiye’de vergilendirme usulünü belirleyen kanuni düzenlemeler esas olarak 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer almaktadır. Genel bir vergi kanunu olarak nitelendirebileceğimiz Vergi Usul Kanunu; vergi kanunlarının uygulanması sırasında uygulanacak temel ilkeleri, vergi mükellef ve sorumlularının yükümlülüklerini, verginin tarh edilme yöntemlerini, verginin tebliğ ve tahakkuk edilmesini; yoklama ve inceleme gibi denetim araçlarını, vergi suç ve kabahatlerini, uzlaşma ve vergi davalarını ve vergilendirmeye ilgili diğer düzenlemeleri içermektedir. Özel vergi kanunları ise vergi türlerini ve verginin konusu olan unsurları belirlemekte, varsa vergi türlerine özgü mükellef ve sorumluları; tarh, tahakkuk ve tahsil şekillerini düzenlemektedir. Özel kanunlarda öngörülen vergi türleri, genel vergi kanunu olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan şekli hükümlere göre tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun ve özel vergi kanunlarının içerdiği hükümler, Türk Vergi Sisteminin vergi beyannamesi üzerine kurulduğunu, Türk Vergi Sisteminde asıl tarh yönteminin beyannameye dayanan tarh yöntemi olduğunu açıkça göstermektedir. Buna göre, Kanun’un olağan gördüğü tarh ve tahakkuk usulü, beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettiği beyannameye dayanan tarh yöntemidir. Diğer tarh yöntemleri olan ikmalen, re’sen ve idarece tarh; ancak verginin beyannameye dayanılarak tarh ve tahakkuk etmediği durumlarda işletilmektedir. Özel vergi kanunlarında da verginin çoğunlukla beyanname üzerine tarh edilmesi öngörülmektedir. Örneğin, 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir vergisinin yıllık, muhtasar ve münferit beyannamelerle tarh edilmesi öngörülmektedir. 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kurumlar vergisi beyanname üzerine tarh edilen bir vergi olarak kurgulanmıştır. 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda verginin beyan esasına göre tarh olunması kabul edilmiştir. Bunlar gibi,

06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda da bu verginin beyan üzerine tarh edilmesi öngörülmüştür.

Beyanname, vergi mükellefinin; gelir ve giderleri, mal ve hizmet alış ve satışları gibi verginin konusu olan veya verginin tarh edilmesinde rol oynayan bilgileri yazılı olarak vergi idaresine ilettiği belgedir. Vergi beyannamesi vergi idaresinin doğrudan bir katılımı olmaksızın, tek taraflı olarak, vergi mükellefi tarafından düzenlenir. Ancak beyannamede yer alan bilgiler, fatura gibi diğer mükellefler tarafından düzenlenen ve mükellefler arasındaki hukuki ilişkileri yansıtan belgelere dayandırılır. Mükellef, gerek kendisinin düzenlediği gerek diğer mükelleflerden aldığı belgeleri muhasebe usulüne uygun olarak bir araya getirip defterlerine işler ve ortaya çıkan mali duruma göre beyannamesini düzenleyip vergi idaresine teslim eder.

Vergi beyannamesinin şeklinin ve içeriğinin, hukuki sonuç doğuran her belge gibi, temsil ettiği olaya ve yürürlükte olan hukuk kurallarına uygun olması gerekir. Ancak bazı mükellefler, giderlerini artırarak matrah azaltmak suretiyle daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek; hiç yapmadıkları alışları yapılmış gibi gösterip vergi indirim ve iadelerinden haksız olarak yararlanmak, suç gelirlerini aklamak gibi bazı hukuka aykırı menfaatleri sağlamak gibi amaçlarla, gerçeğe aykırı beyannameler düzenleyip vergi idaresine iletebilmektedir. Beyanname, vergi kanunlarının mükelleflerce düzenlenip saklanması emrettiği belgelere dayandığından ve bu belgelerin oluşturduğu mali durumu özetleyen bir belge olduğundan, beyannamenin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesinde sıklıkla uygulanan yöntem, beyannamenin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılmasıdır. Gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş bu belgeler, Türk Vergi Mevzuatında genellikle “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” olarak anılmaktadır.

Mükelleflerin, sayılan bu amaçlarla beyannamelerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırmaları, devletin vergilendirme yetkisini ihlal ettiği ve vergi kaybına yol açtığı için, bu fiillerin adli cezayla cezalandırılması gerekmiştir. Bu doğrultuda, Vergi Usul Kanunu'nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359'uncu maddesinde sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya

miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. Maddede bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması adli cezaya, hapis cezalarına bağlanmıştır.

Ancak, Kanun’da öngörülen hapis cezalarına rağmen kaçakçılık suçları, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemelerini ve beyannamelerinin bu belgelere dayandırarak kullanmalarını önlemekte başarılı olamamış, bu fiiller dolayısıyla meydana gelen vergi kaybını engelleyememiştir. Zira adli ceza öngören bu hükümler ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendikten ve kullanıldıktan, dolayısıyla da vergi kaybı ortaya çıktıktan sonra soruşturulup kovuşturulmaktadır. Soruşturma ve kovuşturma aşamaları tamamlanıp fail cezalandırılrsa bile kaçırılan verginin tahsil edilmesi çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Hâl böyle olunca, günümüzde vergi idaresinin üzerinde çalıştığı konuların başında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin mümkün olan en kısa sürede, vergi kaçağı doğmadan önce tespit edilip önlenmesi gelmektedir.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu’nda, özel vergi kanunlarında ve vergi idaresinin bu kanunlarda verilen yetkilere dayanarak çıkardığı tebliğlerde; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesini amaçlayan ve hukuki nitelikleri bakımından ceza hukukunun değil, idare hukukunun konusunu teşkil eden hukuki düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemeler vergi idaresine sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi tespit etmek, vergi mükelleflerinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırdıkları beyanlarını kabul etmemek, taleplerini reddetmek veya teminatla kabul etmek, vergi mükellefiyetlerini sonlandırmak, mükellefiyeti sonlandırılanların yeniden vergi mükellefiyeti tesis ettirebilmeleri veya tüzel kişi mükelleflerin kanuni temsilcileri olabilmeleri için teminat istemek gibi yetki ve sorumluluklar yüklemektedir. İdari işlem görünümünde ortaya çıkan bu düzenlemeler günümüzde sıklıkla vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilmektedir.

Bu tez çalışmasının amacı, vergi idaresinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi idari yoldan tespit ederken kullandığı araçları ve bu araçların uygulanması sonucunda, bu belgeleri düzenleyen ve kullanan mükellefler hakkında tesis ettiği idari işlemleri araştırıp incelemek; bu idari işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda verilen güncel mahkeme kararlarını örneklendirmektir.

Çalışmamızın konusu, esas olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin önlenmesi için getirilen kanuni düzenlemeleri ele almayı amaçladığından, 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçlarına veya Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarına ancak çalışmanın amacının gerektirdiği kadar değinildi. Daha çok, belgeyi sahte kılan hususlar ve sahte belgenin meydana gelme şekilleri üzerinde duruldu.

Belge kavramını ele aldığımız Birinci Bölüm'de, suç tiplerinin unsurları üzerinde klasik bir inceleme yapmak yerine, belgenin farklı hukuk dallarındaki anlamları araştırıldı, ceza hukukunda ve vergi hukukunda belgeyi sahte kılan unsurlar tespit edildi. Mükelleflerin hangi amaçlarla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyip kullandıkları, vergi idaresinin ve yargı yerlerinin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi tespit ederken hangi ölçütlerden yararlandığı hususları çalışma konumuzla doğrudan ilgisi olmayan tartışmalara girilmeden ele alındı. Ayrıca, bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi için, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması gerektiğinden, Türk Vergi Hukukunda düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen belgelere kısaca değinildi.

İkinci Bölüm'de, "Türk Vergi Hukukunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadelede hangi araçların kullanıldığı" ve "bu araçların kullanılması sırasında tesis edilen idari işlemlerin hangi gerekçelerle hukuka aykırı bulunduğu" sorularına cevap verilmeye çalışıldı. Konumuz genel olarak Türk Vergi Hukukunda kullanılan araçları ele aldığından ve bu araçlar belirli vergi kanunlarına dayandığından, bu araçlar bulundukları kanunlara göre tasnif edilerek incelendi. Kanun'a değil ama vergi idaresinin çıkardığı düzenleyici işlemlere dayanan araçlar da bu işlemlerin dayandırıldığı kanunla ilgili başlık altında ele alındı.

Üçüncü ve son Bölüm'de ise İkinci Bölüm'de incelenen araçların geliştirilmesi, bu bölümde sayılan araçlarla ilgili olarak tespit edilen hukuka aykırılıkların giderilmesiyle ilgili önerilerimize yer verildi. Burada da önerilerimiz de konusuna göre gruplandırıldı. Vergi kanunlarını ilgilendiren, vergi idaresini ilgilendiren ve mükellefleri ilgilendiren öneriler ayrı başlıklar altında ele alındı.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMI

1.1. Genel Olarak

Verginin, vergi mükellefinin beyanı üzerine tarh edildiği ve vergi idaresinin de bu beyanları denetlediği “beyannameye dayanan tarh yöntemi” veya diğer adıyla “beyan esası”, günümüzde ideal bir tarh yöntemi olarak görülmüş¹ ve bu yöntem modern vergi sistemlerinde asıl tarh yöntemi olarak benimsenmiştir². Bu düşüncelerin temelinde, vergiyi doğuran olayın ve matrahın hesaplanması sırasında dikkate alınması gereken hususların mükellef tarafından daha iyi bilinebileceği fikri yatmaktadır³. Bununla birlikte, beyannameye dayanan tarh yöntemine; demokratik toplumda bireye kamu giderlerine katılma gönüllülüğünün kazandırılması⁴, mükellef ile idare arasındaki ihtilafların azaltılması ve bunlar arasında güven ilişkisi kurulması⁵, gerektiği kadar vergi ödeyen mükellefin ekonomik durumunun iyileşmesi, vergi idaresinin iş yükünün azalması gibi beklentiler de yüklenmiştir⁶. Vergi mükellefleri, kaynağının Anayasa’dan alan, bağımsız bir ödev olarak⁷ vergi ödevini beyanname vermek ve beyan ettikleri vergileri kanuni süresi içinde ödemek suretiyle yerine getirmektedirler. Bu beyanların doğruluğunun temini için beyannameye dayanan tarh yöntemi, vergi denetimiyle tamamlanmaktadır⁸.

Türk Vergi Hukukunun esas olarak benimsediği tarh yöntemi beyannameye dayanan tarh yöntemidir⁹. Türk Vergi Mevzuatında gelir vergisi, kurumlar vergisi ve

¹ Muallâ Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 33’üncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2024, s. 117.

² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3’üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024, s. 221-222.

³ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, 1’inci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2013, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 14; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14’üncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 68.

⁴ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S. 1, Ankara 1980, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 17.11.2024, s. 135.

⁵ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, **Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi**, C. 3, S. 1, Diyarbakır 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.04.2025, s. 63.

⁶ Levent Küçük, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1997, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 25

⁷ Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukukuna Giriş**, 5’inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, s. 50-51.

⁸ Ömrüm Dilek Ersoy, “7338 Sayılı Kanun Değişiklikleri Çerçevesinde Vergi İncelemesine Başlamanın Hukuki Niteliği”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Antalya 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 211.

⁹ M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 1’inci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 83; Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**,

katma değer vergisi (KDV) gibi en yaygın vergi türleri kural olarak beyan esasına göre tarh edilmekte ve tahakkuk etmektedir. Türk Vergi Hukukunda yıllık beyanname, muhtasar beyanname, münferit beyanname, özel beyanname gibi beyanname türleri kullanılmaktadır.

Beyannameye dayanan tarh yönteminin, onu diğer tarh yöntemlerinden ayıran en önemli özelliği, verginin tamamen mükellefin beyanı üzerine tarh edilmesi, vergi idaresinin matrahı doğrudan belirleme yetkisinin bulunmamasıdır¹⁰. Verginin mükellefi, adına tarh edilmesi gereken verginin matrahını adeta bir itiraf gibi¹¹ kendisi beyan eder ve vergi böylece tahakkuk eder. Beyannameye dayanan tarh yönteminde vergi idaresi matrah belirleme yetkisini haiz olmasa da mükellefin beyanının doğruluğunu denetleme yetkisine sahip olup¹² mükellefin matrahı eksik beyan etmesi ya da hiç beyan etmemesi hâlinde mükellefin yerine geçip onun adına ikmalen veya re'sen tarhiyat yoluyla matrah belirleyebilir¹³. Böylece beyan esas, kontrol esasıyla tamamlanır¹⁴. Vergi idaresi belgeyi, matrahın kontrolü ve verginin denetimi için bir araç olarak kullanır¹⁵.

Vergi tarhının hukuki sebebi vergi kanunu, maddi sebebi ise vergiyi doğuran olaydır¹⁶. Vergi kanunu, kamu giderlerinin karşılanması için kişileri vergi ödemekle yükümlendirir¹⁷. Vergiyi doğuran olay, beyannameye dayanan tarh yönteminde de verginin tarh edilmesini gerektiren, vergilendirme sürecini başlatan ve bu sürece yön veren unsurdur¹⁸. Vergiyi doğuran olayın kanıtlanması, vergi mevzuatında düzenlenmesi,

5'inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 82-83; Küçük, s. 41-42; Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, 1'inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 158.

¹⁰ Öncel ve diğerleri, s. 117.

¹¹ Öncel ve diğerleri, s. 117.

¹² Öncel ve diğerleri, s. 109, 117; Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 115, Ankara 2014, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 212.

¹³ Öncel ve diğerleri, s. 119.

¹⁴ Galip İdil, "Gelir Vergisi Sisteminde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 13, Ankara 1967, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 06.11.2024, s. 82.

¹⁵ Hatice Ela, **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, 2'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 146.

¹⁶ Öncel ve diğerleri, s. 107 vd.; Onur Özcan, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 75, S. 1, İstanbul 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 10.09.2024, s. 161 vd.

¹⁷ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Konya 2003, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 31.01.2025, s. 262.

¹⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 35'inci Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, s. 53; Kızılot ve Taş, s. 50.

alınması, kullanılması ve defterlere işlenmesi öngörülen belgelerle sağlandığından beyannameye dayanan tarh yönteminin yazılı belgelere dayandığı kabul edilmektedir¹⁹.

Vergiyi doğuran olayı kanıtlayan bu belgeler, 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda²⁰ (VUK) öngörülen usule uygun olarak tutulan defterlere muhasebe ilkelerine uygun olarak işlenerek bir araya getirilir. Böylece mükellefin mali durumu tespit edilebilir, vergi matrahı da hesaplanabilir hâle gelir. Mükellef, defter ve belgelere göre hesaplanan vergi matrahını ve buna esas olan değerleri içeren vergi beyannamesini vergi idaresine teslim eder, vergi idaresi de mükellefin yazılı olarak beyan ettiği bu matraha vergi tarifesi uygulayarak tarh işlemini gerçekleştirir. Vergi, beyanname üzerine tahakkuk ettiğinden beyannameye dayanılarak bir tahakkuk fişi düzenlenir ve bu böylece verginin tarhı, tebliği ve tahakkuku şeklindeki aşamalar aynı anda tamamlanmış olur²¹.

Beyannameye dayanan tarh yönteminin işlerliği, vergi mükellefinin yazılı beyanını içeren ve beyanname olarak adlandırılan belgelerle sağlanır²². Beyanname, tarh edilecek verginin miktarının saptanmasına yarayan bilgiler bulundurulur. Örneğin, yıllık gelir vergisi beyannamesinde mükellef, bir takvim yılı boyunca elde ettiği kazançları ve iratları, hâsıl olan zararları, indirilecek vergileri gösterir ve ödemesi gereken gelir vergisini beyan eder. Beyanname, gösterilen bu vergi, doğruluk karinesinden yararlanarak, vergi idaresince ilk görüşte herhangi bir ek incelemeye gerek kalmadan doğru kabul edilip tahakkuk ettirilir²³. Beyanname, gösterilen matrahın temel dayanağı ise mükellef tarafından düzenlenen, kullanılan ve saklanan belgelerdir²⁴. Örneğin, mükellef, yevmiye defterine bir olay kaydederken mutlaka bir belgeye dayanır²⁵. Bu belgeler gerçek durumu yansıtınca mükellefin defterleri doğru tutulmuş, vergi beyannamesinde gösterilen matrah da doğru hesaplanmış olur; böylece beyannameye

¹⁹ Ela, s. 1000; Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 132, Özel Sayı, İzmir 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 09.11.2024, s. 27.

²⁰ 10.01.1962 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹ Öncel ve diğerleri, s. 117-119; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 57, 58; Kızılot ve Taş, s. 51 vd., Biyan, s. 27.

²² Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi**, C. 1, S. 2, İzmir 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 04.05.2025, s. 69; Biyan, s. 28.

²³ Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname”, s. 70.

²⁴ Biyan, s. 27.

²⁵ Ahmet Somuncu, **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, 1’inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, **Kaynak:** turcademy.com, e.t.: 04.05.2025, s. 36.

dayanan tarh yöntemi amacına ulaşır²⁶. Beyannameye dayanan tarh yönteminin temelinde, defterleri usule uygun olarak tutulması, belgelerin bu defterlere tam ve doğru olarak işlenmesi, defterlere işlenen bu belgelerin de şekil ve içerik yönünden²⁷ gerçek ve doğru olması yatmaktadır²⁸.

Vergiyi doğuran olayı gösteren belgelerin defterlere işlendiği, defterlere göre hesaplanan matrahın da tarh edilecek verginin miktarını belirlediği bu süreç, beyannameye dayanan vergi tarhının esas olarak belgeye ve belge düzenine dayandığını göstermektedir. Bu nedenle belgeler mevzuatta öngörülen şekle uygun olarak düzenlenmeli, maddi olarak da içerdikleri olayı tam ve doğru olarak yansıtmalıdır²⁹. Aksi hâlde vergi matrahı doğru tespit edilemez ve vergi hatalı olarak tespit edilen matraha dayanılarak tarh edilmiş olur. Bu da beyannameye dayanan tarh yöntemini başarısız kılar³⁰. Bu nedenle, Türk Vergi Hukukunun bütün vergi kanunlarına uygulanan genel hükümlerini içeren VUK, vergi mükelleflerini belirli bazı belgeleri düzenlemek ve kullanmakla, belirli defterleri tutmakla yükümlü kılmış; bir belge düzeni kurulmasını sağlamıştır. Kanun, bu düzene uyulmasını temin etmek için hem kabahat niteliğinde vergi cezalarını, hem de adli cezayı gerektiren vergi kaçakçılığı suçunu ihdas etmiştir. Ancak, belge düzeni çoğu zaman mükelleflerin bazı amaçlarla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeleri ve kullanmaları nedeniyle bozulmaktadır. Türk Vergi Hukukunda bu durumu önlemek üzere getirilmiş çeşitli hukuki araçlar bulunmaktadır.

²⁶ AYM, T. 03.02.2011 E. 2009/5 K. 2011/31 sayılı kararında; “mükelleflerin vergilendirmeye ilgili durum, olay ve işlemleri belgelemek ve bu belgelerle ispat etmekle yükümlü kılınmalarının beyanına dayalı vergi sisteminin gereği olduğu; verginin mükellefin beyanına, mükellefin beyanının defter kayıtlarına, defter kayıtlarınınsa belgelere uygun olmasının ve bu belgelerin de hem şekil şartlarını taşımasının hem de gerçek durumu yansıtmalarının gerektiği; ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisinin, mükelleflerin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmamaları için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olduğu ve vergi kayıp-kaçığını önlemeyi amaçladığı” belirtilerek, idareye verilen belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisinin bu yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğini taşımadığı sonucuna varılmış, kararda belge düzenin ve belgelerin gerçek durumu yansıtmalarının, Türk Vergi Sistemindeki yeri ve önemi kısaca özetlenmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 20.12.2024).

²⁷ Ela, s. 997.

²⁸ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1'inci Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 140'tan aktaran: Ela, s. 146; Fatih Çavdar, “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti”, **Gümrük Ticaret Dergisi**, Y. 9, S. 30, Ankara 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 21.07.2024, s.47.

²⁹ Aydın Cengiz, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 97.

³⁰ Bünyamin Çitil, Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri, 2'nci Baskı, Ankara 2021, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 148.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlemesinin ve kullanılmasının önüne geçmek amacıyla vergi hukuku alanında getirilen düzenlemeleri incelemek için öncelikle hukuki bir kavram olarak belgeyi ele almak gerekir. Ancak belge, sadece vergi hukukunu ilgilendiren bir kavram değildir. Kamunun belgeye duyduğu güvenin korunması için ceza hukuku alanında belgede sahtecilik suçları düzenlenmiştir. Ceza muhakemesinde ve medeni usul hukukunda ise belge, ispat aracı olarak ele alınmıştır. Bu arada, teknolojinin gelişmesiyle birlikte elektronik belge kavramı ortaya çıkmış, bu durum belgeye bulunduğu ortam üzerinden yeni bir boyut kazandırmıştır. Bugün belgenin farklı hukuk dallarında, birbirinden çeşitli yönlerle ayrılan farklı tanımları bulunmaktadır. Bütün bu tanımlar içinde belgenin unsurlarını tespit etmeyi sağlayan, en yalın tanımını ceza hukuku vermektedir. Bu nedenle çalışmamızda, hukuki bir kavram olarak belgenin unsurlarının tespitinde ceza hukukundaki belge tanımından yararlanmayı, belgeye diğer hukuk dallarının getirdiği tanımlara da yeri geldiğinde değinmeyi tercih ettik.

1.2. Belge

1.2.1. Belgenin Sözlük Anlamı

Eski Türkçede iz, işaret, alamet anlamlarına gelen “belgü” sözcüğünden geldiği düşünülen³¹ belge, sözlükte, “bir gerçeği yansıtan yazı, fotoğraf, resim, film ve benzeri, vesika, doküman” olarak tanımlanmaktadır³². Türkçede belge sözcüğü yerine, Arapça asıllı “vesika”, “varak” (varaka), bu sözcüğün çoğulu olan “evrak” ve Fransızca asıllı “doküman” sözcükleri de kullanılabilmektedir. Bunlardan varak; “yaprak, yazılı kâğıt” anlamındadır. Vesika ise varağın özel bir türü olarak doğrudan belge anlamına gelmekte, belirli bir sebeple düzenlenen yazılı belgeyi ifade etmektedir³³.

Sözlük anlamında da bir gerçeğe tanıklık ettiği vurgulanan belgenin, hukuk düzeninde önemli bir yeri vardır. Zira belge, üzerinde taşıdığı bilginin taşınmasına ve gönderilmesini sağladığı kadar, bu bilgiye tanıklık da etmekte, bilgiyi ispatlamaktadır³⁴.

³¹ Nevzat Özkan, “İsme Gelen Ekleri de Alan Bir Fiil Gövdesi: Belir-”, **Türk Dili Araştırmaları Yıllığı - Belleten Dergisi**, C. 49, Ankara 2001, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 08.04.2025, s. 205.

³² Türkçe Sözlük, “Belge”, Ankara 2011, Türk Dil Kurumu Yayınları, s. 299.

³³ Türkçe Sözlük, “Varak”, s. 2469; “Evrak”, s. 838, “Vesika”, s. 2482; Ela, s. 47-50.

³⁴ Bersun Sarıgül Ata, “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 1, Ankara 2020, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s.9.

Dolayısıyla genel anlamıyla belge, “bir olguyu veya olayı ortaya koyarken kullanılan, inandırıcı ve açıklayıcı, yazılı veya görsel varlık” olarak kabul edilebilir³⁵.

1.2.2. Belgenin Hukuki Tanımları

Belgenin, taşıdığı bilgiye tanıklık etme ve bilgiyi ispatlayabilme yetisi, onun hukukun her alanına temas etmesini, bir delil ve ispat vasıtası olarak kabul edilmesini sağlamıştır. Öyle ki Roma Hukukunda yazılı belgelerden oluşan “formula” yargılaması geliştirilmiş, davalar ve kararlar belgelere aktarılmıştır³⁶. Yargılamalarda yazılı belge, bir iddianın ispatı için en önemli araç olarak görülmüştür. Kişiler arasında düzenlenen, özel bir belgenin ispat gücünün kaldırılabilmesi için en az beş tanık getirilmesi aranmış, bir devlet memurunun görevi nedeniyle düzenlediği belgenin doğruluğuna ise hiçbir suretle itiraz edilemeyeceği kabul edilmiştir³⁷. Roma Hukukunda mülkiyetin devredilmesini sağlayan “mancipatio” işleminin gerçekleştiği iddiası yazılı belgelerle ispatlanabilmiştir³⁸.

Türk Hukuk Tarihinde ise Hun ve Göktürk Hukuk Sistemlerinden ayrı, özel bir hukuk sistemi geliştiren Uygurlar hukuki işlemlerini yazılı hâle getirmişlerdir³⁹. Uygurlar tarih, imza, mühür gibi unsurları da taşıyan bu metinlere; aralarında kurulan sözleşmeleri, borç ilişkilerini, mülkiyetin devriyle ilgili kayıtları, vasiyetleri, kişilere verilen cezaları, ödenmesi gereken ve ödenen vergileri ve daha pek çok konuyla ilgili bilgileri işlemişlerdir⁴⁰.

³⁵ Somuncu, s. 31.

³⁶ Özcan Karadeniz Çelebican, **Roma Hukuku**, 14’üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 292 vd; Gökçe Türkoğlu Özdemir, “Roma Medeni Usul Hukukunda Formula Yargılaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, İzmir 2005, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 174.

³⁷ Karadeniz Çelebican, s. 318.

³⁸ Elvan Sütken, “Roma Mülkiyetinde Mancipatio’nun Yeri ve Önemi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 27, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 478; Belgin Erdoğan, **Roma Eşya Hukuku**, 5’inci Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2012, s. 59 vd.

³⁹ Doğu Türkistan’da bulunan, Uygur Türklerinin ürünü olan tarihi belgeler Alman bilim adamları Friedrich Wilhelm Karl Müller ve Albrecht von Gabain tarafından “Uigurica” başlığı altında yayımlanmıştır. Bu belgeler arasında çok sayıda hukuki metin de bulunmaktadır (Hakan Özdemir, **Cumhuriyet Tarihi Boyunca Hukuk Dilindeki Değişmeler ve Gelişmeler**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara 2014, s. 14-15).

⁴⁰ Ahmet Caferoğlu, “Uygurlarda Hukuk ve Maliye Islahatları”, **Türkiyat Mecmuası**, C. 4, S. 1, İstanbul 1934, s. 3 vd.; Sadri Maksudi Arsal, **Türk Tarihi ve Hukuk**, 1’inci Baskı, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 2014 s. 74 vd., s. 340-341; Ayşe Melek Özyetgin, “Turfan Uygurlarında Ceza Hukukuyla İlgili Uygulamalar”, **Belleten Dergisi**, C. 75, Ankara 2011, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 338.

İslam Hukukunda belge, bozulması ve değiştirilmesi mümkün olduğundan tek başına ispat aracı olarak kabul edilmemiştir. Buna göre, “huccecü’l hatıyye” denen yazılı veya mühürlü belgeler, ancak başka delillerle, özellikle şahitlerle desteklendiği sürece ispat aracı olarak değerlendirilmiştir. Belgenin herhangi bir şekilde tahrif edilmediği, değiştirilmediği kesin olarak bilindiği takdirde bu belgeye göre hüküm verilmiş, aksi hâlde belge hükme esas alınmamıştır⁴¹. Osmanlı Devleti’nde 1868-1876 yılları arasında hazırlanan, medeni hukuku ve medeni yargılama hukukunu ilgilendiren konuları⁴² İslam Hukukuna dayalı olarak düzenleyen⁴³ Mecelle-i Ahkâm-i Adliyye’nin 1736’ncı maddesinde, “Yalnız hat ve hatm ile amel olunmaz. Fakat şüphe-i tezvîr ve tasnî’den salim ise ma’mûlün bih yani medâr-ı hüküm olur, başka vech ile sübûta hacet kalmaz.” denilerek belgenin tek başına hükme dayanak olabilmesi için değiştirilmediğinin kesin olarak bilinmesi gerektiği açıklanmıştır⁴⁴.

Nihayet, modern Türk Hukukunda belge, içerdiği durum ve olaylara, taşıdığı işlemlere tanıklık etme özelliğini sürdürmekte, Türk Hukukunun her alanında bilgiyi taşıyan, saklayan ve ileten; hukuki işlemleri ispatlayan, çoğu zaman da yazılı şekil şartına tabi işlemlerin tesis edilmesini mümkün kılan bir araç olarak varlığını sürdürmektedir. Buna karşın, hukukun bütün alanlarına nüfuz edebilecek tek bir belge tanımı bulunmamaktadır. Belgeyi konu alan kanunlar, ya kendi amaç ve kapsamlarına göre bir belge tanımına yer vermiş ya da böyle bir tanıma yer vermemeyi tercih etmiştir⁴⁵. Bu nedenle Türk Hukukunda belgenin hukuki tanımı, hukuk dalları arasında farklılık göstermektedir.

⁴¹ Ahmet Yaman ve Halit Çalış, **İslâm Hukukuna Giriş**, 5’inci Baskı, İstanbul Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, İstanbul 2013, s. 152; Ahmet Akman, “Mecelle’de İspat Hukuku”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 32, S. 1, Konya 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 01.02.2025, s. 377.

⁴² Mecelle-i Ahkâm-i Adliyye veya kısa ve yaygın adıyla Mecelle’nin hazırlanma amaçlarından biri, ülkedeki medeni kanun boşluğunu doldurmak olmasına rağmen bu Kanun’da ağırlıklı olarak borçlar, eşya ve yargılama hukuklarıyla ilgili hükümlere yer verilmiş; kişi, vakıf, aile ve miras hukuklarıyla ilgili hükümlere ise bu Kanun’da düzenlenmemiştir (Gülnihâl Bozkurt, **Batı Hukukunun Türkiye’de Benimsenmesi**, 2’nci Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 2010, s. 161).

⁴³ Mehmet Akif Aydın, “Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**, C. 28, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara 2003, s. 231-235.

⁴⁴ Yaman ve Çalış, s. 152.

⁴⁵ Mehmet Sıddık Çinko, **Sahtecilik Suçları**, 1’inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 176, Ela, s. 51.

1.2.2.1. Ceza Hukukunda Belge Tanımı

Türk Ceza Hukukunda belge, kamu güvenine⁴⁶ mazhar olan bir nesne olarak görüldüğünden, toplumun belgeye duyduğu güveni ve belgeye dayandırılan işlemlerin geçerliliğini korumak amacıyla⁴⁷, 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda⁴⁸ (TCK) resmi belgede sahtecilik (m. 204), özel belgede sahtecilik (m. 207) gibi suç tiplerine yer verilmiştir. Belge, TCK'da tanımlı sahtecilik suçlarının konusunu oluşturmaktadır; hukuken belge olarak kabul edilemeyen varlıklar sahtecilik suçlarına konu olamaz⁴⁹. Bu nedenle, sahtecilik suçlarının anlaşılması için önce belgenin tanımlanması gerekir. Ancak, TCK'da belgenin açık bir tanımına yer verilmemiştir. Kanun'un hazırlanması sırasında belgenin kanuni bir tanımının yapılmasının uygulamada sorunlar doğurabileceği düşünülerek⁵⁰ belgenin tanımı öğretiyeye ve içtihada bırakılmıştır⁵¹.

Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen TCK m. 204 hükmünün gerekçesinde, maddede kullanılan belge sözcüğünün eski dildeki evrak sözcüğünü karşıladığı ve “yazılı kâğıt” anlamına geldiği; yazılı kâğıttan ibaret olmayan şeylerin, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımayacağı açıkça ifade edilmiştir. Gerekçe, kanun koyucunun belgede sahtecilik suçlarında anılan belgeden yazılı kâğıdı anladığını göstermektedir⁵².

⁴⁶ Sahtecilik suçlarının koruduğu değer kamu güvenidir, kamu güveni ise kamunun belgenin taşıdığı bilgilerin doğruluğuna duyduğu güven duygusudur (Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 19'uncu Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 866). Ancak, sahtecilik suçları, sahtecilik yoluyla hakları ihlal edilenlerin maddi ve manevi varlıkları açısından meydana gelen zarar tehlikesini de önlediğinden sahtecilik suçlarının esasen birden fazla hukuki değeri koruyan (çok konulu) suç tipleri olduğu kabul edilebilir (Çetin Arslan ve İhsan Baştürk, “Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 2, Kayseri 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 197).

⁴⁷ Ela, s. 51.

⁴⁸ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁹ Arslan ve Baştürk, s. 198-199; Gülfer Akın, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Elektronik/Dijital Belge”, **Bilişim Hukuku Dergisi**, S. 1, Ankara 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.02.2025, s. 78; Taha Yasin Turan, **Resmi Belge Hükmündeki Belgelerde Sahtecilik Suçu (TCK m. 210/1)**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 17.

⁵⁰ Muzaffer Yasin Aslan, **Uygulamada Sahtecilik Suçları**, 1'inci Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara 2016, s. 33'ten aktaran: Cem Alper Akdoğan, “Belgede Sahtecilik Suçlarında Belge Kavramı” **Turkish Business Journal**, C. 3, S. 5, Diyarbakır 2022, s.19.

⁵¹ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve Rıfat Murat Önok, **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 21'inci Baskı, Ankara 2023, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 947; Cem Alper Akdoğan, s.18; Ela, s. 51.

⁵² TCK m. 204'ün gerekçesinde “Belge, eski dilimizdeki “evrak” kelimesi karşılığında kullanılmakta olup, yazılı kâğıt anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, yazılı kâğıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımamaktadır. (...) Ayrıca belirtilmelidir ki, her ne kadar, belgeden söz edilen

Ceza hukuku öğretisinde belge, “taşınabilir bir şey üzerine yazılan, bir kimliği taşıyan ve hukuken anlamlı bir olayı ispat eden bir yazı”⁵³; “hukuki anlamda önem taşıyan, onu meydana getiren kişinin delil amacıyla belirli bir beyanını taşıyan yazı parçası”⁵⁴, “hukuki sonuç doğurabilen olay ve durumları veya irade açıklamalarını aktaran ve bir kişi tarafından oluşturulan yazılı irade açıklaması”⁵⁵, “insan iradesini hukuki bir sonuç doğurmaya uygun, yazılı ve gözle görülebilir şekilde dışa vurma aracı”⁵⁶, “belirli bir düşüncüyü, hukuki ilişkiyi veya olayı yansıtan, hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren, düzenleyicisinin kim olduğunu da gösteren yazılı evrak”⁵⁷, “hukuken hüküm ifade eden, düzenleyicisi belirlenebilir olan, bir hakkın doğmasına, sona ermesine veya değiştirilmesine ve bir olayı ispata elverişli olan her türlü yazı”⁵⁸ olarak tanımlanabilmektedir. Yargıtay ise ceza hukuku yönünden belgeyi, “hukuki bir hüküm ifade eden ve bir olayı ispata yarayan yazı”⁵⁹, “hukuki bir sonuç doğurmaya ya da bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazı”⁶⁰, “hukuki bir hüküm ifade eden, bir hakkın doğumuna, bir olayın kanıtlanmasına yarayan yazı”⁶¹ gibi ifadelerle tanımlamıştır.

1.2.2.2. Ceza Muhakemesi Hukukunda Belge Tanımı

Ceza muhakemesinde delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olup bu ilkeye göre geçmişte meydana gelmiş bir olay; gerçekçi, akılcı, amaca uygun, elde edilmesi mümkün olmak, kanuna aykırı olmamak ve tarafların bilgisine açılmak kaydıyla her türlü delille

durumlarda yazılı bir kâğıdın varlığı gerekli ise de; bazı durumlarda belgenin varlığını kabul için, yazının kâğıt üzerinde bulunması gerekmez. Bir metal levha üzerine yazı yazılması hâlinde de belgenin varlığını kabul etmek gerekir. Bu itibarla, araç plakaları da resmî belge olarak kabul edilmek gerekir.” denilmektedir (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 09.02.2025).

⁵³ Sahir Erman, “Evrakta Sahtecilik Suçlarında ‘Varaka’ Mefhumi, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 1, İstanbul 1949, s. 186.

⁵⁴ Tezcan, Erdem ve Önok, s. 947.

⁵⁵ Recep Kahraman, “Belgede Sahtecilik Suçlarında İğfal Kabiliyeti”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 26, S. 2, İstanbul 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 779.

⁵⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 853.

⁵⁷ Hasan Tahsin Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 68, S. 1, Ankara 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 03.02.2025, s. 211 vd.

⁵⁸ Akın, s. 82.

⁵⁹ Yargıtay 6. CD, T. 16.10.1979, E. 1979/6461, K. 1979/6599; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.02.2025.

⁶⁰ Yargıtay CGK, T. 21.06.1968, E. 1968/97, K. 1968/324; T. 04.04.1983, E. 1983/6-13, K. 1983/155; T. 04.05.1987, E. 1987/141, K. 1987/256; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.01.2024.

⁶¹ Yargıtay 11. CD. T. 27.03.2014, E. 2012/22192, K. 2014/5927; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.02.2025.

ispat edilebilir⁶². Ceza muhakemesinde belge, ispat aracı (delil) olarak kabul edilmiştir. Ancak 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda⁶³ (CMK) da belgenin açık bir tanımı yapılmamıştır.

Öğretide, ceza muhakemesi açısından belge; (i) yazılı belge, (ii) şekil tespit eden belge ve (iii) ses tespit eden belge olmak üzere üçer ayrılmaktadır⁶⁴. Bu ayrımında yazılı belgeler, maddi ceza hukukundaki belge tanımı gibi, bir olayı veya irade beyanını taşıyan, düzenleyenini gösteren her tür yazı olarak kabul edilmektedir⁶⁵. Şekil tespit eden belgeler ise fotoğraf, resim, kroki, plan gibi olayın şeklini tespit eden ve muhakkak bir yazıyı taşıması gerekmeyen belgelerdir⁶⁶. Ses tespit eden belgeler ise seslerin kaydedilmesi suretiyle oluşturulan ses kayıtları, ses bantlarıdır⁶⁷.

1.2.2.3. Medeni Usul Hukukunda Belge Tanımı

Medeni usul hukukunda da belge bir ispat vasıtası olarak karşımıza çıkmaktadır. 12.01.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun⁶⁸ (HMK) “Belge” başlıklı 199'uncu 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 tanımlanmıştır.

“Senetle ispat zorunluluğu” başlıklı HMK m. 200 hükümlerinde ise “bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan ve yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri 2.500,00 TL'yi geçen hukuki işlemlerin” senetle kanıtlanmasına hükmedilmiştir. Böylece medeni usul

⁶² Nevzat Toroslu ve Metin Feyzioğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, 13'üncü Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2014, s. 171 vd.

⁶³ 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁴ Toroslu ve Feyzioğlu, s. 197.

⁶⁵ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16'ncı Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 645; Hasan Tahsin Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 67, S. 3, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 03.02.2025, Ankara 2009, s. 96; Toroslu ve Feyzioğlu, s. 197.

⁶⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Muhakemesi**, 646; Toroslu ve Feyzioğlu, s. 198.

⁶⁷ Toroslu ve Feyzioğlu, s. 198.

⁶⁸ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hukukunda belgenin açık bir tanımı yapılmış, ayrıca özel bir belge türü olarak senet düzenlenmiş ve senede, özel bir hukuki işlev yüklenmiştir⁶⁹.

Medeni usul hukukunda bir üst kavram olan belgenin tanımı mümkün olduğunca geniş tutulmuş, yazılı metinler yanında görüntü ve ses kayıtları ile elektronik veriler de belge sayılmıştır. HMK m. 199’da verilen kanuni tanımda “ve bunlara benzer” ifadesi kullanılarak belgenin maddede sayılanlardan ibaret olmadığı vurgulanmıştır⁷⁰. Senet ise gelecekte ortaya çıkacak gelişmeleri bir takım sınırlamalarla engellemek adına⁷¹ HMK’da açıkça tanımlanmamış olsa da Kanun’un senede yüklediği işlevden⁷² senedin, üzerinde irade beyanını ve bu beyanın sahibinin imzasını yazılı olarak taşıyan, kâğıt gibi bir cisim olması gerektiği anlaşılmaktadır⁷³. Elektronik veriler kural olarak senet sayılmamakta⁷⁴; ancak Kanun, usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik verilerin de senet hükmünde olduğu açıkça bildirdiğinden (HMK m. 205/2), 15.01.2004 tarih ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nda⁷⁵ düzenlenen usule göre güvenli elektronik imza ile imzalanan belgeler de senet olarak kabul edilmektedir⁷⁶.

1.2.2.4. Vergi Hukukunda Belge Tanımı

Türk Vergi Hukukunda belge, “vergilendirmeye esas alınan resmi ya da özel kâğıtlar” olarak tanımlanabilmektedir⁷⁷. Vergi hukuku açısından belge, vergi mükellefi yönünden vergiyi doğuran olayın ve onun hukuki sonuçlarının kanıtlanmasına, vergi idaresi yönünden vergi denetiminin sağlanmasına yarayan bir araç olma özelliği taşımaktadır⁷⁸. Beyannameye dayanan tarh yönteminde belgelerin doğruluğu hayati

⁶⁹ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, 1’inci Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2013, s. 414; Ela, s. 54.

⁷⁰ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 414.

⁷¹ Ela, s. 52.

⁷² Senet, Kanun’da düzenleme biçimi ve ispat yüküne göre, “adi senet” ve “resmi senet” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İlamlar ile düzenleme şeklindeki noter senetleri, sahteliği ispat olunmadıkça kesin delil sayılmaktadır (HMK m. 204/1). Adi senetler ise, mahkeme huzurunda ikrar olunması veya mahkemece inkâr edenden sadır olduğu kabul edilmesi hâlinde, aksi ispat edilmedikçe kesin delil sayılır (HMK m. 205/1).

⁷³ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 416.

⁷⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 418.

⁷⁵ 23.01.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁶ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 418.

⁷⁷ Uçar Demirkan, **Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara 1993, s. 29’dan aktaran: Somuncu, s. 32.

⁷⁸ İsmet Polat, “Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2004, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 08.03.2025, s.4; Serkan Özdemir, **Vergi Hukukunda Belgeler**

öneme sahiptir⁷⁹. Nitekim 520 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde⁸⁰ de Türk Vergi Hukukunda belgenin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ve vergi iadelerinin yerindeliliğinin tespiti açısından en önemli araç olduğu belirtilmiş, vergisel işlemler için belgenin gerçekliği ve güvenilirliğinin elzem olduğu vurgulanmıştır. Vergi kanunları, vergi mevzuatında düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen belgeler sayesinde işlerliğini korumaktadır⁸¹. Bu belgeler sayesinde işlemler belgelerle yazılı hâle getirilir, defterlere belli bir düzen içinde işlenir ve denetlenebilir hâle getirilir⁸².

Vergi hukukunda belgenin açık bir tanımı bulunmasa da VUK'ta, düzenlenmesi zorunlu olan belgelere ilişkin tanımlamalar yapılmıştır. VUK, TCK'dan farklı olarak, elektronik belge kavramının hukuk dünyasını henüz meşgul etmediği bir dönemde, 1961 yılında kabul edilmiştir. Dolayısıyla Kanun'un pek çok hükmünde "belge" yerine kâğıt belgeyi anlatan "vesika" sözcüğü kullanılmaktadır. Örneğin, VUK m. 229 hükmünde fatura, yapılan iş veya verilen hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı gösteren bir tür ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Zaman içinde Kanun'da çok sayıda değişiklik yapılmış, belge ve elektronik belge ifadeleri Kanun'a eklenmiştir. Bunun sonucunda, vergi idaresine; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış belgesi gibi evrak hâlinde (kâğıt ortamında) düzenlenen belgelerin elektronik ortamda düzenlenip saklanmasını zorunlu kılma yetkisi de verilmiştir (VUK mük. m. 257). Dolayısıyla vergi hukuku yönünden belgenin muhakkak kâğıt üzerine yazılmış, düzenleyeni belli bir yazıdan ibaret olması gerekmekte, usule uygun olarak düzenlenmiş elektronik belgeler de yazılı belge sayılabilmektedir⁸³.

Vergi hukukunda farklı belge türleri düzenlenmiş, bunların şekline ve içeriklerine ilişkin kanuni belirlemeler yapılmıştır. Örneğin vergilendirmede en çok kullanılan belge olan faturada yer verilmesi öngörülen bilgiler VUK m. 230'da, faturanın düzenlenmesi sırasında uyulacak şekil kuralları ise m. 231'de belirlenmiştir. VUK m. 227/3 hükmünde,

ve Uygulama Sonuçları Yargı Kararları ve Özelgeler, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 23; Ela, s. 145.

⁷⁹ Serkan Özdemir, 28; Biyan, s. 52.

⁸⁰ 07.10.2020 tarih ve 31267 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸¹ Ömer Cerrah, "Türk Vergi Sisteminde Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Sorunu ve Çözüm Önerileri", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bolu 2023, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 15.11.2024, s. 4.

⁸² Elif Görgü, Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2018, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 25.01.2025, s. 31.

⁸³ Arslan ve Baştürk, s. 214.

elektronik belgeler de dâhil olmak üzere, mükelleflerin kullanmaları zorunlu olan belgelerin, mevzuatta öngörülen bilgileri taşınamaması hâlinde, hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, örneğin faturanın, VUK m. 230’da sayılan “düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı veya unvanı” gibi belirli bilgileri içermemesi hâlinde bu belgenin VUK anlamında fatura olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁸⁴. Böyle bir belge, söz gelimi ceza hukuku ya da muhakeme hukuku anlamında belge olarak kabul edilse bile vergi hukukunun faturaya bağladığı sonuçları doğurmaz. Fatura adı altında düzenlenen, ancak mevzuatta faturada yer verilmesi zorunlu kılınan bilgileri taşımayan bir belge, mükelleflerin fatura düzenleme ve kullanma yükümlülüklerinden kurtulmalarını sağlamaz⁸⁵. Ancak, VUK m. 231’de sayılan, “faturanın sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmesi, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulması” gibi salt şekle ilişkin kurallara uyulmaması hâlinde belge, zorunlu bilgileri içermesi hâlinde yine fatura olarak nitelendirilebilir; ancak bu durumda VUK m. 352/II-7 uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir⁸⁶. Vergi idaresinin uygulaması da bu yöndedir⁸⁷. Ayrıca, VUK m. 231/5’te, malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en fazla yedi gün içinde düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmış olup, m. 230 ve m. 231’de aranan diğer şartlara uyulsa bile bu süre içinde düzenlenmeyen fatura da düzenlenmemiş sayılma yaptırımıyla karşılaşacaktır. Süre koşulunun amacı, belge düzenine istikrarlı bir uyumun gerçekleştirilmesi ve işlemlerin gecikmeksizin belgelendirilmesinin sağlanmasıdır⁸⁸.

1.2.2.5. Diğer Belge Tanımları

Amaç ve kapsamlarına göre çeşitli kanun ve yönetmeliklerde belge tanımlarına yer verilebilmektedir. Örneğin, 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı

⁸⁴ Şişman ve Birtok, s. 223.

⁸⁵ Biyan, s. 32.

⁸⁶ Mustafa Alpaslan, “Faturada Sıra Numarasının Atlanması Fiili”, 06.10.2015, **Kaynak:** muhasebetr.com, **e.t.:** 13.04.2025, s. 1.

⁸⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı (Mülga) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK 231-102 sayılı özelgesinde; faturaların sıra numarası dâhilinde teselsül etmemesinin VUK m. 231/1 hükmüne aykırılık teşkil ettiği, ancak olayın gerçek mahiyetinin ispatı açısından, Vergilendirme Müdürlüğünce tanzim edilecek tutanak ile atlanan faturaların seri ve sıra numaralarının tespit edilmesi durumunda bahsi geçen faturaların kullanılabilmesi; ancak VUK 231/1’de belirtilen usul ve şartlara uyulmamış olunması m. 352/II-7 uyarınca II. derece usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği açıklanmıştır (**Kaynak:** istanbul.gib.gov.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

⁸⁸ Biyan, s. 35-36.

Kanunu'nda⁸⁹ belge, “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 video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcıları” olarak tanımlanmıştır (m. 3/1-d).

Resmî Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te⁹⁰ ise belge, “herhangi bir bireysel işlemin, kurumsal fonksiyonun veya kurumsal işlemin yerine getirilmesi için alınmış ya da idare tarafından hazırlanmış; içerik, ilişki ve formatı ile ait olduğu fonksiyon veya işlem için delil teşkil ederek aidiyet zincirini muhafaza eden, güvenli elektronik imza ya da el yazısıyla imzalanmış ve kayıt altına alınmış her türlü bilgi” şeklinde tanımlanmaktadır (m. 3/1-c).

1.2.3. Belgenin Unsurları

Belgenin unsurları ele alınırken ceza hukukunun belge tanımlarından yararlanmak ve belgenin unsurlarını bu tanımlardan yola çıkarak tespit etmek daha isabetli bir yöntemdir. Çünkü Türk Ceza Kanunu, bir bilinçli boşluk⁹¹ yaratarak, açık bir belge tanımına yer vermemiş, bu tanımın öğretide ve uygulamada işlenecek geliştirilmesini öngörmüştür⁹². Bu nedenle Türk Ceza Hukuku'nda belge yalın bir şekilde tanımlanmış, ceza hukukunun belgeye verdiği tanımlardan yola çıkılarak belgenin unsurlarını tespit etmek mümkün olmuştur.

Diğer hukuk dallarında ise belge tanımı temelde ceza hukukunun tanımıyla uyuşmakta, ancak bazı yönlerden ayrıışmaktadır. Örneğin, vergi hukukunda elektronik belge yaygınlaşmış, dolayısıyla vergi hukuku açısından belgenin yazılılık unsurunun elektronik belgelerde de sağlandığı düşüncesi gelişmiştir⁹³. Bu nedenle, belgenin

⁸⁹ 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁰ 10.06.2020 tarih ve 31151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹¹ Bilinçli boşluk (ya da kural içi boşluk), kanun koyucunun bilerek ve isteyerek, düzenleme yapmamayı tercih ederek yarattığı boşluktur (Güliden Şişman, Şenel Sarsıkoğlu ve Nibal Fatma Savrun, **Hukuk Başlangıcı**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 136).

⁹² Arif Gözel, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1, Isparta 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 145.

⁹³ Memduh Aslan, “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 2, S. 3, Sakarya 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 27.

unsurlarını ceza hukukunun belge tanımlarını ele alarak tespit etmek, her bir unsuru ilgilendiren farklılıkları yerinde tespit etmek doğru olur.

Bununla birlikte, vergi hukukunda düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında, belgenin sahteliği, yansıttığı işlemin gerçek olmamasından kaynaklandığından, aldatma kabiliyeti sahteliğin bir unsuru olarak kabul edilmemiş, şekil şartlarına uymayan bir belgenin de vergi hukuku bakımından sahte olarak kabul edilebileceği görüşü benimsenmiştir⁹⁴. Bu nedenle, belgenin mevzuatta öngörülen şekil şartlarına uygun olması, vergi hukuku anlamında belgenin bir unsuru olarak kabul edilmeyecektir.

Türk Ceza Hukukunda verilen belge tanımları; resmi ve özel belgede sahtecilik suçlarının konusunu teşkil eden belgenin; (i) yazılı olması, (ii) hukuki değere sahip olan bir içeriği taşıması, (iii) düzenleyenin belli olması şeklinde üç unsura sahip olduğu konusunda birleşmektedir⁹⁵.

1.2.3.1. Belgenin Yazılı Olması

Belgenin yazılı olması, bir irade beyanının, belgeye, herhangi bir dilde ve herhangi bir alfabeyle, okunabilir bir yazı ile kaydedilmiş olması anlamına gelmekte; belgede yer alan metnin okunaklı olmaması, hiçbir suretle okunamaması hâlinde bunun bir belge sayılması mümkün görünmemektedir⁹⁶. Metnin muhakkak Türkçe olması gerekmez, ancak metnin muhakkak Türkçe yazılması öngörüldüğü hâlde bu kurala uyulmadan düzenlenen bir yazı, hukuken belge olarak nitelendirilemez⁹⁷. Ayrıca, suret belgeler delil gücünü haiz olmadıklarından ceza hukuku nazarında belge olarak kabul edilmez⁹⁸; bu

⁹⁴ Güliden Şişman ve Fatih Birtok, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 17, S. 49, **Kaynak:** jurix.com.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 226-227.

⁹⁵ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 12’nci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 458-469; Arslan ve Baştürk, s. 201; Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 211, Murat Volkan Dülger, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Elektronik Belge”, **Belgede Sahtecilik ve Vergi Suçları Sempozyumu**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Tesisleri, 21-23.10.2019, Melek Matbaa & Promosyon Hizmetleri Yayınları, Ankara 2020, **Kaynak:** academia.edu, **e.t.:** 04.05.2025, s. 157; Songül Yenigün, “Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2021, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 15.02.2025, s. 20, Akın, s. 82 vd.; Çinko, s. 176, Ela, s. 56.

⁹⁶ Çinko, s. 176-177; Ela, s. 57.

⁹⁷ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 212.

⁹⁸ Arslan ve Baştürk, s. 201.

anlamda suret olan fotokopiler belge değildir, ancak asıl belgenin onaylı örneği olarak nüsha, belgedir⁹⁹.

Ceza hukuku açısından yazı; kâğıt, bez, deri, levha, plaka gibi somut ve taşınabilir¹⁰⁰ bir cisme yazılmış olmalıdır¹⁰¹. Bilgisayar verilerinden ibaret olan yazılar, somut ve taşınabilir bir cisme yazılmış olmadıklarından ceza hukuku açısından belge olarak nitelendirilmemektedir¹⁰². Bu verilerin bozulması, yok edilmesi, değiştirilmesi gibi fiillerin ancak TCK m. 244'te düzenlenen "sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme" suçunun konusu olabileceği kabul edilmektedir¹⁰³.

Belgenin yazılılık unsuru yönünden ceza hukuku ile diğer hukuk dalları arasında bir ayrışma bulunmaktadır¹⁰⁴. Ceza hukukunda belge; kâğıt, levha gibi bir cisme yazılmış bir yazıyken¹⁰⁵; yukarıda açıklandığı üzere, diğer hukuk dallarında ses ve görüntü kayıtları, kroki ve planlar, elektronik veriler de belge olarak kabul edilebilmektedir. Ceza muhakemesi açısından belge delili olarak kabul edilen fotoğraf, film, kamera kaydı ve benzeri maddeler ile bilgisayar programları ve bilgisayar verileri ceza hukukunda belge olarak kabul edilmediğinden belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturmamaktadır¹⁰⁶. Vergi hukukunda da elektronik belgeler VUK hükümlerine göre

⁹⁹ Ela, s. 61.

¹⁰⁰ Nurullah Tekin, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C. 5, S. 19, Ankara 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 908; Necati Meran, **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Görevi Kötüye Kullanma**, 4'üncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, **Kaynak:** jurix.com.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s.488; Çinko, s. 177.

¹⁰¹ Yargıtay 11. CD. T. 22.02.2007, E. 2006/8681, K. 2007/1073 sayılı kararında, "belgede sahtecilik suçlarının konusu olan belgenin, taşınabilen bir şey üzerine yazılıp da hukuken sonuç doğuran bir olayı kanıtlayan yazı olduğu, TCK m. 204'ün gerekçesinde de açıklandığı gibi, belgeden söz edebilmek için yazılı kağıdın bulunmasının zorunlu olmadığı, örneğin metal bir levhaya yazılan yazının da diğer unsurlar sağlanmak kaydıyla belgeyi oluşturabileceği, buna göre araç plakaları da resmi belge kabul edileceği karşısında, sahte olarak düzenlenen mühür kullanılarak araç plakası oluşturulmasında söz konusu olan sahteciliğin TCK m. 204/1 hükmünde düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçunu meydana getirdiği" belirtilmektedir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 02.02.2025.).

¹⁰² Arslan ve Baştürk, s. 201.

¹⁰³ Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik", s. 213; Tekin, s. 907.

¹⁰⁴ Atacan Köksal, "Yargıtay Kararları Işığında Elektronik Belgede Sahteciliğe İlişkin Bazı Değerlendirmeler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 72, S. 2, Ankara 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 691.

¹⁰⁵ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 20'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 137-138; Arslan ve Baştürk, s. 200; Başar Pancaroğlu, "Sahte ve Gerçeğe Aykırı Belge Kavramlarının Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 28, S. 2, İstanbul 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 812.

¹⁰⁶ Devrim Güngör, **Resmi Belgelerde Sahtecilik Suçu**, 1'inci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 34'ten aktaran: Cem Alper Akdoğan, s. 19; Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik", s. 212.

kâğıt ortamında düzenlenen belge ile aynı sonucu doğurabilmektedir¹⁰⁷. Ceza hukukunun verdiği belge tanımına uymayan varlıklar sahtecilik suçuyla korunmadıklarından, yazılı belge ile aynı hukuki değere sahip olan elektronik belgelerin ceza hukuku anlamında belge olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu, çözülmeyi bekleyen bir sorun olarak karşımızda bulunmaktadır.

Ceza hukuku anlamında belge olarak kabul edilen fiziki belge, kâğıt ortamında düzenlenen klasik belgedir, evraktır¹⁰⁸. Elektronik belge ise elektronik verilerin bir araya gelerek oluşturduğu, hukuken anlamlı ve önemli bir bütündür; kâğıt belgenin yazıyı taşıdığı gibi elektronik belge de elektronik veriyi taşımaktadır¹⁰⁹. Elektronik verinin aslı, veri taşıyıcısında elektronik imzalı olarak kayıtlı olduğundan çıktısı asıl belge değil, asıl belgenin bir kopyasıdır¹¹⁰.

Öğretide, elektronik imza ile imzalanmış dijital belgelerin de ceza hukuku anlamında, özellikle sahtecilik suçları yönünden belge olarak kabul edilebileceği yönünde görüşler ileri sürülmüştür¹¹¹. Buna göre, ceza hukukunda aranılan yazılilik unsuru, elektronik belgenin veri taşıyıcısına¹¹² kaydedilmesi suretiyle gerçekleşmektedir¹¹³. Düzenleyenin belli olması ise belgenin güvenli elektronik imza¹¹⁴ ile imzalanmasıyla meydana gelmekte, güvenli elektronik imza sayesinde belgenin kim tarafından

¹⁰⁷ Memduh Aslan, s. 46.

¹⁰⁸ Gözel, s. 193.

¹⁰⁹ Mine Erturgut, **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, 1'inci Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 30'dan aktaran: Gözel, s. 157.

¹¹⁰ Gözel, s. 157.

¹¹¹ Akın, s. 94.

¹¹² Veri taşıyıcısı, dijital verinin kaydedilerek depolandığı donatıdır. Bu anlamda sabit diskler, DVD'ler, flash bellekler gibi veri depolama aygıtlarında ya da donanımları veri taşıyıcısıdır (Osman Gökhan Antalya, "Eşya Olarak Dijital Veriler: Dijital Eşya", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 29, S. 2 (Özel Sayı), İstanbul 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 05.02.2025, s. 1214).

¹¹³ Akın, s. 92.

¹¹⁴ Elektronik imzanın hukukî ve teknik yönleri ile kullanımına ilişkin esaslar, 15.01.2004 tarih ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanun'un 4'üncü maddesinde güvenli elektronik imza; "a) Münhasıran imza sahibine bağlı olan, b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, d) İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan, elektronik imza" olarak tanımlanmaktadır. Kanun'un 5'inci maddesinde ise güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurduğu açıkça ifade edilmiştir. Ancak aynı maddede, kanunların resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile banka teminat mektuplarının ve Türkiye'de yerleşik sigorta şirketleri tarafından düzenlenen kefalet senetleri dışındaki teminat sözleşmelerinin güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilmesi yasaklanmıştır. Güvenli elektronik imzada, belgeyi imzalayan kişinin kimliğinin ve elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespiti, elektronik imza sertifikasından tespit edilebilmektedir (Akın, s. 93; Gözel, s. 180-182).

düzenlendiği güvenilir bir şekilde tespit edilebilmektedir¹¹⁵. Belgede yer alan metnin hukuki değeri haiz olması unsuru ise fiziki belgelerde olduğu gibi, elektronik imza altına alınmış belgenin hukuken anlamlı, hukuki bir sonuç doğuracak içeriği taşımasıyla tamamlanmaktadır. Böylece, elektronik belgenin fiziki belge için geçerli olan tüm unsurları tamamlanmakta ve elektronik belge, fiziki belgeyle aynı hüküm ve sonuçları doğurmaktadır. Ancak bu durum sadece veri taşıyıcısında bulunan elektronik imzalı asıl belge için geçerlidir; elektronik belgenin imzasının çıktısının (kâğıda basılı, ıslak imzasız şeklinin) ispat gücü bulunmadığından imzasız çıktı belge olarak kabul edilemeyecektir¹¹⁶. Bir görüşe göre, elektronik belgenin ıslak imzayla onaylanan çıktısı belge olarak kabul edilip TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarına konu olabilecektir¹¹⁷.

Yargıtay, güvenli elektronik imzayla imzalanmış belgelerin ceza hukuku anlamında belge olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda yerleşik bir uygulama yaratmamıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin bazı kararlarında elektronik işe giriş bildirgesi elektronik imzayla oluşturulmasına rağmen belge olarak kabul edilmemiştir¹¹⁸. Buna karşılık Yargıtay 8. Ceza Dairesinin elektronik işe giriş bildirgesinin belge olarak kabul edildiği kararları bulunmaktadır¹¹⁹. Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise elektronik belgenin,

¹¹⁵ Akın, s. 93.

¹¹⁶ Kubilay Taşdemir, **Açıklamalı-İçtihatlı Belgelerde Sahtecilik Suçları**, 2'nci Baskı, R24 Medya Yayınları, Ankara 2019, s. 253'ten aktaran: Akın, s. 94; Tekin, s. 935.

¹¹⁷ Taşdemir, s. 298'den aktaran: Akın, s. 94.

¹¹⁸ Yargıtay 11. CD, T. 27.02.2018, E. 2017/17434, K. 2018/1725; T. 19.06.2018, E. 2017/14052, K. 2018/5599; T. 26.09.2018, E. 2016/12224, K. 2018/7322; T. 19.12.2018, E. 2017/14121, K. 2018/10684 sayılı kararlarında, "e-bildirge, imza ve şifre ile bilgisayar ortamında işe giriş bildirelerinin verilmesi halinde, sahte oluşturulmuş maddi varlığı haiz, somut bir belgenin varlığından söz edilemeyeceğinden, fiilin TCK m. 244/2-3'te düzenlenen sisteme veri yerleştirme suçunu oluşturacağı" kabul edilmiştir. Daire'nin T. 28.02.2019, E. 2018/4004, K. 2019/2115 sayılı kararında ise kurumun, bu e-bildirelere dayanarak belge düzenlemesi hâlinde fiilin TCK m. 206/1'de düzenlenen resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunma suçunu oluşturacağı; fiziki olarak verilen işe giriş bildirelerinin imza kısımlarında sahtecilik bulunması durumunda fiilin TCK m. 207'de düzenlenen "özel belgede sahtecilik" suçuna vücut vereceği" ifade edilmiş; bu kararın karşı oyunda belgenin muhakkak kâğıt üzerinde düzenlenmesinin gerekmediği; teknolojik ilerlemeler sonucunda çıkarılan kanunlarda da elektronik belgeye hukuk düzeninde önemli bir yer verilmeye devam edildiği; güvenli elektronik imzayla imzalanmış elektronik belgenin fiziki anlamda kâğıda yazılmış belge arasında TCK ve diğer kanunlar nezdinde belge niteliği bakımından herhangi bir farkın bulunmadığı, bu şekilde düzenlenen elektronik belgelerin de sahtecilik suçunun konusunu oluşturduğu" görüşü açıklanmıştır. Daire'nin T. 22.11.2023, E. 2021/22970, K. 2023/8640 sayılı kararında da "işe giriş bildirelerinin fiziki mi yoksa e-bildirge olarak elektronik ortamda mı verilmediğinin ilgili kurumdaki sorulması, elektronik ortamda verilmiş olması hâlinde, sahte oluşturulmuş maddi varlığı haiz, somut bir belge olmadığından belgede sahtecilik suçunun yasal unsurlarının oluşmayacağına gözetilmesi" gerektiği vurgulanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.02.2025).

¹¹⁹ Yargıtay 8. CD, T. 12.12.2013, E. 2012/31922, K. 2013/29069 sayılı karardan aktaran: Akın, s. 99. Dairenin bu kararı, 31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 100/3'te yer alan "Elektronik ortamda hazırlanacak bilgi ve belgeler adli ve idari makamlar nezdinde resmi belge olarak geçerlidir." hükmüne dayanılarak verilmiştir.

kanunilik ilkesi gereğince, açık kanun hükmüyle belge hükmünde sayılmadığı sürece sahtecilik suçuna konu olamayacağını belirttiği bir kararında, elektronik işe giriş bildirgelerini sahte olarak düzenleyen sanık hakkında genel norm niteliğindeki resmi belgede sahtecilik (TCK m. 204/1) hükümlerinin değil, verileri yok etme veya değiştirme (m. 244/2) hükmünden yargılama yapılması gerektiğine karar verilmiştir¹²⁰. Karar, güvenli elektronik imzayla imzalanmış elektronik belgenin açık bir kanun hükmüne ihtiyaç duymaksızın belgenin bütün unsurlarını haiz olduğu, bugün uygulamada yoğun olarak kullanılan pek çok elektronik belgenin fiziki belgeye eşdeğer olduğuna dair bir kanun hükmünün bulunmadığı, bu anlamda elektronik belgenin de sahtecilik suçlarına konu olabileceği gerekçesiyle eleştirilmiştir¹²¹.

Günümüzde pek çok kanun, yönetmelik ve tebliğde, güvenli elektronik imzalı belgelere, fiziki belgelerle aynı hukuki değer yüklenmekte, yasama organı çıkardığı kanunlarla, yürütme organı da getirdiği uygulamalarla dijitalleşmeyi hedeflemekte ve teşvik etmektedir. UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) sistemi sayesinde (bkz. HMK m. 445 vd.) adli işlemlerin daha hızlı, daha kolay ve daha ekonomik bir şekilde yapılması mümkün hâle gelmiştir¹²². Vergi hukukunda da mükellefler elektronik belge kullanmakla yükümlü kılınmakta, maliye bürokrasisi bu sayede hızlanmakta ve gerek Hazine'nin

¹²⁰ Yargıtay CGK, T. 29.09.2020, E. 2017/11-1122, K. 2020/381 sayılı kararında; “TCK’da elektronik verilerin belge olarak kabul edilebileceklerine ve sahtecilik suçunun konusunu oluşturabileceklerine ilişkin bir norm mevcut olmadığından, kanunilik ilkesi gereğince, elektronik belgelerin sahtecilik suçuna konu olabilmesi ve ceza hukuku korumasından yararlanabilmesi için bunların bir kanun hükmüyle belge olarak nitelenmesi zorunlu olduğunu” belirttikten sonra “sanığın gerçeğe aykırı elektronik işe giriş bildirgeleri düzenlediği olayda 5510 sayılı Kanun m. 100 hükümleri gereğince adli ve idari makamlar nezdinde resmi belge niteliğinde olacağı ve elektronik ortamda düzenlenecek bu belgeler üzerinde yapılacak sahtecilik eylemlerinin de resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı öngörülmüş ve Yerel Mahkemece sanık hakkında TCK m. 204/1’de düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçundan mahkûmiyet hükmü kurulmuş ise de aynı Kanun m. 244/2’de yer alan “Bir bilişim sistemindeki verileri bozan, yok eden, değiştiren veya erişilmez kılan, sisteme veri yerleştiren, var olan verileri başka bir yere gönderen kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” şeklindeki düzenleme karşısında sanığın eyleminin aynı zamanda bilişim sistemine veri yerleştirme suçunu da oluşturduğu, TCK m. 244/2’deki bu düzenlemenin elektronik belge üzerinde yapılacak sahteciliklere yönelik özel norm niteliğinde olduğu ve özel normun önceliği ilkesi uyarınca da sanık hakkında genel normun değil özel normun uygulanması gerektiği hususları göz önünde bulundurulduğunda, sanığın fiilinin resmi belgede sahtecilik suçuna göre özel norm niteliğinde olan bilişim sistemine veri yerleştirme suçunu oluşturduğu kabul edilmelidir.” şeklinde gerekçe açıklanmıştır. Çoğunluk görüşüne katılmayan üç Ceza Genel Kurulu üyesi, eylemin resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu yönünde karşı oy kullanmışlardır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.02.2025).

¹²¹ Akın, s. 101; Tekin, s. 94-95; Gözel, s. 189.

¹²² Feyzullah Ünal ve İbrahim Kiraz, “Türkiye’de e-Devlet Uygulamalarının Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Etkinliği: Adalet Bakanlığı UYAP Bilişim Sistemi Örneği”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Afro-Avrasya Özel Sayısı, Kütahya 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 05.02.2025, s. 444; Beste Desticioğlu Taşdemir, “e-Fatura Programı Seçim Kriterlerinin Belirlenmesi”, Hakkı Çiftçi (Ed.), **Güncel Ekonomik Sorunlar**, İKSAD Yayınları, Ankara 2023, **Kaynak:** iksadyayinevi.com, **e.t.:** 01.04.2025, s. 9.

gerek mükelleflerin haklarına ulaşmaları kolaylaşmaktadır¹²³. Güvenli elektronik imza sayesinde belgenin imzalandıktan sonra değiştirilmediği kesin olarak anlaşılabilmektedir¹²⁴. Bu durumda, güvenli elektronik imzalı elektronik belgenin, içeriğin güvenliğini ve güvenilirliğini sağlama yönünden, kâğıt ortamında düzenlenmiş belgeden geri kalmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, güvenli elektronik imza ile imzalanan elektronik belgelerin, ceza hukuku yönünden de belge olarak kabul edilmesi ve bu belgelerin de daha fazla cezayı öngören sahtecilik suçlarının kapsamına alınması gerekmektedir. Nitekim bugün kanunlarımızda; güvenli elektronik imzanın, elle atılan imzayla aynı hüküm ve sonucu doğurduğu (5070 s. K m. 5/1, 11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu¹²⁵ ‘TBK’ m. 15/1), usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik verilerin senet hüküm ve niteliğinde olduğu bildirilmektedir (HMK m. 205/2). Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararında, sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçunun (TCK m. 244) resmi belgede sahtecilik suçuna (m. 204) göre özel nitelikte bir düzenleme olduğu ifade edilmekte ise de m. 244 hükmüyle korunan her verinin “güvenli elektronik imza ile imzalanmış elektronik belge” niteliğinde olmaması; hukuken hüküm ifade eden, bir hakkın doğumuna, kaybına ve kullanılmasına aracı olabilen elektronik belgelerin m. 244’ün kapsamından çok, m. 204 hükmünün kapsamına uyması, güvenli elektronik imza ile imzalanmış elektronik belgenin özellikleri ve hukuk düzenindeki rolüyle diğer bütün elektronik verilerden ayrışması karşısında yargılamanın m. 204 hükmü yönünden yapılması gerektiğini düşünmekteyiz¹²⁶.

Vergi hukukunda da elektronik belgeler yaygın olarak kullanılmaktadır. Elektronik belge, “Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlıklı VUK mük. m. 242/2’de, “şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun’a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar

¹²³ Defne Ay, “Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi’nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları”, **Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 6, S. 18, Ankara 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 461.

¹²⁴ 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu m. 4/d hükmünde, güvenli elektronik imzanın özellikleri arasında, “imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlama” özelliğine de yer verilmiştir.

¹²⁵ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹²⁶ Ceza hukukunda belgenin yazılılık unsurunun, düşüncenin belirli bir nesne üzerinde cisimleşmiş olmasını gerektirdiği, elektronik belgelerin anlaşılabilmesi için elektronik cihaz ve yazılımlara ihtiyaç duyulduğu, elektronik belgeleri beş duyu organıyla doğrudan okuyup anlamamanın mümkün olmadığı; güvenli elektronik imzanın, sadece, metnin değiştirilmesini engelleyerek ve düzenleyenin bilinebilmesini sağlayarak veri güvenliğini temin ettiği, ancak yazılılık koşulunu sağlamadığı, elektronik belgede sahtecilik eylemlerini cezalandırılması için yeni bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç duyulduğunu savunan aksi görüş için bkz.: Köksal, s. 699 vd.

bütünüdür” denilerek tanımlanmıştır. Elektronik kaydın tanımı da aynı fıkrada, “elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesi” denilerek verilmiştir. “İspat edici kâğıtlar” başlıklı VUK m. 227/3 hükmünde, mevzuatta öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilirken bu yaptırıma elektronik belgelerin de dâhil olduğu vurgulanmıştır. Belge düzenleme ve kullanma zorunluluklarına uymayanlar hakkında özel usulsüzlük cezası kesileceğini öngören VUK m. 353/1 ve m. 353/2 hükümlerinde de bu yaptırıma elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belge türlerinin de dâhil olduğu açıkça bildirilmiştir. Vergi hukukunda elektronik defter ve belge kullanma zorunluluğunun alanı zamanla genişletilmiştir¹²⁷.

Bununla birlikte, vergi sistemi mükelleflerin beyanına, mükelleflerin beyanı da onların düzenlemek ve kullanmakla yükümlü kılındıkları belgelere dayandırıldığından, vergi hukukunda belge düzeni hayati bir öneme sahip bulunmaktadır¹²⁸. Belge düzenin sağlanması için de VUK’ta ve vergi idaresinin Kanun’un verdiği yetkilere dayanarak çıkardığı tebliğlerde çeşitli belge türleri belirlenmiş, bu belgelerin şekil şartları ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Ancak, VUK m. 227/3 hükmünde, mevzuatta öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması bu anlamda belgenin sahte belge olarak kabul edilmesine engel değildir. Zira vergi hukukunda belgenin sahteliği, onun temsil ettiği olayın gerçek olmamasından kaynaklandığından belgenin mevzuatta öngörülen şekle uygun olarak düzenlenmemesi, belgenin belge olma vasfını kaybetmesine yol açmamaktadır¹²⁹.

1.2.3.2. Yazının Hukuki Bir Değere Sahip Olması

Belgenin hukuki değere sahip olan bir içeriği taşımasının anlamı, belgede yer verilen metnin hukuki bir değerinin olması, bu metnin hukuken değerli bir anlamı yansıttır¹³⁰. Buna göre her belge bir yazıdır, ancak her yazı hukuki değeri haiz

¹²⁷ Arslan ve Baştürk, s. 214; Şeyma Sarıcalar, “Vergi Usul Kanunu Karşısında Defter-Beyan Sistemi’nin Değerlendirilmesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Y. 5, S. 2, Ankara 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 233.

¹²⁸ Biyan, s. 28.

¹²⁹ Şişman ve Birtek, s. 226-227.

¹³⁰ Tekin, s. 907; Arslan ve Baştürk, s. 202.

olmayacağından ceza hukuku anlamında belge olarak kabul edilemez¹³¹. Hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmayan, hukuki sonuç doğurmayan bir belge, ceza hukuku yönünden belge olarak kabul edilmez¹³².

Belge, belirli bir durumu, olayı, düşünceyi, hukuki bir ilişkinin varlığını gösteren, bir irade beyanını yansıtan bir metni içermelidir; anlaşılabilir bir içeriği haiz olmayan; anlaşılır olsa bile hiçbir hukuki olayı veya olguyu kanıtlamayan¹³³; bir irade açıklaması içermeyen ya da içerdiği irade açıklaması hukuki bir sonuç doğurmaya elverişli olmayan¹³⁴; hukuken değerli bir anlamı yansıtmayan belgeler de ceza hukuku nazarında belge sayılmaz¹³⁵. Belgenin içerdiği düşüncenin hukuki bir değere sahip olup olmadığı, yürürlükte olan hukuk kuralları dikkate alınarak belirlenir. Buna göre hukuki bir sonuç doğuran, hukuki bir değeri yansıtan, hukuki bir değeri ihlal eden ve bunun gibi hukukun konusu olabilecek düşünceleri içeren yazılar, ceza hukuku nazarında belge olarak kabul

¹³¹ Sahir Erman, **Sahtekârlık Suçları (Ticari Ceza Hukuku) III. Cilt**, 5'inci Baskı, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşlemesi Prof. Dr. nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1987, s. 316'dan aktaran: Çinko, s. 178.

¹³² Yargıtay 21. CD, T. 04.02.2016, E. 2015/6013, K. 2016/915 sayılı kararında: “Sanığın, şikayetçiye ait sürücü belgesini bularak fotoğraf kısmına kendi fotoğrafını koyduktan sonra fotokopisini çekerek elde ettiği fotokopi belgeyi kullandığı, bu suretle şikayetçi adına çok sayıda trafik cezası kesilmesine neden olarak sahtecilik suçunu işlediği iddia ve kabul edilen olayda, sanığın kullandığı belgenin fotokopi olması ve belge aslına da ulaşılammış olması karşısında; Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 gün ve 232/250 sayılı kararında açıklandığı üzere, kullanılan suça konu fotokopinin hüküm ve sonuç doğurmaya elverişli bir belge olmadığı; bu nedenle unsurları oluşmayan suçtan beraat kararı verilmesi gerektiği” sonucuna varılmıştır.

¹³³ Yargıtay CGK, T. 05.11.1990 E. 1990/246 K. 1990/263 sayılı kararında, 2981 sayılı Kanun’a göre kurulmuş yeminli özel teknik büro sahibi olan sanığın, müracaatçılar adına düzenlediği belgelerde sahtecilik yaptığı iddiasıyla açılan davada, sanık tarafından düzenlendikleri saptanan belgelerin ilgisince Belediye Başkanlığına verildiğinde hiçbir inceleme ve saptama yapılmadan ruhsat işlemine esas teşkil etmediği, Belediyece Asliye Hukuk Mahkemesine başvurularak yeminli büro evrakında ve krokisinde gösterilen yapının kanun ve yönetmelik tarifinde gösterilen vasıfta olup olmadığının tespiti istenilerek yapıların niteliklerinin belirlenmesi yoluna gidildiği; özel belgede sahtecilik suçundan söz edebilmek için belgenin doğrudan hüküm ve sonuç doğuracak niteliği haiz olmasının gerektiği, olayda ise belediyenin yeterli görmeyerek işleme koymadığı ve içeriği bakımından gerçeğe uygunluğunu araştırdığı belgenin belediyeye verildiği anda hüküm ve sonuç doğurmadığı, duruma ve uygulamaya göre sırf düzenlenmek ve tevdi edilmekle hüküm ve sonuç doğurması imkânsız olan bu belgelere dayanılarak sanığın mahkumiyetine karar verilemeyeceği sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** hukuki.net, **e.t.:** 02.02.2025.). Yargıtay 4. CD, T. 02.02.2011, E. 2010/19936, K. 2011/822 sayılı kararında, hazırladığı sahte “...bank” antetli dekont fotokopisini kullanarak şantaj yapmaya çalıştığı ileri sürülen sanığın; TCK m. 207’de düzenlenen suçun oluşması için sahte belgenin bulunmasının gerekmesi, onaysız fotokopi sunulması halinde belgenin aldatma yeteneğinin oluşmayacağına kabul edilmesi (Yargıtay 11. CD, T: 27.11.2008, 6761/12512), bu belgenin kullanılmış olmasının da zorunlu olması, bu kullanmanın fiili bir kullanım olmayıp, hukuki sonuç doğuracak nitelikte bir kullanma olması gerekmesi (Yargıtay 11. CD, T. 26.04.2007, 6222/2854) karşısında, özel belgede sahtecilik suçunun maddi öğelerinin gerçekleştiğine ilişkin yeterli şüphenin oluşmadığına karar vermiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 02.02.2025.).

¹³⁴ Kahraman, s. 780.

¹³⁵ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 213-214; Çinko, s. 179.

edilir¹³⁶. Belgenin muhakkak belirli bir sebeple düzenlenmiş olması gerekmez; belgenin, düzenlenme amacı dışındaki olaylara da tanıklık etmesi mümkündür¹³⁷.

1.2.3.3. Düzenleyenin Belli veya Belirlenebilir Olması

Belgenin düzenleyenin belli olması, belgeyi düzenleyen kişinin belgede açıkça gösterilmesi veya bilinebilir olmasıdır¹³⁸. Düzenleyeni açıkça belirtilmeyen veya bilinebilir olmayan yazılar hüküm ve sonuç doğurmamaları nedeniyle ceza hukuku açısından belge olarak kabul edilemez; düzenleyenin en azından bilinebilir durumda olması gerekir¹³⁹.

Belgenin düzenleyeni yazı içeriğinden; çoğunlukla belgede yer alan imzadan, mühürden, parmak izinden anlaşılmaktadır¹⁴⁰. Yazının genel anlatımından, kim tarafından yazıldığı belli oluyor ve belgenin düzenleyeni kesin olarak tespit edilebiliyorsa, bu yazıyı içeren cisim de belge olarak kabul edilebilecektir¹⁴¹. Özel niteliği gereği düzenleyenin bilinmesi gerekmeyen belgeler, örneğin tiyatro biletleri belge olarak kabul edilebilir; ancak özel niteliği imzalı olmasını gerektirdiği hâlde imzasız bulunan yazıların belge olarak kabul edilmesi mümkün değildir¹⁴².

1.3. Belgenin Sahteliği

Hukuk düzeni, belgenin tanıklık ettiği durum ve olaylara hukuki sonuçlar bağlar. Belgede yer alan bir kayıt, bir hakkın doğumuna veya kaybına yol açabilir. Kazanılmış bir hak belge ile ispat olunabilir. Belge, toplumun üzerindeki kayıtlara güvendiği bir araçtır. Belgeye duyulan bu güvenin korunması için TCK'da resmi belgede sahtecilik (m. 204) ve özel belgede sahtecilik (m. 207) suçları düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde belge,

¹³⁶ Çinko, s. 178-179.

¹³⁷ Düzenleme sebebi yönünden belgeler, maksatlı (mahsus) belgeler ve rastlantısal belgeler olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Maddi veya hukuki bir olayı kanıtlamak amacıyla düzenlenen belgeler maksatlı belgelerdir. Örneğin; duruşma tutanağı, diploma, kimlik kartı maksatlı belgelerdir. Rastlantısal belgeler ise esasen başka bir amaçla düzenlenmiş olmasına karşın, gerekli olduğunda düzenleme amacı dışındaki bir konuyu kanıtlamak için kullanılabilen belgelerdir. Örneğin mektuplar, haberleşme amacından bağımsız olayların ispatı için araç olarak kullanıldıklarında rastlantısal belge olarak kabul edilirler (Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik", s. 217; Çinko, s. 182).

¹³⁸ Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik", s. 99; Çinko, s. 180.

¹³⁹ Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik", s. 216; Tekin, s. 908; Arslan ve Baştürk, s. 202; Kahraman, s. 780.

¹⁴⁰ Çinko, s. 180.

¹⁴¹ Çinko, s. 181.

¹⁴² Dülger, s. 159.

içeriğinin doğruluğuna ve gerçeğe uygunluğuna göre; “gerçek belge”, “gerçeğe aykırı belge” ve “sahte belge” gibi farklı şekillerde nitelendirilmiştir¹⁴³.

Belgenin vergi hukukunda doğurduğu en önemli hukuki sonuç, belgenin vergiyi doğuran olaya tanıklık etmesi ve vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını belgelerde yer alan bilgileri işleyerek tespit ve beyan etmeleridir. Mükelleflerin vergi beyannamelerini dayandırdıkları belgelerin kısmen veya tamamen sahte olması, vergi matrahının daha az hesaplanmasına, mükelleflerin gerekenden daha az vergi ödemelerine ve vergi kanunlarının sağladığı kazanımlardan haksız olarak yararlanmalarına yol açar. Bu durum hem belgeye duyulan güveni sarsar hem de kamu alacağını tehlikeye düşürür. Belgeye duyulan güvenin ve kamu alacağının korunması; vergilendirmeye ilgili belgelerin usule ve gerçeğe uygun olarak düzenlenip kullanılması için VUK’ta vergi kaçakçılığı suçları düzenlenmiştir (m. 359). Bu düzenlemede ise belge, “sahte belge”, “kısmen sahte belge” ve “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” şeklinde ayırım yapılarak ele alınmıştır¹⁴⁴.

1.3.1. Türk Ceza Hukukunda Belgenin Sahteliği

1.3.1.1. Belgede Sahtecilik Suçları

Türk Ceza Hukukunda belgenin sahteliği, kısaca “belgede sahtecilik suçları” olarak da anılabilen¹⁴⁵; resmi belgede sahtecilik (m. 204), özel belgede sahtecilik (m. 207), sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi (m. 210/2) suçlarına konu olmuştur.

Belgede sahtecilik suçlarının koruduğu hukuki değer, kamunun, belgelerin doğruluğuna ve gerçekliğine duyduğu güven, kamu güveni ve kişilerin belgelere dayanan kişisel yararlarıdır¹⁴⁶.

Resmi belgede sahtecilik suçunun (TCK m. 204) faili, “resmi belgeyi sahte olarak düzenleme, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme veya sahte resmi belgeyi kullanma” fiilleri yönünden herkes olabilir. Ancak “görevi gereği

¹⁴³ Pancaroğlu, s. 810.

¹⁴⁴ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, 2’nci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 90 vd.

¹⁴⁵ Handan Yokuş Sevik, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 41, Diyarbakır 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 17.02.2025, s. 232; Arslan ve Baştürk, s. 196; Cem Alper Akdoğan, s. 16, Pancaroğlu, s. 807.

¹⁴⁶ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 865.

düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleme, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirme, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleme veya sahte resmi belgeyi kullanma” fiilleri, sadece kamu görevlilerinin işleyebildiği özgü suçları oluşturmaktadır¹⁴⁷. Özel belgede sahtecilik suçunun (TCK m. 207) faili herkes olabilir¹⁴⁸. Sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi suçunun (TCK m. 210/2) faili ise kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensubudur¹⁴⁹; zira kamu görevlisi olan sağlık mesleği mensupları TCK m. 204/2’de düzenlenen suçun faili olurlar¹⁵⁰.

Bu suçların mağduru, toplum ve toplumu oluşturan bireylerdir; bu suçlar dolayısıyla kişilerin bireysel olarak zarar görmeleri ve suçtan zarar gören olarak kabul edilmeleri de mümkündür¹⁵¹.

Resmi belgede sahtecilik suçunun konusu resmi belge ve resmi belge yerine geçen belgelerdir (m. 210/1). Resmi belge, kamu görevlisinin¹⁵², görevinin gereği olarak, öngörülen usul ve şekil kurallarına uygun şekilde düzenlediği belgedir; düzenleyeni kamu görevlisi olmayan belge resmi belge olarak kabul edilemez¹⁵³. Yetkisini aşarak görevli olmadığı konuyla ilgili olarak belge düzenleyen kamu görevlisinin düzenlediği belge de TCK m. 204/2’de düzenlenen suçun konusunu oluşturmaz¹⁵⁴. Resmi belgede sahtecilik suçunun kamu görevlisi olmayan fail tarafından işlenmesi TCK m. 204/1’de, kamu görevlisi olan fail tarafından işlenmesi m. 204/2’de suç olarak düzenlenmiş olup, suç, belgeyi düzenlemeye yetkili olmayan fail tarafından işlenirse m. 204/1 hükmü uygulanır. Hukuken belirli usul ve şekil şartlarına göre düzenlenmesi, belirli unsurları taşıması

¹⁴⁷ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 95.

¹⁴⁸ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 886-887.

¹⁴⁹ Sağlık mesleği mensupları; tabip, eczacı, ebe, hemşire ve 11.04.1928 Tarih ve 1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı San’atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun Ek m. 13 hükmünde sayılan klinik psikolog, fizyoterapist, odyolog, diyetisyen, terapist, teknisyen, teknikerler ile maddede sayılı diğer meslek mensuplarıdır (Çinko, s. 467-468).

¹⁵⁰ Çinko, s. 467.

¹⁵¹ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 866.

¹⁵² Kamu görevlisi, TCK m. 6/1-c hükmünde “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi” olarak tanımlanmışla birlikte, özel kanunlarda kamu görevlisi olduğu belirtilen kişiler tarafından düzenlenen belgeler de resmi belge sayılabilecektir (Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 101).

¹⁵³ Bu tanımda resmi belgenin, genel belge tanımında yer alan unsurlara ek olarak; (i) kamu görevlisince düzenlenme, (ii) kamu görevinin gereği olarak düzenlenme, (iii) usul ve şekil şartlarına uygun olarak düzenlenme şeklinde sayılabilecek üç unsuru haiz olduğu kabul edilebilmektedir (Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 101).

¹⁵⁴ Sahir Erman ve Çetin Özek, **Kamu Güvenine Karşı İşlenen Suçlar**, İstanbul 1996, s.375, 380’den aktaran: Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 219.

gereken bir belgenin bu kurallara uyulmadan düzenlenmesi hâlinde resmi belge olarak nitelendirilemeyeceği kabul edilmektedir¹⁵⁵. Tapu ve nüfus sicil kayıtları, ilamlar, duruşma tutanakları, diplomalar, resmi makamlarca verilen sertifikalar, noterliklerce düzenlenen belgeler, seçim sayım tutanakları, vergi borcunun bulunmadığını gösteren belge, silah ruhsatı, ölüm raporu gibi belgeler resmi belgelere örnek gösterilebilir¹⁵⁶.

Bazı resmi belgeler ispat gücü bakımından kendi içinde, “sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belge” ve “aksi sabit olana kadar geçerli belge” şeklinde ikiye ayrılabilir. Sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan resmi belgeler, kanun hükmüyle, sahteliği kanıtlanmadıkça kesin delil olarak kabul edilmiş olan belgelerdir; bu belgelerin açıkça kanunla belirlenmiş olması gerekir¹⁵⁷. Örneğin, HMK 204/1 hükmünde sahteliği ispat olunmadıkça kesin delil olduğu bildirilen ilamlar ve düzenleme şeklindeki noter senetleri; CMK m. 222 hükmünde ancak sahteciliği iddia edilebilen duruşma tutanakları, Noterlik Kanunu m. 82’de belirlenen düzenleme ve onaylama şeklindeki bazı noterlik işlemleri bu belgelerdendir. Aksi sabit olana kadar geçerli belgelerse herhangi bir kanunun bu kapsama almadığı diğer resmi belgelerdir¹⁵⁸. Örneğin tapu sicili ve nüfus sicili kayıtları aksi sabit olana kadar geçerli resmi belgelerdir¹⁵⁹.

Özel belgede sahtecilik suçunun konusu özel belgedir. Özel belge, resmi belge sayılmasını gerektiren unsurları taşımayan; düzenleyeni kamu görevlisi olmayan veya kamu görevlisinin görevi gereği düzenlemediği ya da öngörülen usul ve şekil kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş belgelerdir¹⁶⁰. Özel belgelere örnek olarak banka fiş ve dekontları, banka teminat mektupları, şirket hisse devrine ilişkin belgeler, sigorta poliçeleri, sevk irsaliyeleri ve faturalar, vergi beyannameleri, müstahsil makbuzları, fazla mesai belgeleri, kredi sözleşmeleri, dilekçeler, sözleşmeler, özel mektuplar, özel ilaç reçeteleri, ilaç kupürleri, suç ihbar yazıları verilebilir¹⁶¹. Genel belge tanımına uygun

¹⁵⁵ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 101.

¹⁵⁶ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 100 vd; Çinko, s. 237.

¹⁵⁷ Ela, s. 67.

¹⁵⁸ Ela, s. 70.

¹⁵⁹ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 113.

¹⁶⁰ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 220.

¹⁶¹ Tezcan, Erdem ve Önok, s. 956; Çinko, s. 395 vd; Handan Yokuş Sevik, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 41, Diyarbakır 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 236.

olarak, hukuki bir değeri taşımayan yazılar belge olarak kabul edilmediğinden özel belge olarak tanımlanamaz¹⁶².

Kanun, esasen özel belge tanımına uyan bazı belgeler için resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanmasını emretmiştir. Bu belgelere “resmi belge yerine geçen belge” denilmektedir¹⁶³. TCK m. 210/1 hükmünde sayılan emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname bu belgelerdendir. TCK m. 210/2’de düzenlenen “sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi” suçunun konusunu oluşturan, sağlık mesleği mensubunun mesleğini ifa ederken rapor, reçete, tutanak gibi başlıklar altında düzenlediği belgeler de bu anlamda resmi belge hükmünde belgelerdir¹⁶⁴.

Sahtecilik suçlarının konusu olan belgenin aslı kullanılarak suret oluşturulması mümkündür. Asıl belge, düzenleyenin ilk düzenlediği orijinal, özgün belgedir. Suret belge ise asıl belgenin aynı unsurlarını taşıyan, onaylı nüshasıdır¹⁶⁵. Resmi belge yönünden onaysız nüshalar hukuki sonuç doğurmaz¹⁶⁶. Özel belgelerde ise konu tartışmalı olup, öğretide özel bir belgenin fotokopisinin de özel belge sayılacağına dair görüşler¹⁶⁷ bulunmakla birlikte, genel kanaat¹⁶⁸ ve Yargıtay uygulaması, fotokopinin özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturabilmesi için aslı gibi olduğunun onaylanması gerektiği, aslı ele geçirilmemiş fotokopi belgelerin yargılamalarda hüküm vermeye elverişli olmadığı yönündedir¹⁶⁹.

¹⁶² Ela, s. 75.

¹⁶³ Arslan ve Baştürk, s. 201; Gözel, s. 148; Akın, s. 86.

¹⁶⁴ Çinko, s. 468-469.

¹⁶⁵ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 114; Çinko, s. 182.

¹⁶⁶ Gökcan, “Resmi Belgede Sahtecilik”, s. 114.

¹⁶⁷ Erman ve Özek, s.518’den aktaran: Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 223.

¹⁶⁸ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 223-224; Dülger, s. 175.

¹⁶⁹ Yargıtay 11. CD, T. 11.02.2016, E. 2014/21135, K. 2016/1026 sayılı kararında, “sanığın yetkilisi olduğu şirket tarafından düzenlenip katılan aleyhine kullanıldığı iddia ve kabul edilen belirsiz süreli hizmet akdi sözleşmesinin onaysız fotokopiden ibaret olduğu, ayrıntıları CGK T. 14.10.2003, E. 2003/232, K. 2003/250, T. 09.10.2012, E. 2011/8-335, K. 2012/1804 sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, belgenin nesnel olarak aldatma yeteneğinin bulunmasının bu durumun belgeden anlaşılmasının gerektiği; muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan aldatılmanın, aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği; bu nedenlerle, belgenin onaysız fotokopiden ibaret olduğunun anlaşılması durumunda bu belge hukuki sonuç doğurmayacağından suça konu belgenin aslı, Mahkemesinden ve ilgili kurumdan sorulup, bulunması halinde dosya arasına celp edildikten sonra sözleşme üzerindeki el yazıları ile imzaların sanık ile katılanın eli ürünü olup olmadığı hususunda bilirkişi raporu alınması, aldatıcı nitelikte olup olmadığının kararda tartışılması, denetime olanak verecek şekilde belge aslının dosya içine konulması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi” kanuna aykırı görülmüştür (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.02.2025). Yargıtay 11. CD, T. 04.11.2024, E. 2024/5304, K. 2024/12668 sayılı kararında, sanık hakkında, askerlik hizmetinden kurtulmak

Gerek resmi belgede sahtecilik suçu gerek özel belgede sahtecilik suçu seçimlik hareketli suç olarak nitelendirilir; bu suçlar suçu düzenleyen kanun maddesinde açıklanan fiillerin birinin yerine getirilmesi suçun işlenmesi için yeterlidir. Ancak, özel belgede sahtecilik suçlarında fiilin tamamlanması için ayrıca belgenin kullanılması da aranır¹⁷⁰. Sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi suçunun fiil unsuru ise belgenin gereçeğe aykırı düzenlenmesinden ibarettir¹⁷¹.

Belgede sahtecilik suçlarında belirli bir netice öngörülmediğinden bu suçların neticesiz suç olduğu, soyut tehlike suçu olduğu kabul edilir; ancak bu suçların kişilerin zararına yol açması da mümkündür¹⁷². Sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi suçunun TCK m. 210/2-c.1’de yer alan basit hali de neticesiz bir suçtur, soyut tehlike suçudur; ancak bu suç işlenerek düzenlendiği anlaşılan belge, kişilere haksız menfaat sağlar veya kamu açısından ya da kişiler nezdinde zarara sebep olursa ceza, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre belirlenecektir (TCK m. 210/2-c.2).

Belgede sahtecilik suçları, manevi unsur yönünden ancak kasıtlı işlenebilen suçlardır, bu suçların taksirle işlenmesi Kanun’da öngörülmemiştir¹⁷³.

Belgede sahtecilik suçlarında belge, sahteliği yönünden, “gerçek belge”, “gerçeğe aykırı belge” ve “sahte belge” olmak üzere üç şekilde nitelendirilmektedir.

1.3.1.2. Gerçek Belge

Gerçek sözcüğü sözlükte, “yalan olmayan, doğru olan şey, hakikat; bir durum, bir nesne veya bir nitelik olarak var olan; aslına uygun nitelikler taşıyan, sahibi” gibi anlamlarla tanımlanmaktadır¹⁷⁴. Gerçek belge; gerçeğe, hakikate uygun olan belgedir.

için sahte sağlık kurulu raporunu Askerlik Şube Başkanlığına sunarak askerlikten muaf olması eylemi nedeniyle işlediği iddia olunan resmi belgede sahtecilik suçundan dolayı açılan kamu davasında, sanığın Askerlik Şube Başkanlığına sunulmak amacıyla, Hastanesi Sağlık Kuruluna sunduğu sahte patolojik anatomi laboratuvarı raporunun aslının ele geçirilemediği, onaysız fotokopisinin dosya arasında bulunduğu, aslı ele geçirilemeyen fotokopi belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı anlaşılmakla; bu halde sanığın üzerine atılı resmi belgede sahtecilik suçunun yasal unsurları oluşmadığından bahisle beraatine karar verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.02.2025).

¹⁷⁰ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 868, 887.

¹⁷¹ Çinko, s. 470.

¹⁷² Yenigün, s. 57.

¹⁷³ Özbek, Doğan ve Bacaksız, **Ceza Özel**, s. 875, 887; Çinko, s. 473; Serkan Ağar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 58, Ankara 2005, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 280.

¹⁷⁴ Türkçe Sözlük, “Gerçek”, s. 930.

Türk Ceza Hukukunda hukuki bir kavram olarak gerçek belgeden “sahte olmayan belge” anlaşılmaktadır¹⁷⁵.

Gerçek bir resmi belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi TCK m. 204/1’de, kamu görevlisinin gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirmesi m. 204/2’de, gerçek bir resmi belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi m. 205/1’de, gerçek bir özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi ve kullanılması m. 207/1’de, gerçek bir özel belgenin bozulması, yok edilmesi veya gizlenmesi m. 208/1’de suç olarak düzenlenmiştir.

Konusu gerçek bir resmi belge olan bu suçların meydana gelmesi için hareketlerin, gerçek bir resmi belgenin aslı veya aslı gibi olan sureti üzerinde işlenmesi gerekir¹⁷⁶.

1.3.1.3. Gerçeğe Aykırı Belge

Gerçeğe aykırı belge, düzenleyeni gerçeğe uygun olmasına karşın içeriği gerçeğe aykırı olan belgedir¹⁷⁷. Kamu görevlisinin resmi belgeyi gerçeğe aykırı olarak düzenlemesi (TCK m. 204/2) resmi belgede sahtecilik suçunun hareketleri arasında sayıldığı gibi kamu görevlisi olmayan tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensuplarının gerçeğe aykırı belge düzenlemeleri de ayrıca suç olarak düzenlenmiştir (m. 210/2).

Gerçeğe aykırı belge kavramı, Türk Ceza Hukukunda “maddi sahtecilik-fikri sahtecilik” ayrımı yapılarak açıklanmaktadır¹⁷⁸. Buna göre belgenin, düzenleyeni olarak görünen kişiden başka biri tarafından düzenlenmiş olması, gerçek belgede değişiklik yapılması hâlinde buna maddi sahtecilik denilmektedir; ancak belgenin, düzenleyeni olarak görünen kişi tarafından düzenlendiği hâlde özünün, içeriğinin, içeriğinde yer alan

¹⁷⁵ Pancaroğlu, s. 829.

¹⁷⁶ Pınar Memiş Kartal, “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK m. 205”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 68, S. 3, Ankara 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 553.

¹⁷⁷ Gerçeğe aykırı belge kavramı, Alman Ceza Hukukunda da yer alan bir kavramdır. Buna göre, Alman Ceza Hukukunda, belgenin gerçek düzenleyeni ile belgede görünen düzenleyenin aynı olması hâlinde belge gerçek belge, farklı olması hâlinde sahte belge söz konusudur. Belgenin gerçek düzenleyeniyle belgenin üzerinde görünen düzenleyen aynı olmasına rağmen, belgede yer alan beyanın, düzenleyenin gerçek iradesini yansıtmaması hâlinde ise bu belge, gerçeğe aykırı belge olarak tanımlanmaktadır (Pancaroğlu, s. 823-824).

¹⁷⁸ İrfan Delibaş, **Belgede Sahtecilik Suçları**, 1’inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 16.

durum veya olayın gerçeğe aykırı olması hâlinde bu durum fikri sahtecilik (içerik sahteciliği) olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁹. Maddi sahtecilik belgenin fiziken sahte olmasıdır; en baştan belgeyi düzenlemeye yetkili olmayan kişi tarafından, yetkili kişinin adı kullanılarak düzenlenen ya da yetkili kişi tarafından düzenlendikten sonra başkası tarafından tahrif edilerek içeriği değiştirilen belge maddi anlamda sahtelik taşır¹⁸⁰. Belgenin üzerinde düzenleyen olarak kişi tarafından, içeriği bakımından gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi¹⁸¹; belgeyi düzenleme hak ve yetkisine sahip olan kişinin, belgeye gerçeğe aykırı durum ve olayları yansıtmaması¹⁸² ise fikri sahtecilik olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde inceleyeceğimiz, VUK m. 359’da düzenlenen sahte belge düzenleme suçu da fikri sahtecilikle işlenebilmektedir¹⁸³.

1.3.1.4. Sahte Belge (Türk Ceza Kanunu’nda)

Sahte belge, sözlük anlamına göre, aslına benzetilerek yapılmış, düzmece, uydurma belgedir¹⁸⁴. Ceza hukukunda sahte belge, belgenin sahteciliğe maruz kalmış, sahtecilik sonucunda oluşturulmuş hâlidir. Belgede sahtecilik, gerçek olmayanın gerçek adı altında, belge üzerinde sunulmasıyla ortaya çıkar. Bu sunum bazen gerçekte var olan durum ve olayların değiştirilmesi veya gizlenmesiyle, bazen de gerçekte var olmayan durum ve olayların var olmuş gibi gösterilmesiyle gerçekleşir¹⁸⁵.

Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen TCK m. 204 hükmünün gerekçesinde; sahtelikten bahsedebilmek için, failin düzenlediği belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı özellik taşıması; sahteliğin beş duyuyla anlaşılacak durumda olmaması gerektiği; sahte belgenin, özel bir incelemeden geçirilmediği sürece gerçek olmadığı anlaşılamayan belge olduğu yönünde açıklamalara yer verilmiştir¹⁸⁶.

¹⁷⁹ Gökcan, “Resmi Belge”, s. 107.

¹⁸⁰ Delibaş, s. 17.

¹⁸¹ Muammer Ketizmen, “Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu’nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/2) İlişkin Sorunlar ve Öneriler”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 1, Ankara 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 560 vd.

¹⁸² Delibaş, s. 17-18.

¹⁸³ Gülden Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 153, Ankara 2021, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 271,

¹⁸⁴ Sahte, sözlükte, “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece; uydurma; gerçek olmayan, yalancı” şeklinde tanımlanmıştır (Türkçe Sözlük, “Sahte”, s. 2010).

¹⁸⁵ Çinko, s. 208.

¹⁸⁶ 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 09.02.2025).

TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarının ortak özelliği, suça vücut veren seçimlik hareketlerin başkalarını aldatacak şekilde yapılmış olmasıdır. Her ne kadar Kanun’da, suçun “başkalarını aldatacak şekilde” işlenmesi koşulu, sadece gerçek belgelerin değiştirilmesiyle ilgili hareketlerde (m. 204/1, m. 204/2, m. 207/1) vurgulanmış olsa da öğretide ve uygulamada aldatma niteliğinin (yeteneğinin) bütün sahtecilik suçlarının ortak unsuru olduğu kabul edilmektedir¹⁸⁷.

Aldatma, sözlük anlamıyla; yanıltmak, kandırmak, bir şeyin görünürdeki durumu hakkında veya o şeyin niteliği yönünden yanlış bir izlenim vermek işidir¹⁸⁸. Aldatma niteliğinin kanuni bir tanımı mevcut değildir. Öğretide aldatma yeteneği; sahte olanın doğru görünmesi¹⁸⁹, sahteciliğin ilk bakışta anlaşılamaması ve belge içeriğinin biçim ve içerik itibarıyla başkalarını aldatabilecek durumda olması¹⁹⁰ gibi farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yargıtay ise aldatma yeteneğini objektif bir kavram olarak kabul etmekte, muhatabın hatasından, dikkatsizliğinden veya özensizliğinden kaynaklanan bir aldanmanın aldatma yeteneğinin varlığının göstermeyeceğini, sahtecilik suçundan söz edebilmek için aldatma niteliğinin objektif olarak tespit edilmesi gerektiğini kabul etmektedir¹⁹¹.

¹⁸⁷ Çinko, s. 213; Ela, s. 83.

¹⁸⁸ Türkçe Sözlük, “Aldatma”, s. 88.

¹⁸⁹ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 13’üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 532; Çinko, s. 214.

¹⁹⁰ Kaylan Keskin, “Belgelerde Sahtecilik Suçları (765 sayılı TCK ile Hükümet Tasarısı ve TBMM Adalet Komisyonunca Kabul Edilen Tasarı Metnindeki Düzenlemelere göre Karşılaştırmalı Bir İnceleme)”, **Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap, Makaleler, Görüşler, Raporlar**, Ankara 2004, s. 166’dan aktaran: Çinko, s. 214.

¹⁹¹ Yargıtay CGK, T. 27.10.2015, E. 2013/723, K. 2015/349 sayılı kararının gerekçesinde, “resmi belgenin sahte olarak düzenlenmesi ya da gerçek bir resmi belgenin değiştirilmesi fiilinin sahtecilik suçunu oluşturabilmesi için, bu belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi aldatıcı özellikte olması gerektiği; aldatıcılık özelliğinin (iğfâl kabiliyetinin) bu suçun temel unsuru olduğu; sahte belgenin, özel bir incelemeden geçirilmediği sürece gerçek olmadığının anlaşılamaması gerektiği; bu anlamda sahteciliğin de kişileri nesnel olarak aldatacak özellik taşıyıp taşımadığı ve bu sahteliğin beş duyuyla ilk bakışta anlaşılabilir olup olmadığının açıkça belirlenmesi gerektiği; Ceza Genel Kurulunun 09.06.2015 tarih ve 460-198, 14.01.2014 tarih 409-14, 09.10.2012 tarih ve 335-1804 ile 14.10.2003 tarih ve 232-250 sayılı kararlarında da; muhatabın hatasından, dikkatsizliğinden veya özensizliğinden kaynaklanan aldatmaların, belgenin aldatma yeteneğini taşıdığına işaret etmeyeceğinin ve aldatmanın belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiğinin kabul edildiği; aldatma yeteneğinin tespitinde olayın çıkış, oluş ve akışının, düzenlenen belgelerle yapılan işlemlerin göz önüne alınacağı, sahteciliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağına hâkim tarafından bizzat belirleneceği” yönünde bilgilere yer verilerek sanığın sağlık kurulu raporu üzerinde sahtecilik yaptığı olayda, sahteciliğin objektif olarak aldatma yeteneğinin bulunup bulunmadığının tespiti için raporun ilgili mevzuat hükümleri uyarınca bulunması zorunlu unsurlar yönünden incelenmemesi, bu incelemenin sonuçlarının ve sahteciliğin aldatıcılık özelliği bulunup bulunmadığının gerekçeli kararda tartışılması gerektiği vurgulanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 12.02.2025).

Aldatma yeteneğinin objektif kıstası, TCK m. 204'ün gerekçesinde¹⁹² de belirtildiği gibi, “sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması ve özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça sahteliğin anlaşılammaması” olarak ifade edilebilir¹⁹³. Belgenin sahte olup olmadığının tespiti için belgenin bu kıstası taşıyıp taşımadığı araştırılır, bu araştırma için çoğu zaman sahteciliğe konu olan belge üzerinde¹⁹⁴ bilirkişi incelemesi yaptırılır¹⁹⁵. Sahteciliğe konu olan resmi belgenin, mevzuatla belirlenen şekli özellikleri taşımaması, örneğin soğuk damga taşınması gerektiği hâlde soğuk damga bulunmaksızın düzenlenmiş olması hâlinde aldatıcılık özelliğini haiz olmadığı kabul edilebilir¹⁹⁶.

¹⁹² 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 09.02.2025).

¹⁹³ Çinko, s. 214.

¹⁹⁴ İncelemenin sahtecilik konusu belge temin edilerek yapılması esas olmakla birlikte, somut olayın gereklerine göre, bu belge temin edilemediğinde de aldatma yeteneğinin varlığı tespit edilebilmektedir (Çinko, s. 217-218). Yargıtay 11. CD, T. 24.01.2024, E. 2021/30437, K. 2024/860 sayılı kararında, “suça konu katılan adına düzenlenen sahte sürücü belgesi ele geçirilememiş ise de sanığın, bu sahte sürücü belgesini kullanarak (...)’ın vekili olarak katılana aracı noterde devrettiği ve (...) Noterliğinin (...) yevmiye numaralı araç satış sözleşmesinin Noterlik Kanunu’nun 82’nci maddesi gereğince sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli belgelerden olduğu anlaşıldığından, sanığın 5237 sayılı Kanun’un 204 üncü maddesinin birinci ve üçüncü maddeleri gereğince cezalandırılması gerekirken sahte sürücü belgesi ele geçirilemediği gerekçesiyle beraat kararı verilmesi” hukuka aykırı bulunmuştur. Buna karşın Yargıtay 11. CD, T. 14.03.2023, E. 2021/1170, K. 2023/1579 sayılı kararında, “Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 tarih ve 232/250 sayılı kararında açıklandığı üzere, sahtecilik suçundan söz edebilmek için belgenin nesnel olarak aldatıcılık niteliğinin bulunması ve keyfiyetin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizliğinden veya özensizliğinden kaynaklanan aldatmanın aldatıcılık niteliğinin varlığını göstermeyeceği, aslı ele geçirilemeyen belgenin hüküm ve sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı ve aldatıcılık yönünden inceleme yapılması imkânı bulunmadığından, suçun unsurları itibarıyla oluşmayacağı nazara alındığında; sanığın, kolluk tarafından yakalandığında (...) adına düzenlenmiş sürücü belgesini ibraz ederek kendisi hakkında adli işlem yapılmasını engellediği somut olayda, suça konu sürücü belgesi aslının ele geçirilemediği anlaşılmakla, aslı ele geçmeyen sahte sürücü belgesinin aldatıcılık niteliği tespit edilemeyeceğinden, resmi belgede sahtecilik suçunun unsurları itibarıyla oluşmadığı” sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.02.2025).

¹⁹⁵ Yargıtay CGK, T. 9.10.2012, E. 2011/335, K. 2012/1804 sayılı kararında: “sanık tarafından havalimanı görevlilerine gösterilen ve çıkış işlemlerinde kullanılan pasaportun aldatma yeteneğinin olup olmadığının mahkemece değerlendirilmesi amacıyla, havalimanı yetkilileri tarafından sahte olduğu ilk kontrollerde belirlenen ve el konulan suç konusu belgenin getirtilerek incelenmesi, öncelikle aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının mahkemece belirlenmesi, duraksama halinde bu yönde uzman bilirkişiden rapor alınması ve sonucuna göre hüküm kurulması gerektiği” açıklanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.02.2025).

¹⁹⁶ Yargıtay CGK, T. 28.11.2019, E. 2016/403, K. 2019/681 sayılı kararında, “İncelenen dosya kapsamından; KKTC’ye gitmek için havalimanına gelen sanığın, kimlik kontrolünde üzerinde kendi fotoğrafı bulunan ancak, inceleme dışı sanık adına düzenlenmiş nüfus cüzdanını görevlilere ibraz etmesi üzerine görevlilerce yapılan incelemede kimlik üzerindeki fotoğrafın yerinden sökülerek mevcut fotoğrafın yapııştırılmış olabileceğinden şüphelenildiği ve araştırma neticesinde ibraz edilen kimliğin başkasına ait olduğu anlaşılarak sanık hakkında soruşturma başlatıldığı, Kriminal Polis Laboratuvarı Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenen bilirkişi raporunda özetle; inceleme konusu nüfus cüzdanında tahrifen fotoğraf değişikliği yapıldığının, belgenin aldatma kabiliyetini haiz olmadığı kanaatine varıldığıının belirtildiği, Yerel Mahkemece suça konu belge aslı getirtilerek yapılan incelemede özetle; kimlik bilgilerinin yazılı olduğunun, üzerinde bulunan orijinal fotoğrafın yerinden çıkarılarak sanığın fotoğrafının yapııştırıldığıının, fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin bulunmadığının, belgenin aldatma niteliğini haiz olmadığının gözlemlendiği anlaşılmaktadır. Dosya kapsamına göre söz konusu nüfus cüzdanı üzerindeki değişikliğin ilk bakışta ve kolaylıkla anlaşılması nedeniyle aldatıcılık özelliği bulunmadığından TCK’nın 204’üncü maddesinde düzenlenen resmî belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı; bu nedenle somut

Hem resmi belgeyi sahte olarak düzenlemede hem de özel belgeyi sahte olarak düzenlemede suçun hareket unsuru, gerçekte mevcut olmayan belgeyi mevcutmuş gibi sahte olarak üretmektir¹⁹⁷. Belgede sahtecilik suçları toplumun belgeye, belgenin doğruluğuna ve gerçekliğine duyduğu güveni koruduğundan, belgenin sahteliğinden söz edebilmek için suçun maddi unsuru olarak¹⁹⁸ belgenin yanıltıcılık niteliğini taşıması, sahteliğin beş duyuyla dahi anlaşılamayacak durumda olması şartı aranmaktadır¹⁹⁹. Sahte olarak düzenlenen belge, aldatma yeteneğini haiz değilse, sahtelik çok açık bir şekilde anlaşılıyorsa işlenemez suçtan söz edilmektedir²⁰⁰. Aldatma yeteneği belgeye, belgenin şekline ve içeriğine ait özelliklerinin; başlığının, tarih ve sayısının, imza ve mührünün, metinde kullanılan üslup ve sözcüklerin kullanılması suretiyle, gerçekte olmayan olay ve durumları gösteren bir metin oluşturularak verilmekte ve böylece sahte belge oluşturulmaktadır²⁰¹.

Sahtecilik suçunun cezalandırılması için belirli, somut bir zarar veya zarar ihtimalinin varlığı aranmamaktadır²⁰²; zira sahtecilik suçlarında belgeye duyulan kamu güveni korunmakta, sahtecilik gerçekleşince, kişilerin özel bir zararı meydana gelmese bile, genel zarar olarak kamu güveninin bozulması ortaya çıkmaktadır²⁰³. Buna karşın, sahtecilik suçunun fiili sonucunda genel zarar olarak kamu güveninin bozulması dahi meydana gelmediğinde; örneğin fiil, yoklukla malul olduğundan hiçbir suretle hukuki sonuç doğurmayan bir belge üzerinde işlendiğinde, sahtecilik suçunun konusunu oluşturmayacaktır²⁰⁴. Aldatıcılık niteliği bulunmayan bir belgede de zarar veya zarar ihtimali bulunamayacak, kamunun belgeye duyduğu güven bozulmayacaktır²⁰⁵.

olayda sanığın eylemi suç oluşturmadığından hakkında beraat hükmü kurulması yerine mahkûmiyet hükmü kurulmasının isabetli olmadığı” kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.02.2025).

¹⁹⁷ Özbek, Doğan ve Bacaksız; **Ceza Özel**, s. 868; Meran, s. 493, 687.

¹⁹⁸ Kahraman, s. 782.

¹⁹⁹ Kahraman, s. 778; Meran, s. 493, 684.

²⁰⁰ Meran, s. 506.

²⁰¹ Kahraman, s. 789; Meran, s. 493-494.

²⁰² Bu konu Kanun’un gerekçesinde, mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’na atıfta bulunularak açıklanmıştır. Gerekçede, 765 sayılı TCK’nın aksine, bu Kanun’da genel veya özel zararın meydana gelmesinin aranmadığı, tasarıda yer verilen “bu fiillerden dolayı genel veya özel bir zarar meydana geldiğinde” (madde 279) veya “bu fiilden dolayı genel veya özel bir zarar meydana gelebildiğinde” (madde 284) gibi ifadelerin, madde metinlerinden çıkarıldığı belirtilmiştir. Buna gerekçe olarak, sahtecilik meydana geldikten sonra, genel veya özel zararın oluşmuş olmasını veya oluşma olasılığını aramanın gerekmediği belirtilmiştir (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 09.02.2025).

²⁰³ Çinko, s. 219-2020.

²⁰⁴ Luigi Majno, **Ceza Kanunu Şerhi (Türk ve İtalyan Ceza Kanunları) III. Cilt**, Yargıtay Yayınları, Ankara 1980, s. 46-47’den aktaran: Çinko, s. 220.

²⁰⁵ Çinko, s. 220.

Sahtecilikle elde edilmek istenilen hukuki sonucun, sahtecilik yapılmamış olsaydı dahi elde edilebileceği anlaşıldığında²⁰⁶ gereksiz sahtecilikten (faydasız/zararsız sahtecilik) söz edilmektedir²⁰⁷. Gereksiz sahteciliğin cezalandırılması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, sahtecilik suçları soyut tehlike suçu olduğundan suçun oluşması için zararın meydana gelmesi aranmamalıdır; ancak bu durum adalet ve hakkaniyet duygusuna aykırı düştüğünden manevi unsurun (kastın) ve zararın yokluğu üzerinden “gereksiz sahtecilik” kavramı geliştirilmekte ve faile ceza verilmemektedir²⁰⁸. Başka bir görüşe göre, gereksiz sahtecilik, hukuki değer taşımaya elverişli bir sonuç meydana getirmedüğinden fail cezalandırılmamaktadır²⁰⁹. Başka bir görüş, sahtecilik suçları somut bir zararı gerektirmeyen, şekli suçlar olduğundan, haksızlık içeriği çok az olan gereksiz sahtecilik halinde CMK m. 223/4-d hükmü uyarınca ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilmesi gerektiği yönündedir²¹⁰. Ancak genel kanaat, gereksiz sahtecilikte sahteciliğin zarar veya zarar ihtimali doğurmasının söz konusu olmayacağı yönünde olup, uygulamada da bu durumda suçun oluşmayacağı kabul edilmekte ve beraat kararı verilmektedir²¹¹.

TCK hükümlerinde düzenlenen sahte belge, Kanun’un 204 ve devamında yer alan maddelerinde sayılan farklı seçimlik hareketlerin konusunu oluşturduğundan, TCK

²⁰⁶ Örneğin, Yargıtay 11. CD. 12.10.2017, E. 2015/4527, K. 2017/6639 sayılı kararında, “5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 60’ncı maddesinde belirtildiği üzere, on sekiz yaşından küçük çocukların gelir tespiti yapılmaksızın toplu olarak genel sağlık sigortası kapsamına alındıkları, bu nedenle hiçbir sosyal güvencesi bulunmayan on sekiz yaş altı çocukların tedavi masraflarının Sosyal Güvenlik Kurumunca karşılanmakta olması karşısında, (...) adına yeşil kart başvurusunda bulunulması ve düzenletirilmesi eylemlerinin faydasız sahtecilik niteliğinde olduğunun kabulü gerekeceği, yine sanığın (...) adına özürlü maaşı başvurusunda bulunduğu tarihte (...) adına anne ve babasının özürlü maaşı alma haklarının da bulunup bulunmadığı araştırılıp, alma haklarının bulunması halinde özürlü maaşı başvurusunda bulunulması eyleminin de faydasız sahtecilik kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, ancak haklarının bulunmadığının tespiti halinde ise eylemin tek bir resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı” yönünde karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.02.2025).

²⁰⁷ Gökcan, “Resmi Belge”, s. 118.

²⁰⁸ Çinko, s. 223.

²⁰⁹ Ahmet Gökcan, **Belgede Sahtecilik Suçları**, 5’inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 196; Çinko, s. 223; Erman, **Sahtekârlık Suçları (Ticari Ceza Hukuku) III. Cilt**, s. 347’den aktaran: Çinko, s. 223.

²¹⁰ Çinko, s. 222.

²¹¹ Yargıtay 11. CD, T. 13.03.2024, E. 2021/8785, K. 2024/3286 sayılı kararında; katılan adına kayıtlı olan, ancak katılan tarafından sanığa verilen (...) tarihli ve (...) numaralı vekâletname ile sanık tarafından işlerin yürütüldüğü iş yerine ilişkin, sanığın katılanın imzasını taklit ederek iş yerindeki kırma makinesini satarak fatura düzenlediği ve onun yerine sahte imza atarak işi bırakma bildirim dilekçesi verdiğinin iddia edildiği olayda; dosya arasında bulunan vekâletname örneği incelendiğinde, sanığa katılan tarafından mal alıp satma ve yine ilgili vergi dairelerine müracaatla vergi kapanış işlemleri yapma yetkisinin verildiği anlaşılmakla; eylemin bu haliyle faydasız sahtecilik niteliğinde olduğu gözetilmeksizin, sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi” bozma nedeni olarak kabul edilmiştir.

anlamında sahte belgenin hangi suretle meydana geldiğini ve hangi hâllerde belgenin sahte olarak kabul edileceği bu seçimlik hareketlerden yola çıkılarak tespit edilebilir.

Buna göre, gerçekte var olmayan bir resmi belgenin baştan düzenlenmesi suretiyle ortaya çıkan belge sahte belgedir²¹². Hâlihazırda var olan bir resmi belgenin aslı veya onaylı suretine metin eklenerek²¹³ veya metin silinerek²¹⁴ oluşturulan belge sahte belgedir²¹⁵. Düzenleyeninden farklı bir kimsenin imzasını taşıyan belge sahte belgedir²¹⁶. Kamu görevlisinin, görevi gereği düzenlemek zorunda olduğu ancak gerçeğe aykırı olarak düzenlediği belge de düzenleyeni gerçeğe uygun olmasına rağmen içeriği dolayısıyla sahte belgedir²¹⁷. Resmi belgenin, hukuki bir ilişkiye dayanan alacağın ispatlanabilmesi veya gerçekte var olan bir durumun veya olayın belgelendirilmesi için

²¹² Pancaroğlu, s. 807.

²¹³ Belgeye, belgenin hukuki değerini bozmayan, etkilemeyen; önemsiz konulara ilişkin eklemeler yapılması hâlinde de sahtecilik suçu oluşmaz (Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 215). Örneğin, Yargıtay 11. CD, T. 10.12.2007, E. 2006/4503, K. 2007/9092 sayılı kararında, resmi belgede sahtecilik suçu yönünden yapılan yargılamada, icra müdür yardımcısı olarak görev yapan sanığın, alacaklı vekilince 01.06.2000 tarihinde vekaletname ibraz edilmesine rağmen bu tarihten önce 17.05.2000 tarihinde yapılan talebi kabul edip buna göre işlem yaptığı, aynı takip dosyasının sayfa numaralarında düzeltmeler yaptığı, 4 numaralı sayfanın 15.08.2000 tarihinde aslına uygunluğu onaylanan fotokopisinde bulunmayan 10.07.2000 tarihli talebin zaptın aslında yer almadığı, bu talebin 15.08.2000 tarihinden sonra ve eski tarihli olarak yazıldığı, zabıtların 7’nci ve 8’inci sayfalarındaki işlem tarihlerinin birbirini takip etmediği, böylece görevi kötüye kullanmak suçunu işlediği iddialarından ibaret olayda; alacaklı vekilinin tarihi itibarıyla alacaklı vekili olduğunun anlaşılması, vekaletnamenin talep tarihinden kısa bir süre sonra verilmesinin talebi ve buna göre verilen kararı geçersiz kılmayacağı, dosyanın 4 numaralı sayfasına sonradan eski tarihli olarak yazılan talebin de vekalet ücretinin karar altına alınmasında esas alınacak bir talep niteliğinde olmaması, talep dikkate alınarak vekalet ücretine hükmedilmiş olsa bile bunun şikayet yoluyla düzeltilebilmesi, talebe göre vekalet ücretine hükmedildiğine ilişkin bir kararın da bulunmaması, icra tutanaklarının sayfa numaralarının düzeltilmesinin sehven yapılan maddi hatanın düzeltilmesinden öteye, takibin sıhhatini ve tutanakların ispat gücünü etkileyecek nitelik ve boyutta olmaması, icra takibinin devamı sırasında, dosyanın İcra Mahkemesine gönderilmesi nedeniyle, son zaptın hangisi olduğunun karışması ve buna göre yapılan işlemlerin tarihlerinin kısmi olarak birbirini takip etmemesinin mümkün ve muhtemel olması, keza bu durumun da takibin devamına engel olacak nitelik ve boyutta olmaması ve dosyada birden fazla icra dairesi görevlisinin işlem yaptığına dair imza bulunmasına göre, bu düzeltme ya da değişikliklerin kim ya da kimler tarafından yapıldığının tespit edilememiş olması karşısında, takip dosyasındaki zabıtları gerekli dikkat ve özeni göstermeyerek düzenleyen sanığın disiplin cezasını gerektirecek boyutu aşmayan bu eylemlerinde gerek resmi belgede sahtecilik, gerekse görevi kötüye kullanmak suçun yasal unsurlarının oluşmadığı sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 02.02.2025).

²¹⁴ Failin var olmayan bir diplomayı baştan üretmesi ya da var olan diplomada yazan başarı notunu değiştirerek yükseltmesi sahtecilik olarak kabul edilir (Çinko, s. 240-243).

²¹⁵ Değişiklik sonucunda belge, kanıtlayıcılığını ya da aldatma niteliğini kaybederse sahte belge söz konusu olmaz, ancak bozma fiilinden söz edilir. Resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu TCK m. 205’te, özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçu ise TCK m. 208’de düzenlenmiştir. Bu suçlar kanuni düzenleme gereğince sadece gerçek belge üzerinde işlenebilen suçlardır. Gerçek belge üzerinde yapılan değişiklik sonunda belge ispat işlevini (kanıtlayıcılığını) veya aldatma niteliğini kaybetmişse bozma; ispat işlevini kaybetmemiş ve aldatıcılık niteliği kazanmışsa sahtecilik söz konusu olur. Ancak değişiklik sonucunda belgeye aldatma niteliği verilmemiş, ispat işlevi de kaybettirilmemişse ne bozma ne de sahtecilik söz konusu olur (Çinko, s. 338 vd.).

²¹⁶ Ela, s. 59.

²¹⁷ Çinko, s. 248-252.

düzenlenmiş olması, sonuçta sahte olarak düzenlenmesi hâlinde sahte belge olarak nitelendirilmesine engel değildir²¹⁸.

Özel belge, aldatıcı olacak şekilde baştan düzenlenerek meydana getirilebilir²¹⁹. Ancak, özel belgede fikri sahtecilik (içerik sahteciliği) suç olarak kabul edilmeyip sadece maddi sahteciliğin söz konusu olabileceği kabul edildiğinden²²⁰, düzenleyeni doğru olan özel belge içeriği gerçeğe aykırı olsa sahte olarak kabul edilmez; üzerinde görünen kişiden farklı bir kişi tarafından düzenlenen özel belge sahte olarak kabul edilir²²¹. İstisna olarak sağlık mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi (TCK m. 210/2), fatura ve benzeri belgelerin sahte olarak düzenlenmesi (VUK m. 359/b) gibi suçlarda özel belge üzerinde fikri sahtecilik yapılması mümkün görülmüştür²²². Gerçek bir özel belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi (yazı eklenmesi ve yazıların silinmesi) suretiyle meydana getirilen özel belge de sahte belgedir²²³. Gerçek belge üzerindeki değişiklik aldatıcı olmadığı veya belgenin ispat gücünü değiştirmedeği takdirde, sahtecilik söz konusu olmaz; gerçek belgenin üzerine açıklayıcı ifadeler eklenmesi hâlinde belge, sahte olarak değerlendirilmez. Özel belge üzerindeki değişiklik belgenin aldatıcı olmadığı gibi belgenin içeriğini de yok etmekteyse sahte belgeden değil, özel belgenin bozulmasından söz edilir²²⁴. Özel belgenin sahteciliğinde, resmi belgeden farklı olarak, belgenin düzenlenmesi tek başına suç olarak kabul edilmemiş, aynı zamanda kullanılması

²¹⁸ Bu durumda faile daha az ceza verileceği hüküm altına alınmıştır (TCK m. 211/1).

²¹⁹ Özel belgenin sahteliği konusunda aranılan şartlar, resmi belgeyle benzerlik göstermektedir. Özel belgenin sahte olarak kabul edilebilmesi için de belgenin yazılı olması, bu yazının hukuki bir değere sahip olması ve düzenleyenin belli veya belirlenebilir olması şartları aranır; bu şartları taşımayan cisim, belge olarak kabul edilemeyeceğinden, sahte olarak da kabul edilemez. Özel belgenin sahteliğinden söz edebilmek için belgenin aldatıcılık özelliğini taşıması gerekir (Çinko, s. 393-394).

²²⁰ Yargıtay 11. CD, T. 24.01.2022, E. 2021/38066, K. 2022/1033 sayılı kararında, “özel belgede sahtecilikte, gerçeğe aykırı belge düzenleme olarak tanımlanan içerik sahteciliğine (fikri sahteciliğe) yer verilmeyip sadece belgenin sahte düzenlenmesi fiiline yer verildiği; içerik sahteciliğinde düzenleyici olarak görünen kişinin gerçek olduğu, içeriği gerçek olmadığı (gerçeğe aykırı olduğu); düzenlemede sadece belgenin aslını taklit etmek suretiyle sahte olarak düzenlenmesi veya gerçek bir belgede ekleme veya çıkarma yapılarak sahtecilik yapılması (maddi sahtecilik) eylemlerinin tanımlandığı; maddenin gerekçesinde belgenin sahte olarak düzenlenmesi fiili tanımlanırken; -özel belge esasında mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte üretilmektedir- ifadesi kullanılarak fiilin maddi sahteciliği kapsadığının belirtildiği; buna göre salt yalan beyanı içeren özel belgenin, bu anlamda belgede sahtecilik suçunun maddi konusunu teşkil etmeyeceği; sanığın, suça konu kaza tespit tutanağına katılanın kırmızı ışıktaki geçtiğini yazmasını sağlayarak özel belgede sahtecilik suçunu işlediği kabul edilen olayda; fiilin içerik sahteciliğinden ibaret olduğu, içerik sahteciliğin de özel belgede sahtecilik suçuna vücut vermediği” kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 02.02.2025).

²²¹ Ketizmen, s. 562.

²²² Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8’inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 809; Çinko, s. 400; Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 271.

²²³ Ela, s. 77.

²²⁴ Çinko, s. 402.

da aranmıştır²²⁵. Bu anlamda kullanma, sahte olduğu bilinen bir özel belgenin herhangi bir hukuki ilişkide veya resmi veya özel nitelikli hukuki bir işlemde dikkate alınması için ibraz etmektir; belgenin taşınması veya bulundurulması kullanma sayılmaz²²⁶.

Kurucu unsurlarını taşımayan bir belge, aldatıcılık unsurundan yoksun olduğundan sahte belge olarak kabul edilemeyecektir²²⁷; ancak kanuni unsurları eksik olarak düzenlenmiş bir kambiyo senedi, TCK m. 210/1 uyarınca resmi belge yerine geçen belgelerden olduğu hâlde, kambiyo vasfını kaybettiğinden, özel belge olarak kabul edilebilmekte ve yine sahte belge olarak nitelendirilebilmektedir²²⁸.

Özel belgenin sahteliğiyle ilgili özel hüküm bulunması hâlinde TCK hükümleri değil, özel kanun hükümleri uygulanır. Örneğin, bir özel belge türü olan faturanın sahte belge olarak nitelendirilmesi hâlinde, vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin sahteliğini konu alan VUK m. 359/b hükmü TCK m. 207 hükümlerine göre özel nitelikli olduğundan faturanın sahteliği hakkında VUK hükümleri uygulanacaktır²²⁹. Bu nedenle, vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin sahteliği söz konusu olduğunda, bu belgeler için VUK m. 367 hükmünde özel soruşturma şekli öngörüldüğünden²³⁰, belgenin VUK m. 359/b hükmünün kapsamında yer alıp almadığının, vergisel işlemlerde kullanılıp kullanılmadığının²³¹ değerlendirilmesi gerekmektedir²³².

²²⁵ Resmi belgede sahtecilik suçunda suçun oluşması için sahte belgenin kullanılması gerekmez (TCK m. 204), ancak özel belgede sahtecilik suçunda (m. 207) hareket, düzenlemek ve kullanmak olduğundan, suçun oluşması için düzenlenen özel belgenin kullanılması da gerekir (Çinko, s. 392, 398).

²²⁶ Çinko, s. 402-403.

²²⁷ Koca ve Üzülmüş, s. 808; Çinko, s. 394.

²²⁸ Çinko, s. 394.

²²⁹ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 221; Çinko, s. 395; Sedat Güner, “Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S. 4, Ankara 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 48.

²³⁰ Didem Türker, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü”, **Yüksek Lisans Tezi**, İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İzmir 2023, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 28.

²³¹ Yargıtay 11. CD, T. 2.10.2018, E. 2016/3912, K. 2018/7537 sayılı kararında, “Sanık hakkında 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçlarından açılan kamu davasında; sanığın ilgi ve irtibatı tespit edilen faturaların herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, eylemin TCK m. 207/1’de tanımlanan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında kalacağı gözetilmeden, sanığın suça konu diğer faturaları sahte olarak düzenlediği veya düzenlenmesine iştirak ettiğine dair delillerin nelerden ibaret olduğu karar yerinde gösterilip tartışılmadan, yetersiz gerekçe ile yazılı şekilde mahkûmiyet hükümleri kurulmasını” bozma sebebi olarak kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 17.02.2025).

²³² Yargıtay 11. CD, T. 17.06.2019, E. 2019/3457, K. 2019/5291 sayılı kararında, “Sanık hakkında özel belgede sahtecilik suçundan kurulan mahkûmiyet hükmüne yönelik sanığın temyiz itirazlarının incelenmesinde, sanık (...)’ın işçisi olup, bu sanığın herhangi bir mal alımı yapmaksızın komisyon karşılığında temyiz dışı sanıklara sahte müstahsil makbuzu düzenlemek şeklindeki eylemlerine iştirak eden sanığın eyleminin, VUK m. 359/b-1 hükmü kapsamında 2007 takvim yılında sahte müstahsil makbuzu

1.3.2. Türk Vergi Hukukunda Belgenin Sahteliği

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, esasen TCK'da resmi belgede sahtecilik (m. 204); özel belgede sahtecilik (m. 207) ve sağlık mesleği mensubunun gerçeğe aykırı belge düzenlemesi (m. 210/2) suçlarına konu olmuştur. Ancak, vergi hukukunun belgeye verdiği özel önem gereği, vergilendirmeye ilgili işlemlerde düzenlenen ve kullanılan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve bu sahte belgelerin kullanılması özel norm ile suç olarak düzenlenmeyi gerektirmiştir. Bu nedenle, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı VUK m. 359'da, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerle ilgili olmak üzere, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçları ihdas edilmiştir.

Vergi mükellefleri tarafından vergi kanunlarına göre düzenlenen bu belgeler, esasen özel belge niteliğini haiz olsalar da bu belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması hâlinde TCK'da yer alan özel belgede sahteciliğe ilişkin hükümler değil, özel norm niteliğindeki VUK m. 359'da yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hükümler uygulanır²³³. Ancak, esasen özel belge sayılan bu belgeler, VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları dışında bir suçun, örneğin dolandırıcılık suçunun işlenmesinde kullanılmak için düzenlenmiş, ancak kaçakçılık suçunda kullanılmamışsa TCK'da tanımlı özel belgede sahtecilik suçu oluşacaktır²³⁴; Yargıtay'ın kararları bu yöndedir²³⁵.

Özel ceza normu niteliğinde olan vergi kaçakçılığı suçlarında, belgenin sahte olarak kabul edildiği durum ve olayları tespit etmek için bu suçlar hakkında kısaca bilgi vermek

düzenlemeye iştirak suçuna vücut vereceği, sanık hakkında bu suçtan usulüne uygun olarak verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından; öncelikle VUK m. 367 gereğince sanık hakkında dava şartı olarak mütalaanın verilip verilmeyeceğinin ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerekirken, suç vasfında yanılğıya düşülerek sanık hakkında özel belgede sahtecilik suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması” bozma sebebi olarak kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 17.02.2025).

²³³ Tezcan, Erdem ve Önok, s. 956; Delibaş, s. 445.

²³⁴ Delibaş, s. 446.

²³⁵ Yargıtay 11. CD, T. 11.05.2022 E. 2017/16883 K. 2022/7974 sayılı kararında; “sanığın sahte fatura kullandığı iddiasıyla VUK m. 359/b gereğince cezalandırılması istemi ile açılan kamu davasında, suça konu faturanın vergi işlemlerinde kullanılması hâlinde fiilin VUK m. 359/b'de tanımlı suçu oluşturacağı, aksi hâlde ise fiilin özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı sahte faturanın vergi işlemlerinde kullanılıp kullanılmadığı araştırılarak suç vasfının belirlenmesi gerektiği” belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

ve suçların konusunu teşkil eden “sahte belge”, “kısmen sahte belge” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” kavramları incelenmek gerekmektedir.

1.3.2.1. Kaçakçılık Suçları

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı altında, VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları, hazinenin zarara uğramasını engellemeyi²³⁶ ve kamunun en önemli gelir kalemi olan verginin tam ve zamanında tahsilini sağlamayı amaçlayan²³⁷, bu suretle bir hukuki değer olarak kamu yararını koruyan suçlardır²³⁸.

Kaçakçılık suçlarını oluşturan hareketler, VUK m. 359’da altı grup altında sayılmıştır. Bu gruplar içinde belgeyi konu alan fiil tanımları ikinci ve üçüncü gruplarda yer almaktadır. İkinci grupta yer alan fiiller; “defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma” fiilleridir (m. 359/a-2). Üçüncü grupta yer alan fiiller ise “defter, kayıt ve belgeleri yok etme, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma” fiilleridir (m. 359/b). Bu suçların konuları, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir²³⁹.

Suç tanımlarından belgenin, kaçakçılık suçlarında, “sahte belge”, “kısmen sahte belge” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” olmak üzere üç türe ayrılarak ele alındığı anlaşılmaktadır.

²³⁶ Ceyda Ümit, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1, Ankara 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 360.

²³⁷ Yargıtay CGK, T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641 sayılı kararında, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiillerden sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, mali sistemin çökertilmesine ve mali otoritenin zayıflatılmasına yönelik fiiller olduğuna; bu suçların kamu yararını, kamu güvenliğini ve kamu düzenini ihlal ettiğine dikkat çekilerek vergi kaçakçılığı suçuyla korunan hukuki değerın devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek olduğu vurgulanmıştır (**Kaynak:** icthatlar.com.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

²³⁸ Öncel ve diğerleri, s. 259; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 46.

²³⁹ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 127.

1.3.2.2. Sahte Belge (Vergi Usul Kanunu'nda)

TCK'da sahte belgenin açık bir tanımına yer verilmemesine karşın, VUK'ta açık bir sahte belge tanımı yapılmıştır. Buna göre, sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK m. 359/b). Sahte belge şekil ve görünüm itibarıyla VUK ve sair kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş olabilir, ancak temelde hiçbir hukuki ilişki bulunmadığı hâlde böyle bir ilişki varmış gibi düzenlenmesi o belgeyi sahte kılmaktadır²⁴⁰. VUK m. 359 anlamında sahte belgede belge dış görünüş itibarıyla gerçek görünmekte, ancak içeriğinde gerçek olmayan bir işlemi taşımaktadır²⁴¹. Bunun gibi, bazı şekil şartlarını taşımayan belge de sırf bunun için değil, gerçeği yansıtmadığı için sahte olarak nitelendirilir²⁴².

VUK m. 359/a ve m. 359/b hükümlerinde, bu suçlara konu olan belgenin “vergi kanunlarına göre (vergi kanunları uyarınca) tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” belge olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle bir belgenin VUK anlamında sahte belge olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden” olması gerekir²⁴³, aksi hâlde bu belge VUK m. 359 anlamında değil, belki TCK m. 204 veya m. 210 anlamında sahte olarak nitelendirilebilir²⁴⁴.

Öğretide, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanan ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin kapsamı tartışılmış, tartışmalar özellikle vergi idaresinin vergi kanunlarından, örneğin VUK mük m. 257 hükmünden aldığı yetkilere dayanarak getirdiği belge türlerinin kaçakçılık suçlarının konusunu teşkil edip etmeyeceği üzerinde yoğunlaşmıştır²⁴⁵. Bir görüşe göre, vergi idaresinin VUK mük. m. 257/1 hükmüyle

²⁴⁰ Ozan Muzaffer Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 46.

²⁴¹ Cerrah, s. 18; Cengiz, s. 103.

²⁴² Berrin Akbulut, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, **Adalet Dergisi**, S. 71, Ankara 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.09.2024, s. 668.

²⁴³ Kendal Deniz ve Ufuk Gencel, “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 11, S. 39, Ankara 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.11.2024, s. 159.

²⁴⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, “Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde 'Miktar' ve 'Meblağ' Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, Eskişehir 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 258; Yüce, m. 127 vd.

²⁴⁵ Özcan, **Vergi Suçları**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 101 vd.

verilen yetkiye dayanarak düzenlenmesini, saklanması ve ibraz edilmesini zorunlu kıldığı belgeler de doğrudan vergi kanunlarında düzenlenen belgeler gibi kaçakçılık suçunun konusunu oluşturlar. Bu nedenle ambar tesellüm fişi, banka dekontu gibi kanunda değil, idarenin düzenleyici işlemlerinde anılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımlarına uyması ve bu belgeler üzerinde işlenen tanıma uygun fiillerin m. 359/a ve m. 359/b hükümleri uyarınca cezalandırılması mümkündür²⁴⁶. Aksi görüş ise “suçta ve cezada kanunilik ilkesinin, suçun konusunun idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlmesine engel olduğu ve ayrıca Kanun’da “vergi kanunlarına göre” denilmesinin belgenin kanunda tanımlanması anlamına geldiği” gerekçeleriyle, kaçakçılık suçlarının konusu olarak belgenin muhakkak kanunla düzenlenmesi gerektiğini savunmaktadır²⁴⁷. Ancak irsaliyeli fatura sonuçta ayrı bir belge türü olmayıp kanuni iki belge olan irsaliye ile faturanın tek belge üzerinde düzenlenmesinden ibaret olduğundan; irsaliyeli faturanın Kanun’da düzenlenen bir belge olduğu, kaçakçılık suçun konusunu oluşturduğu kabul edilir²⁴⁸.

VUK m. 359’da sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmıştır. Tanımdaki “muamele veya durum”, belgenin düzenlenmesini gerektiren ve belgenin içerdiği hukuki işlemi anlatmaktadır²⁴⁹. Kanuni tanımından sahte belgenin, kanunla belirlenen şekil ve esaslara uygun olarak düzenlendiği hâlde gerçek bir ekonomik ya da hukuki durumu ya da işlemi temsil etmeyen²⁵⁰, gerçekte hiç var olmayan bir işlemi var olmuş gibi gösteren²⁵¹, gerçek bir mal veya hizmet teslimini gösterse de taraflarını gerçeğe aykırı gösteren²⁵² belge olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, gerçekte satılmamış bir malı satılmış gibi, verilmemiş

²⁴⁶ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3’üncü Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s. 352’den aktaran: Özcan, **Vergi Suçları**, s. 102.

²⁴⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 12’nci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2022, s. 439; Özcan, **Vergi Suçları**, s. 107-108.

²⁴⁸ Özcan, s. 108.

²⁴⁹ Akbulut, “Sahte Belge”, s. 667.

²⁵⁰ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 120 vd.

²⁵¹ Ela, s. 1059-1060.

²⁵² İsmet Polat, s. 30.

bir hizmeti verilmiş gibi gösteren²⁵³ belgeler VUK m. 359 anlamında sahte belge olarak nitelendirilir²⁵⁴.

VUK m. 359 anlamında sahte belge, üç durumda ortaya çıkmaktadır. Birinci durum, hem hukuki ilişkinin hem de muhatabın gerçek olmaması; ikinci durum, hukuki ilişkinin gerçekte olmaması ancak muhatabın gerçek olması; üçüncü durum da hukuki ilişkinin gerçekte olması ancak taraflarının gerçek olmamasıdır²⁵⁵.

Ceza hukuku teorisinde sahtecilik suçları “maddi sahtecilik” ve “fikri sahtecilik” olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Belgenin, üzerinde düzenleyen olduğu belirtilen kişiden başka bir kişi tarafından düzenlenmiş olmasına maddi sahtecilik; belgenin, üzerinde düzenleyen olduğu belirtilen kişi tarafından düzenlenmiş olmasına karşın, içeriğinin, taşıdığı bilginin gerçeğe aykırı olmasına fikri sahtecilik denilmektedir²⁵⁶. Resmi belgede hem maddi sahtecilik hem de fikri sahtecilik cezalandırılır, ancak özel belgede sadece maddi sahtecilik cezalandırılır. Fikri sahtecilik özel belgede gerçekleştirilse bile cezalandırılmaz; zira özel bir belge düzenleyen kişinin, kendi adını belirterek yazıya geçirdiği bilgilerin doğruluğu toplum için önemli değildir²⁵⁷. Ancak VUK m. 359’da düzenlenen sahte belge tanımı, bu ilkenin bir istisnasını oluşturmaktadır. Zira VUK hükümlerinde düzenlenmesi öngörülen belgeler hukuki nitelikleri bakımından özel belge olmalarına²⁵⁸ rağmen, bu belgelerin düzenleyeni doğru, içeriği gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinde de sahte belgeden söz edilmekte ve failin cezalandırılması gerekmektedir²⁵⁹.

TCK’da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgeye toplum nezdinde duyulan güven korunduğundan, belgenin aldaticılık yeteneğini haiz olması aranır. Bu nedenle TCK

²⁵³ Yargıtay 11. CD, T. 03.05.2019, E. 2019/308, K. 2019/4361 sayılı kararında; mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesinden ibaret olan fiil sahtecilik, düzenlenen bu fatura da sahte belge olarak tanımlanmış; belgesiz yaptığı alım ve hizmetleri, bunları gerçekte aldığı mükellefin belgesiyle değil de başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendiren sanığın kullandığı bu belgelerin sahte belge olarak nitelendirileceği kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.03.2025).

²⁵⁴ Ela, s. 1063-1064.

²⁵⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 454; Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 272.

²⁵⁶ Burcu Görkemli, “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 12, S. 47, Ankara 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 08.03.2025, s. 411.

²⁵⁷ Gökcan, “Özel Belgede Sahtecilik”, s. 221.

²⁵⁸ Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyatı Kabahatı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, İzmir 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 907.

²⁵⁹ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 271.

anlamında sahte belge tespit edilirken belgenin aslı temin edilir, belgenin şekil ve usul kurallarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği araştırılır²⁶⁰.

Ancak, kaçakçılık suçu devletin vergilendirme yetkisini koruduğundan²⁶¹ ve VUK m. 359 anlamında sahte belge de mükelleflerin defter ve belgelerine işleyerek vergi kaçağına yol açmak amacıyla kullandıkları bir araçtan ibaret olduğundan²⁶², vergi kaçakçılığı suçunun konusu olan sahte belgenin, aldatıcılık yeteneğine sahip olup olmadığı araştırılmaz. Belgenin VUK m. 359 anlamında sahte olup olmadığı araştırılırken şekil şartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği değil, içeriğinin gerçeğe uygun olup olmadığı değerlendirilir²⁶³. Zira VUK m. 227/3 hükmünde, düzenleme ve kullanma

²⁶⁰ Kahraman, s. 788.

²⁶¹ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 1, Kayseri 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 21.03.2025, s. 188.

²⁶² Şişman ve Birtek, s. 224.

²⁶³ Yargıtay CGK, T. 8.11.2018 E. 2018/427 K. 2018/517 sayılı kararında, “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresinin, ilgili eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak yaptırım konusunda bir kesinlik kazandırmayı amaçladığı, bu yaptırımın da şekle ve usule uymama hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğu, VUK m. 227/3’te yer alan düzenlenmemiş sayılma yaptırımının da idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı amaçladığı; VUK hükümlerinde şekil şartları eksik faturanın hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge olarak kabul edilmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde usul hükümlerine uyulmadan hazırlanmış belgeler düzenlenmemiş sayılarak ilgili denetimlerde bu belgelerin dikkate alınmaması için “hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki ibareye yer verildiği; anılan düzenlemenin ceza hukuku kapsamına giren ve yargılamasının adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan kaçakçılık suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığı; dolayısıyla faturaların VUK m. 230’da öngörülen şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi için elde edilmesinin zorunlu olmadığı; VUK m. 3/B’de yer alan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin asıl mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğine” yönelik kural karşısında, beyanname ekinde ibraz edilme zorunluluğu bulunmayan faturaların elde olmaması hâlinde, dosya kapsamındaki mevcut diğer deliller mahkemece değerlendirilerek sanığın, atılı suçu işlediği yönünde kesin sonuca ulaşılması durumunda, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulabileceği; dolayısıyla CMK m. 217/2’de yer alan “yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir” şeklindeki genel kuraldan ayrılmayı gerektiren bir durumun söz konusu olmadığı; VUK m. 359/b’de düzenlenen sahtecilik suçunda belgede (faturada) şekil şartlarının suçun unsuru olup olmadığı hususuna gelince, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısıyla VUK m. 359/b’de düzenlenen sahtecilik kavramının TCK’daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığının görüldüğü; VUK anlamında sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, bu düzenlemeyle korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşıldığından diğer delillerle suçun sübuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığının kabul edileceği, çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyetinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği; aksi düşüncenin kabulü hâlinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılmasının kendi seçimine bırakılmış olacağı ve defter ve belgeleri yok etme suçunun da faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın VUK m. 230’da zorunlu bilgileri içerip içermediğinin hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânının da kalmayacağı, kanun koyucunun böyle bir sonucun ortaya çıkmasını isteyebileceği düşünülmemeyeceğinden VUK m. 227/3’teki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği, bu kabul ve uygulama dışına çıkmanın Kanun’un sistematığına uyarlılığının bulunmadığı,

zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamamasının sonucu, bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, belgede sahtecilik suçlarında aranan aldatma kabiliyeti unsuru, vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulama alanı bulmamaktadır²⁶⁴.

Yargıtay'ın bu konuyla ilgili görüşü zaman zaman değişiklik gösterebilmiştir. Yargıtay, bazı kararlarında, faturada VUK'ta belirtilen tüm bilgilerin yer almasının gerektiğinin esas olduğuna ve bu bilgilerin eksik olması hâlinde belgenin vergi hukuku yönünden hiç düzenlenmemiş sayılacağına, ancak ceza hukuku açısından içerik itibarıyla gerçeğe aykırılık bulunduğu belgenin VUK m. 359 anlamında sahte belge olarak nitelendirileceğine, faturanın üzerinde tarih ve sıra numarasının bulunmaması gibi eksiklikler vergi hukuku açısından belgeyi hükümsüz hâle getirse bile belge içeriğinde gerçekte var olmayan bir işlemin gösterilmesi hâlinde sahtecilik suçunun oluşacağına hükmetmiştir²⁶⁵. Buna karşın bazı kararlarında da, öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin düzenlenmemiş sayılmasını bildiren VUK m. 227/3 hükmüne işaret ederek, suça konu belgelerin dosya arasına alınması ve zorunlu bilgileri taşıyıp taşımadığı incelendikten sonra karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir²⁶⁶. Ancak Yargıtay'ın bu konudaki güncel kararları, sahte belge düzenleme suçuna konu belgenin tarih ve sıra numarası gibi kanuni şekil şartlarını taşımadığından düzenlenmemiş sayılmasının vergi hukukunu ilgilendirdiği, bu belgenin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin sabit olması hâlinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının konusunu teşkil edebileceği yönündedir²⁶⁷.

işlerliğini bozarak amacı dışında uygulama yapılmasına ve etkinliğinin yok olmasına sebep olacağı" sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

²⁶⁴ Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartı", s. 277 vd; Ferhat Yıldız, "Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 12, S. 48, Ankara 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 26.10.2024, s. 578 vd.

²⁶⁵ Yargıtay CGK, T. 20.11.2018 E. 2017/315 K. 2018/549 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

²⁶⁶ Yargıtay 11. CD, T. 26.06.2018 E. 2017/10422 K. 2018/5837 sayılı kararında, "faturaların VUK m. 230'da öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından; Ba-Bs form analizine göre sanığın şirketinden mal aldığına dair Ba formu ile bildirimde bulunan yani suça konu faturaları kullanan mükellefler tespit edilip, 2008 ve 2009 takvim yıllarına ait kanaat oluşturacak sayıda fatura aslı ya da onaylı suretinin temin edilip dosya arasına konulması ve incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının belirlenmesi (...) gerekirken bu belirleme yapılmadan cezaya hükmedilmesini hukuka aykırı bulmuştur (**Kaynak:** lexpera.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

²⁶⁷ Yargıtay CGK, T. 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517 sayılı kararında; "VUK m. 227/3'teki şekil şartlarına ilişkin düzenleme nedeniyle VUK m. 359/b'de düzenlenen sahtecilik suçunda belgede (faturada) şekil şartlarının suçun unsuru olup olmadığı hususunun, belgelerin delil olma özelliği ve aldatma yeteneği

Vergi kanunlarınınca düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen belgeler içinde, ticari hayatta en çok rol alan belge fatura olduğu gibi²⁶⁸, sahteliğe en çok konu edilen belge de faturadır. Nitekim mevzuatta yer almamakla birlikte, uygulamada sahte faturaya kimi zaman “naylon fatura” da denilebilmekte²⁶⁹, hatta bazı yargı kararlarında sahte fatura yerine “naylon fatura” deyimini kullanılabilmektedir²⁷⁰.

Sahte belge, farklı hareketlerle ve farklı yöntemlerle düzenlenebilmektedir. Örneğin, gerçek bir vergi mükellefinin bilgileri kullanılarak bastırılan ve gerçeğe aykırı olarak düzenlenen belgeler, sahte belgedir. Gerçek bir mükellefin bilgileriyle, anlaşmalı matbaalarda bastırılan, ancak bunların kaybolduğu veya çalındığı izlenimi verildikten sonra farklı mükellefler adına düzenlenerek kullanılan belgeler de sahte belge olarak nitelendirilir. Gerçek bir yükümlünün, hiç var olmayan bir işlem için düzenlediği fatura VUK m. 359 anlamında sahte bir faturadır²⁷¹. Gerçek bir mal ve hizmet satışının, gerçekte satışın tarafı olmayan bir mükellef tarafından düzenlenen belge ile belgelenmesi hâlinde

yönünden VUK m. 3’le m. 359 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde daha iyi anlaşıldığı; VUK m. 359/b’de -vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı- düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde -gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir- denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK m. 359/b’de düzenlenen sahtecilik kavramının TCK’daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı; özellikle VUK m. 3’teki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi dikkate alındığında VUK’taki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, m. 359/b’de yapılan bu düzenlemeyle korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğunun anlaşıldığı; bu nedenle de diğer delillerle suçun sübuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği; çünkü şekil şartları ve aldatma yeteneğinin bu suçta unsur olarak düzenlenmediği ifade edilmiştir (**Kaynak:** ictihatlar.com.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

²⁶⁸ Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 10, S. 1, Ankara 2006, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.09.2024, s. 2; Biyan, s. 30.

²⁶⁹ Ali Çakmakçı ve Semra Köseer, **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, 1’inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 199.

²⁷⁰ Danıştay 11. D., T. 07.04.1999, E. 1997/3487 K. 1999/1189 sayılı kararında; “Gerçek dışı fatura tanzim etmenin vergi kaçırmaya matuf olduğunu ticari işle uğraşan bir kişinin bilmemesi düşünülemeyeceğinden, naylon fatura denilen gerçeği yansıtmayan faturaların vergi kaçırmak amacıyla kullanıldığı, bunu düzenleyenlerin ayrı bir menfaat gözettikleri kanıtlanmadıkça adına fatura düzenledikleri kişi ya da firmaların vergi kaçırma fiiline yardım amacıyla bu fiili işlediklerinin kabulü gerekir.” denilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2025).

²⁷¹ Yargıtay CGK, T. 09.10.2001 E. 2001/161 K. 2001/211 sayılı kararında, sanığın, “seyyar olarak hurda toplayan kişilerin vergi mükellefi olmamaları nedeniyle sattıkları hurda karşılığında kendisine fatura veremediklerini, bu nedenle söz konusu kişilerin kâğıtları aldıkları yerden fatura temin edip verdiklerini” ifade etmesi ve tanıklığına başvuru kişilerin ve özellikle faturaları komisyon karşılığı düzenleyen kişinin de olayı doğrulaması karşısında; düzenleyen ve kullanan arasında bir işlem veya durum bulunmadığı halde varmış gibi düzenlenen suça konu faturanın VUK anlamında sahte belge olduğu sonucuna varılması gerektiği kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

bu belge de sahte belge tanımına uyar²⁷². İşi bıraktığı²⁷³ hâlde kullanmadığı belgeleri iptal edilmek üzere vergi dairesine ibraz etmeyen²⁷⁴ ve bu belgeleri kullanarak çeşitli mükellefler adına belge düzenleyen mükellefin oluşturduğu belgeler; başkası adına işe başlama bildiriminde bulunulup mükellefiyet tesis ettirilmesi sonucunda düzenlenen belgeler ve bir işletmede gerçekte çalışmayan işçi adına düzenlenen ücret bordrosu da sahte belgedir²⁷⁵.

Belgenin veya belgede düzenleyen olarak görünen mükellefin taşıdığı bazı tipik özellikler de belgenin VUK m. 359/b anlamında sahte belge olduğuna işaret edebilir²⁷⁶. Örneğin, düzenleyiciler, genellikle düzenledikleri sahte belgenin şekil yönünden eksiklik taşıyamamasına özen göstermektedirler²⁷⁷. Çoğu zaman, belgeleri düzenleyenlerin gerçek bir faaliyeti yoktur, tek gelir kaynakları sahte belge düzenleyip piyasaya temin

²⁷² Yargıtay 11. CD, T. 23.06.2016, E. 2016/8845, K. 2016/5894 sayılı kararında, “mal ve hizmet alımı olmadığı halde belge düzenlenmesi halinde sahte fatura düzenleme; gerçek satışa dayanmakla birlikte miktar ve değer itibarıyla gerçeğe uygun olmayan faturalar düzenlenmesi halinde ise muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenleme suçunun varlığının kabulü gerekeceği; mal veya hizmet alımının bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bunu düzenleyip verenle gerçek bir mal teslimi veya hizmet ilişkisi olmadığından faturanın sahte olarak kabulünün gerektiği; sanığın, gerçekte mal aldığı mükellefler yerine, işini terk ettiği tespit edilen mükellefe ait, işi terk tarihinden sonra düzenlenmiş gerçek mal ve hizmet teslimine dayalı olmayan, farklı tarihlerde düzenlenmiş sahte faturaları kullandığının tespit edilmesi karşısında; eylemin zincirleme şekilde sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.03.2025).

²⁷³ Mükellefin, kanunların vergiye tabi kıldığı ticari ve sınai bir işte çalışmaya veya böyle bir meslek ve sanatı icra etmeye başlamasına işe başlama denilmektedir (Cengizhan Hatipoğlu, “İşe Başlama Bildiriminin Yapılmamasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi ve Bunu Önlemeye Yönelik Çözüm Önerileri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 73, S. 1, İstanbul 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 12.03.2025, s. 188). VUK m. 153’te, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının, serbest meslek erbabının, kurumlar vergisi mükelleflerinin ve kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlama bildiriminde bulunmaları zorunlu kılınmıştır. VUK m. 160’ta ise mükelleflerin, işi bırakmaları halinde işi bırakma bildiriminde bulunmaları öngörülmüştür. Fiilen işi bıraktığı hâlde bildirimde bulunmadığı tespit edilen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, VUK m. 160/3 uyarınca vergi dairesince terkin edilir.

²⁷⁴ 08.01.1996 tarih ve 22517 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 246 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin “E- İşini Terk Eden Mükelleflerin Belge İbraz Ödevi” başlıklı bölümünde, VUK m. 160 hükmü uyarınca işini bırakan mükelleflerin, VUK hükümleri uyarınca notere tasdik ettirmek veya Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmak suretiyle temin ettikleri; ancak işi bırakması dolayısıyla kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ve en son kullandıkları ciltlerin, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlamaları zorunlu kılınmıştır.

²⁷⁵ VUK m. 359 anlamında sahte belge oluşturma yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Ela, s. 1071-1073.

²⁷⁶ Deniz ve Gencel, s. 161.

²⁷⁷ Yargıtay 19. CD, T. 27.05.2015 E. 2015/3176 K. 2015/2006 sayılı kararında, “sanığın düzenlediği iddia olunan faturaların aşlının veya onaylı örneklerinin varsa getirtilerek yasada öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin incelenmesi, faturaları kullananlar belirlenip sanıktan alınıp alınmadığı hususunda ifadelerine başvurulması, yine faturalardaki imza ve yazılar ile şirkete ait başka belgeler üzerindeki yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığı hususunda imza incelemesi yaptırılarak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği” belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

etmektedir²⁷⁸. Belgede görünen işlem hiç gerçekleştirilmediğinden, bu işlemin sonucu olarak düzenlenecek diğer belgeler (örneğin sevk irsaliyesi) de düzenlenmemekte, tarafların işletme kayıtlarında böyle bir malın veya hizmetin teslim edildiğine ya da yapıldığına dair maddi veya kaydi bir belirtiye rastlanılamamaktadır²⁷⁹. Belgeleri düzenleyen ve kullanan mükellefler, bu belgelerde görünen işlemleri yapabilecek bir işletme potansiyeline sahip değildir²⁸⁰. Belgeleri düzenleyenler, basiretli ve itibarlı bir tacirden beklenen özeni göstermemekte, mükellef olmalarını gerektiren faaliyetlerinin gerektirdiği çalışmaları yerine getirmemekte; söz gelimi işletmeye uğramamakta veya uğrayıp belgeleri imzalamak dışında bir iş yapmamaktadır²⁸¹.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri inşaat, hurda metal ve tekstil sektöründe daha sık işlenmektedir. Buna göre, inşaat sektörünün kullanılan emtialar dolayısıyla birden fazla sektörler bağlantılı olması, işçilik ve inşaat hizmetlerinin çoğunlukla kayıt dışı olarak, belge düzenlenmeden alınması, bu alımların sahte belgeyle belgelendirilmek istenmesi bu sektörde sahte belge kullanımını artırmaktadır. Ayrıca satışların tapu dairelerinde ve ihale üzerine yapı satılan kamu

²⁷⁸ Yargıtay CGK, T. 8.11.2018 E. 2018/427 K. 2018/517 sayılı kararında, VUK m. 359’da düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarıyla korunan yararın devletin vergilendirme hak ve yetkisi olduğu, vergi belgelerindeki sahteciliğin amacının, düzenleyen açısından komisyon geliri olarak haksız kazanç elde etmek veya ödenecek vergisini bertaraf etmek; kullanan açısından ise giderlerini fazla gösterip vergi matrahının azaltarak az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek olduğu kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

²⁷⁹ Yargıtay 11. CD, T. 26.10.2017 E. 2016/9529 K. 2017/7164 sayılı kararında, suça konu faturaların gerçek alım-satım karşılığında düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi için mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim-tesellüm belgelerinin, ödeme belgelerinin, ödenen paranın satıcının kasasına ya da banka hesabına girdiğini gösteren belge ve belirtilerin, faturaları kullanan mükellefin yeterli üretiminin, mal girişi ya da stoku olup olmadığının araştırılması ve karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması; faturaları kullananların tanıklığına başvurulması, tanıklara faturaları kimden ve hangi ticari ilişki çerçevesinde aldıklarının sorulması ve gerekirse faturalar üzerindeki yazı ve rakamların sanıklara ait olup olmadığına ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiğine işaret edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

²⁸⁰ Yargıtay 11. CD., T. 26.10.2017 E. 2016/4035 K. 2017/7195 sayılı kararına göre, belgelerin sahteliği üzerinde inceleme ve değerlendirme yapılırken, “sahte fatura düzenleme suçu bakımından, mal ve para akışını gösteren taşıma ve sevk irsaliyelerinin, teslim-tesellüm belgelerinin, ödeme belgelerinin, faturalarla uyumlu ve yeterli miktar mal girişinin bulunup bulunmadığı, üretiminin yapılıp yapılmadığı hususlarının; iş yeri koşullarının, işçi sayısının, vergi beyannamelerinin miktarı ve aylara göre değişim oranının, şirketin beyan ettiği vergiye esas potansiyeli ve şirketin faaliyet alanıyla uyumlu olup olmadığının” araştırılması; sahte fatura kullanma suçu yönündense sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyenler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediğinin, düzenleyenler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması ve dava açılmışsa dosyalarının getirtilip incelenmesi gerektiği” belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

²⁸¹ Yargıtay 21. CD, T. 26.12.2016 E. 2016/7818 K. 2016/7987 sayılı kararında, yetkili oldukları takvim yılı içerisinde herhangi bir ticari faaliyet olmamasına rağmen çok sayıda sahte fatura düzenlendiği ve yüksek matrahlı katma değer vergisi beyanında bulunulduğu anlaşılan sanığın ayrıca, şirketin abisi tarafından kurulduğunu, kendisinin sadece imza attığını ve şirketle ilgilenmediğini savunmasına dikkat çekilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

kurumlarında belgelendirilmesi nedeniyle satış bedellerini daha az beyan edemeyen mükellefler, giderlerini sahte belgeyle artırarak hedefledikleri kârlılık oranına ulaşmaya çalışırlar²⁸². Kârlı bir sektör olan hurda metal sektöründe de hurda metaller mükellef olmayan kişilerden, eskici ve toplayıcılardan düşük bedellerle alınıp mükellefiyet kaydı bulunan, çoğunlukla daha yüksek hacimli faaliyet gösteren mükelleflere yüksek bedellerle satılmakta, bu mükellefler de defterlerine işlenmek üzere satıcılardan belge istemektedir. Satıcılar da satışlar dolayısıyla belge düzenlemekte, ancak bu belgeler nedeniyle ortaya çıkan kârlarını azaltmak için sahte belge kullanmaktadırlar²⁸³. Tekstil sektöründe de benzer şekilde mal veya hizmet alışlarının belgesiz olarak yapılıp satışların belgelendirilmesi nedeniyle bu sektörde faaliyet gösteren mükellefler sahte belge düzenleme veya kullanma yoluna gidebilmektedir²⁸⁴. Ayrıca, bir mükellefin, belirli bir sektörde tekel durumunda olması ve diğer mükellefleri, düzenlediği sahte belgeleri kullanmaya zorlayabilmesi de sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerini artıran bir durum olarak kabul edilmektedir²⁸⁵.

1.3.2.3. Kısmen Sahte Belge

Kısmen sahte belge, gerçek işlem ve durumlarla gerçek olmayan işlem ve durumları aynı anda içeren belgedir. Kısmen sahte belgede gerçek bir işlem veya durum vardır, ancak bunun yanında gerçek olmayan bir işlem veya duruma da yer verilmiştir²⁸⁶.

Yargıtay, VUK m. 359 anlamında tamamen sahteciliğin gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılması olduğunu kabul etmekte, kısmen sahteciliği ise gerçek ve gerçek olmayan işlem ve durumların aynı belgede yer alması olarak tanımlamaktadır. Buna göre gerçekte satılmış olan malların yanında, gerçekte satılmamış olan malları da gösteren bir fatura, kısmen sahte belge olarak nitelendirilecektir²⁸⁷.

²⁸² Ak, s. 98-99.

²⁸³ Ak, s. 99-100.

²⁸⁴ Ak, s. 100.

²⁸⁵ Ak, s. 101.

²⁸⁶ Akbulut, “Sahte Belge”, s. 672; Ela, s. 1064-1065.

²⁸⁷ Yargıtay CGK, T.22.09.2022, E. 2021/433, K. 2022/575; T.02.10.2024, E. 2024/280 K. 2024/279 sayılı kararında; “kısmen sahte belge” ile “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” arasındaki farklılığa değinilerek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, gerçek bir işlem bulunmakla birlikte bunun içerik mahiyetinin veya miktarının gerçeğe aykırı olduğu; kısmen sahte belgede ise gerçek işlemin yanında gerçek olmayan işleme de yer verildiği; kısmen sahte belgedeki gerçeğe aykırılığın, işlemin mahiyet ve miktarının ötesinde, işlemin varlığıyla ilgili olduğu belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2024).

1.3.2.4. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramı, sahte belge kavramından farklıdır. Kanun’a göre sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK m. 359/b). Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeyi” anlatmaktadır (m. 359/a-2).

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, belgenin dayandığı işlem veya durum gerçekte vardır, ancak işlemin veya durumun mahiyeti veya miktarı gerçeğe aykırı olarak yazılmıştır. Gerçek bir hukuki ilişkinin fiyat, miktar, cins gibi unsurları gerçek durumu yansıtmamaktadır²⁸⁸. Dolayısıyla, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge en azından gerçek bir işleme veya duruma dayanmakta, ancak bu işleme ait miktar ve nitelikler gerçeğe aykırı bulunmaktadır²⁸⁹. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, belgenin içerik yönünden taşıyarak (bozularak, değiştirilerek) düzenlenmesi suretiyle meydana getirilir; gerçek bir belgenin kazıntı veya silinti yoluyla tahrif edilmesi suretiyle meydana getirilen bir belge değildir²⁹⁰. Ancak sahte belgeden farklı olarak dayandığı işlem gerçek, bu işleme ait olarak gösterdiği bilgiler gerçeğe aykırıdır²⁹¹.

Sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi birbirinden ayıran durum; sahte belgede, gerçekte herhangi bir mal veya hizmet teslimi var olmadığı hâlde varmış gibi belge düzenlenmesi; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede ise gerçekte bir mal veya hizmet tesliminin bulunması, ancak belgede gösterilen mahiyet ve miktarın gerçeğe aykırı olmasıdır²⁹². Nitekim 28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde²⁹³; gerçekte bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde bunlar söz konusuymuş gibi

²⁸⁸ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 46.

²⁸⁹ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 157-161.

²⁹⁰ Ümit Süleyman Üstün, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 3-4, Konya 2001, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.03.2025, s. 301.

²⁹¹ Uğur Burak Irmak, “Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununda Yer Alan Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2024, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 15.09.2025, s. 19.

²⁹² Ferhat Yıldız, s. 570; Bayraklı ve Bozdağ, s. 260.

²⁹³ Bu tebliğ, 01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “IV/C. Yürürlükte Kaldırılan Tebliğler” başlıklı bölümünde, 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin, bu Tebliğ'in yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı, kaldırılan tebliğlere yapılan atıfların, bu Tebliğ'in ilgili bölümlerine yapılmış sayılacağı açıklanarak yürürlükten kaldırılmıştır.

düzenlenen, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen, başkası adına bastırılıp kullanılan belgelerin sahte belge niteliğinde olduğu açıklanmıştır. Tebliğde, hukuki ilişkinin konusu olan mal veya hizmetin miktarını veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren; alıcısı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilerek değiştirilmiş belgelerin ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edileceği bildirilerek sahte belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge arasındaki fark belirginleştirilmiştir.

Bu noktada, kısmen sahte olarak düzenlenen belgeyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi de birbirinden ayırmak gerekir. Kısmen sahte belge, gerçek olay ve durumlar yanında gerçek olmayan olay ve durumları da içerirken, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin dayandığı olay ve durumlar gerçektir, sadece mahiyet ve miktarları gerçeğe aykırıdır ve gerçekleşen işlemle belgede görünen işlem arasında açık bir tutarsızlık bulunmaktadır²⁹⁴.

Sözlükte mahiyet, “nitelik, vasıf, öz, asıl ve esas” olarak; miktar ise “ölçülebilen, sayılabilen veya azalıp çoğalabilen durum, nicelik ve ölçü” olarak tanımlanır²⁹⁵. Buna göre, mal veya hizmetin miktarı, bu mal veya hizmet karşılığında ödenen paranın tutarı gerçeğe aykırı olarak yüksek veya düşük yazılan belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir. Mal ve hizmet bedelinin tutarı doğru olarak gösterilse bile birim değerinin gerçeğe aykırı gösterilmesi hâlinde de belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu kabul edilmektedir²⁹⁶. Biri asıl ve biri örnek olmak üzere iki adet düzenlenmesi gereken bir belgenin, örneğinde farklı miktar ve satış bedelleri içermesi hâlinde de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin varlığından söz edilir²⁹⁷. Taraflar arasında

²⁹⁴ Berrin Akbulut, “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Isparta 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 32.

²⁹⁵ Türkçe Sözlük, “Mahiyet”, s. 1605; “Miktar”, s. 1682.

²⁹⁶ Yargıtay 11. CD, T. 23.06.2016, E. 2016/8845, K. 2016/5894 sayılı kararında, gerçek bir satış dolayısıyla düzenlenmekle (gerçek bir satışa dayanmakla) birlikte, miktarı ve değeri yönünden gerçeğe uygun olmayan (gerçeğe aykırı olan) faturalar düzenlenmesi halinde muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenleme suçunun varlığının kabul edileceği belirtilmiş olup; bu karar, Kanun’da yer alan “muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” tanımlamasının “gerçek satışa dayanmakla birlikte miktar ve değer itibarıyla gerçeğe uygun olmayan” şeklinde anlaşılabilirliğini göstermektedir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.03.2025).

²⁹⁷ Yargıtay 11. CD, T. 20.04.2005 E. 2005/11032, K. 2005/2015 sayılı kararında, failin, gerçek satışlardan dolayı düzenlediği faturaların müşteriye verdiği nüshalarında bedelleri fazla; kendisinde kalan nüshalarında ise az gösterdiği olayda, söz konusu faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olduğu kabul edilmiştir. Karar, Yargıtay CGK T. 21.02.2006, E. 2006/7, K. 2006/25 sayılı kararıyla, son sözün

teslime konu edilen malın kilogram, litre, adet yönünden miktarının veya fiyatının eksik veya fazla belirtilmesi, belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunu gösterir. Belgenin aslı muhteviyat itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenebileceği gibi, muhataba verilen nüshası da muhteviyat itibarıyla yanıltıcı olabilir²⁹⁸.

Bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilebilmesi için önce sahte belge tanımına uymaması gerekir. Belgenin gösterdiği hukuki işlem gerçeğe aykırıysa belge sahte belge olarak kabul edilir. Gerçekte var olmayan bir işlemi temsil eden belge, mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olsa da sahte belge olarak kabul edilir; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilmez. Dolayısıyla, gerçek bir işleme (mal veya hizmet teslimine) dayanmayan belgenin “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” olarak kabul edilmesi de mümkün değildir²⁹⁹.

Kaçakçılık suçunun konusu olarak belgenin, sahte belge mi yoksa muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge mi olduğunun net olarak ayrılması gerekir. Çünkü suçun fiillerini belirleyen VUK m. 359 hükmünde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili ile sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri maddi olarak farklı olduğu gibi bu suçlar için öngörülen ceza miktarları da farklıdır. Ancak, vergi hukukunun, vergi matrahını belirlemeleri yönünden sahte belgeye ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye yaklaşımı benzerlik arz etmektedir. Zira VUK m. 227/3 hükmüne göre, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, VUK’a göre kullanılan veya bu Kanun’un Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hâlinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu nedenle, VUK, 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu³⁰⁰ (GVK), 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³⁰¹ (KDVK), Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği³⁰² (KDVGUT) ve sair mevzuatta genellikle belgenin bu iki niteliği birlikte anılmakta, “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” (SMİYB) olarak kavramsallaştırılmaktadır.

sanığa verilmesi kuralının ihlal edildiği gerekçesiyle bozulmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 01.03.2025).

²⁹⁸ Çakmakçı ve Köseer, s. 175.

²⁹⁹ Akbulut, “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge”, s. 19, 22.

³⁰⁰ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu ayrıma karşın, sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin düzenlenme ve kullanma amaçları genel olarak benzerdir; zira failin sahte belge kullanmakla ulaşmak istediği amaçlara muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle de ulaşması mümkündür. Örneğin, giderlerini yüksek, kârını düşük göstermek isteyen bir mükellef bu amaca sahte belgeyi kullanarak ulaşabileceği gibi tutarları yükselttilerek düzenlenmiş muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi kullanarak da ulaşabilir³⁰³.

1.3.3. SMİYB Düzenleme ve Kullanma Amaçları

Vergi ödemek, Anayasa'nın (AY) 73'üncü maddesi yönünden kişilerin kamu giderlerine mali güçleri ölçüsünde katılmalarını gerektiren bir yükümlülük olduğu gibi, AY m. 35 anlamında mülkiyet hakkının istisnalarından biridir. Dolayısıyla verginin, kişilerin mülkiyet haklarını sınırlayan, malvarlıklarını etkileyen bir yükümlülük olduğu kabul edilebilmektedir³⁰⁴.

Vergi ödemekle yükümlü olan kişilerin, malvarlıklarının azalması sonucunu doğuran bu yükümlülüğten daha az etkilenmeyi veya hiç etkilenmemeyi arzu etmeleri anlaşılır bir durumdur³⁰⁵. Mükellefler, vergi yükümlülüğünü kanun hükümlerini ihlal etmeden azaltmak veya önlemek için, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini engelleyerek vergi ödememe yoluna giderlerse buna vergiden kaçınma denir³⁰⁶. Ancak mükellefler, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için vergi kanunlarını ihlal ederlerse vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı söz konusu olur³⁰⁷.

Bu anlamda, ticari kazanç elde etmek üzere faaliyet gösteren bir mükellefin, vergi istisnası tanınmış bir faaliyet konusu üzerine yoğunlaşması vergiden kaçınma olarak

³⁰³ Akbulut, "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", s. 17.

³⁰⁴ Suat Şimşek, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **Maliye Dergisi**, S. 159, Ankara 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 325 vd.; Turgut Candan, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı", **Danıştay Dergisi**, Y. 40, S. 124, Ankara 2010, **Kaynak:** danistay.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 23, 29.

³⁰⁵ Ramazan Göçmen, "Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 20, İstanbul 1970, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.04.2025, s. 349; Kısmet H. Erkiner, "Hileli Vergi Suçu", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, S. 18, Ankara 1969, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.04.2025, s. 221.

³⁰⁶ Karaboyacı, s. 214-215.

³⁰⁷ Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma**, 7'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 100-101; Karaboyacı, s. 216-217; Enes İncel, "Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2022, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 22.03.2025, s. 17.

kabul edilebilir³⁰⁸. Mükellefin ticari faaliyeti sırasında yaptığı satışlar nedeniyle fatura düzenleme yükümlülüğüne uymaması, gelirlerini tam ve doğru olarak beyan etmemesi ise vergi kaçığına yol açan hareketlerdir³⁰⁹. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının yerleşmediğı, vergi denetiminin yetersiz olduğı, vergi adaletinin sağlanamadığı, mükelleflerin ekonomik güçlerinin zayıfladığı ülkelerde vergi kaçığının arttığı gözlemlenmektedir³¹⁰.

Beyannameye dayanan tarh yönteminde vergi matrahı, vergi kanunlarının düzenlenmesini ve kullanılmasını öngördüğü belgelerin, yine vergi kanunlarında tutulması öngörülen defterlere muhasebe ilkelerine uygun olarak işlenmesi sonucunda belirlenmektedir. Bu nedenle bazı mükellefler, bazı haksız kazanımlar elde etmek düşüncesiyle, beyannamelerini dayandırdıkları defterlerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak manipüle etme yoluna gitmektedirler. Bu fiiller muhasebe alanında aynı zamanda muhasebe hilesi olarak da kabul edilmekte olup, belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin ve sahte belgelerin kullanılmasının, muhasebe hileleri arasında en çok başvurulanan yöntem olduğı da ifade edilmektedir³¹¹.

Uygulamada, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin en çok tekstil, gıda, hurda metal ve inşaat gibi kayıt dışı çalışmanın yaygın olduğı, hammaddelerin çoğunlukla kayıt dışı olarak satın alındığı, işçiliğın kayıt dışı sağlandığı alanlarda düzenlendiğı ve kullanıldığı görülmektedir³¹². Bu alanlarda mükellefler, kayıt dışı olarak aldıkları mal ve hizmetleri maliyet unsuru olarak kayıtlarına aktarmak için piyasadan sahte belge temin etmeye çalışmaktadırlar. Beyaz eşya ve otomotiv gibi sektörlerde ise ekonomik süreç neredeyse tümüyle kayıt altında olduğundan sahte belge kullanmaya daha az yönelim gösterilmektedir³¹³.

³⁰⁸ Ulvi Sandalcı, “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”, **Alanya Akademik Bakış Dergisi**, C. 4, S. 3, Antalya 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 1034.

³⁰⁹ Batı, s. 100.

³¹⁰ Sandalcı, s. 1036; Batı, s. 101.

³¹¹ Serap Açıık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 16, S. 3, Erzurum 2012, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 357; Oğuz Yurt ve Suat Teker, “İşletmelerde Sahte Belge Kullanma Durumu ve Bu Durumun Sonuçları”, **PressAcademia Procedia Dergisi**, C. 9, S. 1, İstanbul 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s.152.

³¹² Ak, s. 98 vd.

³¹³ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 52.

1.3.3.1. Komisyon Geliri Elde Etmek

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinin en büyük nedeni, sahte bu belgeleri kullanmak isteyenlerin ihtiyaç duyduğu belgeleri üreterek haksız bir gelir elde etme arzusudur³¹⁴. Komisyon, bir işte aracılık yapan kimseye bırakılan yüzde demektir³¹⁵. Bir iş karşılığında yüzde alan kimseye de komisyoncu denir³¹⁶. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak vergi kaçakçılığına yönelen mükelleflerin sahte belge taleplerini, sahte belge düzenleyerek karşılayan kişiler, düzenledikleri belgelerin tutarı üzerinden belirli bir yüzdeyle³¹⁷ hesaplanan bir ücret almaktadır³¹⁸. İşte, düzenlenen sahte belgelerin tutarları üzerinden hesaplanan bu ücret, sahte belge düzenleyicilerin komisyon gelirini oluşturmaktadır³¹⁹.

Vergi idaresi, sahte belge düzenleyip piyasada satmaktan ibaret olan bu faaliyeti “sahte belge ticareti” olarak adlandırmaktadır³²⁰. Komisyon karşılığında sahte belge düzenleme faaliyeti ülkemizde neredeyse başlı başına bir sektör hâline gelmiştir³²¹. VUK

³¹⁴ Akbulut, “Sahte Belge”, s. 677; Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 48; Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 273; Faruk Gönkayalı ve Erol Çolak, “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 304, Ankara 2014, **Kaynak:** vergisorunlari.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 130; Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık”, **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 03.09.2024, s. 15; Hüseyin Öztürk ve Suat Teker, “Mükelleflerin Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanma Eğilimi ve Çözüm Önerileri”, **PressAcademia Procedia Dergisi**, C. 11, S. 1, İstanbul 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 139.

³¹⁵ Türkçe Sözlük, “Komisyon”, s. 1467.

³¹⁶ Türkçe Sözlük, “Komisyoncu”, s. 1467.

³¹⁷ Danıştay’ın istikrarlı kararları ve vergi idaresinin yerleşik uygulaması, sahte fatura düzenleyenlerin bu işten sahte fatura bedelinin yüzde ikisi kadar komisyon aldıkları yönündedir (Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 48; Fatih Kaplanhan ve Hüseyin Çağrı Başer, “Danıştay ve Vergi Mahkemesi Kararları Işığında Hurda Alımlarında Karşılaşılan Gelir Vergisi Stopajı Problemi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 9, S. 35, Ankara 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 73).

³¹⁸ Örneğin; Danıştay VDDK, T. 27.10.2000, E. 2000/176, K. 2000/350 sayılı kararında, düzenlediği faturaların gerçek bir mal hareketine dayanmadığı ve faturaları komisyon karşılığı düzenlendiği sonucuna ulaşılan mükellef hakkında, faturalarda yazılı bedelin yüzde ikisi oranında komisyon geliri elde ettiği kabul edilerek kaçakçılık (vergi ziyai) cezalı gelir vergisi ve geçici vergi tarh edilmesi hukuka uygun bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.03.2025). Ancak Danıştay’ın bazı kararlarında bu oranın yüzde ikinin üstünde olabileceği de kabul edilmektedir. Örneğin, Danıştay 4. D., T. 14.06.2021, E. 2019/7761, K. 2021/3128 sayılı kararında, davacı mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı ve sahte fatura ticareti yapmak suretiyle komisyon geliri elde ettiği sonucuna ulaşılmış ve istinaf başvurusunun reddine ilişkin VDD kararını bozulmuştur. Yeniden verilecek kararda, komisyon gelirine yönelik yapılacak değerlendirmede, davacının yaklaşık yüzde iki buçuk oranında komisyon geliri elde edilebildiği gözetilerek geçici vergi aslı ve vergi ziyai cezası yönünden ayrıca değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.03.2025).

³¹⁹ Ela, s. 817.

³²⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde, mükelleflerin sahte belge ticareti yaptıklarının veya sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiklerinin tespit edilmesi ve bu tespit sonucularıyla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

³²¹ Secahattin Vural, “Sahte Belge ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 180, Ankara 2014, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 83.

m. 9/2 hükmüne göre, vergiyi doğuran olayın kanunen yasaklanmış olması, bu olay dolayısıyla elde edilen gelirin ve teslimlerin vergilendirilmesini engellemediğinden, vergi idaresi, sahte belge ticareti yapılarak komisyon geliri elde eden kişileri, gelir vergisi ve KDV yönünden vergilendirilmektedir³²².

Vergi idaresinin uygulamasında ve yargı mercilerinin istikrarlı içtihatlarında çoğunlukla, sahte belge ticareti yoluyla elde edilen komisyonu gelirin yüzde iki oranında olduğu kabul edilmektedir³²³. Danıştay genellikle bu kabulü hukuka uygun bulmakla birlikte³²⁴, oranın daha yüksek olabileceğine işaret eden Danıştay kararları da bulunmaktadır³²⁵. Sahte fatura düzenleyerek satan mükellefin elde ettiği komisyon geliri

³²² Örneğin, Danıştay 3. D., T. 29.12.2023, E. 2023/8264, K. 2023/6629 sayılı kararında; davacı hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporunda yer alan saptamalardan, gerçek bir emtia teslimine dayanmayan fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiği sonucuna varılarak yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına hükmedilen, ancak mahsup dönemi geçen geçici verginin aranmayacağı ve yıllık vergiye mahsuben peşin alınan geçici vergi üzerinden bir kat vergi ziyai cezası kesilebileceği gerekçesiyle üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi yönünden davanın reddine, geçici verginin kaldırılmasına, geçici vergi üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasını ise bir kata indirilmesine karar verilen BİM VDD kararı onanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 03.03.2025).

³²³ Hazine ve Maliye Bakanlığının 17.10.1991 tarih ve 2480509.6.1391/10278 sayılı özelgesinde, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına ilişkin VUK m. 9/2 hükmü vurgulanarak, kanunlara aykırı bir faaliyet olan naylon fatura düzenleme faaliyetinin TTK anlamında ticari faaliyet olduğu, bu faaliyetten elde edilen komisyon gelirin de ticari gelir olarak gelir vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Özelgede, düzenlenen naylon fatura tutarının yüzde ikisine tekabül eden komisyon gelirin kaçakçılık cezalı tarhiyata esas alınması gerektiği yönündeki Danıştay 4. D. T. 26.12.1989, E. 1988/5040, K. 1989/4407 sayılı kararına atıfta bulunularak naylon fatura düzenleme karşılığında elde edilen komisyon gelirin ticari kazanç niteliğinde olmakla gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin konularına girdiği; bu nedenle, naylon fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde eden şirketler hakkında, elde etmiş oldukları komisyon gelirinden dolayı vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi, düzenlenecek olan bu raporlara göre yapılacak tarhiyatların kesinleşmesinden sonra beyanlarına göre tahakkuk eden vergilerin düzeltme yoluna gidilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** vergi.tc, **e.t.:** 25.01.2025). Danıştay VDDK, T. 26.11.1999, E. 1999/158, K. 1999/509 sayılı kararında, gıda maddelerinin toptan ticareti faaliyetiyle mükellefiyet kaydı bulunmasına karşın gerçek faaliyetinin komisyon karşılığında fatura düzenlemekten ibaret olduğu saptanan davacı adına, fatura hasılatının yüzde ikisi dikkate alınarak tespit edilecek komisyon geliri üzerinden katma değer vergisi tarh edilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2025). Danıştay 3. D., T. 12.05.2022, E. 2021/656, K. 2022/2214 sayılı kararında ise gerçek bir mal veya hizmet teslimine dayanmaksızın fatura düzenleyerek komisyon geliri elde ettiği tespit edilen davacı hakkında yüzde üç buçuk oranında komisyon geliri hesaplanarak ulaşılan matrah üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, Danıştay içtihatlarıyla kabul edilen yüzde iki oranındaki komisyon gelirine isabet eden kısmında hukuka aykırılık görülmemiş, olayda yüzde üç buçuk oranında komisyon geliri hesaplanmasını gerektirecek somut bir tespit bulunmadığına dikkat çekilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2025).

³²⁴ Danıştay 4. D., T. 22.10.2015 E. 2012/1840 K. 2015/4721 sayılı kararında, belirli bir organizasyon dahilinde sahte fatura düzenlendiği ve bu suretle komisyon geliri elde ettiği anlaşılan davacı adına, fatura tutarının yüzde ikisi oranında komisyon geliri elde ettiği kabul edilerek matrah tespit edilmesi ve bu matrah üzerinden vergi ziyai cezalı tarh işlemi yapılması hukuka uygun bulunmuştur (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

³²⁵ Danıştay VDDK, T. 13.10.2000, E. 2000/159, K. 2000/339 sayılı kararında; komisyon gelirin şirket ile şirket muhasebecisi arasında yarı yarıya paylaşıldığı ve düzenlenen faturalar üzerinden yüzde dört oranında komisyon alındığı kabul edilerek tarh edilen verginin olaya ve hukuka uygun olduğu yönünde karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2025). Danıştay VDDK, T. 15.05.2009, E. 2008/655, K. 2009/209 sayılı kararında ise şirket ortaklarının 1998 yılına kadar inşaatlarda ve pazarlarda, daha sonra

hesaplanırken, düzenlenen sahte faturalarda yer alan katma değer vergileri de komisyon gelirinin hesabına dâhil edilmekte, komisyon geliri KDV dâhil fatura bedeli üzerinden hesaplanmaktadır³²⁶. Komisyon karşılığında sahte belge satmayı faaliyet hâline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla yükledikleri tek gider baskı maliyetidir³²⁷. Dolayısıyla sahte belge düzenlemenin, maliyetine göre oldukça kârlı olduğu anlaşılmaktadır³²⁸.

1.3.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisini Daha Az Ödemek veya Hiç Ödememek

Gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi idaresine bildirdiği beyanında yer alan matrah esas alınarak tarh edilen, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. GVK'da yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname olmak üzere üç tür beyanname öngörülmüştür. Yıllık beyanname, bir takvim yılı boyunca elde edilen kazançların ve iratların bir arada toplanarak vergi idaresine bildirildiği beyannamedir (GVK m. 84/1-1). Muhtasar beyanname, işverenlerin veya gelir vergisi kesintisi yapan diğer sorumluların kestikleri bu vergileri bildirdikleri beyannamedir (m. 84/1-2). Münferit beyanname ise, dar mükellefiyete tabi olanların³²⁹ yıllık beyannameyle bildirmekle yükümlü olmadıkları kazançlardan ve iratlardan³³⁰,

Gümrük komisyoncusunun yanında hamaliye işlerinde çalıştıklarını, fatura ticaretinin cazip gelmesi nedeniyle şirket kurarak yüzde iki buçuk komisyonla Haydarpaşa Gümrüğünde satmaya başladıklarını beyan etmeleri nedeniyle bu oranda tarh edilen vergide hukuka aykırılık görülmemiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 25.01.2025).

³²⁶ Danıştay VDD, 24.12.2004, E. 2004/152, K. 2004/199 sayılı kararında, tarh edilen katma değer vergisine esas alınan teslimin, içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek olduğuna, bu teslimin karşılığı olan gelirin de tüm fatura bedeli üzerinden elde edildiğine, sahte faturada gösterilen katma değer vergisinin de aslında fiktif bir değer olduğu ve gerçekte ödenmediğine dikkat çekilerek, komisyon gelirinin katma değer vergisi dahil değer üzerinden hesaplanması gerektiği, bunun vergiden vergi alınması anlamına gelmediği yönünde karar verilmiştir (**Kaynak:** danistay.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

³²⁷ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 49.

³²⁸ Cerrah, s. 22.

³²⁹ Gelir vergisi yükümlülüğü tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere ikili bir ayrıma tabi kılınmıştır. Tam mükelleflerin, hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabidir. Dar mükelleflerin ise sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler gelir vergisinin kapsamındadır. Tam mükellefiyet-dar mükellefiyet ayrımı GVK m. 3 vd. hükümlerinde açıklanmış olup, bu ayrımda esas alınan temel ölçüt tâbiyet ölçütü değil, Türkiye'de yerleşme ölçütüdür. Türkiye'de yerleşmiş olanlar Türk tabiiyetinde olmasalar bile tam mükelleftir. Türkiye dışında yerleşmiş olanlar ise (GVK m. 3/2'de açıklananlar hariç) dar mükelleftir (Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 34'üncü Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, s. 8-10).

³³⁰ "Toplama yapılmayan haller", GVK m. 86- "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. (...) 2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar".

vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanların bildirilmesinde kullanılan beyannamedir (m. 84/1-3).

Gelir vergisinin konusunu çoğunlukla gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Gelir olarak nitelendirilen kazanç ve iratlar ise ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır (GVK m. 2/1). Gelirin vergilendirilmesinde önemli bir yeri olan ticari kazançta matrah, VUK hükümlerine ve bu Kanun'da yazılı gerçek usul veya basit usule göre tespit edilir (GVK m. 37/4). Gerçek usulde matrah, mükellefin VUK hükümlerine göre tutmakla yükümlü olduğu defterlere göre dayanılarak saptanmaktadır. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutarlar (VUK m. 182) ve bu defterlere dayanarak hazırladıkları bilanço sayesinde ilgili dönemin ticari kazancını hesaplayıp beyan ederler; buna bilanço usulü de denir³³¹. İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri tutarlar (VUK m. 193) ve her hesap dönemi sonunda çıkardıkları hesap özetine dayanarak ticari kazançlarını tespit ederler; buna da işletme hesabı usulü denir³³². Ticari kazancını bilanço ya da işletme hesabına göre tespit eden vergi mükellefi, bu kazancı elde edebilmesi ve idame ettirebilmesi için yaptığı giderleri ve GVK m. 40'ta sayılan gider kalemleri gibi diğer gider kalemlerini gelirinden indirme hakkına sahiptir. Küçük esnafın dâhil olduğu ve gerçek usulden daha kolay olan basit usulde ise mükellef, VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi zorunlu olan belgelerde yazılı tutarlara göre, bir dönem içinde elde edilen hasılatın giderlerin çıkarılması sonucunda bulunan fark üzerinden vergilendirilmektedir³³³.

Kurumlar vergisinde ise vergi, gelir vergisinde olduğu gibi gelirden, ancak esas olarak kurumların gelirlerinden alınmaktadır. Kurumlar vergisinin konusu olan gelir, 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³³⁴ (KVK) m. 1'de kurum kazancı olarak anılmaktadır. KVK'da yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç tür beyanname öngörülmüştür. Yıllık beyanname vergilendirme döneminin tamamı için verilir (KVK m. 25). Özel beyanname, dar yükümlü kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK m. 80 anlamında diğer kazançlardan ve iratlardan ibaret olması hâlinde (telif, marka gibi Kanun'da sayılan bazı gayrimaddî hakların satılmasına,

³³¹ Öncel ve diğerleri, s. 327 vd, Mutluer ve Kuzeyli, s. 439.

³³² Öncel ve diğerleri, s. 327 vd; Kızılot ve Taş, s. 274.

³³³ Öncel ve diğerleri, s. 344; Mutluer ve Kuzeyli, s. 356.

³³⁴ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

devredilmesine ve temlik edilmesine karşılık olarak alınan bedeller hariç) verdikleri beyannamedir (KVK m. 26/1). Muhtasar beyanname ise tam mükellefiyette KVK m. 15, dar mükellefiyette m. 30 hükümlerinde öngörülen, belirli ödemeleri yapanların ödeme yaptıkları kurumlardan kesmekle yükümlü oldukları vergileri gösteren beyannamedir.

Kurum kazancını oluşturan unsurlar, gelir vergisinin de konusuna giren gelir unsurlarıdır (KVK m. 1/2) ve kurum kazancının saptanmasında GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanır³³⁵. VUK m. 177 hükmünde her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olarak tanımlandıklarından, kurumlar vergisinin mükellefleri birinci sınıf tüccar olarak gerçek usulde ve bilanço esasına göre, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutup bilanço hazırlayarak vergilendirilirler³³⁶. Kurum kazancı GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tespit edilir, bu nedenle GVK m. 40'da öngörülen indirimler kurumlar vergisinde de uygulanır. Bununla birlikte KVK m. 8'de de hasılatından indirilebilecek gider kalemlerine yer verilmiş olup mükellef kurumun bu giderleri de hasılatından indirmesi mümkündür³³⁷.

Bütün bu açıklamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının temel olarak, mükellefin giderlerinin hasılatından indirilmesi suretiyle tespit edildiğini göstermektedir. Gerek bilanço esasına göre vergilendirilen mükellefler gerek işletme hesabı esasına göre vergilendirilen mükellefler, hasılatından indirim hakkına sahip oldukları giderleri, VUK hükümleri uyarınca düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu olan belgelere dayandırırılar, bu belgeleri defterlerine usule uygun şekilde işleyip bilanço veya işletme hesabı oluştururlar. Sonraki aşamada vergi beyannamelerini hazırlayarak hesapladıkları matrahı vergi idaresine bildirir ve vergiyi tahakkuk ettirirler. Bu durum, belge düzeninin ve giderlerin dayandırıldığı belgelerin vergiyi doğuran olayı tam ve doğru bir şekilde yansıtmasının

³³⁵ Öncel ve diğerleri, s. 410; Kızılot ve Taş, s. 364.

³³⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı, dernek ve vakıfların küçük çaplı işletmeleri gibi, bilanço usulünü uygulamakta başarılı olamayacak mükelleflerin daha kolay bir yöntem olan işletme usulüne göre vergilendirilmelerine izin verebilmektedir. Ayrıca, kurumlar vergisinde götürü usulü sadece, KVK m. 23'te, yabancı ulaştırma kurumları için kabul edilmiştir (Öncel ve diğerleri, s. 419 vd.).

³³⁷ "İndirilecek giderler", KVK m. 8/1- "Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler: a) Menkul kıymet ihraç giderleri. b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri. c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri. ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı. d) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları. e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar; (...).

önemini ortaya koymaktadır. Zira gelir ve kurumlar vergisi yükümlülüğünden haksız olarak kaçmak isteyen mükellefler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak giderlerini yüksek beyan edebilmektedirler³³⁸. Bu durum gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının haksız olarak azaltılmasına yol açmaktadır³³⁹. Vergiyi doğuran olay olarak elde edilen gelir, sahte belgeyle kısmen veya tamamen gizlenmekte ve mükellef daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek yoluna gitmektedir³⁴⁰.

Mükellefler bazen, vergi mükellefi olmayan şahıslardan alınan mal ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen gider pusulası³⁴¹ veya müstahsil makbuzlarında³⁴² alış bedelini gerçeğe aykırı olarak yüksek gösterebilmektedirler. Bu durumda her ne kadar bu şahıslar adına daha fazla gelir vergisi stopajı (GVK m. 94) ödemek zorunda kalsalar da bu sayede kendi adlarına daha düşük miktarda gelir veya kurumlar vergisi öderler³⁴³. Gerçeğe aykırı olarak yüksek tutardan düzenlenen belge, belge düzenleme yükümlülüğü kapsamında olmayan çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelerden GVK m. 11 uyarınca yüzde iki oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gibi, vergi kesintisi yapılmasını gerektirebilir³⁴⁴. Ancak GVK m. 103 hükmüne göre gelir vergisi tarifesinde yer alan en düşük vergi oranının yüzde on beş olduğu³⁴⁵, KVK m. 32/1 uyarınca kurum kazancı üzerinden alınacak vergi oranının ise en az yüzde yirmi beş olduğu³⁴⁶ dikkate alındığında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge

³³⁸ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 50.

³³⁹ Yargıtay CGK, T. 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366 sayılı kararında; sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiiller olduğu, vergi belgelerinde sahteciliğin düzenleyen yönünden komisyon elde etmek, kullanan yönündense giderleri fazla gösterip matrahı düşürerek az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya vergi indirimden yararlanmak olduğu; vergi belgelerindeki gerçeğe aykırılığın olgusu olarak sahteciliğin amaç değil, araç olduğu kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 28.01.2025).

³⁴⁰ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 273; Ersan Öz ve Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 9, S. 33, Ankara 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 15.

³⁴¹ Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin; VUK hükümlerine göre belge düzenleme yükümlülüklerine tabi olmayan kişilerden alınan mal veya hizmetler nedeniyle düzenlenip işi yapana veya malı satana imza ettirdikleri belgedir (VUK m. 234/1).

³⁴² Müstahsil makbuzu, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha olarak düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek, diğerini ona imzalatarak almakla yükümlü oldukları belgedir (VUK m. 235/1).

³⁴³ Ela, s. 831.

³⁴⁴ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü Maddesinde Yer Alan Kesinti Oranları, gib.gov.tr; **e.t.:** 04.03.2025.

³⁴⁵ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Gelir Vergisi Tarifesi 2025, gib.gov.tr; **e.t.:** 04.03.2025.

³⁴⁶ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Kurumlar Vergisi Oranları, gib.gov.tr; **e.t.:** 04.03.2025.

kullanılması hâlinde sonuçta daha az vergi ödeneceği anlaşılmaktadır. Bununla beraber, gerçeğe aykırı olarak yüksek tutardan düzenlenen müstahsil makbuzunu kullanan çiftçi de 18.04.2006 tarih ve 5488 sayılı Tarım Kanunu³⁴⁷ uyarınca daha fazla doğrudan gelir desteği almak gibi dolaylı avantajlardan yararlanacaktır³⁴⁸.

Bunun gibi, satın alınan mal veya hizmetin maliyet bedeli gerçeğe aykırı olarak yükseltilerek kurum kazancının ortaklara dağıtılabılır kısmı gizlenebilmektedir. Böylece şirket ortaklarının GVK m. 75/2 hükmü uyarınca menkul sermaye iradı olarak stopaj yoluyla vergilendirilmesi gereken iştirak hisselerinden doğan kazançlarının vergilendirilmesi engellenebilmektedir³⁴⁹.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gelir veya kurumlar vergisini ödememek için kullanılması, sadece faaliyeti gerçek olan mükelleflerin kullandığı bir kaçakçılık yöntemi değildir. Faaliyeti gerçek olmayan, asıl faaliyeti, kullanıcılara sahte belge temin etmek olan mükellefler de düzenledikleri fatura gibi belgeler dolayısıyla ortaya çıkan kazançlarını, sahte belgelere dayandırdıkları giderleriyle eritir ve gelir ya da kurumlar vergisi beyan etmekten kurtulmaya çalışırlar³⁵⁰. Özellikle “giydirme yöntemi” denilen yöntemde, mükellefler, piyasa koşullarına göre ucuza aldıkları malı, paravan bir şirketin düzenlediği faturayı kullanarak belgelendirir ve bu belgeyi defterlerine işlerler³⁵¹. Böylece alıcı, belgede yer alan KDV’yi yüklenmiş gibi görünerek ödenecek KDV’lerinden indirebilir, faturada yer alan tutarı, gelir vergisine esas olacak safi kazancını hesaplarken kullanabilir. Satıcı ise bu mal teslimi dolayısıyla doğan KDV’yi, faturayı düzenleyen paravan şirkete yükler³⁵². Bu durum mal veya hizmet teslimlerinin sayıca artmasına rağmen vergi gelirlerini azalttığından makroekonomik göstergeleri de yanıltır ve vergiyi bir maliyet unsuru olmaktan çıkararak mükellefler arasında haksız rekabete yol açar³⁵³. Daha az vergi ödemek için işlemlerini kayıt dışı bırakan mükellefin, kayıt dışı bıraktığı harcamalarını sahte belgeyle belgelendirmesi, kayıt dışı ekonominin

³⁴⁷ 25.04.2006 tarih ve 26149 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁴⁸ Ela, s. 831.

³⁴⁹ Ela, s. 825-826.

³⁵⁰ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 273.

³⁵¹ Ömer Palabıyık, “Vergi Denetim Sisteminin Kayıtdışı ve Sahte Fatura Organizasyonları Yönüyle Analizi ve Öneriler”, 13.02.2020, **Kaynak:** academia.edu, **e.t.:** 12.03.2025, s. 58.

³⁵² Elvan Keçelioğlu, “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, C. 4, S. 2, Kırıkkale 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 12.03.2025, s. 637.

³⁵³ Burcu Gediz Oral, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç, “Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 2, Isparta 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 29.03.2025, s. 123.

alanını da genişletir ve vergilendirilemeyen işlemlerin oranını da artırır³⁵⁴. Kayıt dışı ekonominin yüksek olması sahte belge düzenlemenin ve kullanmanın bir açıdan nedeni, bir açıdan da sonucudur³⁵⁵.

Faaliyeti gerçek olan mükelleflerin ödenecek vergilerini düşürmek maksadıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yoluna gittikleri durumlardan biri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. Bir sermaye şirketinin gelirinin, henüz vergilendirilmeden, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi gibi hukuki yollar dışında, şirketin ortaklarına ya da onların yakınlarına aktarılmasına örtülü kazanç dağıtımı denilmektedir³⁵⁶. Bu aktarım, aralarında ticari ya da hukuki yönden bağlantı bulunan mükelleflerin birbirleri adına belge düzenleyerek giderlerini azaltması şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir³⁵⁷. Bu ticari veya hukuki ilişki, mükelleflerin aynı holding bünyesinde faaliyet göstermesi, ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin aynı olması şeklinde kurulmuş olabilir. Kâr durumunda olan bir mükellefin zarar etmekte olan bir mükellefe düzenlediği faturada satılan malın fiyatını gerçek fiyattan daha düşük yazarak kendi kârını azaltması, zararda olan mükellefin ise zaten zararda olduğu için fiyatın düşük yazılmasından etkilenmemesi, örtülü kazanç dağıtımına örnek gösterilmektedir³⁵⁸. KVK m. 13/3'te, emsallere uygunluk ilkesi kabul edilerek mükelleflerin ilişkili olduğu kişilerle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satımında uyguladığı fiyatın, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyata uygun olmasını gerektirmektedir. Bu ilkeye aykırı olarak belirlenen fiyatlarla gerçekleştirilen mal veya hizmet satışlarında kazancın kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilir. Bunun için, ilişkili olduğu kişilere mal veya hizmet satmak isteyen mükellefin, KVK m. 13/4'te sayılan yöntemlere uygun şekilde fiyatlandırma yapması gerekir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, Kanun'da tespit edilen bir peçeleme yöntemi olup, bu kapsamda yapılan sözleşmelerin peçeleme olmadığını ispatlama yükü VUK m. 3/B uyarınca mükellefe aittir³⁵⁹.

³⁵⁴ Melih Çamcı, "Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Zararları ile Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin 2022, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 15.11.2024, s. 12.

³⁵⁵ Cerrah, s. 37.

³⁵⁶ Öncel ve diğerleri, s. 422.

³⁵⁷ İsmet Polat, s. 33.

³⁵⁸ İsmet Polat, s. 34.

³⁵⁹ Öncel ve diğerleri, s. 425.

1.3.3.3. İşletme Maliyetlerini Düşürmek ve Rekabet Avantajı Yaratmak

Gerçek bir faaliyet yürütmekle birlikte komisyon geliri elde etmek için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen, daha az gelir ve kurumlar vergisi ödemek, ödenecek katma değer vergilerini indirmek için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler, bu fiilleri işlemeyen mükelleflere göre daha az maliyetle faaliyetlerini sürdürmüş olurlar³⁶⁰. Bu da düzenleyici veya kullanıcı mükellefleri serbest piyasada daha avantajlı bir konuma getirir. Diğer mükelleflerin yüklendiği bu giderleri haksız olarak bertaraf edebildikleri için daha fazla pazarlık gücüne sahip olurlar³⁶¹.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin haksız olarak elde ettikleri bu avantajlı konum, onların aynı mal veya hizmetleri daha düşük fiyata, daha uzun vadelerle satabilmelerini sağlar. Hâl böyle olunca, diğer mükellefler de rekabet edebilmek için benzer yöntemlerle vergisel yükümlülüklerden ve vergi yükünden kaçmaya çalışırlar. Bu durum da piyasada rekabet ortamının zedelenmesine, haksızlığın ve suçluluğun yaygınlaşmasına, toplumda huzursuzluğun artmasına yol açar³⁶². Nitekim sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının düzenlenmesi, bir açıdan, faaliyetlerini vergi yükümlülüklerine uyarak sürdüren, dürüst mükelleflerin menfaatlerini de korumayı amaçlamaktadır³⁶³.

1.3.3.4. İthalat ve İhracat Kaçakçılığı Fiillerinde Kullanmak

Vergilendirme, ihracatın teşvik edilmesi için bir araç olarak kullanılmıştır. Örneğin, KDV’de ihracat istisnası (KDV m. 11, m. 32), ihracat yapan kurumlar için kurumlar vergisi oranının indirilmesi (KVK m. 32/7) gibi önemli düzenlemelerle vergilendirme ihracatı teşvik etmekte kullanılmakta³⁶⁴ ve ihracat yapan mükelleflerin

³⁶⁰ Taner Ercan, “Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar”, **Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi**, C. 5, S. 1, Diyarbakır 2025, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 13.04.2025, s. 3.

³⁶¹ Öztürk ve Teker, s. 140.

³⁶² **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi**, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Mücadele Çalışma Grubu Raporu”, Ankara 2022, **Kaynak:** vergikonseyi.hmb.gov.tr, e.t.: 29.12.2024, s. 3.

³⁶³ Akbulut, “Sahte Belge” s. 662.

³⁶⁴ Hakan Başer, “Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve Sonuçları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2011, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, e.t.: 28.03.2025, s. 4.

uluslararası alanda faaliyet gösteren diğer kişi ve kurumlarla rekabet edebilmeleri kolaylaştırılmaktadır³⁶⁵. Bunun yanında ihracatçı mükellefler banka ve finans kuruluşlarından diğer mükelleflere verilmeyen, avantajlı krediler alabilmektedir. İhracatçılara tanınan pek çok avantaj, “hayali ihracat” kavramına yol açmış ve ihracata konu işlemi olmayan bazı mükellefler işlemleri varmış gibi sahte belge düzenlemek ve kullanmak, ticari değeri olmayan malları ihraç etmek, fiyatları ve miktarları yüksek bildirmek gibi farklı yollarla kendilerine ihracatçı süsü vermişlerdir. Böylece sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, mükelleflerin hayali ihracat gibi kanuna aykırı işlemlerinde de başvurdukları yollardan biri olmuştur³⁶⁶.

Belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenmesi ve kullanılması, gümrük vergisi yönünden de Hazine’yi zarara uğratmaktadır. Gümrük vergisi, VUK hükümlerine tabi olmayıp, 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu³⁶⁷ hükümleriyle belirlenen kurallara göre uygulanan, genel olarak eşyanın gümrük kıymeti üzerinden alınan vergi türüdür. Gümrük kıymeti, Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliği’nde³⁶⁸ yer alan kurallara göre belirlenir. Buna göre, ithal edilen eşyasının gümrük kıymeti kural olarak o eşyanın beyan edilen satış bedelidir³⁶⁹. Beyan edilen kıymetin gerçekliği veya doğruluğu üzerinde şüphe oluşması hâlinde, Gümrük İdaresi, vergi yükümlüsünden ek bilgi ve belge isteyerek konuyu inceler ve araştırır. Bu inceleme ve araştırma sonucunda makul şüpheler giderilemediğinde eşyanın gümrük kıymeti artık satış bedeli kapsamında değil, Yönetmelik’te öngörülen hesap yöntemleri³⁷⁰ uygulanarak belirlenir³⁷¹.

Bu noktada, gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmemesi amacıyla, satış faturasının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenmesi suretiyle eşyanın gümrük kıymetinin gerçeğe aykırı olarak düşük miktarda beyan edilmesi söz

³⁶⁵ Servet Belge, “Türkiye’de KDV İade Sürecine İlişkin Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, FMV Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 28.03.2025, s. 5 vd.

³⁶⁶ Kerem Bilici, s. 106-107.

³⁶⁷ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁸ 07.10.2009 tarih ve 27369 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁹ Muhammet Kaya, “Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 29.

³⁷⁰ Bu yöntemler Yönetmelik’te; “satış bedeli yöntemi” (m. 45), “aynı eşyanın satış bedeli yöntemi” (m. 46), “benzer eşyanın satış bedeli yöntemi” (m. 47), “indirgeme yöntemi” (m. 48), “hesaplanmış kıymet yöntemi” (m. 49), “son yöntem” (m. 50) şeklinde sayılmaktadır.

³⁷¹ Muhammet Kaya, s. 81 vd.

konusu olabilmektedir. Söz gelimi vergi yükümlüsü, gümrük kıymetinin tespiti için satış bedelini ispatlamak maksadıyla Gümrük İdaresine ibraz ettiği faturada, gerçekte ödenen veya ödenecek bedelden daha düşük bir bedele yer vermekte, malın niteliğini olduğundan daha düşük değeri yansıtacak şekilde göstermektedir. Aynı zamanda 21.03.2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu³⁷² (KMK) m. 3/2’de suç olarak tanımlanan bu fiil, gümrük kıymetinin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğindeki faturanın esas alındığı satış bedeli yöntemine göre değil, Yönetmelik’te belirlenen diğer yöntemlere göre tespit edilmesini gerektirmektedir³⁷³.

Bunun gibi, gerçekte ihraç edilmemiş bir eşyayı ihraç edilmiş gibi göstermek veya ihraç edilen eşyanın cinsini, miktarını, sınıfını ve değerini farklı göstermek için de sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenebilmektedir³⁷⁴. Kamuoyunda “hayali ihracat” olarak da bilinen ve KMK m. 3/4 ve m. 3/9’da suç olarak tanımlanan bu fiilin amacı çoğunlukla teşviklerden, sübvansiyonlardan veya para iadelerinden yararlanmak gibi yollarla haksız çıkar sağlamaktır³⁷⁵. Ticaret Bakanlığının 31.12.2018 tarih ve 2018/23 sayılı Genelgesinde, beyan edilen ihracat kıymetinin, aynı veya benzer ticari tanımlı eşyaların ortalama kıymetinden en az yüzde yirmi oranında düşük veya yüksek olması hâlinde Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü tarafından inceleme yapılması gerektiği açıklanarak kıymet araştırmasına başlanması gerekeceği açıklanmıştır³⁷⁶. Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, ithalat ve ihracat süreçlerinde de düzenlenmekte ve kullanılmakta, vergi idaresi gibi gümrük idaresi de bununla farklı yöntemlerle mücadele etmektedir³⁷⁷.

1.3.3.5. Dolandırıcılık ve Benzeri Fiillerde Kullanmak

Dolandırıcılık, kanuni tanımına göre, failin hileli davranışlar sergilemek suretiyle bir kimseyi aldatarak onun veya başkasının zararına olmak üzere, kendisine veya başkasına bir yarar sağlamasıdır (TCK m. 157). Bazı hâllerde dolandırıcılık fiillerinde

³⁷² 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷³ Ela, s. 851-855.

³⁷⁴ Ela, s. 856-862.

³⁷⁵ Yargıtay 7. CD, T. 4.11.2013, E. 2013/3274, K. 2013/24265; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 05.03.2025.

³⁷⁶ **Ticaret Bakanlığı**, İhracatta Kıymet Araştırmaları Hakkında Genelge (2018/23), ticaret.gov.tr; **e.t.:** 05.03.2025.

³⁷⁷ Serdar Şahin, “Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 26, S: 2, Ankara 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 28.04.2025, s. 553 vd.

kullanılmak üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği gözlemlenebilmektedir³⁷⁸.

Örneğin, banka veya diğer kredi kurumlarınca tahsis edilmemesi gereken bir kredinin açılmasını sağlamak maksadıyla dolandırıcılık (TCK m. 158/1-j) suçunun işlenmesi sırasında, banka ve diğer kredi kurumlarının yetkililerinin yanıltmak için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler; sahte kıymet takdiri raporları, bilançolar³⁷⁹, fatura ve bonolar³⁸⁰ düzenlenebilmektedir³⁸¹. Düzenlenen bu belgeler, banka veya kredi kuruluşlarının aldatılması ve kredi talep eden gerçek veya tüzel kişinin mali durumuna, kredi verilebilirlik bakımından olumlu bir izlenim verilmesinde kullanılmaktadır³⁸².

Bunun gibi, bir şirketin malvarlıklarını o şirketin uhdesinden çıkarmak, hileli iflas etme düşüncesiyle malvarlıklarını eksiltmek gibi amaçlarla da sahte belge düzenlenebilmektedir³⁸³.

1.3.3.6. Suç Gelirlerini Aklamak

Suç gelirlerini aklamak, alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suç dolayısıyla elde edilen malvarlıklarını, “yurt dışına çıkarmak veya bunların gayrimeşru kaynaklarını gizlemek veya bunların meşru yollarla elde edildiği kanaatini uyandırmak” amacıyla çeşitli işlemlerden geçirmektir (TCK m. 282/1). Sahte belge, suç gelirini kaynağından mümkün olduğunca uzaklaştırılması için kullanılabilir³⁸⁴. Suç dolayısıyla elde edilen para, sahte fatura ve sair belgelerle çok sayıda kurgusal işleme konu edilerek kaynağından uzaklaştırılır ve ekonomiye aktarılır. Böylece para hukuka uygun yollardan elde edilmiş gibi bir izlenim verilir. Pahalı bir sanat eserinin satılması, gerçekte ihraç edilmemiş bir mal için belge düzenlenmesi, turistik hizmetlerin yüksek bedellerle belgelendirilmesi gibi olaylar, suç gelirlerinin aklanması için sahte veya

³⁷⁸ Keçelioğlu, s. 634.

³⁷⁹ Yargıtay 15. CD, T. 24.04.2014, E. 2012/22162, K. 2014/7999; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 05.03.2025.

³⁸⁰ Yargıtay CGK, T. 31.05.2005, E. 2004/158, K. 2005/58; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 05.03.2025.

³⁸¹ Ela, s. 872 vd.

³⁸² Ela, s. 872 vd.

³⁸³ Bekir Baykara, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 289, Ankara 2005, **Kaynak:** bekirbaykara.av.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 9.

³⁸⁴ Kerim Bilici, “Kayıtdışı Ekonominin Para ve Sermaye Piyasalarına Etkileri: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008, **Kaynak:** tez.gov.tr, **e.t.:** 28.01.2025, s. 107.

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine örnek verilebilir³⁸⁵. Suç gelirlerinin aklanması için sahte belge düzenlenmesi dolayısıyla bu belgeleri kullananlar, kaynağı meşru olmayan gelirlerini gizlerken bu belgeleri düzenleyenler de haksız bir komisyon geliri elde ederler³⁸⁶.

1.3.3.7. Haksız Olarak Katma Değer Vergisi İndirim ve İadesi Yaratmak

KDV, harcama üzerinden alınan, ekonomideki üretim zincirinin aşamalarından ortaya çıkan katma değeri konu edinen bir vergi türüdür³⁸⁷. KDV’de vergiyi doğuran olay mal veya hizmet teslimidir (KDVK m. 1). Üretim zincirinde gerçekleşen her bir mal veya hizmet teslimi, satış bedeli yanında belirli oranda KDV’lerin ödenmesini de gerektirir. Zinciri oluşturan üretici ve satıcılar, mal ve hizmet alırken ödedikleri KDV’leri, mal ve hizmet satarken tahsil ettikleri KDV’lerle telafi ederler, fazla vergiyi vergi dairesine öderler. Böylece üretim zincirinin başında ortaya çıkmaya başlayan KDV, bu zinciri takip ederek nihai tüketiciye yansıtılır. Burada zinciri oluşturan üretici ve satıcılara “kanuni mükellef” veya “aracı mükellef”, nihai tüketicilere ise “fili mükellef” denilmektedir³⁸⁸.

Bu zincir içerisinde yer alan bir mükellef, bir taraftan faaliyetini sürdürebilmek için aldığı mal ve hizmet nedeniyle satıcılara ücret ve KDV öderken diğer taraftan faaliyeti kapsamında teslim ettiği mal ve hizmetler nedeniyle alıcılardan ücret ve KDV tahsil etmektedir. Mükellefin alışları nedeniyle ödediği KDV, satıcılar tarafından vergi idaresine beyan edilerek ödenmektedir. Mükellefin satışları nedeniyle tahsil ettiği KDV’leri de kendisi, vergi idaresine beyan ederek ödemekle yükümlüdür. KDVK m. 29/1 hükmünde, mükellefe, yaptığı satışlar nedeniyle tahsil ettiği ve vergi idaresine ödemekle yükümlü olduğu KDV’den, belirli alışları sırasında ödediği KDV’yi indirme hakkı verilmiştir. İndirilecek KDV’nin fazla çıkması hâlinde ise aradaki fark kural olarak nakden iade edilmeyecek³⁸⁹, sonraki dönemler aktararak gelecekte indirim konusu edilecektir (KDVK m. 29/2).

³⁸⁵ Çakmakcı ve Köseer, s. 311-312; Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 49.

³⁸⁶ Talha Apak, "Sahte (Naylon) Fatura ve Kara Para", 30.11.2023, **Kaynak:** dunya.com, **e.t.:** 25.08.2024, s. 1.

³⁸⁷ Öncel ve diğerleri, s. 502-503; Gülten Şişman, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, 1’inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 23 vd.

³⁸⁸ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 132.

³⁸⁹ İndirilecek KDV’nin nakden iade edilmeyip, gelecekte indirim konusu edilmek üzere gelecek döneme aktarılmasına tampon kuralı denilmektedir (Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 145). Ancak, KDVK m. 11 ve devamında yer alan maddelerde düzenlenen, tam istisna niteliği taşıyan, KDV’lerin indirilmesinin

İndirim mekanizması sayesinde KDV, mükellefler için bir maliyet unsuru olmaktan çıkar ve üretim zincirindeki her mükellef, ödediği vergiyi, ödeyeceği vergiden indirdiğinden vergiyle yükümlenmez. Vergi zincirin sonunda yer alan nihai tüketiciye yüklenmiş olur³⁹⁰. Bu zincirdeki mükelleflerin alış yaparken ödedikleri katma değer vergilerini, satış yaparken tahsil ettikleri katma değer vergilerinden düşürebilmeleri için alışlarını belgelendirmeleri gerekir; bunun için de alış yaparken mal veya hizmet aldıkları mükelleflerden belge isterler. KDV'nin belgeye bağımlı bir vergi olması her bir mükellefin hem belge düzenlemesini hem de belge kullanmasını zorunlu kılar³⁹¹.

İndirim-iade mekanizmasının işlerliği, diğer bütün vergi kurumları gibi, belge düzeninin sağlıklı işlemesine bağlıdır. Mal ve hizmet teslimi zincirinde yer alan her bir mükellefin düzenlediği belge, bir sonraki mükellefin ödeyeceği ve o mükellefe iade edilecek KDV'yi belirler. “İndirimin belgelendirilmesi” başlıklı KDVK m. 34 hükmünde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. KDVGUT'nin “III/C-5.1 Fatura ve Benzeri Belge” başlıklı bölümünde, bu düzenlemede kullanılan “fatura ve benzeri vesika” deyiminin VUK m. 229, 233, 234, 235 ve 236 hükümlerinde düzenlenen fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olduğu açıklanmıştır. Dolayısıyla, VUK'ta düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen bu belgelere dayanmayan bir KDV'nin indirimi-iade mekanizmasına dâhil edilmesi mümkün değildir. Bu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge durumunda olması hâlinde de belgelerde yer alan KDV'ler indirim ve iadeye konu edilemeyecektir³⁹².

mümkün olamadığı durumlarda indirilemeyen KDV'nin nakden iade edilmesi mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte, Cumhurbaşkanının KDVK m. 29/2'de düzenlenen oran belirleme yetkisini kullanarak bazı mal ve hizmet teslimleri için daha düşük oranda KDV belirlemesi nedeniyle, alışlarında yüksek KDV ödeyip satışlarında düşük KDV tahsil eden mükelleflere, yıl içinde indiremedikleri KDV'ler izleyen yıl içinde iade edilebilmektedir.

³⁹⁰ Adem Dönmez, “Bir Muhasebe Manipülasyon Aracı Olarak Katma Değer Vergisi İndirim Mekanizması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray 2022, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 26.

³⁹¹ Okan Erol, **Kişisel Harcama Vergisi Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 168.

³⁹² Ramazan Kaya, “Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımında İndirilecek KDV Reddiyatı”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 225, Ankara 2018, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 18.

Bazı mükellefler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri defterlerine işleyerek indirim-iade sistemini suiistimal ederek haksız olarak KDV indiriminden yararlanmak ve ödemedikleri KDV'nin iadesini sağlamak yoluna gidebilmektedirler³⁹³. Sahte belge düzenleyip piyasaya sürmeyi gelir getirici faaliyet olarak yürütenler de düzenledikleri fatura ve sair belgeler dolayısıyla ortaya çıkan KDV'leri, kullandıkları sahte belgelerle indirerek bertaraf ederler³⁹⁴.

1.3.4. SMİYB Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Tespit Edilmesi

1.3.4.1. İspat, Karine ve Delil

İspat, genel anlamda, bir iddianın doğru veya gerçek olduğu veya olmadığı, iddia edilen durumun veya olayın somut olarak, iddia edildiği gibi gerçekleştiği veya gerçekleşmediği yönünde kanaat uyandırmaktır³⁹⁵. Medeni usul hukukunda tarafların üzerinde uyuşamadıkları hususlar ispatın konusuyken ceza muhakemesi hukukunda tarafların üzerinde uyuştugu konular da ispatın konusu olabilir³⁹⁶. İddianın konusunu ortaya koymak için kullanılan araçlara delil denir³⁹⁷. Medeni usul hukukunda hâkimin bağlı olduğu ve takdir yetkisine sahip olmadığı kesin deliller³⁹⁸ bulunmasına karşın ceza muhakemesinde hâkim, delilleri serbestçe değerlendirir³⁹⁹. Ceza muhakemesinde amaç maddi gerçeği araştırmak olduğundan taraflar ispat yükü altında değildir⁴⁰⁰. Buna karşın, medeni usul hukukunda ispat yükü, kural olarak iddia konusundan kendi lehine hak çıkaran tarafa yüklenmiştir (HMK m. 190). İdari yargılama hukukunda ise kesin delil kavramı bulunmamakta, ispatlanan konu yemin ve tanık hariç her tür delille ispatlanabilmektedir⁴⁰¹. 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁴⁰² (İYUK), bilirkişi, keşif ve delillerin tespiti konularında, bu Kanun'da hüküm bulunmadığı takdirde HMK hükümlerinin uygulanmasını öngörmüştür (m. 31).

³⁹³ Akbulut, "Sahte Belge", s. 677; Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 50-51.

³⁹⁴ Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartı", s. 273; Gönkayalı ve Çolak, s. 304.

³⁹⁵ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 357.

³⁹⁶ Toroslu ve Feyzioğlu, s. 175.

³⁹⁷ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 397.

³⁹⁸ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 409.

³⁹⁹ Toroslu ve Feyzioğlu, s. 172-173.

⁴⁰⁰ Yusuf Başlar, "Ceza Muhakemesinde İspat", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, Ankara 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 1389.

⁴⁰¹ Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 9'uncu Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, s. 496-497.

⁴⁰² 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergi hukukunda ise ispat, yargılama hukuku kadar, yargılamadan önce meydana gelen vergilendirme işlemlerini de ilgilendirir⁴⁰³. “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı VUK m. 3/B hükmüne göre vergiyi doğuran olayın ve vergiyle ilgili işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Hükmün devamında; vergiyi doğuran olayın ve bununla ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışında her tür delil kullanılarak ispatlanmasının mümkün olduğu; ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık bulunmayan tanık beyanlarının ispat aracı olarak kullanılmasının mümkün olmadığı bildirilmiştir. Ardından, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu açıklanmıştır.

İspat bir açıdan tam ispat-yaklaşık ispat şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. Hukuki durumun veya olayın gerçekleştiğini tam bir kanaatle ortaya koymaya tam ispat, durumun veya olayın gerçekleşme olasılığı bulunduğunu göstermeye yaklaşık ispat denilmektedir⁴⁰⁴. Bazı hallerde, örneğin HMK m. 390’da düzenlenen ihtiyati tedbir kurumunda yaklaşık ispat kurumuna yer verilmiştir. Ancak, vergi hukukunda vergilendirmeye ilgili işlemlerin, şüpheye veya varsayımına dayanılarak yapılması kabul edilmemiştir⁴⁰⁵. Bununla birlikte, idare hukukuna ve idari yargılama hukukunda yazılılık

⁴⁰³ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.18, S. 3, Ankara 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 507-508.

⁴⁰⁴ Karataş Durmuş, s. 511; Ahmet Başözen, “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde Yaklaşık İspat ve İhtimal Kavramı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 656.

⁴⁰⁵ Davacı mükellefin kullandığı faturaların bir kısmının, bu faturaları düzenleyenlerin ifadelerine dayanılarak, diğer kısmının ise düzenleyen şirketin adresinde bulunamaması ve beyannamelerini vermemesi nedeniyle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun kabul edildiği, faturaların dönem giderleri arasından çıkarıldığı, mükellef hakkında kurumlar vergisi tarh edilip ve kaçakçılık (vergi ziyai) cezası ile özel usulsüzlük cezası kesildiği olayda temyiz yargılaması yapan, Danıştay 3. D., T. 09.02.2000, E. 1999/566, K. 2000/477 sayılı kararında, GVK m. 193’te düzenlenen gelirin gerçekliği ilkesi benimsenmiş olduğundan, re’sen takdir yolu ile matrah oluşturulması gereken hallerde dahi bu ilkeye sadık kalınması gerektiğini; gerçek gelire yaklaşmak yönünde ve inandırıcı biçimde yapılmış bir tespit bulunmadıkça, karinelere dayanılarak, yorum yoluyla, kıyas suretiyle, kanaatle, çok değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel bir takım ifadelere dayanılarak ya da varsayım ile vergileme yoluna gidilemeyeceğini; bu tür kabullerin verginin kanuniliği ilkesine de ters düşeceğini; uyumsuzluk konusu olayda faturanın doğruluğu yönünden yapılmış olan tespitler de bir kısım kanaatlere, ifadelere ve varsayımlara dayanmakta olduğundan, bu tespitler esas alınarak vergilendirme yapılamayacağı; bir kısım faturaları düzenleyen şirketin sırf adresinde bulunamaması veya beyannamesini vermek gibi bir kısım vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesinden davacı şirketin sorumlu tutulamayacağı belirtilerek, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu kabul edilen faturalardan yola çıkılarak bulunan matrah farkına ilişkin cezalı tarhiyatı onayan mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 07.03.2025). Ayrıca bkz.: Mehmet Fatih Kurşun, “Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 192.

ilkesi geçerli olduğu⁴⁰⁶ gibi, bir idari işlem olarak⁴⁰⁷ tarh işleminde de yazılılık ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla, vergi hukukunda, vergilendirme işlemlerinin ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların tam bir kanaate dayandırılması, vergiyi doğuran veya vergilendirmeyi ilgilendiren olayların tam olarak ispatlanması gerekmektedir⁴⁰⁸.

Bir durum veya olayın, gerçekleştiği bilinen bir olaya dayanılarak ispatlanmış sayılmasını sağlayan kurallara karine denilmektedir. Bu kurallar maddi olaylarla ilgili yaşam tecrübesine dayandığında fiili karineden, kanunlarla getirilen kabullere dayandığında kanuni karineden söz edilir. Fiili karine, hukuk kuralı olmayıp insani tecrübelerle dayanır⁴⁰⁹. Hukuki karine ise kanunun belli bir olaydan belli bir sonucun çıktığını kabul etmesiyle meydana gelir⁴¹⁰. Aksi iddia ve ispat edilemeyen kanuni karineler, kesin karinelerdir. Aksi ispat edilebilen kanuni karineler ise kesin olmayan karinelerdir⁴¹¹.

Vergi hukukunda durum ve olayların karinelere dayanarak ispatlanması mümkündür. Örneğin, vergiyi doğuran olayın hayatın olağan akışına uygun olarak gerçekleştiği hususu vergi hukukunda genellikle vergi idaresi lehine işletilen bir karinedir. Hayatın olağan akışına uymayan bir olayın gerçekliğini idare değil, mükellef ispatlamalıdır⁴¹². Vergi mükellefinin beyanlarının ve bu beyanların işlendiği defterlerin doğru olduğunun karine olarak kabul edilmesi anlamına gelen ilk görünüş karinesi ise mükellef lehine bir karinedir. Ancak, hayatın olağan akışına uygun olmayan bir durumun belgelendirilmesi hâlinde ilk görünüş karinesi çürütülebilir ve ispat yükü mükellefe geçer⁴¹³.

⁴⁰⁶ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, 16'ncı Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s. 141, 374; Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan, **İdare Hukuku**, 16'ncı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 74; Mehpare Çaptuğ ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, "İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 19, Özel Sayı, İzmir 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 2918.

⁴⁰⁷ Öncel ve diğerleri, s. 111; Özcan, "Vergilendirme Süreci", s. 181.

⁴⁰⁸ Karataş Durmuş, s. 659.

⁴⁰⁹ Sema Taşpınar, "Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 45, S. 1, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 23.04.2025, s. 536.

⁴¹⁰ Taşpınar, s. 534.

⁴¹¹ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 370 vd.

⁴¹² Karataş Durmuş, s. 514.

⁴¹³ Karataş Durmuş, s. 514 vd.

İddia olunan maddi olayı ispatlamak için kullanılan araçlara delil denir⁴¹⁴. Senet, yemin, tanık, bilirkişi, keşif ve uzman görüşü gibi delil türlerinin kabul edildiği medeni usul hukukunda kural olarak delil serbestisi geçerli olup, hâkim delilleri serbestçe tayin eder. Ancak istisna olarak senet, yemin ve kesin hüküm kesin delil olarak kabul edilmiştir. Kesin deliller, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmadığı davalarda hâkimi bağlamaktadır⁴¹⁵.

Vergi hukukunda da delil serbestisi ilkesi kabul edildiğinden tarafların iddialarını her tür delille ile ispatlamaları mümkündür (VUK m. 3/B). Delil serbestisi ilkesi sayesinde hem vergi idaresi hem de mükellef, iddia ettiği durum ve olayları daha kolay elde edilebilen, daha güçlü delillerle ispatlayabilmektedir. Özellikle vergi kaçakçılığının ispatlanmasına delil serbestisi ilkesi önemli rol oynar, idare mükellefin düzenlediği belgelerin ve bildirdiği beyanların gerçekte bağdaşmadığını, mükellef de idaresinin tespitlerinin olaya uygun olmadığını ispatlayabilir ve mahkeme, bu ileri sürülen delilleri serbestçe değerlendirir⁴¹⁶.

Vergi hukukunda delil serbestisinin istisnaları tanık, yemin ve belge delilleridir⁴¹⁷. Tanık delili VUK m. 3/B'de açık hükümle yasaklanmıştır. Tanık beyanı ise ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunduğu takdirde delil olarak kabul edilebilir (VUK m. 3/B). İlginin tabii olması, tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan bir bağının bulunmasıdır; faizle borç alanın, kiracının, işçinin tanıklığı gibi. İlginin açık olmasından ise bu bağın hemen anlaşılabilir olması, tanıkla mükellef arasında bir çekişme ya da çıkar çatışması bulunmaması anlaşılmaktadır⁴¹⁸. Vergilendirme aşamasında tanık beyanlarından yararlanılabileceği konusunda tereddüt bulunmamaktadır; ancak Danıştay, vergi yargılamasında tanık dinletilemeyeceğini kabul etmektedir⁴¹⁹.

⁴¹⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 397; Toroslu ve Feyzioğlu, s. 171 vd.; Kaplan, s. 495.

⁴¹⁵ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 407 vd.

⁴¹⁶ Karataş Durmuş, s. 516 vd.

⁴¹⁷ Mahmut Ceylan, "İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 8, S. 16, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 328.

⁴¹⁸ Hasan Oral, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 147, Ankara 2020, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 80 vd.

⁴¹⁹ Danıştay 3. D., T. 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706 sayılı kararında, İYUK'ta esas olarak yazılı yargılama usulünün geçerli olması, İYUK m. 31'de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanıklığa ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmaması karşısında, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasabın Vergi Mahkemesince duruşmada tanık olarak dinlenmesinin, tanığa yemin teklif edilmesinin ve yemine icabet

Türk Vergi Hukukunda vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin belirli usul kurallarına uygun şekilde defterlere işlenmesi öngörülerek belge düzeni kurulmuştur. Dolayısıyla vergi hukukunda en çok başvurulacak delillerin, belge düzeni içerisinde düzenlenen ve kullanılan belgeler olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Ancak, belge düzenine uygun olarak düzenlenmemiş belgelerin, özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin mükellefler lehine delil olarak kullanılması mümkün değildir⁴²⁰.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğunu bildiren VUK m. 3/B hükmü, vergiyi doğuran olayın tespit edilmesi ve vergi kanunların anlamlandırılmasında şeklin ötesine geçilerek esasa ulaşılmasını, olayın ve kuralın biçimsel özelliklerinden çok, gerçek ekonomik yönünün dikkate alınmasını gerektiren⁴²¹ ekonomik yaklaşım ilkesinin uzantısıdır⁴²². Bu ilkenin vergi sistemindeki en önemli sonucu, peçeleme sözleşmesi gibi yollarla vergiyi doğuran olayın gizlenmesinin ve vergi kaçağına yol açılmasının önlenmesidir. Peçelemede, yüksek miktarda vergiyi gerektiren bir hukuki olay, düşük miktarda vergiyi gerektiren veya vergiden müstesna kılınan bir olayla gizlenmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, görünüşteki olaya değil, gerçek hukuki olayın esas alınmasını ve vergilendirmenin gerçek hukuki olaya göre yapılmasını gerektirir⁴²³.

Vergi hukukunda delillerin, (i) mükellef nezdinde (ii) vergi idaresi nezdinde ve (iii) vergi yargısı nezdinde meydana gelen deliller olmak üzere üç grup altında incelenmesi mümkündür. Mükellef nezdinde meydana gelen deliller, VUK ve sair kanun ile kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerle tutulması, düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu kılınan defter ve belgeler ile beyanname ve bildirimlerdir. Usule

etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinin Kanun'a usul hükümlerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 07.03.2025). Yine, Danıştay 3. D., T. 25.12.1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569 sayılı kararında da İYUK m. 17 ve m. 18'de duruşmada tarafların dinlenileceği hükme bağlanmış olmasına karşın tanık dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiş olması, İYUK m. 31'de de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanıklığa ilişkin hükümlerine yollama yapılmaması, İYUK'ta yazılı yargılama usulü esas alınmış olması karşısında; Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesi hukuka aykırı bulunmuştur (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 07.03.2025). Ayrıca bkz.: Ergün, s. 83-84.

⁴²⁰ Karataş Durmuş, s. 519-520.

⁴²¹ Öncel ve diğerleri, s. 33 vd.; Kızılot ve Taş, s. 28.

⁴²² Karataş Durmuş, s. 521.

⁴²³ Kızılot ve Taş, s. 28.

uygun şekilde tutulup düzenlenen defter ve belgeler ilk görünüş karinesinden yararlandığından bunların aksini ispat vergi dairesine düşer.

Vergi idaresi nezdinde meydana gelen deliller, idarenin yoklama⁴²⁴, arama⁴²⁵, bilgi toplama⁴²⁶, inceleme⁴²⁷ gibi iş ve işlemleri sonucunda oluşturulan tutanaklar, takdir komisyonu kararları⁴²⁸, uzlaşma tutanakları⁴²⁹ gibi belgelerdir. Bu iş ve işlemlerin usule aykırılık taşıması, elde edilen bilgi ve belgeleri de hukuka aykırı hâle getirir ve AY m.

⁴²⁴ Yoklama; mükellefleri ve mükellefiyeti ilgilendiren maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmayı ve tespit etmeyi amaçlar. Bu kapsamda mükelleflerin günlük hasılatlarının miktarının ve onların kanuni yükümlülüklerine uyup uymadıklarının araştırılıp tespit edilmesi yoklama kapsamında gerçekleştirilir (VUK m. 127). Yoklama sonucunda elde edilen tespitler tutanak niteliğindeki yoklama fişine geçirilir. İki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişi, bulunursa nezdinde yoklama yapılan kişilere veya onların yetkili kıldıkları kişilerin de imzaları alınarak düzenlenir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse durum fişe yazılır ve yoklama fişi polisin ya da jandarmanın veya muhtarın ya da ihtiyar meclisi üyelerinden birinin imzası alınarak düzenlenir (m. 131).

⁴²⁵ Arama, ihbar veya yapılan incelemeler sonucunda, mükellefin vergi kaçırdığını gösteren belirtiler bulunduğu, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yazılı talebi ve sulh hâkiminin kararıyla yapılır (VUK m. 142). VUK'ta arama tutanağı ile ilgili ayrıntılı düzenleme bulunmadığından, Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca yapılan aramalarda düzenlenen tutanakla ilgili düzenlemeleri içeren 01.06.2005 tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği, niteliğine uygun düştüğü sürece VUK hükümleri gereğince yapılan aramalarda da uygulanabilir (Ömer Çelen, "Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Y. 8, S. 1, Ankara 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 64.).

⁴²⁶ VUK m. 148 hükmünde kamu idareleri, kamu kurumları, vergi mükellefleri ve vergi mükellefleriyle hukuki işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermekle mecbur kılınmıştır. Bu kapsam vergi idaresi, ticaret sicilinden, tapu sicilinden, bankalardan, meslek örgütlerinden, uluslararası antlaşmalar çerçevesinde yabancı devletlerden bilgi toplayabilmektedir (Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 82-83).

⁴²⁷ İnceleme, verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması için; defter ve hesap tutmakla, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişilerin bilanço, gelir-gider tablosu ve sair mali tablolar, defter ve belgeleri üzerinde yapılır. Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar, VUK m. 134 ve devamında yer alan hükümler ile 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te (VİUEHY) düzenlenmiştir. Vergi incelemeleri sırasında tanık beyanından da yararlanılır. Vergi incelemesi sırasında elde edilen bilgiler, beyanlar ve sair durum ve olaylar inceleme tutanağı ile kayıt alınabilir. Vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi tarh edilmesi veya vergi cezası kesilmesi önerisi içeren vergi inceleme raporlarında usul ve hesap incelemelerine, mükellefin inceleme sırasında ileri sürdüğü ve tutanak altına alınan itiraz ve açıklamalarına yer verilir.

⁴²⁸ Takdir komisyonu, illerde defterdarın, ilçelerde ise malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ise ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların yetkilendireceği memurların başkanlığı altında, ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulan; doğrudan vergi idaresi hiyerarşisi içinde yer almayan; matrah belirleme, değer tespit etme gibi değerlendirme yapmayı gerektiren kararları veren bir komisyondur. Takdir komisyonu kararları mahkemeyi bağlayıcı niteliğe sahip değildir (Sevil Şin, "Vergi Takdir Komisyonları", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 8, S. 16, Yalova 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 10.11.2024, s. 162, 175).

⁴²⁹ Uzlaşma, vergi mükellefi ile idarenin, vergi cezaları üzerinde pazarlık yaparak cezaların indirimli olarak ödenmesi konusunda anlaşmalarını sağlayan, hukuki bir kurumdur (VUK Ek m. 1). Uzlaşma tutanağı, idarenin ve mükellefin ortak idaresini içerir. Uzlaşmanın sağlanması hâlinde mükellef, buna karşı dava yoluna başvuramaz (Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, Ankara 2009, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 333, 324).

38/6’da da açıklandığı üzere, hukuka aykırılık taşıyan bilgi ve belgelerin delil olarak kullanılması mümkün değildir⁴³⁰.

Yargı nezdinde meydana gelen deliller ise mahkemenin uyuşmazlığın çözümü için elde ettiği; bilirkişi raporu, keşif, ikrar, tanık beyanı, inceleme elemanının, muhasebecinin veya mali müşavirin dinlenilmesi gibi delillerdir⁴³¹.

1.3.4.2. İspat Yükü ve Re’sen Araştırma İlkesi

İspat hakkı, “Hak arama hürriyeti” başlıklı AY m. 36’da yer alan “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” ilkesine dayanan, anayasal bir haktır. Aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m. 6/3’te bir suç ile itham edilen herkesin savunma hakkına ve savunmasını hazırlamak için gereken koşulların sağlanmasını isteme hakkına sahip olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukunda da gerek vergisel yükümlülükler açısından mükellefin gerek kaçakçılık suçları açısından şüpheli ve sanığın ispat hakkı hukuki güvence altına alınmıştır⁴³².

İspat yükü kural olarak bir durumu veya olayı iddia edene aittir⁴³³. Ancak, vergi hukukunda bu kuraldan ayrılarak ispat yükünün yönünü değiştiren bir düzenleme bulunmaktadır. VUK m. 3/B’de yer alan bu düzenlemeye göre, “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde” ispat yükü bu durumu iddia eden tarafa geçmektedir. İktisadi icaplar, mevcut ekonomik ortam ve koşulları; ticari icaplar ise ticari örf ve adetten kaynaklanan kuralları, teknik icaplar ise üretimin yürütülmesi için zorunlu olan unsurları ve üründe bulunması gereken özellikleri anlatır⁴³⁴.

Esasen, konusu suç olan fiili işlediği iddia edilen kişi, suçu işlemediğini ispatlamakla yükümlü değildir. Sahte veya yanıltıcı belgenin düzenlediği veya kullanıldığı iddiası idareden gelir ve idarenin de bu iddiasını ispatlaması gerekir. Ancak,

⁴³⁰ Doğan Soyaslan, “Hukuka Aykırı Deliller”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 3-4, Erzincan 2003, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.05.2025, s. 9.

⁴³¹ Karataş Durmuş, s. 523-526.

⁴³² Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 167.

⁴³³ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) “İspat yükü” başlıklı m. 6 hükmü, “- Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” şeklindedir.

⁴³⁴ Karataş Durmuş, s. 513.

hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma iddiası ortaya atılan, bu konulardan incelemeye tabi tutulan mükellef, belgelerde görünen mal ve hizmetlerin ücretlerini banka üzerinden tahsil ettiğini veya ödediğini, mal ve hizmetlerin belgelerde görüldüğü şekilde alındığını veya verildiğini, bu belgelerin defterlerine usule uygun şekilde işlendiğini ortaya koyduğu takdirde ilk görünüş karinesinden yararlanır. Böylece belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge durumunda olduğunu ispatlama külfeti vergi idaresine geçer⁴³⁵.

İspat yüküyle ilgili genel ve özel kurallar, idari yargıda geçerli ilkelerden biri olan re'sen araştırma ilkesiyle tamamlanmaktadır⁴³⁶. Buna göre idare ve vergi mahkemeleri, İYUK m. 20 hükmü uyarınca davayla ilgili incelemeleri kendiliğinden yapmakta ve dava konusu işlemin dayanaklarını kendiliğinden temin etmektedir. Re'sen araştırma ilkesi, mahkemenin, gerektiğinde tarafların hiç değinmediği durum ve olayların tespitini de yerine getirmesini gerektirmektedir⁴³⁷. Re'sen araştırma hâkim açısında hem bir yetki hem de bir görevdir; önüne gelen uyuşmazlığı vicdani kanaatine göre karar vererek sonuca bağlan hâkim, temin edeceği bilgi ve belgeleri saptamak konusunda takdir yetkisine sahiptir, ancak bu takdir yetkisini kullanırken keyfî davranamaz⁴³⁸. Re'sen araştırma yetkisinin, davanın konusunu teşkil eden maddi olayın tam olarak tespit edilmesi için kullanılması gerekir⁴³⁹.

1.3.4.3. İspat Yöntemleri

Kaçakçılık suçunun konusu olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilinin ispatı, TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarına

⁴³⁵ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 170-171.

⁴³⁶ Karataş Durmuş, s. 513.

⁴³⁷ Danıştay 12. D., T. 26.11.2015, E. 2011/2498, K. 2015/6238 sayılı kararında; re'sen araştırma ilkesinin, davanın açılmasından nihai karar verilmesine kadar olan süreçte hâkime bazı görev ve yetkiler yüklediği, bu görev ve yetkilerin "davanın sevk ve idaresi, maddi olayın varlığının araştırılması ve delillerin elde edilmesi, maddi olayın hukuki tavsifi, olaya uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi, iddia ve savunmada ortaya konan maddi bulguların gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması, delillerin takdiri ile tarafların hiç değinmediği olayların tespiti" şeklinde tarif edilebileceği; hâkimin, uyuşmazlık konusu olayı hukuki yönden nitelendirmek, olaya uygulanacak hukuk normlarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak konusunda tam bir yetkiye sahip olduğu; mahkemenin, gerçeğe ulaşmak için araştırma ve inceleme yapıp bu araştırma ve incelemelerin sonucuna göre hüküm tesis etmelerinin, idarenin yerine geçmek olarak nitelendirilemeyeceği yönünde gerekçe açıklamıştır (**Kaynak:** karararama.com.tr, **e.t.:** 07.03.2025). Ayrıca bkz.: Kaplan, s. 17; Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 2, Ankara 2006, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 77 vd.

⁴³⁸ Karataş Durmuş, s. 522.

⁴³⁹ Karataş Durmuş, s. 522.

konu fiillerin ispatından farklıdır⁴⁴⁰. TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarından farklı olarak, VUK m. 359/b'de düzenlenen sahte belge tanımında belgenin içeriği ön plana çıkarıldığından, kaçakçılık suçunun konusu olan belgede aldatıcılık unsuru aranmaz. Kaçakçılık suçları anlamında sahtecilik belgenin şeklinde değil, özündedir; temsil ettiği işlemdir⁴⁴¹. Bu nedenle öğretide ve içtihadta, sahte belgenin tespiti sırasında, bu belgenin vergi mevzuatında öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığını incelemenin muhakkak gerekmediği, araştırmanın belgede yazılı hukuki ilişkinin gerçek olup olmadığı üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği kabul edilmektedir. Buna göre, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, mevzuatta öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hâlinde bunların vergi kanunları yönünden hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin VUK m. 227/3 hükmü vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığından bu hüküm uyarınca düzenlenmemiş sayılan belgeler de kaçakçılık suçlarının konusu olabilir⁴⁴². Bunun sonucunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, belgelendirilen olayın, örneğin mal veya hizmet alış veya satışının gerçekten gerçekleşip gerçekleşmediği, böyle bir hukuki ilişki varsa belgeye yansıtılan mahiyet ve miktar bilgilerinin gerçeğe uygun olup olmadığı yönünden araştırma ve inceleme yapılarak tespit edilmektedir. Bunun için de maddi gerçeği ortaya çıkaran bütün deliller ortaya çıkarılmaya ve değerlendirilmeye çalışılmaktadır⁴⁴³. Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin ispatı, belgede görünen işlemin taraflarının, konusunun, işlemin miktar ve tutarının maddi gerçeğe uygun olmadığının ispatından ibarettir⁴⁴⁴.

Buna karşın, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlendiğinin ispatlanması için somut olayın özelliklerine göre imza ve yazı incelemesine de ihtiyaç duyulabilecektir⁴⁴⁵. Örneğin, fail, atılı suçun kendisi tarafından değil, şirketin diğer ortağı tarafından işlendiğini, kendisinin sahte belge düzenleme fiilleriyle bir ilgisinin bulunmadığını iddia ettiğinde mahkeme, sanığın bu iddiası karşısında maddi gerçeği araştırmak için belgeler üzerinde imza incelemesi yaptırabilir, şirketin diğer ortaklarının,

⁴⁴⁰ Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartı", s. 282.

⁴⁴¹ Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartı", s. 277.

⁴⁴² Yargıtay CGK, T. 8.11.2018 E. 2018/427 K. 2018/517 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

⁴⁴³ Şişman, "Sahte Belgedeki Şekil Şartı", s. 287.

⁴⁴⁴ Ferhat Yıldız, s. 574 vd.

⁴⁴⁵ Ümit, s. 376-377.

kanuni temsilcilerinin, personelinin ve şirketle ilgili diğer kişilerin tanıklıklarına da başvurulabilir⁴⁴⁶.

Ancak, VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçlarında belgenin şekil denetimi ve aldatma kabiliyeti TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında olduğu gibi belgenin şeklinden yola çıkılarak ele alınmamalı, belgenin sahteliği maddi yönden ispatlanmalıdır⁴⁴⁷. Mükellefin defterlerine işlediği belgeye ulaşamamışsa bu belgenin sahteliği yoklama tutanaklarıyla, tanık beyanlarıyla, mükellefin diğer bildirim ve beyanlarıyla da ispatlanabilir; çünkü VUK'ta düzenlenen belgenin sahteliği, belgenin taşıdığı işlemin sahteliğidir, gerçeğe aykırılığıdır⁴⁴⁸. Sahte belde düzenlediğinden şüphelenilen kişiler hakkında vergi incelemesine başlanılarak onun mali durumu, vergiye uyumu ve vergi yükümlülükleri karşısındaki genel görünümü hakkında tespit ve çıkarımlarda bulunulur; böylece sahte belge düzenleme veya kullanma eylemlerinin varlığı kanıtlanmaya çalışılır⁴⁴⁹.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin ispatında kullanılacak tek araç belgenin fiziki varlığı değildir; mükellefin defterlerine işleyerek kullandığı belgede görünen ticari ilişkinin gerçek olup olmadığını tespit etmek için somut olayın özelliklerine göre farklı delillerden yararlanılabilir⁴⁵⁰.

⁴⁴⁶ Yargıtay 11. CD., T. 29.06.2020 E. 2019/5142 K. 2020/3627 sayılı kararında; “sanığın sahte fatura düzenlemediğine, mal alışverişinde bulunmadığına, şirketin fiilen gayri resmi ortağı olan (...) tarafından idare edildiğine, (...) ve (...) isimli kişilere vekâletname verdiğine dair savunma ve beyanları karşısında, maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespiti için; fatura asıllarının ilgili vergi dairesinden ve mükelleflerden temin edilmesi, bu faturalar sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, imzaların kendisine ait olmadığını, (...)’a veya (...)’e ait olduğunu iddia etmesi hâlinde bu kişilerin açık kimliklerinin ve adreslerinin tespiti ile tanık olarak çağrılmaları, duruşmada çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra faturaların gösterilmesi, yazıların ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, bunların da yazı ve imzaların kendilerine ait olmadığını iddia etmeleri hâlinde sanığın ve bu kişilerin yazı ve imza örnekleriyle faturalardaki yazıların ve imzaların kime ait olduğu konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması; yazı ve imzaların sanığa ya da (...)’a ve (...)’e ait olmadığının anlaşılması halinde ise faturaları kullanan mükellefler nezdinde karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığı araştırılıp açılmışsa dosyalarının getirilip incelenmesi, faturaları kullanan şirket yetkililerinin veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK m. 48 uyarınca çekinme hakları hatırlatıldıktan sonra faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştiraki bulunup bulunmadığının sorulması; sonucuna göre tüm deliller bir arada tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesinin gerektiği” ifade edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

⁴⁴⁷ Ferhat Yıldız, s. 570-571.

⁴⁴⁸ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 287.

⁴⁴⁹ Görgü, s. 78.

⁴⁵⁰ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 288.

Örneğin belgeyi düzenleyen mükellefin iş yerinin, faaliyet konusunu gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı; personel sayısının, personelin sayı ve niteliğinin faaliyet için yeterli olup olmadığı, işletmenin elektrik, su, telefon, internet gibi olağan ve zorunlu giderlerde bulunulup bulunulmadığı araştırılmalıdır⁴⁵¹. Mükellef işi terk etmişse işi bildirim yükümüne uyarak mı terk ettiği yoksa işi terkin idarece mi tespit edildiği öğrenilmelidir. İncelemede ele geçirilen faturaların iş hacmi ile uyumlu olup olmadığı, mükellefin komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı; mükellefin bir ticari işletmeye sahip olup olmadığı, işletmesinin kapasitesi ve fiziki koşulları⁴⁵², bu koşulların düzenlediği ve kullandığı belgelerde görünen ciroyu karşılayabilecek durumda olup olmadığı, fiziki koşulların iş hacmiyle uyumlu olup olmadığı belirlenmelidir⁴⁵³.

Karşıt inceleme yapılarak mükellefle mal veya hizmet alış veya satışında bulunmuş olan mükelleflerden bilgi talep edilebilir⁴⁵⁴; mükellef tarafından düzenlenen belgelerle ve mükellef adına düzenlen belgelerin uyumlu olup olmadığı araştırılabilir. Karşıt incelemeler, belgedeki işlemin taraflarının karşılaştırılmasını içerdiğinden özellikle paravan şirketlerin tespiti için gerekli ve önemlidir⁴⁵⁵.

Mükellefin belgelerini kullanan ve kullandığı belgeleri düzenleyen mükellefler hakkında rapor ve tespit bulunup bulunmadığı incelenebilir⁴⁵⁶. Özellikle, ticari ilişki

⁴⁵¹ Ahmet Meriç, Abdüllatif Karabalık ve Özgür Durmuş, “Sahte Belge Nedir? Sahte Belge Sorununa Bakış, İrdelenmesi ve SMİYB Düzenleme/Kullanımı ile Mücadelede Çözüm Yolu Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 149, Ankara 2012, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 64-65.

⁴⁵² Çitil, s. 164.

⁴⁵³ Şişman, “Sahte Belgedeki Şekil Şartı”, s. 288.

⁴⁵⁴ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 9'uncu Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 81.

⁴⁵⁵ Tekin ve Çelikkaya, s. 217.

⁴⁵⁶ 21.07.2005 tarih ve 25882 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 350 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’yle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, belirli bir sınırı aşan mal ve hizmet alış ve satışlarını Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ve Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirme yükümlülüğü getirilmişti. Mükelleflerin alış ve satış bildirimlerinde kaç mükellefin yer aldığı, bu mükelleflerinin kaç hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma tespiti bulunduğu gibi hususlar Ba/Bs formları üzerinden incelenmekteydi. Vergi incelemelerinde bu sayısal değerler kullanılmakta, bildirimlerde yer alan alış ve satışların parasal tutarının yüzde kaçlık kısmı hakkına sahte belge düzenleme veya kullanma tespiti bulunduğu araştırılmaktaydı. Örneğin, VDDK, T. 02.10.2024 E. 2023/1070 K. 2024/908 sayılı kararında, “Form Ba bildirimlerinde yer alan mükelleflerden yüzde on ikisi hakkında düzenleme yönünden rapor bulunması, yüzde seksen üçünün düzenleme yönünden özel esaslar kapsamında olması; Form Bs bildirimlerinde yer alan mükelleflerin yüzde ellisi hakkında incelemelerin devam etmesi” yönündeki tespitler de dikkate alınarak davacının düzenlediği faturaların gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayalı olmadığı sonucuna varılması hukuka uygun bulunmuştur. (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025). Bu yükümlülük, 25.09.2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 565 sayılı VUK Genel Tebliği’yle, elektronik belgelerin yaygınlaşması sonucunda Eylül 2024 dönemi bildirimlerinden başlamak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla Form Ba/Bs üzerinden yapılan incelemelerin, elektronik belgeler üzerinden yapılmaya devam edilmesi mümkün görünmektedir.

içinde bulunduğu, belgelerini kullandığı ve belgelerini kullanan mükellefler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında verilen yargı kararları araştırılmalı ve değerlendirmeye dâhil edilmelidir⁴⁵⁷.

Bazı hâllerde işlem iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayabilir; örneğin inşaat demirinin satışında kâr marjı çok düşük olup bu malların uzak mesafelere satılmadığı, normal koşullar altında inşaat demirinin en yakın yerel firmadan almanın en kârlı tercih olduğu bilinmektedir. Bu durumda, örneğin İzmir'den Hatay'a inşaat demiri satıldığını gösteren bir belgenin gerçekliği sorgulanabilir, işlemin taraflarından iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bu işlemle ilgili olarak düzenlenen faturaların yanında taşıma belgeleri, teslim-tesellüm belgeleri istenilebilir; işlem dolayısıyla ödeme yapılıp yapılmadığı, emtianın ne suretle kullanıldığı gibi sorular yöneltilebilir⁴⁵⁸.

Bu anlamda ilk olarak belgeye konu işlemin, örneğin faturada görünen mal veya hizmetin verilmediğinin ispatlanması gerekir. Malın gerçekten teslim edilip edilmediği, hizmetin gerçekten verilip verilmediği sorgulanmalı, anlaşılmaya çalışılmalıdır.

Belgenin şekil kurallarına uymaması, belgede görünen işlemin finansal tablolara yansıtılmamış olması⁴⁵⁹, belgede görünen alıcı ve satıcıların bu işlemi defterlerine işlememiş, mevzuat gereği yapılması gereken alış ve satış bildirimlerine eklememiş olmaları, borsa üzerinden satılan malların alım ve satımının borsalara tescili ettirilmemesi⁴⁶⁰ araştırılması gereken hususlardır. Belgelerde görünen mal ve hizmetler karşılığında yapılması gereken ödemelerin banka ya da çek aracılığı yerine elden yapıldığının ileri sürülmesi, çeklerin tahsil edilmemesi, mükellefiyetin devam etmemesi, vergilendirmeye ilgili kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, mükellefin sık sık adres değiştirmesi, iş yerinde çalışan bulunmaması⁴⁶¹ faaliyetin gerçekliği konusunda fikir vericidir. Çalışanların sigorta primlerinin ödenmemesi, mükellefin sermayesi ile satış hacmi ve işletmesinin kârlılığı arasında makul bir denge bulunmaması, alış ve satışların toplam miktar ve tutarlarının işin özelliğine göre dengeli olmaması, birden fazla

⁴⁵⁷ Çitil, s. 165.

⁴⁵⁸ Palabıyık, s. 32.

⁴⁵⁹ Muammer Ketizmen, s. 569.

⁴⁶⁰ 18.05.2004 tarih ve 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, "borsaya tâbi maddelerin en az miktarları üzerinde yapılan alım satım muamelelerinin borsalara tescili" zorunlu kılınmıştır.

⁴⁶¹ Cengiz, s. 277; Ak, s. 107-108.

faaliyeti aynı anda yürüten mükellefin, bu faaliyetleri arasında makul bir ilişki olmaması⁴⁶² da faaliyetin gerçek olmadığını düşündürebilir. Mükellefin ticari ilişki içinde olduğu (belge düzenlediği ve belgelerini kullandığı) mükellefler ve bunların da ticari ilişki içinde olduğu alt mükellefler incelendiğinde, birbirlerinin belgeleri kullanılmak sureyle kurgusal bir iş hacmi yaratılmış olması ve karşıt firma ile alt firmaların kişiliklerinin birleşmesi de faaliyetin ve belgelendirilen işlemlerin gerçek olmadığına işaret edebilir⁴⁶³. Stok miktarı ile satılan malların uyumsuz olması, işletmenin teknik kapasitesinin, düzenlenen belgelerden anlaşılan malları üretmeyi, hizmetleri vermeyi mümkün kılacak büyüklükte olmaması⁴⁶⁴, kullanılan belgelerde görünen belgelerin üretilmesi veya kullanılması için gereken ölçüde enerji tüketilmemiş olması⁴⁶⁵; düzenlediği ve kullandığı belgelere göre çok cüz'i miktarda emtia üretmiş olması ve mükellefin düzenlediği bütün belgeleri, üretim için katlandığı giderlerin çok altında bedeller karşılığında satış yaptığını gösterecek şekilde düzenlemesi ve bu durumun süreklilik arz etmesi⁴⁶⁶; faaliyet konusuna uygun olmayan alışların yapılması, faaliyetinde

⁴⁶² Ak, s. 109.

⁴⁶³ Çitil, s. 166-167.

⁴⁶⁴ Yargıtay 11. CD, T. 26.10.2017 E. 2016/8315 K. 2017/7200 sayılı kararında, “sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia edilen faturaları düzenleyen mükellef hakkında verilen Asliye Ceza Mahkemesi kararı celp edilip incelenmeden, bu davayı ilgilendiren deliller dava dosyasında intikal ettirilmeden, mükellef ile düzenleyici sanığa ait defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılıp faturaların gerçek bir işleme dayanıp dayanmadığı; sevk ve taşıma irsaliyeleri, çek ya da banka havalesi, teslim-tesellüm belgeleri, ödeme belgelerinin defterlere işlenip işlenmediği, faturada görünen işlem dolayısıyla tahsil edilen bedel veya ücretin satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediği konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmadan, belgeyi düzenleyen tanık sıfatıyla ifadesi alınmadan, onun belgeyi düzenlemeye elverişli ve yeterli üretimi, mal girişi ya da stoku olup olmadığı araştırılmadan, yetersiz bilirkişi raporuna dayanılarak” eksik araştırmayla mahkumiyet hükmü kurulması hukuka aykırı bulunmuştur (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

⁴⁶⁵ Cengiz, s. 278.

⁴⁶⁶ Danıştay 7. D., T. 28.03.2022 E. 2021/2079 K. 2022/1300 sayılı kararında; “davacı şirketin, aerosol imalatında kullanılmak üzere kendilerine LPG teslimi yapan araçların plaka takip sistemi ve Trafik kontrol kayıtları ile HGS-OGS ve yol denetim noktası kayıtları üzerinden incelenmesi sonucunda, davacı şirkete LPG teslimlerinin yapılmadığının dolayısıyla davacı şirketin taahhüdüne uygun şekilde üretim gerçekleştirmediğinin anlaşıldığı, davacı şirket tarafından alınan LPG'ler dahil edilmeksizin kutu, valf, aktüatör gibi takım maliyetlerinin 2014 yılında 0,74-TL, 2015 yılında 0,78-TL, 0,81-TL olmasına karşın, bu kutuların spreylere boyalı ile dolumu yapıldıktan sonra spreylere boyalı satış fiyatlarının 2014 yılında %95'inin 0,44-TL, 2015 yılında 0,25-0,33-TL, 2016 yılında ise 0,22-0,26-TL aralığında, yani spreylere boyalı kutu ve takımının alış fiyatının altında bir fiyatla kutu spreylere boyalı satışının olduğunu gösterdiği, öte yandan, vergi inceleme elemanı tarafından piyasada yer alan boyalı firmalarıyla yapılan yazışmalar neticesinde ortalama bir kutu spreylere boyanın maliyet ve satış fiyatlarına ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda davacı şirket tarafından belirtilen maliyet ve beyan edilen satış fiyatlarının iktisadi ticari icaplara ve hayatın olağan akışına uygun olmadığı, bununla birlikte, davacı şirket adresinde 24/08/2016 tarihinde yapılan yoklamada; iş yerinde kullanılan makinelerin seri sıra numaralarının ve numaratörlerinin olmaması, 13 palet spreylere boyalı bulunmuşsa da söz konusu malların üzerinde üretim tarihlerinin yer almaması ve ayrıca davacı şirket tarafından yıllar itibarıyla üretildiği ve satıldığı beyan edilen kutu spreylere boyalı miktarları dikkate alındığında, iş yerinde yoklamada bulunan spreylere boyalı miktarlarının davacı şirket tarafından üretildiği ve satıldığı ileri sürülen ürün miktarlarının yanında çok cüzi bir seviyede kalması, gerek iş yerinde bulunan ürünlerin, gerekse üretimde kullanıldığı ileri sürülen makinelerin ayırt edici özelliklerine yer verilmemesi veya bu

kullanılması mümkün olmayan makinelerin kiralanması⁴⁶⁷, beyanı üzerine tahakkuk eden vergileri dahi ödememesi⁴⁶⁸, faaliyet gösterdiği adreste ticari ilişkide bulunduğu mükelleflerin de faaliyet yürüttüğünün tespit edilmesi⁴⁶⁹ gibi hususlar bu anlamda araştırılması gereken durum ve olaylardır⁴⁷⁰. Mükellefiyeti re'sen terkin edilen mükellefin bunu dava konusu etmemesi ve hatta re'sen terkin edildikten sonra dahi belge düzenlemeye devam etmesi, düzenlediği belgelerin sahte olduğuna işaret edebilir⁴⁷¹.

Ticari hayatın olağan akışı içinde, her mükellefin, vergiye tabi olmasını gerektiren faaliyet konusunda uzmanlaşmış, bu faaliyetini gerçekleştirirken yeterli ve gerekli bilgiye ve tecrübeye sahip olması beklenir. Söz gelimi, faaliyet konusu inşaat malzemelerinin toptan ticareti olan bir mükellefin, işletmesine yem karma makinesi alması beklenmez. Bu gibi durumda, işlemin gerçek olmadığı ve faaliyet konusu ile ilgisi olmayan alış sebebiyle kullanılan belgenin de sahte olduğu hususu, fiili karineye dayanılarak kabul edilebilir⁴⁷².

özelliklerinin yok edilmesi 2015 yılı üretim kapasite raporuna göre 28/04/2015-28/04/2016 tarihleri arasında 20.160.000 adet spreylere boyama kapasitesine sahip olunmasına rağmen, kapasite raporunun çok üzerinde yaklaşık 38 milyon adet spreylere boyama üretildiğinin beyan edilmesi gibi tüm hususlarının bir arada değerlendirilmesi neticesinde, re'sen yapılan özel tüketim vergisi tarhiyatı ile üç kat olarak kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle” davanın reddine karar verilmesi hukuka uygun bulunmuştur (Kaynak: lexpera.com.tr, e.t.: 04.05.2025).

⁴⁶⁷ Şişman ve Birttek, s. 233.

⁴⁶⁸ Danıştay 4. D., T. 04.04.2022 E. 2018/691 K. 2022/2093 sayılı kararında; davacının mal veya hizmet aldığı veya sattığı bulunduğu mükellefler tarafından çok yüksek tutarlı katma değer vergisi matrahları beyan edilmesine rağmen, anılan hasılatları yapabilecek fiziki kapasiteye, emtiaya ve ticari organizasyona sahip olmamaları, şirket yetkilisinin ortağı olduğu diğer şirketler hakkında da vergi tekniği raporunun bulunması, mal ve hizmet alımı yapıldığı bildirilen mükelleflerin çoğu hakkında sahte fatura düzenledikleri veya kullandıkları yönünde düzenlenmiş raporlar veya olumsuz tespitlerin bulunması, elde edilen yüksek tutarlı ciroya rağmen tahakkuk eden vergileri ödememesi ve bildirimde bulunmaksızın gayri faal duruma düşmesi (iş bırakmış sayılması) hususları dikkate alındığında, mükelleflerin uyuşmazlık konusu dönemde davacıya düzenlediği faturaların gerçek bir mal veya hizmet karşılığında düzenlenmediği sonucuna ulaşılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 30.04.2025).

⁴⁶⁹ Danıştay 4. D., T. 21.04.2022 E. 2018/2923 K. 2022/2787 sayılı kararında; davacıya fatura düzenleyen Tasfiye Halinde (...) Limited Şirketinin satış işlemlerini gerçekleştirdiği firmaların sahte belge düzenleyen firmalardan olması, anılan mükellef kurum tarafından yapıldığı iddia edilen ödemelere ilişkin tahsilatların çoğunun haklarında sahte belge düzenleyicisi olduklarına dair raporlar bulunan şahıslar tarafından yapılmış ve bu şahısların mükellef kurumla ya hiç ya da çok küçük miktarda bir adet işlem dışında ticari bağının olmamasına rağmen şirket tarafından düzenlenen milyonlarca liralık çekti tahsil etmesi, katma değer vergisi matrahlarının çok yüksek olmasına karşın ödenecek vergisinin düşük olması, davacı şirketin eski ortağı ve yöneticisi olan (...)’un aralarında kişisel ve ticari problemlerinin olması, şirket adına habersiz kredi çeken (...)’a Tasfiye Halinde (...) Limited Şirketini 2010 yılında bedelsiz bir şekilde devrettikten sonra, borçlarını tahsil edebilmek amacıyla 2009 yılında kurduğu (...) Limited Şirketinden mal almaya devam etmesi ve anılan iki şirketin aynı iş yeri adresini paylaşmalarının ticari teamüllere uygun olmaması karşısında, söz konusu mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 30.04.2025).

⁴⁷⁰ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 171-173.

⁴⁷¹ Çitil, s. 169.

⁴⁷² Şişman ve Birttek, s. 234.

Belgede görünen işlemin gerçek olup olmadığının (mal veya hizmetin gerçekten verilip verilmediğinin) araştırılmasından sonra, bu işlem dolayısıyla gerçekleşen finansman hareketinin (ödemenin veya borçlanmanın) gerçek olup olmadığının da denetlenmesi gerekir⁴⁷³. Örneğin, malın veya hizmetin ücretinin banka üzerinden veya çekle ödenmiş olması⁴⁷⁴ belgenin sahte olduğu iddiasını zayıflatan bir durumdur⁴⁷⁵. Ancak uygulamada, belgenin sahteliğinin gizlenebilmesi için çekin bedeli belgeyi düzenleyen tarafından tahsil edilip komisyon geliri dışındaki tutar belgeyi kullanana aynı zaman dilimi içinde iade edilebilmektedir⁴⁷⁶; bu durumun tespit edilmesi hâlinde belgede görünen ticari ilişkinin gerçek olduğunu belgeyi düzenleyen ve kullananların ispatlaması gerekir⁴⁷⁷. Danıştay da bazı kararlarında, ödemelerini banka havalesiyle veya çeklerle yapan, faturalarda görünen hasılatları elde etmeye müsait sermayeye ve işletme kapasitesine sahip olan mükelleflerin komisyon karşılığı sahte belge düzenlediklerinin kabul edilmesini hukuka uygun bulmamıştır⁴⁷⁸.

Mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi “bilerek kullandığının” tespit edilmesi yönünden miktar yaklaşımı fikir verici olabilmektedir. Buna göre, kullandığı belgelerin toplam tutarı ve belge sayısının yüksekliği, mükellefin bilerek ve isteyerek sahte belge temin edip defter ve belgelerine işlediğini, bu suretle giderlerini artırmaya çalıştığını gösterebilmektedir. Bu durum bazı Danıştay kararlarında

⁴⁷³ Ümit, s. 375.

⁴⁷⁴ Danıştay 4. D. T. 07.06.2010 E. 2009/4029 K. 2010/3462 sayılı kararında; “davacının defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte olduğu ileri sürülen fatura karşılıklarının banka aracılığı ile çekle ödendiği tespit edildiği hâlde bu belgelerin mahiyeti hakkında hiçbir inceleme yapılmadığı; ödemelerin çekle yapıldığını gösteren banka ekstreleri dosyaya sunulduğu hâlde vergi mahkemesince de çekle ödeme iddialarının dikkate alınmaması, ödemelerin mahiyetinin araştırılmaması” karşısında, faturaların sahte olduğu kabul edilerek davanın reddine karar verilemeyeceği belirtilmiştir (**Kaynak:** versav.org, **e.t.:** 03.04.2025).

⁴⁷⁵ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 173.

⁴⁷⁶ Danıştay VDDK, T. 28.04.1995 E. 1994/332 K. 1995/142 sayılı kararında; davacının ilgili dönemde faturasını kullandığı mükellefin ifadesinde; şeklen mükellefiyet tesis ettirip piyasaya komisyon gelirli karşılığında fatura sağladığını, ödeme görüntüsü verilebilmek için adına düzenlenen çek bedellerini bankadan tahsil ederek aldığı parayı mal sahiplerine verdiğini, halen pamuk tarlalarında işçilik yaparak geçimini sağladığını belirttiğine dikkat çekilmiş; VUK m. 3 hükümlerine göre kanıt niteliği taşıyan bu ifadenin davacının belgeye konu edilen malı gerçekte satın almadığını gösterdiği, faturaların biçimsel kurallara uygun olmasının, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesinin, borsada tescil yapılmasının belgenin gerçekliğini kanıtlamaya yeterli olmadığı; çünkü gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebileceği, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşılan kişilere çekle ödeme yapıp daha sonra paranın geri alınmasının mümkün olduğu, borsada tescilin ise beyana dayalı bir işlem olduğundan malın gerçekten satıcı görünen kişiden satın alındığına kesin bir kanıt sayılamayacağı sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 29.03.2025).

⁴⁷⁷ Şişman ve Birttek, s. 232.

⁴⁷⁸ Danıştay 3. D., T. 06.05.2008 E:2007/2735 K:2008/1390 (**Kaynak:** adenyymm.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

da bir ispat yöntemi olarak kabul edilmiştir⁴⁷⁹. Bu düşünceye uygun şekilde, KDVGUT “IV/A2-3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar” ve “4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar” başlıklı bölümlerde, “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının yüzde beşini geçmemesi halinde” bu mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti gerekçesiyle işlem yapılmayacağı ifade edilmiştir. Vergi idaresinin düzenleyici işleminde belirlediği bu yüzde beş oranındaki sınırın esasen kanuni bir dayanağı yoktur⁴⁸⁰. Ancak düzenlemenin, mükellef lehine bir müsamaha oranı niteliğinde olduğu kabul edilebilir⁴⁸¹.

Belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna yönelik hususlar vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporlarıyla ortaya konulmaktadır. Vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olan (VUK m. 135) inceleme elemanları tarafından yürütülen bir denetleme sürecidir⁴⁸². Vergi mükellefinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğini gösteren deliller, vergi incelemesi sırasında elde edilir ve rapora bağlanır. Mükellefin, bu filleri gerçekleştirdiğinin tespit edilmesi, delillerin tam ve doğru olarak elde edilmesiyle mümkün olur. Vergi hukukunda işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğundan belgenin “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” tanımlarına uyduğunun, mükellefin de bu belgeyi düzenlediğinin veya kullandığının somut tespitlerle, açık ve net bir şekilde ortaya konulması, derinlemesine bir araştırma yapılması gerekir⁴⁸³.

KDVGUT’nin “IV/A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” başlıklı bölümüne göre, haklarında sahte belge düzenledikleri veya kullandıkları yönünde vergi inceleme raporu veya tespit bulunan mükelleflerin KDV iade talepleri, KDVK m. 36/2

⁴⁷⁹ Danıştay 4. D., T. 11.01.2023 E. 2019/7712 K. 2023/120 sayılı kararında, davacının kullandığı belgeleri düzenleyen şirket hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporunda; “mükellef ile ticareti bulunan mükellefin yüzde yüz sahte belge kullanım yüzdesinin bulunduğu, 2015 döneminde 5.860.020,00 TL alış ve 2016 yılında 7.612.677,00 TL alış beyan ettiği şirketin sahte belge kullanım oranının 2016 yılında yüzde seksen üç olduğu, mükellef kurumun 2016 yılında 1.530.997,00 TL satış yaptığını beyan ettiği şirketin alışlarının yüzde yüz oranında sahte olduğu, diğer mükelleflerin sahte belge kullanım oranının ise yüzde ellinin üzerinde olduğu” şeklindeki tespitleri içeren vergi tekniği raporunun, diğer tespitlerle birlikte isabetli olduğunun kabul edilmesinin gerektiği belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 03.04.2025).

⁴⁸⁰ Yalnız, VUK m. 370/b’de, kullandığı sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge oranının bir takvim yılında 100.000,00 TL’yi geçmediği veya geçse o yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının yüzde beşini aşmadığı anlaşılan mükelleflerin izaha davet kurumundan yararlanabilmeleri mümkün kılınmıştır.

⁴⁸¹ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 176.

⁴⁸² Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 4, Ankara 2012, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.03.2025, s. 1309.

⁴⁸³ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 168-169.

hükmünde yer alan esasa uyularak vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir. Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tespitinde kullanılması gereken ölçütlerin belirlenmesi KDV yönünden önem arz etmektedir. Bu öneme dayanılarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tespitinde kullanılacak ölçütler Tebliğ'in "IV/A2-3.1. Sahte Belge Kavramı" başlıklı bölümü altında örneklendirici sayma⁴⁸⁴ yoluyla sayılmıştır. Vergi idaresi Tebliğ'de sayılan bu ölçütleri, bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olduğuna karine olarak kullanmaktadır⁴⁸⁵.

Bölümde yer alan düzenlemede ilke olarak, belgenin sahte olup olmadığının, bu belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlı olduğu açıklanmış ve ardından tespitlerin hangi yönlerden yapılacağı sayılmıştır. Buna göre, bir mükellef hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma yönünden tespitte bulunulabilmesi, belgenin sahte olup olmadığı konusunda bir fikre varılabilmesi için şu hususlar ya bir rapora bağlanmış ya da tespit edilmiş olmalıdır: "İncelenen dönemlere ilişkin olarak yoklama yapılması, bu yoklamalarda mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığının tespiti için gerekirse ilgili dönemde mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin ifadesine başvurularak mükellefin fiilin işlendiği tarihindeki durumuna ilişkin bilgi alınması"⁴⁸⁶,

⁴⁸⁴ Kanun koyucu, bazı hâllerde getirdiği düzenlemenin konusu olan unsurları tek tek sayarak açıkça belirtmeyi tercih eder. Bu sayım, unsurları kesin olarak belirliyor ve bunların yorum yoluyla çoğaltılmasını engelliyorsa buna "sınırlandırarak sayma" veya "tahdidi sayma" ya da "numerus clausus sayma" denir. Ancak düzenleme, sayılan unsurları örnek olarak bildiriyor, "gibi", benzeri", ve sair sözcüklerle bunların yorum yoluyla artırılmasını öngörüyorsa, bu duruma da "örneklendirici sayma" veya "tadadi sayma" denir (Kemal Gözler, "Yorum İlkeleri", **Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Kamu Hukukçuları Platformu, 29-30 Eylül 2012, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara 2013, **Kaynak:** anayasa.gen.tr, e.t.: 13.04.2025, s. 69 vd).

⁴⁸⁵ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 176-177.

⁴⁸⁶ Danıştay 4. D., T. 15.06.2022 E. 2022/577 K. 2022/4115 sayılı kararında; davacının ilgili dönemde belgesini kullandığı mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; 23.02.2005 tarihinde mükellefiyet tesis ettirildiği, mükellefiyetinin 30.06.2012 tarihi itibarıyla re'sen terkin edildiği, defter belge isteme yazıları kanuni temsilcisine tebliğ edilmesine karşın kanuni süre içinde ibraz edilmediği, bu nedenle incelemenin tarh dosyası ve harici araştırma ve incelemelerle yürütüldüğü, 25.07.2012 tarihinde yapılan yoklamada iş yerini 30.06.2012'de terk ettiğinin iş yerinde nalburiye satışı yapan iş yeri sahibinin çalışanı tarafından ifade ve beyan edildiği, kanuni temsilcinin adresinde 03.08.2012 tarihinde yapılan yoklamada ise adreste bulunmadığının ve çevreden kimsenin şahsı tanımadığının ancak şahsın muhtarlıkta kaydının olduğunun fakat başka kurumlar tarafından da adresinde bulunamadığının mahalle muhtarı tarafından beyan edildiği, 11.12.2012 tarihli yoklamada mükellefin adresinden taşındığının ve belirtilen adreste başka bir mükellefin çalıştığıının beyan ve tespit edildiği, 17.12.2012 tarihinde yapılan yoklamada adreste bulunmadığı gibi çevredekiler tarafından da bilinmediğinin beyan ve tespit edildiği, 24.06.2014 tarihinde yapılan yoklamada ise faaliyetinin olmadığının, yaklaşık bir buçuk yıl önce adresten taşındığının, adreste başka mükellefin faaliyet gösterdiğinin tespit edildiği, mükellef kurumun vergi dairesine vermiş olduğu katma değer vergisi beyannamelerinden; 2010 KDV matrahının 2.205.946,25 TL, 2011 KDV matrahının 2.657.772,61 TL ve 2012 yılına ait altı aylık KDV matrahının 129.691,37 TL olduğu, 2010 yılında; toplam 2.098.358,00 TL tutarında mal/hizmet sattığı yönündeki Bs bildirimine karşılık mükelleften 1.854.202,00

belgede görünen mal hareketinin gerçekte yapıp yapılmadığının fiili veya kaydi envanter⁴⁸⁷ ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit⁴⁸⁸, nakliye, ödeme/tahsilat ve benzeri kanıtlarla tespiti; mükellefin ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar⁴⁸⁹; ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler⁴⁹⁰; muhasebecisine yönelik tespitler⁴⁹¹; Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin

TL tutarında mal veya hizmet satın alındığına dair Ba bildiriminde bulunulduğu, 2011 yılında; mükellef kurumun toplam 2.509.869,00 TL tutarında mal/hizmet sattığı yönündeki Bs bildirimine karşılık mükelleften 2.338.812,00 TL tutarında mal/hizmet satın alındığına dair BA bildiriminde bulunulduğu, 2012 yılında mükellef kurumun toplam 109.418,00 TL tutarında mal/hizmet sattığı yönündeki Bs bildirimine karşılık mükelleften 267.763,00 TL tutarında mal veya hizmet satın alındığına dair Ba bildiriminde bulunulduğu, mükellef kurumun tahakkuk etmiş vergi borcunun 127.774,38 TL olduğu, bu borçlara ilişkin olarak 2.660,38 TL ödeme yapıldığı, kanuni temsilci ve ortaklar hakkında sahte fatura düzenledikleri yönünde vergi tekniği raporu bulunan bir kısım firmaların da yöneticisi ve ortağı olduğu, mükellef kuruma mal sattığını beyan eden mükelleflerin büyük çoğunluğunun haklarında sahte fatura düzenleyicisi oldukları yönünde vergi tekniği raporu bulunan firmalar olduğu, mükellef kurumun çalışan işçisinin olmadığı, mükellef kurumun gerçekte bir mal ve hizmet üretimi veya alım satımı yapabileceğine dair somut bir veriye rastlanılmadığı gibi tespit ve değerlendirmelere dayanarak bu mükellefin 2010, 2011 ve 2012 yıllarında düzenlediği faturaların sahte olduğu görüşüne varıldığı tespitlerine yer verilmiş olup; adı geçen mükellefin belirtilen hasılatı gerçekleştirebilecek, emtia, şube, deposu ve araç gerecinin (ticari kapasitesinin) bulunmadığı, tahakkuk eden vergi borçlarının cüz'i miktarda ödeme yapıldığı, mükellef kurumun yönetici ve ortaklarının hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan bir kısım firmaların da yöneticisi ve ortağı olduğu, Ba-Bs formlarının uyumsuz olduğu, mal alımında bulunduğu birtakım mükelleflerin sahte fatura düzenlediği dikkate alındığında mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimine dayanmadığı sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

⁴⁸⁷ Envanter, mükellefin satmak amacıyla aldığı veya ürettiği mallar, hammaddeler ve malzemeler de dâhil olmak üzere mevcut malvarlıklarını; kaydi envanter ise bu malvarlıklarının belge ve kayıtlar üzerinden tespit edilmesini ve izlenmesini anlatmaktadır (Ahmet Kutsal, “Kaydi Envanter İncelemeleri (Bir Vergi İnceleme Raporu Örneği)”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 5, Kayseri 1983, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 100).

⁴⁸⁸ Mutlu Yoruldu, “Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşıt İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 8, Özel Sayı, Tekirdağ 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 07.04.2025, s. 417-418.

⁴⁸⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 214 vd.

⁴⁹⁰ Sahte belge düzenleme organizasyonlarında, birbiri adına fatura düzenleyen mükelleflerin ortakları ve kanuni temsilcilerinin aynı kişiler olduğu sıklıkla görülmektedir. Danıştay 4. D., T. 24.04.2023 E. 2019/6488 K. 2023/2277 sayılı kararında, “ilgili dönemde yapılan iş hacmine uygun araç, emtia, sermaye ve işçisinin bulunmaması, alışlarının çoğunun birbirleriyle bağlantılı olan, müstahzar yağ üretiminde bulunmayan, aldıkları ürünleri basit bir karışım veya olduğu gibi elden çıkaran ve hakkında sahte belge düzenlemekten rapor bulunan firmalardan olması, mükellefin bu şirketlerle aynı ortaklara sahip olması, muhasebesinin aynı kişi tarafından tutulması ve ticari faaliyetlerine başladığı tarihten itibaren aynı firmalarla ticari faaliyette bulunması ve raporda bulunan diğer olumsuz tespitler bir arada değerlendirildiğinde; davacı şirket adına adı geçen mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir alım satım ilişkisine dayanmadığı sonucuna varılmıştır” denilerek, sahte belge kullanan şirketler sahte belge düzenleyen şirketin ortaklarının aynı olduğuna dair tespiti de gerekçe de yer verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

⁴⁹¹ Uygulamada mükellefin muhasebecisinin, ticari ilişki içinde olduğu diğer şirketlere de muhasebe hizmeti verip vermediği; özellikle sahte belge düzenleme organizasyonlarında mal ve hizmet alış veya satışında bulunan şirketlerin aynı muhasebecilerden hizmet alıp almadığı araştırılmaktadır. Örneğin, Danıştay 4. D., T. 27.02.2023 E. 2021/1992 K. 2023/993 sayılı kararında, sahte belge organizasyonunda yer alan mükelleflerin birbirleriyle faturalaştıkları, muhasebe işlerinin aynı muhasebeciler tarafından yürütüldüğü gibi hususlara yer verilen verilerek davacının sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyaı cezalarını hukuka uygun bulmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 09.03.2025).

bilgiler; sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği; mükellefiyetle ilgili ödevlerin⁴⁹² yerine getirilip getirilmediği”. Bu hususlar bir rapora ya da tespiti konu edilmedikçe mükellef hakkında KDV iadesinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektiren KDVGUT IV/A2 bölümü uygulanmayacaktır (KDVGUT IV-A2.3.1).

Bunun gibi, vergi idaresinin, belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi sırasında karine olarak kabul ettiği ölçütler de Tebliğ’in “IV/A2-4.1. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kavramı” başlıklı bölümü altında sayılmıştır. Buna göre; “belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı, belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) delillerle tespit edilmesi, belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı, belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği” gibi hususlar rapora bağlanmadığı veya tespit edilmediği sürece, belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak nitelendirilmez ve mükellef hakkında KDV iadesinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektiren KDVGUT IV/A2 bölümü uygulanmaz.

Tebliğ’de gerek sahte belge (IV/A2-3.1) gerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge açısından sayılan bu ölçütler sınırlayıcı olarak değil, örneklendirici sayma yoluyla sayılmış olduğundan sayılan bu hususlar somut olayın niteliklerine uygun olarak çoğaltılabilir ve çeşitlendirilebilir. Örneğin, ödemenin banka üzerinden mi yoksa çek, bono, kredi kartı ve sair yollarla mı ödeme yapıldığının tespit edilmesi; belgeye konu malın taşınma şekli, düzenleyen mükellefin mükellefiyet kaydının faal olup olmadığı ve özellikle mükellefiyet kaydının VUK m. 160/A hükmü uyarınca, sahte belge düzenleme riski nedeniyle re’sen terkin edilip edilmediği; belgenin taraflarca usule uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği; tarafların belgelendirilen işlemi yapabilecek işletme büyüklüğüne, stok durumuna, sermayeye sahip olup olmadıkları, ödeme gayreti içinde olup olmadıkları; beyannamelerinin, düzenledikleri ve kullandıkları yüksek tutarlı faturalarla uyumlu olup olmadığı gibi hususlar da araştırma ve değerlendirme konusu

⁴⁹² Bu ödevler, VUK ve diğer vergi kanunları uyarınca beyanname verme, adres ve iş değişikliği gibi değişiklikleri bildirme, defter ve belgelerini muhafaza ve incelemeye ibraz etme gibi ödevlerdir.

yapılabilecektir⁴⁹³. Bu anlamda, yargı kararlarında, mükellefin beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüklerine uyup uymadığı, mal veya hizmet verdiği ya da aldığı mükellefler hakkında sahte belge düzenleme ya da kullanma tespiti içeren vergi inceleme raporları bulunup bulunmadığı⁴⁹⁴, yüksek matrahlı satışlarına uyumlu olarak ödenecek KDV beyan edip etmediği gibi ölçütlerin dikkate alınabileceğine hükmedilmektedir⁴⁹⁵.

Uygulamada, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğine veya kullanıldığına dair tespitlerin çeşitli açılardan somutlaştırılması ve tespitlerin sağlamlasının yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Örneğin, belgeyi düzenleyenin “ekonomik durumu, iştiğal konusu, organizasyonun varlığı, işçi sayısı, emtia alım satımı ile ilgili diğer zorunlu durumlar ve vergi ödevlerine karşı durumu” tespit edilmelidir⁴⁹⁶. Hakkında sahte belge kullanma tespiti yapılan mükellefin kullandığı bu belgeleri düzenleyen şirket hakkında düzenlenen raporlarla ilgili olarak yapılan idari işlemler, bunların dava konusu edilip edilmediği, komisyon geliri elde etme gerekçesiyle vergi tarh edilip edilmediği, yapılmış ise tarh işleminin akıbeti, bu şirketin mükellefiyetinin re’sen terkin edilip edilmediği, edilmişse dava konusu edilip edilmediği, ilgili dönemde KDV ve sair beyannamelerini verip vermediği gibi hususların araştırılması gereklidir⁴⁹⁷.

⁴⁹³ Çakmakçı ve Köseer, s. 203 vd.

⁴⁹⁴ Danıştay 9. D., T. 13.06.2022 E. 2021/4457 K. 2022/2968 sayılı kararında; mükellefin mal alımlarının tamamına yakınına haklarında sahte belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan bu konularda incelemesi devam eden mükelleflerden yapmış olması, kendisiyle aynı adreste faaliyet gösteren bir mükelleften –ticari teamüllere aykırı olarak- yüksek tutarlı mal alması, satışlarının büyük kısmının da hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan mükelleflere yapması, sipariş usulüyle çalıştığına dair beyanının alış ve satışlarıyla uyumaması, yeterli düzeyde işçi, depo, şube ve nakil vasıtaları bulunmadığı hâlde kağıt üzerinde yüksek cironlara ulaşması, bu yüksek cironun sadece sipariş usulüyle, telefon üzerinden sipariş alınarak gerçekleştirilmesinin ticari icaplara uygun düşmemesi, stokların düzensiz olması, dönem başı ve dönem sonu stok miktarlarını gösterir kayıtların bulunmaması, stok hareketlerine ilişkin sadece verilen sipariş avansları hesabının çalıştırılması karşısında; ekonomik, ticari ve teknik kapasitesi, düzenlediği faturalarda görünen mal ve hizmetleri teslim etmeye yetmeyeceği anlaşılan mükellefin düzenlediği belgelerin sahte belge niteliğinde olduğu sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 16.04.2025).

⁴⁹⁵ Danıştay VDDK, T. 13.11.2019 E. 2019/267 K. 2019/861 sayılı kararında; mükellefin tuttuğu defterlerin tasdik bilgisine ulaşamayan, yoklamalarda düzenlediği belgelere göre yeterli kapasiteye sahip olmayan, mal ve hizmet alımında bulunduğunu beyan ettiği mükellefler hakkında sahte belge düzenledikleri hususunda vergi tekniği raporu bulunan, kimi dönemlerde beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüklerine uymayan; özellikle de yüksek katma değer vergisi matrahlarına rağmen ödenecek katma değer vergileri cüz’i miktarda kalan mükellefin sahte belge düzenlediği sonucuna varılmasını hukuka uygun bulmaktadır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 16.04.2025).

⁴⁹⁶ Danıştay 7. D., T. 12.06.2001 E. 2000/7368 K. 2001/220 (**Kaynak:** adenymm.com.tr, **e.t.:** 03.04.2025)

⁴⁹⁷ Danıştay 4. D., T. 26.04.2007 E. 2006/1742 K. 2007/1408 (**Kaynak:** alomaliye.com, **e.t.:** 03.04.2025).

Yargıtay'ın, sahte veya muhteviyatı itibarıyla düzenleme veya kullanma suçlarıyla ilgili olarak yapılması gereken araştırma sürecinin iki aşamadan oluştuğu (belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunu gösteren ölçütlerin iki aşamada ele alındığı) gözlemlenmiştir⁴⁹⁸. Buna göre, birinci aşama, belgede görünen mal satıldığını, hizmetin verildiği ve ile bunun karşılığı olan ücretin ödendiğini gösteren belirtilerin, taşıma belgelerinin, teslim-tesellüm belgelerinin, banka hesap dökümlerinin, belgeyi düzenleyen mükellef ile kullanan mükellefin belgede görünen malı üretmeye, satmaya, kullanmaya elverişli bir üretim kapasitesine sahip olduğunu gösteren belgelerin araştırılmasıdır. Bu aşamada belgeyi düzenleyen ve kullanan mükellefin defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı olarak bilirkişi incelemesi yaptırılır. İkinci aşama ise belgede görünen işlemin diğer tarafı (düzenlenen için kullanan, kullanan için düzenleyen) hakkında karşıt inceleme yapılması, karşıt inceleme daha önce yapılmışsa düzenlenen inceleme raporlarının dosyaya alınması, bu noktada yine düzenleyen ve kullanan mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde, raporlar dikkate alınarak bir bilirkişi incelemesi yaptırılmasıdır⁴⁹⁹.

Bu iki aşamalı araştırmayla belgenin sahteliği ispat edildikten sonra, failin vergilendirmeye esas faaliyeti dikkate alınarak, sahteliği anlaşılan bu belgeleri düzenlerken veya kullanırken kasıtlı hareket edip etmediği araştırılacaktır. Bu anlamda, ilgili dönemde, belgenin tarafları nezdinde yapılan yoklamalarda elde edilen bilgiler değerlendirilmelidir⁵⁰⁰.

⁴⁹⁸ Şişman ve Birttek, s. 227.

⁴⁹⁹ Yargıtay 11. CD., T. 23.09.2021 E. 2021/2049 K. 2021/7188 sayılı kararında, “sanık hakkında “2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanma” suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, suça konu faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığını, fatura konusu malları gerçekten alıp inşaatlarda kullandıklarını beyan etmesi karşısında maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından; 1) Faturaları düzenleyen mükellefler hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesinden getirilmesi, 2) Aynı mükellefler hakkında ilgili takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açılmış ise dosyaların getirilerek incelenmesi ve ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, 3) Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; faturaları düzenleyen mükellefe ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirilmesi, faturaları düzenleyen mükellef ile kullanan mükellefin ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması, sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği” belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 22.04.2025).

⁵⁰⁰ Şişman ve Birttek, s. 227 vd.

Mükelleflerin yoklama sırasında iş yeri adreslerinde bulunamamaları, iş yerinde mükellefiyeti gerektiren faaliyetin yürütülmediğinin tespit edilmesi önemli bulgulardır. Zira münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürütenler denetimlere yakalanmamak için sıklıkla adres değiştirirler ve bu faaliyetlerinin maliyetini azaltmak için başka mükelleflerin adreslerini kullanırlar⁵⁰¹. Ancak adreste bulunamama, tek başına sahte belge düzenlendiğini göstermeyeceğinden, mükellefin faaliyetinin, işlemlerinin ya da belgelerinin gerçek olmadığının kabul edilebilmesi için bu tespitin diğer somut tespitlerle tamamlanması gerekir⁵⁰². Yapılan yoklamalarda mükellefin adresinde bulunamaması sahte belge düzenleyen mükelleflerde sıklıkla görülen bir durum olabilir; ancak “tek başına” bu tespiti dayanılarak, adresinde bulunamayan mükellefin düzenlediği bütün belgelerin sahte olduğunu sonucuna varılamaz⁵⁰³. Buna göre örneğin, mükellef şirketin hiç sermayeye sahip olmadığı hâlde çok kısa sürede çok yüksek tutarlarda belge düzenleyip kullanması, mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu şirketlerin ise çoğunlukla haklarında sahte belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükellefler olması gibi destekleyici tespitler bulunduğu, onun gerçekte sahte belge düzenlemek üzere kurulmuş, paravan bir şirket olduğu kabul edilebilecektir⁵⁰⁴.

Mükellefin fiili durumu, faaliyetinin gerçek olup olmadığı konusunda önemli bilgiler vereceğinden yoklamalarda bu konuda tespitler varsa bunların dikkate alınması

⁵⁰¹ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 58.

⁵⁰² Deniz ve Gencel, s. 168.

⁵⁰³ Danıştay VDDK, T. 23.10.1998 E. 1997/79 K. 1998/296 sayılı kararında, düzenlediği belgelerin sahte olduğu sonucuna varılan mükellefin davacıya bir adet fatura düzenlediği, bu faturanın bedelinin de nakden ödendiği, düzenleyenin katma değer vergisi beyannamesini verdiği ve beyanname üzerine tahakkuk eden vergiyi ödediği olayda, mükellefin bilinen adreslerinde bulunmaması nedeniyle düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşılması hukuka aykırı bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 23.04.2025).

⁵⁰⁴ Danıştay 4. D., T. 15.06.2022 E. 2018/8461 K. 2022/4098 sayılı kararında; beyaz eşya toptan satışı konusunda herhangi bir deneyim veya birikmiş sermayesi olmayan davacının mükellefiyet tesis ettirmesinden itibaren çok kısa süre içinde 16.853.660,53 TL gibi yüksek tutarlı katma değer vergisi matrahı beyan etmesinin ticari icaplara açıkça aykırı olması, iş yeri adresinde yapılan yoklamalarda davacıya ulaşamadığı gibi davacının yokluğunda yapılan tespitlerden de kısa sürede bu denli büyük iş hacmine ulaşmasını mümkün kılabilen bir ticari kapasite varlığına sahip olmadığının anlaşılması ve vergi tekniği raporundaki diğer tespitler (adresinde bir aydır bulunması, adresinde tanınmaması, çevreden yapılan araştırmada da iş yeri adresinde herhangi bir mal hareketi olmadığının tespit edilmesi, bunun üzerine mükellefiyetinin re’sen terkin ettirilmesi ancak davacının dilekçe vererek kendi aracılığıyla toptan pazarlama işi yapmak suretiyle ticari faaliyetini devam ettirdiğini beyan etmesi, mükellefiyeti tekrar tesis ettirildikten sonra da iş yeri adresinde ve ikamet adresinde bulunamaması, mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu mükelleflerin re’sen terk veya hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan mükellefler olması) karşısında, davacının fiilen beyaz eşya toptan satışı ticaretiyle iştigal etmediği, münhasıran komisyon karşılığında sahte fatura ticareti işi ile iştigal etmek üzere söz konusu mükellefiyetini tesis ettirdiği ve bu işi de paravan olarak kullandığı anlaşılmış; Danıştay içtihatları doğrultusunda, dava konusu dönemde davacı tarafından düzenlendiği tespit edilen faturaların katma değer vergisi dahil toplam tutarının yüzde ikisinin komisyon geliri olduğu kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.04.2025).

gerekir. Mükellefin, faaliyetinin gereğine uygun stoklara sahip olmaması, işletmesinde faaliyetin yürütülmesi için gereken sayı ve nitelikte işçinin çalışmaması, işletmede taşıt bulunmadığı gibi kiralama yoluyla dahi taşıt kullanılmaması bu anlamda önemli karinelerdir⁵⁰⁵.

Mükellefin beyanname vermemesi, beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri dahi ödememesi, defter ve belgelerini ibrazdan kaçınması sahte belge düzenlediğinin araştırılması sürecinde dikkate alınacak önemli karinelerdendir⁵⁰⁶. Ancak, mükellefin vergi ödeme gayreti içinde olmaması da sahte belge düzenlediğini, düzenlediğin belgelerde yer alan işlemlerin gerçek olmadığını göstermez⁵⁰⁷. Mükellef, mali bir kriz sonucunda da borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmiş olabilir. Vergi mevzuatından kaynaklanan bildirme ve beyanda bulunma gibi yükümlülüklerini sağlık sorunları, iş yoğunluğu ve sair mazeretlerle yerine getirememiş olabilir. Bazı vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefin, sırf bu nedenle, düzenlediği bütün faturaların sahte olarak değerlendirilmesi varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır⁵⁰⁸.

Mükellefin, düzenlediği faturaların miktar ve işlem sayısı yönünden işletmesinin büyüklüğüyle orantılı olmaması, yetersiz bir işletmeyle çok yüksek hacimde işlemler gerçekleştirdiğini beyan etmesi; düzenlediği ve kullandığı yüksek tutarlı faturalara karşın cüz'i miktarda vergi hesaplaması; katma değer vergilerinin sürekli devretmesi⁵⁰⁹ gibi belirtilerin varlığı, sahte belgenin kasten düzenlendiğinin ve kullanıldığının tespiti

⁵⁰⁵ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 63 vd.

⁵⁰⁶ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 75 vd.

⁵⁰⁷ Şişman ve Birtek, s. 234-235.

⁵⁰⁸ Danıştay 9. D., T. 23.05.2012 E. 2008/7281 K. 2012/2865 sayılı kararında, “ticari hayatta mükelleflerin, mal ve hizmet aldıkları mükelleflerin beyanname vermediklerini, tahakkuk eden vergi borçlarını ödemediklerini bilmemelerinin olağan bir durum olduğu; sahte faturanın sadece “tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapanlar” tarafından kullanılmadığı, gerçek bir ticari faaliyeti olup maliyetlerini yükseltmek ve daha az vergi ödemek için sahte belge kullanan mükelleflerin de var olduğu, bu nedenle, bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle, satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmanın ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmeyeceği ve bunlardan mal veya hizmet temin eden iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı; sahte fatura düzenlediği konusunda kuşku bulanan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılmasının mümkün olmadığı; beyannameleri verdiği, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırıldığı anlaşılan şirketin faaliyetinin olup olmadığı, iş yerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması, bunun yanı sıra yoklama tutanaklarının incelenmesinden, şirketin faaliyetine devam ettiği, iş yerinde alım satımını yaptığı emtiasının bulunduğu ve işçi çalıştırdığının görülmesi karşısında, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılmasının varsayıma dayalı bir yaklaşım olacağı” belirtilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 23.04.2025).

⁵⁰⁹ Ebru Naciye Ataman, “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2023, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 07.03.2025, s. 44.

açısından önemli birer ölçüt olarak kabul edilebilir⁵¹⁰. Ancak, faturanın kasten kullanılıp kullanılmadığının tespiti için ayrıca düzenleyiciden kaç fatura kullanıldığı, faturaların ne sıklıkta kullanıldığı, faturalarda görünen tutarların miktarı, faturada görünen mal veya hizmet karşılığı ücretlerin ödenip ödenmediği de ayrıca araştırılmalıdır⁵¹¹.

Bazı hâllerde mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği fiilleri tam olarak tespit edilemeyebilir. Bu durumlarda yargı yerleri idarenin tespitlerine ihtiyatlı yaklaşmaktadır. Mükellefin gerçekten faaliyette bulunduğunu gösteren bir takım emareler varsa, hangi belgelerin hangi somut sebeplerle sahte olduğunun net bir şekilde ortaya konulması beklenilmektedir⁵¹².

Gerçekten, vergi inceleme raporlarında, çoğunlukla, incelenen şirketin genel mali durumu kısaca özetlenmekte, ağırlıklı olarak fiili karinelerden yararlanılmakta ancak şirketin düzenlediği veya kullandığı belgelerin gerçekten sahte olduğunu açıkça gösteren somut delillere yer verilememektedir. Örneğin, şirketin belgelerini kullandığı mükellefler hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunması inceleme raporlarında delil olarak kullanılsa da bu durum mükellefin düzenlediği bütün belgelerin gerçekten sahte olduğunu göstermez. Yine; depoya ya da taşıma aracına sahip olmaması da belgelendirdiği bütün işlemlerinin kurgusal olduğunu anlatmaz. Eğer şirketin faaliyetinin kısmen dahi olsa gerçek olduğunu gösteren belirtiler varsa, faaliyetinin sahte belge düzenlemek ibaret olduğu, düzenlediği bütün belgelerin de sahte olduğu kabul edilemez; gerçek işlemlerle sahte işlemleri bir arada belgelendiren bu mükelleflerin hangi işlemlerinin gerçek, hangilerinin gerçeğe aykırı olduğunun somut verilerle ortaya konulması gerekir⁵¹³.

⁵¹⁰ Şişman ve Birttek, s. 228.

⁵¹¹ Şişman ve Birttek, s. 229.

⁵¹² Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 169.

⁵¹³ VDDK, T. 19.02.2014 E. 2014/35 K. 2014/90 sayılı kararında, davayı inceleyen Vergi Mahkemesinin, vergi tarh edilmesine neden olan belgeleri düzenleyen şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer verilen; “şirketin 31.08.2005 tarihinde toptan hurda alım satımı yapmak üzere 200.000 TL sermaye ile iki ortaklı olarak kurulmuş olduğu, 19.01.2006 tarihinde iş yerinde yapılan yoklamada şirketin bürosunun bulunduğu tespit edildiği, aynı yoklamada şirket müdürünün sipariş üzerine alım-satım yapıldığını ifade ettiği, 08.03.2006 tarihinde yapılan yoklamada iş yerinde 10 m2 kapalı, 120 m2 açık alan bulunduğu tespit edildiği, aynı yoklamada 1500 kg kâğıt, 500 kg plastik hurdanın mevcut olduğunun tespit edildiği, 08.09.2006 tarihli yoklamada şirketin işçi çalıştırmadığının, taşıt, şube, depo ve ardiyesinin bulunmadığının tespit edildiği, şirketin 2005 yılında mal ve hizmet alımında bulunduğu (...) Limited Şirketi, (...) Limited Şirketi ve (...) Limited Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olarak değerlendirilmesi gerektiğinin belirtildiği, 2005 yılı defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle adına düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak tarhiyat yapılmış olduğu, 2005 yılına ilişkin olarak verilen beyannameler

Bunun gibi, örneğin sırf belgeyi düzenleyen hakkında sahte belge düzenlediğine dair bir vergi inceleme raporu bulunduğu dayanılarak, bu belgeyi kullanan mükellefin sahte belge kullandığının kabul edilmesi hatalı olur. Bu durumda, düzenleyen şirketin mali görünümünden yola çıkılarak düzenlediği bütün belgelerin sahte olduğu şeklinde bir varsayım ile hareket edilmemeli, belgeyi kullanan mükellefin defter ve belgeleri de incelenmeli, belgelerin gerçek bir ticari ilişkiye dayanıp dayanmadığı araştırılmalıdır⁵¹⁴. Hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda, düzenlediği belgelerin tamamının sahte olduğu tespit edilen şirketin belgelerini kullanan mükellefin defter ve belgeleri ayrıca incelemeye alınmalı, bu mükellef nezdinde, diğer incelemeden bağımsız ve kapsamlı bir vergi incelemesi yürütülmelidir. Zira belgeleri düzenleyen şirket hakkında sahte belge düzenleme tespiti bulunması, onun belgelerini kullanan bütün mükelleflerin belgelerde görünen işlemlerinin gerçek olmadığı anlamına gelmez⁵¹⁵. Bir mükellefin, gerçek mal ve hizmet teslimlerinin yanında, gerçek olmayan mal ve hizmet teslimlerine dayanarak belge düzenlemesi de maddi anlamda mümkündür. Özellikle uzun bir süre boyunca vergi mükellefi olarak bulunan, vergi mevzuatından doğan yükümlülüklerini çoğunlukla yerine getiren bir mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiğini kabul etmek son derece ağır bir iddiadır. Vergi idaresinin, gerçek işlemlerin yanında sahte belge de düzenlediği anlaşılan mükellefin bütün belgelerini sahte kabul

üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmemiş olduğu, 2005 ve 2006 yılı defterlerinin tasdikli olduğu, şirketin iki ayrı banka şubesinde hesabının bulunduğu, faaliyet konusunun hurda ticareti olmasına karşın düzenlediği faturalarda yer alan emtiaların çok çeşitli olduğu” yönündeki tespitlerin şirketin gerçek bir ticari faaliyetinin bulunduğu kanısını uyandırdığını kabul eden vergi mahkemesi kararı isabetli görülmüştür.

⁵¹⁴ Danıştay 9. D., T. 23.05.2012 E. 2008/7281 K. 2012/2865 sayılı kararında; “vergileştirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak şekillendirilen işlemlerin, şekillerinin arkasına geçilerek, işlemlerin tarafları arasında meydana gelen maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılmasının gerektiği, gerçek mahiyetin açığa çıkarılması sırasında yemin dışında her türlü delili kullanmanın kanunen mümkün olduğu; tarafların ikrarının, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık beyanının, işlemin taraflarının ekonomik ve ticari konumlarının, iş yerlerinin durumunun, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitlerin delil olarak kullanılabileceği; şirket hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşklar bulunmakta ise de, anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılmasının mümkün olmadığı, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulmasının gerektiği; beyannameleri verdiği, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırdığı anlaşılan (...) şirketin faaliyetinin olup olmadığı, iş yerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması, bunun yanı sıra şirket hakkında düzenlenen yoklama tutanaklarının incelenmesinden, şirketin faaliyetine devam ettiği, iş yerinde alım satımını yaptığı emtianın bulunduğu ve işçi çalıştırdığının görülmesi karşısında, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılmasının varsayıma dayalı bir yaklaşım olacağı” belirtilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 03.04.2025).

⁵¹⁵ Danıştay 4. D., T. 18.12.1998 E. 1997/5110 K. 1998/5386 sayılı kararında göre; salt belgeyi düzenleyen hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna göre hüküm kurulması hatalı olacak, bu belgeyi kullanan mükellefin de defter ve belgeleri incelenerek belgenin gerçek bir işlemi yansıtır yansıtmadığının saptanması gerekecektir (**Kaynak:** vergi.tc, **e.t.:** 03.04.2025).

etmesi, genel ve soyut bir yaklaşım olur; bu hâlde dahi sahte belgelerin, gerçek bir mal veya hizmet teslimini yansıtmayan belgelerden ayrılması gerekir⁵¹⁶.

Ba-Bs bildirimleri, belgelerin sahteliğinin araştırılmasında önemli bir araç olmuş, bu anlamda Ba-Bs analiz raporları kullanılarak mükelleflerin düzenledikleri ve kullandıkları belgelerin sayıları, tutarları, tarafları yönünden hem mükellefin riskliliği hem de işlemlerinin gerçekliği yönünden değerlendirme yapılabilmıştır⁵¹⁷. 350 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵¹⁸ ile yürürlüğe konulan Ba-Bs uygulaması, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir tutarı aşan işlemlerini, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim” (Form Ba) ve “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim” (Form Bs) formlarını düzenleyerek vergi idaresine bildirmelerini öngörmüştür. Bu uygulama, mükelleflerin işlemlerinin karşılaştırılmasına imkân sağlamıştır. Buna göre, örneğin, satıcının bildirimlerinde yer vermediği bir işlemin, alıcının bildirimlerinde bulunması, işlemin yer aldığı belgenin sahte olduğunun düşündürülebilir. Bunun gibi, Ba-Bs analizine göre mükellefin bildirimlerinde yer verdiği ve mükellefe bildirimlerinde yer veren mükelleflerin çoğunluğu hakkında sahte belge kullanma konulu vergi inceleme raporları düzenlenmiş olması da belgelerinin sahte olduğu hakkında izlenim verebilir. Ancak bu düşünce ve izlenimlerin karşıt inceleme yapılarak somut tespitlerle dayanağa kavuşturulması gerektiği ifade edilmiştir⁵¹⁹. Uygulamada da Ba-Bs formlarında

⁵¹⁶ Adana 2. VM, T. 08.01.2025 E. 2024/1226 K. 2025/16 sayılı kararında, davacının vergi mükellefiyetinin re'sen terkinde dair işlemin yargı kararıyla iptal edilmesi, 19.08.2019 tarihinde mükellef nezdinde yapılan yoklamada iş yerinin altmış metrekaare idari bina olduğunun belirtilmesine karşın satışa hazır üç ton plastik poşet, yetmiş beş ton plastik hammadde olduğunun tespit edilmesi, 26.03.2021 tarihli yoklamada, iş yerinin faal ve bir çalışanın olduğunun tespit edilmesi, 02.03.2022 tarihli yoklamada, yedi çalışanın olduğunun tespit edilmesi ve iş yerinin yeni adrese taşındığı, üç yüz metrekaare kapalı alan olması ile iş yerinde muhtelif makinelerin tespit edilmesi, muhtasar beyannamelerde, 2021 yılında ortalama iki işçi, 2022 döneminde ortalama yedi işçi, 2023/1,2,3 döneminde ise beş işçi çalıştırıldığının bildirilmesi, nezdinde karşıt tespit yapılan ve mükellefin belge düzenlediği (...) nezdinde yapılan karşıt tespit, ticari ilişkiye pazarlamacı aracılığıyla muhatap olduğu, malların mükelleften alındığını, ödemelerin çekle yapıldığı beyan etmesi, (...)’in ise, mükellefi tanıdığını iş yerinin yakın olduğunu, belge konusu malların gerçekten alındığını ve ödemelerin banka kanalıyla yapıldığını, ayrıca ödemelere ilişkin dekontların sunulduğunu beyan etmesi, ayrıca mükellefin halen ticari faaliyetine devam ediyor olması” hususlarının birlikte değerlendirilmesinden davacı mükellefin anılan vergi tekniği raporunda yer verilen 2019 ila 2023 takvim yıllarında komisyon karşılığı sahte belge düzenlemek amacıyla kurulduğunun kabulünde hukuki isabet olmadığı sonucuna varılarak, bu veriler ışığında, olayın gerçek mahiyetinin fiili ve somut tespitlerle açık ve net bir şekilde ortaya konulması gerekirken eksik inceleme ve araştırmaya dayalı olarak tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatının iptaline karar verilmiş; karar Adana BİM 1. VDD T. 06.03.2025 E. 2025/283 K. 2025/240 sayılı kararıyla onanarak kesinleşmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.04.2025).

⁵¹⁷ Emrah Ak, “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2021, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 59.

⁵¹⁸ 21.07.2005 tarih ve 25882 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵¹⁹ Şişman ve Birtek, s. 236.

uyumsuzluk görülmesi, sahte belge düzenleme veya kullanma tespitlerini destekleyen bir unsur olarak kabul edilmiştir⁵²⁰. Ancak Ba-Bs uygulaması 565 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵²¹ ile Eylül 2024 dönemi bildirimlerinden başlamak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. 565 Sıra No'lu Tebliğ'de, uygulamaya, “elektronik belge uygulamalarının yaygınlaşması, elektronik ortamda düzenlenen belgelere erişimin kolaylaşması ve kamu kurumları arasındaki bilgi paylaşımının etkinleşmesine bağlı olarak vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerinin azaltılması, mükellef ve meslek mensupları tarafından verilmesi gereken bildirimlerin azaltılması” amacıyla son verildiği açıklanmıştır. Böylece vergi idaresi, Ba-Bs formlarının analiz edildiği gibi, elektronik defter ve belgelerin de analiz edilebildiğini vurgulamıştır. Bu hâlde, elektronik faturaların ve diğer elektronik belgelerin, belgeleri düzenleyen mükelleflerce defterlere işlenip işlenmediği, bunlar hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konulu vergi inceleme raporlarının bulunup bulunmadığı gibi hususların denetlenmeye devam edileceği anlaşılmaktadır. Elbette, tıpkı Ba-Bs analizlerinde olduğu gibi, elektronik defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerin de karşıt incelemelerle somut olarak delillendirilmesi gerekecektir.

Bu noktada karşıt inceleme; alış ve satışlar üzerinde yapılan analizlerin, iş yeri adresinde yapılan yoklamaların yanında önemli bir ispat yöntemi olarak

⁵²⁰ Danıştay 4. D., T. 21.02.2022 E. 2018/3683 K. 2022/921 sayılı kararında, mükellefin faaliyet konusu sinema filmi, video ve televizyon programları, yapım faaliyetleri (belgesel yapımcılığı dahil) olan mükellef şirketin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi, şirketin ortak ve kanuni temsilcisi olan kişinin, ortak ve kanuni temsilci olduğu diğer şirketler hakkında da sahte belge düzenleme yönünden vergi tekniği raporu bulunması, güncel yoklamalarda adreste başka bir mükellefin faaliyette olduğunun tespit edilmesi, Ba-Bs analizine göre ilgili dönemlerde mükelleften alış bildirenlerin 22'si hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunması, diğerlerinin ise sahte belge düzenleme tespitiyle özel esaslara alınması; mükellefin katma değer vergisi beyannamelerinin yıllık toplamı ile Ba-Bs formlarında yer alan tutarların ve üçüncü şahısların mükellef hakkında verdiği Ba-Bs formlarının uyumlu olmaması; mükellefin Ba formunda bir kısım mükelleflerin bilgilerini girmeyerek bunlarla ilgili iletişim sağlanmasını engellemesi, yıllık toplam 18.839.460,00 TL tutarından katma değer vergisi matrahı beyan etmesine rağmen, aynı yılda toplam 732.325.770,00 TL tutarında mal veya hizmet faturası düzenlediği beyan etmesi, buna karşın üçüncü şahıslarca verilen Ba formlarında bu yılda mükelleften 17.096.910,00 TL tutarında mal ve/veya hizmet faturası alındığının beyan edilmesi; diğer yandan aynı yıl Ba formunda toplam 5.536.689.706,00 TL tutarında mal veya hizmet aldığını belirtirken üçüncü kişilerin Bs formlarında mükellefe 104.896.149,00 TL tutarında satış faturası düzenlediğinin beyan edilmesi, ayrıca mükellefin müzik, film, reklam gibi yapım ve organizasyon belgeleri düzenlenmesine karşın profesyonel ses veya sinema sanatçılarından hizmet aldığına dair Ba-Bs) bildirimlerinde herhangi bir kaydın olmaması, verdiği muhtasar beyanname ve eklerinde de serbest muhasebeci mali müşavirden başka bir serbest meslek ödemesi bildiriminin bulunmaması karşısında; Ba/Bs formlarının uyumsuz olduğu, belirtilen ciroları yapacak ticari kapasite ve organizasyonunun (şube, işçi, mal ve hizmet alımı vb.) bulunmadığı dikkate alındığında mükellefin düzenlediği faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna ulaşılmıştır (**Kaynak:** adalet.gen.tr; **e.t.:** 23.04.2025).

⁵²¹ 25.09.2024 tarih ve 32673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değerlendirilmektedir⁵²². Karşıt inceleme, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin ticari ilişkide bulunduğu, mal ve hizmet alış veya satışı yaptığı diğer mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan incelemedir⁵²³. Karşıt inceleme çoğunlukla mükellefin tedarikçileri ve müşterileri üzerinde yapılır; mükellefin faaliyetinin ve belgelendirdiği hukuki ilişkilerin gerçek olup olmadığını aydınlatmaya yarar. Karşıt inceleme sayesinde mükellefin mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti veya raporu bulunup bulunmadığı da araştırılır⁵²⁴. Ancak karşıt incelemelerde, mükellefin, mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediklerine ya da kullandıklarına dair rapor bulunması, onların kullandıkları belgelerin tamamının sahte olduğunu kesin olarak göstermez⁵²⁵. Karşıt incelemeler sonucunda hakkında rapor veya tespit bulunan mükelleflerden yapılan alışların ve bunlara yapılan satışların sahte olup olmadığının araştırılması gerekir⁵²⁶.

Yakın geçmişe kadar vergi idaresi, mükelleflerin KDV iade taleplerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırıp dayandırmadıkları konusunda bir denetleme yapabilmek için, “özel esaslar” adı verilen bir uygulama yürütmüştür. KDVGUT’nin “IV/E. Özel Esaslar” başlıklı bölümünde düzenlenen bu uygulama, mükellefler hakkında, vergisel yükümlülükleri yerine getirmeme, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünden olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunma gibi olumsuzlukların bulunup bulunmadığının anlaşılmasını sağlamıştır⁵²⁷. Haklarında bu gibi olumsuzluklar bulunan mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmek üzere ayrıştırılmıştır. Mükellefler

⁵²² Şişman ve Birtek, s. 236 vd.

⁵²³ İsmet Polat, s. 70.

⁵²⁴ Yoruldu, s. 417 vd.

⁵²⁵ Danıştay 4. D., T. 15.04.2009 E. 2008/6038 K. 2009/1973 sayılı kararında; davacı şirketin fatura aldığı mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında bu mükelleflerin alışlarının büyük bölümünün sahte olduğunun tespit edilmiş olması, bu mükellefin müşterilerinden aldığı çeklerin büyük bölümünün tüm alışlarını yapmış olduğu şirkete ciro etmiş olması, bu çeklerin başka şahıslarca tahsil edilmiş olması nedeniyle, davacının bu şirketlerden aldığı faturaların sahte olduğu, çek ödemelerinin ise kurgusal olduğu gerekçesiyle davacı hakkında yapılan tarhiyatların iptali istemiyle açılan davanın reddine karar vermişse de davacının ödemelerini büyük oranda müşteri çekleri kullanılarak veya internet üzerinden banka havalesi gerçekleştirilerek yapılmış olması karşısında davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılarak davacıya fatura düzenleyen şirket hakkında düzenlenen rapor yeterli bulunup davanın reddedilmesinin hukuku aykırı olduğu sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 23.04.2025).

⁵²⁶ Şişman ve Birtek, s. 237-238.

⁵²⁷ Yücel Arslan, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ve Muhasebesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 28.03.2025, s. 72.

gerek kendilerinden kaynaklanan gerek ticari ilişki kurdukları mükellefler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmış, vergi incelemesine sevk edilmiştir. Ancak yargı yerlerinin istikrarlı kararlarında bu uygulamanın Anayasa’ya aykırı olduğu ve Kanun’la verilmiş bir yetkiye dayanmadığı, mükelleflerin hukuka aykırı olarak kategorize edildiği, özel esaslara alınan mükelleflerin ticari ilişki kurduğu mükellefler de özel esaslara alındığından bu uygulamanın ticari hayatın da bozulmasına yol açtığı kabul edilmiş, uygulamaya karşı açılan davaların kabulüne karar verilmiştir. Daha sonra, KDVK m. 36/2 hükmünde ve KDVGUT’de yapılan değişiklikler sonrasında Tebliğ’in IV/E bölümü ilga edilmiş ve 31.10.2024 tarihi itibarıyla bu uygulamaya son verilmiştir. Bu tarihten itibaren KDV iadelerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi asli iade yöntemi olarak belirlenmiş (KDVK m. 36/2-c.1), mükelleflerin istisnai iade yöntemlerinden yararlanmaları ise vergisel yükümlülükleri yerine getirme, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünden olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmama gibi ölçütlere bağlanmıştır (KDVGUT IV/A2).

Vergi idaresi, özel esaslar uygulamasının yürürlükte olduğu dönemde, mükellefin mal veya hizmet alış-satışlarını yaptığı mükelleflerin özel esaslara alınmış olmalarını, bu mükellefin düzenlediği veya kullandığı belgelerin sahteliğinin tespit edilmesi için bir araç olarak kullanabilmişse de bu durum hukuka aykırı görünmektedir⁵²⁸. Gerçekten, bir mükellefin, kendisi veya ticari ilişkide bulunduğu mükellefler hakkında iade talebinin vergi incele raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektiren bir olumsuzluğun bulunması, onun tarafı olduğu belgelerin sahte olduğunu göstermez. Zira bu olumsuzluklar, mükellefin işlemlerinin gerçekliği hakkında doğrudan bir yargı içermez, sadece işlemlerin “gerçek olmama ihtimalinin varlığını bildiren”, adresinde bulunamama ya da haklarında sahte belge düzenlediklerine dair vergi inceleme raporu bulunan mükelleflerin belgelerini kullanma gibi olumsuzluklar bulunduğunu anlatır. Aynı durum, özel esaslar uygulamasının yürürlükten kaldırılmasından sonra vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yönteminin asli iade yöntemi olarak belirlenmesi için de geçerlidir. Bir mükellefin, KDVK m. 36/2-c.2 ve KDVGUT IV/A2 bölümünde yer alan ölçütlere göre istisnai iade yöntemlerinden yararlanamıyor olması ya da yararlanamayan mükelleflerle arasında ticari ilişkilerin bulunması, tek başına, düzenlediği veya kullandığı belgelerin sahte olduğunu göstermeyecektir. Zira KDVK m. 36/2 ve KDVGUT IV/A2’de

⁵²⁸ Şişman ve Birttek, s. 239-240.

yer alan düzenlemeler, KDV'ye özgü bir kurum olan vergi iadesinin Hazine zararına işletilmesini önlemek için getirilmiştir. Bu sayede haklarında olumsuzluk bulunan mükellefler için, “KDV iadesi incelemesi” yürütülecek, bu olumsuzlukların iade talepleri yönünden ele alınarak iade talebinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırılıp dayandırılmadığı incelenecektir. Dolayısıyla, bir mükellefin veya onun ticari ilişkide bulunduğu diğer mükelleflerin istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmaması, onun ya da diğer mükelleflerin düzenlediği veya kullandığı belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunu ispata “tek başına” elverişli değildir.

Belgenin sahteliğini ispatta sıklıkla başvuru yollarından biri, daha önce düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında yer alan tespitleri ele almaktır. Vergi incelemeleri sonunda düzenlenen rapor türleriyle ilgili düzenlemeler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te⁵²⁹ (VİUEHY) ile Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde⁵³⁰ (VDKY) yer almaktadır. Buna göre, Vergi incelemeleri sonucunda elde edilen bilgi, tespit ve öneriler “vergi inceleme raporu” adı verilen bir rapora aktarılır (VİUEHY m. 3/1-ğ). Eğer vergi incelemesi aynı konu hakkında mükellefler veya vergilerin türleri ve dönemleri yönünden birden fazla rapor düzenlenmesini gerektiriyorsa olayın bütünü bir “vergi tekniği raporunda” anlatılabilir, vergi tekniği raporu, peşinden düzenlenecek vergi inceleme raporunun eklerini oluşturur (VDKY m. 53/3). VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçlarından herhangi birinin işlendiğinin anlaşılması hâlinde ise “vergi suçu raporu” düzenlenir (VDKY m. 53/3). Vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonun değerlendirmesinden geçirilir (VDKY m. 20).

Vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve vergi suçu raporu kesin ve yürütülebilir işlemlerden değildir; bir hazırlık işlemidir⁵³¹ ve idari işlemlere dayanak teşkil edebilir⁵³². Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK m. 134/1). Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri gibi vergi mevzuatına hâkim kamu görevlileri tarafından yürütülür. Vergi incelemesinin bu özellikleri, vergi inceleme raporlarının belgelerin sahteliğinin ispatında

⁵²⁹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³⁰ 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³¹ Şişman ve Birtek, s. 240.

⁵³² Nas, s. 1312.

delil olarak kullanılabilmesini sağlamaktadır⁵³³. Gerçekten, vergi incelemesi sırasında karşılaşılan durum ve olaylar ile konuyla ilgili olarak bilgilerine başvurulmuş kişilerin beyanları tutanağa bağlanmakta, bu tutanaklar vergi inceleme raporunun eklerini oluşturmaktadır. İnceleme tutanakları inceleme elemanı ve ilgililer tarafından imza altına alınır. Vergi inceleme raporunda yer alan tespit, görüş ve öneriler de inceleme elemanınca imzalanır. İnceleme elemanının, kamu görevlisi olarak, kamu görevi kapsamında düzenlediği bu belgeler resmi belge niteliğindedir⁵³⁴. Resmi belgelerden, ilamlar ile düzenleme şeklindeki noter senetleri, sahteliği ispat olunmadıkça kesin delil sayılırlar (HMK m. 204/1); ancak herhangi bir kanunun bu kapsama almadığı diğer resmi belgeler ise aksi sabit olana kadar geçerlidir⁵³⁵. Bu durumda vergi inceleme raporlarının aksi sabit oluncaya kadar geçerli resmi belge olarak kabul edilmesi mümkün görünmektedir. Nitekim vergi inceleme raporlarının ve vergi suçu raporlarının aksi ispat edilebilen delil olduğu ve ceza mahkemelerini bağlayıcı nitelik ceza taşımadığı da kabul edilmektedir⁵³⁶.

Danıştay, vergi inceleme raporlarının ve bunların eki niteliğinde olan vergi tekniği raporunun delil olarak kabul edilmesini hukuken mümkün görmekte, ancak sadece bu raporlardan hareket edilerek mükellefin belirli bir mükelleften yaptığı tüm alışların sahte olarak değerlendirilmesini doğru bulmamaktadır⁵³⁷. Yargıtay ise vergi inceleme raporlarının genel düzenlemelere göre delil olarak kabul edilebileceğine, ancak bağlayıcı nitelik taşımadığına ve raporda yer alan hususların aksinin her türlü kanuni delille ispat edilebileceğine hükmetmektedir⁵³⁸.

⁵³³ Şişman ve Birtek, s. 240-241.

⁵³⁴ Nas, s. 1325.

⁵³⁵ Ela, s. 70.

⁵³⁶ Şişman ve Birtek, s. 241.

⁵³⁷ Danıştay 4. D., T. 06.02.2007 E. 2006/4226 K. 2007/224 sayılı kararında; davacı adına vergi tarh edilmesini ve vergi cezası kesilmesini gerektiren inceleme raporunda, davacının işlemleri hakkında ayrıntılı tespitler yapılmaksızın, sadece mal alımında bulunduğu firmalar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundan hareket edilerek, bu firmalardan yapılan tüm alımların gerçeği yansıtmadığı, bunlardan alınıp kullanılan belgelerin de sahte olduğu sonucuna varılmış olsa da vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna göre, sadece faturaları düzenleyen firmanın adresinde bulunmaması gibi nedenlerle o firmanın düzenlediği tüm faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılamayacağı; düzenlediği belgelerin sahte olduğu iddia edilen mükellefler hakkında bu sebeple bir tarhiyat yapıp yapılmadığı, dava konusu edilip edilmediği, davanın hangi şekilde sonuçlandığı hususlarının araştırılmasının önem taşıdığı; İYUK m. 20/1’de düzenlenen re’sen araştırma ilkesi gereğince belgeleri düzenleyen şirketler hakkında tesis edilen işlemlerin ve sonucunun, varsa bunlar hakkında verilen yargı kararlarının, bu şirketlerin ilgili dönemlerde katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediğinin araştırılıp inceleme sonucunda bir matrah farkı bulunması halinde yeniden bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 24.04.2025).

⁵³⁸ Yargıtay 11. CD, T. 15.06.2022 E. 2018/7264 K. 2022/12519 sayılı kararında vergi inceleme raporlarıyla bağlı kalınmayıp “faturanın kime düzenlendiğinin tespit edilmesi, aslının ya da onaylı örneğinin temin

Tanık beyanlarının gerek inceleme gerek yargılama sırasında delil olarak kullanılması mümkündür; ancak vergi hukukunda yazılılık ilkesi geçerli olduğundan tek başına tanık beyanlarına ve mükellefin ikrarına dayanılarak re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen vergi cezaları yeterli maddi dayanağı haiz olmayacaktır⁵³⁹. Danıştay da sırf beyanlara dayanılarak vergi tarh edilmesini ve vergi cezası kesilmesini yeterli görmemiş, olayların ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiğine hükmetmiştir⁵⁴⁰.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin tespitinin yanında bu fiillerin bir organizasyon dâhilinde işlenmesi hâlinde bu organizasyonun da ortaya çıkarılması önemlidir. Çünkü bu sayede hem fiillerin gerçek failleri ve şarikleri tespit edilebilmiş olur, hem de bu organizasyonda yer alan kişiler tespit edilerek onlar üzerinde inceleme yapılmaya başlanabilir. Fiillerin gerçek faillerinin tespit edilince vergi cezaları doğru kişiler adına kesilir, doğru kişiler hakkında suç raporu düzenlenir. Zira sahte belge düzenleme fiili, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş bir şirket üzerinden işlenebileceği gibi, faaliyeti kısmen de olsa gerçek olan şirketlerle ve münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş şirketlerin belirli planlar ve senaryolar dâhilinde hareket ettikleri organizasyonlar kapsamında da işlenmektedir⁵⁴¹.

Buna göre, organizasyonda yer alanlar genellikle gerçek kişi değil, olayla çoğu zaman ilgisi olmayan, ekonomik olarak dezavantajlı, çoğu zaman sabıkalı, düzenli bir işi olmayan, bir miktar para karşılığında kendisinden vekâletname alınmış veya belirli belgelere imza attırılarak yararlanılmış kişilerin adına kurulan paravan şirketlerdir⁵⁴². Birbiriyle kâğıt üzerinde hiçbir bağlantı bulunmayan, ancak birbirine belge düzenleyerek hayalî iş hacimleri yaratan bu şirketlerin kaşeleri, fatura koçanları, elektronik imzaları,

edilerek sanığa gösterilmesi, faturanın kendisi tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin sorulması, düzenlenmediğini savunması hâlinde imza ve yazı incelemesi yaptırılarak bilirkişi raporu aldırılması ve gerekirse faturayı kullanan mükellefin tanık olarak beyanına başvurulması, faturayı kimden ve hangi ticari ilişki nedeniyle aldığının ve sanığı tanıyıp tanımadığının sorulması; ardından tüm deliller birlikte değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği” belirtilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, e.t.: 24.04.2025).

⁵³⁹ Karataş Durmuş, s. 519.

⁵⁴⁰ Danıştay 3. D., T. 16.01.2001 E. 2000/905 K. 2001/16 sayılı kararında; tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezaları davacının tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırılmışsa da vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, mükellefin, değişik etkiler altında kalarak verebileceği ifadelerinin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği görüşü benimsenmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, e.t.: 24.04.2025).

⁵⁴¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 21.

⁵⁴² Murat Can Pehlivanoglu, **Paravan Şirket (Shell Company)**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, **Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 03.05.2025, s. 7-11.

defter ve belgeleri çoğu zaman aynı ofiste ele geçirilir⁵⁴³. Organizasyonda yer alan şirketlerin gerçek iş yeri bulunmaz, bunlar genellikle göstermelik bir ofisten oluşur; ofiste de dekoratif eşya ve emtialar bulundurulur. Yoklamalar sırasında ofislerde bulunan kişiler, çoğu zaman, şirketin kanuni temsilcileri değil, göstermelik olarak işe alınan işçilerdir. Birbirlerine belge düzenleyen şirketlerin kanuni temsilcileri ile göstermelik olarak işe alınan kişiler hakkında araştırma yapıldığında, bunların birbirleriyle ve hatta organizasyonu arka planda yöneten faillerle akraba oldukları da tespit edilebilmektedir; zira organizasyonda yer alan kişiler çıkar çatışmaları nedeniyle durumun adli ve idari makamlara yansıtılmasını aralarında kan bağı bulunan kişileri kullanarak önlemeye çalışırlar⁵⁴⁴.

⁵⁴³ Sertaç Bulur, “Ankara Merkezli 5 İlde 3 Milyar Liralık Naylon Fatura Operasyonu”, **Anadolu Ajansı**, 22.09.2018, **Kaynak:** aa.com.tr, **e.t.:** 03.05.2025.

⁵⁴⁴ Adana 1. VM, T. 01.07.2024 E. 2024/214 K. 2024/692 sayılı kararında; (...) Limited Şirketinin bir organizasyon kapsamında sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine iştirak ettiğinden bahisle müteselsil sorumlu sıfatıyla adına kesilen vergi ziyai cezalarının iptali istemiyle açılan davayı, “Sahte belge düzenleme eylemine iştirak edildiğinden bahisle ceza kesilebilmesi için öncelikle mahal verilen eylemin cezayı gerektirdiğinin, akabinde ise söz konusu eylem ile iştirak edildiği ileri sürülen kişinin fiili irtibatının ortaya konulması gerekmektedir. Organizasyon kapsamında kurulan firmalar ile ilgili ticaret olmaksızın gerçekte mal satışı ve nakliye işlemi varmış gibi sahte kantar fişi (tike) düzenledikleri, kiralık depolar tuttukları, depolarda bulunan malzemelerin satış işlemi görmeyerek sadece dekor amaçlı kullandıkları, yoklamalarda iş yeri adreslerinin ortaklığı, kiralık depoların görüntülerinin diğer firmalarda kullanıldığının tespit edildiği, bu firmaların genelde örgüt yöneticileri adlarına/üzerlerine olmadığı, firma yetkilisi olarak genelde hısımlar ve akrabaları ile örgüt içerisinde kan bağı ilişkisinin yoğun olduğu ailelerden seçtikleri, bu şekilde güvenilir kadrolar oluşturdukları, daha az öneme sahip bazı firma yetkilisi olarak ta düzenli bir işi/geliri bulunmayan aynı zamanda sabıka kayıtları da olan kişileri aylık maaş verilmesi karşılığında seçtikleri, bu şahısların sözde yetkilisi olarak gözüktükleri firmalarda düzenli olarak bulunmadıkları sadece Vergi İncelemeleri veya yoklamalar sırasında firma başında bulunması için çağırdıkları bunun üzerine de şahıslarında oturdukları illerden firmanın bulunduğu ile gittikleri, elemanlarının çalışma kayıtlarını paravan olarak kurdukları firmalar arasında sürekli değiştirdikleri, üzerlerine bu şekilde paravan olarak firma kurulan şahısların inceleme için Vergi Müfettişlerince çağırılması üzerine ifade vermeye gitmeden önce örgüt yöneticilerince müfettişe ne şekilde ifade vermeleri konusunda yönlendirildikleri, yapılan işlemlerin karmaşık olmasından dolayı vergi incelemelerinde hata ve açık vermemek için kontrolleri altında olan Mali Müşavirlerinin bulunduğu, bu müşavirlerinde organizasyonun bir parçası olarak firmalar arasında muhasebe işlemlerini takip ettikleri, organizasyon kapsamında aralarında ticaret varmış gibi alış satış yapan firmaların, aralarındaki sözde cari hesaplarını kapatmak için sahte fatura satan firmadan çek aldıkları bu çeki organizasyonda kurye diye tabir edilen çalışanlarının ellerinde mevcut olan ve paravan olarak kurulan firmalara ait yüzlerce kaşeden organizasyonu yönetenlerden aldıkları silsile ile bu çeklerin arkasını bu kaşelerle ciroladıkları ve bankadan nakit olarak çekerek çekin sahibi olan şirkete bu parayı bazen elden götürerek teslim ettikleri, bazen de hemen banka dışında bekleyen firmanın görevlendirdiği başka bir kuryeye elden teslim ettikleri sonunda paranın ilk sahibine ulaştırılarak komisyon geliri elde ettikleri, aslında olmayan bir ticareti benzer yöntemler kullanarak varmış gibi göstererek kamu zararı oluşturdukları anlaşılmıştır. Davacının organizasyon kapsamında sahte belge düzenleme eylemine iştirak ettiği belirtilen, (...) Limited şirketinin (...) 06.09.2019 tarihinde “demir/çelikten bar ve çubukların, profillerin, levha kazıkların, tüp ve boruların toptan ticareti” faaliyetinde bulunduğu, bağlı olduğu vergi dairesince 30.09.2020 tarihinde mükellefiyeti re'sen terkin edildiği, (...) görüş ve öneri raporu ile elde edilen tüm veriler ve tespitler neticesinde, organize vergi kaçakçılığı faaliyeti yapıldığı, ilgili yapının Ankara, İstanbul, İzmir, Adana, Hatay, Kocaeli illerinde örgütlü bir şekilde faaliyet gösterdiği ve ilgili yapının kuruluş, faaliyet amacı, işleyişi ve hareket tarzı ile ilgili olarak yapılan değerlendirmeler raporda detaylı olarak açıklandığı, Demir çelik sektöründe faaliyet gösteren firmalara mal satışı ve ticari faaliyet olmaksızın

komisyon karşılığında sahte fatura düzenleme, kapama ve giydirme işlemi yaptığı tespit edilen (...)’ün kendisine bağlı olarak kurulan ve arka planda yönetilen paravan şirketlerin kısa süreler içinde faaliyetlerinin fesih, terk ve kapatma işlemlerinin yapılarak pasif hale getirildiği daha sonrasında başka şahıslar (genellikle akrabalık, hemşericilik ilişkisi içinde bulunulan veya ekonomik durumu kötü kişiler bulunarak) adına paravan şirketlerin kurularak organize vergi kaçakçılığına yönelik olarak faaliyetlerinin devam ettirildiği, bu şekilde sahte fatura düzenleme, kapama ve giydirmek işlemlerinin yönetilip yürütüldüğü, (...)’ın çeklerin ciro silsile işlemlerinin yapılmasını, çeklerin karşılığı olan paraları bankalardan çekilmesi için örgüt üyesi olan kuryelere gerekli talimatların verilerek yönlendirilmelerini, paravan olarak kurulan firmalara “eleman ayarlanmasını, (...)’ın kapama işlemlerinde kullanılan/kullanılacak paraları toparlayıp sürekli olarak beslenmesini sağladığı, (...)’ın ise organizasyonun tüm mali, parasal, muhasebe, vekâlet işlemlerinin yönetimini kapama işlemlerinde kullanılacak olan paranın ayarlanması faaliyetinde bulunduğu tespit edildiği, (...)’e ait grubun iki çalışma yönetiminin bulunduğu, bunlardan birincisinin piyasadan özellikle faturasız olarak alınan demirin (B diye tabir edilen demir) organizasyon kapsamında kullanılan firmalar üzerinden faturalandırılarak giydirme yöntemiyle satılması, ikinci yöntemin ise sahte fatura ihtiyacı olan şirketlere hiçbir mal ve/veya hizmet teslimi olmadan düzenlenen sahte faturalara olduğu, birinci yöntem olan giydirme yönteminde çelikhane ve haddehanelerde üretilen kayıt dışı demirin ödeme imkan ve kabiliyeti yüksek, piyasada sözü geçen ve hatta piyasada faturalı ve faturasız demirini fiyatını belirleyebilme gücü olan firmalar tarafından satın alındığı ve bu satın alınan faturasız kayıt dışı demirlerin (...)’ün kurduğu kurduğu organizasyon kapsamında kurulan paravan firmalardan fatura, sevk irsaliyesi, kantar tikesi düzenlenerek faturasız demir faturalı ve belgeli hale getirildiği, organizasyonun ikinci yönteminde ise mal ve/veya hizmet teslimi gerçekleştirilmeden sahte fatura düzenlenmesi yapıldığı, ilgili organizasyon yapısının genel olarak sahte belge düzenleyicisi özelliklerinin birçoğunu taşımadığından dolayı düzenledikleri sahte faturanın piyasada yüksek oranlarda alıcı bulunduğu, bu organizasyonda her firmanın sahte fatura komisyon oranlarının değiştiği, firmanın kendilerince sağlamlığına göre 964 ile 969 arasında piyasaya sahte fatura temin ettikleri, vergi incelemelerinde sahte fatura kullanan mükelleflerin, bu faturalar karşılığında bir mal ve /veya hizmet satın aldığını ispat edebilmesi için ödeme yapmış olması gerektiği, bu ödemeleri de organizasyon kapsamında kurulan iki yöntemle gerçekleştirdikleri, ödeme yöntemlerinden birincisinin sahte fatura kullanan mükelleflerin organizasyon kapsamında sahte fatura kullandıkları şirketlerin banka hesaplarına bu ödemeleri gönderdikleri, paravan firmaların banka hesaplarını kontrol eden (...)’ın bu aşamada devreye girdiği, hesaba gelen paranın, paranın gelmesine müteakip bankadan tekrar sahibine gönderilmesi yada nakit olarak çekip teslim edilmesinin bu işlemin vergi inceleme süreçlerinde fiktif yani gerçek olmayan işlem olarak adlandırılacağı, bu sebeple kontrol ettiği onlarca firmanın kendi aralarında da fatura ticareti olması sebebiyle her firmanın arasında sözde cari hesaplar bulunduğu, sahte fatura alıcısından gelen bu parayı kendi kontrolünde olan hesaplar arasında transferler yaparak paranın izini kaybettirdiği anlaşılmaktadır. (...) grubuna yönelik olarak yapılan tespitlerde organizasyon kapsamında demir çelik sektöründe (...) tarafından paravan olarak kurulan firmalar gerçekte sahte fatura düzenlemek amaçlı kurulan şirketler olduğu, organizasyon kapsamında aralarında ticaret ilişkisi varmış gibi işlem yapan bu firmaların, aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerle cari hesaplarını kapatmak için sahte fatura satın alan firmalardan çek aldıkları bu çeki organizasyon kapsamında kurye diye tabir edilen kişilerin ellerinde mevcut olan yüzlerce kaşeden organizasyonu yönetenlerden aldıkları silsile ile bu çeklerin arkasını bu kaşelerle ciroladıkları ve bankadan nakit olarak çekilerek çekin sahibi olan şirkete bu parayı teslim ettikleri bu şekilde fatura ticaretini banka üzerinden resmileştirdikleri ve sonunda paranın ilk sahibine ulaştığı, bu şekilde oluşturulan organizasyon yapısıyla devleti bilerek ve isteyerek hareket ederek vergi kayıplarına uğrattıkları anlaşılmaktadır. (...) Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; davacının organizasyon kapsamı içerisinde yer aldığı hususunun telefon konuşma kayıtlarından tespit edildiği, telefon konuşma kayıtlarının ayrıntılarının bilirkişi raporunda yer aldığı belirtilmiştir. Mahkememizce UYAP ortamında yapılan araştırma neticesinde; bahsi geçen bilirkişi raporunda yer verilen konuşma kayıtlarının davacı ve organizasyon kapsamında yer aldığı iddia edilen diğer şahıslar hakkında yürütülen ceza soruşturması kapsamında elde edildiği, (...) Limited Şirketi sahibi (...)’ın ifadesinde (...) Limited Şirketinin çeklerini tahsil eden ve organizasyon kapsamında kuryelik yaptığı tespit edilen (...)’ın yapılacak işlemlerin talimatını verdiği şeklinde tespitlerin yer aldığı görülmüştür. Yukarıda yer verilen tespitlerin değerlendirilmesinden; organizasyon kapsamında yer alan birçok firmanın çalışanı/yetkilisi/vekâletlisi olan, organizasyon kapsamında kuryelik yapan, çekleri ve paraları tahsil eden birçok şahısla (şirketin düzenlediği çekleri tahsil eden veya şirket adına düzenlenen çekleri tahsil eden şahıslarda dâhil olmak üzere) arasında telefon konuşması ve yazışma olan, bu konuşmalarda söz konusu şahıslara emir ve talimat veren, anılan şahıslar tarafından da bu emir ve talimatların gerekleri yerine getirilen, yine bahsi geçen konuşma kayıtlarına göre organizasyon kapsamında çalışan bir şahsa maaşının düzeltilceğini söyleyen davacının organizasyon içerisinde yer aldığı,

1.4. Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ile Belge Türleri

1.4.1. Belge Düzeni

Vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerin, kanunla veya kanunların verdiği yetkiye dayanan vergi idaresinin çıkardığı düzenleyici işlemlerle belirlediği usullere göre düzenlenen belgelerle belgelendirilmesine belge düzeni denilmektedir⁵⁴⁵. Beyannameye dayanan tarh yöntemini benimseyen Türk Vergi Sisteminde vergi beyanını etkileyen ilişkileri gösteren belgelerin⁵⁴⁶, tutulması zorunlu olan defterlere muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmesi esastır⁵⁴⁷. Belge düzeninde belgeler, vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerin belirli usullere göre belgelendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi için kullanılır⁵⁴⁸. Belge ve belge düzeni sayesinde vergi mükellefi kendi servetini, sermayesini, malvarlıklarını, alacaklarını, borçlarını, ödediği vergileri ve sair mali bilgileri elde etmektedir. Vergi idaresi belge ve belge düzenin vergi mükellefinin vergiyle ilgili durumunu kontrol etmek ve incelemek, onunu kayıt ve hesaplarını kullanarak üçüncü kişi durumundaki vergi mükelleflerinin alış ve satışları gibi vergilendirmeyi ilgilendiren durumlarını kontrol etmek ve incelemek için kullanmaktadır⁵⁴⁹. Ayrıca belge düzeninde mükelleflerin sattıkları ve aldıkları mal ve hizmetler, satıcının ve alıcının adları, unvanları ve vergi kimlik numaraları üzerinden takip edilmekte, böylece malın veya hizmetin ekonomi içinde izlediği yol izlenebilmektedir⁵⁵⁰.

Belgenin, belgelendirmenin ve belge düzeninin vergilendirme üzerindeki önemi, bazı muhasebe ilkelerinin kabul edilmesini gerektirmiştir⁵⁵¹. Muhasebeyle ilgili temel

organizasyon hiyerarşisi içerisinde önemli bir konumda olduğu, organizasyon içerisinde çeklerin ciro silsile işlemlerinin yapılması, çeklerin tahsil aşamasında görevli elemanlara gerekli talimatların verilerek yönlendirilmesi faaliyetinde bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu durumda, yapılan tüm bu açıklamalar ışığında, davacı adına (...) Limited Şirketinin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle kesilen dava konusu vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” şeklinde gerekçe açıklayarak reddetmiş, karar Adana BİM 1. VDD’nin T. 22.04.2025 E. 2024/1796 K. 2025/430 sayılı kararıyla onanmıştır (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁵⁴⁵ Serkan Özdemir, s. 23.

⁵⁴⁶ Muhasebe tekniğinde belgeler, doğal belgeler ve yapay belgeler olmak üzere iki türe ayrılır. Fatura, sevk irsaliyesi gibi VUK veya Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri uyarınca tutulması zorunlu olan belgeler “doğal belge”; malzeme çıkış fişi gibi işletmenin iç işleyişinde rol oynayan, tutulması hukuken zorunlu olmayan ve üçüncü kişileri bağlamayan belgeler “yapay belge” adı altında sınıflandırılmaktadır (Somuncu, s. 39-40).

⁵⁴⁷ Bayraklı ve Bozdağ, s. 261.

⁵⁴⁸ Somuncu, s. 33; Ela, s. 146.

⁵⁴⁹ Ela, s. 145.

⁵⁵⁰ Ela, s. 1079.

⁵⁵¹ Somuncu, s. 37.

ilke ve esasların derlenmesi ve bununla ilgili düzenlemelerin yapılması için çıkarılan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin⁵⁵² ekinde yer alan “Muhasebe Usul ve Esasları” arasında tarafsızlık ve belgelendirme kavramına yer verilmiştir. Tebliğ’de bu kavramın, “muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerektiğini” ifade ettiği açıklanmıştır. Bu kavramın içerdiği birinci ilke, herhangi bir muhasebe kaydının geçerli olabilmesi için bir belgeye dayandırılmasını gerektiren⁵⁵³ “belgesiz kayıt olmaz” ilkesi; ikinci ilke ise belgenin tarafsız, ön yargısız, usule uygun olarak düzenlenmesini gerektiren⁵⁵⁴ “tarafsız, objektif belge” ilkesidir. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı VUK’ta açıkça ifade edilmemiş, ancak VUK’a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesini zorunlu kılan VUK m. 227/1 hükmüyle örtülü olarak desteklenmiştir⁵⁵⁵.

Esasen, vergi mükellefinin temel ödevi, vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak ödemekten ibaret olup bu ödev maddi vergi yükümlülüğü de denilmektedir⁵⁵⁶. Ancak beyanname, mükellefler tarafından düzenlenen, kullanılan ve saklanan yazılı belgelere dayandığından, yöntemin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi için bu belgelerin en iyi şekilde düzenlenip kullanılması, belge düzeninin etkili bir şekilde sağlanması gerekmiş; bunun için de mükellefler pek çok şekli yükümlülüklerle tabi kılınmıştır⁵⁵⁷.

Şekli vergi yükümlülükleri genel olarak VUK’un “Mükellefin Ödevleri” başlıklı İkinci Kitabında, altı kısım hâlinde düzenlenmiştir.

“Bildirmeler” başlıklı Birinci Kısımda (m. 153-170/A) mükellefler işe başlamalarını; adres, iş ve işletme değişikliklerini; işi bırakmalarını, bina ve arazi değişikliklerini bildirmekle yükümlü kılınmıştır. Buna göre mükellef vergiye tabi işe

⁵⁵² 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁵³ Osman Altuğ, “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları (1997)”, **Öneri Dergisi**, C. 2, S. 9, İstanbul 1998, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 1; Somuncu, s. 37.

⁵⁵⁴ Suphi Aslanoğlu, “Muhasebe Biliminde Belge, Belge Düzeni ve İşletmeler Açısından Önemi”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 100, Ankara 2008, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 24; Somuncu, s. 37.

⁵⁵⁵ Somuncu, s. 38.

⁵⁵⁶ Kızılot ve Taş, s. 79.

⁵⁵⁷ Abdurrahman Akdoğan, s. 131; Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 211’den aktaran: Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname”, s. 69; Sarıcalar, s. 231; Kızılot ve Taş, s. 79; Ela, s. 145; Fatma Taş, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, S. 152, Ankara 2007, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 116-117.

başladığını ve işi bıraktığını yazılı olarak bildirecek, buna göre mükellefin mükellefiyet kaydı tesis veya terkin edilecek, dolayısıyla vergilendirme dönemi ve vergilendirme usulü saptanacak ve mükellefin faaliyette bulunduğu zaman dilimi yazılı olarak kayıt altına alınmış olacaktır. Kural, bildirimlerin yazılı olarak yapılmasıdır, defter tutma zorunluluğu kapsamında olmayan ve okuma yazma bilmeyen mükellefler sözlü olarak bildirimde bulunabilirler ki bu durumda bildirimleri tutanak altına alınır (VUK m. 169).

“Defter Tutma” başlıklı İkinci Kısım’da (m. 171-226/A) mükellefler defter tutmak, kayıt nizamına uymak ve defterleri tasdik ettirmekle yükümlü kılınmıştır. Defter tutma yükümlülüğünün temel amacı, vergi matrahının hesaplanmasına yarayan servet, sermaye ve hesap durumu gibi bilgilerin temini, mali durumlarının hesap üzerinden kolayca kontrol edilebilmesini sağlamaktır (VUK m. 171). Kanun’un takip eden maddelerinde tutulacak defterlerin tür ve özellikleri, bu defterlerin tutulması sırasında uyulması gereken usul ve esaslar belirlenmiş; kayıt nizamı ve defterlerin tasdiki gibi ağırlıklı olarak muhasebe standartlarını ilgilendiren⁵⁵⁸ düzenlemeler yapılmıştır. Kanun’da fiziki defterlerden söz edilmekteyse de teknolojinin gelişmesi sonucunda bürokrasinin ve masrafların azaltılması gibi amaçlarla⁵⁵⁹ elektronik defter uygulaması kullanılmaya başlanmıştır⁵⁶⁰. Ayrıca, vergi kanunları uyarınca tutulan defterler gerek özel hukuk açısından gerek vergi hukuku açısından delil niteliği de taşımaktadır⁵⁶¹. Defterlerin kayıt düzenine uygun olarak tutulması yanında tasdik ettirilmesi de zorunlu olup bu zorunluluk sayesinde mükelleflerin defterlerinde istedikleri zaman ekleme yapmaları, sayfa yırtmaları, kayıtları silmeleri ve yeni kayıt eklemeleri ve bu suretlerle vergi ziyana sebep olmaları önlenmektedir⁵⁶². Ayrıca defter tutma yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken usul ve esaslar sadece VUK’ta değil, aynı zamanda Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) da düzenlenmiştir (m. 64 vd.).

⁵⁵⁸ Abdurrahman Akdoğan, s. 132.

⁵⁵⁹ Sarıcalar, s. 232.

⁵⁶⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığının VUK m. 175/3, mük. m. 242, mük. m. 257 hükümlerinden aldığı yetkiye dayanarak çıkardığı 13.12.2011 yayım tarih ve 1 sıra numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile başlatılan ve başlangıçta ihtiyari nitelik taşıyan elektronik defter ve belge uygulaması, 14.12.2012 yayım tarih ve 421 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiş, takip eden süreçte elektronik defter ve belge uygulamasına katılmakla yükümlü olan mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir. 17.12.2017 yayım tarih ve 486 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile geliştirilen Defter-Beyan Sistemine hâlen “<https://www.defterbeyan.gov.tr>” adresinden ulaşmak mümkün olup bu sistem defterlerin elektronik olarak oluşturulmasını, saklanması ve ibrazını; vergi beyannamelerinin, bildirimlerin ve dilekçelerin elektronik ortamda verilmesini, elektronik ortamda belge düzenlenmesini mümkün kılmaktadır.

⁵⁶¹ Kızılot ve Taş, s. 83.

⁵⁶² Kızılot ve Taş, s. 86.

Mükelleflerin tutmakla yükümlü kılındıkları defterleri, tüm mükelleflerin tutmak zorunda olduğu genel defterler ve sadece iştigal alanını ilgilendiren özel defterler olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür⁵⁶³. Genel defterler; defteri kebir (VUK m. 184), yevmiye defteri (m. 183), envanter defteri (m. 185), işletme hesabı defteri (m. 193), serbest meslek kazanç defteri (m. 210); özel defterler ise imalat defteri (m. 197), banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri (m. 204), ambar defteri (m. 209) gibi defterlerdir⁵⁶⁴.

“Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımda (m. 227-mük. m. 242) mükellefler kayıtlarını tevsik etmek (belgelemek), fatura kullanmak ve Kanun’da belirtilen diğer belgeleri düzenlemekle yükümlü kılınmıştır. VUK m. 227 ve devamında bulunan belge düzenine ilişkin hükümler, vergi mükelleflerinin düzenlemeleri veya almaları gereken belgeleri göstermekte ve bu belgelerin düzenlenmesi sırasında uyulması gereken şekli yükümlülükleri açıklamaktadır. Belge düzenine ve bununla ilgili diğer yükümlülüklerle uyulması sayesinde vergiyi doğuran olay gerçeğe uygun olarak belgelendirilecek, mükelleflerin alış ve satışları, gelirleri ve giderleri ile vergilendirmeyi ilgilendiren diğer işlemleri bu belgelere dayanılarak saptanabilecektir⁵⁶⁵. Ayrıca, vergiyi doğuran olay aynı zamanda mükellefin özel hukuk ilişkilerine de dayandığından vergiyi doğuran olayın tespiti için düzenlenmesi öngörülen bu belgeler, belgelendirilen hukuki ilişkilerin tarafları açısından da delil niteliği taşımaktadır⁵⁶⁶.

“Ekim ve Sayım Beyanı” başlıklı Dördüncü Kısımda (m. 243-246) zirai işletmeleri belirli bir büyüklüğü aşan çiftçiler, zirai işletmelerinin bulunduğu köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaat ederek ekim ve sayım beyanında bulunmakla yükümlü kılınmıştır.

“Vergi Karnesi” başlıklı Beşinci Kısımda (m. 247-252) bazı gelir vergisi mükellefleri vergi karnesi almakla yükümlü kılınmıştır.

“Muhafaza ve İbraz Ödevleri” başlıklı Altıncı Kısımda (m. 253-mük. m. 257) mükellefler defter ve belgelerini muhafaza etmekle ve talep edildiğinde ibraz etmekle yükümlü kılınmışlardır. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü, mükellefin beyanının doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğal bir sonucu olarak kabul etmek

⁵⁶³ Kızılot ve Taş, s. 84.

⁵⁶⁴ Kızılot ve Taş, s. 84-85.

⁵⁶⁵ Kızılot ve Taş, s. 88.

⁵⁶⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 2005, s. 107’den aktaran: Kızılot ve Taş, s. 88.

mümkündür⁵⁶⁷. Defter tutma yükümlülüğüne tabi olan mükellefler defter ve belgelerini, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl boyunca muhafaza etmekle yükümlüdür (VUK m. 253). Defter tutma yükümlülüğüne tabi olmayan mükelleflerse VUK m. 232, 234 ve 235 hükümleriyle almakla yükümlü kılındıkları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl⁵⁶⁸ boyunca muhafaza etmekle yükümlüdür (m. 254).

Tüm bu yükümlülüklerin ortak noktası, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesini sağlama amacını taşımalarıdır; vergilendirmede beyannameye dayanan tarh yöntemini esas alan VUK, bu yöntemin sağlıklı bir şekilde işlemesi için belge sisteminin yerleşmesini ve işlemlerin belgelendirilmesinin sağlanmasını amaçlamıştır⁵⁶⁹. Beyanname, esas olarak mükellefler tarafından düzenlenen belgelere dayandığından, güvenilir ve doğru bir vergilendirme, vergiyi doğuran olay meydana geldiği zamanda belgeye bağlanması ve bu olayın gerçek sonuçlarının defter ve belgelere tam ve doğru olarak aktarılmasıyla mümkün olabilir⁵⁷⁰. Bu nedenle VUK'ta düzenlenmesi emredilen belgelerin yine Kanun'da belirtilen biçimde düzenlenmesi ve içeriğinin de gerçeğe uygun olması esastır⁵⁷¹. Vergiyi doğuran olay da dâhil olmak üzere mükellefin vergilendirilmesini ilgilendiren tüm olay ve durumların tam ve doğru bir şekilde belgelendirilmesi, bunların doğruluğunun araştırılmasını da mümkün kılar⁵⁷². Mükelleflerin belge düzenine uymaları sayesinde vergilendirme dönemi içindeki alış ve satışları, gelir ve giderleri, vergilendirmede hukuki sonuç doğuran tüm ve durum ve olaylar belgelere dayanılarak saptanabilmektedir⁵⁷³. Bunun için vergi mükellefleri, istisnalar bulunmakla birlikte⁵⁷⁴, yaptıkları alış, satış ve sair ekonomik ve mali ilişkilerini belgeye bağlamakla yükümlü kılınmışlardır⁵⁷⁵.

⁵⁶⁷ Kızılot ve Taş, s. 92.

⁵⁶⁸ TTK'da ise defter ve belgelerin on yıl boyunca saklanması öngörülmüştür (m. 82/5).

⁵⁶⁹ Biyan, s. 27.

⁵⁷⁰ Kızılot ve Taş, s. 88.

⁵⁷¹ Biyan, s. 27.

⁵⁷² Kızılot ve Taş, s. 88.

⁵⁷³ Kızılot ve Taş, s. 88.

⁵⁷⁴ Belgelendirme yükümlülüğünün de istisnaları vardır. Buna göre, örf ve adetlere göre belgeye dayandırılması mutad olmayan müteferrik giderlerin, belgesinin temin edilmesi mümkün olmayan giderlerin ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin belgelendirilmesi zorunlu değildir (VUK m. 228/1); ancak, belgeye dayandırılması mutad olmayan giderler ile belgesi temin edilmeyen giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır (m. 228/2).

⁵⁷⁵ Kızılot ve Taş, s. 88.

Mükelleflerin mal ve hizmet alış ve satışlarını belgelendirmemeleri, kayıt dışı ekonomiyi genişletmekte ve bunun olumsuz sonuçlarını da artırmaktadır. Vergiye tabi alış ve satışların belgelendirilmeyip kayıt dışı bırakılması ve belge düzenine uyulmaması sonucunda idarenin vergi toplama gücü ve etkinliği azalmakta, vergi gelirleri düşmekte, kamu finansman dengesi bozularak enflasyon meydana gelmektedir⁵⁷⁶. Bugün en önemli amaçlarından biri kayıt dışı ekonomiyi önlemek olan vergi idaresi, ekonominin kayıt dışı kalmaması için belge düzeninden yararlanmaktadır⁵⁷⁷.

Vergi hukuku uygulamasında belge ve belge düzeninin ispat, denetim, bilgi verme-güvenlik ve kayıt dışılığı önleme olmak üzere dört ana fonksiyonu bulunmaktadır⁵⁷⁸.

İspat fonksiyonu, kanuni şekil şartlarını haiz defter, kayıt ve belgelerin ilk görünüş ya da doğruluk karinesinden yararlanarak mükellef lehine delil oluşturması, bunların vergi dairesince muteber kabul edilerek vergilendirme işlemlerine dayanak teşkil etmesiyle ilgilidir⁵⁷⁹. Defter ve belgelerin öncelikli işlevi, mükelleflerin vergi beyanlarının doğruluğunu ispatlamalarını sağlamasıdır⁵⁸⁰. VUK'ta yer alan hükümlerle veya "Yetki" başlıklı VUK mük. m. 257 hükümleriyle verilen yetkiye dayanan vergi idaresinin çıkardığı tebliğlerle düzenlenmesi zorunlu kılınan belgeler, bulundurulması zorunlu bilgileri içermeleri durumunda mükelleflerin üçüncü kişilerle olan işlemlerini kanıtlayabilmektedir⁵⁸¹. Elbette, bu defter, kayıt ve belgeler vergi idaresinin denetimine açık olup, kanuni şekil şartlarını taşımasına rağmen içerik bakımından maddi gerçeği yansıtmadığı tespit edilen belgelerin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁵⁸². Vergi idaresinin yapacağı araştırma ve inceleme sonucunda belgenin gerçek durumu yansıtmadığı tespit edilip somut delillerle kanıtlandığı takdirde belgenin doğruluğu karinesi ortadan kalkacaktır⁵⁸³.

⁵⁷⁶ Zeynep Erdiñ, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik İzlenen Politikalar ve Çözüm Önerileri", **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 16, S. 4, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s.43.

⁵⁷⁷ Serkan Özdemir, s. 32.

⁵⁷⁸ Serkan Özdemir, s. 41.

⁵⁷⁹ Serkan Özdemir, s. 43.

⁵⁸⁰ Ömer Erdal, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 7.

⁵⁸¹ Ela, s. 994.

⁵⁸² Serkan Özdemir, s. 45.

⁵⁸³ Ela, s. 999-1000.

Denetim fonksiyonu, defter ve belgelerin, hem vergi idaresinin mükellefi denetlerken kullanılmasını hem de mükellefin kendi iş ve işlemlerini defter ve belgeleri üzerinden takip edip denetleyebilmesini anlatmaktadır⁵⁸⁴. VUK'ta düzenlenen yoklama (m. 127), vergi incelemesi (m. 134), arama (m. 142), bilgi toplama (m. 148-152) ve izaha davet (m. 370) gibi denetim yolları belge üzerinden yürütülmektedir⁵⁸⁵.

Bilgi verme ve güvenlik fonksiyonu, mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini gerektiğinde ibraz ederek incelemeye sunmaları, beyanlarının bu defter, kayıt ve belgelere dayanması ve ticari hayatta yapılan işlemlerin belgelendirilerek kayıt altına alınmasıyla ilgilidir⁵⁸⁶. Bu fonksiyon sayesinde vergi idaresi, belirli bir mükellefin belgeleri üzerinden hem o mükellefin hem de diğer mükelleflerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olur⁵⁸⁷.

Kayıt dışılığı önleme fonksiyonu, mükelleflerin tahsilat ve ödemelerinin belgelendirilmesinin sağlanması gibi belge düzenini geliştiren önlemler sayesinde vergi gelirlerinin azalmasının önlenmesiyle ilgilidir⁵⁸⁸.

Beyannameye dayanan tarh yöntemini asıl vergilendirme yöntemi olarak benimseyen Türk Vergi Hukukunda mükellefler, vergilendirmeye ilgili işlemleri belgelendirerek defter ve belgelerine işlemekte, bu defter ve belgelere dayanarak düzenledikleri beyannamelerde gösterdikleri matrahları da vergi idaresine bildirerek vergilerini tarh ettirmektedirler⁵⁸⁹. Bu nedenle mükelleflerin düzenlediği belgeler, hem kanunlarla ve tebliğlerle belirlenen şekil şartlarına uymalı hem de temsil ettikleri hukuki olayları gerçeğe uygun olarak yansıtmalıdır.

Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerinin düzenlemesi, saklaması, kullanması ve ibraz etmesi gereken belgelerle ilgili kanuni düzenlemelere genel olarak VUK'un "Vesikalar" başlıklı Üçüncü Kısımının İkinci, Üçüncü, Dördüncü ve Beşinci Bölümlerinde yer verilmiştir. "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar" başlıklı İkinci Bölümde fatura (m. 229 vd.), sevk irsaliyesi (m. 230/5), perakende satış belgeleri (m. 233), gider pusulası (m. 234), müstahsil makbuzu (m. 235); "Serbest Meslek Makbuzları"

⁵⁸⁴ Erdal, s. 8.

⁵⁸⁵ Serkan Özdemir, s. 46.

⁵⁸⁶ Serkan Özdemir, s. 46-47.

⁵⁸⁷ Erdal, s. 8-9.

⁵⁸⁸ Serkan Özdemir, s. 48.

⁵⁸⁹ Serkan Özdemir, s. 19.

başlıklı üçüncü Bölümde serbest meslek makbuzu (m. 236); “Ücretlere Ait Kayıt ve Vesikalar” başlıklı dördüncü Bölümde ücret bordrosu (m. 238); “Diğer Evrak ve Vesikalar” başlıklı beşinci Bölümde taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler [taşıma irsaliyesi (m. 240/A), yolcu listesi (m. 240/B), günlük müşteri listesi (m. 240/C)], muhabere (haberleşme) evrakı (m. 241), diğer belgeler (m. 242) ve elektronik muhasebe fişi (mük. m. 242) sayılmıştır.

1.4.2. Belgelerin Basılması ve Dağıtılması

VUK m. 359 anlamında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tespit edilebilmesi için belgenin vergi mevzuatı uyarınca düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen belgelerin genel ve özel nitelikleri taşıyıp taşımadıkları, öngörülen biçimsel özelliklere uygun olarak basılıp basılmadıkları incelenir⁵⁹⁰.

VUK mük. m. 257/1 hükmü Hazine ve Maliye Bakanlığına, bu Kanun gereğince düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen defter ve belgelerin niteliğine, şekline ve içeriğine, basılıp dağıtılmasına, kayıtlarının tutulmasına dair değişiklik yapma yetkileri vermiştir. Aynı fıkra da Bakanlık, mükellefleri, bu defterin ve belgelerin tasdik ettirmekle, muhafaza etmekle ve ibraz etmekle zorunlu kılmaya ve bu zorunlulukları kaldırmaya, bu Kanun uyarınca tutulacak defter ve düzenlenecek belgeleri tutma ve düzenleme zorunluluklarını da kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

VUK mük. m. 257’de verilen yetkileri kullanan Bakanlık, belgelerin basım ve dağıtım işlemleriyle ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak idari yaptırımları, 4667 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik’te⁵⁹¹ belirlemiştir.

Yönetmelik, vergi mükellefinin bu belgeleri sadece bağlı bulundukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde faaliyet yürüten, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ya da o il defterdarlığıyla anlaşma yapmış, teminat koşulunu yerine getirmiş, belirli teknik nitelik ve olanakları haiz bir matbaa işletmesine bastırmasına izin vermektedir (m. 13). Matbaa işletmesi, Yönetmelik’te belirlenen ebatlara (m. 10) uygun olarak bastığı belgeleri mükellefe tutanakla teslim eder (m. 14). Basılı belgeler, bir aylık süre içinde mükellef

⁵⁹⁰ Ela, s. 322.

⁵⁹¹ 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tarafından teslim alınmazsa, matbaa işletmesi belgeyi kullanılamayacak şekilde, tutanakla iptal eder. Belgelerin teslimine ve iptaline dair tutanaklar vergi dairesine ulaştırılarak mükellefin tarh dosyasına konulması sağlanır (m. 13).

Ayrıca, VUK mük. m. 257’de verilen yetkileri kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkardığı, 159 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde⁵⁹²; fatura, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının noter tasdikli olarak kullanılması zorunlu kılınmıştır.

Tebliğ gereğince notere tasdik ettirilmemiş ve Yönetmelik’e uygun olarak basılmamış belgeler hiç düzenlenmemiş sayılır (m. 16) ve bu belgeleri kullanan mükellef hakkında VUK m. 353’te düzenlenen özel usulsüzlük cezası gibi kanuni yaptırımlar uygulanır. Matbaa işletmesi ayrıca, basım ve dağıtımını yaptığı belgeler için bilgi formu düzenleyip elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermekle yükümlüdür (m. 14). Mükellefler tarafından düzenlenen ve kullanılan belgelerin, Yönetmelik’le belirlenen usul ve esaslara uygun olarak basılıp basılmadığı hususu, GİB tarafından erişime açılan ebelge.gib.gov.tr adresinde sorgulama yapılarak tespit edilebilmektedir⁵⁹³.

1.4.3. Düzenlenmesi ve Kullanılması Öngörülen Belge Türleri

1.4.3.1. Fatura

Fatura, kanuni tanımına göre; satılan mal veya verilen hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere, malı satan veya hizmeti veren tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir (VUK m. 229).

Fatura malı satan veya hizmeti teslim eden taraf açısından elde edilen geliri, malı alan ya da hizmet edilen taraf açısından yapılan gideri gösteren bir belgedir. Bu nedenle iki nüsha halinde düzenlenir ve bir nüsha düzenleyende kalır, diğer nüsha muhataba verilir⁵⁹⁴.

Faturanın taşınması gereken şekil özellikleri VUK m. 230’da sayılmış, fatura düzenlenirken uyulacak kurallar ise VUK m. 231’de açıklanmıştır.

⁵⁹² 11.12.1984 tarih ve 18602 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁹³ Ela, s. 319.

⁵⁹⁴ Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 50; Çakmakçı ve Köseer, s. 202.

VUK m. 229’da faturanın, satılan mal veya verilen hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı gösteren ticari belge olarak tanımlanması, faturadan söz edebilmek için taraflar arasında hukuki bir ilişki kurulmuş, bir mal satılmış veya hizmet verilmiş olmasını gerektirmektedir⁵⁹⁵. Bu nedenle, mevzuatta düzenlenmemekle birlikte uygulamada yer bulan ve hukuki niteliği sözleşme yapma teklifinden ibaret olan proforma fatura⁵⁹⁶, henüz mal satılmadan ve hizmet verilmeden düzenlenmediğinden, VUK’ta düzenlenmesi zorunlu kılınan fatura tanımına uymadığından defterlere işlenmez⁵⁹⁷. Yine, bir mal satılmadığı veya hizmet teslim edilmediği hâlde, hayali bir işleme dayanılarak düzenlenen fatura da satıcı ile alıcı arasında gerçekleşen bir hukuki işlem bulunmadığından sahte belge niteliğini taşır ve defterlere işlenmesi hukuken mümkün değildir⁵⁹⁸.

Faturanın taşınması gereken şekil özelliklerini bildiren VUK m. 230’da, faturada muhakkak bulundurulması gereken bilgiler; “faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin 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” olarak sayılmıştır. Fatura adı altında düzenlenen ancak bu bilgileri içermeyen belge, VUK m. 227/3 uyarınca vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır⁵⁹⁹.

Faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin verildiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerekir, bu süre içinde düzenlenmeyen fatura hiç düzenlenmemiş sayılır (VUK m. 231/5). Bu sürenin hizmet bedelinin tahsil edildiği tarihten değil, mal veya hizmetin teslim edildiği tarihten başlatılması; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV gibi vergilerin ücret tahsil edilmemiş, gelir elde edilmemiş olsa bile ödenmesi sonucunu doğurabilecektir⁶⁰⁰.

⁵⁹⁵ Ela, s. 158.

⁵⁹⁶ Merve Hayriye Kılıç, “Proforma Faturaların Ticaret, Vergi ve Damga Vergisi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 217, Ankara 2017, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 78.

⁵⁹⁷ Ela, s. 161.

⁵⁹⁸ Ela, s. 162.

⁵⁹⁹ Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 51.

⁶⁰⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 76.

Fatura kullanma mecburiyetini düzenleyen VUK m. 232/1 hükmünde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları mal veya verdikleri hizmetler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları açıkça ifade edilerek kimlerin bu mecburiyet kapsamında olduğu belirlenmiştir.

Bununla birlikte, VUK m. 232/2’de, maddede sayılanların dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları mal veya onlardan aldıkları hizmet bedelinin 50.000.000,00 TL’yi (2024 yılı için 6.900,00 TL) aşması veya bu tutarı aşmasa bile alıcının istemesi halinde malı satanın veya hizmeti verenin alıcıya fatura vermesi zorunlu kılınmıştır. Buna göre, fatura kullanma mecburiyetini haiz olmayan mükellef, sadece alıcı istediği için ona fatura vermekle yükümlü olmaktadır. TTK m. 21/1’de ise alıcının, satıcıdan, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebileceği hüküm altına alınmış olup, bu düzenleme TTK’nın faturayı tüccarlar arasındaki ticari ilişkiyi gösteren bir belge olarak kabul ettiğini göstermektedir⁶⁰¹. Oysa VUK, diğer taraf tacir olmasa bile fatura düzenlemeyi, vermeyi ve almayı zorunlu kılmış, hatta mal veya hizmetin bedeli VUK m. 232/2’de belirli tutarın altında kalsa bile alıcı talep ettiği takdirde satıcı fatura düzenlemekle yükümlü kılınmıştır.

VUK’a göre faturanın, talep edilmese ve hatta alıcı tacir olmasa bile düzenlenmesi zorunlu olan bir belge olması, faturanın vergi hukukunda, ticaret hukukunda göre daha etkin ve etkili bir işleve sahip olduğunu göstermektedir⁶⁰².

Fatura, düzenlenme sebebi olan olayı temsil eden ve bu olayın mükellefin defterlerine işlenmesini sağlayan bir belgedir⁶⁰³. Buna göre fatura, alınan malı veya hizmeti, bedel, cins, tarih ve miktar gibi olayın esasını ilgilendiren bilgilerle beraber temsil etmekte, faturanın temsil ettiği ve vergilendirmeyi ilgilendiren bu bilgiler

⁶⁰¹ Serkan Özdemir, s. 61.

⁶⁰² Serkan Özdemir, s. 61.

⁶⁰³ Serkan Özdemir, s. 61.

defterlere yansıtılmaktadır. Böylece, satıcı ile alıcı arasındaki ticari ilişkiyi belgelediği gibi, işletmelerin gelir ve giderlerinin tespit edilmesini de mümkün kılmaktadır⁶⁰⁴.

TTK m. 21/2’de faturayı alan kişinin faturayı aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde bu faturanın içeriğine itiraz etmediği takdirde içeriği kabul etmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, esasen adi kanuni bir karine olup aksinin ispatı mümkün olduğundan, fatura içeriğini kabul etmiş sayılan taraf bunun aksini iddia ve ispat edebilecektir⁶⁰⁵. Ancak bu adi kanuni karinenin uygulanması için faturanın geçerli bir sözleşme ilişkisine dayanılarak düzenlenmiş olması ve faturayı gönderenin tacir olup faturayı ticari işletmesi ile ilgili olarak düzenlemesi gerekir; zira geçerli bir sözleşme ilişkisine dayanılmadan düzenlenen belge şeklen faturaya özgü özellikleri taşısa bile maddi anlamda fatura sayılmaz⁶⁰⁶ ve TTK m. 21’de yer alan düzenlemeler TTK m. 15’e esnaflara da uygulanan hükümlerden değildir⁶⁰⁷. Muhatabın tacir olmaması hâlinde bu adi kanuni karinenin uygulanıp uygulanmayacağı hususu öğretide tartışmalı⁶⁰⁸ olmakla birlikte; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, faturayı alan kişinin, tacir sıfatını taşımasa bile itiraza mecbur olduğuna, aldığı faturaya itiraz etmediği takdirde içeriği kabul etmiş sayılabileceğine hükmetmiştir⁶⁰⁹.

Bununla birlikte, TTK m. 21/2’de yer alan adi kanuni karine, ticari ilişkinin ispatı için delil olup olmayacağına ilişkin bir hüküm getirmekte, VUK’ta yer alan düzenlemeler ise faturanın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesinde başvurulacak bir belge olduğunu göstermektedir; dolayısıyla VUK’ta öngörülen şekil şartlarına uyulmadan düzenlenen bir faturanın TTK hükümleri uyarınca fatura olarak kabul edilmesi olasılık dâhilindedir⁶¹⁰. O hâlde, fatura adı altında düzenlenen bir belge, VUK m. 230 hükmünde sayılan ve faturada bulundurulması zorunlu kılınan bilgileri taşımadığı için VUK m. 227/3 hükmü uyarınca vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş

⁶⁰⁴ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 18.

⁶⁰⁵ Volkan Özçelik, “Fatura İçeriğinin Kabul Edilmiş Sayılması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 138, Ankara 2018, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 212.

⁶⁰⁶ Özçelik, s. 213.

⁶⁰⁷ Özçelik, s. 215.

⁶⁰⁸ Özçelik, s. 215.

⁶⁰⁹ Yargıtay HGK, T.12.10.2011, E. 2011/472, K. 2011/608, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 26.11.2024.

⁶¹⁰ Serkan Özdemir, s. 63.

sayılabilecek, ancak aynı belge TTK hükümleri açısından bir eksiklik taşımadığı sürece TTK hükümlerinin uygulanması açısından fatura olarak kabul edilecektir⁶¹¹.

1.4.3.2. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması veya üçüncü kişilere taşıttırılması hâlinde satıcının, malın alıcı tarafından taşınması veya üçüncü kişilere taşıttırılması hâlinde ise alıcının düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması gereken bir belgedir⁶¹². Mal, mükellefin iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği takdirde de gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanır (VUK m. 230/5). Fatura için öngörülen yedi günlük süre sevk irsaliyesi için öngörülmediğinden sevk irsaliyesinin derhal düzenlenmesi gerekir⁶¹³. Bununla birlikte, fatura ile irsaliye ayrı belgeler olarak düzenlenebileceği gibi, “faturalı sevk irsaliyesi” veya “irsaliyeli fatura” adları altında tek belge olarak da düzenlenip kullanılabilir⁶¹⁴. Sevk irsaliyesinin öngörülme amacı satıcı ve alıcıyı kontrol altında tutmak⁶¹⁵, malların fiziksel hareketinin kontrol etmek⁶¹⁶ ve satıcıyı fatura düzenlemeye zorlamaktır⁶¹⁷. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir (VUK m. 230/5). Tüketicilerin tüketim amacıyla satın aldıkları malların kendileri tarafın taşınması veya taşıttırılması hâlinde sevk irsaliyesi aranmaz, ancak bu mallara ilişkin faturanın veya perakende satış fişinin bulundurulması gerekir (VUK m. 230/5).

1.4.3.3. Perakende Satış Belgeleri

Perakende satış belgeleri, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin bedellerinin belgelendirilmesi

⁶¹¹ Muhammed Seyit İmir, “Tacirin Elinde Bulunan Faturaya İstinaden İhtiyati Haciz”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 2, Isparta 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 952.

⁶¹² Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 54.

⁶¹³ Ak, s. 21.

⁶¹⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 76; Ak, s. 21; Kızılot ve Taş, s. 91.

⁶¹⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 76.

⁶¹⁶ Kızılot ve Taş, s. 91.

⁶¹⁷ Mehmet Maç, “Sevk İrsaliyesini Kim Düzenler”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara 1996, S. 39, s. 85’ten aktaran: Serkan Özdemir, s. 97.

için düzenlemek zorunda oldukları; perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş biletleri ve yolcu taşıma biletleridir (VUK m. 233/1).

Perakende satış belgeleri, alıcı nezdinde, satıcının düzenleyip verdiği fatura yerine geçer⁶¹⁸. Bu belgelerin uygulamada en çok karşılaşılan örneği, yazar kasa (ödeme kaydedici cihaz) fişleridir⁶¹⁹.

1.4.3.4. Gider Pusulası

Gider pusulası, VUK kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan mal veya hizmet alan birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, aldıkları mal ve hizmet nedeniyle düzenlemeleri gereken belgedir⁶²⁰. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir (VUK m. 234/1). İki örnek hâlinde düzenlenen bu belge, malı satan veya hizmeti yapan tarafa imza ettirilmeli ve bir örneği de ona teslim edilmelidir (VUK m. 234/2).

Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin verildiği tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenir; bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır⁶²¹ (VUK m. 234/4).

Gider pusulası düzenlenmesi gereken olaylara örnek olarak; birinci sınıf bir tüccarın, kişisel eşyalarını satan kimseden mücevher satın alması, bir manifaturacının evde örgü yapan bir ev hanımından örgü ve dantel satın alması, bir serbest meslek erbabının veya bir çiftçinin bir hamaldan hamallık hizmeti alması verilebilir⁶²².

1.4.3.5. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alan birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak

⁶¹⁸ Kızılot ve Taş, s. 90; Serkan Özdemir, s. 107.

⁶¹⁹ Kızılot ve Taş, s. 91.

⁶²⁰ Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 57.

⁶²¹ VUK m. 231/5 uyarınca yedi günlük süre içinde düzenlenmediği için düzenlenmemiş sayılan bir fatura nedeniyle mükellef hakkında VUK m. 353/1 gereğince özel usulsüzlük cezası kesilir; ancak faturanın bu hüküm uyarınca düzenlenmemiş sayılması, vergiyi doğuran olayı ve faturanın içeriğini ortadan kaldırmadığından, bu fatura harcamaların veya satış bedelinin belgelendirilmesinde kullanılabilir (Serkan Özdemir, s. 75).

⁶²² Kızılot ve Taş, s. 89.

mecburiyetinde olan çiftçilerin, aldıkları mallar nedeniyle düzenlemeleri gereken belgedir. İki örnek hâlinde düzenlenen belge alıcı ile satıcının imzalarını da taşır ve örneklerden biri satıcıya teslim edilir.

Müstahsil makbuzu kural olarak satın alınan malın bedelinin ödendiği sırada düzenlenir (VUK m. 235/1). Avans üzerine yapılan satın almalarda makbuz malın teslimi sırasında verilir (VUK m. 235/2). Müstahsil makbuzunun alıcıda kalan örneği fatura yerine geçer (VUK m. 235/3).

1.4.3.6. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki örnek hâlinde düzenlemesi ve bir örneğini müşteriye vermesi gereken belgedir⁶²³. Müşteri de bu makbuzu istemek ve almakla yükümlü kılınmıştır (VUK m. 236). Serbest meslek makbuzunda tahsil edilen paranın miktarıyla tarih belirtilmeli, serbest meslek erbabınca da imzalanmalıdır (VUK m. 237/2).

1.4.3.7. Ücretlere Ait Kayıt ve Belgeler

Ücretlere ait kayıt ve belgeler, ücret bordrosu ve kanunen bordro hükmünde olan belgelerdir. Ücret bordrosu, işverenlerin, hizmet erbaplarına her ay ödedikleri ücretler için, en geç sonraki ayın yirminci gününe kadar düzenlenir (VUK m. 238). GVK hükümleri uyarınca vergiden muaf olan hizmet erbabına ödenen ücretler⁶²⁴ için bordro düzenlenmez (VUK m. 238/1). Kanunen bordro hükmünde olan belgeler genel bütçeye dâhil, katma bütçeli ve özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgelerdir⁶²⁵ (VUK m. 239).

⁶²³ Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 56.

⁶²⁴ Maddede “diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri” için de bordro düzenlenmeyeceği ifade edilmekte ise belirli hizmet erbabı için götürü usul niteliğinde bir vergilendirme usulünün uygulanmasını öngören VUK m. 64 hükümleri, 22.12.2021 tarih ve 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 3/1-b hükmüyle yürürlükte kaldırılmıştır.

⁶²⁵ Maddede “3659 sayılı Kanun’a tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgelerin” de ücret bordrosu yerine geçtiği belirtilmekte ise de 3659 sayılı Kanun 11.10.2011 tarih ve 666 sayılı Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname Ek m. 12/2-a hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır.

1.4.3.8. Diğer Evrak ve Belgeler

Diğer evrak ve belgeler; taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler [taşıma irsaliyesi (VUK m. 240/A), yolcu listesi (m. 240/B) ve günlük müşteri listesi (m. 240/C)], haberleşme (muhabere) evrakı (m. 241), diğer belgeler (m. 242) ve elektronik muhasebe fişidir (mük. m. 242).

Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya taşıyanların taşıdıkları eşya için düzenleyerek bir örneğini eşyayı taşıtırana, bir örneğini eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına vermek ve bir örneğini de saklamak zorunda oldukları belgedir (VUK m. 240/A). Taşıma irsaliyesinin amacı, taşıma firmasının kontrol altında tutulmasıdır⁶²⁶.

Yolcu listesi, şehirlerarası yolcu taşımalarında VUK m. 233 hükümleri uyarınca yolcu taşıma bileti kesmekle yükümlü olan mükelleflerin, taşıtların her seferi için iki örnek hâlinde düzenlemek ve bir örneğini sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını da iş yerinde bulundurmak zorunda olduğu belgedir⁶²⁷. Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları bu yükümlülüğten muaftır. Yolcu taşıma biletleri komisyoncu veya acenteler tarafından kesildiği takdirde yolcu listelerinin üç örnek hâlinde düzenlenmesi ve üçüncü nüshanın da bu kimseler tarafından saklanması gerekir (VUK m. 240/B).

Günlük müşteri listesi; otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinin düzenlemek ve işletmede bulundurmak zorunda olduğu, işletmede konaklayan müşterinin adı ve soyadı ile tarih gibi bilgileri içeren bir belgedir⁶²⁸.

Haberleşme evrakı, tüccarların her tür ticari işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektup, telgraf vb. belgelerdir⁶²⁹. Bu belgelerin işin gereğine göre dosya içinde saklanması zorunludur (VUK m. 241).

Diğer belgeler Kanun'da "önceki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar

⁶²⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 76.

⁶²⁷ Ela, s. 253.

⁶²⁸ Kızılot ve Taş, s. 92.

⁶²⁹ Ela, s. 255.

örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakı” olarak tarif edilmiştir. Tüccarların bu belgeleri muhafaza etmeleri zorunlu kılınmıştır (VUK m. 242/1).

Elektronik muhasebe fişi, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen standart ve içeriğe uygun olarak elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, saklanan ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünüdür (VUK m. 242/2).

Türk Vergi Hukukunda mükelleflerin düzenlemeleri ve kullanmaları öngörülen belgeler VUK’ta düzenlenmekle birlikte, “Yetki” başlıklı VUK mük. m. 257 hükümlerinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bu Kanuna göre tutulan defter ve belgelere ek olarak defter ve belge tutulmasını veya düzenlenmesini uygun görme ve bunlarla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi de verilmiştir.

1.4.3.9. Elektronik Belgeler

Geleneksel belge düzeninde belge kâğıt ortamında düzenlenmekte, iletilmekte, saklanmakta ve ibraz edilmektedir. Ancak teknolojinin gelişmesi, bilgisayarın ve internetin yaygınlaşması sayesinde belgenin elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, saklanması ve ibraz edilmesi mümkün hâle gelmiştir⁶³⁰. Elektronik ortamda düzenlenen belgelerin kâğıt ortamında düzenlenen belgelerden daha kolay, daha masrafsız ve daha verimli olması, muhasebe işlemlerinin daha etkin ve hızlı yürümesini sağlaması⁶³¹ gibi özellikleri bu belgelerin kullanım alanının genişlemesini hızlandırmıştır⁶³². Belgelendirmede elektronikleşme, vergi hukukunda da bir takım gelişmelere yol açmıştır. VUK mük. m. 257/1’de 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun’un⁶³³ 5’inci maddesiyle yapılan değişiklikle Hazine ve Maliye Bakanlığına, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulup düzenlenmesine, saklanmasına izin verme, zorunluluk getirme, uygulama usul ve esaslarını belirleme yetkileri verilmiştir. VUK mük. m. 242’ye 28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı Kanun’un⁶³⁴ 4’üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkrada elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt kavramlarının tanımı yapılmış; bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve

⁶³⁰ İlker Kefe ve Zozan Kanarığ, “Türkiye’de e-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, S. 25, Trabzon 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 166.

⁶³¹ Kefe ve Kanarığ, s. 166-167; Serkan Özdemir, s. 200.

⁶³² Erdal, s. 135.

⁶³³ 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶³⁴ 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu açıklanarak Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik defter, belge ve kayıtlara özgü usul ve esaslar belirleme, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. VUK m. 28 ve mük. m. 257 hükümlerinde 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun'un 3'üncü ve 8'inci maddeleriyle yapılan değişiklikler sonucunda vergi beyannamesinin de elektronik ortamda gönderilmesi mümkün kılınmıştır.

Geçen zaman içinde vergi mevzuatında kanun düzeyinde çok sayıda değişiklik yapılarak belge düzeninde elektronikleşme sağlanmış, vergi idaresi de çıkardığı tebliğlerle vergi mükelleflerini elektronik belge düzenleme ve kullanma zorunluluğu kapsamında almaya başlamıştır. VUK mük. m. 242, mük. m. 257/1-3, gibi kanun hükümlerine dayanılarak çıkarılan tebliğlerle bazı elektronik belgelerin tanımını yapılmış, belirli mükellef gruplarının bu belgeleri düzenlemelerini ve kullanılmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Örneğin, 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde⁶³⁵, kâğıt ortamındaki karşılıklarıyla aynı hukuki niteliklere sahip olmak üzere; e-Fatura (IV.1), e-Arşiv Fatura (IV.2); e-İrsaliye (IV.3), e-Serbest Meslek Makbuzu (IV.4), e-Müstahsil Makbuzu (IV.5), e-Gider Pusulası (IV.6), e-Bilet (IV.7), e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi (IV.8), e-Sigorta Poliçesi (IV.9), e-Döviz Alım/Satım Belgesi ile e-Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi (IV.10), e-Dekont (IV.11), e-Adisyon (IV.12) belgelerinin düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi öngörülmüştür.

Bu belgeler içinde en yaygın olarak kullanılan belge e-Faturadır⁶³⁶. Kâğıt faturayla aynı hukuki değere sahip olan e-Fatura'da bulunması gereken bilgiler 509 Sıra No'lu Tebliğ'in IV.1.3 numaralı bölümünde, e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu kapsamına alınan mükellefler ise Tebliğ'in IV.1.4 numaralı bölümünde tarif edilmiştir. Tebliğ'e göre, e-Fatura kapsamında bulunan mükellefler, e-Fatura kapsamında bulunan diğer mükelleflere e-Fatura düzenleyip göndermeleri esastır (IV.1.4). Ancak, muhatabın e-Fatura kapsamında bulunmaması hâlinde e-Arşiv Fatura düzenlenir; e-Arşiv Faturanın

⁶³⁵ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶³⁶ Serkan Özdemir, s. 204; Erkan Uzun, "Muhasebe Biliminde Bilgi Teknolojilerinin Etkinliği: Avantaj ve Dezavantajlar", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 7, S. 4, Bolu 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 04.05.2025, s. 591.

bir örneği muhataba basılı olarak veya elektronik ortamda iletilir, bir örneği ise düzenleyen tarafından elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilir (IV.2.1).

509 Sıra No'lu Tebliğ'de öngörülen belgelerin vergi idaresi olarak Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilen bilgi işlem sisteminde, GİB Portalde veya özel entegratörlerin bilgi işlem sisteminde/sistemi aracılığıyla oluşturulması; kullanılan e-Belge formatının da üzerinde mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika taşımaya, belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye ve kâğıt baskı almaya imkân veren genel tanınırlığa sahip bir format olması gerekir (V.2).

e-Belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi hâlinde ilgililer hakkında VUK m. 353 hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezaları kesilir (V.6); ancak bilgi işlem sistemlerinde arıza veya kesinti meydana gelmesi, bakım yapılması; mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması gibi hâllerde, Tebliğ'de belirtilen diğer koşulların da oluşması kaydıyla e-Belge olarak düzenlenmesi zorunlu olan belgeler kâğıt olarak düzenlenebilir (V.7).

VUK hükümlerine göre kâğıt belgeleri muhafaza ve ibraz etmekle yükümlü olanlar, bu Tebliğe konu e-Belgeleri yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler (VI). Tebliğ ile getirilen usul ve esaslara aykırı biçimde belge düzenleyenler hakkında, işledikleri fiilin türüne göre VUK'ta öngörülen cezalar uygulanır. 509 Sıra No'lu Tebliğ'de belirlenen usul ve esaslarla ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen e-Belgeler, VUK kapsamında düzenlenen belge olarak kabul edilmez (VII).

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde sahte belgeleri önlemeyi amaçlayan bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre Gelir İdaresi Başkanlığı, e-Belgenin uygulama içinde düzenlenip gönderilmesi sırasında belge içeriğini kontrol ve analiz etmeye yetkilidir. Bu kontrol ve analizler; mükellefin faaliyet alanı, kapasitesi, alım-satım konu mal ve hizmetlerin türü, niteliği veya Gelir İdaresi Başkanlığı sistemlerinde var olan her türlü bilgiler kullanılarak yapılacaktır. Bu analizler sonucunda içeriğinin “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” olduğu hususunda tereddüt edilen belgeler riskli

olarak değerlendirilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı, riskli olduğu değerlendirilen bu belgelerin muhataplarına iletilmesini durdurmaya yetkilidir (VIII).



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU'NDA VE DİĞER VERGİ KANUNLARINDA DÜZENLENEN ARAÇLAR

2.1. Genel Olarak

Kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamaları, büyük oranda vergi gelirleri kullanılarak sağlanmaktadır. Buna göre, Türkiye’de merkezi yönetim 2024 yılında toplam 8,67 trilyon TL gelir elde etmiş, bunun 7,30 trilyon TL’si vergi gelirlerinden sağlanmış ve böylece gelirlerin yaklaşık yüzde seksen dördü vergilerden sağlanmıştır. Aynı yılda kamu harcamalarının toplamı ise 10,78 trilyon TL olarak hesaplanmıştır⁶³⁷. Dolayısıyla vergi gelirleri, kamu harcamalarının finansmanın en temel kaynağıdır.

Kamu hizmetlerinin sağlanması kamu adına harcama yapılmasını gerektirir. Bu harcamalar da ağırlıklı olarak vergi gelirleriyle finanse edildiğine göre kamu hizmetlerinin yeterli nicelik ve nitelikte sağlanması, maliye politikalarının başarısına, bu da vergi sisteminin etkinliğine bağlıdır⁶³⁸. Vergi sisteminin etkin işlemesi ise ancak vergilendirmeyi ilgilendiren ve vergiyi doğuran olayların gerçeğe uygun olarak belgelendirilip doğru beyan edilmesiyle mümkün olur.

Ancak, sonuçta vergi mükelleflerinin düzenledikleri belgelerle kurulan “belge düzeni” üzerinden işleyen bu sistem, vergiden kaçınmak isteyen ve bazı vergilendirmeye özgü kurumları kötüye kullanarak haksız kazanç elde etmek isteyen kötü niyetli mükellefler tarafından suiistimal edilebilmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin beyanlarını sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaları, vergi kayıp ve kaçığının en yaygın ve en karmaşık sebeplerinden biri olarak öne çıkmaktadır⁶³⁹.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin vergi sistemine, Hazine’ye, kamu gelirlerine ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin verdiği finansmanın önlenmesi; vergi kaybının ve kayıt dışı ekonominin engellenmesi amacıyla,

⁶³⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu”, Aralık 2024, **Kaynak:** muhasebat.hmb.gov.tr, **e.t.:** 14.04.2025.

⁶³⁸ Yusuf Karakoç, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 21, S. 2, İstanbul 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 14.04.2025, s. 426 vd.

⁶³⁹ Yaşar Ayyıldız ve Serdar Şahin, “Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 9, S. 2, Sakarya 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 14.04.2025, s. 92.

başta VUK olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle mücadeleye yönelik kapsamlı düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler özellikle, belge düzeni kurallarını, mükelleflerin belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin yükümlülüklerini, yükümlülükler uymamanın adli ve idari yaptırımlarını, vergi inceleme ve denetim usullerini içeren çok boyutlu bir yapı sergilemektedir. Ayrıca, teknolojik altyapının geliştirilmesi, risk analizi sistemlerinin kurulması ve e-Belge gibi modern araçların yaygınlaştırılması yollarla da vergi idaresinin bu alandaki denetim kapasitesi artırılmaya çalışılmaktadır⁶⁴⁰.

Bu bölümde, vergi kanunlarında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle mücadele amacıyla öngörülen hukuki ve idari araçlar, hem normatif düzeyde hem de uygulamadaki yansımalarıyla ele alınacaktır. Bu çerçevede, kavramların tanımları ile hukuki nitelikleri, bu fiillere karşı geliştirilen önleyici ve cezalandırıcı mekanizmalar, idare-yargı işbirliği ve uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerinde durulacaktır. Nihayetinde, çalışmanın amacı, vergi idaresinin belgelerin düzenlenmesinden veya kullanılmasından kaynaklanan vergi kayıplarını önlemeye yönelik araçlarının etkililiğini sorgulamak ve bu alandaki yapısal sorunlara çözüm önerileri getirmektir.

2.2. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Araçlar

2.2.1. Teminat Uygulaması (VUK m. 153/A)

2.2.1.1. Düzenlemenin Amacı ve Hükümleri

Kişilerin ticari, sınai bir işi veya mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanan bir meslek veya sanatı icra etmeye başlamalarına⁶⁴¹ işe başlama, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin sürekli olarak, tamamen durdurulup sona erdirilmesine ise işi bırakma denilmektedir (VUK m. 161/1). Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının, serbest meslek erbabının, kurumlar vergisi mükelleflerinin, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlamalarını on gün, işi bırakmalarını ise bir ay içinde⁶⁴² vergi idaresine bildirmeleri, VUK m. 153 ve m. 160’da kanuni bir yükümlülük

⁶⁴⁰ Esra Uygun, “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke: Türk Hukuk Sistemi Açısından Bir Değerlendirme”, *International Journal of Social Inquiry*, C. 17, S. 3, Bursa 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 14.04.2025, s. 638 vd.

⁶⁴¹ Hatipoğlu, s. 188.

⁶⁴² “Süreler” başlıklı VUK m. 168/1’de, gerçek kişilerin işe başlama bildirimlerini, işe başladıkları tarihten itibaren on gün içinde vergi dairesine verecekleri bildirilmiştir. Aynı fıkra, şirketlerin kuruluş aşamasında

olarak düzenlenmiştir. İşe başlama bildirimi üzerine uygulamada “işe başlama yoklaması” denilen bir yoklama işlemi yapılır⁶⁴³ ve mükellefin iş adresinde bulunmaması, adreste başkasının bulunması veya adresin boş olması, mükellefiyet tesisini gerektirmeyen bir durumun tespit edilmesi hâlinde mükellefiyet kaydı açılış tarihi itibarıyla terkin edilir; bu gibi durumlar tespit edilmezse mükellefiyet kaydı terkin edilmez⁶⁴⁴.

Tüccarlar ve serbest meslek erbabı yönünden işe başlamaya karine olan durum ve olaylar VUK m. 154 ve 155 hükümlerine açıklanmıştır. Buna göre, örneğin tüccarın bir iş yeri açıp bilfiil faaliyete geçmesi (m. 154/1), serbest meslek erbabının iş yeri açması (m. 155/1) veya mesleki faaliyete başladığını duyurması (m. 155/3) işe başlamayı gösterir.

İşe başlama bildirimi, kayıt dışı ekonomiyi önlemeyi amaçlayan bir yükümlülüktür. İşe başlama bildiriminde bulunmadığı hâlde vergiye tabi faaliyet yürüten kişiler, Hazine’ye intikal etmesi gereken vergiyi kaçırmış ve aynı zamanda piyasada haksız rekabete yol açmış olurlar. Bu nedenle, işe başlama yükümüne uymayan kişiler hakkında hem VUK m. 352/1-7 uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezası kesilir hem de işe kayıt dışı yürütülen faaliyet dolayısıyla VUK m. 30 ve m. 344 hükümleri uyarınca re’sen vergi tarh edilir ve vergi ziyaı cezası kesilir⁶⁴⁵.

İşe başlama bildirimi bu taraftan kayıt dışı faaliyetleri önlemeye, vergiye tabi hukuki işlemlerin kayıt altına alınmasına hizmet ederken, diğer taraftan komisyon karşılığında sahte belge düzenlemeyi faaliyet edinenler tarafından suiistimal edilmektedir. Zira sahte belge düzenleyiciler bu kanunsuz faaliyetlerini genellikle “paravan şirket” denilen, şekil yönünden hukuka uygun olarak kurulan, ancak kuruluş aşamasında bildirilen faaliyet konusunu yürütmeyen, fiziksel bir varlığı bulunmayan,

işe başlama bildirimlerinin yine aynı on günlük zaman dilimi içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacağı; şirketlerin diğer bildirimleri ile işi bırakma ve değişiklik bildirimlerinin, ise bildirim konu olayın meydana gelmesinden itibaren bir ay içerisinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁶⁴³ İsmet Yurteri, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, Ankara 20112, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 257; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İşe Başlayan ve İş Terk Eden Mükellefler İçin Temel Bilgiler Broşürü (**Kaynak:** ivd.gib.gov.tr, **e.t.:** 12.03.2025), s. 7.

⁶⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 28.02.2018 tarih ve 26371 sayılı, 2018/3 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi (**Kaynak:** msmmmo.org.tr, **e.t.:** 12.03.2025).

⁶⁴⁵ Hatipoğlu, s. 190 vd.

hukuka aykırı olarak elde edilen menfaatleri gizlemek için kullanılan⁶⁴⁶ şirketleri kullanarak yürütürler. Sahte belgeleri bu paravan şirketler adına bastırarak düzenlerler. Bu şirketlerin unvan, hesap numarası (vergi kimlik numarası) gibi bilgilerini kullanır, elektronik beyanname verir ve gerçek bir faaliyet dolayısıyla yapılacak her tür işlemi yaparlar. Böylece şirket, gerçek faaliyeti yürüten kişilerin kimliğinin gizlenmesi için kullanılır. “Kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı VUK m. 10 ve “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁶⁴⁷ (AATUHK) mük. m. 35 gibi kanuni düzenlemeler kanuni temsilciyi şirket adına yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerden ve şirketten tahsil edilemeyen vergi ve cezalardan sorumlu kılmaktadır. Bu nedenle şirket, genellikle, şirketi sahte belge düzenlemek için kullanan kişilerin kanuni temsilciliğiyle değil, ekonomik olarak dezavantajlı, vergi ödeme gayreti içinde olmayan, malvarlığı bulunmayan, adına yüksek miktarda vergi ve vergi cezaları tahakkuk ettirilmesinden fiilen etkilenmeyen, adli cezaya uğramayı göze alabilen veya umursamayan kişilerin kanuni temsilciliğiyle, bunlardan alınan vekâletnameler kullanılarak açılır⁶⁴⁸. Genellikle şirket olmakla birlikte, ister gerçek kişi olsun, ister tüzel kişi olsun, gerçek bir ticari faaliyet yürütmeyip sırf sahte belge düzenleyip piyasada satmak için işe başlama bildiriminde bulunarak mükellefiyet tesis ettirilmesi vergi mevzuatında “münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirme” olarak anılmaktadır⁶⁴⁹.

İşe başlamayı bildirmek gibi, işi bırakmayı bildirmek de mükelleflerin tabi olduğu bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe uyulmaması VUK m. 352/2-7 uyarınca ikinci derecede usulsüzlük cezasını gerektirir. Mükellefler, çeşitli sebepler işi bıraktıklarını bildirmeyebilirler. Örneğin, vergi idaresi, işe başlama bildiriminde olduğu gibi, işi bırakma bildirimini de uygulamada “terk yoklaması” denilen bir yoklama yapabilmektedir⁶⁵⁰. Bu yoklama sırasında bir takım kanuna aykırı durumların tespit edileceği düşüncesiyle mükellef işi bıraktığını bildirmekten kaçınabilir. Bunun gibi, mali

⁶⁴⁶ Pehlivanoglu, s. 7-11.

⁶⁴⁷ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁴⁸ Onur Gök, “Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 90; Palabıyık, s. 13; Vural, s. 85.

⁶⁴⁹ Gök, s. 78.

⁶⁵⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İşe Başlayan ve İş Terk Eden Mükellefler İçin Temel Bilgiler Broşürü (**Kaynak:** ivd.gib.gov.tr, **e.t.:** 12.03.2025), s. 7.

yükümlülüklerini ertelemek isteyen mükellef de işi bırakma bildirimini yapmama yoluna gidebilir.

Her ne sebeple olursa olsun, vergiye tabi olmasını gerektiren faaliyetlerini sürekli olarak durdurduğu hâlde durumu vergi dairesine bildirmeyen mükellefin; (i) “iş bırakmasının tespit edilmesi” veya (ii) “yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi” veya (iii) “başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi” hallerinde mükellef işi bırakmış sayılacak ve mükellefiyet kaydı terkin edilecektir (VUK m. 160/3).

Sayılan bu üç hâlden üçüncüsü, mükellefin bildirdiği faaliyeti aslında sürdürmediğini, sürdürdüğü asıl faaliyetinin sahte belge düzenlemekten ibaret olduğunu anlatmaktadır. Bu mükellefin mükellefiyet kaydı VUK m. 160/3 hükmü⁶⁵¹ uyarınca kapatılarak artık daha fazla belge düzenlemesi engellenir. Ancak bu engelleme, sahte belgeyle mücadelede yeterli değildir, zira bu şekilde mükellefiyeti sonlandırılan mükellef yeni bir işe başlama bildiriminde bulunarak, yeni bir şirket açarak, mevcut bir şirketin bünyesine kanuni temsilci sıfatıyla katılarak sahte belge düzenleme faaliyetini yürütmeye devam edebilir⁶⁵². Bu kişilerin gerek kendi adlarına gerek tüzel kişiler adına sahte belge düzenlemelerinin engellenmesi için⁶⁵³, VUK’a, 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un⁶⁵⁴ 1’inci maddesiyle VUK m. 153/A hükmü ihdas edilerek teminat uygulaması getirilmiştir.

Maddenin gerekçesinde, sahte belgenin vergi düzenine verdiği zararlar özetlendikten sonra, sahte belge düzenleme fiilini işleyerek komisyon geliri elde

⁶⁵¹ “İş bırakmanın bildirilmesi” başlıklı VUK m. 160/3 hükmü: “İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin (...) başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dâhil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.” şeklindedir.

⁶⁵² Vural, s. 83.

⁶⁵³ Cengiz, s. 354 vd.

⁶⁵⁴ 11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edenlerin, çoğu zaman sırf bu amaçla mükellefiyet tesis ettirdikleri belirtilmiştir. Gerekçede, düzenlemenin temel hedefi, “münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, tekrar sahte belge düzenlemelerine engel olmak ve kamu yararını korumaya yönelik bir takım idari tedbirler getirilmesi” olarak açıklanmıştır⁶⁵⁵. Teminat uygulamasının temel amacı, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin ve bu mükellefler tüzel kişi ise kanuni temsilcilerinin ve belirli tanıma uyan ilişkili kişilerin sahte belge düzenlemeye devam etmelerini engellemektir⁶⁵⁶.

VUK m. 153/A hükmüyle getirilen teminat uygulaması sadece sahte belge düzenleme fiillerini başlangıçta engelleyerek azalmaya hizmet etmemekte, buna bağlı olarak vergi idaresinin iş yükünün azalmasında, kamu gelirlerinin artmasında, haksız yere katma değer vergilerinin önlenmesinde önemli rol oynamaktadır⁶⁵⁷.

Teminat uygulamasının hukuki niteliği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bu uygulama öğretide “idari yaptırım”, “idari tedbir” ya da “güvenlik tedbiri” gibi farklı kavramlarla nitelendirilebilmiştir⁶⁵⁸.

Düzenlemenin birinci fıkrasında, teminat vermekle yükümlü olanlar, “başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, (i) serbest meslek erbabı, (ii) şahıs işletmelerinde işletme sahibi, (iii) adi ortaklıklarda ortaklardan her biri, ticaret şirketlerinde; (iv) şirket, (v) kanuni temsilcileri, (vi) yönetim kurulu üyeleri, (vii) şirket sermayesinin asgari yüzde onuna sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da (viii) bunların asgari yüzde on ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde (ix)

⁶⁵⁵ 28.03.2013 tarih ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 12.03.2025).

⁶⁵⁶ Vural, s. 83.

⁶⁵⁷ Gönkayalı ve Çolak, s. 131-132.

⁶⁵⁸ Bu konudaki tartışmalar için bkz.: Altan Rençber ve Selin Ovalıoğlu, “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Malatya 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 91, 95.

bunları idare edenler veya (x) düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulundukları tespit edilenler” şeklinde sayılmıştır.

Birinci fıkra, sayılan bu kişilerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için, işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarını ödemiş ve maddede belirtilen tür ve miktarda teminat vermiş olmaları şartı aranmaktadır.

İkinci fıkra, birinci fıkra sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari onuna sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de birinci fıkra hükmü uygulanacağı ifade edilerek teminat yükümlülüğünün sınırları genişletilmektedir⁶⁵⁹.

Üçüncü fıkra, birinci fıkra sayılanların, hâlen mükellef olan bir adi ortaklığa, ticaret şirketine ve tüzel kişiliği olmayan teşekküle kanuni temsilci veya en az yüzde on hisseyle ortak olarak katılmaları, bunları kısmen veya tamamen devralmaları hâlinde, mükelleften, birinci fıkra yer alan yükümlülüklerin altmış gün içinde yerine getirilmesinin veya bu kişilerin statülerinin sona erdirilmesine yönelik kanuni girişimlerin başlatılmasının isteneceği; aksi hâlde vergi borcunun ve teminatın mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen olmak üzere AATUHK hükümlerine göre tahsil edileceği açıklanmıştır.

Düzenlemenin dördüncü fıkrasında, düzenlemenin genelinden ayrılan bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, hâlen gerçek bir faaliyeti yürütmenin yanı sıra, ayrıca sahte belge düzenleme fiilini de işlediği hususu vergi inceleme raporuyla tespit edilen ve bu durumu kesinleşenlerden de altmış gün içinde belirli miktarda teminatı göstermeleri istenilmektedir. Sahte belge düzenleme fiili tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse teminat bunlardan istenir. Fıkra yer alan “durumun kesinleşmesi” deyiminden, bu inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen işlemlerin, tarh edilen vergi ve kesilen cezaların, kanuni süre içinde dava konusu edilmeden veya

⁶⁵⁹ Gönkaya ve Çolak, s. 304.

mahkeme kararlarıyla davanın reddi yönünde karara bağlanarak kesinleşmiş olması anlaşılmalıdır⁶⁶⁰.

Beşinci fıkra, 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁶⁶¹ kapsamında faaliyet yürüten meslek mensupları hakkında yaptırımlar öngörülmüştür. Buna göre, meslek mensubunun, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilerek mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporuyla tespit edilir ve bu durum kesinleşirse, meslek mensubu hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Üç yıllık sürenin sonunda tekrar faaliyete başlamak isteyen meslek mensubundan teminatı ödemesi istenir.

Altıncı fıkra, hâlen gerçek bir faaliyeti yürüttüğü hâlde, ayrıca sahte belge düzenleme fiilini de işlediği tespit edilenlere iştirak ettiği hususu vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensupları da beşinci fıkra uyarınca teminat vermekle yükümlü kılınmıştır.

Yedinci fıkra teminatın iadesiyle ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK m. 359’da sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde, başka bir vergi borcunun bulunmaması kaydıyla, teminat iade edilecektir. Dördüncü fıkra sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK m. 359’da sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde, başka bir vergi borcunun bulunmaması kaydıyla, teminat iade edilecektir. Eğer bu fiillerin işlendiği tespit edilirse, birinci fıkra yönünden mükellefiyet

⁶⁶⁰ Danıştay 9. D., T. 19.10.2022 E. 2020/2405 K. 2022/4880 sayılı kararında, istinaf mahkemesinin, “VUK m. 153/A/4’te yer alan kesinleşme deyiminin mükellef adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesi hususundan farklı olduğu, sahte belge düzenlemeye ilişkin maddi durumun kesinleşmesinin kastedildiği, bunun gerçekleşebilmesi için de sahte belge düzenlediği yönünde tespitleri içeren mükellef hakkındaki vergi tekniği raporunun yargısal denetim sürecinde irdelenmesi ve verilecek kararın kesinleşmesinin gerektiği, tarhiyatların dava açma süresinin geçirilmesi suretiyle kesinleşmesi hâlinde ise mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair tespitin kesinleşmiş olmayacağı” yönündeki yorumu benimsenmemiş; davacının sahte belge düzenlediğine yönelik tespiti içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların usule uygun tebligata rağmen yasal süre içinde dava konusu edilmeyerek kesinleşmesi karşısında, maddede aranan “durumun kesinleşmesi” şartının oluştuğu yönünde karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.03.2025).

⁶⁶¹ 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VUK m. 160/3 uyarınca terkin edilir, vergi borçları ile tespit edilen fiillerden doğan vergi borcu teminattan mahsup edilir, artan tutar mükellefe iade edilir. Dördüncü fıkra yönünden ise vergi borçları ile tespit edilen fiilden doğan vergi borçları teminattan mahsup edilir, ayrıca mükelleften dördüncü fıkra hükmünce yeniden teminat istenir.

Sekizinci fıkra, meslek mensuplarından alınan teminatın iadesini düzenlemektedir. Buna göre, meslek mensubundan sahte belge düzenleme fiillerine iştirak ettiği hususunun vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi üzerine alınan teminat, teminatın alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde, bu fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde, başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla meslek mensubuna iade edilir. Bu fiillerin işlendiğinin veya bunlara iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde ise fiil beşinci fıkra kapsamında ise meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanun'da yer alan usuller tatbik edilir. Fiil altıncı fıkra kapsamında ise mezkûr fıkra uyarınca işlem tesis edilir.

Dokuzuncu fıkra, bu madde uyarınca teminat alınan mükelleflerin, teminatın alındığı tarihten sonra tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergi borçlarının, teminatın yüzde onunu aşması halinde, teminatın paraya çevrilerek mükellefin borçlarına mahsup edileceği ve mükelleften teminat tutarının tamamlanmasının isteneceği açıklanmıştır.

On ikinci fıkra, birinci fıkra, sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK m. 359'da sayılan fiilleri işleyenlerin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulacağını, bu duyuruların vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmayacağını bildirmektedir.

On üçüncü fıkra, Hazine ve Maliye Bakanlığınca maddenin uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi vermektedir. Vergi idaresi bu yetkiyi, 478 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde⁶⁶² maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyerek kullanmıştır.

Düzenleme, esasen sahte belge düzenleme fiilini önlemeyi amaçlamakta, sahte belge kullanma fiiliyle ilgili bir düzenleme getirmemektedir. Dolayısıyla sahte belge

⁶⁶² 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“kullandığı” tespit edilen mükelleflerin bu düzenleme uyarınca teminat verme yükümlülüğü kapsamına alınması mümkün değildir⁶⁶³.

2.2.1.2. Münhasıran Sahte Belge Düzenleme Amacı Şartı

Teminat verme yükümlülüğünden söz edilebilmesi için, birinci fıkrada sayılan kişiler hakkında başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekir. Bir mükellefin münhasıran sahte belge düzenlediğine yönelik iddia oldukça geniş bir çerçevede inceleme yapılmasını gerektirir. Zira münhasıran sahte belge düzenleme tespiti, mükellefin başka hiçbir gerçek faaliyetinin olmadığını, sırf sahte belge üretebilmek için kâğıt üzerinde, gerçek olmayan bir işletme düzeni kurduğunu anlatır⁶⁶⁴. Bu nedenle, örneğin mükellefin tek bir dönemde, tek bir mükellefe düzenlediği belgelerle sınırlı olarak yapılan bir incelemenin, münhasıran sahte belge düzenleme fiilini tespit edebilmesi beklenemez. VUK m. 160/3 ve VUK m. 153/A/1 anlamında münhasıran sahte belge düzenleme fiili, mükellefin işe başladığını beyan ettiği tarihten itibaren belge düzenlediği bütün dönemleri konu edinen bir incelemeyle tespit edilebilir⁶⁶⁵.

2.2.1.3. Düzenlemenin Adres Değişikliklerine Uygulanması Sorunu

Düzenlemelerde yer verilen “işe başlama” deyimini, VUK m. 153, 154 ve 155 anlamında, mükellefin vergiye tabi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyete ilk kez başlamasını anlatmaktadır⁶⁶⁶. İşe başlama, mükellef adına mükellefiyet kaydı oluşturulması işleminin maddi sebebidir. Münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti

⁶⁶³ Gönkaya ve Çolak, s. 132.

⁶⁶⁴ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 90.

⁶⁶⁵ Danıştay 4. D., T. 10.06.2021 E. 2016/16758 K. 2021/3096 sayılı kararında, davacı hakkında sahte belge düzenleme fiili yönünden hazırlanan vergi tekniği raporunda davacının, 2009 ve 2010 yıllarında (...) İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketine fatura ettiği emtiaları yurt içine belgesiz olarak sattığı, ancak dâhilde işleme rejimine ilişkin taahhüdünü kapatmak amacıyla bu malları (...) İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketine fatura ettiği, davacının (...) İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketine 2009 ve 2010 yıllarında düzenlediği faturaların ve bunlara ilişkin sevk irsaliyelerinin sahte olduğu sonucuna varıldığı yönünde tespitler yapılması üzerine, davacının, 04.06.2015 tarihi itibarıyla (...) Vergi Dairesinden nakil gelmek suretiyle vergi mükellefiyeti tesis edilmesi talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, ilk derece mahkemesince, “davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda davacının ticari faaliyetinin bulunduğu kabul edildiği, düzenlediği tüm faturalar ve yapmış olduğu tüm faaliyetler çerçevesinde bir incelemenin yapılmadığı, sadece (...) İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketine düzenlediği faturalar nezdinde inceleme yapıldığı ve ilgili faturaların sahte olduğu tespitinin yapıldığı, davacının münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği yönünde bir tespit bulunmadığı” gerekçesiyle kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi usule ve hukuka uygun bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 13.03.2025).

⁶⁶⁶ Hatipoğlu, s. 188.

yürütenler de çoğunlukla şirketler adına mükellefiyet kaydı açtırarak bu kayıt sayesinde elde ettikleri imkânlarla belge bastırmakta, sahte belge düzenlemektedir. Bu nedenle, VUK m. 157 hükmü anlamında adres değişikliklerinin bildirilmesini, VUK m. 153/A’da ele alınan işe başlama bildirimi olarak kabul etmek yerinde olmaz. Bu nedenle, sadece adres değişikliği bildiriminde bulunan bir mükellefin işe başlama bildiriminde bulunduğundan bahisle VUK m. 153/A hükmü uyarınca teminat vermekle yükümlü kılınması Kanun’a uygun olmayacaktır. Sonuçta, mükelleflere kanuni bir yükümlülük getiren bu düzenleme dar yorumlanmalı ve başka bir vergi dairesinin sorumluluk alanına taşınma hâlinde dahi adres değişikliği bildirimi, işe başlama olarak kabul edilmemelidir⁶⁶⁷.

2.2.1.4. Zaman Sınırlamasının Bulunmaması Sorunu

VUK m. 153/A hükümlerinde, birinci fıkrada sayılan kişi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun dönemiyle ilgili açık bir düzenleme yer almamaktadır. Düzenleme, kişinin daha sonra kanuni temsilci veya şirket olarak katıldığı şirketten, VUK m. 153/A/3 uyarınca teminat vermesi veya bu kişinin şirket bünyesinden çıkarılması istenilmesini gerektirmektedir. Ancak düzenleme, teminat verme yükümünü bir zaman dilimiyle sınırlamamaktadır. Bu kişinin, sahte belge düzenleme tespitinin yapıldığı yılı takip eden kaç yıl içinde katılacağı şirketlerden teminat isteneceği hususu açık değildir.

Konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta, 2013 yılı hesap döneminde sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişinin, 21.11.2017-26.01.2018 tarihleri arasında kanuni temsilci olarak bulunduğu şirketten teminat istenmesi hukuka aykırı bulunmuştur⁶⁶⁸.

⁶⁶⁷ Danıştay 3. D., T. 17.03.2020 E. 2016/10638 K. 2020/1523 sayılı kararında; davacı şirketin adres değişikliği nedeniyle mükellefiyetinin nakil talebinin, şirketin kanuni temsilcisinin daha önce kanuni temsilcisi ve ortağı olduğu başka bir mükellefin sahte belge düzenleme yönünden özel esaslarda olduğu anlaşıldığından nakil talebinin VUK m. 153/A hükümlerine göre yerine getirilebileceği belirtilerek reddedilmesine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada, ilk derece mahkemesinin, “VUK m153/A hükmü incelendiğinde; tüm vergi borçlarının ödenmesi ya da belli bir tutarda teminat verilmesi şartlarının işe başlama bildirimi sırasında tesis edilecek mükellefiyet kaydında idarece aranması gerektiğinin açık olduğu, mükellefiyetin nakledilmesine ilişkin taleplerde bu şartların aranacağına dair bir düzenlemeye yer verilmediği, davacı şirketin, adres değişikliği nedeniyle mükellefiyet kaydının nakledilmesi yolundaki talebinin işe başlama olarak değerlendirilemeyeceği” gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi usule ve hukuka uygun bulunmuştur.

⁶⁶⁸ Danıştay 3. D., T. 16.06.2021 E. 2019/5347 K. 2021/3186 sayılı kararında; 2013 yılı hesap ve işlemleri incelenerek bu yılda sahte belge düzenleme fiilini işlediği tespit edilen kişinin, 21.11.2017-26.01.2018 tarihleri arasında kanuni temsilci olarak bulunduğu şirketten teminat istenmesi üzerine, ilk derece mahkemesinin, “teminat istenebilmesi için sahte belge düzenleme fiilinin işlendiğinin, şirket nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporla tespit edilmiş olması ve adına tarh edilen vergi ile kesilen cezaların kesinleşmiş olması gerektiği” yönünde gerekçeyle davanın kabulüne, teminatın

Gerçekten, düzenleme, birinci fıkra kapsamında yer alan kişinin tespit sonrasında katıldığı şirketi, teminat verme veya bu kişinin borçlarından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulma riski altına sokmaktadır.

Kanun'un amacı, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinin organizasyon hâlinde yürütülmesini engellemek olduğuna göre, düzenlemenin kişinin diğer şirketlere katılarak sahte belge düzenlemesinin önlenmesi yönünden amaca uygun olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, hakkında böyle bir tespit bulunmayan bir şirketin, şirkete sonradan katılan kişi nedeniyle de teminat vermekle ve bu kişinin borçlarını ödemekle yükümlü tutulması hâlinde amacı aşan sonuçlarla karşılaşılması söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, bu kişilerin hâlen mükellef olan bir şirkete katılmaları hâlinde, katıldıkları şirketten teminat istenilmesi için zaman bakımından bir üst sınır öngörülmesi, düzenlemenin şirketler nezdinde orantısız sonuçlar doğurmasını önleyecektir. Bu üst sınır, VUK m. 114'te öngörüldüğü gibi, mükellefiyet kaydının terkin edildiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl olarak belirlenebilir. Buna göre, hakkında rapor düzenlenen kişinin, bu raporun düzenlendiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde katıldığı bütün şirketler teminat ödeme yükümlülüğüne tabi tutulmalıdır. Kişinin bu süreden sonra katıldığı şirketler, VUK m. 153/A/3 hükmünün kapsamına alınmamalıdır.

2.2.1.5. Sorumluluk Sınırlamasının Bulunmaması Sorunu

Teminatın miktarı, Kanun'da, "75.000,00 TL'den az ve 10.000.000,00 TL'den fazla olmamak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın yüzde onu" olarak belirlenmiştir. Geçmişte kanuni temsilci veya ortak olarak bulunduğu şirket hakkında, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğine yönelik tespit bulunan kişinin, yeniden mükellefiyet tesis ettirmek istediğinde, mükellefiyeti terkin edilen şirketin tüm vergi borçlarının ödenmesi ve teminatın verilmesi şartı aranmaktadır (VUK m. 153/A/1). Ancak yeniden mükellefiyet tesis ettirmek isteyen kişi, bu şirket adına düzenlenen bütün belgelerden sorumlu olmayabilir, zira VUK m. 10 hükmünde dahi kanuni temsilci şirketin yerine getirilmeyen ödevi dolayısıyla sorumlu kılınmıştır. Bununla birlikte, kanun, temsilci olarak şirket adına sahte belge düzenleyen

süresinde verilmemesi nedeniyle düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar vermesi ve istinaf başvurularının esastan reddedilmesi hukuka uygun bulunmuştur. Temyiz kararı oyçokluğuyla verilmiş, karşı oyda da ödeme emrinin hukuka aykırılık taşımadığı yönünde görüş bildirilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 14.03.2025).

kişinin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için göstermesi gereken teminat, düzenlenmesinden şahsen sorumlu olmadığı belgelerde yer alan tutarlar da dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bu durum, teminat miktarının adil bir şekilde hesaplanmaması sonucunu doğurmaktadır. Zira bu kişi, şirketin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyette tutulduğunu anlayarak şirketten ayrılmış olabilir. Onu, gerçekte düzenlenmesinden sorumlu olmadığı belgelerde yer alan tutarlar üzerinden hesaplanan bir teminatı vermekle sorumlu kılmak, mülkiyet hakkına da orantısız bir müdahale edilmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle vergi inceleme raporlarında, sahte belgelerin düzenlendiği tarih ve dönemler somut olarak ortaya konulmalı, özellikle şirketin kanuni temsilcilerinin görevde olduğu dönemler ve ortaklık yapısı belirlenmelidir⁶⁶⁹.

Teminat, ilgilinin sorumlu olduğu dönemde düzenlenen sahte faturalarda yer alan tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır⁶⁷⁰. Vergi idaresinin VUK m. 153/A/13 hükmüyle verilen yetkiye dayanarak çıkardığı 478 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde münhasıran

⁶⁶⁹ Danıştay 4. D., T. 16.04.2018 E. 2015/6558 K. 2018/3639 sayılı kararında, işe başlama bildiriminde bulunan davacı şirketin mükellefiyet tesis edilmesi talebinin, şirket ortaklarından K2 ve K3'ün birlikte ortak oldukları F1 Limited Şirketi ile K2'nin ortağı olduğu F2 Limited Şirketi hakkında sahte fatura ticareti yaptıklarına dair olumsuz tespitler bulunduğu VUK m. 153/A uyarınca teminat ve ödeme şartlarının yerine getirilmediği belirtilerek reddedilmesine dair işlemin iptali istemiyle açılan davaya bakan Vergi Mahkemesinin "F1 Limited Şirketi hakkında düzenlenen raporda ilgili şirketin sahte fatura ticaretine 2006 yılında başladığı, oysa davacı şirket ortaklarının söz konusu şirketten 2005 yılı itibarıyla ayrıldıkları, dolayısıyla bu durumdan sorumlu tutulamayacakları; F2 Limited Şirketi hakkında yapılan tespitlerin ise ilgili şirketin sahte fatura ticareti yaptığına dair yeterli somut tespiti içermediği" gerekçeleriyle davanın kabulüne karar verilmesi hukuka uygun bulunmayarak bozulmuştur. Bozma kararında; "söz konusu iki şirket hakkında düzenlenmiş olan raporların birlikte tetkikinden, davacı şirket ortaklarının daha önce ortak oldukları ve haklarında olumsuz tespit bulunan şirketlerin ortaklık yapısının sıklıkla değiştirildiği ve bu yöntemin takibi güçleştirmek amacıyla yapıldığının değerlendirildiği, yoklamalarda emtianın görünmesi amacıyla farklı şehirlerdeki kurumlarla anlaşarak yoklama yaptırdığı, beyanlarını sağlayacak ticari organizasyonu olmadığı, aralarında akrabalık ilişkisi bulunan kişilerin birlikte ya da ayrı ayrı başkaca şirketler de açtıkları tespitlerinin yer aldığı; VUK m. 135/A düzenlenmesinin amacının, münhasıran sahte belge ticaretiyle uğraşmak amacıyla kurulan şirketlerin en başından önüne geçmek olduğu, daha önce ortak oldukları şirketler hakkında olumsuz tespitler bulunan davacı şirket ortaklarının ilgili mevzuat kapsamında ödeme ve teminatta bulunma zorunluluklarının olduğu, dolayısıyla idarece verilen ret cevabında hukuka aykırılık bulunmadığı" şeklinde gerekçe açıklanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 14.03.2025).

⁶⁷⁰ Danıştay 4. D., T. 22.02.2021 E. 2016/21424 K. 2021/1183 sayılı kararında; davacının 22.07.2015 tarihli işe başlama bildirimini ile talep ettiği mükellefiyet tesis edilmesi isteminin reddine dair işleminin iptali istemiyle açılan davanın, "davacının 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin borçtan sorumluluğunun olmamasına rağmen tüm borç nedeniyle hakkında işlem tesis olunduğu, davacının mükellefiyet tesis talebinin, şirketin 2007 ve 2008 yıllarını da kapsayan tüm borcu ödemesi veya yüzde on teminat göstermesi gerekçesiyle reddedilmesine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı" gerekçesiyle kabulüne karar verilmesi hukuka aykırı bulunmuştur. Kararda, davacıdan teminat istendiği tarih itibarıyla amme alacağının kesinleşip kesinleşmediği tespit edildikten sonra, davacının ortağı olduğu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu idareden temin edilip davacının sorumluluğunun tespit edilerek karar verilmesi gerektiği; davacının borcun tamamından sorumlu olamayacağı gerekçesiyle iptal kararı verilemeyeceği belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 14.03.2025).

sahte belge düzenlenmesine ilişkin tespitleri nedeniyle düzenlenecek raporlara Tebliğ'e ekli VUK 153/A maddesi kapsamında takip edileceklerle ilişkin bilgi formunun eklenmesi öngörülmüştür. Bu formda, rapora istinaden VUK m. 153/A/1 kapsamında izlenecek mükellefleri gösterir bir tabloya yer verilmiştir. Bu tabloda, kanuni temsilcilerin ve şirket ortaklarının şirkette bulundukları tarih aralığının ve bu tarihte düzenlenen sahte belgelerin toplam miktarlarının açıkça gösterilmesi hâlinde, düzenleme uyarınca yapılan işlemlerin daha adil ve Kanun'un amacına uygun olacağı kanaatindeyiz.

2.2.2. Mükellefiyet Kaydının Tespit Üzerine Re'sen Terkini (VUK m. 160/3)

2.2.2.1. Düzenlemenin Amacı

VUK m. 160/3'te yer alan düzenleme ilk olarak, özellikle kayıt dışı ekonomiyi ortadan kaldırmayı amaçlayan 4369 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle ihdas edilmiştir. Düzenleme, yapılan vergi incelemesi sonucunda, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen mükellefin mükellefiyet kaydının terkin edilmesi sayesinde bu fiilin devam ettirilmesinin engellenmesini amaçlamaktadır⁶⁷¹.

2.2.2.2. Düzenlemenin Hüküm ve Sonuçları

“İşi bırakmanın bildirilmesi” başlıklı VUK m. 160/3 hükmünde, işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin; (i) “iş bıraktığının tespit edilmesi” veya (ii) “yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi” veya (iii) “başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi” hallerinde, mükellefin (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dâhil) işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği hüküm altına alınmıştır.

Düzenlemede sayılan terkin sebeplerinden ilk ikisi sahte belge düzenleme fiiliyle doğrudan bağlantılı değildir. Sahte belge düzenleme fiilini işlemeyen mükellefler de çeşitli sebeplerle bildirimde bulunmadan işi bırakabilir veya adres değiştirebilirler. Ancak

⁶⁷¹ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 22.03.2025).

üçüncü sebep, sırf sahte belge düzenleme faaliyeti yürütmek üzere mükellefiyet kaydı oluşturduğu tespit edilen mükelleflerin tespit edilmesini ilgilendirmektedir.

Bu düzenlemenin amacı, sahte belge düzenlediğinden veya kullandığından şüphe edilen mükelleflerin kâğıt üzerinde faaliyet sürdürüp, gelecekte sahte belge düzenlemelerini ve kullanmalarının engellenmesini amaçlamaktır. Böylece mükellefiyet kaydı henüz vergi incelemesi yapılmadan terkin edilmekte, mükellefe teminat ödeyerek mükellefiyetini sürdürme imkânı verilmektedir. Vergi incelemesi sonuçlanana kadar mükellef belge düzenleyemeyecek, onun ürettiği sahte belgeler diğer mükellefler tarafından kullanılamayacaktır. Bu sayede diğer mükellefler de bu mükellef adına düzenlenen sahte belgelerden korunacak ve onlar hakkında sahte belge kullanma yönünden işlem tesis edilmesi gerekmeyecektir. Düzenleme bu açıdan sahte belgenin yayılma etkisini önlemektedir⁶⁷². Mükellefiyetin bu sebeple terkin edilebilmesi için mükellef hakkında bir inceleme yapılmış ve bu inceleme sonunda mükellefin “başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği” tespit edilerek vergi inceleme raporunda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği belirtilmiş olmalıdır.

Mükellefiyetin ilk iki sebeple terkininde vergi idaresi mükellefin mükellefiyet tesis ettirme amacıyla ilgili bir araştırma yapmak zorun olmayıp mevcut durumu (iş bırakma durumu ile adreste bulunamama) tespit etmesi yeterli görünmektedir. Ancak üçüncü sebepte vergi idaresinin, mükellefiyet kaydının tesis etme amacını da tespit etmesi gerekmektedir. Bu amaç, mükellefin sahte belge düzenlemeyi bir faaliyet olarak yürütmesidir⁶⁷³.

Mükellefiyetin bu düzenleme kapsamında terkin edilebilmesi için sahte belge düzenlenme fiilinin tespit edilmesi tek başına yeterli değildir. Mükellefin, mükellefiyet kaydını tesis ederken yüklendiği motivasyonun, “münhasıran sahte belge düzenlemek üzere hareket etme amacının” da tespit edilmesi gerekir. Bir mükellefin gerçek faaliyetinin sahte belge düzenlemekten ibaret olduğu hususu pek çok delilin bir araya getirilip değerlendirilmesiyle anlaşılabilir. Örneğin, münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet kaydı tesis ettiren bir mükellef, işe başlama bildiriminde bulunduğu sırada beyan ettiği faaliyetinin gerektirdiği işgücüne, demirbaşına, taşıtlara, araç

⁶⁷² Rençber ve Ovalıoğlu, s. 92.

⁶⁷³ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 90.

ve gereçlere, kurulu iş yerine, depoya, atölyeye sahip olmayacaktır. Tek faaliyeti sahte belge düzenlemek olduğu için üretimde kullanacağı hammadde, satılacak emtiası bulunmayacaktır. Bu kadar az imkâna rağmen çok kısa sürede çok yüksek tutarda belge düzenleyecektir. Faaliyeti sahte belge düzenlemekten ibaret olduğu için de ödenecek vergi beyan etmeyecek, giderlerini sahte belgelerle artıracak, düzenlediği faturalar nedeniyle çıkan ödenecek katma değer vergilerini de yine sahte belgelerle indirecektir⁶⁷⁴.

⁶⁷⁴ Danıştay 4. D., T. 08.02.2021 E. 2016/8508 K. 2021/816 sayılı kararında; yapılan yoklamalarda iş yerinde demirbaş olarak bir adet kantar, kamyon ve kamyonetin, muhtelif ofis malzemesinin, beş veya altı kamyonu sığacak miktarda emtianın bulunduğu, davacının faaliyetiyle firma kapasitesinin uyumlu olduğunun, firmaya ait araçların bulunduğu tespit edilmesine rağmen davacının mükellefiyetinin re'sen kapatılması hukuka aykırı bulunmuştur. Danıştay 4. D., T. 8.03.2021 E. 2016/138 K. 2021/1488 sayılı kararında, vergi tekniği raporunda yer alan “16.10.2009 tarihli yoklamada ücretli çalışan ve demirbaş bulunmadığı, adreste iki adet şirketin daha faaliyette olduğu; 17.01.2011 tarihli yoklamada benzer tespitlerle birlikte üç bilgisayar, bir yazıcı, dört masa, evrak dolabı, bir adet televizyon bulunduğu; 14.11.2011 tarihli yoklamada mükellefin adreste olmadığı ve tanınmadığı; 15.12.2011 tarihli yoklamada faaliyette olduğu, çalışanın olmadığı, adreste büro mobilyaları, bilgisayar vs. bulunduğu; 168.158,47 TL ödenmeyen vergi borcunun bulunduğu, 807,39 TL ödeme yaptığı; mal ve hizmet alımlarının, hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu bulunan firmalardan yapıldığı; BA/BS analizlerine göre mal ve hizmet satış tutarları ile katma değer vergisi beyanlarının birbirini tutmadığı mükellef şirketin kapasitesi ile ilgili olarak, 2009 yılı aktif toplamının 175.340,80 TL olduğu ve bu tutarın tamamının kasa ile müşterilerden senetsiz alacaklardan oluştuğu, bu tutardaki aktif varlığın kaynağının ise, satıcılara olan senetsiz borçlar ve ödenecek vergiler olduğu, takip eden yıllarda da benzer durumlar olduğu, mükellef şirketin kasa hesabında beyan ettiği ticaret hacmine kıyasla çok cüzi tutarlar bulunduğu, tahsilatlarını yüksek oranda çekle yapmasına rağmen çek olmadığını, aktif kısmın büyük kısmının ticari alacaklardan oluştuğu; şirket ortağı (...)’nın hem (...) Limited Şirketinin hem de (...) Limited Şirketinin ortağı ve müdürü olduğu, bu şirketlerin aynı adreste bulunduğu, aynı şahsın müdürü ve ortağı olduğu bu şirketlerin hiçbir ekipman ve malzemeye sahip olmamasına rağmen birbirlerine bu ekipmanların kiralama faturaları kestiği ve iç piyasaya bu yolla fatura düzenledikleri, aynı şirkete sahip ortağın ve müdürün aynı adreste yine kendisine ekipman kiralama faturası kesmesinin ticari teknik icaplara uymadığı gibi mantıklı bir açıklamasının da bulunmadığı, şirketin beyan ettiği ciroyu gerçekleştirecek kapasiteye ve ticari organizasyona sahip olmadığı; mükellef kuruma ait taşıt gayrimenkul alış satış bilgisi bulunmadığı; mükellef kurumun 6111 sayılı Kanun kapsamında 2009 takvim yılları hariç kurumlar vergisi yönünden matrah artırımı, KDV yönünden de vergi artırımında bulunduğu; sonuç olarak mükellefin gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin olmadığı ve işe başlama tarihi olan 19.09.2009 tarihinden itibaren düzenlediği tüm faturaların tamamının herhangi bir mal ya da hizmet hareketine dayanmadan komisyon geliri elde etmek amacıyla düzenlenmiş sahte belgeler olduğu” yönündeki tespitler karşısında, VUK m. 160/3’te aranılan şartların oluştuğu yönünde karar verilmiştir. Danıştay 4. D., T. 10.01.2022 E. 2021/9126 K. 2022/17 sayılı kararında, sahte fatura düzenlediğinden bahisle mükellefiyet kaydının re'sen terkin ettirilmesi işleminin iptali için açılan davaya bakan Vergi Mahkemesinin, “yapılan yoklamalarda çok sayıda makine, alet, edevat olması, bir çalışanın olması, şube iş yeri olması ve raporda yer alan diğer hususlar birlikte değerlendirildiğinde yapılan tespitlerin mükellefin gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin olmadığı kanaatine varılması için yeterli olmadığı” gerekçesiyle verdiği dava-kabul kararının onanmasına karar verilmiştir. Ancak karşı oyda; “davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; metallerin makinede işlenmesi faaliyetiyle mükellefiyet kaydı açtıran davacının, ilk olarak 27.05.1997’de açıldıktan sonra farklı vergi dairelerinin yetki alanlarına taşındığı, defter ve belge isteme yazısına rağmen defter ve belgelerini yasal süresi içinde ibraz etmediği, 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 hesap dönemlerine ait gelir vergisi beyannamelerini vermediği, KDV matrahlarının 2008 yılında 1.272.786,11 TL, 2009 yılında 1.703.420,60 TL, 2010 yılında 625.839,00 TL, 2011 yılında 850.715,36 TL, 2012 yılında 180.779,00 TL olduğu, 2012/08 döneminden itibaren beyanname vermediği, her dönemde ortalama 5.000 TL ödenecek vergi çıkardığı, yapılan yoklamalarda genellikle iş yerinin boş, mükellefin taşınmış olduğunun tespit edildiği, bazı yoklamalarda ise iş yerinde çok az sayıda araç-gereç bulunduğu ve çalışan işçinin bulunmadığının tespit edildiği, bir yoklamada iş yerinin seksen metrekare civarında olduğunun, adres değişikliği sonrasında yapılan bir yoklamada ise başka bir şahsın bu adreste on iki yıldır ikamet ettiğini tespit edildiği; mükellefin

Mükellefin düzenlediği belgelerin gerçek olup olmadığı, bu belgelerde görünen hukuki işlemlerin gerçekten yapılıp yapılmadığı hususunda bir kanaate varmak için vergi idaresinin iş yerinde yaptığı yoklamaların incelenmesi gerekir⁶⁷⁵.

Tüm bu bütün verileri değerlendiren inceleme elemanı, mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğini tespit eder ve raporunda, mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği yönünde görüş bildirirse, mükellefin mükellefiyet kaydı VUK m. 160/3 hükmü uyarınca re'sen terkin edilecektir. Tespitin muhakkak vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla yapılması ve bu raporda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği görüşünün açıklanması gerekir. Rapor olmaksızın, idarece yapılmış bir tespit üzerine mükellefiyet kaydı VUK m. 160/3 hükmü uyarınca re'sen terkin edilemez⁶⁷⁶.

2.2.3. Mükellefiyet Kaydının Analiz ve Değerlendirme Sonuçlarına Bağlı Olarak Re'sen Terkini (VUK m. 160/A)

2.2.3.1. Düzenlemenin Amacı, Risk Kavramı ve Risk Analiz Çalışmaları

4369 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle ihdas edilen VUK m. 160/3 hükmünde, hakkında yapılan vergi incelemesi sonunda, başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği

Ba-Bs form analizinde, (...) Tekstil Sanayi Anonim Şirketine 2008'de 941.869,00 TL, 2009 hesap döneminde de 988.052,00 TL fatura düzenlediğinin tespit edildiği, 2012/09 döneminden itibaren KDV beyan edilmemesine rağmen birçok fatura düzenlemeye devam edildiği, 260.000 TL tutarında mal aldığı firma hakkında sahte fatura düzenlediğine yönelik vergi tekniği raporu bulunduğu, fatura aldığı diğer üç firma hakkında olumsuz tespitler bulunduğu, 02.07.2013 tarihi itibarıyla (...) Vergi Dairesi Müdürlüğüne tahakkuk eden toplam 52,597,77 TL ve (...) Vergi Dairesi Müdürlüğüne ise toplam 40.143,53 TL vergi borcu bulunduğu, KDV matrahlarıyla Ba-Bs formlarının uyumsuz olduğu, 01.01.2008 tarihinden itibaren düzenlemiş olduğu tüm belgelerin sahte fatura olduğu, en son fatura düzenlediği dönem olan 31.07.2013 tarihi itibarıyla VUK m. 160/3 uyarınca ve 2004/13 Sıra No'lu Uygulama İç Genelgesinin İkinci ve Üçüncü bölümlerinde belirtildiği şekilde vergi mükellefiyetinin sonlandırılması gerektiği tespitlerine yer verildiği; bu tespitlerin değerlendirmesinden, davacının belirtilen ciroları yapacak ticari kapasite ve organizasyonunun (işçi, mal ve hizmet alımı vb.) bulunmadığı, tahakkuk eden vergileri ödemediği dikkate alındığında gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin olmadığı sonucuna ulaşıldığından, mükellefiyetin re'sen terkinine ilişkin işlemde hukuka aykırılık, aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmadığı" yönünde görüş bildirilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 14.03.2025).

⁶⁷⁵ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 90 vd.

⁶⁷⁶ Danıştay 4. D., T. 19.10.2020 E. 2016/17739 K. 2020/3962 sayılı kararında, davacının mükellefiyet kaydının VUK m. 160/3 hükmü uyarınca re'sen terkin edilebilmesi için mükellefin sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi zorunlu olduğu, davacı hakkında ise bu yönde düzenlenmiş bir raporun mevcut olmadığı anlaşıldığından mükellefiyet kaydının resen terkin edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde karar verilmiştir.

tespit edilen ve bu raporda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği sonucuna varılan mükelleflerin işi bırakmış sayılarak mükellefiyet kayıtlarının vergi dairesince, re'sen terkin edilmesi düzenlenmiştir.

Bu düzenleme, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti yürüten mükellefin mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilebilmesi için öncelikle bir vergi incelemesi yapılmasını gerektirmektedir. Ancak vergi incelemesi, incelemeye yetkili olanların görevlendirilmeleriyle başlayan; incelemeye başlama, defter ve belgelerin yazılı olarak istenilip alınması, defter ve belgelerin incelenmesi, inceleme tutanaklarının oluşturulması, vergi inceleme raporunun düzenlenmesi, raporun değerlendirme komisyonuna gönderilmesi gibi adımlardan oluşan, uzun bir zaman dilimi içinde tamamlanan bir süreçtir⁶⁷⁷. Sahte belge düzenleme riski taşıyan mükelleflere düzenleme fiili gerçekleşmeden önce müdahale edilmediği takdirde; inceleme süreci tamamlandığında sahte belge düzenleyiciler, arzu ettikleri kadar sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde etmiş, kullandıkları paravan şirketi de fiilen terk etmiş olabilirler⁶⁷⁸. Bu nedenle, VUK m. 160/3 hükmü, sahte belgenin önlenmesi için önemli bir araç olmakla birlikte, bu mücadeleye yeterince katkı sağlayamamaktadır. Bu durum, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin mümkün olan en kısa sürede tespit edilerek sahte belge düzenleme fiillerinin engellenmesini gerektirmektedir⁶⁷⁹.

İşte, sahte belge düzenleme fiillerinin daha hızlı bir sürede engellenmesi ihtiyacının karşılanması için “Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin” başlıklı VUK m. 160/A düzenlemesi, Kanun’a 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun’un⁶⁸⁰ 24’üncü maddesiyle eklenmiştir.

Maddenin gerekçesinde; düzenlemenin asıl amacının sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde mücadele etmek, mükelleflerin vergiye uyum seviyesini yükseltmek, kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin etkinliğini artırmak olduğu;

⁶⁷⁷ Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar, VUK m. 134 ve devamında yer alan hükümler ile 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te düzenlenmiştir.

⁶⁷⁸ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 14.

⁶⁷⁹ Ömer Faruk Arslan, “Sahte Belge Düzenlemeye Re’sen Terk ve Teminat Kalkanı”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 243, Ankara 2019, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 46.

⁶⁸⁰ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bunun için de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği” gibi unsurlar çerçevesinde yapılan risk analiz çalışmalarının kullanılacağı açıklanmıştır⁶⁸¹.

Risk, zarara uğrama tehlikesi demektir⁶⁸². Vergi denetiminde, çeşitli kaynaklardan toplanan her tür bilgi, vergi ve istatistiğin değerlendirilmesi yoluyla mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilmesi ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesine risk analizi denilmektedir⁶⁸³. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin⁶⁸⁴ 217’nci maddesinde, “vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla” risk analizi yapma görevi ve yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir (m. 217/1-ğ).

Günümüzde vergi denetiminde risk analizi çoğunlukla bilgisayar destekli sistemler kullanılarak yapılmaktadır. Bu sayede çok fazla bilgi ve veri çok kısa zamanda ve çok daha sağlıklı olarak işlenip analiz edilmektedir⁶⁸⁵. Bilgisayar destekli sistemler, mükellefler hakkında toplanan bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere göre analiz ederek her bir mükellefe, kendi durum, davranış ve daha önceki denetimlerde elde edilen bilgi ve verilere göre puan vermekte veya ayrıştırıcı nitelendirme yapmaktadır. Bugün, modern denetim sistemlerinde, risk analizinde; mükelleflerin ekonomik durumları, büyüme hızları, ortalama ücretler, beyannameler, beyan edilen gider ve kâr oranları, fatura ve bilançolar, mükellefin verdiği bilgi ve bildirimler, idarede saklanan vergisel bilgiler, beyanname verme tarihleri gibi vergisel ödevlere uyumluluk, önceki denetim sonuçları, diğer idare ve kişilerden alınan sosyal güvenlik bilgileri, banka hesapları, malvarlığı

⁶⁸¹ 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı, Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.03.2025).

⁶⁸² Türkçe Sözlük, “Risk”, s. 1980.

⁶⁸³ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, s. 123.

⁶⁸⁴ 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸⁵ Miraç Fatih İlğün, “Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 8, S. 1, Sakarya 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 8.

kayıtları gibi bilgi ve veriler kullanılmaktadır⁶⁸⁶. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu OECD⁶⁸⁷ ülkelerinin tamamında risk analiz sistemi resmi olarak kullanılmaktadır⁶⁸⁸.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre, Türk Vergi Sisteminde risk analizi yapma görevi, Hazine ve Maliye Bakanlığına (m. 217/1-ğ), Bakanlığın hizmet birimlerinden Risk Analizi Genel Müdürlüğüne (m. 222/1) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına (m. 228/4-b) verilmiştir. Vergi Denetim Kurulu, risk analizinde kullanılacak bilgi ve verileri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sisteminde (VDK-RAS) toplayarak analiz etmektedir⁶⁸⁹. Analiz edilen bilgi ve veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi, Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS), KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Elektronik ÖTV Takip Sistemi gibi çeşitli sistemleri kullanarak toplanmaktadır⁶⁹⁰. Kurulun 2024 yılı Faaliyet Raporuna göre, risk analiz çalışmaları kapsamında kırk bir ayrı sektör ve konudan toplam 31.737 mükellef incelemeye sevk edilmiş, 708.344 mükellef analize tabi tutulmuştur. Sahte belge düzenleyicisi olma ihtimali açısından analize tabi tutulan mükellef sayısı 2.826'dır. Ayrıca, 2024 yılında on dokuz sahte belge düzenleme organizasyonu tespit edilmiştir. Haksız vergi iadesi yönünden riskli olduğu tespit edilen 1.258 mükellef vergi incelemesine sevk edilmiştir⁶⁹¹. Dolayısıyla Türk Vergi Hukukunda

⁶⁸⁶ Feride Bakar ve Ahmet Gerçek, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, s. 169-170.

⁶⁸⁷ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development; Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü), demokratik yapılara ve piyasa ekonomisine sahip otuz sekiz ülkenin müştereken çalıştıkları, bir uluslararası örgüttür. Örgüt 1961 yılında kurulmuş olup merkezi Paris, Fransa'dadır. Örgütün genel amacı, küreselleşmenin üye ülkeler nezdinde yol açtığı sosyal, ekonomik ve siyasi sorunlara çözüm aramaktır. Örgüt; "ekonomik büyüme, mali istikrar, ticaret ve yatırım, teknoloji, yenilik, girişimcilik ve kalkınma" gibi farklı alanlarda işbirliği yaparak refahın sağlanması ve yoksulluğun önlenmesi; ekonomik ve sosyal gelişmeyle çevrenin korunması arasındaki dengenin gözetilmesi; iş olanaklarının yaratılması ve sosyal eşitlikle etkin ve sağlıklı bir yönetim gerçekleştirilmesi; yeni sorunları anlayarak bunlara çözüm üretilmesi gibi konularda hükümetlere tavsiyelerde bulunmaktadır. Türkiye, hâlen otuz sekiz üyesi olan OECD'nin yirmi kurucu üyesinden birisi olarak OECD çalışmalarına aktif bir şekilde katılmaktadır (T.C. Dışişleri Bakanlığı, "Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)", **Kaynak:** mfa.gov.tr, **e.t.:** 15.03.2025).

⁶⁸⁸ Bakar ve Gerçek, s. 173.

⁶⁸⁹ Çavdar, s. 52, Ercan, "Vergi Denetim Hukukunda", s. 6.

⁶⁹⁰ Bakar ve Gerçek, s. 184.

⁶⁹¹ **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**, "2024 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara 2024, s. 29 (**Kaynak:** ms.hmb.gov.tr, **e.t.:** 15.03.2025).

risk hukuki bir kavram olarak ele alınmış olup vergi idaresi de riskli mükellefleri elektronik sistemler üzerinden tespit ederek vergi incelemesine sevk edebilmektedir⁶⁹².

Risk analizinde kullanılan somut bilgi ve değerlendirme ölçütlerin toplamına risk alanı denilmektedir⁶⁹³. Bu ölçütlere göre elde edilen veriler, vergi idaresinin bilgi havuzlarında depolanmakta ve bu havuzlarda yer alan bilgiler değerlendirme ölçütlerine göre incelenerek mükelleflerin vergi kayıp ve kaçığına yol açma riski taşıyıp taşımadıklarının anlaşılması sağlanmaktadır. Mükellefin elektronik ortamda verdiği beyannamelerde yer alan bilgiler; kesin mizan, bilanço ve gelir tabloları; sicil bilgileri, alış ve satış bildirimleri, gümrük beyan ve bildirimleri, malvarlıklarına ait bilgiler, mükellef hakkında yapılmış yoklama, denetim ve incelemeler sonucunda elde edilmiş bilgiler; ilgili kişilerin bildirim ve beyanları; Sosyal Güvenlik Kurumundan (SGK), UYAP'tan, banka ve finans kurumlarından alınan elektronik veriler ve sair bilgilerdir. Bu verilerin değerlendirilmesi sırasında kullanılan ölçütler ise mükelleflerin sektör ortalamasından sapması, giderlerinin fazlalığı, satılan malların miktar ve fiyatları, örtülü kazanç ve örtülü sermaye, yanıltıcı ve hatalı bildirim ve beyanları, beyan ve bildirimlerinin karşılaştırılması, yanıltıcı ve hatalı değerlemeler, vergi mevzuatında kaynaklanan yükümlülükleri ihlalleri, sıra dışı alış ve satışları; likidite, kârlılık, büyüme oranları ve idarenin güncellediği diğer ölçütlerdir⁶⁹⁴.

Risk analizi günümüzde çeşitli kaynaklardan alınan bilgilerin, elektronik ortamda, yazılımlar kullanılarak analiz edilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu bilgiler sadece mükellefin vergi idaresine verdiği beyanname, bildirim ve diğer bilgilerden gelmez, ayrıca diğer kamu kurumlarından alınan, diğer mükelleflerden elde edilen bilgiler de bilgi havuzlarında toplanır ve farklı yazılımlarla bu havuzlar üzerinde sektörler, işlemler, işlem sayı ve tutarları gibi farklı yönlerden analizler yapılır⁶⁹⁵. Risk analizi sayesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma riski yüksek olan mükellefler hızlı ve ekonomik yöntemlerle tespit edilir. Daha kısa sürede, daha fazla

⁶⁹² Çavdar, s. 52-53.

⁶⁹³ Zeynep Polat, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2017, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 25.04.2025, s. 117.

⁶⁹⁴ Zeynep Polat, s. 118.

⁶⁹⁵ Sema Günay, “Vergi Denetiminde Risk Analizi ve Mükellef Haklarına Yansımaları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2017, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 15.03.2025, s. 15.

analiz yapmak ve riskli mükellefleri daha isabetli olarak tespit etmek mümkün olur. Vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin tespit edilmesi, mükellefleri vergiye uyumlu davranmaya sevk eder. Mükelleflerin kayıt dışı bırakarak vergiden kaçırdığı işlemler belirlenir. Vergi idaresi de analiz sonuçlarına göre incelenmesi gereken alanları kolaylıkla tespit eder, inceleme maliyetleri azalır. Risk analizinin getirdiği bu avantajlar, vergiye uyumlu mükelleflerin, uyumsuz mükelleflerden ayrıştırılmasına imkân sağlamakta ve vergi adaletinin sağlanıp korunmasına hizmet etmektedir⁶⁹⁶.

2.2.3.2. Düzenlemenin Hükümleri

Düzenlemenin birinci fıkrasında, “mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği” gibi hususlar dikkate alınarak, mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği ve bunlar nezdinde yoklama yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümle, “sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellef” şeklinde bir statü kabul edilmektedir. Uygulamada bu statüye kısaca “riskli mükellef” denilmektedir⁶⁹⁷. Riskli mükellefler, maddede sayılan “mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi” ölçütler dikkate alınarak tespit edilecektir.

Fıkra da sayılan ölçütler örneklendirici sayma yoluyla sayılmış olup, bunlara amaca uygun olan başka ölçütler de eklenebilir. Örneğin, 520 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin⁶⁹⁸ “4.1.1. Analiz ve Değerlendirme Çalışmalarının Kapsamı” başlıklı bölümünde, “mükellefler tarafından verilen beyanname ve bildirimler, sicil, ortaklık, tahakkuk, tahsilat ve mükellefiyete ilişkin diğer bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan gümrük beyannameleri, kapasite raporu, yatırım teşvik belgesi” gibi bilgilerin dikkate alınacağı; ayrıca, “mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, iş yeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibarıyla üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında

⁶⁹⁶ Günay, s. 16 vd.

⁶⁹⁷ Ömer Faruk Arslan, s. 44.

⁶⁹⁸ 07.10.2020 tarih ve 31267 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor/tespit bulunup bulunmadığı, alış ve satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler” gibi hususlara bağlı olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılacağı ifade edilmiştir.

Bu ölçütlere göre riskli mükellef olarak kabul edilen mükellefler aynı anda hem vergi incelemesine sevk edilecek ve hem de bunlar nezdinde yoklama yapılacaktır. Yapılan bu yoklamaya uygulamada “160/A Yoklaması” denilmektedir⁶⁹⁹. 520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde göre bu yoklamada; “mükellefin bilinen iş yeri adresinde faal olup olmadığı, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla faaliyetin bulunup bulunmadığı, üretim veya ticaret ya da faaliyet kapasitesi; depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş vb. varlığı, emtia mevcudu, çalışan sayısı” gibi mükellefin gerçekten faal olup olmadığını ispatlamaya yarayan hususlar tespit edilecek ve düzenlenen yoklama tutanağında bunlara yer verilecektir. Tebliğ’de bu tutanakta, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin açıklamaları hariç olmak üzere, görüş ve kanaate yer verilmeyeceği açıkça bildirilmiştir.

Düzenlemenin ikinci fıkrasında; yoklamanın ardından, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği esaslara uyularak vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı⁷⁰⁰ veya defterdarın onayıyla mükellefiyet kaydının terkin edileceği ve bu durumun mükellefe yazılı olarak tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır.

520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin “4.1.2. Çalışma Sonucunun İlgili Birime Aktarılması ve Müteakiben Tesis Edilecek İşlemler” başlıklı bölümüne göre, yoklama sonucunda elde edilen bilgi ve veriler, vergi dairesi nezdinde oluşturulan bir komisyon tarafından değerlendirilir. Komisyonda ayrıca, analiz ve değerlendirme sonuçları ile yapılan yoklama neticesinde tespit edilen hususlarla birlikte; “tarh zamanaşımı süresi içindeki dönemlere ilişkin beyannameler ve Ba-Bs bildirimleri, daha önce yapılmış

⁶⁹⁹ Fatih Aras, “VUK 160A”, 31.08.2024, **Kaynak:** fatiharas.com, **e.t.:** 15.03.2025; Özgür Akkaya, “İdarenin Tek Taraflı Bir İşlemi Olan Risk Analiz Sistemi Uygulamalarının Teorik Temellerinin İrdelenmesi”, 15.11.2021, **Kaynak:** muhasebetr.com, **e.t.:** 15.03.2025.

⁷⁰⁰ 03.07.2024 tarih ve 32591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 131 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 11’inci maddesiyle mevcut defterdarlıklar kapatılmıştır. Kararname’nin diğer maddelerinde ise mevzuatta yer alan “vergi dairesi başkanlığı” ifadeleri “defterdarlık” olarak değiştirilmiştir. Böylece vergi dairesi başkanı unvanı da ilga edilmiştir.

yoklamalara ilişkin tutanaklar, tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alış ve satış ilişkisi içinde olunan mükelleflere ilişkin bilgiler, alış ve satış yapılan mükelleflere ilişkin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin tespitler ile vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar (vergi incelemesi bilgileri, kira sözleşmesi, elektronik ortamda bulunan bilgiler vb.) dikkate alınarak mükellefin, cari dönem ve tespitin ilgili olduğu dönem itibarıyla faaliyetinin bulunup bulunmadığı, bulunması hâlinde işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilir. Komisyon, gerek görülmesi durumunda, mükelleften ilave bilgi, belge ve açıklama da isteyebilecektir.

İkinci fıkranın devamında, mükellefiyetin yeniden tesis edilmesi için aranacak kanuni koşullar belirlenmiştir. Buna göre, mükellefiyetin terkin edildiğine dair yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde, VUK m. 153/A/1’de yer alan asgari teminat tutarından az olmamak üzere, “sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın yüzde onu tutarında aynı maddede belirtilen türde teminat verilmesi” ve “tüm vergi borçlarının ödenmesi” koşulları sağlanarak yeniden mükellefiyet tesis edilebilir. Bu durumda, mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilmeyen beyanname ve bildirimlerin, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde verilmesi; tahakkuk eden vergilerin de aynı sürede ödenmesi gerekir.

Üçüncü fıkarda, VUK m. 160/A hükümleri uyarınca mükellefiyeti terkin edilenlerin ve bunların kanuni temsilci ve ortaklarının⁷⁰¹ işe başlama bildiriminde bulunmaları hâlinde mükellefiyet tesis edilebilmesi için tüm vergi borçlarının ödenmiş ve ikinci fıkarda belirtilen şekilde teminat verilmiş olması gerektiği açıklanmıştır.

Aynı fıkarda, belge düzenini ilgilendiren bir düzenleme de yer almaktadır. Buna göre, bu madde uyarınca vergi borçlarını ödeyip teminat vererek yeniden mükellefiyet tesis ettirenler, fatura ve fatura yerine geçen belgelerini, elektronik belge olarak düzenlenmek zorundadırlar. Bu belgeler kâğıt olarak düzenlendiği takdirde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacak ve kayıtların tevsikinde kullanılamayacaktır.

⁷⁰¹ VUK m. 160/A/3’te, “153/A maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında belirtildiği şekilde bunlarla ilişkili olan kişiler” şeklinde tarif edilmiştir.

Dördüncü ve beşinci fıkralar, teminatın iadesiyle ilgili hükümleri içermektedir. Düzenlemenin ilk fıkrasında, risk analizi sonucunda riskli olduğu değerlendirilen mükellefin, hem incelemeye sevk edilmesi hem de nezdinde yoklama yapılması öngörülmüştür. İşte, yoklama sonrasında mükellefiyeti re'sen terkin edilen mükellefin münhasıran sahte belge düzenleyip düzenlenmediği hususu bu inceleme sonucunda ortaya çıkarılmaktadır. İnceleme sonunda mükellefin, münhasıran sahte belge düzenlediği anlaşılsa, teminat vergi borçlarına mahsup edilir ve artan tutar iade edilir. Ancak, inceleme sonunda, gerçek bir faaliyetin yanında sahte belge düzenlediği tespit edilirse, mükellefiyetin devamı için VUK m. 153/A/4 uyarınca teminat istenecektir. İnceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlemediği tespit edilirse de teminat, başka vergi borcu bulunmaması kaydıyla iade edilecektir.

Altıncı fıkra, üçüncü fıkraya göre vergi borçlarını ödeyip teminat vererek yeniden mükellefiyet tesis ettirenlerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre duyurulacağı, bu kapsamda yapılan duyuruların vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yedinci fıkra ise Hazine ve Maliye Bakanlığına, düzenlemeyle ilgili belirli konularda usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Vergi idaresi bu yetkiyi kullanarak 520 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yürürlüğe koymuştur.

Vergi idaresinin, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere işe başlayan bir mükellefi çok kısa sürede tespit edip mükellefiyetinin sona erdirilmesini sağlayan VUK m. 160/A düzenlemesi, sahte belgeyle mücadelede etkili sonuçlar vermektedir. Uygulamada, bu amaçla işe başlayan mükellefler, üç-dört ay gibi kısa bir süre içinde tespit edilmekte ve mükellefiyetleri sonlanmaktadır. Ancak hızlı ve etkili bir mücadele yöntemi olan VUK 160/A düzenlemesinin, vergi hukukuna aykırı sonuçlar doğurmaması için dikkat edilmesi gereken hususlar mevcuttur.

2.2.3.3. Düzenlemenin Hukuki Niteliği ve Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu

Mükellefiyet kaydının re'sen terkinin işleminin hukuki niteliği bakımından idari işlem mi, idari yaptırım mı, idari tedbir mi, koruma önlemi mi yoksa güvenlik tedbiri mi olduğunun tespit edilmesi, bu işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesini kolaylaştıracaktır. Buna göre, mükellefiyet kaydının, mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya mükellefin bilinen adreste bulunamaması sebebiyle re'sen terkinde

(VUK m. 160/3) vergi kaçakçılığı ve sair suç tipi yönünden herhangi bir suç şüphesi aranmadığından ve hukuki bir zorlama söz konusu olmadığından, bu tür re'sen terk işleminin bir yaptırım değil, sadece bir idari işlem niteliğinde olduğu ifade edilmektedir⁷⁰².

Mükellefiyet kaydının münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin vergi incelemesiyle tespit edilmesi sebebiyle re'sen terkinin (VUK m. 160/3) ise sahte belge düzenleme suçu ile vergi ziyayı kabahatinin karşılığı olarak getirilen bir idari tedbir niteliğinde olduğu kabul edilmektedir⁷⁰³.

Nihayet, mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkinin hukuki niteliğinin, cezalandırma amacından çok, sahte belge düzenleme suçunun delillerinin karartılmasını engellediğinden ve temel hakların kullanılmasını geçici olarak sınırladığından koruma tedbirine benzediği, ancak koruma tedbirinin mahkeme kararıyla verilmesi gerektiği, düzenlemenin AY m. 48'de düzenlenen çalışma hürriyetini kısıtladığı ve suçsuzluk karinesini de ihlal ettiği görüş olarak açıklanmıştır⁷⁰⁴. Ancak bu görüşün gerekçesinin aksine, VUK m. 160/A hükmünün asli amacı, sahte belge düzenleme suçunun delillerinin karartılmasını engellemek değil, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti yürütenlerin bu haksız faaliyetini en kısa sürede sonlandırmak ve konunun vergi incelemesine taşınmasını sağlamaktır. Koruma tedbirleri ise ceza muhakemesinin gecikmeksizin yapılabilmesi için, ceza muhakemesinin zarar görmesi tehlikesine bağlı olarak uygulanan tedbirlerdir⁷⁰⁵. Sahte belge düzenleyicilerin mükellefiyet kayıtlarının, VUK m. 160/3 uyarınca inceleme sonucuna göre terkin edilmesinin uzun zaman alması nedeniyle, kısa sürede etkili sonuç alınabilmesi için getirilen VUK m. 160/A hükmünün, hukuki niteliği yönünden koruma tedbirine benzediğini kabul etmek mümkün görünmemektedir.

Bir görüşte, VUK m. 160/A hükmünün uygulanması sonucunda mükellefin bankalarla, piyasada mal hizmet alım ve satımında bulunduğu diğer mükelleflerle olan ilişkilerinin bozulduğu, bu durumun da mükellefin ticari hayatını bir daha devam edemeyecek şekilde sona erdirdiği, bu nedenle uygulama ölçülülük ilkesine aykırılık

⁷⁰² Rençber ve Ovalıoğlu, s. 94.

⁷⁰³ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 94.

⁷⁰⁴ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 96.

⁷⁰⁵ Toroslu ve Feyzioğlu, s. 216.

taşıdığı savunulmuştur⁷⁰⁶. Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılmasında uyulması gereken bir ilkedir. Buna göre, temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran bir kanun hükmünün sınırlama amacını gerçekleştirmek için gerekli olması (gereklilik); bu aracın, sınırlandırma amacını gerçekleştirmeye elverişli olması (elverişlilik); sınırlama yapıldıktan sonra kalan özgürlük alanıyla sınırlanan alan arasında adil bir orantının bulunması (orantılılık) koşullarını sağlaması gerekir; aksi hâlde düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığından söz edilebilir⁷⁰⁷. Ölçülülük ilkesi, kamu gücünün gereksiz ve aşırı bir şekilde kullanılmasını önleyerek hak ve özgürlükleri güvence altına alır⁷⁰⁸. Münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürütenlerin bu faaliyetlerinin sonlandırılması, beyannameye dayanan tarh yönteminin işleyebilmesi için hayati bir öneme sahiptir, zira sahte belge kullanımı bu yöntemi işlemez hâle getirmekte, Hazine'nin zararına, toplumun da hak ettiği düzeyde kamu hizmetine ulaşamamasına yol açmaktadır. Dolayısıyla 160/A hükmünün gerekli olduğu açıktır. Diğer yandan, münhasıran sahte belge düzenleyenlerin mükellefiyet kaydı analiz ve değerlendirmeler sayesinde çok kısa sürede kapatılmakta, bunların daha fazla sahte belge üretmelerinin önüne geçilebilmektedir. Dolayısıyla düzenleme amaca ulaşmaya elverişli bir uygulama getirmiştir. Mükellefin münhasıran sahte belge düzenleyen mükelleflerin, belirli bazı ortak özellikleri taşıyor olmaları, artık hukuki bir olgu olarak kabul edilmektedir. Bu özellikleri taşıyan mükelleflerin mal ve hizmet alım-satımlarının bilgisayar desteğiyle takip edilmekte, bilgi ve verilerin analiz edilmesi sonucunda ortaya çıkan “münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirme” riski yoklamayla doğrulanmaktadır. Ancak bu sürecin sonunda mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği anlaşılırsa mükellefiyet re'sen terkin edilmektedir. Dolayısıyla, mükellefiyet kaydının VUK m. 160/A hükmü uyarınca re'sen terkini ağır bir sonuç doğursa da mükellefin bu sonuçla karşılaşmasının maddi sebebi, önceden belirlenmiş ölçütlere göre riskli özellikler göstermesidir. Belge düzeninde bu riskin tespit edilmesi mümkün olduğu gibi risk nedeniyle tesis edilen işlemin olaya ve hukuka uygunluğu idari yargı önünde denetlenebilecektir. Mükellefiyet kaydının terkin

⁷⁰⁶ Muharrem Çakır ve İskender Emrah Karakaş, “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinde Yer Alan Mükellefiyetin Re’sen Terkinin Edilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, C: 20, S. 238, İstanbul 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s.1987, 1989.

⁷⁰⁷ Hasan Tunç, Faruk Bilir ve Bülent Yavuz, **Türk Anayasa Hukuku**, 3’üncü Baskı, Berikan Yayınevi, Ankara 2011, s. 116.

⁷⁰⁸ Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 6’ncı Baskı, Mimoza Yayınları, Ankara 2011, s. 130.

edilmesine dair işlemde açık bir hukuka aykırılık bulunduğu takdirde işlemin yürütülmesinin durdurulması mümkündür.

Anayasa Mahkemesi (AYM) de VUK m. 160/A/2-c.1’de yer alan “vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayıyla mükellefiyet kaydı terkin edilir” hükmünün iptali istemiyle açılan davada, bu işleme karşı yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğuna, açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceğine, mükellefin de teminat koşulunu yerine getirerek mükellefiyet kaydını yeniden tesis ettirebileceğine dikkat çekerek düzenlemenin orantısız bir sınırlama içermediği sonucuna varmıştır⁷⁰⁹.

VUK m. 160/A hükmünün suçsuzluk karinesini ihlal ettiği ileri sürülmüştür⁷¹⁰. Hukukun temel ilkelerinden olan suçsuzluk karinesi, bir suç nedeniyle hakkında kovuşturma yapılmakta olan kişinin, suçluluğu mahkeme kararıyla sabit olmadıkça suçlu sayılmamasını ifade eder⁷¹¹. İlke hem AY m. 15 ve m. 38’de hem de AİHS m. 6/2’de yer

⁷⁰⁹ AYM, T. 16.02.2023 E. 2022/146 K. 2023/31 sayılı kararında; mükellefiyet kaydının terkinin sonucunda mükellefin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri için önemli olan birçok işlemi yapma imkânının ortadan kalktığı gözetildiğinde kuralın AY m. 48/1’de düzenlenen teşebbüs özgürlüğüne sınırlama getirdiği; temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması ve Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olmasının gerektiği; teşebbüs özgürlüğünün de keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemelerle sınırlanabileceği, düzenlemenin hukuki güvenliği de ihlal etmemesi gerektiği; düzenlemede analiz ve değerlendirmelerin mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik unsurların analiz ve değerlendirme konusu yapıldığı; bu tespitten sonra vergi dairesinin görüşü ve vergi dairesi başkanının veya defterdarın onayıyla re’sen terkin işleminin gerçekleştirildiği; düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olduğu; özel teşebbüs özgürlüğünün ise Anayasa’da mutlak bir hak olarak düzenlenmediği, millî ekonominin gerekleri ve sosyal amaçlarla bu özgürlüğe sınırlamalar getirilebileceği; kuralın sahte belge düzenlenmesinin engellenmesi suretiyle devletin vergi kaybına uğramasının önlenmesini, Hazine’nin vergi kaybına uğramasının ve suç işlenmesinin önlenmesini amaçladığı; vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla teşebbüs özgürlüğüne müdahalede bulunulmasının anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığı sonucuna ulaşıldığı; AY m. 13’te ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluştuğu; mükellefiyet kaydının terkinin sonucunda mükelleflerin sahte belge düzenleme riskinin azalacağı açık olduğundan kuralın meşru amaca ulaşma bakımından elverişli olduğu; çok kısa sürede oldukça yüksek miktarlarda sahte belge düzenlenmesi yaygın olarak karşılaşılan bir durum olduğundan teminat gösterme gibi yöntemlerin bu durumu önlemede yetersiz kalabileceği ve düzenlemenin ölçülülük ilkesine de uyduğu; adli ve idari tedbirlere rağmen sahte fatura ticaretiyle mücadelede istenen başarının elde edilememesi karşısında mükellefiyet kaydının terkininin sahte fatura ticaretiyle mücadelede son derece etkili bir araç olduğu, hatalı değerlendirmelere karşı yargı yoluna başvurulması ve yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi ve ayrıca teminat yatırılmak suretiyle mükellefiyet kaydının yeniden tesis edilebilmesi karşısında orantılılık koşulunun da sağlandığı” gerekçeleriyle düzenlemenin AY m. 13, m. 48 ve m. 49’da yer verilen hükümlerine aykırı olmadığı sonucuna varılarak itiraz reddedilmiştir (**Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 16.03.2025).

⁷¹⁰ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 96.

⁷¹¹ İlhan Üzülmaz, “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 58, Ankara 2005, **Kaynak:** tbbdergisi.barobirlik.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 42; Metin Feyzioğlu,

almaktadır. Suçsuzluk karinesinin sadece kovuşturma aşamasında değil, soruşturma aşamasında ve hatta daha öncesinde suçlama anından itibaren uygulama alanı bulduğu kabul edilir⁷¹². Ancak suçsuzluk karinesinin sınırları sonsuz değildir. Suçluluğu henüz sabit olmayan kişi hakkında kanunla düzenlenen güvenlik tedbirlerinin uygulanması mümkündür (AY m. 38/3). Örneğin, suç delillerinin elde edilebileceği konusunda makul şüphe bulunmaktaysa şüpheli veya sanık hakkında arama tedbiri uygulanabilir (CMK m. 116). Suçun işlendiği yönünde kuvvetli şüphe oluşturan somut somut delillerin ve tutuklama nedeninin bulunması halinde şüpheli veya sanık hakkında tutuklama kararı da verilebilir (AY m. 19/4, CMK m. 100). Dolayısıyla, ceza muhakemesi hukukunda dahi suçsuzluk karinesinin çürütülmesi mümkündür. Nitekim suçsuzluk karinesi ilkesini içeren AY m. 38 hükmünün gerekçesinde de suçsuzluk karinesinin “sanığın suçsuzluğunu ispatlamakla yükümlü olmadığı, suçun işlendiği konusunda ispat yükünün iddiacıda bulunduğu; karinenin, suç iddiasının, makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat etmesiyle çürütülebileceği” yönünde açıklamalar yapılmıştır⁷¹³.

Vergi hukukunda da suçsuzluk karinesi, mükelleften bilgi-belge istenildiğinde bunları teslim etmeyerek susma hakkını kullanması, kendi aleyhine delil vermeyerek özgürlüğünü korumaya çalışması ve mükellef nezdinde VUK m. 142 hükmü uyarınca arama yapılması yönünden tartışılmıştır. Buna göre vergi hukukunda mükellefin aleyhine sonuçlar doğurabilecek defter ve belgelerini ibraz etmeye zorlanması ve ibraz etmediğinde adli ceza ile cezalandırılması; arama yapılabilmesi için makul şüphenin aranmayıp mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunmasının yeterli görülmesi, vergi hukukunda suçsuzluk karinesinin ceza hukukuna göre daha dar bir kapsamda ele alındığını göstermektedir⁷¹⁴.

Gerçekten, VUK m. 359/a-2’de yer alan “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleme” suçu düzenlemesinin Anayasa’ya aykırı olduğu iddiası edilerek, düzenlemenin iptali

“Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48, S. 1, Ankara 1999, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 139 vd.

⁷¹² Üzülmüş, s. 48; Beran Çelebi, **Masumiyet Karinesi Bağlamında Tutuklama Tedbirinin Değerlendirilmesi**, 1’inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 17.

⁷¹³ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**, 3’üncü Baskı, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2021, **Kaynak:** anayasa.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 219.

⁷¹⁴ Eda Özçelik Küçük, “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, Malatya 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 25.04.2025, s. 197 vd.

istemiyle yapılan itiraz başvurusunu değerlendiren AYM, iptali istenen düzenlemenin vergi borcunun defter ve belgeler üzerinden tespit edilmesini sağladığına, bunun hem vergi adaletine hem de kamu hizmetlerinin kaynaklandırılmasına hizmet ettiğine, sonuçta düzenlemenin kamu yararını sağladığına dikkat çekmiştir. AYM’ye göre suçsuzluk karinesi ve susma hakkı, suçla itham edilmeyi ilgilendirmektedir. Defter ve belgelerin ibrazı ise mükelleflerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesini sağlamaktadır. Bunlar birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defterlerin saklanması ve ibraz edilmesi kanunla verilen bir görev olup, bu göreve uyulmamasının cezalandırılması, AY m. 38/5’te düzenlenen suçsuzluk karinesini (yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanma yasağını) ihlal edecek şekilde “kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma” olarak nitelendirilemez⁷¹⁵.

Nitekim, VUK m. 160/A/2- c.1’de yer alan “vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir” kuralının Anayasa’nın 2’nci, 13’üncü, 35’inci ve 49’uncu maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla iptali istenilmiştir. İstemi değerlendiren AYM, kuralın temel amacının Hazine’nin vergi kaybına uğramasının ve suç işlenmesinin önlenmesi olduğu; sahte fatura ticaretiyle mücadelede son derece etkili bir araç olan bu düzenlemenin uygulanması sırasında hatalı değerlendirmelerin yapılması olası olmakla birlikte bu işleme karşı yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğu, açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği, ayrıca teminat yatırılmak suretiyle mükellefiyet kaydının yeniden tesis edilebileceği, dolayısıyla müdahalenin aşırı külfet yüklediği yönünde değerlendirme yapılmıştır. Sonuçta, AYM düzenlemeyi Anayasa’ya ve özellikle AY m. 48’de düzenlenen çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırı bulmayarak itirazın reddine karar vermiştir⁷¹⁶.

2.2.3.4. Riskin Somut ve Objektif Verilere Dayandırılması Gerekliliği

Mükellefiyetin VUK m. 160/A hükmü uyarınca re’sen terkin edilmesinden ibaret olan işlemin sebep unsuru, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmasıdır.

⁷¹⁵ AYM, T. 31.01.2007 E. 2004/31 K. 2007/11, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 16.03.2025.

⁷¹⁶ AYM, T. 16.02.2023 E. 2022/146 K. 2023/31, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 16.03.2025.

Vergi idaresini, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu kanaatine götüren bilgi ve veriler, risk analiz çalışmaları, 160/A Yoklaması ve diğer araştırmalar sonucunda elde edilmektedir. Bu bilgi ve verilen mutlak surette somut ve objektif olması gerekir. Tebliğ’de de 160/A Yoklaması için düzenlenen tutanakta, mükellefin mevcut durumuyla ilgili görüş ve kanaatlere yer verilmesi isabetli olarak yasaklanmıştır. Gerçekten, yoklamada amaç sadece somut olay ve durumları tespit etmek, maddi olayı kayıt altına almak iken incelemede mükellefin defter ve belgeleri üzerinde derin bir araştırma yapılarak gerektiğinde matrah veya matrah farkı belirtilir⁷¹⁷. Yoklama tutanağında yoklama yetkilisinin sübjektif görüş ve kanaatlerine yer verilmemeli, mükellefin mevcut durumu olabilecek en somut ve objektif şekilde tutanağa yansıtılmalıdır. Mükellefiyetin terkin edilmesi gibi ağır bir sonucu olan bu işlemin dayandığı tutanağın her tür sübjektif yorum ve değerlendirmeden uzak, somut bilgiler içermesi gerekir.

VUK m. 160/A hükmünün uygulanmasının tek dayanağı yoklama tutanakları olmadığı gibi mükellefin sahte belge riskini gösteren tek veri de yoklamalarda iş yerinin kapalı olması değildir. Yoklamalarda iş yeri açık olan, iş yerinde bir miktar hammadde veya emtia bulunan bir mükellef de münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösteriyor olabilir. Bu gibi durumda mükellef, iş yerini açık tutarak ve iş yerinde göstermelik bir miktar malzeme saklayarak hakkında VUK m. 160/A hükmünün uygulanmasına engel olmaya çalışabilir. Dolayısıyla, yoklamalarda iş yerinin açık olması, tutanaklara iş yerinin “faal” olduğunu yazılması, diğer bütün analizler karşısında, şirketin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirme riski taşımadığı anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla, yoklamalarda iş yeri açık bulunan mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirip ettirmediği hususunda bir fikre varabilmek için, VUK m. 160/A’da ve 520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde sayılan “beyannameler, bildirimler, daha önceki yoklamalara ilişkin tutanaklar; tahakkuk, tahsilat ve vergi borcu bilgileri, alış ve satış ilişkisi içinde olunan mükelleflere ilişkin bilgiler, bu mükelleflere ilişkin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin tespitler, vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar dikkate alınmalıdır. Mükellefin gerçekte faaliyet yürütüp yürütmediği; işletme kapasitesi ile beyanlarının (satış hasılatının, stoklarının, maliyetlerinin vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilmeli ve değerlendirme sonucuna göre işlem tesis edilmelidir. Zira VUK m. 160/A hükmü,

⁷¹⁷ Öncel ve diğerleri, s. 122.

yoklama anında faal olan mükelleflerin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesisi ettirmiş olamayacağını kabul eden bir düzenleme getirmemiştir⁷¹⁸. Bu anlamda, yoklamalar sırasında adresinde bulunan ve işletmesi faal görünen bir mükellefin, düzenlendiği belgelerde görünen mal ve hizmet satışlarının gerçek olduğunu gösterebilecek imkânâ objektif olarak sahip olmaması hâlinde, bu mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş olma “riskinin” yüksek olduğu kabul edilmelidir⁷¹⁹. Bu anlamda, vergi idaresinin, mükellefin riskli mükellef olduğuna

⁷¹⁸ Adana BİM 1. VDD, T. 19.10.2023 E. 2023/2019 K. 2023/2610 sayılı kararında; “VUK m. 160/A hükmünde, vergi idaresine, mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi, mükellefin sahte belge düzenleyicisi olup olmadığı hususunda done teşkil edecek bir takım verileri dikkate alarak yaptığı analiz ve değerlendirme çalışmaları sonucunda, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu değerlendirilen ve bu sebeple vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin mükellefiyet kaydının, vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar terkin etme yetkisi verildiği; bu düzenlemenin sahte belge düzenleme fiillerine devam edilmesinin yaratacağı risklerin ve yol açacağı vergi ziyanının önüne geçmeyi amaçladığı, işlemin tedbir niteliğinde olduğu; bu kapsamda işlem tesisi için, mükellefin sahte belge düzenlediği yönünde, vergisel anlamda kesin olarak kanaat oluşturmaya yeterli somut doneler bulunması şartının aranmadığı (esasen, mükellef hakkında, münhasıran sahte belge düzenlediği yönünde, vergisel anlamda kesin olarak kanaat oluşturmaya yeterli somut donelerin, hakkında tanzim edilecek raporla tekemmül edeceği ve idareye, mükellefiyet kaydının, sahte belge düzenleme raporuna dayanılarak resen terkin yetkisinin, VUK m. 160 hükümlerinde ayrıca verildiği), aksine, mükellefin, hakkında yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde, sahte belge düzenlediği yönünde ciddi kuşkular doğuran doneler bulunması nedeniyle, sahte belge düzenleme riskinin yüksek görülmesinin, madde kapsamında işlem tesis edilebilmesi için yeterli bulunduğu, maddenin devamında, mükellef hakkında yapılan inceleme sonucunda, hakkında olumsuz rapor düzenlenmemesi (inceleme sonucu tespit edilen hususların, mükellefin sahte belge düzenlediği hususunda yeterli veri teşkil etmemesi) durumunda, mükellef aleyhine tesis edilen tedbir niteliğindeki işlemin sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemelere de yer verilmesinin, bu kabulü doğrular nitelikte olduğu sonucuna varıldığı; somut olayda davacı şirketin 2022 döneminde toplam 34.749.221,23 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmesine rağmen sadece 7.289,10 TL ödenecek katma değer vergisi beyan ettiği, 29.818,41 TL vadesi geçmiş vergi borcunun bulunduğu, ilgili adresin ofis olarak kullanmak suretiyle siparişe dayalı toptan olarak muhtelif inşaat malzemeleri satışı yaptığı, şirket adına kayıtlı herhangi bir aracın olmadığı, deposunun bulunmadığı, iki tane asgari ücretle çalışan işçisinin bulunduğu, iş yeri adresinde yapılan 14.04.2021, 21.09.2022 ve 22.09.2022 tarihli yoklamalarda iş yeri kapalı olup adreste muhatap bulunamadığından gerekli tespitlerin yapılamadığı, 2022 yılında toplam 28.175.355,96 TL Ba ve 27.738.788,23 TL Bs bildiriminde bulunduğu hususlarına yer verilerek davacının mükellefiyet kaydının resen terkin edildiği; tüm bu tespitlerin, sahte belge düzenlediği yönünde ciddi kuşkular doğuracak ve sahte belge düzenleme yüksek riski nedeniyle, davacının incelemeye sevk ile hakkında VUK m. 160/A kapsamında işlem tesisi için yeterli nitelikte olduğu sonucuna varıldığından” mükellefiyet kaydının re'sen terk ettirilmesine ilişkin işlemin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

⁷¹⁹ Adana 1. VM, T. 04.03.2025 E. 2024/1140 K. 2025/288 sayılı kararında, “02.02.2024 tarihinde temizlik malzemelerinin toptan ticareti faaliyetine başlayan davacı şirketin 12.08.2024 tarihinde iş yeri adresinde yapılan yoklamada tespit anında faal olduğu, faaliyetinin temizlik malzemeleri toptan ticareti olduğu, iş yerinin kira olduğu, kirasının 60.000,00 TL olduğu, şirkette kayıtlı yedi çalışanın olduğu, iş yerinde bulunan demirbaşların iş yeri büro malzemelerini olduğu, bir tonluk yirmi adet plastik tankın olduğu, altmış beş adet plastik varilinin bulunduğu, bir adet çelik mikserli tankın olduğu; 05.08.2024 tarihli yoklamada iş yerinin açık olduğu, toptan temizlik maddeleri ticareti yapmakta iken 01.07.2024 tarihinde temizlik maddeleri imalatına başladığı, bu işte kullanmak üzere bir adet mikserli tankın bulunduğu, şirketin merkezi dışında başka şube ve deposunun bulunmadığı, GİB kayıtları uyarınca 2024/2 dönemi ile 2024/7 dönemleri arası toplam KDV matrahının 54.064.851,50 TL olduğu, hesaplanan KDV'nin 10.812.970,30 TL olduğu, indirilen KDV'nin 2.198,41 TL olduğu, ödenecek KDV'sinin vadesi geçmiş 7.018.667,44 TL olduğu, vadesi gelmemiş KDV'nin 4.198.776,80 TL olduğunun tespiti üzerine, komisyon tarafından yapılan tüm

dair kanaatinin dayanaklarından birinin usule aykırılık taşıması hâlinde diğer dayanaklar incelenmeye devam edilmeli, usule aykırı görüldüğü için delil olarak kabul edilemeyen dayanak dışındaki deliller, mükellefin riskli mükellef olduğunu göstermekte ise mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesinin yerinde olduğu sonucuna varılmalıdır⁷²⁰.

bu hususların bir arada değerlendirilmesi sonucunda stoksuz bir işletmenin faaliyet süresi göz önüne alındığında söz konusu hasılatı elde etmesi iktisadi ve ticari teamüllere uygun olmadığından sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna varılarak mükellefiyet kaydının 27.08.2024 tarih itibarıyla re'sen terkin edilmesine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; yapılan yoklamalarla tespit edilen hususlar ile davacı şirket hakkındaki diğer tüm bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, her ne kadar davacı şirket yoklamalar zamanında açık ve faal olarak bulunsun da, iş yerinde satışa hazır mal ve emtiaların bulunmaması, mükellefiyetin tesisinden itibaren kısa bir süre içerisinde (2024/2 ila 2024/7 dönemler arasında, altı ay gibi kısa bir sürede) 54.064.851,50 TL satış yapıldığı, şirketin alışlarının bulunmaması, hesaplanan KDV'nin yüksek olduğu, vadesi geçmiş yüksek KDV'nin olduğu, vadesi gelecek KDV miktarının yüksek olduğu, yoklamalarda faaliyet konusu ile ilgili olarak demirbaşının bulunduğu, 7 işçi çalıştırdığı, stoksuz bir işletmenin faaliyet süresi göz önüne alındığında söz konusu hasılatı elde etmesi iktisadi ve ticari teamüllere uygun olmadığından sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna varılarak” reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

⁷²⁰ Adana BİM 1. VDD, T. 20.12.2024 E. 2024/1810 K. 2024/2349 sayılı kararında, “VUK m. 160/A uyarınca yapılan yoklamada tutulan tutanak uyarınca şirket iş yerinin kapalı olduğunun ve muhatap bulunmadığının belirtildiği ancak anılan hüküm uyarınca re'sen terk işlemi tesisi için yoklama yapılmasının zorunlu olduğu ve ayrıca söz konusu yoklamanın da aynı Yasa'nın 131'inci maddesi hükmüne uygun yapılması gerektiğinden iş yerinde muhatap bulunamaması durumunda söz konusu yoklama üzerine tutulan tutanağın polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerektiği halde davacı şirket hakkında yapılan yoklama uyarınca tutulan tutanakta bahsi geçen görevlilerden herhangi birisinin imzasına yer verilmediğinin görüldüğü, bu durumda davacı şirket hakkında tesis edilen mükellefiyet kaydının VUK m. 160/A uyarınca re'sen terki işleminde iş yerinde yapılacak yoklama üzerine tutulacak tutanak yönünden kanunda aranan şartlara riayet edilmediğinden kanuna uyarlık bulunmadığı” davanın kabulüne karar verilen Vergi Mahkemesi kararında; “VUK m. 160/A hükmü incelendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından riskli görülen mükellefler hakkında, ilgili vergi dairesi müdürlüklerince yapılacak yoklama sonrasında tüm hususlar birlikte değerlendirmek suretiyle bir değerlendirme yapılacağına hükme bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla yoklama tutanağının usulsüz olmasının tek başına dava konusu işlemi hukuka aykırı hale getirdiğinden söz edilemez. Bu bakımdan; dava konusu işlemin yargısal denetiminin yapılabilmesi açısından komisyon kararında yer alan tespitlerin birlikte değerlendirilmesi, bu değerlendirme yapılırken de VUK m. 160/A gereğince mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi için mükellefin sahte fatura düzenlediğinin somut olarak tespitine gerek bulunmayıp sadece bu fiil bağlamında riskli görülmesinin yeterli olduğunun unutulmaması gerekir. Bu kapsamında somut olay incelenecek olursa; dava konusu işlemin dayanağı komisyon kararında şirketin 12.03.2020 tarihinden itibaren “hız ve mesafe ölçümünde kullanılan alet ve cihazların imalatı (taşıt hız göstergesi, takometre, taksimetre vb.) ve elektrik devrelerinin anahtarlanması, korunması ve elektriğin kontrol ve dağıtımına özgü cihazların parçalarının imalatı (kumanda panosu için tablo, konsol, kabin vb. diğer mesnetler dâhil, elektrik düğmesi, fişi ve prizi hariç)” faaliyetleri ile iştigal ettiği, 13.03.2020 tarihli yoklamada iş yerinin ofis olarak kullanıldığı, demirbaş olarak bir adet ofis mobilyası, bir adet bilgisayar bulunduğu, 04.12.2023 tarihli yoklamada iş yeri kapalı olup muhatap bulunamaması nedeniyle gerekli tespitlerin yapılamadığı, 2023 yılında 862.095.870,98 TL tutarında fatura düzenlenmesine karşın 54.663,03TL tutarda ödenecek KDV beyan ettiği, dava konusu işlem tarihi itibarıyla 106.204,19 TL vadesi geçmiş borcunun bulunduğu, bugüne kadar 85.947,30 TL ödeme yaptığı, şirketin tek ortağı ve yetkilisi (...)’nın ortağı olduğu (...) hakkında sahte fatura düzenlediğine dair vergi tekniği raporu bulunduğu, alışlarının yüzde doksan altısı, satışlarının ise yüzde onu hakkında olumsuz rapor ve tespitler bulunduğu, şirketin 2023 döneminde bir tane işçi bildiriminde bulunmasına karşın 93.089,12 TL SGK pirim borcu olduğu, üzerine kayıtlı araç ve gayrimenkulün bulunmadığı hususları tespit edilmiş olup; anılan tespitler, davacı şirketin, münhasıran sahte fatura düzenleme fiili yönünden riskli olarak nitelendirilmesine yeterli olduğu sonucuna varıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık, istinafa konu mahkeme kararında ise hukuki isabet görülmemiştir.” şeklinde gerekçelerle hukuki isabet görülmeyle istinaf isteminin kabulüne, davanın reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

2.2.3.5. 160/A Yoklamasının Yeterliliği

VUK m. 160/A hükmünde mükellefiyet kaydının terkin edilmesi için bir sefer yoklama yapılmasının yeterli görülmesi eleştirilmektedir⁷²¹. Gerçekten VUK m. 160/A hükmü, mükellefiyet kaydının önce sonlandırılmasını, sona mükellefin incelemeye alınmasını öngören, ağır sonuçları olan bir düzenlemedir. Düzenlemeye göre tesis edilen işlemin ilk adımı risk analizleridir. 160/A Yoklaması bu analizlerin yerinde olup olmadığı konusunda izlenim verici olmalıdır. Aksi hâlde yoklama yapılmasının bir anlamı olmaz. Söz gelimi, iş yeri yoklamasında işletmenin büyüklüğü, faaliyet şekli tespit edilmelidir. İşletmede bulunan hammadde, emtialar, araç ve gereçler gerekirse liste yapılarak belirlenmelidir. Mükellefin riskli olduğu gösteren en önemli husus, düzenlediği ve kullandığı belgelerin tutarlarının, işletmesinin büyüklüğüne göre orantısız olması olduğundan, işletme büyüklüğü karşısında analizlerin hatalı olma ihtimali de değerlendirilmelidir. Örneğin, lüks araçlara tamir ve bakım hizmeti veren bir otomobil tamirhanesi, bünyesinde hacim ve ağırlık yönünden yüksek miktarda hammadde, emtia barındırmaz; deposu bulunmaz, pek fazla personeli yoktur. Ancak verdiği hizmet nadir ve değerli olduğu için bir günde yüksek cirolara ulaşan belgeler düzenleyebilir. Bu tamirhane, günün ekonomik koşullarına göre, pahalı sayılabilecek malzemeler kullanmış, çeşitli sebeplerle yeterince kazanç elde edememiş de olabilir. Hâl böyle olunca, verdiği lüks hizmet dolayısıyla yüksek tutarda fatura düzenleyen, ancak günün koşullarından yüksek harcamalar yapmak durumunda kalan bu tamirhane analiz sonuçlarına göre riskli görülse de yoklama sonucunda risk tespitinin hatalı olduğu anlaşılmalıdır.

Bu nedenle, 160/A Yoklaması mutlaka faaliyete dönük somut verilerle, iş yerine ve satılan mallar ile verilen hizmetlere ait görüntülerle, emtia sayımlarıyla ve mal veya hizmet verilen kişilerin listeleriyle somutlaştırılmalı ve yoklama sonucunda elde edilen veriler vergi idaresi tarafından değerlendirilmeli, risk analiziyle karşılaştırılmalıdır. Vergi idaresinde yazılımlar kullanılarak yapılan risk analizinin, bilfiil mükellefin iş yeri adresinde yapılan yoklamalar karşısındaki durumu değerlendirilmeden, doğrudan mükellefiyetin terkin yönünden işlem tesis edilmesi, işlemi sakat kılacaktır. Yapılan ilk 160/A Yoklaması, risk analizlerini değerlendirmeye elverişli değilse, uygun bir süre sonra ikinci bir 160/A Yoklaması yapılması da bu anlamda faydalı olacaktır. Her ne kadar VUK m. 160/A hükmü esasen somut olguyu değil ama riski tespit etmeyi amaçlasa da

⁷²¹ Rençber ve Ovalıoğlu, s. 92.

düzenleme mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gibi ağır bir yaptırımın, idarenin risk analizleri ve yoklama sonucunda elde edilen bilgilere göre yaptığı risk tespitine göre uygulanmasını gerektirdiğinden, olayın gerçek mahiyetini gösterecek belirtiler elde edilmeli ve özellikle iş yerinde bulunamama tespitinde “bulunamamanın sebebi” araştırılarak iş yerinde makul bir sebeple bulunamayan mükelleflerin bu kadar ağır bir yaptırıma uğramaları önlenmelidir.

Bununla birlikte, iş yerinde yapılan yoklama, faaliyetin devam edip etmediği, etmekte ise işletme büyüklüğünün düzenlenen belgelerle uyumlu olup olmadığı hususunda vergi idaresinde izlenim oluşması açısından önemlidir. Ancak tek bir VUK m. 160/A Yoklamasında iş yerinin kapalı olmasına karşın, iş yeri nezdinde daha önce veya daha sonra yapılan yoklamalarda iş yerinin açık olduğunun tespit edilmesi, VUK m. 160/A yoklamasının sıhhatini şüpheyne düşürebilmektedir. Bu nedenle, VUK m. 160/A yoklamasında kapalı olduğu görünen mükellefin varsa şubesi nezdinde⁷²² de yoklama yapılmalıdır. Mükellefin şubesi yoksa uygun bir süre sonra tekrar yoklamaya çıkılarak iş yerinin kapalı olduğu hususu tutanak altına alınmalıdır. Bu sayede iş yerinin geçici bir sebeple kapalı olmadığı, sürekli olarak kapalı olduğu hususunda yeterli kanaat oluşabilir⁷²³.

Bununla birlikte, bazı mahkeme kararlarında mükellefin iş yerinde faaliyet konusuyla ilgili olarak yüksek miktarda emtia bulundurulması karşısında mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna dair iddianın yerinde olmadığına karar verilmiştir⁷²⁴. Aslında yoklamalar sırasında mükelleflerin iş yerinde göstermelik olarak

⁷²² Rençber ve Ovalıoğlu, s. 91.

⁷²³ Danıştay 3. D., T. 7.11.2023 E. 2023/1697 K. 2023/4239 sayılı kararında, “davacı mükellefin adresinde gerçekleştirilen tüm yoklamalarda faal olup işçi ve emtiasının bulunduğu tespit edildiği olayda, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği gibi hususlara dair yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda davalı idarece, ne suretle sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna ulaşıldığının somut olarak ortaya konulamadığı” gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilen ilk derece mahkemesi yerinde görülmüştür (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 16.03.2025).

⁷²⁴ Adana BİM 1. VDD, T. 18.01.2024 E. 2023/1524 K. 2024/213 sayılı kararında, “davanın, davacı şirketin 12.04.2022 tarihinde belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda çimento, alçı, harç, kireç, tuğla, kiremit, briket, taş, kum, çakıl ve benzeri inşaat malzemelerinin perakende ticareti alanında faaliyet göstermek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği, dört ay gibi kısa bir sürede 12.610.003,33 TL tutarında satış rakamına ulaştığı, indirilecek katma değer vergisi tutarının, hesaplanan katma değer vergisi tutarından yüksek olduğu, mal aldığı ve sattığı firmaların büyük kısmının özel esaslar kapsamında olduğu, ortağının ortak olduğu şirketin özel esaslar kapsamında olduğu gibi tespitlerden hareketle sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna varılarak 03.08.2022 tarihinde incelemeye sevk edildiği, incelemeye sevkinden sonra davacı şirket ve yetkilisi nezdinde muhtelif tarihlerde yoklamalar yapıldığı; iş yerinde 05.08.2022 tarihinde yapılan yoklamada iş yerinin açık olduğu, şirket yetkilisinin adreste bulunmadığı, iş yerinde bulunan (...) isimli

satışa hazır emtiaya yer vermeleri alışılmış, olağan bir durumdur. Yoklamalarda mükellefin iş yerinin fotoğrafı çekilmekte, iş yerinin mevcut durumu, tabelası, iş yeri düzeni, satışa hazır bulundurulan emtiası fotoğraflanarak kayıt altına alınmaktadır⁷²⁵. VUK m. 160/A hükmü, esasen sahte belge düzenleme fiilini değil, bu fiilin işlenmesi riskinin varlığını tespit etmeyi gerektiren bir düzenlemedir. Yoklamalardan sonra vergi idaresince yapılan risk değerlendirmesinde, bu emtianın mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu düşüncesini ortadan kaldıracak kadar fazla olması hâlinde mükellefiyetin m. 160/A hükmü uyarınca terkin edilmesi doğru olmayacaktır. Ancak, kanaatimizce, Gelir İdaresi Başkanlığının risk analizi çalışmaları çoğunlukla isabetli sonuçlar vermektedir; çünkü bu çalışmalar sadece yoklamayla elde edilebilecek bilgilere değil, mükellefin beyan ve bildirimlerine, defter ve belgelerine dayanan, onun mal veya hizmet alış-verişinde bulunduğu mükellefler de dâhil olmak üzere diğer kişi ve kurumlardan elde edilen, çok çeşitli verilerinin elektronik ortamda, yazılımlar kullanılarak analiz edilmesine dayanmaktadır. Hâl böyle olunca, yoklama sırasında elde edilen veriler, Gelir İdaresi Başkanlığının risk analizi çalışmaları sonucunda elde edilen bilgilerin yanında sığ ve yetersiz kalmaktadır. Bunun sonucunda da üç-dört ay içinde benzer mali duruma sahip mükelleflerin hepsinden daha fazla sayıda ve daha fazla tutarda belge düzenleyen, ancak ödenecek vergi beyan etmeyen mükellefler, sırf yoklama sırasında bir miktar emtia bulundurdukları için yargı yerlerince riskli sayılmamakta, işlemlerin iptaline karar verilmekte ve m. 160/A hükmü de gerektiği kadar etkili işletilememektedir. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığının risk analizi çalışmaları sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu anlaşılan ve 160/A yoklaması yapılmak üzere vergi dairesine bildirilen mükellefler nezdinde yapılan yoklamalarda, iş

şahsın şirket yetkilisinin ameliyat olduğu ve hastanede olduğunu beyan ettiği hususlarının, iş yerinde 12.08.2022 tarihinde yapılan yoklamada şirketin faaliyetine devam ettiği, faaliyet konusunun çimento, alçı, harç, kum, çakıl ve benzeri malzemelerin perakende satışı olduğu, şirket yetkilisinin (...)olduğu, bundan başka şube, depo ve ardiyenin bulunmadığı hususlarının; iş yerinde 16.08.2022 tarihinde yapılan yoklamada iş yerinde yaklaşık 30.000,00 TL değerinde inşaat malzemeleri emtiasının bulunduğu, şirketin faaliyetlerine devam ettiği, deposunun ve şubesinin bulunmadığı hususlarının, şirket yetkilisinin ikamet adresinde 17.08.2022 tarihinde yapılan yoklamada ise; yetkilinin bu adreste ikamet ettiği ancak yetkilinin adreste olmadığı hususlarının tespit edildiği, yoklamalarda tespit edilen söz konusu hususların değerlendirilmesi neticesinde de davacı şirketin mükellefiyet kaydının VUK m. 160/A uyarınca 18.08.2022 tarihi itibarıyla re'sen terk ettirildiği; her ne kadar davacı şirket hakkında bir takım olumsuz tespitler bulunsa da, yapılan yoklamalarda kendisine ulaşılan, faaliyetine devam ettiği tespit edilen, iş yerinde faaliyet konusu ile ilgili olarak yüksek miktarda emtiası olan ve bu emtialarını satışa hazır bir şekilde bulunduran davacı şirketin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu iddiasının somut ve kesin bir biçimde ispat edilemediği, dolayısıyla davacı şirketin mükellefiyet kaydının terkin edilebilmesi için VUK m. 160/A maddesinde öngörülen şartların gerçekleşmediği, davacının mükellefiyet kaydının terkin edilmesinin hukuka aykırı olduğu” sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** uyap.gov.tr, e.t.: 04.05.2025).

⁷²⁵ Zeliha Alpsöy, “Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama İşlemi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 15.03.2025, s. 573.

yerinde emtia ya da araç bulunduğunda, bunların seri numaraları alınabilir, taşıtların kilometreleri fotoğraflanıp takip edilebilir, Hızlı Geçiş Sistemi (HGS) üzerinden yaptığı yol giriş-çıkışları ve Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi (UTTS) üzerinden yaptığı akaryakıt alışları tarih ve saatleriyle kontrol edilebilir. İşçilerin maaşlarının banka hesaplarına, sigorta primlerinin de SGK'ya ödenip ödenmediği de araştırılabilir. Kira sözleşmesi ve su, elektrik, internet aboneliklerinin bulunup bulunmadığı, bunların bedellerinin ödenip ödenmediği, ne suretle ödendiği sorgulanabilir. Sonraki bir yoklamada fotoğraflar ve diğer veriler karşılaştırılarak iş yerinde yer alan emtia ve araçların gerçekte tamamen göstermelik olduğu, bunların gerçekte satılmadığı ve faaliyete uygun olarak kullanılmadığı tespit edilebilir. Bu gibi olaya göre geliştirilebilecek yöntemlerle mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu düşüncesini zayıflatan hususlar sorgulanmalı, bu düşüncenin yerinde olup olmadığı yoklamalar sayesinde elde edilen veriler de dikkate alınarak araştırılmalı ve iş yerinde satışa hazır emtia bulunması gibi bilgiler değerlendirilerek işlem tesis edilmelidir.

2.2.3.6. İncelemenin Kısa Sürede Tamamlanmaması Sorunu

Mükellefin münhasıran sahte belge düzenleyenlerin mükellefiyet kaydının VUK m. 160/3 uyarınca vergi incelemesi yerine, VUK m. 160/A uyarınca analiz ve değerlendirme üzerine terkin edilmesindeki amaç, düzenleyicilerin mümkün olan en kısa sürede tespit edilip amaçlarına ulaşmadan engellenmeleridir. Gözlemlerimize göre, münhasıran belge düzenlemek üzere faaliyet gösterenlerin mükellefiyetlerinin re'sen terkinini, VUK m. 160/3 hükmü uygulandığında üç-dört yılı bulabilmekteyken m. 160/A hükmü bu süreyi üç-dört aya kadar düşürebilmektedir. VUK m. 160/A/1'de, mükellefin aynı anda hem incelemeye sevk edilmesini hem de nezdinde yoklama yapılması öngörülürken, mükellef hakkında en kısa sürede inceleme yapılarak münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetine dair risk analizinin ve değerlendirmenin vergi incelemesi ile sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu noktada işlemlerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması mükellef açısından hayati önem taşımaktadır, zira teminat verdiyse inceleme sonucuna göre teminatını alabilecek, teminat vermediyse faaliyetine devam edebilecektir. VUK m. 160/A hükümlerinde veya 520 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde riskli mükelleflerin vergi dairesine bildirildiği günden itibaren kaç gün içinde incelemeye sevk ve yoklama işlemlerinin başlatılacağı, incelemenin ne kadar bir süre içinde tamamlanacağı düzenlenmemiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te (VIUUEHY) de

VUK m. 160/A hükmü gereğince incelemeye sevk edilenlerin incelemelerinin daha kısa sürede tamamlanacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

VUK m. 140/1-6'da vergi incelemesinin tam incelemede en fazla bir yıl, sınırlı incelemede en fazla altı ay, KDV iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde sonuçlandırılması hüküm altına alınmıştır. Bu süreler tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, KDV iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek kaydıyla ek süre verilerek uzatılabilmektedir. VİUEHY m. 23'te incelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı açıklanarak kanunda belirtilen bu süre sınırları tekrar edilmiştir.

KDV iadesi incelemelerinin kısa sürede yapılmasının öngörülmesi, iadelerinde olaya ve hukuka aykırılık bulunmayan, iade talepleri gerçek belgelere dayanan mükelleflerin hak ettikleri iadelere kavuşmalarının gecikmemesine hizmet etmektedir. Nitekim vergi incelemelerinin bir süreye bağlanmasının asıl sebebi, incelemelerin önceden belirlenmiş süreler uygun şekilde bitirilmesini sağlayarak mükelleflerin hukuki güvenliklerini sağlamaktır⁷²⁶. Nasıl ki mükelleflerin KDV iadesi alacaklarını ilgilendiren KDV iadesi incelemeleri, diğer incelemelerden daha kısa sürede tamamlanmaktaysa, mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarını ve verdikleri teminatları ilgilendiren VUK m. 160/A incelemeleri de daha kısa sürede tamamlanmalıdır. Kanun'da ve Yönetmelik'te değişiklik yapılarak VUK m. 160/A incelemelerinin de üç ay içinde tamamlanması yönünde düzenleme getirilmesi, mükellef hakları açısından olumlu bir gelişme olacaktır⁷²⁷.

2.2.3.7. Düzenlemenin Sonuçları Yönünden Değerlendirilmesi

Beyannameye dayanan tarh yönteminin ayrılmaz parçası kontrol ve denetimdir⁷²⁸. Kontrol ve denetim de yazılı belgeler üzerinden yürütülebilmektedir⁷²⁹. Belgeler, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca düzenlemek ve kullanmakla yükümlü olduğu belgelerdir. Beyannameye dayanan tarh yönteminin işlemesi için bu belgelerin maddi olaya uygun olması, sahte olmaması gerekir. İşte, belgelerin gerçek olup olmadığı da ancak mükelleflerden bilgi istenerek, bu bilgilerin doğruluğu sorgulanıp denetlenerek anlaşılabilir. Defter ve belgeler temin edilmez ve bunlar üzerinde inceleme yapılmazsa,

⁷²⁶ Nas, s. 1326.

⁷²⁷ Ömer Faruk Arslan, s. 48.

⁷²⁸ Ela, s. 146.

⁷²⁹ Serkan Özdemir, s. 46.

beyan edilen matrahların gerçek olup olmadığı denetlenemez. Bu noktada, mükelleflerden defter ve belgelerinin istenerek bu defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması, gerekirse vergi tarh edilmesi, adli veya idari cezalar uygulanması kamu yararına dayanan hukuki bir temel üzerine oturmaktadır. VUK m. 160/A hükmü de matrahını kendisi beyan eden mükelleflerin vergilendirmeyi ilgilendiren bilgilerinin bir bilgi havuzunda toplanarak analiz edilmesi ve münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş olma riski taşıyanların ayıklanarak denetlenmesini sağlamaktadır. Bu durum ilk bakışta mükelleflerin faaliyetlerinin yüzeysel bir analizle sonlandırdığı izlenimi yaratsa da kuralın somut olaya uygulanması sırasındaki gözlemlerimiz, düzenlemenin çoğunlukla başarılı olduğu yönündedir.

Gerçekten, gözlemlediğimiz olaylarda, hakkında VUK m. 160/A hükmü uygulanan mükellefler, üç-dört ay gibi kısa bir süre önce faaliyete başlamalarına ve yeterli düzeyde nakdi sermayeye, iş gücüne, altyapıya, hammaddeye veya emtiaya, yeterli büyüklükte iş yerine sahip olmamalarına rağmen, faaliyet gösterdikleri sektörlerin ortalamasının çok üzerinde satış yaparak belge düzenlemektedirler. Bu mükelleflerin tipik özelliği, kullandıkları belgelerle ticari gelirlerini ortadan kaldırmaları, özellikle de hiç ödenecek KDV beyan etmemeleridir⁷³⁰. VUK m. 160/A hükümleri uyarınca mükellefiyeti terkin edilenlerin ödedikleri vergilerin, çoğunlukla beyannameler nedeniyle alınan damga vergisi gibi zorunlu ve cüz'i vergilerden ibaret olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bu mükelleflerin ayrı bir iş yerleri bulunmamakta, daima başka mükelleflerin de kullandığı yerlere tabela asılmaktadır. Belirli tipik özellikleri taşıyan bu mükelleflerin mükellefiyetlerinin VUK m. 160/3 uyarınca incelemesi üzerine terkin edilmesi yerine, VUK m. 160/A uyarınca analiz ve değerlendirmelere göre terkin edilmesi, sahte belge

⁷³⁰ İstanbul BİM 2. VDD, T. 17.05.2022 E. 2022/281 YD sayılı kararında; “davacının 20.10.2021 tarihinde tescil edilen kararla kurulduğu, tek ortak ve temsilcisi (...)’nın, yaklaşık bir ay sonra hisselerini (...)’ya devrettiği, ancak, temsil görevini sürdürdüğü, şirket adresinde 14.01.2022 tarihinde yapılan yoklamada, sanal ofis nitelikli adreste mükellefe ve yetkilisine ulaşılamadığı, adresin (...) Sanal Ofise ait olduğu ve mükellefe kiralandığının belirtildiği, ancak, kira sözleşmesinin tespit anında bulunamadığından ibraz edilemediği, mükellefin tespit anında adreste bulunmadığı, aynı tarihte, kanuni temsilcinin yerleşim yeri adresinde yapılan yoklamada şirket yetkilisinin adreste ikamet etmediği, mükellefin, 2021/11 döneminde 3,7 milyon TL KDV matrahı beyan ettiği, ödenecek vergi çıkmadığı, 2021 yılı (son iki ay) toplam KDV matrahının ise 4,6 milyon TL olduğu, buna karşılık BA formu boş verildiği gibi, BS formuyla KDV matrahlarına oranla cüzi tutarda ve toplam 829 bin TL satış bildirildiği, satış bildirilen on iki mükelleften birinin özel esaslara tabi olduğu” yönündeki tespitlerin, davacının sahte belge düzenlediği yönünde ciddi kuşku doğurduğu ve sahte belge düzenleme yüksek riski nedeniyle VUK m. 160/A kapsamında işlem tesisi için yeterli nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.03.2025).

düzenleme faaliyetiyle mücadelede çok daha hızlı ve etkili sonuç alınmasını sağlamaktadır.

2.2.4. Caydırıcı Unsur Olarak Vergi Kabahat ve Suçları

2.2.4.1. Vergi Kabahat ve Suçlarının Tarihi Gelişimi

Beyannameye dayanan tarh yönteminin işlerliği, belge düzenin sağlıklı işlemesine bağlıdır. Belge düzeni de ancak mükelleflerin defter tutma, belge düzenleme ve belge kullanma gibi yükümlülüklerini yerine getirmeleriyle sağlanabilir⁷³¹. Ancak bazı mükellefler, belge düzeninin sağlanması için getirilen bu yükümlülüklerle uymayarak belge düzenin bozulmasına yol açabilirler; düzenlenmesi ve kullanılması öngörülen belgeleri düzenlemeyebilir, kullanmayabilir, hatta belgeleri sahte olarak düzenleyip belge düzenini manipüle etme yoluna gidebilirler⁷³². Doğru ve adil bir vergi düzeni için vergi kaybına yol açan bu fiillerin önlenmesi zorunlu olduğundan vergi hukukundan doğan yükümlülüklerin ceza hukukunu ilgilendiren yaptırımlarla desteklenmesi gerekir⁷³³. Aksi hâlde, vergi idaresinin mükelleflerin beyanına güvendiği bir tarh yöntemi olan beyannameye dayanan tarh yönteminin sağlıklı işlemesi mümkün olmaz⁷³⁴.

Bu noktada, toplumsal düzenin sağlanması amacıyla, uyulması zorunlu davranış kurallarını tespit ederek, bu kurallara uyulmasını cezalandırma yoluyla temin eden⁷³⁵ ceza hukuku, vergi hukuku açısından “vergi ceza hukuku” adıyla tezahür etmektedir⁷³⁶. Vergi hukukunun bir alt dalı olarak vergi suç ve cezalarını inceleyen⁷³⁷ vergi ceza hukukunda, vergilendirme düzeninin adaletli işlemesini sağlamak, kamu hizmetlerinin karşılanması için gereken mali kaynakları korumak, vergi kaybını engellemek gibi amaçlarla vergi

⁷³¹ Öz ve Armağan, s. 4.

⁷³² Sahir Erman, “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 3, İstanbul 1957, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 51.

⁷³³ Sahir Erman, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Maliye Çalışmaları Dergisi)**, S. 5, Ankara 1959, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 206-207.

⁷³⁴ Alpsoy, s. 569.

⁷³⁵ Hafizoğulları ve Özen, s. 10 vd.

⁷³⁶ Şişman, Sarsıkoğlu ve Savrun, s. 142; Görkemli, s. 422.

⁷³⁷ Üstün, “Cezaî Yaptırım”, s. 294.

düzenini bozan fiillerin cezalandırılması için vergi kabahatleri ve vergi suçları kabul edilmiştir⁷³⁸.

Türk Hukuk Tarihinde devletin vergi gelirlerini korumak için ceza uygulaması yeni değildir. Uygurlar ticarete ve devlet gelirlerinde muhasebeyi kullanmış, geliştirdikleri muhasebe düzenine uyulmasını ceza yaptırımıyla sağlamışlardır⁷³⁹. İslam hukukunun geçerli olduğu dönemde; Karahanlılar, Gazneliler ve Selçuklular vergi gelirlerinin kesilmesini önlemek için askeri önlemler almışlardır⁷⁴⁰. Selçuklular, halktan kanuni olmayan vergi toplamayı idamla cezalandırdıkları gibi, düzensiz vergi ödemeyi tediple ve eksik vergi ödemeyi de idamla cezalandırabilmişlerdir⁷⁴¹. Osmanlı Döneminde ise Tanzimat Fermanı'nın ilan edildiği 03.11.1839 tarihinde kadar adaletli bir vergilendirme düzeni getirilememiş, adaletsiz vergi uygulamaları isyanların çıkmasına sebep olmuştur⁷⁴². Tanzimat'la birlikte keyfi vergi uygulamalarına son verilmiştir. Vergi cezalarıyla ilgili ilk kanuni düzenleme ise 1907 tarihinde yürürlüğe konulan ve esasen kazancın vergilendirilmesini konu alan Temettü Vergisi Nizamnamesiyle getirilmiştir⁷⁴³.

⁷³⁸ Erman, "Ceza Hukuku Kaideleri", s. 206-207; Öncel ve diğerleri, s. 259; Kızılot ve Taş, s. 114 vd.; Mustafa Uyanık, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2014, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 4; Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, İzmir 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.03.2025, s. 6; Kutun Alp Bozkurt, **Mükellef Davranışları ve Caydırıcılık Ekseninde Vergi Suçları Kabahatleri ve Yaptırımlarının Değerlendirilmesi**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 89; Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, 1'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 83.

⁷³⁹ Şermin Kalafat, "Uygur Sivil Belgelerindeki Hesapla İlgili Söz Varlığından Hareketle Uygurlarda Hesap Kavramı ve Kültürü", **Uluslararası Türkçe Edebiyat Kültür Eğitim (TEKE) Dergisi**, C. 7, S. 4, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 2111.

⁷⁴⁰ İsmail Bekci, Ali Apalı ve Tuğba Çulcu, "Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri", **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 11, S. 2, Düzce 2021, **Kaynak:** researchgate.net, **e.t.:** 18.03.2025, s. 215.

⁷⁴¹ Feda Şamil Arık, "Türkiye Selçuklu Devleti'nde Siyaseten Katl (1075-1243)", **Belleten Dergisi**, C. 63, S. 236, Ankara 1999, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.03.2025, s. 50-51; Selma Arslan, "Selçuklu Devletinde Suç ve Cezalandırma Usulleri", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2021, **Kaynak:** acikerisim.aku.edu.tr, **e.t.:** 18.03.2025, s. 13, 33.

⁷⁴² Songül Solmaz Macit, "Osmanlı Devleti'nden Günümüz Vergilendirme Yetkisinin Dönüşümü", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Ankara 2017, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 61; Müge Vatansever Öztürk, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 10.11.2024, s. 4816.

⁷⁴³ Mert Cemal Aygün, "Osmanlı Devleti'nde Kazancın Vergilendirilmesi Teşebbüsleri (1907-1914)", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 33 vd.

Cumhuriyet döneminde ise her vergi kanununda ayrı suç ve cezalara yer verilmiş, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı mülga VUK'a⁷⁴⁴ kadar bu uygulama devam etmiştir⁷⁴⁵.

Türk Vergi Hukukunda kaçakçılık tanımına ilk kez 5432 sayılı mülga VUK'ta yer verilmiştir. Bu düzenlemede vergi ziyana yol açan belirli fiiller “kaçakçılık” olarak tanımlanıp idari yaptırıma bağlanmıştır. Bu idari yaptırımlar vergi kaçakçılığını önlemede yetersiz kalınca Kanun'a, 18.07.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun'la⁷⁴⁶ “hileli vergi suçu” başlığı altında, hapis cezası öngören adli ceza hükümleri eklenmiştir⁷⁴⁷. Ancak “kaçakçılık” deyimini idari yaptırım gerektiren fiiller için kullanılmaya devam edilmiştir⁷⁴⁸.

5432 sayılı VUK'u ilga eden 213 sayılı VUK'un ilk şeklinde de “hileli vergi” suçu adli suçu, “kaçakçılık” suçu idari suçu nitelendirmiştir. 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'la⁷⁴⁹ yapılan değişiklikle hileli vergi suçu olarak adlandırılan adli suç, kaçakçılık suçu olarak adlandırılmış, ancak kaçakçılık suçu, mükelleflerin Kanun'da sayılı hareketlerden birini işleyerek vergi ziyana sebebiyet vermeleri şeklinde tanımlanmıştır. Böylece hileli vergi suçu ile kaçakçılık fiilleri tek maddede birleştirilerek adli suçlarla idari suçlar bir başlık altında düzenlenmiştir. Ancak zaman içinde bu düzenleme şeklinden vazgeçilmiş, 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun'la⁷⁵⁰ idari suçlarla adli suçlar birbirinden ayrılmıştır. Daha sonra, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un getirdiği değişikliklerle idari suç olan kaçakçılık kaldırılmış, yerine vergi ziyai cezası getirilmiş; daha önce kaçakçılık suçu olarak bildirilen fiiller VUK m. 359'da kaçakçılık suçları olarak yeniden düzenlenmiş ve vergi ziyana sebebiyet verilmesi şartı, kaçakçılık suçunun tanımından çıkarılmıştır⁷⁵¹.

Bugün yürürlükte olan Türk Hukukunda vergi suç ve cezaları, kabahat niteliğindeki idari vergi suçları (vergi kabahatleri) ile maddi ceza hukuku anlamında suçları düzenleyen adli vergi suçlarını içermektedir. VUK'un “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitabının Birinci Kısımında “Genel Esaslar”, İkinci Kısımında vergi ziyai cezası

⁷⁴⁴ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁴⁵ Uyanık, s. 6-7.

⁷⁴⁶ 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁴⁷ Uyanık, s. 7.

⁷⁴⁸ Fakrullah İsmail Hakkı Aydoğdu, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 28.

⁷⁴⁹ 31.12.1980 tarih ve mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵⁰ 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵¹ Üstün, “Cezaî Yaptırım”, s. 301; Aydoğdu, s. 31 vd.

(m. 344), usulsüzlük dereceleri ve cezaları (m. 352), özel usulsüzlük cezaları (m. 353) ile vergi kaçakçılığı suçları (VUK m. 359), vergi mahremiyetini ihlal etme suçu (m. 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (m. 363) düzenlenmektedir. Vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yönünden 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁷⁵² ile TCK genel kanun, VUK ise özel kanun niteliğindedir⁷⁵³. Kaçakçılık suçları ve devamında yer alan diğer adli suçlar için de TCK ve CMK genel kanun, VUK hükümleri özel kanun olarak uygulanmaktadır⁷⁵⁴.

2.2.4.2. Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatleri (mali nitelikli suçlar⁷⁵⁵ ya da idari vergi suçları⁷⁵⁶), maddi ceza hukuku anlamında suç niteliğinde olmayıp kabahat niteliğinde olan⁷⁵⁷, yaptırımları da idari yaptırım olarak nitelendirilen⁷⁵⁸; esasen verginin ziyaa (kayba) uğramasını önlemeyi amaçlayan⁷⁵⁹, işlenmesi için kasıt unsuru aranmayan, yaptırımları parasal olan ve idare tarafından tespit edilip uygulanan⁷⁶⁰ yaptırımlardır.

Vergi kabahatleri, vergi ziyai suçu (VUK m. 341, 344) ve usulsüzlük suçları (m. 351, 352) ve özel usulsüzlük suçlarından (m. 353) ibarettir.

Ceza hukukunda genel olarak, tüzel kişilerin suçun faili olamayacağının kabul edilmesine⁷⁶¹ ve TCK m. 20/2’de tüzel kişilere ceza yaptırımı uygulanmayacağının açıkça bildirilmesine karşın, vergi kabahatlerinde yaptırıma bağlanan fiili tüzel kişinin kanuni temsilcisi yerine getirse bile idari yaptırım kanuni temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilir⁷⁶².

⁷⁵² 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁵³ Karakoç, “Değerlendirme”, s. 5.

⁷⁵⁴ Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Eskişehir 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 02.04.2025, s. 164.

⁷⁵⁵ Öncel ve diğerleri, s. 261.

⁷⁵⁶ Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir 1979, s. 39’dan aktaran: Üstün, “Cezaî Yaptırım” s. 299.

⁷⁵⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 98; Kızılot ve Taş, s. 115; Ümit, s. 362.

⁷⁵⁸ Torunoğlu, “Vergi Ziyai Kabahati”, s. 538.

⁷⁵⁹ Kızılot ve Taş, s. 114.

⁷⁶⁰ Öncel ve diğerleri, s. 261.

⁷⁶¹ Zeki Hafızogulları ve Muharrem Özen, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5’inci Baskı, US-A Yayıncılık, Ankara 2012, s. 393-394.

⁷⁶² Kızılot ve Taş, s. 116-117.

Vergi kabahatleri, mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememeleri ve hukuki yorum farklılıkları gibi nedenlerle ortaya çıkabildiğinden, vergi uyuşmazlıkların idari yoldan çözülmesi için⁷⁶³, vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşmaya konu edilmesi de öngörülmüştür. Ancak, kaçakçılık suçuna konu olan fiilleri işleyerek vergi ziyasına sebebiyet verenler ve bu fiillere iştirak edenler, bu nedenle kesilen cezaları uzlaşma konusu edemezler (VUK Ek m. 1/1).

Vergi ziyai cezası, vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi hâllerinde (VUK m. 341) kesilen cezadır. Burada bahsedilen yükümlülükler ağırlıklı olarak VUK'ta düzenlenen, beyannameye dayanan tarh yöntemini ve belge düzenini koruyan yükümlülüklerdir. Örneğin, vergi beyannamesini kanuni süresi içinde verme yükümlülüğünü ihlal eden mükellef, bu ihlali nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebep olduğundan vergi ziyai cezası yaptırımıyla karşılaşacaktır. Vergi ziyai cezası kural olarak ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında kesilir (VUK m. 344/1), ancak vergi ziyasına VUK m. 359'da sayılan fiillerle sebebiyet verilirse bu ceza ziyaa uğratılan verginin üç katı oranında kesilecektir (m. 344/2). Vergi ziyai cezası kesilebilmesi için vergi tarh döneminin sona ermiş olması (vergi ziyasının meydana gelmiş olması) gerekmektedir⁷⁶⁴.

Usulsüzlük cezası vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasının yaptırımıdır (VUK m. 351/1). Usulsüzlük cezasının kesilmesi için aynı zamanda vergi ziyasının da meydana gelmiş olması gerekmez, cezayı gerektiren fiilin işlenmesi yeterlidir; dolayısıyla tarh dönemi sona ermeden önce veya sonra usulsüzlük cezası kesilebilir⁷⁶⁵. Usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller VUK m. 352 hükümlerinde “birinci derece usulsüzlükler” ve “ikinci derece usulsüzlükler” olmak üzere iki sınıfa ayrılmış, her bir sınıfı oluşturan fiiller hükümde sınırlı sayma yoluyla sayılmıştır. Buna göre, örneğin VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması birinci derece usulsüzlük (m. 352/2-2), tasdiki zorunlu kılınmış olan defterlerden herhangi birinin tasdik işlemlerinin, süresinin sonundan başlamak üzere bir

⁷⁶³ Selcan Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği ve 7524 Sayılı Kanun ile Getirilen Yenilikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 301, Ankara 2024, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 37.

⁷⁶⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 98-100.

⁷⁶⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 100.

aylık süre içinde yaptırılmış olması ise birinci derece usulsüzlük (m. 352/3-6) olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlükler, bu derecelere ve VUK'a bağlı 1 Sayılı Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel'de yer alan miktarlara göre cezalandırılır. Cetvelde birinci derece usulsüzlükler daha yüksek miktarda cezaya tabi kılınmıştır. Usulsüzlük fiili ayrıca vergi matrahının re'sen takdirini de gerektirirse, cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir (VUK m. 352/1).

Özel usulsüzlük cezası ise ağırlıklı olarak düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu olan belgelerin alınmaması, verilmemesi, bulundurulmaması; defterlerin iş yerinde bulundurulmaması veya ibraz edilmemesi gibi fiiller nedeniyle kesilmektedir. Bu fiiller kamu düzenini usulsüzlük fiillerden daha fazla tehdit etmektedir⁷⁶⁶. Örneğin, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası ve diğer belgelerin verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi fiilleri özel usulsüzlük olarak tanımlanmıştır (VUK m. 353/1). VUK m. 353, m. 355, mük. m. 355 hükümlerinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarının bir kısmı nispi olarak, bir kısmı ise maktu olarak belirlenmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilleri dolayısıyla vergi ziyayı meydana geldiğinde, mükellef hakkında vergi ziyasına cezası kesilmesini gerektirecektir. Bu ceza belgeleri düzenleyen veya kullanan mükellef adına üç kat, bu fiillere iştirak edenler hakkında bir kat oranında kesilir (VUK m. 344/2). Vergi ziyayı meydana gelmese bile gerçeğe aykırı belge düzenleme fiili her bir belge için bir takvim yılında ilk tespitte 10.000,00 TL (2025 yılı için 14.000,00 TL), sonraki tespitlerde Kanuna bağlı 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir (VUK m. 353/2).

Tek bir fiil ile hem vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilecektir (VUK m. 336).

Ancak tek bir fiille hem vergi kabahati hem vergi suçu işlenirse, VUK m. 340/1 hükmünde suçlar ile kabahatler arasında fikri içtima hükmünün uygulanmasının kabul edilmemiş olması; m. 340/2'de, vergi cezası kesilmesinin, m. 359'a göre takibat yapılmasına engel olmayacağının bildirilmesi; m. 359/6'da ise kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, m. 344'te yazılı vergi

⁷⁶⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 102.

ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğini bildirilmiş olması nedenleriyle, vergi suçunun gerektirdiği adli ceza ayrı, vergi kabahatlerinin gerektirdiği idari cezalar ayrı ayrı uygulanacaktır⁷⁶⁷. Öğretide bu durumun aynı fiilden tekrar cezalandırılmama (ne bis idem) ilkesine ve Kabahatler Kanunu m. 15/3'te yer alan, “bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması hâlinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği; ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacağı” kuralına aykırılık teşkil ettiği⁷⁶⁸, vergi suç ve kabahatlerinde aynı fiilden birden fazla kez cezalandırılmanın hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı⁷⁶⁹; bu durumun özellikle kabahatlerin idari yargıda, suçların adli yargıda yargılama konusu edilmesi ve her iki yargılamanın farklı tarihlerde sonuçlanması hâlinde ne bis in idem ilkesinin ihlalini pekiştirdiği⁷⁷⁰ savunulmuştur. AYM ise vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak düzenlendiğine dikkat çekerek fail hakkında her iki yaptırımın da uygulanmasının aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmadığı görüşündedir⁷⁷¹.

Gerçekten, vergi kayıp ve kaçığına yol açan fiiller sadece vergi kabahati olarak kabul edilip yaptırımı belirli bir miktar paranın ödenmesi olarak düzenlenseydi bu düzenlemeler vergi kayıp ve kaçığını engelleyemezdi. Zira bu fiillerin faileri, vergi ödeme gayreti içinde olmadıkları gibi, verginin ödenmesini de engellemek amacıyla hareket etmektedirler⁷⁷². Örneğin, gelir elde etmek amacıyla münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetini yürütenler, bu faaliyetlerini genellikle limited şirketler adına yürütür, sahte belgeleri de bu şirketler adına düzenlerler. Bu şirketlerin kanuni temsilci ve ortağı olarak görünen kişiler de çoğunlukla, suç işlemeyi meslek hâline getirmiş, herhangi bir malvarlığı bulunmayan, adli ve mali takiplerden etkilenmeyen kimselerdir. Salt para cezaları bu durumda olan kişileri sahte belge düzenleme fiillerini işlemekten

⁷⁶⁷ Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, s. 42.

⁷⁶⁸ Ümit, s. 362.

⁷⁶⁹ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 2, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.04.2025, s. 333.

⁷⁷⁰ Ayşe Nil Tosun, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, Ankara 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.04.2025, 101 vd.

⁷⁷¹ AYM, T. 27.03.2019 B.N. 2018/9115, **Kaynak:** kararlarnilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 20.04.2025.

⁷⁷² Recep Kahraman ve Emre Atsan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”, **Fiscaoeconomia Dergisi**, C. 2, S. 3, Ankara 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 190.

alıkoymaz, çünkü vergi aslını ödemeyeceklerini bildikleri gibi, para cezalarını da ödemeyeceklerini bilerek bu fiilleri gerçekleştirirler⁷⁷³. Dolayısıyla, para cezalarının caydırıcı etki yaratamadığı bu fiillerin muhakkak hapis cezasıyla cezalandırılması gerekir⁷⁷⁴.

Diğer yandan, failin hapis cezasıyla cezalandırıldığı olaylarda kabahat nitelikli vergi cezalarının kesilmemesi de yerinde olmaz; zira suç belirli bir paranın Hazine'ye ödenmemesini temin etmek kastıyla işlenmektedir. Bu kasıtlı hareket edenlerin vergi aslını ödemekle sorumlu kılınmaları yanında, vergi kayıp ve kaçağı yaratmaktan umdukları mali avantaja kavuşmalarının da önlenmesi gerekir⁷⁷⁵. Suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi hâlinde de kanuni temsilci hapis cezasıyla cezalandırılacak, tüzel kişilik ise vergi kabahatlerinin gerektirdiği parasal yaptırıma katlanacaktır. Böylece suçun getirdiği haksız avantajlar da ortadan kaldırılmış olacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin sonucu olarak vergi kabahatlerini vergi suçlarından ayıran en önemli husus, VUK m. 359'da düzenlenen suçların meydana gelmesi için vergi ziyayı aranmazken vergi ziyayı cezası açısından sahte belge düzenlemenin, tek başına cezayı gerektirmemesidir. Buna göre, sahte belgenin sadece düzenlenmesi ancak kullanılmaması hâlinde vergi ziyayı meydana gelmediğinden vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ancak, usulsüzlük kabahatlerinde vergi ziyayı meydana gelmese de ceza kesilir, çünkü usulsüzlük cezalarının amacı vergi ziyayının meydana gelmesi tehlikesini engellemektir. Özel usulsüzlük açısından ise sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerinin özel usulsüzlük kabahatine yol açması için öncelikle belgenin alınmasını veya verilmesini gerektiren bir alım-satım ilişkisi kurulmuş olmalıdır; bu nedenle gerçek bir alım-satım ilişkisi olmadığı hâlde düzenlenen veya kullanılan sahte belgeler özel usulsüzlük cezasını gerektirmemekte; ancak gerçek bir alım-satım ilişkisinin sahte belge düzenlenip kullanılarak belgelendirilmesi özel usulsüzlük cezasının gerektirebilmektedir⁷⁷⁶.

⁷⁷³ Uygun, s. 643.

⁷⁷⁴ Hatice Mehveş Bilginer ve Mahmut Yardımcıoğlu, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü”, **Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi**, C. 5, S. 2, İzmir 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 20.04.2025, s. 138.

⁷⁷⁵ Kahraman ve Atsan, s. 187.

⁷⁷⁶ Deniz ve Gencel, s. 164-165.

2.2.4.3. Vergi Suçları (Kaçakçılık Suçları)

Vergi suçları (adli vergi suçları) maddi ceza hukuku anlamında suç niteliğindedir⁷⁷⁷. Bu suçlar Kanun'da; vergi kaçakçılığı suçları (VUK m. 359), vergi mahremiyetini ihlal etme suçu (m. 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (m. 363) başlıkları altında düzenlenmiştir. Vergi sistemine en çok zarar veren suçlar, belge düzeninin bozulması sonucunu doğurduğu, kamu düzenini ağır bir seviyede bozduğu⁷⁷⁸ için vergi kaçakçılığı suçlarıdır⁷⁷⁹.

Kaçakçılık suçları vergi kaçağını önleyerek Hazine'nin zarara uğramasının engellemeyi, kamunun en önemli gelir kalemi olan verginin tam ve zamanında tahsil edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır⁷⁸⁰. Bu suçlar hukuki bir değer olarak kamu yararını korumaktadır⁷⁸¹.

Vergi kaçakçılığı suçları, maddi ceza hukuku anlamında ekonomik suç olarak kabul edilmektedir. Ekonomik suçlar, faillerin ekonomik ve mali hayata ait araçların işleyişine dair bilgi birikimine sahip olmalarını gerektiren suçlardır⁷⁸². Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun faillerin bu suçları işleyebilmeleri için belge düzeni hakkında bilgi sahibi olmaları, fatura ve benzeri belgelerin nasıl düzenlendiği ve nasıl kullanıldığı, defterlere nasıl işlendiği gibi konularda bilgili ve deneyimli olmaları beklenir. Vergi kaçakçılığı suçları da failin şahsi kazanç motivasyonu ile işlediği bir ekonomik suçtur⁷⁸³.

Madde başlığında “kaçakçılık suçu” yerine “kaçakçılık suçları” denilmesi, bu suçları oluşturan fiillerin bentlere ayrılarak tarif edilmesi ve fiilleri işleyenlere uygulanacak yaptırımların her bentte ayrı ayrı gösterilmesi; kanun koyucunun da VUK

⁷⁷⁷ Öncel ve diğerleri, s. 263; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 106.

⁷⁷⁸ Ebru Şenay Pelen, “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2024, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 29.04.2025, s. 16.

⁷⁷⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 106-109; Kızılot ve Taş, s. 136; Pancaroğlu, s. 827.

⁷⁸⁰ Yargıtay CGK, T. 18.10.2022, E. 2022/153, K. 2022/641 sayılı kararında, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiillerden sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, mali sistemin çökertilmesine ve mali otoritenin zayıflatılmasına yönelik fiiller olduğuna; bu suçların kamu yararını, kamu güvenliğini ve kamu düzenini ihlal ettiğine dikkat çekilerek vergi kaçakçılığı suçuyla korunan hukuki değerlerin devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemek olduğu vurgulanmıştır (**Kaynak:** icitihlar.com.tr, **e.t.:** 20.03.2025).

⁷⁸¹ Öncel ve diğerleri, s. 259; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 46.

⁷⁸² Sulhi Dönmezer, “Ekonomik Suçlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 7, Kayseri 1985, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 25.

⁷⁸³ Uğuralp Dilek, **Kriminoloji Perspektifinden Ekonomik Suçlar: Beyaz Yaka Suçları**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2025, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 39.

m. 359’da tek bir suçun düzenlenmiş olmadığını, birbirinden ayrı, birden fazla suç tipinin düzenlendiğini kabul ettiğini göstermektedir⁷⁸⁴. Birbirinden çok hareketlerden oluşan, farklı yaptırımlar öngören suçları bir başlık altında toplayan VUK m. 359, bu haliyle torba bir ceza kanununa benzetilmiştir⁷⁸⁵.

Buna göre vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan hareketler, VUK m. 359’da, fiillerin maddi özellikler ve bu fiillere verilen cezalara göre⁷⁸⁶, altı grup altında⁷⁸⁷ sayılmıştır⁷⁸⁸.

Birinci grup, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilleridir (m. 359/a-1). Bu fiillerin yaptırımı on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

İkinci grup; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilleridir (m. 359/a-2). Bu fiillerin yaptırımı on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır.

Üçüncü grup; defter, kayıt ve belgeleri yok etme, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilleridir (m. 359/b). Bu fiillerin yaptırımı üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır.

Dördüncü grup, belgeleri yetkisiz olarak basma veya bu belgeleri bilerek kullanma fiilleridir (m. 359/c). Bu fiillerin yaptırımı iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır.

⁷⁸⁴ Çitil, s. 137.

⁷⁸⁵ Sait Alperen Uyar, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2022, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 25.08.2024, s. 50.

⁷⁸⁶ Öz ve Armağan, s. 3.

⁷⁸⁷ Kapusuzoğlu, farklı suçlara vücut veren fiillerin beş fıkra altında gruplandırılmasını eleştirmiş ve bunların “belgede sahtecilik mahiyetinde hareketler”, “dolandırıcılık mahiyetinde hareketler”, “usulsüzlük mahiyetinde hareketler” ve “bilişim suçu mahiyetindeki hareketler” şeklinde dört gruba ayrılarak düzenlenmesini önermiştir (Aykut Alp Kapusuzoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2024, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 02.05.2025, s. 251-252).

⁷⁸⁸ Akbulut, VUK m. 359 hükümlerinde farklı suçların aynı madde içinde yer almasının kanun teklifine aykırı bulunduğu yönünde görüş bildirerek bu suç tiplerinin TCK’da olduğu gibi ayrı maddelerde düzenlenmesini önermektedir (Akbulut, “Sahte Belge”, s. 654-655).

Beşinci grup, Kanun’a 29.04.2021 tarih ve 7318 sayılı Kanun m. 4 ile eklenen, ödeme kaydedici cihazlara yetkili olunmadığı hâlde müdahale edilerek cihazların işlevini yerine getirmesini engelleme fiilleridir (m. 359/ç). Bu fiillerin yaptırımı üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır.

Altıncı grup, Kanun’a 30.11.2022 tarih ve 7423 sayılı Kanun m. 1 ile eklenen, tütün ile tütün ve alkol ürünlerinin özel etiket ve işaretlerle etiketlenmesi işaretlenmesi ve bu ürünlerini izlenmesini sağlayan sisteme müdahale edilerek sistemin işlevini yerine getirmesini engelleme fiilleridir (m. 359/d). Bu fiillerin yaptırımı üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır.

Altı grup altında sayılan bütün bu hareketler içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesini ve kullanılmasını doğrudan engellemeyi amaçlayan suç tanımları, ikinci grupta yer alan ve on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasını gerektiren “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma” (VUK m. 359/a-2) fiili ile üçüncü grupta yer alan ve üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasını gerektiren “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma” (m. 359/b) fiilleridir.

Kaçakçılık suçlarının mağduru genel olarak toplumdur, kamudur⁷⁸⁹. Vergi kaçakçılığı suçları, bu suçları işleyenlere, işlemeyenlere karşı haksız bir maddi avantaj sağlar, bu nedenle bu suçlar vergi kaçırma imkânı olmayan, gelirleri kesinti yoluyla vergilendiren, alışverişleri sırasında dolaylı olarak KDV ödeyen ve bunları indirme şansı bulunmayan dar ve orta gelirli mükelleflere karşı işlenmektedir⁷⁹⁰. Vergi idaresi olarak

⁷⁸⁹ Üstün, “Cezaî Yaptırım”, s. 296.

⁷⁹⁰ Kapusuzoğlu, s. 147.

devlet alacaklarının tahsilini sağlamak, bu konuda ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almakla görevli olan⁷⁹¹ devlet ise suçtan zarar görendir⁷⁹².

Kaçakçılık suçları özgü suçlar olmayıp bu suçların faili herkes olabilir. Maddede suç olarak tanımlanan fiiller dolayısıyla bu suçlar çoğunlukla vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından işlenmektedir, ancak suçların mükellef ya da sorumlu olmayanlar tarafından da işlenmesi mümkündür⁷⁹³. Sahte belge düzenleme fiili mükellef olmayan kişiler tarafından, mükellefiyet kaydı bulunanların adlar, unvanları, vergi kimlik numaraları ve sair bilgileri kullanılarak işlenebilir; ancak sahte belge kullanma fiili doğası gereği mükellef ve tüzel kişi mükellefin kanuni temsilcisi tarafından işlenebilir⁷⁹⁴. Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin tüzel kişiler adına gerçekleştirmesi hâlinde, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi (AY m. 38/7, TCK m. 20) gereğince, VUK m. 359 hükmünde öngörülen hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar, bu fiilleri gerçekleştiren gerçek kişilere uygulanacaktır⁷⁹⁵.

VUK m. 359/a ve m. 359/b bentlerinde tanımlı suç tiplerinin oluşması için hareketlerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenmesinin gerekmesi bu suçların bağlı hareketli suçlar olduğunu göstermektedir. Buna karşın, her bir bentte o suçu oluşturabilecek farklı fiillerin düzenlenmesi ve suçun oluşması için bu fiillerden herhangi birinin işlenmesinin yeterli olması, kaçakçılık suçlarının bu açıdan seçimlik hareketli suçlar olduğu düşündürmektedir⁷⁹⁶. Nitekim kaçakçılık suçlarının düzenlendiği hareketlerin her biri suçun seçimlik hareketlerini oluşturduğundan⁷⁹⁷, bir suçun birden

⁷⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri, 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137'nci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu madde uyarınca vergi idaresi olarak devlet alacaklarının tahsilini sağlamak, bu konuda ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almakla görevli olan Gelir İdaresi Başkanlığı vergi kaçakçılığı suçundan yapılan kovuşturmalara CMK m. 237 hükmü uyarınca katılabilmektedir. Örneğin; Ankara 11. CD, T. 03.02.2017, E. 2017/181, K. 2017/547; Samsun 5. CD, T. 12.03.2020, E. 2018/3355, K. 2020/772; Ankara 11. CD, T. 15.09.2020, E. 2018/808, K. 2020/927; Ankara 11. CD, T. 15.09.2020, E. 2018/938, K. 2020/928; Yargıtay 11. CD, T. 24.01.2024, E. 2021/3489, K. 2024/868 sayılı kararlarından Gelir İdaresi Başkanlığının bu kararların verildiği kovuşturmalarda katılan olarak bulunduğu anlaşılmaktadır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 23.02.2025).

⁷⁹² Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 52-53; Ümit, s. 365.

⁷⁹³ Üstün, "Cezai Yaptırım", s. 307; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 50-51.

⁷⁹⁴ Ümit, s. 366.

⁷⁹⁵ Öncel ve diğerleri, s. 263; Üstün, "Cezai Yaptırım", s. 317

⁷⁹⁶ Üstün, "Cezai Yaptırım", s. 301; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 53-54.

⁷⁹⁷ Ahmet Can Dulda, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İctima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza

fazla seçimlik hareketinin işlenmesi hâlinde ayrı ceza verilmez, tek ceza verilir. Buna göre, VUK m. 359/b’de “sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” denildiğinden düzenleme ile kullanma fiilleri ayrı ayrı birer seçimlik harekettir. Düzenlediği sahte belgeyi aynı zamanda kullanan fail, bu iki fiil nedeniyle iki ayrı suç işlemiş olmayacak, sadece sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılacaktır⁷⁹⁸.

Kaçakçılık suçlarının geneli için vergi ziyai gibi bir netice öngörülmediğinden bu suçların neticesiz suç (soyut tehlike suçu) olduğu kabul edilebilir⁷⁹⁹. Bu nedenle kaçakçılık suçları, Hazine’nin vergi kayıp ve kaçığına uğrayarak zarar görmesi tehlikesini önlemektedir⁸⁰⁰. Buna karşın VUK m. 359/a-1’de tanımlı “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” (çifte kayıt) fiilinin “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” işlenmesinin öngörülmesi, bu suç tipinin neticeli suç (zarar suçu) olduğuna işaret etmektedir⁸⁰¹.

Kaçakçılık suçlarının konuları, her bir suçu oluşturan fiil tanımlarına göre farklılık göstermektedir. Birinci, ikinci ve üçüncü grupta yer alan suçların konuları, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir⁸⁰². Dördüncü grupta yer alan suçun konusu, VUK mük. m. 257/2 uyarınca çıkarılan Yönetmelik⁸⁰³ hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerdir. Beşinci grupta yer alan suçun konusu ödeme kaydedici cihazlardır⁸⁰⁴. Altıncı grupta yer alan suçun konusu, VUK mük. m. 257/6 hükmü uyarınca özel etiket ve işaretlerle etiketlenen veya işaretlenen tütün ve alkol ürünlerinin bilgilerinin veri merkezine aktarılmasını sağlayan sistemdir.

Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı”, **Karar İncelemeleri Dergisi**, C. 2, S. 2, Ankara 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.04.2025, s. 86; Zeynep Arıkan ve Abdullah Arıkan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dava Zamanaşımı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 4, Ankara 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 21.03.2024, s. 265.

⁷⁹⁸ Akbulut, “Sahte Belge”, s. 674.

⁷⁹⁹ Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, s. 27-28; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 54.

⁸⁰⁰ Ertuğrul Ünal, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 27, S. 2, İstanbul 2021, **Kaynak:** dergipark.com.tr, **e.t.:** 29.03.2025, s. 1263.

⁸⁰¹ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 55.

⁸⁰² Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 127.

⁸⁰³ 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4667 sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik.

⁸⁰⁴ Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun”, s. 172.

Kaçakçılık suçları kastla işlenen suçlardır, bu suçların taksirle işlenmeleri Kanun'da öngörülmemiştir⁸⁰⁵. Kaçakçılık suçlarında failin cezalandırılması için suçun genel kast ile işlenmesi, kanuni tanımda yer alan hareketin ve sonucunun fail tarafından bilinmesi istenmesi yeterlidir⁸⁰⁶. Bu suç tiplerinde vergi ziyana sebebiyet vermeyi amaçlama gibi özel bir kast aranmamıştır⁸⁰⁷.

Kaçakçılık suçlarından, sahte belge düzenleme suçunun (VUK m. 359/b) belgenin vergi kaçakçılığı suçuna konu olabilmesi için belgenin vergiyle ilgili işlemlerde kullanılmak üzere sahte düzenlenmiş olması gerektiği, vergiyle ilgili işlemlerde kullanılmak dışında sebeplerle düzenlenen bu belgelerin, örneğin defterlere işlenmeyen, beyannamelere dayanak kılınmayan faturaların sahte olarak düzenlenmesi hâlinde diğer kanuni koşulların da oluşması kaydıyla özel belgede sahtecilik, resmi belgede sahtecilik ya da dolandırıcılık suçlarının oluşabileceği ifade edilmektedir⁸⁰⁸.

Kaçakçılık suçları zincirleme olarak da işlenebilen suçlardır⁸⁰⁹. Örneğin, üçüncü grupta yer alan seçimlik hareketlerden biri olan sahte belge düzenleme fiilini, bir takvim yılında birden fazla kez gerçekleştiren faile bu fiilleri dolayısıyla tek bir ceza verilir, ancak bu ceza TCK m. 43/2 hükümleri uyarınca dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bununla birlikte, 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun m. 4 ile getirilen VUK m. 359/2 hükmünde, kaçakçılık suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, TCK m. 43 hükümlerinin uygulanacağı açıklanarak özel bir düzenleme yapılmıştır⁸¹⁰. Bu özel düzenleme uyarınca artık, bir kaçakçılık suçu, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında ancak birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlendiğinde de zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır⁸¹¹.

⁸⁰⁵ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 59 vd; Görkemli, s. 423.

⁸⁰⁶ Pınar Ertek, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 77 vd.

⁸⁰⁷ Şişman ve Birtek, s. 225; Ela, s. 1074.

⁸⁰⁸ Ataman, s. 45.

⁸⁰⁹ Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 130 vd.

⁸¹⁰ Akbulut, bu düzenlemenin zincirleme suçun sadece farklı yıl ve dönemlerde işlenen hareketlerle ilgili olduğunu, aynı yıl ve dönemde işlenen hareketlerin düzenleme kapsamına alınmadığını, bu nedenle, aynı yıl ve dönemde işlenen hareketlere zincirleme suç hükümleri uygulanmadan tek ceza verilmesi gerektiği görüşündedir (Berrin Akbulut, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 32, S. 4, Konya 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 2714).

⁸¹¹ Ayyıldız ve Şahin, s. 86.

Kaçakçılık suçlarının kovuşturulması VUK m. 367’de özel hükümlerle düzenlenmiştir. Buna göre, vergi kaçakçılığı suçları hakkında kamu davası açılması mütalaa şartına bağlıdır. Yaptıkları inceleme sırasında VUK m. 359’da tanımlı kaçakçılık suçlarından herhangi birinin işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları doğrudan (veya incelemeye yetkili olan diğer memurlar⁸¹² defterdarlık aracılığıyla) durumu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirirler. Bu bildirimde, Rapor Değerlendirme Komisyonunun olumlu mütalaaasına yer verilir⁸¹³. Olumlu mütalaa üzerine soruşturma yürütülür, olumlu mütalaa alınmadığı takdirde soruşturma yürütülemez. Bu durum mütalaa şartının bir muhakeme şartı⁸¹⁴ olduğunu göstermektedir⁸¹⁵. Cumhuriyet Savcılığı ya da ceza mahkemesi, olumlu mütalaaada yer verilen hukuki nitelendirme ile bağlı değildir⁸¹⁶.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin, VUK m. 371’de düzenlenen pişmanlık kurumuyula ilişkisine de değinmek gerekir. Pişmanlık, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin ve bunlara iştirak edenlerin, vergi idaresini durumdan haberdar etmeleri ve Kanun’da sayılan süre ve ödeme şartlarının da sağlanması hâlinde vergi ziyai cezası kesilmesini önleyen bir kurumdur (VUK m. 371/1). VUK m. 359/1 hükmünde, “371’inci maddede düzenlenen pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerini uygulanmayacağı” bildirilmiştir. Mükellefin kanuna aykırı fiili dolayısıyla farklı hukuki durumlar ortaya çıkabilir. Buna göre, fiil sadece vergi ziyai cezasını gerektirebilir veya hem kaçakçılık suçunun konusu oluşturup hem de vergi ziyayına yol açabilir ya da vergi ziyayına yol açmayıp sadece kaçakçılık suçuna vücut verebilir. Fiil hem kaçakçılık suçunun konusu oluşturup hem de

⁸¹² İncelemeye yetkili olan memurlar, VUK m. 135/1 hükmüne göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

⁸¹³ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RDKY) m. 3/1-j’ye göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, kaçakçılık suçları hakkında düzenlenen raporlara vergi suçu raporu denilmektedir. Yönetmelik m. 13’e göre, komisyonlar, mütalaaayı vergi suçu raporu için verir; bu mütalaaada suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilir.

⁸¹⁴ Ceza muhakemesi şartları, suç işlendiği haberini alan adli makamların kendiliğinden harekete geçmelerini ve ceza muhakemesini başlatmalarını engelleyen şartlardır (Toroslu ve Feyizoğlu, s. 44).

⁸¹⁵ Mümin Güngör, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 11, S. 44, Ankara 2020, s. 290; Tahsin Torunoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 13, S. 2, Antalya 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 899.

⁸¹⁶ Mümin Güngör, s. 296.

vergi ziyana yol açtığında, faillerin vergi idaresini fiilden haberdar ederek VUK m. 359/1 hükmünden yararlanmaları mümkün görünmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri vergi ziyayı gerektirmediklerinden neticesiz suç olarak kabul edilmektedir⁸¹⁷. Bu fiillerin vergi ziyana yol açmamalar hâlinde mükelleflerin düzenlemeden yararlanıp yararlanmayacakları konusu tartışmalı durumdadır⁸¹⁸. Bir görüşe göre, VUK m. 359/1'e göre düzenleme, "durumun ilgili makamlara bildirilmesini" amaçladığından düzenlemenin uygulanması için suça konu fiilin vergi ziyayı cezasına yol açmış olması gerekmez⁸¹⁹. Aksi görüş ise düzenlemede VUK m. 371 hükmüne aranılan şartlara atıf yapıldığından bu şartlar da yerin getirilmedikçe failin VUK m. 359/1'den yararlanamayacağı, dolayısıyla fiilin vergi ziyayı cezasını meydana getirmemesi hâlinde vergi idaresi fiilden haberdar edilse dahi failer hakkında kovuşturma yapılması gerekeceği yönündedir⁸²⁰. Bir diğer görüşte ise belirsizliğin sebebinin VUK m. 371'de yer alan "vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyenler" ibaresinden doğduğu, bu ibare hükmün amacına uygun olarak yorumlandığında, bu fiili işleyen ancak gerçekte vergi ziyana sebep olmayan faillerin de pişmanlık ve ıslahla ilgili düzenlemelerden yararlanabileceği savunulmaktadır⁸²¹. Yargıtay ise bir kararında, VUK m. 359/1'in uygulanabilmesi için m. 371'de aranılan şartların gerçekleşmesi gerektiğini belirterek, yalnızca faturaların çalındığını vergi dairesine dilekçeyle bildiren failin bu düzenlemeden yararlanamayacağı sonucuna varmıştır⁸²². Yargıtay'ın daha yeni bir kararında ise defter-belge ibraz etmemek fiilini işleyen sanığın bu fiilin vergi ziyana sebep olmadığı, dolayısıyla VUK m. 359/1'de yer alan düzenlemeden yararlanamayacağı, ancak 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'la ihdas edilen m. 359/3'te yer alan "tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir" hükmünden yararlanabileceği belirtilmiştir⁸²³. VUK m. 359/3 hükmünün Kanun'a eklenmesi, kanun koyucunun vergi ziyana sebebiyet vermeyen suçu işleyen failin m. 359/1'den yararlanarak kovuşturma dışında kalmasını arzu etmediği,

⁸¹⁷ Akbulut, "Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", s. 27-28; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 54.

⁸¹⁸ Bozdoğanoglu, s. 157.

⁸¹⁹ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1'inci Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s. 211'den aktaran: Bozdoğanoglu, s. 158; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2'nci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 365.

⁸²⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 530-531.

⁸²¹ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3'üncü Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 680'den aktaran: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 530.

⁸²² Yargıtay 11. CD., T. 06.05.2002 E. 2001/7659 K. 2002/3817 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 08.04.2025).

⁸²³ Yargıtay 11. CD. T. 29.04.2024 E. 2023/3831 K. 2024/5692 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 08.04.2025).

ancak cezasının yarı oranında indirilmesini istediği anlaşılmaktadır. Hâl böyle olunca, maddi olarak ihtimali düşük olmakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri dolayısıyla vergi ziyai meydana gelmediğinde fail, m. 371 hükmüne uyma düşüncesiyle vergi idaresini durumdan haberdar etse dahi m. 359/1'den yararlanamayacak, hakkında kovuşturma yapılacak, ancak cezası m. 359/3 gereği yarı oranında indirilecektir. Oysa bu düzenleme, failin suçu kendiliğinden bildirmesini sağlamak ve vergi denetimiyle ortaya çıkarılamayan fiillerin ortaya çıkmasını sağlamaktır; fiili zararlar sonuçlanmayan failin, kendi bildirdiği fiil dolayısıyla cezalandırılması hâlinde hem fail suçu bildirmeyecek, suçu bildirerek kamu düzenine yarar sağlayan fail de cezaya uğrayacaktır; dolayısıyla bu durum hükmüm amacına da aykırıdır⁸²⁴. İşlediği suç dolayısıyla zarar meydana gelen fail bu zararı m. 371'de aranan bildirim ve ödeme şartlarını sağlayarak m. 359/1'den yararlanabilirken, işlediği suç dolayısıyla zarar meydana gelmeyen başka bir failin m. 359/1'den yararlanamayıp ancak m. 359/3'e göre cezasında indirim yapılması, AY m. 10'da düzenlenen "kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırılık taşımaktadır⁸²⁵. Durum ayrıca AY m. 2'de yer alan hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olan "fiilin ağırlığıyla orantılı ceza" (TCK m. 3/1) ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.

2.2.4.4. Vergi Kabahat ve Suçlarının Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeyi Önlemede Başarısız Olma Sebepleri

Kabahat nitelikli vergi cezalarının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi önlemede başarısız olması esasen kabahatlerin hürriyeti bağlayıcı ceza değil, mali ceza öngörmesiyle ilgilidir. Gerçekten, sahte belge düzenleme ve kullanma, failin mali beklenti ve menfaat elde etme amacıyla işlediği fiillerdir. Sahte belge düzenleyen komisyon geliri elde etmek, kullanan da daha az vergi ödemek için bu fiillere yönelir. Fiillerin cezası mali olunca mükellefler, fiiller dolayısıyla elde edecekleri mali menfaatle fiilin tespit edilmesi ve cezaların kesinleşmesi ihtimalini karşılaştırmakta ceza kesilmemesi veya kesilse bile kesinleşmemesi ihtimalini yüksek görerek sahte belge düzenlemekte ve kullanmaktadırlar. Cezalar kesinleşse bile sahte belge düzenleme fiili malvarlığı olmayan gerçek veya tüzel kişiler adına kesinleştiğinden, bunlar çoğu zaman

⁸²⁴ Sarısu Kanmaz, s. 272.

⁸²⁵ Bozdoğanoglu, s. 165-166.

tahsil edilememekte ve zamanaşımına uğramaktadır. Hâl böyle olunca vergi kabahatleri, sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerini engellemede başarılı olamamaktadır⁸²⁶.

Vergi kaçakçılığı suçları içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadeleyi doğrudan amaçlayan fiiller, VUK m. 359/a-2’de yer alan “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullanma” fiilleri ile m. 359/b’de yer alan “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma” suçlarıdır. Ancak bu suç tanımlarının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belde düzenlenmesini ve kullanılmasını engellemekte pek de başarılı olduğu söylenemez. Bunun temel sebebi, bu suçların kovuşturma usulünün zorluğu ve caydırıcılığının da zayıf olmasıdır. Suçların takibi için vergi incelemesinin ve olumlu mütalaa alınmasının gerekmesi (VUK m. 367), suçların takibini geciktirmekte ve zorlaştırmaktadır.

Belge düzenleyen ve kullanan bütün mükelleflerin sürekli olarak denetlenmesi fiilen mümkün değildir. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde inceleme süreci, mükelleflerin belirli sebeplerle incelemeye sevk edilmesi ve incelemeye sevk edilecek mükelleflerin de belirli ölçütlere göre tespit edilmesiyle başlamaktadır. Buna göre, Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden alınan bilgilere göre örneğin; sahte belge düzenleme veya kullanma yönünden riskli görülen, inceleme elemanlarının incelenmesi gerektiği yönünde görüş bildirdiği, ihbar ve şikâyetlere göre incelenmesi gerektiği anlaşılan, vergi dairelerinin matrah belirlenmesi veya karışık hususların çözülmesi için incelenmesini talep ettiği, idari ve yargı makamlarını talebi incelenmesi gereken mükellefler incelenmeye sevk edilmektedir. Bundan başka, vergi hataları, izaha davet, mükellef kaydının terkin, vergi iade talepleri ile istisna ve muafiyetlerden yararlanma taleplerinin değerlendirilmesi, kurumların tasfiyeye girmeleri gibi hâllerde de mükellefler incelemeye sevk edilmektedir⁸²⁷.

Bunlar gibi herhangi bir yoldan incelemeye sevk edilmeyen mükellefler tarafından işlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri hiç kovuşturulmadan karanlıkta kalmaktadır⁸²⁸. Mükellef, herhangi bir nedenle

⁸²⁶ Öz ve Armağan, s. 34-35; Ümit, s. 369.

⁸²⁷ Çavdar, s.55.

⁸²⁸ Karanlıkta kalan suç kavramı için bkz.: Füsun Sokullu, “Siyah Sayılar ve Viktimoloji”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 40, S. 1-4, İstanbul 1974, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 21.03.2025, s. 219 vd.

incelemeye sevk edilmediği sürece sahte belge düzenlediğinin veya kullandığının soruşturulması mümkün değildir. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçlarının caydırıcılığını azaltmaktadır, zira mükellef, işlediği suçun kovuşturulma ihtimalinin düşük olduğunu düşünerek fiilleri işleme yoluna gidebilecektir.

Özellikle, denetim kapasitesinin sınırlı olması, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösteren mükelleflerin çoğu zaman tespit edilemeden uzun süre faaliyet göstermelerine, uzun süre boyunca piyasaya sahte belge temin etmelerine yol açmaktadır. Özellikle, münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde kullanılan paravan şirketlerin hızla kurulup kapatılması ve bu firmalar üzerinden düzenlenen belgelerin dolaşıma sokulması karşısında bu fiillerin klasik yoklama ve inceleme yöntemleriyle önlenmesi mümkün olamamaktadır.

Mükellef bir şekilde incelemeye sevk edilse bile, incelemeye sevk edildiğinde hedeflediği kadar sahte belge düzenleyip komisyon geliri elde etmiş ve kayıplara karışmış olabilecektir. Söz gelimi, VUK m. 114/1 hükmü uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Buna göre örneğin, 01.07.2020 tarihinde işlenen sahte belge düzenleme veya kullanma fiili dolayısıyla ziyaa uğrayan verginin en geç 31.12.2025 tarihinde tarh ve tebliğ edilmesi gerekir. Aksi hâlde vergi tarh zamanaşımına uğrayacaktır. 01.07.2020 tarihinde işlenen sahte belge düzenleme fiilinin VUK m. 359 hükümlerine göre yaptırıma uğraması için mükellefin önce incelemeye sevk edilmesi, ardından incelemenin VUK m. 140/1-6'da düzenlenen bir yıllık, altı aylık ve üç aylık süreler içinde tamamlanması gerekmektedir. Bu sürelerin uzatılarak altı ay ve iki aylık ek sürelerle uzaması da mümkündür. Sonra, vergi inceleme raporuyla birlikte bir vergi suçu raporu da düzenlenmelidir. Rapor Değerlendirme Komisyonu, vergi suçu raporlarına ilişkin olarak olumlu mütalaa verirse durum suç duyurusu yoluyla Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirilecek ve adli soruşturma başlayacaktır. Adli soruşturma kamu davası olarak görevli ve yetkili Asliye Ceza Mahkemesinde görülüp artık sanık sıfatını alan failin cezalandırılmasına karar verilir ve karar kesinleşirse ceza infaz edilecektir.

Bu örnekte, 01.07.2020 tarihinde işlenen fiilin, 31.12.2025 tarihine kadar herhangi bir sebeple incelemeye konu edilmemesi sıra dışı bir durum değildir. Fiil ihbar konusu edilmemiş olabilir, mükellef sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerini kurgusal alış ve satışlar yaparak, ödemelerini banka hesabı üzerinden yaparak, düşük miktarda da olsa

vergi beyan edip ödeyerek gizlemiş; sık sık adres değiştirerek vergi idaresinin denetim ve kontrol mekanizmasından uzak kalmaya çalışmış olabilir.

Bu süreçte, failin mükellefiyet kaydı VUK m. 160/3 uyarınca işi bıraktığının tespit edilmesi veya inceleme raporunda münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği yönünde tespit ve görüşe yer verilmesi hâlinde terkin edilirse, fail bu mükellefiyet kaydını kullanarak sahte belge düzenleyemeyecektir. Elbette failin, gerçek bir faaliyet sürdürdüğü hâlde sahte belge düzenlemesi hâlinde VUK m. 160/3 hükmünün de uygulanması söz konusu değildir. Dolayısıyla fail, sahte belge düzenleme sayesinde elde ettiği komisyon gelirin veya kullandığı sahte belgelerle kaçırıldığı verginin yüksekliği karşısında uzun zaman boyunca adli yaptırım almayacağını da dikkate alarak bu fiilleri işlemeyi göze alabilmektedir. Fiiller tespit edilip cezalandırılıncaya kadar fail belge sayısı ve toplam belge tutarı yönünden yüksek miktarda sahte faturayı düzenleyerek piyasada satmış, bu belgelerin kullanılması dolayısıyla yüksek miktarda vergi kaçağı meydana gelmiş olacaktır.

Bu suretle meydana gelen vergi kaçağının, re'sen tarhiyat yoluyla tahsili ise genellikle imkânsızdır. Düzenleyen mükellef gerçek kişi de olsa tüzel kişi de olsa, adına tarh edilen vergi ziyai cezalı vergilerin cebren tahsilini mümkün kılabilen bir malvarlığına hiçbir zaman sahip olmamaktadır. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla işe başlayan mükellefler, kasıtlı olarak adlarına kayıtlı malvarlığının bulunmamasına özen göstermektedirler.

Kaldı ki fail, özellikle sahte belge düzenleme fiilini, genellikle kendi adına değil, ekonomik olarak dezavantajlı kişiler adına kurduğu şirketlerin mükellefiyet kayıtlarını kullanarak düzenlemektedir⁸²⁹. VUK m. 359 hükümleri de çoğu zaman şirketlerin kanuni temsilcisi olarak görünen, ancak kimlik bilgilerini ücret karşılığında kullandırmaktan başka bir hareketi bulunmayan kişiler yönünden işletilmekte, sahte belgeleri gerçekte düzenleyenler tarafından işlenen suçlar yine karanlıkta kalmaktadır.

VUK m. 359 hükmünde, 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle getirilen bazı değişiklikler, ceza yaptırımının kuvvetini azaltmıştır. İlk olarak,

⁸²⁹ Gök, s. 90; Palabıyık, s. 13; Vural, s. 85.

maddeye eklenen birinci ve ikinci fıkralarla⁸³⁰, vergi kaçakçılığı suçlarına özgü bir etkin pişmanlık düzenlemesi⁸³¹ ihdas edilmiştir. Oysa vergi suç ve cezaların tarihi gelişimi, başlangıçta mali suç olarak kabul edilebilen ve “mali suça mali ceza” anlayışıyla sadece para cezasıyla cezalandırılan vergi kaçakçılığı suçlarının günümüzde neticesiz suç (tehlike suçu) olarak kabul edilip hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırıldığını göstermektedir⁸³². Bu tarihi gelişimin sebebi, vergi kaçakçılığının kamu menfaati üzerinde oluşturduğu hasarın, tahsil edilemeyen mali cezalarla giderilememesi olmalıdır. Hâl böyle iken, neticesiz suç olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı suçlarına etkin pişmanlık hükümlerinin getirilmesi, faillerin suçu göze almalarını kolaylaştırmaktadır. Dördüncü yeni fıkra ise bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, zincirleme suçu düzenleyen TCK m. 43 hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Bu fıkranın yürürlüğe girmesinden önce 15.04.2022 tarihinden önce, her bir takvim yılında işlenen fiiller dolayısıyla TCK m. 43 hükümleri uygulanarak bir cezaya hükmedilip ceza kanuni oranlarda artırılmaktaydı. Suçun birden fazla takvim yılı içinde işlenmesi hâlinde ise her bir dönem için ayrı ayrı cezaya hükmedilmekteydi. Bu düzenleme sonrasında, suçun birden fazla dönemde işlenmesi hâlinde de tek bir cezaya hükmedilmekte, ceza TCK m. 43 uyarınca artırılmaktadır⁸³³. Bu değişiklik de VUK m.

⁸³⁰ Buna göre, maddeye eklenen birinci yeni fıkra, suça konu fiil nedeniyle “tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının” soruşturma aşamasında ödenmesi hâlinde verilecek cezanın yarı oranında, kovuşturma aşamasında hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek cezanın üçte bir oranında indirilmesi hüküm altına alınmaktadır. İkinci yeni fıkra, fiil dolayısıyla vergi tarh edilmediği ve vergi aslına bağlı olarak ceza da kesilmediği takdirde verilecek cezanın yarı oranında indirilmesi öngörülmektedir. Üçüncü yeni fıkra, etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için “vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şart koşulmuş ise de bu düzenleme, AYM’nin T. 13.09.2023 E. 2022/81 K. 2023/153 sayılı kararıyla, “etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyenlerin dava açmamlarını ve açtıkları davalardan vazgeçmelerini gerektiren koşulun, tarh edilen vergi ve kesilen cezaların muhatabı olan sanığı, aslında ödemesi gerekmeyen vergi ve cezaları ödemek gibi ağır bir külfetle karşı karşıya bıraktığı; muhataba yüklenen bu aşırı külfetle yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı arasında adil bir denge sağlanmadığı” sonucuna varılarak iptal edilmiştir (**Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 21.03.2025).

⁸³¹ Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, s. 45-46; Gülten Şişman, “VUK Md 359 Kaçakçılık Suçunda Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **4’üncü Uluslararası Ankara Multidisiplinler Çalışmalar Kongresi**, 29.07.2022-31.07.2022, Ankara, **Kaynak:** izdas.org, **e.t.:** 29.12.2024, s. 154; Elif Yılmaz Furtuna ve Arzu Laloğlu, “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, Konya 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 355; Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık, Uyarılma Yargılamaları ve Yapılandırma Kanunlarının Bu Yargılamalar Üzerindeki Etkileri”, **Adalet Dergisi**, S. 73, Ankara 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 70.

⁸³² Mümin Güngör, s. 273; Uyanık, s. 25-26.

⁸³³ Örneğin, Konya 10. ASCM, T. 23.10.2014 E. 2013/331 K. 2014/650 sayılı kararıyla, 2011 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediği sabit görülen sanığın VUK m. 359/b uyarınca iki kez üç yıl hapis

359’da düzenlenen suçların yaptırımının azalması sonucunu doğurduğundan suç düzenlemesinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadeledeki zaten yetersiz olan etkisini daha da azaltmıştır.

7394 sayılı Kanun’la getirilen bir diğer düzenleme de VUK geç. m. 34’te yer alan bir diğer etkin pişmanlık düzenlemesi⁸³⁴ olmuştur. Düzenleme, vergi kaçakçılığı suçundan haklarında hüküm verilmiş olup cezaları infaz aşamasında olan hükümlülerin, işledikleri suç dolayısıyla tarh edilen, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını ödeyerek 359’uncu maddede soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanma imkânı sağlamıştır (geç. m. 34/1). Bu imkândan yararlanılabilmesi için de “vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şart koşulmuştur. Ancak AYM’nin T. 28.09.2022 E. 2022/59 K. 2022/111 sayılı kararında bu şart, “infaz” ve “kovuşturma” ibareleri yönünden Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Kararda, “etkili başvuru hakkı” gereğince, anayasal bir hakkının ihlal edildiğini ileri süren herkese makul, erişilebilir ve yeterli giderim sağlamaya elverişli idari ve yargısal yollara başvuruda bulunabilme imkânı sağlanması gerektiği, düzenleme ise kişilerin adli ve yargısal makamlara başvuru haklarını kısıtladığı gibi, beraat kararı almalarını da engellediği belirtilmiştir⁸³⁵. AYM’nin bu kararı nedeniyle, “ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şartının infaz ve kovuşturma

cezası ile cezalandırılmasına karar verilmiş; karar, Yargıtay 11. CD. T. 12.10.2021 E. 2017/1059 K. 2021/8301 sayılı kararıyla düzeltilerek onanmıştır. 7394 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrasında vergi kaçakçılığı suçlarına etkin pişmanlık hükümlerinin getirilmesi ve farklı takvim yıllarında işlenen suçların da zincirleme suç kapsamına alınması nedeniyle uyarılama yargılaması yapılmış, Konya 10. ASCM, T. 26.04.2023 E. 2022/316 K. 2023/300 sayılı kararıyla, sanığın takdiren üç yıl hapis cezasıyla cezalandırılmasına, sanığın aynı takvim yılı içerisinde değişik zamanlarda suçu işlediği anlaşılmakla verilen cezada TCK m. 43 gereğince takdiren dörtte bir oranında artırım yapılarak üç yıl dokuz ay hapis cezasıyla cezalandırılmasına, sanığın farklı takvim yılları içerisinde birden çok kez zincirleme şekilde atılı suçu işlediği sabit olduğundan TCK m. 43/1 uyarınca takdiren dörtte bir oranında artırım yapılarak dört yıl sekiz ay yedi gün hapis cezasıyla cezalandırılmasına” karar verilmiştir. Karar itiraz edilmeksizin 08.09.2023 tarihinde kesinleşmiştir. Yargıtay 11. CD, T. 9.12.2024 E. 2024/2844 K. 2024/14943 sayılı kararında; ceza tayin edilirken zincirleme suç hükümlerinin bir kez uygulanabileceği, farklı takvim yıllarında sahte fatura düzenlenmesi ve fatura sayısının, temel cezanın ve zincirleme suç hükümlerinin alt ve üst sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınabileceği belirtilerek, hükümlü hakkında yapılan uyarılama yargılamasında TCK m. 43 hükmünün iki kez uygulanması Kanun’a aykırı bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 21.03.2025).

⁸³⁴ Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, s. 48-49.

⁸³⁵ AYM, T. 28.09.2022 E. 2022/59 K. 2022/111 (**Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 05.04.2025).

aşamalarında olan dosyalar açısından uygulanmaması gerekmektedir. Sonuç olarak bu düzenleme de kaçakçılık suçunun yaptırımını zayıflatmıştır. Kaçakçılık suçunun tarihi gelişimi, suçun, “mali suça mali ceza” anlayışıyla önlenemediğini gösterdiği⁸³⁶ hâlde infaz aşamasındaki suçlar açısından etkin pişmanlık imkânı tanınmıştır. Vergi, faiz, zam ve cezaları ödeyemeyenlerin infazına devam edilirken ödeme yapanların ceza indiriminden yararlandırılması ceza adaletinin sağlanması açısından sorunlu görünmektedir⁸³⁷. Vergi suçlarında öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların alternatif cezalara çevrilmesinin ve ertelenmesinin, yaptırımları yumuşattığı kabul edilebilmektedir⁸³⁸. Bunun gibi, hürriyeti bağlayıcı cezanın, sonuçta belirli bir miktar paranın ödenmesi suretiyle azaltılması da cezanın caydırıcılığını azaltmaktadır. Hâl böyle olunca, VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini önlemede başarılı olabilmesi mümkün görünmemektedir.

Bununla birlikte, ceza öngören düzenlemelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi önlemede başarısız olmasının bir diğer sebebi, belgeler artık çoğunlukla dijital ortamda üretilip kullanılmasına rağmen mevzuatın hâlâ büyük ölçüde fiziki belgeler dikkate alınarak kurgulanmış olması, sahtecilik suçlarıyla ilgili düzenlemelerin güncellenmemesidir. TCK m. 243 ve devamında yer verilen bilişim alanında suçlar bu anlamda olumlu bir gelişmedir; zira bu düzenlemeler gerek mükellefin gerek vergi idaresinin kullandığı ve vergilendirmeyi ilgilendiren olayların saklandığı, vergilendirmeye ilgili işlemlerin yapıldığı bilişim sistemlerini de korumaktadır. Bununla birlikte, VUK m. 359’da 29.04.2021 tarih ve 7318 sayılı Kanun’la yapılan güncellemeyle ödeme kaydedici cihazlara haksız müdahalelerde bulunulması ve bunların işlevinden yoksun bırakılmasıyla ilgili hareketlerin suç olarak kabul edilmesi de olumlu ve isabetli bir gelişmedir. Ancak, günümüzde vergi kaçakçılığı yalnızca anlaşmalı matbaalara bastırılan faturaların gerçeğe aykırı olarak doldurulması gibi klasik yöntemlerle değil, dijital ortamlarda, bilişim sistemleri kullanılarak da işlenebilmektedir. Bu durum bilişim sistemine girme, yasak cihaz ve programlar kullanma gibi TCK’da düzenlenen suç

⁸³⁶ Salim Ateş Oktar, “Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, S. 49, İstanbul 1998, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.03.2025, s. 168-169.

⁸³⁷ Gülden Şişman ve Şenel Sarsıkoğlu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 30, S. 3, Konya 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 17.04.2025, s. 1615.

⁸³⁸ Ümit Süleyman Üstün ve Hilmi Ünsal, “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, S. 2, Konya 2008, **Kaynak:** jurix.com.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 126.

tiplerinin vergi hukukunu ilgilendiren sonuçlar doğurması ihtimalini artırmaktadır. Zira günümüzde vergilendirmeyi ilgilendiren durum ve olayların kaydedilmesinde ve belirlenmesinde kullanılan tek araç, VUK m. 359/ç’de düzenlenen ödeme kaydedici cihazlar değildir. Bugün, mükellefin akaryakıt alımlarını gösteren UTTS, araçlarının hareketlilikleri hakkında bilgi alınabilen HGS, para akışı hakkında bilgi edinilebilen bankacılık uygulamaları, vergi idaresinin bilgi havuzları, Gelir İdaresi Başkanlığının hızla yaygınlaştırdığı Dijital Vergi Dairesi gibi pek çok dijital araca TCK m. 243 ve devamında yer alan fiillerle, vergi kaybına yol açmak kastıyla zarar verilmesi mümkündür. Ba-Bs bildirimleri e-Fatura ve e-Defter uygulamaları sayesinde işlemlerin vergi idaresince ayrıca bir bildirime ihtiyaç duyulmaksızın takip edilebildiği gerekçesiyle ilga edilmiştir; ancak özellikle e-Fatura sistemine zarar verilerek sistemin manipüle edilmesi ve vergi idaresinin işlemleri takip etmesinin engellenmesi gibi bir durumda bu suçun, TCK m. 242 ve m. 243 hükümlerinden daha büyük bir haksızlık içereceği açıktır. Bu haksızlığın daha fazla cezayla cezalandırılması, vergi sistemi dijitalleştikçe vergi sisteminin dijital araçlara karşı işlenen haksız fiillerden, özel ceza normlarıyla korunması gerekmektedir. Bu anlamda, vergilendirmeyi ilgilendiren dijital araçların korunması için ayrı bir ceza normu ihdas edilebileceği gibi, TCK m. 243 ve devamında yer alan düzenlemelerde, bilişim alanında işlenen bu suçların vergi kaybına yol açmak kastıyla işlenmesi suçların nitelikli hâli olarak da düzenlenebilir.

Nitekim OECD tarafından 2021 yılında, ülkelerin vergi suçlarıyla mücadelede uymaları gereken ilkelerin belirlenmesi amacıyla “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke” başlıklı rapor yayımlanmış, raporda bu ilkeler; (i) vergi suçlarının tanımlanması ve cezai yaptırıma tabi tutulmasının sağlanması, (ii) vergi suçlarıyla mücadeleye yönelik etkili bir strateji geliştirilmesi, (iii) yeterli kanuni soruşturma yetkilerine sahip olunması, (iv) varlıkları dondurma, el koyma ve müsadere etme konusunda etkili kanuni yetkilere sahip olunması, (v) kanunlarla öngörülmüş yetki ve sorumluluklara sahip kurumsal bir yapı oluşturulması, (vi) vergi suçlarının soruşturulması için yeterli kaynağın sağlanması, (vii) vergi suçlarının kara para aklama için işlenen öncül suç olarak kabul edilmesi, (viii) ülke içinde faaliyet gösteren kurumlar arasında etkili iş birliği için araçların oluşturulması ve (ix) uluslararası iş birliği mekanizmalarının

kurulmasının sağlanması ve (x) şüphelilerin haklarının korunması şeklinde sayılmıştır⁸³⁹. Raporda dijital dünyadaki kanıtlara ve verilere ulaşmanın, vergi suçlarının soruşturulması için zorunlu olduğu vurgulanmıştır⁸⁴⁰. Özellikle ülkelerin dijital ortamda arama ve el koyma tedbirlerini uygulayabilecek hukuki ve teknik imkânlarla sahip olmaları önerilmiş; e-posta, kısa mesaj, elektronik belgeler ve banka kayıtları gibi dijital delillerin saklanması için gerekli altyapının kurulması tavsiye edilmiştir⁸⁴¹.

Türkiye bu ilkelerin büyük bir bölümüne gerek hukuki altyapı gerek teknik altyapı bakımından uyum sağlamıştır. Buna göre, vergi suçları VUK m. 359'da tanımlanmış durumdadır. Ceza muhakemesi hukukunu ilgilendiren ve vergi suçlarıyla ilgili soruşturma ve kovuşturmalarda kullanılan arama ve el koyma tedbirlerinin bilgisayar ve bilgisayar kütükleri üzerinde uygulanmasıyla ilgili kanuni düzenlemeler ihdas edilmiştir (CMK m. 134). Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve Gelir İdaresi Başkanlığı arasında işbirliği yürütülmesi için gereken hukuki ve teknik altyapı sağlanmıştır. Vergi sisteminin ve belge düzenin dijitalleştirilmesi sayesinde vergi suçlarıyla mücadelenin etkinliği artırılmıştır⁸⁴². Ancak, VUK m. 359'da düzenlenen hapis cezalarının yetersiz ve özellikle bilişim alanında işlenerek vergi kaybına yol açan suçların cezalandırılması bakımından eksiklik taşıması, vergi inceleme elemanlarının yetkilerinin genişletilmemesi, inceleme elemanlarının sayısının artırılmaması nedeniyle yeterli kaynak ayrılmaması ve denetim kapasitesinin genişletilmemesi yönlerinden Türkiye'nin bu ilkelere uyumunun kısmen yetersiz olduğu ifade edilmektedir⁸⁴³.

2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Araçlar

2.3.1. Gelir Vergisinin Konusu ve Özellikleri

Gelir vergisi, konusu gelir olan vergi türüdür. Gelir vergisinin matrahı, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gayrisafi hasılatattan, bu hasılatı elde etmek için yapılan giderler çıkarılınca, geriye kazanç ve iratların net tutarı kalır. Bu net tutar da gelir vergisinin matrahını oluşturur. Gelir vergisini doğuran olay gelirin elde edilmesi, bu verginin

⁸³⁹ OECD, "Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles", 2'nci Baskı, OECD Yayınları, Paris 2021, **Kaynak:** oecd.org, e.t.: 04.05.2025, s. 15 vd.

⁸⁴⁰ OECD, "Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles", s. 30.

⁸⁴¹ OECD, "Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles", s. 33.

⁸⁴² Uygun, s. 653 vd.

⁸⁴³ Uygun, s. 660-661.

mükellefi ise geliri elde eden kişidir. Gelir vergisinin mükellefi çoğunlukla gerçek kişilerdir, tüzel kişiler ise genel olarak kurumlar vergisi mükellefidirler⁸⁴⁴. Gelir vergisinin oranları ise ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine uyularak GVK m. 103'te yüzde on beş, yüzde yirmi, yüzde yirmi yedi, yüzde otuz beş ve yüzde kırk şeklinde beş dilimli, artan oranlı bir tarifiede belirlenmiştir⁸⁴⁵.

GVK m. 1 hükmünde gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, gelirin beş temel özelliğini ortaya koymaktadır. Bunlardan birincisi, gelirin kişisel olmasıdır; bu nedenle gelir vergisi mükellefin sübjektif özelliklerine, gerçek ödeme gücüne göre kişiselleştirilerek tarh edilir. İkinci özellik, gelirin yıllık olmasıdır; gelir vergisi kural olarak bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların toplamı dikkate alınarak hesaplanır. Üçüncü özellik, gelirin safi bir kavram olmasıdır; gelir vergisini matrahı, gayrisafi hasılatı, bu hasılatı elde etmek için yapılan giderler çıkarılarak hesaplanır. Dördüncü özellik, gelirin gerçek olmasıdır; gelir vergisi kural olarak⁸⁴⁶ mükellefin beyanı üzerine, gerçek usule göre saptanan matrah üzerinden tarh edilir. Beşinci özellik ise gelirin toplam (global) olmasıdır; gelir vergisi mükellefin satın alma gücünde bir yıllık boyunca ortaya çıkan artışlarının bir bütünü, toplamı olarak anlaşılır. Tüm bu özellikler, özellikle de gelirin safi bir kavram olması ve gelirin gerçekliği ilkeleri, verginin gerçek usulde vergilendirilmesini ve dolayısıyla tüm giderlerin belgeler dayandırılıp defterlere işlenmesini gerektirmektedir; çünkü bu sayede safi ve gerçek gelire ulaşılabilir⁸⁴⁷.

Kanun, gelirin unsurlarını, “ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç

⁸⁴⁴ Bazı mükellefler tüzel kişiliği haiz olmadıkları hâlde kurumlar vergisi mükellefi olabilirler. Örneğin, KVK m. 1/1-a'da sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğu bildirildikten sonra, m. 2/1'de bu Kanun'un uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonların sermaye şirketi sayılacağı açıklanarak, aslında tüzel kişiliği bulunmayan bu fonlar da kurumlar vergisinin mükellefi olarak kabul edilmiştir (Öncel ve diğerleri, s. 411). Buna karşın, şahıs şirketi olarak nitelendirilen kollektif ve adi komandit şirketler, ticaret şirketi olarak TTK m. 124 ve m. 125 gereğince tüzel kişiliği haiz oldukları hâlde, KVK m. 1/1'de kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemektedir. Tüzel kişiliğe sahip olan bu şirketler gelir vergisinin de mükellefi değildir. Bu durumda bunların ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir (Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s. 474-475).

⁸⁴⁵ Öncel ve diğerleri, s. 295 vd.

⁸⁴⁶ Gelir vergisinin matrahının gerçek usulde saptanmasının istisnalarından biri, gayrimenkul sermaye iratları için öngörülen götürü gider usulü uygulamasıdır. Gayrimenkul sermaye irade elde edenler, bu irattan Kanun'da sayılan giderleri indirmek yerine iradın yüzde on beşini indirmeyi tercih etme hakkına sahiptirler (GVK m. 74/3).

⁸⁴⁷ Öncel ve diğerleri, s. 304.

ve iratlar” şeklinde, sınırlayıcı (numerus clausus) olarak⁸⁴⁸ saymıştır (GVK m. 2/1). Kanun’un Üçüncü Kısımında da her bir gelir unsurunun tespiti sırasında uyulacak esaslar belirlenmiş, elde edilen kazanç ve iratlardan çıkarılacak giderlerin belirlenmesine, verginin beyan ve tarh edilme şekillerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu kısımda düzenlenen ilk gelir unsuru ticari kazançtır. Ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır (GVK m. 37/1). Kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak maddeleri üretme ve saklama faaliyetine sınai faaliyet, bu malları farklı yerlerde bulunan ihtiyaç sahiplerine farklı zamanlarda dağıtma işine ticari faaliyet denilmektedir⁸⁴⁹. Ticari kazancın matrahı ya gerçek usulde ya da basit usulde saptanır.

Gerçek usul, matrahın bilanço usulüne göre veya işletme hesabı usulüne göre vergilendirildiği yöntemdir. Birinci sınıf tüccarlar bilanço usulüne göre, ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı usulüne göre vergilendirilir. Bilanço usulünde mükellefler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri denilen ticari defterleri tutarlar (VUK m. 182). Bilanço işletmenin belirli bir tarihteki kâr-zarar durumunu, faaliyet sonuçlarını gösteren tablodur. Bilanço, işletmenin öz sermayesini tespit etmekte kullanılır. Öz sermayenin dönem başındaki miktarı, dönem sonundaki miktarından çıkarılır; işletme sahibinin işletmeye eklediği değerler bu farktan indirilir, işletmeden çektiği değer ise bu farka eklenir ve böylece bilanço esasına göre ticari kazanç tespit edilmiş olur (GVK m. 38). İşletme hesabı usulünde ise sadece işletme defteri tutulur. Ticari kazanç işletme hesabı usulünde, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatтан, giderlerin çıkarılmasıyla hesaplanır; mal alım-satımı faaliyeti yürüten mükellef ayrıca, dönem başındaki emtia mevcudunu giderlere, dönem sonundaki emtia mevcudu ise hasılatта ekler⁸⁵⁰.

Basit usul ise mali gücünün sınırlı, bilgi düzeyinin düşük olduğu kabul edilen bakkal, kasap gibi küçük esnafın⁸⁵¹ tabi olduğu, gerçek usule göre basit ve kolay bir yöntemdir. Bu usulde ticari kazanç, bir hesap döneminde elde edilen hasılatтан giderlerin çıkarılmasıyla tespit edilir. Basit usulde de mükelleflerin kazanç ve giderleri, VUK hükümlerinde alınması ve verilmesi zorunlu kılınan; alış, gider ve hasılatları gösteren belgelere göre hesaplanır. Basit usule tabi olan mükellefler; defter tutmakla yükümlü

⁸⁴⁸ Öncel ve diğerleri, s. 298.

⁸⁴⁹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi (Cilt 1)**, 6’ncı Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978, s. 83, 89’dan aktaran: Öncel ve diğerleri, s. 327.

⁸⁵⁰ Öncel ve diğerleri, s. 327 vd.

⁸⁵¹ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 29.

değildirler, belgeleri bağlı oldukları meslek odaları bünyesindeki bürolarda tutulur; ancak VUK'ta öngörülen bildirme, belge düzenleme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, diğer ödevler ve ceza hükümlerinden sorumludurlar. Aynı zamanda, GVK ve diğer kanunların ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlerine de tabidirler (VUK m. 46/2).

Basit usule tabi olmanın genel koşulları, mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması, iş yeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedelinin belirli bir sınırı aşmaması ve mükellefin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamasıdır (GVK m. 47). Basit usule tabi olmanın özel şartları ise mükellefin faaliyeti dolayısıyla elde ettiği yıllık alımlarının, yıllık satışlarının veya gayri safi iş hasılatlarının GVK m. 48'de belirlenen tutarları aşmamasıdır. Bir kimsenin basit usule tabi olması için önce GVK m. 47'de sayılan genel şartları taşıması, sonra da faaliyet büyüklüğünün m. 48'de belirlenen sınırları aşmaması gerekir⁸⁵². Ancak bazı mükelleflerin basit usulden yararlanmaları yasaklanmıştır. Örneğin, GVK m. 51'de sayılan ikrazatçılık, reklamcılık, gayrimenkul ve gemi alım-satımı, maden işletmeciliği gibi faaliyetleri yürüten kişiler basit usulden faydalanamazlar. Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar (GVK m. 46/4). Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin kazançları hiçbir suretle basit usulde tespit edilmez (m. 46/6).

Basit usule tabi ticaret erbabının, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığının tespit edilmesi hâlinde ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi tutulmasına ilişkin düzenleme, Kanun'a 4369 sayılı Kanun'un 31'inci maddesiyle getirilen değişiklikler kapsamında ihdas edilmiştir. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek, vergi kaçakçılığı fiilleri için caydırıcı ve etkili cezalar getirmek gibi vergi sistemini iyileştirmeyi hedefleyen amaçlarla⁸⁵³ çıkarılan bu Kanun aynı zamanda götürü usulünü yürürlükten kaldırıp yerine basit usulü getirmiştir⁸⁵⁴.

⁸⁵² Öncel ve diğerleri, s. 344 vd.

⁸⁵³ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 22.03.2025).

⁸⁵⁴ 4369 sayılı Kanun esasen vergi tabanını genişletmek, kayıt dışı ekonomiyi önlemek, vergi sistemini daha basit ve açık hale getirmek, vergi adaletinin sağlamak ve vergi gelirlerini artırmak gibi temel amaçlarla kabul edilmiş olan bir reform kanunudur (Baki Yegen, "Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 3, Sakarya 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr,

Götürü usulü, genel tanımlarına göre; ticari kazancın mükellefin ait olduğu mükellef grubuna, faaliyet konusuna, meslek dalına veya buna benzer özelliklerine göre, bir bütün hâlinde ve genel düzeyde tespit edilmesidir. Götürü usulünde matrahlar, mükellef grubuna veya meslek grubuna göre idare tarafından tespit edilir, böylece o grup içinde yer alan mükellefler eşit miktarda vergi ödemekle yükümlü olurlar⁸⁵⁵. Götürü usulü, 1983–1999 yılları arasında uygulanmış olup bu zaman diliminde götürü usulüne tabi mükelleflerin sayısı, gerçek usule tabi mükelleflerin sayısının yarısına ulaşmıştır⁸⁵⁶.

Gerçek usulde mükellefin belge kullanması, defter tutması ve beyanname vermesi gerekirken götürü usulde böyle yükümlülüklerin bulunmaması götürü usule ilgiyi artırmıştır. Ancak götürü usule tabi mükellefler gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olmadıklarından yaptıkları mal ve hizmet alışları karşılığında satıcılardan belge almak için çaba göstermemişlerdir. Götürü usulüne aslında düşük miktarda gelir elde eden, eğitilmiş olmayan, okur-yazar olmadığından beyanname veremeyen mükelleflerin tabi olması gerekirken, işlemlerin kayıt altına alınmaması ve daha az vergi ödeme imkânı sağlaması nedeniyle vergilendirmenin gereklerini yerine getirebilecek, belge düzeniyle ilgili kurallara uyabilecek, muhasebe hizmeti alabilecek mükellef dahi götürü usule sığındıkları görülmüştür⁸⁵⁷. Bunun sonucunda götürü usulü, kayıt dışı ekonomi yükselten, vergide adaletsizliği derinleştiren bir etmen hâline gelmiştir. Ekonomide kayıt dışılığın önlenmesi, belge düzeninin sağlanması ve ticari gelirin gerçek kazanç üzerinden alınması

e.t.: 04.05.2025, s. 241). Kanun'un genel gerekçesinde; 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV'nin vergi gelirlerini artırdığı, ancak vergi tabanının darlığı ve kayıt dışı ekonominin yaygınlığı sebebiyle gerçek matrahlar üzerinden vergilerini ödeyen mükelleflerin sınırlı sayıda kaldığı, bu durumun da vergi ödeyenlere çok ağır yükler getirdiği ifade edilmiştir. Yine gerekçede, kanuni vergi oranlarının aşırı derecede yüksek olmasının mükellefleri gerçek değerleri gizlemeye ittiği tespit edilmiş; gerçekte kazanılmayan gelirlerin hayat standardı, geçici vergi, götürü vergi gibi tahmini yöntemlerle vergilendirildiğine, buna karşın kazanılan gelirlerin bir kısmının Kanun'daki gelir tanımının yetersizliği nedeniyle vergilenemediği açıklanmıştır. Genel gerekçede ayrıca, vergi kaçırıcılar için etkili ve caydırıcı bir ceza sistemi kurulamadığı, neredeyse vergi kaçırıcıyı kârlı çıkaracak bir ceza yapısının getirildiği de kabul edilmiştir. Bunlar gibi daha pek çok yönden vergi sistemini eleştiren, çok sayıda sorunu tespit eden Kanun, vergi suç ve cezalarının ve özellikle kaçakçılık suçlarının yeniden düzenlenmesi, gelir vergisinde gelirin tanımının genişletilmesi, ticari kazancın tespitinde götürü usulünün yürürlükten kaldırılıp yerine basit usulün getirilmesi gibi çok sayıda yeniliği Türk Vergi Hukukuna kazandırmıştır (Kamil Güngör, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Y. 5, S. 55, İstanbul 2002, **Kaynak:** mevzuatdergisi.com, **e.t.:** 22.03.2025, s. 8 vd; Uyanık, s. 7 vd.).

⁸⁵⁵ Hatice Erdoğan, “Ticari Kazançta Götürü Usulde Vergileme Yöntemleri ve Türkiye Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1994, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 5,6.

⁸⁵⁶ Abdulkadir Bilen, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 36, Bursa 2007, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 141 vd.

⁸⁵⁷ Erdoğan, s. 106.

için 4369 sayılı Kanun’la götürü usulde ticari kazanç tespiti yöntemi ilga edilmiş, yerine basit usul getirilmiştir. Basit usulde, götürü usulünden farklı olarak mükellef, defter tutma dışındaki temel yükümlülüklerden, özellikle belge kullanmaktan sorumlu tutulmuş, böylece kayıt dışı ekonomiyi besleyen bir sebep ortadan kaldırılmıştır⁸⁵⁸.

2.3.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespit Edilmesi Yasağı (GVK m. 46/4, 6)

2.3.2.1. Düzenlemenin Gerekçesi ve Hükümleri

GVK m. 46/4 hükmünü ihdas eden 4369 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin gerekçesinde, basit usulün vergi mükelleflerine kolaylık sağlamak için getirildiği için düzenlemenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenlerin bu usulden yararlanmalarının engellendiği açıklanmıştır. Buna göre, basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden ayın başından itibaren işletme hesabı esasına göre vergilendirileceklerdir. Bu düzenlemeyle mükellef işletme hesabı usulüne geçecek ve ikinci sınıf tüccarlar gibi işletme defteri tutmaya başlayacaktır. Bunun yanında işletme hesabı özeti çıkarması, izleyen yılın mart ayında gelir vergisi beyannamesi vermesi, GVK mük. m. 120 hükmü uyarınca “ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden” geçici vergi ödemesi de gerekecektir⁸⁵⁹.

GVK m. 46/6’da yer alan “Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin kazançları hiçbir suretle basit usulde tespit edilmez.” şeklindeki düzenleme ise 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun'un⁸⁶⁰ 7’nci maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda getirilmiştir. Bu değişiklikten önce fıkrada, bir defa gerçek usulde vergilendirilenlerin bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemeyecekleri, hatta bunların aynı türden iş yapan eş ve çocuklarının da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştı. Bu düzenlemeyle, kuralın mükelleflerin işi bırakmalarına veya kayıt dışı çalışmalarına yol açtığı, oysa mükelleflerin zaman zaman iş hacimlerinin daralabileceği, bu nedenle gerçek usulde vergilendirilenlere basit usule geçme imkânı tanınması gerektiği düşüncesiyle⁸⁶¹, gerçek usulde vergilendirilenlere,

⁸⁵⁸ Bilen, s. 141.

⁸⁵⁹ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 27-28.

⁸⁶⁰ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸⁶¹ 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 22.03.2025).

genel şartları (GVK m. 47) taşımaları ve iş hacimlerinin de arka arkaya iki hesap döneminde düşük çıkması (m. 48) hâlinde basit usule geçme yolu açılmış; mükellefin eş ve çocukları yönünden getirilen yasak da kaldırılmıştır. Düzenlemeye ek olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmeyecekleri de açıklanmış, böylece gerçek usulde vergilendirilenlerin, GVK m. 47 ve m. 48 hükümlerini sağlasalar bile basit usule geçmeleri engellenmiştir.

GVK m. 46/4 ve m. 46/6 hükümlerinde yer alan düzenlemelerin ortak bir düşünceyle ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Bu düşünce, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin daha az vergisel yükümlülük gerektiren basit usule tabi olarak düzenleme fiilini daha kolay bir şekilde gerçekleştirmelerini önlemektir.

Gerçekten, ticari gelirleri basit usulde tespit edilenler; defter tutma (VUK m. 173), geçici gelir vergisi ödeme (GVK mük. m. 120), gelir vergisi tevkifatı (kesintisi/stopajı) yapma (GVK m. 94) gibi yükümlülüklerden muaftırlar. Basit usule tabi mükelleflerin mal ve hizmet teslimleri de kural olarak KDV'den istisna kılınmıştır (KDVK m. 17/4, m. 37). Basit usule tabi mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz kullanmaları da kendi isteklerine bırakılmıştır⁸⁶². Ticari kazancının basit usule göre tespit edilenler her ne kadar “azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma, şüpheli alacak karşılığı ayırma veya enflasyon düzeltmesi ile yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanma” gibi uygulamalardan yararlanamamaları, ticari kredi kullanmak konusunda dezavantajlı olsalar da vergisel ödevlerin pek çoğundan muaf tutulmuşlardır⁸⁶³.

Ancak, basit usule tabi mükelleflerin muaf kılındığı defter tutma yükümlülüğü, belge düzenini sağlayan en önemli unsurdur. Beyannameye dayanan tarhiyat sisteminde vergi adaletinin sağlanması için kayıt ve belge düzenine uyulması, vergi mükelleflerinin gerçeğe uygun belgelerini muhasebe kurallarına uyarak defterlerine işlemeleri hayati

⁸⁶² 06.12.1984 tarih ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun m. 1/1 hükmünde, yaptıkları satışlar ve verdikleri hizmetler dolayısıyla ödeme kaydedici cihaz (ÖKC) kullanma zorunluluğu, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara yüklenmiş; ticari kazancı basit usulde tespit edilenler bu zorunluluğun dışında bırakılmıştır.

⁸⁶³ Tamer Tünel, “Basit Usul ve Basit Usule Tabi Mükelleflerin KDV ve Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 131, Ankara 2010, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 22.03.2025, s. 70 vd.

önem taşımaktadır⁸⁶⁴. Basit usule tabi mükelleflerin defter tutma yükümlülüğünden muaf kılınmaları onların denetlenmesini zorlaştıran bir faktördür. Nitekim götürü usulden basit usule geçilmesinin sebebi kayıt dışında kalan ekonomik faaliyetlerin azaltılması arzusudur. Bu koşullar altında, özellikle komisyon geliri elde etmek için sahte belge düzenleme fiilini gerçekleştirmek isteyenlerin, GVK m. 48’de yer alan alış, satış ve hasılat tutarlarını aşmamaya özen göstererek sahte fatura düzenlemeleri söz konusu olabilmektedir. Sahte belge düzenleyen mükellef defter tutma zorunluluğundan bağışık tutulması sayesinde inceleme ve denetimlerden daha kolay kaçabilecek, sahte belge düzenleme fiilini uzun bir süre boyunca gizleyebileceklerdir. GVK m. 46/4 ve m. 46/6 hükümleri sayesinde, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tespiti bulunanların, daha az vergisel yükümlülük getiren bu usulden yararlanmalarını engellenerek belge düzenine zarar vermelerini zorlaştırılmakta, düzenleme fiillerinin tespit edilmesi kolaylaştırılmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti üzerine mükellefin basit usulün sağladığı kolaylıklardan yararlandırılmaması, ona defter tutmak, meslek mensuplarından muhasebe hizmeti almak, beyanname vermek gibi kazancına oranla ağır sayılabilecek külfetler yüklemektedir. Yerinde olmayan bir tespitle mükellefin daha masrafsız bir tespit yöntemi olan basit usulden çıkarılıp masraflı bir yöntem olan gerçek usule alınması, görece düşük miktarda gelir getiren bir faaliyetle uğraşan mükellefin, daha fazla gidere katlanmasını gerektirir. Bu durumda işlem, adaletsiz bir vergilendirmeye yol açan, verginin sosyal amacıyla çatışan bir işlem olarak nitelendirilebilir.

2.3.2.2. Düzenlemenin İdari İşlem Şeklinde Tesis Edilmesi

Gelir vergisi mükellefinin ticari gelirinin, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunduğu gerekçesiyle basit usul yerine gerçek usulde tespit edilmesine dair işlem, mükellefin talebinin değerlendirilmesi üzerine tesis edilebileceği gibi idarenin re’sen harekete geçmesiyle de tesis edilebilir. Örneğin, işe başlama bildiriminde bulunan bir mükellef ilk olarak gerçek usulde vergilendirilecektir. Mükellef, GVK m. 47 ve m. 48’de aranan genel ve özel şartları

⁸⁶⁴ Zübeyir Bakmaz, Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 22.03.2025, s. 16-17.

sağladığı gerekçesiyle vergi idaresine başvurarak gerçek usulden basit usule dönüşünün sağlanmasını talep ettiğinde durumu vergi idaresince değerlendirilir⁸⁶⁵. Mükellefin genel ve özel şartları sağlaması hâlinde dahi hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunduğu anlaşıldığında talebi reddedilir. Ret işlemi İYUK hükümleri uyarınca idari yargı önünde dava konusu edilebilir⁸⁶⁶.

Bununla birlikte, VİUEHY m. 19/3 hükmünde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, “inceleme sırasında tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirmesi hâlinde” bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verme görevi yüklenmiştir. Aynı fıkra, durumun incelenen mükelleften başka bir mükellef nezdinde de vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesini gerektirmesi hâlinde durumun inceleme görevini verenlere bildirileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla, vergi incelemesi sırasında, ticari kazancı basit usule göre tespit edilen mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilirse, düzenlenen vergi inceleme raporunda mükellefin, GVK m. 46/4 ve m. 46/6 hükümleri uyarınca basit usulden gerçek usule geçişinin sağlanması vergi inceleme raporunda önerilecektir. Öneri üzerine vergi idaresi mükellefin ticari kazancının anılan maddeler gereğince gerçek usulde tespit edilmesine yönelik idari işlem tesis edecektir. Bu işlemin de mükellef tarafından idari yargı önünde dava konusu edebilmesi mümkündür.

Her iki durumda da açılan davada, mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğine dair tespitin incelenmesi gerekecektir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ifadesinin tanımı için VUK m. 359 hükümlerine başvurulur. Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge özellikle KDV’ye özgü indirim-iade mekanizmasına zarar verdiğiinden sahte belge düzenleme fiilinin tespitinde dikkate alınmak üzere KDVK m. 36/2 ve KDVGUT “IV/A2-3. Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar” başlıklı bölümü altında yer ölçütlerin de mükellefin sahte belge düzenlediğine dair tespitin değerlendirilmesi sırasında da dikkate alınması

⁸⁶⁵ Alaattin Demir, **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, 1’inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, Ankara 2019, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 22.03.2025, s. 19-20.

⁸⁶⁶ İstanbul BIM 2. VDD, T. 26.11.2020 E. 2020/1420 K. 2020/2120 sayılı kararında, yeni işe başlayan bir mükellefe kural olarak gerçek usulde vergi mükellefiyeti tescil edileceği, daha sonra şartları sağladığı takdirde basit usule geçebileceği, dolayısıyla davacının “Dış Giyim Eşyası İmalatı” faaliyetinde bulunduğu yoklama tutanağıyla tespit edilmesi üzerine mevzuat hükümleri uyarınca gerçek usulde vergi mükellefiyeti tescil edilmesine ilişkin dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılarak davacının gerçek usulde ticari kazanç mükellefiyeti tesciline ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine karar verilmiştir.

gerekir. Ancak, sonuçta vergi hukukunda sahte belge “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmakta olup, mükellefin bu tanımlara uygun belge düzenlediği tespit edilmedikçe basit usule geçiş talebi reddedilemez, basit usulden gerçek usule geçirilemez. Akdi hâlde işlem sebep unsuru yönünden sakatlanır.

2.3.2.3. Düzenlemenin Süre Sınırıyla Sınırlandırılmamış Olması Sorunu

GVK m. 46/4 ve m. 46/6 hükümlerinde, hakkında bir defa sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin, gerçek usule alındıktan sonra basit usule dönüşüyle ilgili bir düzenlemenin bulunmaması dikkat çekmektedir.

Gerçekten, “bir defa gerçek usulde vergilendirilenlerin bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemeyecekleri, hatta bunların aynı türden iş yapan eş ve çocuklarının da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamayacakları” yönünde düzenleme içeren GVK m. 46/6 hükmü, bu düzenlemenin kayıt dışı ekonomiye sebep olduğu, zira bir defa gerçek usule geçenlerin bu usulün görece ağır yükümlülüklerini yerine getirmektense kayıt dışı faaliyet göstermeye yöneldikleri gerekçesiyle yeniden ele alınmış, 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun’un 7’inci maddesinde yapılan değişiklikler sonucunda gerçek usulden basit usule geçişin koşulları düzenlenmiştir. Ancak aynı fıkrafta, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin basit usule geçmeleri kesin bir dille yasaklanmıştır. Bu durum da tıpkı GVK m. 46/6 hükmü 6322 sayılı Kanun’la düzenlenmeden önce olduğu gibi, mükellefleri kayıt dışı çalışmaya zorlayabilecektir.

Örneğin, bir defa hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti yapılan bir mükellef, bu tespitle ilgili işlemlere karşı dava yoluna başvurmamış ve işlemler kesinleşmiş olabilir. Dava yoluna başvurmakla birlikte dava usule veya esasa ilişkin sebeplerle reddedilmiş olabilir. GVK m. 46/6 hükmünün mevcut lafzında bu mükellefin bir daha basit usule dönemeyeceği anlaşılmaktadır. Hâlbuki bir defa bu fiilleri gerçekleştiren mükellef, daha sona yeni bir mükellefiyet kaydıyla yeni bir faaliyete başlayabilir. Başladığı her faaliyette muhakkak gerçek usulde vergilendirilmesi,

mükellefi faaliyetine göre ağır yükümlölükler altına sokacaktır. Bu durum da mükellefi kayıt dışı olarak faaliyet göstermeye itecektir.

Söz gelimi, gençlik yıllarında hakkında bir defa sahte belge düzenleme tespiti yapılan mükellefin, yıllar sonra, yaşlandığında geçimini küçük bir tezgâhla pazarcılık yaparak sağlamak istemesi hâlinde, ondan defter tutma, geçici vergi ödeme, KDV beyannamesi verme gibi yükümlölükleri yerine getirmesini beklemek haksızlık olacaktır. Kanun'un amacının mükellefin sahte belge düzenlemesini zorlaştırmak, düzenleyeceği diğer belgelerin de sahte olup olmadığının tespitini defterler sayesinde kolaylaştırmaktır. Düzenleme, mükelleflerin çalışma hürriyetlerini orantısız şekilde sınırlamayı amaçlamamaktadır.

O hâlde tarh zamanaşımın beş yıl olduğu da göz önüne alınarak, bir kanuni düzenlemeyle, son tespiti içeren vergi inceleme raporunun düzenlendiği tarihe isabet eden takvim yılını takip eden beş takvim yılı boyunca hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti yapılmamış olan mükelleflere, genel ve özel koşulları da sağlamaları kaydıyla, basit usulde vergilendirilme hakkı tanınması verginin sosyal amacına uygun olacaktır. Nitekim GVK mük. m. 121/3 hükmünde de hakkında VUK m. 359'da tanımlı fiilleri işlediğine dair tespit bulunan mükelleflerin vergi indiriminden yararlanmaları yasaklanırken, bu tespitin, beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında yapılmış olması öngörülmüş; daha eski tespitler yasak kapsamına alınmamıştır. Beş takvim yılının bu düzenlemede de zaman bakımından sınır olarak belirlenmesi vergi mevzuatının genel hükümleriyle uyumlu bir tercih olacaktır.

2.3.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Yasağı (GVK mük. m. 121/3)

2.3.3.1. Düzenlemenin Amacı ve Hükümleri

Beyannameye dayanan tarh yönteminde mükellefler; belge düzenlemek ve kullanmak, defter tutmak, beyanname vermek, defter ve belgelerini inceleme sunmak gibi pek çok vergi yükümlölüğüyle donatılmıştır. Adil bir vergilendirme düzeninde bu yöntemin sağlıklı işlemesi gerekir, bunun için de mükelleflerin kanuni yükümlölüklerine uymaları elzemdir. Mükelleflerin bu yükümlölükleri ceza yaptırımını nedeniyle yerine

getirmelerine zorunlu vergi uyumu; yükümlülöklere herhangi bir baskı altına kalmadan, kendi iradeleriyle uymalarına ise gönüllü vergi uyumu denilmektedir⁸⁶⁷.

Türk Vergi Hukukunda, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak, vergi kanunlarıyla öngörölen yükümlölöklere gönüllü olarak uymalarını ödüllendirmek⁸⁶⁸, verginin düzenli olarak ödenmesini teşvik etmek gibi amaçlarla⁸⁶⁹, “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” başlıklı GVK mük. m. 121 hükmünde, belirli bazı mükellef gruplarına, aynı maddenin ikinci fıkrasında belirlenen şartları taşımak kaydıyla, yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamelerini esas alınarak hesaplayarak beyan ettikleri verginin yüzde beşini indirme hakkı tanınmıştır. İndirilecek bu vergi tutarı için bir üst sınır (1.000.000,00 TL; 2025 yılı için 9.000.000,00 TL) görölmüş olup bu sınırı aşan tutar izleyen tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk eden diğör vergilerden mahsup edilebilir. Ayrıca, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, “ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı” dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir⁸⁷⁰.

İndirimden yararlanacak mükellef grupları; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleridir. Ancak düzenlemede, “finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları” bu kapsamın dışında bırakılmıştır (GVK mük. m. 121/1). Gelir vergisi mükellefleri, sadece ticari, zirai veya mesleki faaliyetten kaynaklanan gelirleri yönünden bu indirimden yararlanabileceklerinden, GVK m. 2’de sayılan “ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğör kazanç ve iratlar” yönünden indirimden yararlanamayacaklardır.

⁸⁶⁷ İncel, s. 6-7.

⁸⁶⁸ Mustafa Polat ve Erkan Kılıçer, “Türk Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Vergi İade Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi**, C. 16, S. 2, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 31.03.2025, s. 364.

⁸⁶⁹ İncel, s. 108-109.

⁸⁷⁰ Örneğın, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten kaynaklanan gelirleri 80.000,00 TL, bu kapsamda yer almayan geliri 20.000,00 TL olan mükellef, toplam 100.000,00 TL tutarındaki kazancı dolayısıyla GVK m. 103’te belirlenen orana göre 15.000,00 TL tutarında gelir vergisi ödemelidir. Ancak bu mükellefin “ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı” yüzde seksendir. O hâlde bu mükellef, hesaplanan 15.000,00 TL tutarında verginin yüzde seksenine isabet eden 12.000,00 TL’nin yüzde beşı olan 600,00 TL tutarında vergiyi indirerek 14.400,00 TL tutarında vergi ödeyecektir.

Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan bu indirim hakkından yararlanabilmek için üç temel şartı sağlamak gerekir (GVK mük. m. 121/2).

Birinci şart, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ilgili olduğu yıla ve bu yıldan önceki son iki yıla ait olan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasıdır. Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresi geçtikten sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmayacaktır. Bu şart kapsamındaki beyannameler sadece yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar beyanname, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve özel tüketim vergisi (ÖTV) beyannameleridir (mük. m. 121/5).

İkinci şart, beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içinde kesinleşmiş olması koşuluyla, vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır. Ancak, kesinleşen bu tarhiyatlar, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki sınırın yüzde birini (10.000,00 TL; 2025 yılı için 90.000,00 TL) aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

Üçüncü şart, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, “yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar beyanname, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannameleri” üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması ve vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000,00 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmamasıdır.

Bu üç şartın ardından, GVK mük. m. 121/3 hükmünde, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK m. 359'da sayılan fiilleri işlediği tespit edilenlerin bu madde hükümlerinden yararlanmaları yasaklanmıştır. Dolayısıyla bu şartları sağlayan bir mükellef hakkında, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK m. 359'da sayılan fiillerden herhangi birini işlediği tespit edildiği takdirde, VUK mük. m. 121'de yer alan indirimin uygulanması hukuken mümkün değildir.

Kanun, vergiye uyumlu mükelleflere özgü vergi indiriminden yararlanma yasağını, sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili yönünden değil, VUK m. 359/a-1, a-2, b, c, ç, d fıkralarında altı grup hâlinde sayılan fiillerin tamamı yönünden kabul etmiştir. Bu fiillerden herhangi birini, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında işlediği, örneğin defter-belge ibraz etmediği (m. 359/a-2), sahte belge kullandığı (m. 359/b) ya da ödeme kaydedici cihaza yetkisiz olarak müdahale ettiği (m. 359/ç) tespit edilen mükellef vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Vergi indirimi, vergiye uyumlu mükellefin bu davranışını ödüllendirmeyi hedeflendiğine göre, hakkında vergi kaçakçılığı tespiti bulunan bir mükellefin bu ödülünden yararlanması Kanun'un amacına aykırı olurdu. Dolayısıyla düzenlemenin amaca uygun olduğunu, vergi kaçakçılığına yönelmeyen mükelleflerle yönelenler arasında adil bir ayırım yapıldığını kabul etmek mümkün görünmektedir.

GVK mük. m. 121/4'te, "bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, Kanun'da öngörülen şartları taşımadıklarının daha sonra tespit edilmesi durumunda, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergilerin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükellef adına tarh edileceği" hüküm altına alınmıştır. Bu anlamda, VUK m. 359'da sayılan fiilleri işleyenlerin maddeden yararlanmaları yasağının da GVK mük. m. 121/2'de sayılan üç şartla birlikte sayılması gerekecektir. Nitekim vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği, 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin⁸⁷¹ 4'üncü maddesinde de bu yasak, diğer üç şartla birlikte sayılmaktadır. Dolayısıyla, GVK mük. m. 121 hükmün uyarınca yüzde beş oranında vergi indiriminden yararlandıktan sonra, vergi beyannamelerini süresinde vermediği, hakkında ikmalen, re'sen veya idarece vergi tarh edildiği, vadesi geçmiş borcu bulunduğu veya VUK m. 359'da sayılan fiillerden herhangi birini işlediğinin tespit edildiği anlaşılan mükellef adına, indirilen verginin, vergi ziyai uygulanmaksızın tarh edilmesi gerekecektir.

⁸⁷¹ 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.3.3.2. İndirilen Verginin İadesinde İdari İşlemin Geriye Yürütülmesi Sorunu

GVK mük. m. 121/4 hükmünün uygulanması, esasen idarenin geriye yönelik bir işlem tesis etmesini gerektirmektedir. Oysa idare hukukunda geçerli olan “idari işlemlerin geriye yürümezliği” ilkesi gereğince, idarenin birel veya düzenleyici işlemleri, kural olarak tesis edildikleri tarihten geriye yönelik olarak hüküm ve sonuç doğurmaz. İdare geçmişe yönelik olarak değil, geleceğe yönelik olarak işlem yapabilir. Böylece kişilerin “hukuki güvenlik” hakları korunmuş olur⁸⁷². Zira hukuki güvenlik hakkı, kişilerin sorumlu tutuldukları hukuk kurallarının ve idari işlemlerin önceden bildirilmiş olmasını, bilinebilir olmasını ifade eder. Kişilerin, bilmedikleri kurallara ve işlemlere göre değerlendirmeye tabi tutulmaları hukuk güvenliğini ortadan kaldırır⁸⁷³. Bu anlamda, vergi indiriminden yararlanan mükellefin bu koşulları taşıyıp taşımadığını indirim yapılmadan önce kesin olarak belirlenmesi ve indirimden yararlanacak mükelleflerin indirdikleri verginin geri tahsil edilmeyeceğini bilmeleri, hukuki güvenliği koruyan bir düzenleme olur. Kanun ise indirimden yararlanan mükellefin bu koşulları taşımadığının daha sonra anlaşılması gibi ucu açık bir düzenleme içermekle hukuk güvenliğini kısıtlamaktadır. İndirim dolayısıyla ödenmeyen vergilerin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilmesi bu anlamda hukuk güvenliğini koruyucu bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.

Nitekim daha önce GVK mük. m. 121/4 hükmünde “Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ilgili olduğu yılda ve bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme, 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun'un⁸⁷⁴ 10’uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

İdari işlemin geriye yürümezliği ve hukuki güvenlik ilkelerinin korunması için GVK mük. m. 121/4’te yer alan, “öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespit

⁸⁷² Çağan, s. 141.

⁸⁷³ Gözler ve Kaplan, s. 171.

⁸⁷⁴ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edilmesi” hâlden, indirimden yararlanılan anda, mükellefin bu koşulları taşımadığını gösteren somut bir emarenin bulunmamasının anlaşılması gerektiği kanaatindeyiz.

Buna göre, birinci şartta mükellef, kendi beyannamesini kanuni süresinde verip vermediğini bilebilecek durumda olduğundan, daha sonra beyannamenin verilmediği tespit edildiğinde mük. m. 121/4 hükmü uygulanabilmelidir. İkinci şartta, indirimden yararlandığı anda, hakkında kesinleşmiş bir tarhiyat bulunduğunu usule uygun tebligatla öğrendiği hâlde indirimden yararlanan mükellef mük. m. 121/4 hükmü uyarınca vergiyi ödemekle yükümlü olmalıdır. Üçüncü şartta, indirimden yararlandığı anda güncel borç dökümüne göre mükellefin tahakkuk eden vergileri ödediği anlaşılmakta ise yine indirimden yararlanması yerinde olacaktır.

Ancak, GVK mük. m. 121/3’te yer alan “indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK m. 359’da sayılan fiilleri işlediği tespit edilmemiş olma” şartı, indirimden yararlanılan ana kadar vaki olmadıysa, indirimden yararlanıldıktan sonra yapılan tespitlerle mükellefin, bu zaman aralığında fiilleri işlediği anlaşıldığında, GVK mük. m. 121/4 hükmünün uygulanması, mükellefin hukuki güvenlik hakkını ihlal edecektir. Zira mükellefin beyannamesini verip vermediğini, hakkında tarhiyat yapılıp yapılmadığını, borcunun bulunup bulunmadığını elindeki tahakkuk fişlerinden, tebliğ edilen ihbarnamelerden, borç dökümlerinden anlaması mümkündür. Ancak daha sonra yapılacak bir incelemede, düzenlediği veya kullandığı belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu yönünde tespitte bulunulup bulunulmayacağını bilemeyecektir. İşte bu durum mükellefi bir risk değerlendirmesi yapmaya itmektedir. Bu değerlendirmede mükellef, sahte belge kullanmakla vergiye uyum göstermek arasındaki ikilemde, vergi denetimi sonucunda fiilinin tespit edilebileceğine inanırsa vergiye uyum göstererek, denetimden kurtulabileceğini düşünürse sahte belge kullanacaktır. Bu durumda hukuk devletinde idare, mükellefi bu gibi bir ikilemden kurtarmalı, art arda beş takvim yılında hakkında VUK m. 359 yönünden tespit bulunmayan bir mükellefi vergi indiriminden yararlandırmalıdır. Ancak, vergi indiriminden yararlanılmadan önce mükelleflerin, özellikle indirim tutarının yüksek olduğu durumlarda incelemeye alınması konusunda da hukuki düzenleme yapılması düşünülebilir.

Ayrıca, vergiye uyumlu mükelleflere özgü vergi indiriminden yararlanmayı talep eden mükellefin bu talebinin VUK m. 359’da düzenlenen fiillerden birini işlediğine dair

tespit nedeniyle reddedilmesi veya indirilen verginin yine bu tespit nedeniyle mükellef adına daha sonra tarh edilmesi hâlinde, bu işlemlere karşı idari yargı nezdinde yargı yoluna başvurulabilir. Söz konusu tespitlerde olaya ve kanuna aykırılık bulunduğu takdirde işlem sebep yönünden sakatlık taşıyacağından işlemin iptal edilmesi söz konusu olabilir. Bu noktada, VUK m. 359’da tanımlı fiilleri işlediği için indirimden yararlandırılmayan mükellefin bu suçlardan beraat etmesi hâlinde adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır⁸⁷⁵. İndirimin uygulandığı tarihe kadar hakkında tespit bulunmayan mükellefin indirdiği verginin, daha sonra yapılacak tespitler nedeniyle tarh edilmemesi gerek mükellef gerek vergi idaresi açısından daha adil ve hakkaniyetli olacaktır. Bu durumda, VUK m. 359’da düzenlenen fiilleri işleyenlerin uyumlu mükellef indiriminden yararlanmaması için denetim ve kontrol mekanizmasının güçlendirilmesi, vergi incelemelerinin etkinleştirilmesi gerekecektir.

2.3.3.3. İndirim Oranının Yetersizliği Sorunu

Düzenlemenin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin önlenmesi yönünden etkili olması, esasen yüzde beş olarak öngörülen vergi indirimi oranının yeterliliğiyle ilgilidir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma sebeplerinin başında, mükellefin beyan etmesi gereken vergi matrahını azaltma yoluna gitmesidir. Mükellef, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak giderlerini artırmakta, vergi matrahını düşürmektedir. VUK mük. m. 121 hükmü ise mükellefe, bu yola başvurmadağı takdirde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri esas alınarak hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin, yüzde beşini ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirme hakkı tanımaktadır. Bu noktada vergiye gönüllü olarak uyum göstermeyen bir mükellef, sahte belge kullanarak ödemeyeceği vergi ile GVK mük. m. 121 uyarınca indireceği vergiyi karşılaştırıp, fiilinin tespit edilmesi riskini de değerlendirerek bir tercihte bulunacaktır. Mükellef, yüzde beş oranında vergi indiriminden vazgeçerek ödemesi gereken vergiyi ödemeyip yatırım araçlarında değerlendirmeyi de düşünebilmektedir⁸⁷⁶. Bu noktada, GVK mük. m. 121 hükmünün sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri da dâhil olmak üzere, VUK m.

⁸⁷⁵ İncel, s. 130.

⁸⁷⁶ Funda Karakoyun, “Beklenti ve Etkileri ile Vergi İndirimleri: Senaryo Örnekleri”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, S. 69, İstanbul 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 143.

359 hükümlerinde düzenlenen fiiller yönünden caydırıcı bir etki yaratması için, yüzde beşten ibaret olan ödülün artırılması gerekebilir.

Bununla birlikte, vergi indiriminin her zaman beklenildiği gibi mükellefleri uyumlu davranmaya sevk edemeyeceği unutulmamalıdır. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösteren mükellefler zaten vergi beyan etmedikleri ve vergi ödemedikleri için bir teşvik unsuru olarak vergi indirimi onlar için cazip gelmeyecektir. Gerçekten, sahte belge düzenlemek üzere faaliyet tesis ettiren bir mükellef, vergi indirimi üzerinden sağlayacağı yüzde beş oranında vergi indirimini elde etmeyi değil, düzenlediği sahte belgeleri satarak komisyon geliri elde etmeyi hedefler. Hâl böyle olunca, gelir vergisi indirimi uygulaması sahte belge düzenleyerek ve kullanarak yüksek miktarda vergiyi bertaraf eden mükellef açısından bir anlam ifade etmez⁸⁷⁷. Dolayısıyla vergi indirimi de başarılı olamaz. Bu durum OECD tarafından “vergisel davranış ekonomisi” başlığı altında incelenen, “maliyet-kazanç analizi temelli vergi uyumu modeliyle” açıklanmaktadır. Buna göre mükellef, kendisine tanınan vergi avantajını ve yakalandığında uğrayacağı yaptırımını, elde edebileceği potansiyel kazanımla karşılaştırmakta ve vergi uyumunu bu karşılaştırmaya göre şekillendirmektedir⁸⁷⁸. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanması adına getirilen vergi indiriminin bütün mükellefler açısından eşit düzeyde faydalı olmasını beklemek doğru olmayacaktır. Sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde eden ve sahte belge kullanarak ödenecek vergilerini büyük oranda indiren mükelleflerin, yüzde beş oranındaki vergi indirimine rağmen bu fiilleri devam ettirmeleri, indirim uygulamasının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadelede sınırlı bir etkisinin olduğunu göstermektedir.

⁸⁷⁷ Yoruldu, s. 63.

⁸⁷⁸ OECD, “Behavioural Insights for Better Tax Administration: A Brief Guide”, 1’inci Baskı, **OECD Yayınları**, Paris 2021, **Kaynak:** oecd.org, **e.t.:** 04.05.2025, s. 17; Friedrich Schneider, “Size and Progression of The Shadow Economies of Turkey and Other OECD Countries from 2003 to 2013: Some New Facts”, **Ekonomi-tek Dergisi**, C. 2, S. 2, Ankara 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 89; Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, “Vergi Ahlakı Ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, **Sakarya İktisat Dergisi**, C. 6, S. 1, Sakarya 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 77.

2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu ve İlgili Tebliğlerde Düzenlenen Araçlar

2.4.1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri ile İndirimi ve İadesi

2.4.1.1. Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri

KDV esasen harcama üzerinden alınan bir vergidir⁸⁷⁹. Konusu Türkiye'de devamlı olarak⁸⁸⁰ yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile Kanun'da sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir (KDVK m. 1). Teslim, satıcının, malın tasarruf hakkını alıcıya devretmesidir (m. 2/1). Bunun dışında kalan işler ise hizmet olarak tanımlanır (m. 4/1). Teslim ve hizmetin Türkiye'de yapılması ise malın teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını ya da hizmetten Türkiye'de yararlanılmasını ifade eder (m. 6).

KDV'nin mükellefleri, bu verginin kapsamında giren bir malı teslim eden veya hizmeti yapanlardır (KDVK m. 8/1). KDV'de, üretim zincirini oluşturan her bir mükellef, alış yaparken vergi ödeyip, satış yaparken vergi tahsil eder; vergi, zinciri oluşturan her bir satıcı tarafından alıcıya ve dolayısıyla nihai tüketiciye yansıtılır⁸⁸¹. Bu yüzden verginin kanuni (aracı) mükellefleri mal ve hizmet teslim edenler, asıl ve nihai mükellefi tüketicilerdir⁸⁸². Kanun, vergi idaresine, vergi alacağının güvenliğinin sağlanması için, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi vermiştir; işte, KDV tevkifatı denilen bu uygulama, verginin işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesini gerektirmektedir⁸⁸³.

KDV'de vergiyi doğuran, verginin tarh edilmesini gerektiren olay, genel olarak malın teslimi veya hizmetin verilmesi olup⁸⁸⁴, verginin konusunu oluşturan işlemlere göre

⁸⁷⁹ Katma değer vergisinin tarihçesi ve özellikleri için bkz.: Ayşe Gülçiçek, **Katma Değer Vergisi**, 2'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 26.03.2025, s. 53 vd; Yücel Arslan, s. 4 vd.

⁸⁸⁰ Öncel ve diğerleri, s. 502; Kızılot ve Taş, s. 295.

⁸⁸¹ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 132.

⁸⁸² Öncel ve diğerleri, s. 502 vd; Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 23 vd.

⁸⁸³ KDVGUT'nin "I/C-2.1. KDV'de Tevkifat Uygulaması" başlıklı bölümünde tevkifat uygulaması "tam tevkifat" ve "kısmi tevkifat" olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tam tevkifatta malın veya hizmetin bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamı alıcı tarafından beyan edilip ödenir. Kısmi tevkifatta ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmı alıcı tarafından, diğer kısmı ise malı veya hizmeti teslim eden tarafından beyan edilip ödenir.

⁸⁸⁴ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 135; Kızılot ve Taş, s. 299.

farklı şekillerde meydana gelmektedir. Örneğin, verginin konusu bir malın teslimi veya bir hizmetin yapılması olduğunda vergi, bu mal tesliminin veya hizmet yapımının gerçekleştiği anda doğacaktır (KDVK m. 10/1-a). Su, elektrik gibi dağıtım veya kullanımlarda ise vergiyi doğuran olay, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir (m. 10/1-g).

Üretim zinciri içerisinde yer alan her bir mükellef, alış yaparken ödediği KDV'yi, satış yaparken tahsil ettiği KDV'lerle telafi eder, fazla vergiyi vergi dairesine öder. Bu yüzden mükellefler arasında bir çıkar çatışması yaratılmış olur⁸⁸⁵. Bu çatışma alıcıların, satıcılardan belge alıp kullanmasıyla çözülür. Böylece üretim zincirinin ilk halkasında ortaya çıkmaya başlayan KDV, her bir mükellefin bir sonrakine mal ve hizmet teslimiyle birlikte belge de vermesi sayesinde zinciri takip eder ve vergi nihai tüketiciye yansıtılır. KDV'nin kanuni mükellefleri (aracı mükellefleri) üretici ve satıcılar, fiili mükellefi ise tüketicilerdir⁸⁸⁶.

KDV'nin matrahı, verginin konusunu oluşturan malın veya hizmetin bedelidir (KDVK m. 20/1). Kanun, bazı mal veya hizmetlerde matrahın tespit edilmesini tarif etmiş (m. 23); bazı gider ve yükümlülüklerinse matraha dâhil edilmesini yasaklamıştır (m. 24, 25). Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde matrah emsal bedel ya da ücret olarak kabul edilmiştir (m. 27/1). Bedelin açık bir şekilde emsallerinden düşük beyan edilmesi ve bunun sebebinin mükellefçe açıklanamaması hâlinde de matrah olarak emsal bedel veya emsal ücret esas alınacaktır (m. 27/2). KDV'nin konusu olan mal aynı zaman özel tüketim vergisini de gerektiriyorsa, KDV'nin matrahına ÖTV de dâhil edilmektedir⁸⁸⁷.

KDV'nin tutarı, vergi oranı matraha uygulanarak tespit edilir. Vergi oranı Kanun'da yüzde on olarak belirlenmiş, Cumhurbaşkanına bu oranı dört katına kadar artırma, yüzde bire indirme, farklı mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir (KDVK m. 28). Güncel KDV oranları, 06.07.2023 tarih ve 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı⁸⁸⁸ ile 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na⁸⁸⁹ ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için yüzde bir, (II) sayılı

⁸⁸⁵ Öncel ve diğerleri, s. 502.

⁸⁸⁶ Öncel ve diğerleri, s. 508 vd; Kızılot ve Taş, s. 298.

⁸⁸⁷ Kızılot ve Taş, s. 302.

⁸⁸⁸ 07.07.2023 tarih ve 32241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁸⁹ 30.10.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

listede yer alan teslim ve hizmetler için yüzde on, bu listelerde yer almayanlar için yüzde yirmi olarak belirlenmiştir.

KDV’de vergilendirme dönemi KDVK m. 39/1’de faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olarak belirlenmişse de aynı fıkra da verilen yetkiye dayanan Hazine ve Maliye Bakanlığının 14 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde⁸⁹⁰ vergilendirme dönemi gerçek usulde KDV’ye tabi mükellefler için birer aylık olarak belirlenmiştir. KDV kural olarak mükellefin ve vergi sorumlusunun (KDVK m. 9) beyanı üzerine tarh olunur (m. 40).

2.4.1.2. Katma Değer Vergisinin İndirimi ve İadesi

KDV’de mükellef, faaliyeti dolayısıyla aldığı mal ve hizmetlerin ücretiyle birlikte ödediği KDV’leri, yine faaliyeti dolayısıyla verdiği mal ve hizmetlerin ücretleriyle birlikte tahsil ettiği KDV’lerden indirim hakkına sahiptir (KDVK m. 29). İndirim mekanizması olarak anılan bu düzenleme, mükerrer vergilendirmeyi önler ve vergi yükünü tedarik zincirine yayarak verginin nihai tüketiciye yansıtılmasını sağlar⁸⁹¹.

KDV’de mükellefin vergi indirimi hakkından yararlanabilmesi için bazı şekli ve maddi şartların birlikte sağlanmış olması gerekir. Bu şartlar kısaca; (i) verginin indirim konusu edilmesini yasaklayan bir kanun hükmünün bulunmaması⁸⁹², (ii) indirim konusu edilen verginin mükellefin faaliyetiyle ilgili olması (KDVK m. 29/1), (iii) indirimin usule uygun fatura ve benzeri belgelerle belgelendirilmesi, (iv) belgelerin süresi içinde yasal defterlere işlenmiş olması (m. 34/1) şeklinde sayılabilir⁸⁹³. Bunlardan, indirimin belgelere dayandırılması ve bu belgelerin yasal deftere işlenmesi şekli şartlardır. İndirim konusunun mükellefin faaliyetiyle ilgili olması ve işlemin gerçekliği ise maddi

⁸⁹⁰ 27.06.1985 tarih ve 18794 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁹¹ Öncel ve diğerleri, s. 516; Kızılot ve Taş, s. 304.

⁸⁹² Bazı hâllerde indirim hakkının kullanılmasını kısıtlanmasının amacı, indirim mekanizmasının kötüye kullanılmasını önlemek, mükellefin işletmesiyle ilgisi olmayan giderlerin indirimde kullanılmasını engellemektir (Öncel ve diğerleri, s. 516). Buna göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerden doğan (KDVK m. 30/a), işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde yer alan (m. 30/b); depremde, sel felaketinde ve mücbir sebep sayılan yangınlarda zayı olan mallar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait olan (m. 30/c); GVK ile KVK’ya göre kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilmeyen giderler (GVK m. 41 ve KVK m. 11) nedeniyle ödenen (m. 30/d), VUK m. 322 hükmü uyarınca tahsiline imkân kalmayan (değersiz hâle gelen) alacaklara ilişkin olarak, alıcı tarafından ödenmeyen (m. 30/e) katma değer vergilerinin indirim konusu edilmesi yasaktır.

⁸⁹³ Gülçiçek, s. 876.

şartlardır⁸⁹⁴. İndirim talebi bir takım belgelere dayandırılmış ve bunlar defterlere işlenmiş olsa bile, belgelerde yer alan mal ve hizmet teslimleri mükellefin faaliyetiyle ilgili değilse bu belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu edilmesi hukuken mümkün değildir. Yine, indirim hakkının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırılması ve bu belgelerin defterlere işlenmesi VUK m. 359 hükmünde yasaklanmış, suç olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla belgeler, mükellefin faaliyetiyle ilgili olsa bile bu belgelerin VUK m. 359 anlamında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilmesi hâlinde, belgelerde yer alan KDV’ler indirim konusu edilemez.

KDV indiriminde kural, mükellefin alışları sırasında ödediği verginin, satışları sırasında tahsil ettiği vergiden fazla olması hâlinde, aradaki farkın mükellefe iade edilmeyip sonraki dönemlere aktarılmasıdır. Tampon kuralı denilen⁸⁹⁵ bu kurala göre, bir dönemde alışlar dolayısıyla indirilecek KDV, satışlar dolayısıyla ödenecek KDV’den fazla çıkarsa, diğer bir ifadeyle mükellefin Hazine’den alacaklı olduğu anlaşılırsa, aradaki fark kural olarak nakden iade edilmez, sonraki dönemlere devrolunur (KDVK m. 29/2-c.1). Ancak bazı hâllerde vergi borçlarına mahsup edilemeyen ve sonraki dönemlere de devredilemeyen KDV’nin iadesi kabul edilmiştir.

KDV iadesinin mümkün olduğu durumlardan biri, Cumhurbaşkanının, KDVK m. 28’de verilen yetkiye dayanarak KDV oranını düşürdüğü ve kısaca “indirimli orana tabi işlemler” olarak anılan mal ve hizmet teslimlerinden doğan verginin iade edilmesidir⁸⁹⁶. İndirimli orana tabi işlemlere dayanan, bir vergilendirme döneminde indirilemeyen ve Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı⁸⁹⁷ aşan vergi, önce mükellefin vergi ve sair borçlarına⁸⁹⁸ mahsuben ödenir. Geriye, mahsuben iade edilmeyen vergi kalırsa, Hazine

⁸⁹⁴ Billur Yaltı, “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 258, Ankara 2010, **Kaynak:** academia.edu, **e.t.:** 28.03.2025, s. 24.

⁸⁹⁵ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 145.

⁸⁹⁶ Abdülkerim Fazla, “Türk Vergi Sisteminin Vergi İadesi ve Vergi Mahsubu Yönünden İncelenmesi ile İade İşlemlerinde Yetki ve İade Sonrası Muhasebe İşlemleri”, **Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 11, S.1, Yalova 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 26.03.2025, s.3 vd.; Boğaç İnan, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 1’inci Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2019, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 26.03.2025, s. 151.

⁸⁹⁷ Bu sınır 30.12.2024 tarih ve ikinci mükerrer 32768 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 53 Seri No’lu Tebliğ ile değişik, KDVGUT’nin “III/B-3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması” başlıklı bölümünde 2025 yılı için 130.700,00 TL olarak belirlenmiştir

⁸⁹⁸ İndirilemeyen verginin öncelikle mahsup edileceği borçlar, KDVK m. 29/2’de, “vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin yüzde elli biri veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında

ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde mükellefe nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin vergi ve sair borçlarına mahsuben iade edilir (KDVK m. 29/2-c.2). İndirim hakkı, en geç vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde; indirilen vergiyi gösteren belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir (m. 29/3).

KDV iadesinin mümkün olduğu bir diğer durum, mükellefin, Kanun'un KDV'den müstesna kıldığı bazı mal veya hizmetler⁸⁹⁹ nedeniyle ödediği vergiler yönünden söz konusu olur. Buna göre mükellef, KDV'den müstesna kılınan bu mal ve hizmetleri üretirken veya temin ederken yaptığı alışları sırasında mal veya hizmetlerin bedeliyle birlikte KDV de ödemiştir. Ancak bu malları teslim ederken veya hizmetleri verirken, istisna hükmü nedeniyle, mal veya hizmet bedeliyle birlikte KDV tahsil edememiş, vergi yükümü üzerinde kalmıştır. Bazı alanlarda vergi yükünü kaldırarak uluslararası ticarete rekabeti ve eşitliği sağlamak amacıyla getirilen⁹⁰⁰ bu düzenlemede, KDVK m. 32 hükmüyle, teslim ya da ifa sırasında KDV hesaplayamayan mükellefin, yüklendiği KDV'lerin indirmesine ya da iade edilmesine imkân tanınmaktadır⁹⁰¹. Bu uygulama aynı zamanda yatırım ve ihracata yönelik bir vergi teşvikidir⁹⁰². KDV'nin bu kapsamda iade edilmesi için, “en geç, müstesna kılınan işlemin gerçekleştiği dönemi takip eden ikinci takvim yılının sonuna dek talep edilmesi” gerekir (KDVK m. 32/1).

KDV'nin indiriminde, verginin Hazine'ye aktarılmadan indirilmesi; iadesinde ise Hazine'ye aktarılmış olan verginin Hazine'den çıkarılarak mükellefe ödenmesi gerekir.

bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçları” şeklinde sayılmıştır.

⁸⁹⁹ KDVK m. 32/1'de bu istisna hükümleri; KDVK m. 11 (ihracat istisnası), 13 (araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna), 14 (taşımacılık istisnası), 15 (diplomatik istisnalar), 17/4-s (engelliler için üretilmiş bazı araç-gereçler) diğer istisnalar) şeklindedir. Diğer istisna hükümleri, örneğin KDVK m. 17'de düzenlenen kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalardan yararlanabildiği hâlde vergi ödeyenlere indirim ve iade hakkı tanınmamıştır. Buna karşın, vergiden istisna edildiği hâlde indirim ve iade hakkından yararlanamayanların, KDVK m. 18/1 uyarınca vergi dairesine başvurarak istisnadan vazgeçip vergiye tabi tutulmayı isteyebilecekleri, böylece alışları sırasında ödedikleri KDV'leri satışlarından doğan KDV'lerden indirebilecekleri kabul edilmektedir (Öncel ve diğerleri, s. 516).

⁹⁰⁰ Gülçiçek, s. 936.

⁹⁰¹ Ersan Öz, Mustafa Göktuğ Kaya ve Büşra İlgar, “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S. 11, Ankara 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 26.03.2025, s. 23-24.

⁹⁰² Enes Tekşan, “Türkiye’de İhracattan Doğan KDV İadelerinin Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı Üzerindeki Etkisi: Sakarya Örneği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 03.04.2025, s. 10.

Bu kurumların Hazine'nin zararına çalışmaması için kanuni düzenlemelerin gerek vergi idaresi gerek vergi mükellefleri tarafından sıkıca uygulanması gerekir. Aksi hâlde Hazine'ye aktarılması gereken vergi haksız olarak indirilebileceği gibi, Hazine'ye hiç girmemiş bir verginin, haksız iade yoluyla Hazine'den çıkarılması söz konusu olacaktır.

KDV'de düzenlenen indirim-iade mekanizmasının suiistimalinde en çok başvuru yolları; mükellefiyet tesis ettirilmeden faaliyet yürütülmesi, satış hasılatlarının tamamen kayıt dışı bırakılması ya da düşük gösterilmesi, teslim edilen mal veya yapılan hizmetin yanlış sınıflandırılması suretiyle KDV oranının düşük orandan hesaplanması, mal veya hizmetlerin kişisel kullanımı, indirimi yasaklanan verginin muhasebe hilesiyle indirim talebine konu edilmesi, var olmayan işlemler için sahte belge düzenlemek suretiyle indirim ve iade mekanizmasının yanıltılması ve benzeri yöntemlerdir⁹⁰³.

Bu bağlamda, mükellefin, iade taleplerini devreden KDV'nin yüksek olduğu dönemlerde ileri sürmesi, alış ve satış planlamasını iade dönemlerinde devreden KDV yüksek çıkacak şekilde planlaması gibi yollarla aslında indirim yoluyla indirilecek bir vergiyi iade yoluyla Hazine'den çıkarması sıklıkla karşılaşılan bir yöntem olmuştur. Bunun gibi mükellef, genel olarak belge düzenine uymakla birlikte, iade dönemlerinde sahte belge kullanarak iade sistemini suiistimale uğratabilmektedir. Bu anlamda mükellef, indirim-iade talebini iade dönemine kadar tespit edilememiş bir sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayandırarak Kanun'un kamu menfaatleri gereğince getirdiği indirim-iade mekanizmasını yanıltarak haksız bir kazanç elde edebilecektir⁹⁰⁴.

2.4.1.3. İndirim ve İade Taleplerinde Vergi İdaresine Verilen Yetkiler

İndirim-iade mekanizmasının bu suiistimale açık, kırılabilir yapısı mekanizmanın bazı koruyucu önlemler içeren düzenlemelerle donatılmasını gerektirmektedir. Mükelleflerin KDV beyannameleri ile indirim ve iade taleplerini vergi idaresi değerlendirip kontrol etmekte, kanuni şartları taşımayan talepler reddedilmektedir. Bu anlamda, yürütme organına düzenleme yapma yetkisi veren ve Kanun'un ilk şekli bu güne kadar birkaç kez değişiklik geçiren KDVK m. 36 hükmünün incelenmesi gerekir.

⁹⁰³ Zuhale Ergen ve Emrah İnci, "Yüklenim KDV Sorunu: Hazinesinin Finansmanı mı, Hazine Zararı mı?", **Vergi Raporu Dergisi**, S. 264, Ankara 2021, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 45.

⁹⁰⁴ Ergen ve İnci, s. 46.

Kanun'un ilk metninde KDVK m. 36 hükmüyle yürütme organına “indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırma veya yeniden koyma ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirleme” yetkisi verilmiştir.

Maddedeki ilk önemli değişiklik, 29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle yapılmıştır. Bu değişiklik ile ilk fıkrada yer alan “mal veya hizmetleri belirlemeye” ibaresinden sonra gelecek şekilde “süresi içinde iadesi talep edilmeyen ve indirim yoluyla giderilmek üzere sonraki dönemlere devrolunan KDV'nin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılmasına imkân vermeye, iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye” ibaresi eklenmiştir. Böylece yürütme organının, verginin indirimi ve iadesiyle ilgili düzenleme yapma yetkisi genişletilmiştir.

Aynı değişiklik ile, maddeye yeni ikinci fıkra eklenerek, Maliye Bakanlığına, “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme” yetkileri verilmiştir.

Değişikliğin gerekçesinde: “iade rakamlarının bütçe içerisinde önemli bir paya sahip olduğu dikkate alındığında, iadenin hak eden mükellefe en kısa sürede yapılması gerektiği kadar, doğru yapılması da büyük önem arz ettiği; vergisel uyum düzeyi yüksek olan mükelleflerin iade işlemlerinin kolaylaştırılması ve işlem maliyetlerinin azaltılmasının mükellefin hak ve hukuku açısından bir gereklilik olduğu, bunun doğal bir sonucu olarak, tahsil edilen vergilerden yapılacak iadelerin doğruluğunu teminen, vergisel uyum düzeyi düşük olan ve vergi uygulamaları açısından riskli kabul edilen mükelleflere yapılacak KDV iadelerinde daha ihtiyatlı ve kontrollü yaklaşılmasının da kamu hukukunun korunması açısından bir zorunluluk olduğu; dolayısıyla iade edilecek KDV'nin, katma değer zinciri içerisindeki aşamalarda Hazineye intikal edip etmediğinin araştırılmasının gerektiği, bu kapsamda öngörülen düzenlemeyle, vergisel uyum düzeyi yüksek mükelleflerin iade işlemlerinin kolaylaştırılması, vergisel uyum düzeyi düşük olan riskli mükelleflerin iade işlemlerinin ise daha detaylı kontrol edilebilmesine yönelik

usul ve esasların belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği” ifade edilmiştir⁹⁰⁵.

İkinci önemli değişiklik, 27.12.2023 tarih ve 7491 sayılı Kanun’un⁹⁰⁶ 31’inci maddesiyle yapılmıştır. Bu değişiklikte maddede yer alan “indirim hakkı” ibareleri “indirim veya iade hakkı” şeklinde değiştirilmiştir. Değişikliğin gerekçesinde, “Cumhurbaşkanına, iade hakkını kısmen veya tamamen kaldırma veya yeniden koyma ve bu şekilde iade hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirleme konusunda yetki verildiği” açıklanmıştır⁹⁰⁷.

Üçüncü ve son önemli değişiklik, 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 21’inci maddesiyle yapılmıştır. Bu değişiklikte maddenin ikinci fıkrasına “Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.” cümlesi getirilmiştir. İadenin, vergi idaresi tarafından, mükelleflerin uyum seviyelerine göre belirleyeceği iade yöntemlerine göre yerine getirilmesi ise bu kuralın istisnası hâline getirilmiştir.

Değişikliğin gerekçesinde, “iade usul ve esaslarının KDV genel tebliğleriyle belirlendiği, buna göre mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir (YMM) raporuyla yerine getirildiği, mükellefler tarafından teminat verilmesi halinde de teminatın vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu sonucuna göre çözüldüğü, iade taleplerine ilişkin eksiklik bulunması halinde haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesi amacıyla iadenin, inceleme sonucuna göre yapıldığı, bu sürecin mükellefler tarafından yargıya intikal ettirilmesi üzerine mahkemeler tarafından vergi incelemesinin KDV iade yöntemi olarak Kanun’da açıkça belirlenmediği gerekçesiyle, inceleme sonucu beklenmeksizin KDV iadesinin yerine getirilmesine karar verildiği, mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirildikten sonra, inceleme sonucunda haksız iade yapıldığının tespit edilmesi halinde ise iadeyi alan mükelleflerin işletme faaliyetlerini sonlandırabildiği ve üzerindeki mal varlığını devredebildiği, bu durumun haksız iade edilen KDV tutarlarının geri alınamaması sonucunu doğurduğu,

⁹⁰⁵ 7104 sayılı Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 27.03.2025).

⁹⁰⁶ 28.12.2023 tarih ve 32413 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁰⁷ 7491 sayılı Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, **e.t.:** 27.03.2025).

yapılan düzenlemeyle mükelleflerin KDV iadelerinin doğru bir şekilde yapılması ve haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesini teminen KDV iadelerindeki esas usulün vergi incelemesi olarak belirlendiği; hâlihazırda maddede Bakanlığa verilen farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisinin ise korunduğu” açıklanmıştır⁹⁰⁸.

Yürürlüğe girdiği 1984 yılından son değişikliğin yapıldığı 2024 yılına kadar “Yetki” başlıklı KDVK m. 36 hükmünde meydana gelen değişiklikler, kanun koyucunun özellikle üç hususu kabul ettiğini göstermektedir.

Birinci husus, KDV iadesi kurumunun suiistimal edildiği, haksız kazanç elde etme yolu hâline getirildiği, bunun Hazine zararına yol açtığı gerçeğidir. Madde üzerinde yapılan değişikliklerin gerekçelerinde vergi iadesi kurumunun suiistimal edildiği açıkça belirtilmiş, özellikle 7104 sayılı Kanun’un gerekçesinde tahsil edilen vergilerden yapılacak iadelerin doğruluğunun, iade edilecek verginin, katma değer zinciri içerisindeki aşamalarda Hazineye intikal edip etmediğinin araştırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

İkinci husus ise Kanun’un ilk şeklinde oldukça kısa ifadelerle verilen yetkinin sonraki değişikliklerle somutlaştırma ihtiyacı duymasıdır. Özellikle 7104 sayılı Kanun’da vergi idaresinin, mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini belirleme ve bu seviyelere göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi verilirken, idarenin dikkate alabileceği ölçütler belirlenmek istenmiştir.

Üçüncü husus ise esasen normlar hiyerarşisiyle ilgilidir. 7524 sayılı Kanun’la yapılan değişikliğe kadar vergi idaresi, çıkardığı tebliğlerle, KDVK m. 36/2’de yer alan “uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme” yetkisini kullanarak uyum seviyesinin düşük olduğu değerlendirilen vergi mükelleflerinin iadelerini zorlaştırıcı önlemler almıştır. Bu önlemler genel olarak KDVGUT’de düzenlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin iade talepleri, Tebliğ’in “IV/E. Özel Esaslar” başlıklı bölümünde açıklanan ölçütlere göre, vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığının Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan analiz ve tespitler dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Örneğin, mükellefin iade talebini dayandırdığı belgenin, hakkında sahte belge düzenleme tespiti olan bir mükellef tarafından düzenlendiğinin anlaşılması hâlinde, mükellefin ya bu hukuki ilişkiyi açıklaması ya da bu belgeye dayanan KDV’yi talebinden çıkarılması istenmiş; aksi hâlde

⁹⁰⁸ 7524 sayılı Kanun Gerekçesi (**Kaynak:** tbmm.gov.tr, e.t.: 27.03.2025).

mükellefin vergi incelemesine alınacağı mükellefe bildirilmiştir. Vergi incelemesine girme tehdidi ile karşılaşan mükellefler de vergi idaresinin sahte olarak değerlendirdiği belgeleri taleplerinden çıkarmak durumunda kalmışlardır. Ancak, iade hakkına ulaşmanın Tebliğ ile zorlaştırılması, mülkiyet hakkının kanunla sınırlanabileceği ilkesine (AY m. 35) aykırı görülmüştür⁹⁰⁹. İşte, 7524 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik, vergi iadesinin değerlendirilmesinde mükellefler açısından en ağır ve en istenilmeyen yöntem olan vergi iadesinin vergi inceleme raporuyla değerlendirilmesi yöntemi, kanuni düzenlemeyle Türk Vergi Hukukunun asıl iade yöntemi olarak kabul edilmiştir. Vergi idaresine ise iade yöntemini zorlaştırma değil, ancak belirli ölçütlere göre kolaylaştırma yetkisi verilmiştir. Vergi idaresi de bu kanuni değişikliğe uygun olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde değişiklik yapmış ve “IV/E. Özel Esaslar” başlıklı bölümü ilga etmek suretiyle özel esaslar uygulamasını yürürlükten kaldırmıştır. Daha sonra, Kanun’un verdiği mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini belirleme ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisin, Tebliğ’e eklediği “A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” bölümünde kullanmıştır.

2.4.2. Mülga Özel Esaslar Uygulaması

2.4.2.1. Kod Listeleri Uygulaması

KDV iadesi talebinin değerlendirilmesi sırasında incelenecek en önemli husus, bu talebin dayandığı belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olup olmadığıdır. Bunun için vergi idaresinin VUK m. 359’da yer alan tanımları dikkate alarak belgenin gerçek bir hukuki işleme dayanıp dayanmadığını, dayanmakta ise işlemi gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını denetlemesi gerekir⁹¹⁰. Ancak vergi idaresinin, önüne gelen iade talebinin dayandığı her bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge durumunda olup olmadığını vergi incelemesi yapmadan tespit etmesi maddi olarak çok zor, hatta imkânsızdır. Dolayısıyla vergi incelemesi, indirim-

⁹⁰⁹ Gülden Şişman ve Nazlıcan Doğanlar, “Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 2, Mersin 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 28.03.2025, s. 157 vd.

⁹¹⁰ Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 9’uncu Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, e.t.: 04.05.2025, 736.

iade mekanizmasında belgelerde görünen işlemlerin gerçekliğinin araştırılması için başvurulması gerekebilecek, önemli bir yoldur⁹¹¹.

Vergi idaresi bu zorluğu aşabilmek için, 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde⁹¹², vergi iadelerinin değerlendirilmesi sırasında yapılacak işlemleri genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere iki başlığa ayırmıştır⁹¹³. Tebliğ'de, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadelerin kural olarak Tebliğ'in "I. Genel Esaslar", bölümündeki düzenlemelere göre; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin ise Tebliğ'in "II. Özel Esaslar" bölümündeki düzenlemelere göre yerine getirilmesi kabul edilmiştir. Buna göre genel esaslar, iade taleplerinin inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilmesini içermektedir. Özel esaslar ise iade taleplerinin inceleme raporu sonucuna göre veya teminat alınarak yerine getirilmesini, teminatın da inceleme raporu sonucuna göre çözülmesini gerektirmektedir⁹¹⁴.

84 Seri No'lu Tebliğ'in yürürlükte olduğu dönemde bu düzenlemeler "kod listeleri" adıyla uygulanmıştır. Mükellefler, Tebliğ'de tarif edilen durum, olay ve özelliklere göre sınıflandırılmış, örneğin haklarında rapor bulunmayıp tespit bulunanlar Kod:5/1 listesine, haklarında hem düzenleme hem kullanma raporu bulunanlar Kod:9/1 listesine alınmıştır. Bu listelere göre mükelleflerin talepleri, ayrıntıları Tebliğ'de açıklanan şartlara göre, vergi incelemesi sonucuna ve teminatla yerine getirilmiştir. Ancak, iade talebinin

⁹¹¹ Öztürk ve Teker, s. 139-140; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 13.

⁹¹² 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹¹³ Uygulamanın ilk şekline 1990'lı yıllarda İstanbul Vergi Dairesinde rastlanılmıştır (Elif Yılmaz Furtuna, "Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 2, Kayseri 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 619). Benzer uygulamalara 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nden önce 16.10.1991 tarih ve 21023 Resmi Gazete sayılı 38 Seri No'lu, 13.08.1996 tarih ve 22726 Resmi Gazete sayılı 56 Seri No'lu ve 10.09.1998 tarih ve 23459 Resmi Gazete sayılı 70 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde de yer verilmiştir (Kerem Öncü, "Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar", **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 6, S. 1, Konya 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 218).

⁹¹⁴ 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "1.1. Kapsam" başlıklı bölümünde iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler şu şekilde sayılmıştır: "SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar; haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan (SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini -süresinden sonra verilenler hariç- vermedikleri hususunda tespit bulunanlar) veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar; kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar, işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar.

dayandırıldığı belgeyi düzenleyen mükellef hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması, belgeyi kullanan mükellefin iade talebini vergi inceleme raporuna veya teminata tabi kıldığından, zamanla kod listelere alınan mükelleflerin düzenlediği belgeler, diğer mükellefler tarafından kullanılmak istenmez hâle gelmiştir. Bu durum, hakkında rapor veya tespit bulunan mükelleflerin ticari hayatını olumsuz etkilemiştir. Mükellefler, hakkında rapor veya tespit bulunan bu belgeleri iade taleplerinden çıkarmak, bu nedenle tarh edilen vergileri ödemek durumunda kalmışlardır⁹¹⁵.

Ancak, vergi idaresinin haksız indirim ve iade taleplerini elemek için kullandığı kod listeleri uygulaması, çeşitli yönlerden hukuk aykırı görülmüş ve yargı yerlerinin hukukilik denetiminden de geçememiştir.

İlk olarak, mükelleflerin mal ve hizmet alış-satışları yönünden gruplandırmaların temel hak ve özgürlüklere dokunduğu, bu gibi bir uygulamanın ancak Anayasa’ya uygun olarak, kanunla yapılabileceği ifade edilerek kod listeleri uygulamasının “kanunsuz bir fişleme” olduğu düşüncesi kabul edilmiştir⁹¹⁶. Yargı yerlerince verilen ilk kararlarda uygulamanın kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davaların incelenmeksizin reddine karar verilmiştir. Ancak Danıştay, “vergi idaresinin mükellefleri, kullandıkları belgeleri düzenleyenlerden hareketle, haklarında rapor veya tespit bulunup bulunmadığı yönünden kategorize etme hakkına sahip olmadığını, bu gibi bir sınıflandırmanın Anayasa’da güvence altına alınan temel hak ve özgürlükleri ihlal ettiği gibi vergi barışını da bozucu etki doğuracağını” kabul ederek, kod liste işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğu, davanın esasına girilerek karar verilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir⁹¹⁷.

Bununla birlikte, kod listelerinde yer alan bir mükelleften mal veya hizmet alınmış olmasının, bu işlemin gerçek olmadığını göstermeyeceği, böyle bir listenin delil niteliği taşıyamayacağı, indirim ve iade talebinin reddedilmesi için mal veya hizmet alımının

⁹¹⁵ Yaltı, “Kod Listeleri”, s. 25-26.

⁹¹⁶ Yaltı, “Kod Listeleri”, s. 26.

⁹¹⁷ Danıştay 4. D., T. 14.12.2006 E. 2005/2198 K. 2006/2649 sayılı kararında kod liste uygulamasının çalışma hürriyetini ve verginin kanuniliği ilkesini ihlal ettiği, kanuni dayanaktan yoksun olduğu belirtilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 29.03.2025). Danıştay 4. D., T. 14.01.2008 E. 2007/4095 K. 2008/1 sayılı kararında da davacının kod listesine alınmasını öngören kanuni bir düzenleme bulunmadığına, Anayasa’da düzenlenen çalışma hürriyeti ve verginin kanuniliği haklarına aykırı olan, kanuni dayanaktan yoksun olan sınıflandırma uygulamasının hem vergi barışını bozduğu hem de Anayasa’nın güvence altına aldığı temel hak ve özgürlükleri ihlal ettiğine dikkat çekilmiştir (**Kaynak:** muhasebetr.com, **e.t.:** 29.03.2025).

gerçek olup olmadığını araştırılması gerektiği ifade edilmiştir⁹¹⁸. Buna göre, sırf mal veya hizmet alınan mükellefin kod listelerinde bulunduğu gerekçesiyle indirim-iade talebinin reddedilmesi veya vergi incelemesine tabi kılınması suçsuzluk karinesine aykırı bulunmuştur. Buna göre, vergi iadesi talebinin dayandığı işlemin gerçekliğinin kod listelerinden doğan varsayımlarla yapılması mümkün değildir. Bunun için indirim-iade talep eden her bir mükellef nezdinde ve başlı başına inceleme yapılmalıdır⁹¹⁹. Mal ve hizmet zincirini oluşturan her bir işlem için ayrı ayrı, teslim eden ve teslim alan yönünden çift yönlü ve somut tespitlerde bulunulmalıdır⁹²⁰. Faturasını kullandığı mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmediğini bilmeyen, şekil şartlarına uygun faturaları kullanan, iyiniyetli mükellefler başkalarının davranışlarından sorumlu tutulmamalıdır⁹²¹.

Hukuka aykırılık taşıdığı kabul edilen kod listeleri uygulamasını içeren 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği'yle⁹²² birlikte yürürlükte kaldırılmıştır (KDVGUT, VI-C).

⁹¹⁸ Yaltı, “Kod Listeleri”, s. 28 vd.

⁹¹⁹ Danıştay 9. D., T. 17.01.2008 E. 2006/3921 K. 2008/230 sayılı kararında, “davacı şirketin emtia satın aldığı mükellefin Kod 5-Olumsuz Mükellefler Listesinde yer alması nedeniyle bu şirketten alınan faturalardaki katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağını idarece davacıya bildirildiği ve bunun üzerine davacının, ihtirazi kayıtla ve pişmanlık dilekçesiyle düzeltme beyannamesi vererek katma değer vergisi ödemek zorunda kaldığı olayda, davacının anılan şirketten aldığı faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğuna ya da yapılan alım satımın gerçeği yansıtmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin bulunmadığı” belirtilerek, davanın kabulüne ve tahsil edilen verginin mükellefe iadesine karar verilen Vergi Mahkemesi kararı usule ve hukuka uygun bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 29.03.2025).

⁹²⁰ Danıştay 9. D., T. 16.04.2009 E.2008/3446 K.2009/1800 sayılı kararında, sahte fatura düzenlediğinden kuşkulanan şirketin, düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılmasının hukuken mümkün olmadığı, düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği; gerçek bir faaliyetinin olup olmadığı, iş yerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında ilgili yılda yoklama yapılmamış olması, davacı şirkete fatura düzenleyen şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında da bu mükellefin davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğuna yönelik somut bir saptama bulunmaması karşısında, tarh edilen cezalı verginin iptali yerinde görülmüştür (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 29.03.2025).

⁹²¹ Danıştay 9. D., T. 16.04.2009 E. 2008/3446 K. 2009/1800 sayılı kararında, “ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, beyannamelerini verip vermediği, hasılatının miktarı, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı gibi konularda bilgi sahibi olmamasının olağan bir durum olduğu, vergi mahremiyeti ilkesinin (VUK m. 5) de bu düşüncüyü desteklediği; alışları kısmen veya tamamen sahte olduğu düşünülen bir mükellefin satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılarak yapılan yorumun, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bıraktığı; yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin bu hareketlerinin mali sonuçlardan iyiniyetli mükelleflerin, olayla ilgileri somut olarak ortaya konulmadan sorumlu tutulmasının hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı vurgulanmıştır (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 29.03.2025).

⁹²² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.4.2.2. Özel Esaslar Uygulaması

Özel esaslar uygulaması, daha önce 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan, indirim-iade işlemlerini “genel esaslar” ve “özel esaslar” şeklinde ikiye ayıran, mükelleflerin iadelerinin çeşitli ölçütlere göre vergi incelemesi raporuyla veya teminatla kabul edilmesini öngören kod listeleri uygulamasın benzeyen bir uygulamadır. Bu uygulama, 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDVGUT'nin “IV/E. Özel Esaslar” başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı Tebliğ'de, “iadesi istenilen KDV tutarının gerçek olup olmadığı tespit edilerek, Hazine'ye intikal etmemiş veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların yolsuz olarak iadesini önlemek” olarak bildirilmiştir. Tebliğ'de düzenlemenin, KDVK m. 36/2'de vergi idaresine verilen, mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisine dayandığı açıklanmıştır (IV/E-1.1). Düzenleme, tıpkı daha önceki kod listeleri uygulaması gibi, KDV indirim ve iadelerini ilgilendiren bir önlem niteliğindedir⁹²³.

Düzenlemeye göre, genel esaslar, iade talebinin, iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesidir. Örneğin, indirimli orana tabi işlemlerden (mal ve hizmetlerden) doğan ve KDVK m. 29'a dayanan iade talepleriyle ilgili düzenlemeler, Tebliğ'in III/B-3 başlık numaralı bölümünde yer almaktadır. KDV'den müstesna kılınan bazı mal veya hizmetlerden doğan ve KDVK m. 32'ye dayanan iade talepleriyle ilgili düzenlemeler ise Tebliğ'in “II. İstisnalar” başlıklı bölümü altında, her bir istisna ile ilgili özel düzenlemelerin arasında bulunmaktadır. Buna göre, örneğin, ihracat istisnasının iadesi II/A-1.1.4 numaralı bölüme, taşımacılık istisnasının iadesi ise II/C-1.3 numaralı bölümde düzenlenmiştir. İşte, iade taleplerinin vergi idaresine iletilmesi, değerlendirilmesi ve yerine getirilmesiyle ilgili bu düzenlemeler Tebliğ'de genel esaslar olarak tanımlanmaktadır. Tebliğ, KDV iadesi taleplerinin Tebliğ'in ilgili bölümlerindeki bu düzenlemelere (genel esaslara) göre yerine getirilmesini; ancak, özel esaslara tabi mükelleflerin iade taleplerinin Tebliğ'in (IV/E) bölümünde belirlenen “özel esaslara” göre sonuçlandırılmasını öngörmektedir (IV/A).

⁹²³ Yıldırım Taylar, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, Malatya 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 28.03.2025, s. 776.

Tebliğ'e göre özel esaslara tabi mükellefler, genel olarak, haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan mükelleflerdir. Buna göre, VUK m. 153/A hükümlerinin kapsamına giren mükellefler, iştirak edenler de dâhil olmak üzere haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler, haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin ilgili dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler, haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler, haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre sonuçlandırılacaktır (IV/E-1.3). Özel esaslar kapsamına alınması gereken mükellefler, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ile vergi tekniği raporları ve Gelir İdaresi Başkanlığının Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan analiz ve tespitler sonucunda elde edilen bilgilerin bir bilgi havuzunda toplanmasıyla tespit edilmiştir⁹²⁴.

Özel esaslara tabi olmanın sonucu, Tebliğ'in ilgili bölümlerinde, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi olarak belirlenmiştir. Tebliğ ayrıca, belirli miktarda teminat gösterilmesi hâlinde iade taleplerinin derhâl yerine getirilmesini, ancak teminatın yine vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmesini de kabul etmektedir. Vergi idaresi özel esaslar kapsamına alınması gereken mükellefe öncelikle bir yazı tebliğ edilerek indirim-iade talebini dayandırdığı belgede görünen işlemin (mal veya hizmetin) ilgili açıklama yapması; on beş gün içinde işlemin gerçekliğini ispatlaması veya düzeltme beyannamesi⁹²⁵ vererek bu belgeyi talebinden çıkartması istenilmiştir. İşlemin gerçekliğini ispatlayamayan ya da düzeltme beyannamesi vermeyen mükellefler özel esaslara alındığından mükellefler, işlem gerçek

⁹²⁴ Ümman Cerit, "Özel Esaslara Giriş ve Çıkışlarda Yeni Durum ile Özel Esaslara Göre KDV İadesi", **Vergi Raporu Dergisi**, S. 177, Ankara 2014, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 8 vd; Şişman ve Doğanlar, s. 156.

⁹²⁵ Düzeltme beyannamesi, tarh aşamasında fark edilen hataların mükellef tarafından giderilmesini sağlayan beyanname'dir. Mükellefler düzeltme beyannamelerini çoğu zaman vergi idaresinin talebi üzerine, ek bi vergi yükü veya vergi cezasıyla karşılaşmamak veya vergi incelemesine tabi kılınmamak amacıyla vermektedirler (Ömercioğlu, "Vergi Hataları", s. 65-66).

olsa bile özel esaslara alınmamak için düzeltme beyannamesi vermek durumunda kalmışlardır⁹²⁶.

Özel esaslar uygulaması da daha önceki kod listeleri uygulaması gibi hem öğretide hem de içtihatla hukuka aykırı bulunmuştur⁹²⁷. Uygulamanın yürürlüğe girdiği 01.05.2014 tarihinden kısa bir süre sonra verilen Danıştay kararlarında da tıpkı kod liste gibi özel esaslar uygulamasının da Anayasa'da güvence altına alınan çalışma ve sözleşme hürriyetini (m. 48) ihlal ettiği gibi verginin kanuniliği ilkesine (m. 73) de uymadığı kabul edilmiştir⁹²⁸. Takip eden yıllarda verilen yargı kararlarında da mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmasına dair işlemlerin İYUK m. 14/3-d anlamında "idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem" niteliğini haiz olduğu, işlemin çalışma hürriyetini bozduğu gibi kanuni bir yetkiye de dayanmadığı kabul edilerek, benzer gerekçelerle davaların esastan kabulüne karar verilmiştir⁹²⁹.

Özel esaslar uygulamanın temeldeki amacı, indirim ve iade taleplerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandıran mükellefleri elemek, bunların taleplerini vergi incelemesi yoluyla değerlendirecek taleplerini dayandırdıkları mal ve hizmet işlemlerinin gerçek olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Ancak düzenleme, mükelleflerin kullandıkları belgelerden yola çıkılarak, şüphe üzerine özel esaslara alınmasını gerektirmiş; haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin belgelerini kullanan mükellefler de özel esaslar kapsamına alınmıştır. Hâl böyle olunca, özel esaslara tabi mükelleflerin belgelerini hiçbir mükellef kullanmak istememiştir. Hatta bazı mükellefler kullandıkları belgede yer alan ve özel esaslar uygulaması nedeniyle

⁹²⁶ Şişman ve Doğanlar, s. 156-157.

⁹²⁷ Öncü, s. 219.

⁹²⁸ Danıştay 3. D., T. 13.05.2015 E. 2014/11851 K. 2015/3173 sayılı kararında; "davacının mal ve hizmet aldığı mükellef hakkındaki tespitlerden hareketle özel esaslara tabi mükellefler listesine alındığı, ancak Bakanlığın ve vergi idaresinin mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hükmün yer almadığı; bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği; bu listenin kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğini haiz olduğu" belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025).

⁹²⁹ Danıştay 3. D., T. 25.02.2015 E. 2014/7163 K. 2015/801; Danıştay 3. D., T. 01.03.2016 E. 2013/12352 K. 2016/1850; Danıştay 3. D., T. 07.03.2016 E. 2015/7939 K. 2016/1968; Gaziantep BİM, 1. VDD, T. 13.07.2020 E. 2020/379 K. 2020/536; Adana BİM, 1. VDD, T. 19.10.2020 E. 2020/599 K. 2020/288; İstanbul BİM, 1. VDD, T. 27.11.2020 E. 2020/2457 K. 2020/1733; İzmir BİM, 3. VDD, T. 30.11.2020 E. 2020/1885 K. 2020/1637; Danıştay 3. D., T. 30.01.2024 E. 2021/804 K. 2024/178; Ankara BİM, 4. VDD, T. 10.06.2024 E. 2024/313 K. 2024/2299 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025).

indirime dâhil edemedikleri KDV'leri, belgeleri aldıkları mükelleflerden tahsil etmeye dahi çalışmışlardır⁹³⁰.

Özel esaslar uygulamasının açıklanan hüküm ve sonuçları ile yargı yerlerinin verdiği kararlar, bu uygulamanın yürürlükte olduğu dönemde çözülmesi gereken pek çok hukuki sorunu bünyesinde barındırdığını açıkça göstermektedir. Bu hukuki sorunlar, özel esaslar uygulamasının suçsuzluk karinesine aykırılığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırılığı, mülkiyet hakkını ihlal etmesi ve çalışma ve sözleşme hürriyetine zarar vermesi olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri esasen Kanun'un suç saydığı fiillerdir (VUK m. 359). AY m. 15/2'de, m. 38/4'te ve AİHS m. 6/2'de kabul edilen suçsuzluk karinesi, suçluluğu mahkeme kararıyla saptanmamış olan kişilerin, idare hukukunu ilgilendiren işlemlerde dahi, kanunen suç sayılan bir fiili işlemin hukuki sonuçlarıyla karşılaşmalarını engellemektedir⁹³¹. Türk Hukukunda suçsuzluk karinesi asıl olmakla birlikte suçluluğu henüz mahkeme kararı ile hüküm altına alınmamış olan kişiler hakkında kanunlarla düzenlenen güvenlik tedbirlerinin uygulanması mümkündür (AY m. 38/3). Bu anlamda, yakalama, gözaltına alma ve tutuklama şeklindeki özgürlüğü sınırlayıcı tedbirler dayanağını doğrudan Anayasa'dan almış (AY m. 17, 19), ayrıntıları Kanun'la düzenlenmiştir (CMK m. 90, 91, 100). Adli kontrol tedbirine (CMK m. 109) ise Anayasa'da doğrudan yer verilmemiş olsa da bu kurum Anayasa'da düzenlenen temel hak ve özgürlüklerle yakından ilgilidir⁹³². Vergi mükelleflerinin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya

⁹³⁰ Yargıtay 19. HD, E. 09.04.2015 E. 2014/18067 K. 2015/5168 sayılı kararında, davacının, davalı hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu bulunması sebebiyle, özel esaslara girmemek için indirim konusu edemediği katma değer vergilerinin davalıdan tahsili için başlattığı icra takibinin haksız olduğunu kabul etmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025). Bakırköy 7. ATM, T. 01.02.2023 E. 2022/654 K. 2023/11 sayılı kararında, davacının, faturasını kullandığı davalı hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti veya raporu bulunması sebebiyle, özel esaslara girmemek için indiremediği katma değer vergilerinin davalıdan tahsil edilmesi istemiyle açtığı davanın; davacının karşılaştığı işleme karşı vergi mahkemesine başvurma hakkına sahip olduğu, vergi mahkemesine başvurması hâlinde belgelerin sahteliğine yönelik inceleme yapılabileceği, asliye ticaret mahkemesinin faturanın sahteliğiyle ilgili tespit yapamayacağı gerekçesiyle hukuki yarar dava şartı yokluğundan usulden reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.03.2025).

⁹³¹ Önder Tozman, "Suçsuzluk Karinesi: Türk Hukukundaki Sonuçları", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, Erzincan 2007, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 318; Hüseyin Şık, "Suçsuzluk Karinesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 1, Ankara 2012, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 109-110.

⁹³² Özen Kaya Göçmen, "Adli Kontrol Koruma Tedbirinin İnsan Hakları Işığında Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 30.03.2025, s. 1753-1754.

kullanma şüphesi nedeniyle, vergi iadeleri sırasında farklı işlemlere tabi kılınmaları da onlara konusu suç teşkil eden bir fiili işlemiş gibi davranılması anlamını taşımaktadır. Özel esaslar uygulaması esasen Hazine'nin vergi kaçığından zarar görmesini önlemeyi amaçlayan hukuki bir tedbir niteliğindedir⁹³³. Ancak nasıl ki suçsuzluk karinesinin bir tür istisnası olarak kabul edebileceğimiz adli kontrol koruma tedbiri kanunla düzenlenmişse, mükelleflerin konusu suç olan eylemleri işlediğine dair bir şüpheden hareketle farklı işleme tabi tutulmalarını öngören düzenlemelerin de kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan, özel esaslar uygulamasının suçsuzluk karinesinin ihlali sonucunu doğurduğuna yönelik düşünceler⁹³⁴ isabetli görünmektedir. Ancak, uygulamanın kaynağını kanundan alması hâlinde suçsuzluk karinesinin ihlal edilmiş olmayacağı kanaatindeyiz.

Özel esaslar uygulaması esasen kanunda açıkça düzenlenmiş bir uygulama değildir. KDVK m. 36/2 hükümlerinin 7104 sayılı Kanun'la ihdasına kadar Kanun'da, mükelleflerin uyum seviyelerinin belirlenmesini gösteren ölçütler dahi bulunmadığı gibi vergi idaresine farklı iade yöntemleri geliştirme yetkisi de verilmiş değildir.

Mükelleflerin özel esaslara alınmalarına dair işlemlerin mahkemelerce istikrarlı olarak iptal edilmesi karşısında, kanunilik sorununun çözülmesi için 7104 sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle vergi idaresine “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi ölçütleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme” yetkileri verilmişse de yargı yerleri Kanun'da özel esaslar uygulamasını meşru kılabilecek bir dayanak bulunmadığını düşüncesiyle idare aleyhine karar vermeye devam etmiştir⁹³⁵.

⁹³³ Şişman ve Doğanlar, s. 161.

⁹³⁴ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1'inci, Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, **Kaynak:** lexpera.com.tr., **e.t.:** 30.03.2025, s. 272; Yüce, **Vergi Kaçakçılığı**, s. 281-282.

⁹³⁵ Örneğin, Adana 2. VM, T. 18.04.2024 E. 2023/1139 K. 2024/352 sayılı kararında; “vergi güvenliğinin ve otokontrolünün sağlanması amacıyla vergi idarelerine kanun ve tebliğlerle tanınan hak ve yükümlülüklerinin kullanımının Anayasa hükümlerine (AY m. 2, m. 48, m. 49, m. 73) uygun şekilde gerçekleştirilmesi zorunlu olup, vergi idaresinin ve onun bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların

Gerçekten, AY m. 73/4 hükmü, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin⁹³⁶ ancak kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngörmüştür. Kısaca verginin kanuniliği” ilkesi olarak anılan bu ilke, vergiyi doğuran olayın, verginin mükellefinin ve sorumlusunun, konusunun, matrahının, oranının, tarh ve tahsil zamanlarının, zamanaşımı gibi unsurlarının kanunlarla düzenlenmesi gerektirmektedir⁹³⁷. Özel esaslar ise mükelleflerin uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemlerine tabi kılınmalarını öngören bir uygulamadır. Mükellefler, bu iade yöntemleri arasında yer alan vergi incelemesi gibi ağır bir yöntem tabi kılınmamak için kullandıkları belgelerde yer alan mal ve hizmetlerin gerçekliğini ispat etmeye ya da bu belgelerde yer alan katma değer vergilerini indirim-iade taleplerinden çıkarmaya zorlanmışlardır. Mükelleflerin vergi indirim ve iade haklarını doğrudan etkileyen bu uygulamanın AY m. 73/4 hükmü kapsamında ele alınması aşırı bir yorum olmayacaktır; zira uygulama, doğrudan bir vergi yükümü getirmese de mükellefin gerçek bir mal veya hizmete dayandırdığı indirim hakkından vazgeçmesi sonucunu doğurmuştur. Bu anlamda mükelleflerin iade taleplerinin, vergisel uyum seviyelerine göre zorlaştırılması, iade edilecek verginin miktarının azalmasına, ödenecek verginin artmasına yol açabildiğinden, AY m. 73/4’te anlamında “benzeri mali yükümlülük” olarak kabul edilebilmelidir⁹³⁸.

mükellefleri bu şekilde kategorize ederek listelemelerine ve bu listelerin de üçüncü kişilere yansıtılmasına olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almadığı, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki oluşturacağı gibi Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği; idarelerin kanundan yetki almaksızın eylem ve işlem tesis edemeyecekleri gibi tesis ettikleri işlemlerin de yasal dayanaklarını ortaya koymak zorunda oldukları; idarenin kamu hizmetlerinin daha iyi ve etkin şekilde yürütülmesi amacıyla kararlar alabileceği ve uygulayabileceği söylenebilirse de bunun kişilerin hak ve hukukunu olumsuz yönde etkileyecek ve tamamen keyfi bir şekilde uygulama yapılabileceği anlamında değerlendirilemeyeceği; bu itibarla kanuni dayanaktan yoksun bir şekilde idarenin kendi içinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile özel esaslara tabi mükellefler listesi oluşturularak davacının bu listeye kaydedilmesine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı” şeklinde gerekçe açıklanarak davanın kabulüne, dava konusu, iade taleplerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel Esaslar bölümündeki usul ve esasların uygulanması yönündeki işlemin iptaline karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹³⁶ AYM, T. 27.09.2012, E. 2011/16, K. 2012/129 sayılı kararında, burada anılan “ve benzeri mali yükümlülükler” ifadesinin kapsamının “kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar” olduğunu kabul etmiş ve kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan döner sermaye gelirlerinin “ve benzeri mali yükümlülük” ifadesi dolayısıyla kanunla düzenlenmesi gerektiği sonucuna varmıştır (**Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 30.03.2025).

⁹³⁷ Öncel ve diğerleri, s. 50; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 12; Taylar, “Özel Esaslar”, s. 778.

⁹³⁸ AY m. 73/4’te yer alan “benzeri mali yükümlülük” ifadesinin kapsamı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Güneş Yılmaz ve Özgür Biyan, “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: -Benzeri Mali Yükümlülük- Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 38, S. 2, İstanbul 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 346 vd.

Dolayısıyla, özel esaslar uygulamasının verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüşler⁹³⁹ isabetli görünmektedir.

Özel esaslar uygulaması vergi mükelleflerinin mal ve hizmet alımlarının gerçekliğinin sorgulanmasını gerektirmiştir. Bu uygulama nedeniyle mükellefler, indirim-iade taleplerinin vergi incelemesiyle yerine getirilmemesi için vergi idaresinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak değerlendirdiği belgelerde yer alan katma değer vergilerini indirmekten ve bunların iadelerini istemekten vazgeçmek zorunda kalmışlardır. Bununla birlikte, özel esaslar uygulaması hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması gibi nedenlerle özel esaslara giren mükelleflerden mal veya hizmet temin eden mükelleflerin de özel esaslara dâhil edilmesi, bir defa özel esaslara giren mükelleflerin genel esaslara dönünceye piyasadan dışlanmasına yol açmıştır. Tüm bu nedenlerle özel esaslar uygulaması, yürürlükte olduğu dönemde, kişilerin mülkiyet hakkına haksız bir müdahale olarak değerlendirilmiştir⁹⁴⁰.

Gerçekten, mülkiyet hakkı, Anayasa’da temel hak ve özgürlükler arasında düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkı, özüne dokunulmadan, ancak Anayasa’da belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir; bu sınırlamalar da Anayasa’nın sözüne ve özüne, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyet’in gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz (AY m. 13). Mülkiyet hakkıyla ilgili sınırlamaların kamu yararı amacına dayanması gerekir (AY m. 35/2). Özel esaslar ise doğrudan kanunda düzenlenen bir uygulama olmamıştır; özel esaslar uygulamasının yürürlükte olduğu dönemde vergi mükelleflerinin, çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmalarını ve bu sınıflandırmalara göre farklı iade yöntemlerine tabi kılınmalarını gerektiren bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır.

Özel esaslar uygulamasının AY m. 48’de düzenlenen çalışma ve sözleşme hürriyetini ihlal ettiğine yönelik düşünceler de mülkiyet hakkıyla ilgili tespitlere benzer şekilde, olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması nedeniyle özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet alan mükelleflerin de özel esaslar kapsamında alınmasında yoğunlaşmıştır⁹⁴¹. Buna göre, özel esaslar kapsamına alınan bir

⁹³⁹ Taylar, “Özel Esaslar”, s. 778.

⁹⁴⁰ Şişman ve Doğanlar, s. 153-154; Taylar, “Özel Esaslar”, s. 782.

⁹⁴¹ Örneğin, İzmir BİM, 3. VDD, T. 27.10.2020 E. 2020/1126 K. 2020/1480 sayılı kararında, davacının kod listesine alınması işleminin iptali istemiyle açılan davaya bakan Vergi Mahkemesinin; Anayasa’nın çalışma

mükellefin belgelerini diğer mükellefler kullanmak istememekte, dolayısıyla bu mükelleflerden mal veya hizmet almayı tercih etmemektedirler. Bu durum da özel esaslara alınan bir mükellefin piyasada faaliyet göstermesini imkânsız hâle getirerek mükellefin çalışma ve sözleşme özgürlüğünün zedelenmesine yol açmaktadır⁹⁴².

Çalışma hakkı genel olarak; “devlet tarafından oluşturulan asgari şartların koruması altında, isteğe bağlı olarak, insanlık onuruna yaraşır bir gelir sağlamaya dayanan herhangi bir faaliyette bulunma hakkı” olarak tanımlanabilmektedir⁹⁴³. Sözleşme özgürlüğü ise sözleşme kişilerin tarafı oldukları sözleşmeleri özgür iradeleri doğrultusunda kurmaya ve sonlandırmaya karar verme hakkıdır⁹⁴⁴. Çalışma ve sözleşme hürriyeti Anayasa’da temel hak ve ödevler arasında, sosyal ve ekonomik bir hak olarak düzenlenmiştir. Çalışma ve sözleşme hürriyeti sınırsız bir hak değildir, sınırlanabilir. Ancak bu sınırlamanın, hakkın özüne dokunulmadan, yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla getirilmesi mümkündür. Sınırlama, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyet’in gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz (AY m. 13/2). Özel esaslar uygulamasında ise mükellefler, haklarında vergi yükümlülükleriyle ilgili olarak olumsuz rapor ve olumsuz tespitler bulunduğu gerekçesiyle vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemine tabi kılınmışlardır. Bu mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet alan mükellefler de onlar gibi işlemin gerçekliğini ispatlamak veya indirim-iadelerini dayandırdıkları belgeleri kullanmaktan vazgeçmek zorunda bırakılmışlardır. Bu durum, diğer mükelleflerin, özel esaslar kapsamında olan mükelleflerden mal veya hizmet almaktan kaçınması sonucunu doğurduğundan, özel esaslara alınan mükelleflerin piyasada ticaret yapmaları imkânsız hâle gelmiştir. Dolayısıyla, yürürlükte olduğu dönemde kanuni bir dayanağı bulunmayan

ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48/2, 49/2 hükümlerine atıf yapılarak, “tartışılan meselenin mükelleflerin iade talepleriyle ilgili olarak ilgili Tebliğ uyarınca özel esaslara tâbi tutulup, vergi incelemesi yapılmasının önüne geçilmesi değil; olumsuz mükellefler, kod, risk grubu, Tebliğ’in Özel Esaslar bölümüne göre işlem yapılacak mükellefler listesi gibi çeşitli adlar altında listelenip, bu listelerin de üçüncü kişilerin bilgisine yansıtılarak ticari hayatlarının olumsuz yönde etkilenmesi olduğu, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği” gerekçeleriyle davanın kabulüne karar vermesinde usule ve kanuna aykırılık bulunmamıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr., **e.t.:** 01.04.2025).

⁹⁴² Öncü, s. 220.

⁹⁴³ Murat Şen, “İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 20, S. 1, İstanbul 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 01.04.2025, s. 148.

⁹⁴⁴ Hakan Bilgeç, “Sözleşme Özgürlüğünün Sınırlandırılmasına İlişkin Anayasal İlkeler Işığında Zorunlu Sigortaların Belirlenmesi Usulünün Değerlendirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 2, İzmir 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 964.

özel esaslar uygulamasının, özel esaslara alınan mükellefler açısından çalışma hakkını, diğer mükellefler açısından sözleşmenin tarafını belirleme hakkını hukuka aykırı olarak sınırladığı sonucuna varılmaktadır.

Öğretide ve içtihatla suçsuzluk karinesini, verginin kanuniliği ilkesini ve kişilerin mülkiyet hakkını ihlal ettiği, kara listeye alınan mükelleflerin diğer mükellefler tarafından dışlanmasına yol açarak çalışma ve sözleşme hürriyetine zarar verdiği konusunda görüş birliği bulunan özel esaslar uygulaması, yargı yerlerinin istikrarlı olarak verdiği iptal kararları nedeniyle uygulanamaz hâle gelmiştir. Vergi idaresinin kaybettiği davalar sonucunda yargılama gideri ödemek zorunda kalması⁹⁴⁵ bir yana, vergi incelemesi

⁹⁴⁵ Özel esaslara alınma işleminin istikrarlı olarak hukuka aykırı bulunması ve idarenin davacılar lehine vekâlet ücreti ve yargılama gideri ödemeye mahkûm edilmesi, bu davaların sayıca artmasına yol açan bir faktör olmuştur. Karşı vekâlet ücreti elde etme amacıyla özel esaslara alınmış şirketleri tespit eden avukatlar, müvekkillerine kendileri ulaşarak, mükellefiyeti faal olmayan şirketler adına dahi dava açma yoluna gitmişlerdir. Örneğin, vergi mükellefiyeti 2019 yılında vergi inceleme raporuyla terkin edilen bir mükellef adına açılan (aynı şirketin davacı olarak yer aldığı) davalara bakan Adana 1. VM, T. 13.09.2019 E. 2019/429 K. 2019/826; T. 14.06.2021 E. 2021/198 K. 2021/877; T. 14.04.2022 E. 2022/79 K. 2022/359, Adana 2. VM, T. 08.09.2020 E. 2019/1021 K. 2020/385; T. 07.09.2021 E. 2021/1 K. 2021/932; T. 22.03.2022 E. 2021/1437 K. 2022/351 sayılı kararlarında her bir davanın kabulüne karar verilmiş (**Kaynak:** uyap.gov.tr, e.t.: 31.03.2025), vergi idaresi aynı mükellefin özel esaslardan çıkarılması için altı kez duruşmalı vekalet ücreti ödemek ve yargılama giderlerini karşılamak durumunda kalmıştır. Ancak daha sonra, faal olmayan şirketler adına açılan davalarda davacıların dava açmakta hukuki yararlarının bulunmadığı yönünde içtihat gelişmiş ve bu kısım davaların reddine karar verilebilmiştir. Örneğin, davacının özel esaslara alınması işleminin, Anayasal ve yasal dayanağının bulunmadığı, tesis edilen işlemin özellikle katma değer vergisi iadesinin gerçekleşmesinde zaman ve finansman kaybına sebebiyet verdiği, bu nedenle de katma değer vergisi iadesi talep edilen firmaların özel esaslara alınmış mükelleflerden mal ve hizmet almak istemediği, bunun sonucunda da haksız yere özel esaslara alınmış mükellefin itibar ve müşteri kaybına uğramakta olduğu, maddi ve manevi zarara uğradığı iddia edilerek iptali istemiyle açılan davaya bakan Mersin 1. VM, T. 07.03.2025 E. 2023/1240 K. 2024/333 sayılı kararında; “Bir kişinin idarece tesis edilen bir işleme karşı iptal davası açma hakkına sahip olması için üç temel koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar; iptal ve/veya şikâyet konusu edilen ve ihlale yol açtığı ileri sürülen kamu gücünün işlemi, eylemi ya da ihmaliinden dolayı davacının güncel bir hakkının ihlal edilmesi, bu ihlalden davacının kişisel olarak ve doğrudan etkilenmiş olmasıdır. Bu koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda Anayasa ve yasalarca koruma altına alınan bir hakkın ihlali iddiasında bulunan gerçek kişilerin ya da özel hukuk tüzel kişilerinin mağdur sıfatını haiz olduğu, dolayısıyla dava ehliyetinin bulunduğu kabul edilmektedir. Öte yandan davanın esastan çözümlenebilmesi için davacının sadece idarece tesis edilen işlem nedeniyle mağdur olduğunu ileri sürmesi yeterli olmayıp ihlalden doğrudan etkilendiğini yani mağdur olduğunu göstermesi veya mağdur olduğu konusunda Mahkemeyi ikna etmesi gerekir. Bu itibarla mağdur olduğu zannı veya şüphesi de mağdurluk statüsünün varlığı için tek başına yeterli de değildir. Bu durumda, 03.07.2015 tarih ve 2015070645U490000009 sayılı yoklama fiş numarası ile 14.12.2015 tarihli yoklamaya istinaden 31.10.2015 tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı resen terkin olunan ve bu tarihten itibaren de ticari faaliyet yürütmediği hususunda taraflar arasında herhangi bir ihtilaf bulunmayan uyuşmazlık konusu olayda UYAP sisteminden yapılan sorgulamada davacı şirketin hakkında tesis edilen resen terk işlemine karşı bu güne kadar da herhangi bir iptal davası da açmamış olduğu hususu göz önüne alındığında işin esasına girilerek yargılama yapılmasının davacıya hukuki yarar sağlamayacağına görülmesi karşısında menfaat sağlama açısından ehliyeti olmayan davacı hakkında tesis edilen özel esaslara alınma işleminin iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekmektedir.” şeklinde gerekçe açıklanarak davanın reddine karar verilmiş; karar Adana BİM 1. VDD T. 14.06.2024 E. 2024/1059 K. 2024/1399 sayılı kararıyla onanarak kesinleşmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, e.t.: 31.03.2025). Ancak Danıştay VDDK T. 09.04.2025 E. 2025/1 2025/13 sayılı kararında, özel esaslara tabi mükelleflerin, işlemin tesis edildiği tarihte mükellefiyet kayıtları bulunmasa bile bu işlem dolayısıyla hak ihlaline uğradıkları ve dava açma ehliyetleri bulunduğu

sonucunda nakden iade alamayacak mükellefler, özel esaslara alınma işleminin iptali sonucunda vergi iadesi alabilmişler ve bu durum da Hazine'nin zarara uğramasına yol açmıştır⁹⁴⁶. Özel esaslar uygulamasının mevcut durumu kanun koyucunun kanuni bir düzenleme yapmasını, vergi idaresinin de Kanun'la verilen yetkiye dayanarak çıkardığı düzenleyici işlemlerde değişiklik yapmasını gerektirmiştir⁹⁴⁷.

Bu bağlamda, 7524 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle, KDVK m. 36/2'ye, fıkranın birinci cümlesinden önce gelmek üzere “Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.” cümlesi eklenmiştir. Böylece KDV iadesi taleplerinin yerine getirilmesinde uyulacak asıl yöntemin vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemi olduğu hususu kanuni düzenlemeye dayandırılmıştır.

Ardından, 52 Seri No'lu Tebliğ⁹⁴⁸ yayımlanarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin “IV/E- Özel Esaslar” başlıklı bölümü ilga edilmiş ve Tebliğ'de yer alan bütün “özel esaslar” ibareleri Tebliğ metninden çıkarılmıştır. KDVK m. 36/2-c.2'yle verilen “mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme” yetkileri ise Tebliğ'e eklenen yeni düzenlemelerle ve özellikle bu değişiklik ile ihdas edilen “IV/A2- İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” başlıklı bölümle kullanılmıştır. Böylece özel esaslar uygulaması, 52 Seri No'lu

sonucuna varılmış, incelenmeksizin ret kararlarının yerinde olmadığı tespit edilmiş ve bölge idare mahkemeleri arasındaki karar farklılığı bu yönde giderilmiştir (**Kaynak:** resmigazete.gov.tr, e.t.: 15.06.2025).

⁹⁴⁶ Bunun gibi, mükellefiyet kaydı 18.11.2002 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilen ve bu işleme karşı dava açma yoluna gitmeyen, o tarihten beri de mükellefiyet kaydı bulunmayan ve vergiye tabi bir faaliyetle uğraşmayan mükellef adına, yirmi iki yıl sonra, 2024 yılında açılan davaya bakan Adana 2. VM, T. 11.09.2024 E. 2024/333 K. 2024/774 sayılı kararıyla davacı şirketin özel esaslara alınmadan ötürü hukuki menfaatinin etkilendiğinden söz etmek mümkün bulunmadığından davanın reddine karar verilmiş (**Kaynak:** uyap.gov.tr, e.t.: 04.05.2025); bu gibi ret kararları özel esaslar uygulamasının Hazine'ye verdiği zarar bir miktar azalmıştır.

⁹⁴⁷ 7524 sayılı Kanun'un gerekçesinde, iade taleplerinin vergi incelemesi sonucuna göre kabul veya reddedilmesi için özel esaslar kapsamına alınan mükellefler tarafından açılan davaların “vergi incelemesinin KDV iade yöntemi olarak Kanunda açıkça belirlenmediği” gerekçesiyle kabulüne karar verilmesi nedeniyle inceleme sonucu beklenmeksizin iade taleplerinin yerine getirildiği; iade talepleri yerine getirildikten sonra, inceleme sonucunda haksız iade yapıldığının tespit edilmesi halinde ise iadeyi alan mükelleflerin işletme faaliyetlerini sonlandırabildiği ve üzerindeki mal varlığını devredebildiği, bu durumun da haksız iade edilen katma değer vergisi tutarlarının geri alınamaması sonucunu doğurduğu açıkça ifade edilmiştir (7524 sayılı Kanun Gerekçesi; **Kaynak:** tbmm.gov.tr, e.t.: 31.03.2025).

⁹⁴⁸ 31.10.2024 tarih ve 32708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tebliğ'in ilgili maddelerinin 31.10.2024 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte hukuk âleminden silinmiştir.

2.4.3. Yeni Düzenleme: Asli İade Yöntemi Olarak Vergi İnceleme Raporu Sonucuna Göre İade

2.4.3.1. Düzenlemenin Genel Özellikleri

KDVK m. 36/2 hükmünde 7524 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, KDVK hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin kural olarak vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi kabul edilmiştir. Aynı fıkranın ikinci cümlesi ise kuralın istisnasını düzenlemiştir. Buna göre, vergi idaresi, “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı” gibi ölçütlere göre “mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye” yetkili kılınmıştır. Vergi idaresi bu yetkiyi, KDV Genel Uygulama Tebliği'ne eklediği “IV/A2- İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” başlıklı bölümde yer alan düzenlemelerle kullanmıştır.

Tebliğ'in mevcut şekline göre, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır. Ancak vergi idaresi, ilk olarak, yalnızca haklarında IV/A2 numaralı bölümde sayılan olumsuz rapor veya tespitler bulunan mükelleflerin iade taleplerini doğrudan vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi usulünü kabul etmektedir.

Haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri ise özel esaslar uygulamasının yürürlükte olduğu dönemde olduğu gibi Tebliğ'in iade hakkını doğuran düzenlemeyle ilgili bölümünde yer alan usule göre yerine getirilir.

Buna göre, indirimli orana tabi işlemlere dayanan (KDVK m. 29) iade taleplerinde Tebliğ'in “III/B-3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması” başlıklı bölümündeki usul uygulanır. Örneğin, Cumhurbaşkanının KDVK m. 28 hükmüne dayanarak vergi oranını indirdiği bir teslim veya hizmet dolayısıyla yüklendiği ve indirim

yoluyla gideremediği KDV'nin mahsuben iade edilmesini talep eden bir mükellefin bu talebi, 50.000,00 TL'yi aşmadığı takdirde yeminli mali müşavir raporu, vergi incelemesi raporu ya da teminat aranmaksızın yerine getirilir. İadesi talep edilen tutarın 50.000,00 TL'yi aşması hâlinde ise vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu aranır, 50.000,00 TL'yi aşan kısım kadar teminat gösterilmesi hâlinde talep yerine getirilir; ancak teminat, yeminli mali müşavir raporu veya vergi inceleme raporu ile çözülür (III/B-3.2.1).

Yine, KDV'den müstesna kılınan mal veya hizmetlere dayanan (KDVK m. 32) iade taleplerinde de Tebliğ'in "II. İstisnalar" başlıklı bölümü altında, her bir istisna için ayrı ayrı düzenlenen usullere uyulacaktır. Örneğin, KDVK 11'de KDV'den müstesna kılınan, mal ihracatıyla ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin m. 32/1 uyarınca iadesinden kaynaklanan mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, yeminli mali müşavir raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir (II/A-1.1.4.1.2). Aynı kapsamda nakden iade talepleri ise, 50.000,00 TL'yi aşmadığı takdirde vergi inceleme raporu, yeminli mali müşavir raporu veya teminat aranmadan; 50.000,00 TL'yi aşması halinde ise aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilirse iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu sonucuna göre çözülür.

Ancak, Tebliğ'in "IV/A2-1.3. İade Talepleri Vergi İnceleme Raporuna Göre Yerine Getirilecek Mükellefler" başlıklı bölümünde sayılan mükelleflerin iade talepleri, sayılan bu usuller uygulanmaksızın, vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Bu mükellefler, genel olarak, haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan veya bu mükelleflerle ilişkili olan mükelleflerdir. Buna göre, VUK m. 153/A hükümlerinin kapsamına giren mükellefler, iştirak edenler de dâhil olmak üzere haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler, haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerin ilgili dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler, haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan, haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet alan mükelleflerin iade talepleri vergi

inceleme raporuna göre yerine getirilecektir (IV/A2-1.3). Daha önce özel esaslar kapsamında yer alan “haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler” 52 Seri No’lu Tebliğ ile yapılan değişiklik sonrasında iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecek mükellefler arasında sayılmamıştır.

Buna göre, iade talebi genel düzenlemeye göre yeminli mali müşavir raporu aranmaksızın veya yeminli mali müşavir raporuyla yerine getirilebilen bir mükellef, hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunduğu için bu düzenlemelerden yararlandırılmaz ve bu mükellefin iade talebi vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir (IV/A2-6). İade talebinin teminatla yerine getirilmesi için ise beş kat teminat göstermesi gerekir; ancak teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür (IV/A2-6.1). Böylece, hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan ve iade talebini sahte belgelere dayandırma ihtimali yüksek olan mükellefin iade talebini dayandığı işlemlerin gerçekliği vergi inceleme raporuyla değerlendirilmiş olur.

2.4.3.2. Katma Değer Vergisi İade İncelemesi

Türk Vergi Hukukunda düzenlenen vergi denetim yollarından biri olan vergi incelemesi⁹⁴⁹, incelemenin türüne göre “tam inceleme” ve “sınırlı inceleme” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam inceleme, “mükellefin, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla, bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemleri üzerinde, bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan” vergi incelemesidir (VIUUEHY m. 3/1-f). Tam inceleme dışında kalan bütün incelemeler ise sınırlı inceleme

⁹⁴⁹ Beyannameye dayanan tarh yönteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve vergi adaletinin sağlanması için hem mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi hem de vergi idaresinin iç denetime (teftişe) tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadıklarının, işlemlerinin gerçek ve beyanlarının doğru olup olmadığının araştırılmasına vergi denetimi denilmektedir. VUK’ta düzenlenen denetim yolları yoklama (m. 127 vd.), vergi incelemesi (m. 134 vd.), arama (m. 142 vd.) ve bilgi toplamadan (m. 148 vd.) ibarettir. Bu denetim yollarından biri olan vergi İncelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı, tespit etmeyi sağlamayı amaçlar (VUK m. 134/1), mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığının, yükümlülüklerine uyup uymadıklarının belirlenmesini sağlar. Vergi incelemesi sırasında mükellefin defter, kayıt ve belgeleri incelenir, sahip olduğu iktisadi kıymetlerin envanteri çıkartılır, mükellef dışından temin edilen kaynaklardan yararlanılır. Vergi incelemesi sırasında revizyon, karşıt inceleme, randıman incelemesi gibi çeşitli teknikler kullanılır (Mehmet Bayram, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1’inci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 12 vd., 28-29).

olarak kabul edilir (m. 3/1-e). Bu anlamda KDV iade incelemesi sınırlı incelemenin bir türü olarak kabul edilmektedir⁹⁵⁰.

KDV iade incelemesi, vergi iadelerinin suiistimal edilerek Hazine'nin zarara uğratılmasını önlemek gibi önemli bir amaca hizmet etmektedir⁹⁵¹. Aynı zamanda, mükelleflerin iade haklarına gecikmeden kavuşabilmeleri de bu incelemelerin en kısa sürede yapılmasını gerektirmektedir. KDV iade incelemelerinin isabetli sonuç vermesi ve kısa sürede tamamlanması için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı içinde vergi müfettişlerini uzmanlaştırma çalışmaları başlatılmıştır⁹⁵², 7104 sayılı Kanun'la Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı kurulmuştur (m. 26). VUK m. 140/1-6 hükmüne değişiklik yapılarak KDV iade incelemelerinin en fazla üç ay içinde bitirileceği, ancak iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği ve ek süre verilmesi hâlinde nezdinde inceleme yapılana yazılı bilgi verileceği hüküm altına alınmıştır (7104 s. K. m. 19).

Vergi incelemesi, farklı aşamalardan oluşan hukuki bir süreçtir⁹⁵³. Vergi incelemesinin ilk adımı, mükellefin incelemeye sevk edilmesidir⁹⁵⁴. Vergi incelemesinde olağan sevk usulü, Vergi Denetim Kurulunun mükellefleri Risk Analiz Sistemine aktarılan veriler doğrultusunda incelemeye sevk etmesidir⁹⁵⁵. KDV iadesi incelemesi ise vergi idaresinin talebi üzerine yapılan bir inceleme olduğundan olağandışı bir sevk usulü olarak kabul edilmektedir⁹⁵⁶.

İncelemeye sevk üzerine, vergi incelemesine yetkili olanlara⁹⁵⁷ (inceleme elemanına) yazıyla inceleme görevi verilir. Bu yazıda nezdinde inceleme yapılacak

⁹⁵⁰ Bayram, s. 77; Ali Osman Yılmaz, "Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Bir Durum Çalışması", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 25.04.2025, s. 57.

⁹⁵¹ Büşra İlgar, "Katma Değer Vergisi İadelerinde YMM İncelemeleri ile Vergi İncelemelerinin Etkinlik, Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştırılması", **Vergi Raporu Dergisi**, S. 219, Ankara 2017, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 01.04.2025, s. 180.

⁹⁵² Ali Osman Yılmaz, 197.

⁹⁵³ Vergi incelemesinin aşamaları; (i) incelenecek mükelleflerin tespit edilmesi, (ii) vergi inceleme elemanlarının görevlendirilmesi, (iii) vergi incelemesine başlanması, (iv) vergi incelemesinin yapılması ve (v) vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi şeklinde beş ana başlığa ayrılabilir (Çavdar, s. 47).

⁹⁵⁴ Bayram, s. 86.

⁹⁵⁵ Bayram, s. 92-93.

⁹⁵⁶ Cansu Dağ Bereket, **Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 01.04.2025, s. 149.

⁹⁵⁷ "İncelemeye yetkililer" başlıklı VUK m. 135 hükümlerine göre, vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir (VİUUEHY m. 6/1). İşe, görevin verilmesinden itibaren en geç beş gün içinde; araştırma, bilgi isteme, yazışma gibi gerekli işlemler yapılarak başlanır (m. 7). İşe başlamadan itibaren elde edilen bütün hususlar bir inceleme dosyasında saklanır (m. 8/1). İncelemeye ise görevin verilmesinden itibaren en geç on beş gün içinde (m. 9/1), bir İncelemeye Başlama Bildirimi ile başlanır; bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapılar, bir örneği vergi inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir (m. 9/2). İnceleme başlama tarihi, bu bildirimin düzenlendiği tarihtir. Ardından, mükellefin defter ve belgeleri yazıyla istenir ve tutanakla teslim alınır (m. 12). İnceleme kural olarak dairede (m. 13/1) ve resmi çalışma saatleri içinde (m. 14/1) yapılır. İnceleme esnasında gerekli görülen hallerde, olay ve hesap durumları ayrıca tutanaklara aktarılabilir (m. 16/1). İnceleme ve araştırma faaliyetleri sonucunda yapılan tespitler tutanağa bağlanır, tutanağa bağlanan hususlar vergi mevzuatına göre değerlendirilerek vergi inceleme raporuna aktarılır⁹⁵⁸.

KDV iade incelemesi en fazla üç ay içinde tamamlanmalıdır; ancak iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir (VUK m. 140/1-6, VİUUEHY m. 23/1). İncelemenin bu süreler içinde sonuçlandırılmamasının hukuki sonucu Kanun'da düzenlenmemiştir. Bir görüşe göre, bu süreler hukuki nitelikleri yönünden idari süreler olup kamu hizmetinin gecikmemesini amaçladığından vergi incelemelerine dayanılarak yapılan işlemlerde sakatlanmaz; ancak mükelleflerin, incelemenin bitmemesi nedeniyle uğradıkları zararın tazminini talep edebilecekleri kabul edilmektedir⁹⁵⁹. Başka bir görüşe göre ise kanuni süresinde tamamlanmayan bir vergi incelemesi, buna dayanılarak yapılan idari işlemleri yetki yönünden sakatlar ve işlemin iptali gerekir⁹⁶⁰. İnceleme, vergi inceleme raporunun Rapor Değerlendirme Komisyonlarına gönderilmek üzere inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihte tamamlanmış kabul edilir (VİUUEHY m. 21/2).

Rapor değerlendirme komisyonu, vergi inceleme raporunu “vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden” değerlendirir (RDKY m. 8/1). Komisyonun raporu mevzuata uygun bulunması hâlinde olumlu

⁹⁵⁸ Bayram, s. 132.

⁹⁵⁹ Turgut Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, 04.03.2016, **Kaynak:** turgutcandan.com, **e.t.:** 31.03.2025, s. 1.

⁹⁶⁰ Dağ Bereket, s. 284-285.

değerlendirme yapılmış olur rapor gereği yapılmak üzere vergi dairesine gönderilir (m. 15/1). Rapor mevzuata uygun bulunmazsa olumsuz değerlendirmeden söz edilir ve rapor, gerekçeli karar tutanağıyla birlikte inceleme elemanına iade edilir (m. 16/1).

Vergi dairesi, olumlu değerlendirmeye gelen raporda yer alan görüş ve tespitlere göre KDV iadesini yerine getirir veya reddeder. Ret işlemi İYUK m. 14/3-d anlamında kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olacağından iptal davasına konu edilebilir. Davada, ret işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden en az biriyle hukuka aykırı olup olmadığı incelenir. Bu noktada vergi inceleme raporu, davacının KDV iadesi talebinin reddine dair işlemin sebep unsuru oluşturacaktır. Vergi inceleme raporunun usule aykırı olarak düzenlenmesi veya içerik yönünden olaya veya hukuka aykırı tespitler içermesi hâlinde işlem sebep unsuru yönünden sakatlanmış olacak ve işlemin iptaline karar vermek gerekecektir. Vergi inceleme raporu, mükellefin katma değer vergi iade talebinin yerinde olup olmadığı hakkındadır. Bunun için iade konusu edilen işlemlerin KDVK m. 29, m. 32 veya diğer hükümler uyarınca iade konusu edilebilen işlemlerden olup olmadığı, iade talebinin dayandığı belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge durumunda olup olmadığı araştırılacaktır⁹⁶¹.

⁹⁶¹ Örneğin, Danıştay 4. D., T. 11.04.2022 E. 2021/3712 K. 2022/2396 sayılı kararında, davacının, KDVK m. 13/d hükmü kapsamında yaptığı teslim ve hizmetlerden dolayı yüklendiği katma değer vergisinin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin (...) tarih ve (...) sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davayı, “davacı şirketin Hidroelektrik Santrali ile ilgili olarak ilgili dönemlerde yüklenilen katma değer vergisine dair 21.12.2017 tarihli iade istemi hakkında yapılacak inceleme sonucuna göre yerine getirilmesinin istenilmesi üzerine 2017/3,4,5 dönemleri hesap ve işlemlerinin katma değer vergisi iadesi yönünden sınırlı olarak incelenerek düzenlenen (...) tarih ve (...) sayılı Vergi İnceleme Raporunda, iadesi talep edilen katma değer vergisi tutarının mükellef kuruma iade edilmemesi gerektiği belirtildiğinden yapılan iade başvurusunun reddine dair dava konusu işlemin davacıya tebliğ edildiği, anılan Vergi İnceleme Raporu ile (...) tarihli ve (...) sayılı Vergi Tekniği Raporunda; mükellef kurum tarafından, sahte belge düzenlemek suretiyle haksız yere katma değer vergisi iadesi alabilmek amacıyla yirmi şirketten oluşan bir organizasyon oluşturulduğu ve bu kapsamda ilişkili firmalarla ilgili hesap dönemlerinde düzenlenmiş olan faturaların tamamının sahte olduğu, 2014 ve 2015 yıllarında almış olduğu katma değer vergisi iadelerinin tamamının sahte faturalara dayanan yersiz katma değer vergisi iadesi olduğu, 2017 hesap dönemi hesap ve işlemlerinin usul yönünden incelenmesi sonucunda eleştiri konusu yapılacak herhangi bir hususa rastlanılmadığının belirtildiği, davacı şirketin katma değer vergisi iade talebine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi listesinde yer alan (...) Enerji A.Ş., (...) Mühendislik Limited Şirketi ve (...) Mühendislik Limited Şirketi hakkında 2014 ve 2015 takvim yılı için düzenlenen vergi tekniği raporlarına atıf yapılmak suretiyle haklarına olumsuz tespitlerin bulunduğu belirtilmiş ise de, 2017 takvim yılı için söz konusu firmalar hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle yapılan incelemenin devam ettiği, ayrıca raporda, söz konusu üç firma tarafından davacı adına düzenlenen faturalara konu malların sevkine ilişkin herhangi bir sevk irsaliyesine veya taşıma irsaliyesine rastlanılmadığı ileri sürülmüş ise de, davacı şirket temsilcisinin ifadesinde, ana ekipmanların ve hammaddelerin farklı firmalardan temin edildiği ve tüm hammadde ve malzemelerin ana merkeze getirilerek tüm imalatların taahhüdün tamamlandığı bölgede gerçekleştirildiği belirtildiğinden, bu iddiaya ilişkin olarak da herhangi bir inceleme ve tespit yapılmadığı görülmekle, davalı idarece ihtilaf konusu dönemlere ilişkin olarak katma değer vergisi iadesine engel teşkil edebilecek somut herhangi bir tespitle bulunulmadığı, bu haliyle tanzim edilen vergi inceleme raporunun eksik incelemeye

2.4.3.3. İşlemlerin Gerçekliğini İspat

52 Seri No’lu Tebliğ ile yapılan değişiklik sonrasında da özel esaslar uygulamasının yürürlükte olduğu dönemde olduğu gibi, mükelleflere, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçekliğini ispat etme imkânı verilmiştir (KDVGUT IV/A2.5). Bu imkândan, “düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma yapılan mükellefler” ile “kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler” yararlanabilir.

Bu kapsamda, VUK m. 370/b uyarınca, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespite ilişkin bir yazı mükellefe tebliğ edilir. Mükellef ön tespit yazısında belirtilen beyanlarını düzeltmezse iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır. Mükellef beyanlarını düzeltirse, iade hakkı için öngörülen genel düzenlemelere göre işlem yapılır. Ancak mükellef, işlemlerin gerçekliğini gösteren bilgi ve belgeleri, idari araştırma aşamasında vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyona, incelemeye başlanmışsa inceleme elemanına ibraz ederek belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olmadığını ispat ederse hakkında olumsuz tespit kapsamında işlem yapılmaz. Ancak mükellef işlemlerin gerçekliğini ispat edemezse hakkında olumsuz tespit kapsamında işlem yapılır ve mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konuyla ilgili incelemeye sevk edilir.

Bu süreçte hem idare hem mükellef VUK m. 3/B hükmü uyarınca yemin hariç her türlü delilden yararlanabilir. Mükellefin sunduğu delilleri değerlendiren vergi dairesi ve inceleme elemanı, mükellefin sunduğu delilleri, Kanun’a uygun karşı delillerle, gerekçeli olarak çürütmekle yükümlüdür⁹⁶².

dayalı olduğu” gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi Kararını onayan BİM kararı, “davacının 2017/1 ila12 dönemi hesap ve işlemlerinin katma değer vergisi yönünden incelenmesi üzerine, söz konusu istinaf başvurusu sonuçlanmasından önceki tarih olan (...) tarih ve (...) sayılı Vergi Tekniği Raporu ile (...) sayılı Vergi İnceleme Raporunun düzenlendiği, ancak istinaf aşamasında dava konusu katma değer vergisi iadesine ilişkin tespit ve bilgilerin bulunduğu raporun irdelenmediğinin görüldüğü, bu nedenle sözü edilen rapor incelenerek bir karar verilmesi gerektiğinden BİM kararının bozulmasının gerektiği” şeklinde gerekçe açıklanarak bozulmuştur (**Kaynak:** yargitaykararlari.com.tr, **e.t.:** 01.04.2025).

⁹⁶² Şişman ve Doğanlar, s. 157.

2.4.3.4. Yeni Düzenlemeyle Çözülen ve Çözilemeyen Hukuki Sorunlar

Vergi mükelleflerinin KDV iade taleplerinin vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi, esas bakımından hukuka aykırı bulunan bir yöntem değildir. İndirim-iade mekanizması, yaptığı faaliyet dolayısıyla KDV ödeyen mükelleflerin, ödedikleri bu vergileri, Hazine'ye ödeyecekleri vergiden indirmelerini, indiremedikleri verginin de kendilerine iade edilmesini istemelerini öngörmektedir. Hazine'ye aktarılacak verginin mükellef lehine azalmasını gerektiren bu mekanizmanın Hazine'ye zarar verici sonuçlar doğurmaması için titizlikle uygulanması gerektiği açıktır. Bunun için indirim-iade talebine konu edilen katma değer vergilerinin dayandığı işlemlerin gerçekliğinin vergi incelemesiyle denetlenmesi ve bu denetimin sonucuna göre hareket edilmesi, Hazine'nin ve dolayısıyla kamu hizmetlerinden yararlanacak olan bireylerin menfaatinidir. Bu anlamda, vergi incelemesinin, indirim-iade mekanizmasını bir aşaması olarak düzenlenmesinde temelde hukuka aykırılık bulunmamaktadır⁹⁶³. Hukuka aykırılık, düzenlemenin esasından çok şeklinden kaynaklanmaktadır. Düzenleme önce “kod liste”, sonra “özel esaslar” adı altında uygulanmış ve düzenlemenin uygulanma şekli hukuki sorunlar barındırmıştır.

Özel esaslar uygulamasının hukuka aykırılığı konusundaki genel ve hâkim düşünce, bu uygulamanın suçsuzluk karinesini, verginin kanuniliği ilkesini, mülkiyet hakkını ve çalışma ve sözleşme hürriyetini ihlal ettiği yönünde olmuştur. Yargı yerleri, özel esaslara alınma işlemlerinin iptali istemiyle açılan davalarda istikrarlı olarak davaların kabulüne karar vermiştir⁹⁶⁴. Bu kararların gerekçelerinde en çok vurgulanan husus, işlemin kanuni dayanağının bulunmadığı olmuştur.

⁹⁶³ Danıştay VDDK, T. 15.05.2024 E. 2022/1499 K. 2024/431 sayılı kararında; iade edilen katma değer vergisinin ilgiliden geri alınıp alınmayacağı kesin olmadığı, haksız iadesinin geri alınmamasının kamu yararına aykırılık teşkil edeceği; ayrıca, haksız iade edilen tutarın geri alınması için cezalı tarhiyat yapılması ve gecikme faizi uygulanmasının da iade talebinde bulunan menfaatine uygun bir sonuç doğurmayacağı; dolayısıyla; davacının, ihracat teslimleri nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan katma değer vergilerinin, yeminli mali müşavirlik katma değer vergisi iadesi tasdik raporu uyarınca nakden iade edilmesi talebiyle yaptığı başvurunun, iade talebinin vergi incelemesinin sonucuna göre yerine getirileceği belirtilmek suretiyle reddine dair işlemin tesis edildiği tarihte var olmamakla birlikte sonradan iade talebi hakkında düzenlenen rapor üzerine oluşan hukuki durumun da yargılama aşamasında dikkate alınmasının kamu yararı ile bireysel yararı dengeleyici nitelik arz ettiği gerekçeleriyle; “iade talebinin vergi incelemesinin sonucuna göre yerine getirileceği belirtilmek suretiyle reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı” sonucuna ulaşılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 11.04.2025).

⁹⁶⁴ Özel esaslar uygulamasında usul yönünden davaların reddine karar verildiği de görülmüştür. Örneğin, Adana BİM 1. VDD, T. 09.07.2024 E. 2024/695 K. 2024/1480 sayılı kararında, “özel esaslara alma işleminin, sahte fatura kullandığından veya düzenlediğinden şüphelenilen mükelleflerin vergi iadelerinin

Gerçekten, Tebliğ’de düzenlenen iade yöntemlerine bakıldığında, mükellefler açısından en zor ve en istenilmeyen iade yönteminin vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemi olduğunu söylemek mümkündür. Zira vergi incelemesi, ister tam inceleme ister sınırlı inceleme olsun, mükelleflerin belge düzenine uyup uymadıklarının, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerde yer alan işlemlerinin gerçek olup olmadığının denetlendiği, sorgulandığı bir süreçtir⁹⁶⁵. Dolayısıyla mükelleflerin incelemeye girmekten çekinmeleri, incelemeden kaçınmaları, iadelerini vergi incelemesine girmeden, yeminli mali müşavir raporuyla almak istemeleri anlaşılabilir bir durumdur. Kanun’un öngörmediği ağır bir iade yönteminin Tebliğ ile getirilmesi, suçsuzluk karinesini, verginin kanuniliği ilkesini, mülkiyet hakkını ve çalışma ve sözleşme hürriyetini açıkça ihlal etmiştir.

Ancak, 7524 sayılı Kanun’la, özel esaslar uygulamasının dayandırıldığı KDVK m. 36/2 hükmünde önemli bir değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce, idareye “mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemlerini tespit etme” yetkisi verilmiş, başka bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle özel esaslar uygulaması ve onun içerdiği “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade” yöntemi kanuni bir dayanaktan yoksun şekilde uygulanmıştır. 7524 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle birlikte kanun koyucu, mükelleflere uygulanacak asıl iade yöntemini “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade” olarak belirlemiş, ardından idareye farklı iade yöntemleri belirleme yetkisi vermiştir. Böylece, özel esaslar dönemindeki kanuni dayanaktan yoksunluk sorunu çözülmüş, “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade” yöntemi doğrudan Kanun’la getirilmiştir. İadenin vergi incelemesi yapılmadan yerine getirilmesi sonucunu doğuran iade yöntemleri ise vergi idaresinin KDVK m. 36/2 hükmüne dayanarak çıkardığı düzenleyici işlemlerle getirilebilir. Vergi idaresi bu

özel yöntemlere göre yapılmasını sağlayan bir işlem olduğu, bu işlemde bir menfaat ihlalinin doğabilmesi için özel esaslara alınan gerçek veya tüzel kişinin öncelikle vergi mükellefiyetinin olması gerektiği, mükellefiyet kaydı bulunmayan bir kişinin kayıtlı olarak ticari faaliyette bulunması dolayısıyla da vergi iadesi işlemlerine başvurusunun mümkün olmadığı, dolayısıyla özel esaslara alınmasından herhangi bir menfaatinin ihlal edildiğinin düşünülmemeyeceği; somut olayda mükellefiyet kaydı dava konusu işlemin tesis edildiği tarihten çok daha önce 28.11.2023 tarihinde terkin edilmiş olan ve bu işleme karşı herhangi bir dava açmayan davacı şirketin özel esaslara alınmasında herhangi bir menfaatinin ihlal edilmediği, dolayısıyla da dava açma ehliyetinin bulunmadığı, yeniden mükellefiyet tesis edildiği takdirde ise şirket tarafından özel esaslara alınma işlemine karşı dava açma imkânının bulunduğu” gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025). Ancak Danıştay VDDK T. 09.04.2025 E. 2025/1 2025/13 sayılı kararında, bölge idare mahkemeleri arasındaki görüş ayrılığı, mükellefiyet kaydı bulunmayanların da özel esaslara alınma işlemi nedeniyle hak ihlaline uğradıkları ve hukuki menfaatlerinin ihlal edildiği yönünde giderilmiştir (**Kaynak:** resmigazete.gov.tr, e.t.: 15.06.2025).

⁹⁶⁵ Bayram, s. 52.

yetkisini, KDVGUT’de 52 Seri No’lu Tebliğ ile değişiklik yaparak kullanmış durumdadır.

Dolayısıyla, özel esasların yürürlükte olduğu dönemde mükellefler, kural olarak yeminli mali müşavir raporuyla iade gibi daha kolay iade yöntemlerine tabi idiler. Vergi idaresi mükelleflerin iade taleplerini, haklarında rapor veya tespit bulunup bulunmamasına göre vergi inceme raporuna tabi kılmaktaydı. 7524 sayılı Kanun ve 52 Seri No’lu Tebliğ ile getirilen değişiklikten sonra, mükelleflerin iade talepleri, Kanun hükmüyle kural olarak vergi inceme raporuna tabi kılınmıştır. Vergi idaresi bu mükelleflerin iade taleplerini, haklarında rapor veya tespit bulunup bulunmamasına göre yeminli mali müşavir raporuyla iade gibi daha kolay iade yöntemlerine tabi kılmaktadır. İadeyi zorlaştıran kanun koyucudur; KDVK.m.36/2-c.2’de açıklanan ölçütler uyarınca tespit edilecek vergisel uyum seviyelerine göre alternatif iade yöntemleri belirleyerek kolaylaştıran ise vergi idaresi olmuştur.

Mülkiyet hakkı yönünden sorun, KDVK m. 36/2-c.1 hükmüyle çözülmüş görünmektedir. Zira AY m. 35/2 hükmü mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanmasını öngörmektedir. KDV iadelerinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırılması hâlinde indirim-iade mekanizmasının Hazine’yi zarara uğratacağı açıktır. Vergi, kamu hizmetlerinin en önemli mali kaynağının oluşturduğuna göre, vergi kaçığının önlenmesinde ve bunun için iadelerin inceleme yapılarak yerine getirilmesinde kamunun yararı bulunmaktadır. O hâlde iade taleplerinin kanun hükmüyle vergi incelemesine bağlanmasının, AY m. 35/2 hükmüne uygun olduğu sonucuna varılmaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi yönünden de sorun, mükelleflerin belgelerini kullanmaktan vazgeçmelerine, indirme haklarından vazgeçerek vergi ödemelerine, düzenledikleri ya da kullandıkları belgelerin gerçekliğini ispatlamaya zorlanmalarına neden olan vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yönteminin kanunla düzenlenmesiyle çözülmüştür. Vergide keyfiliği engelleyen, vergi mükelleflerini idarenin kanuna dayanmayan, keyfi işlemlerinden koruyan ve vergisel yükümlölüklerin yasama organında tartışılarak konulmasını sağlayan verginin kanuniliği ilkesi, mükelleflerin fazladan yüklendikleri verginin iadesini gerektiren vergi iadesinin de kanunla

düzenlenmesini gerektirir⁹⁶⁶. Bu noktada kanun koyucu, ihdas ettiği KDVK m. 36/1-c.1 hükmüyle, çeşitli vergisel yükümlülükleri içeren vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemini asli iade yöntemi olarak benimsemiştir. Böylece bu yöntem idarenin düzenleyici işlemine değil, kanuna dayanmıştır. Bugün bir mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin hukuki nedeni, KDVK m. 36/2-c.1 hükmüdür.

Suçsuzluk karinesi açısından ise sorun, yine düzenlemenin Kanun’a dayandırılmasıyla çözülmüş görünmektedir. Zira özel esaslarda mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonuna göre yerine getirilmesi, onunu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunu işlediği izlenimini doğurmuştur. Haklarında bu fiiller yönünden olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri yeminli mali müşavir raporuyla iade gibi yöntemlerle yerine getirilirken, özel esaslara alınan mükelleflerin iade incelemesine tabi kılınmaları, onların, haklarında kaçakçılık suçundan verilmiş bir mahkeme kararı bulunmadığı hâlde bu suçun sonuçlarından birine katlanmaları sonucunu doğurmuştur. Oysa AY m. 15/2 ve m. 38/1 hükümlerinde düzenlenen suçsuzluk karinesi, suçlulukları henüz mahkeme kararı ile sabit olmayan kişiler hakkında kanunla düzenlenen güvenlik tedbirlerinin uygulanmasına engel değildir (m. 38/3). Dolayısıyla yeni düzenlemede Kanun’un, verginin güvenliğini sağlayan bir tedbir olarak⁹⁶⁷, iade taleplerinin kural olarak vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi yöntemini benimsemesi (KDVK m. 36/2-c.1), mükelleflerin suçlu sayıldığı ya da suçun gerektirdiği sonuçlara katlanmak zorunda bırakıldığı anlamına gelmemektedir. Hâl böyle olunca, kanun koyucunun vergi idarelerinin yerine getirilmesinde vergi kaçağını önleyici bir düzenleme olarak vergi inceleme raporu sonucunu şart kılması, suçsuzluk karinesini ihlal eden bir durum olarak değerlendirilmemelidir.

Kod listeleri ve onun devamı olan özel esaslar uygulamasının taşıdığı; “suçsuzluk karinesinin ihlali”, “verginin kanuniliği ilkesinin ihlali” ve “mülkiyet hakkının ihlali” şeklinde özetleyebileceğimiz sorunlar, vergi inceleme raporu sonucuna göre iade

⁹⁶⁶ Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 2, **Kaynak:** jurix.com.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 36 vd.

⁹⁶⁷ Cahit Şanver ve Salim Ateş Oktar, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Y. 1, C. 1, S. 3, Sakarya 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 02.04.2025, s. 4.

yönteminin Tebliğ'den çıkarılıp Kanun'a alınmasıyla çözülmüş görünmektedir. Zira çözüldüğü kanaatinde olduğumuz bu sorunların temelinde, esasen düzenlemenin kanunla değil, tebliğ ile getirilmesi vardır. Gerçekten, verginin kanuniliği ilkesi sadece verginin kanunla getirilmesini içermez, ayrıca muafiyetlerin, istisnaların, vergi indirimlerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir⁹⁶⁸.

Suçsuzluk karinesi yönünden “güvenlik tedbiri”, verginin kanuniliği yönünden “vergisel yükümlülük”, mülkiyet hakkı yönünden de “sınırlama” olarak kabul edebileceğimiz vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemi doğrudan KDVK m. 36/2-c.1'de yer alan kanun hükmüyle düzenlenince, temelinde kanunilik ilkesine aykırılık yatan bu sorunların tamamının çözüldüğü düşüncesindeyiz.

Ancak “çalışma ve sözleşme hürriyetinin ihlali” bakımından sorunların tamamen çözüldüğünü kabul etmek kolay değildir. Zira iade yöntemi Kanun'la belirlense bile, tıpkı özel esaslar uygulamasında olduğu gibi, KDVGUT IV/A2-1.3'te yer alan düzenlemeler, hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellef ile bu mükelleften doğrudan mal veya hizmet alan mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini gerektirmektedir. Hâl böyle olunca, vergi iadesinin KDVK m. 36/2-c.1'deki esas yöntem (vergi inceleme raporu sonucuna göre iade) göre değil, KDVK m. 36/2-c.2'de verilen yetkiye dayanılarak belirlenen alternatif yöntemlere göre (YMM raporuyla iade vs.) yerine getirilmesini isteyen mükellefler, haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet almaktan kaçınmaya devam etmektedirler.

Bu sorunun temelinde, KDVK m. 36/2-c.2'de belirlenen ölçütlerle KDVGUT IV/A2'de kullanılan ölçütler arasında farklılık bulunması yatmaktadır. Vergi idaresinin, vergi inceleme raporu dışındaki iade yöntemlerini belirlerken dikkate alması gereken ölçütler, “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterler (ölçütler)” şeklindedir (KDVK m. 36/2-c.2). Bu ölçütler sınırlı sayma yoluyla değil, örneklendirici sayma yoluyla sayılmıştır. Vergi idaresi KDVGUT IV/A2-1.3'te “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit

⁹⁶⁸ Ümit Süleyman Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Konya 2006, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 229.

bulunanlar” yanında “bunlardan doğrudan mal veya hizmet alan mükellefleri de” esas yöntemden ayırmamaktadır. Kanaatimizce esas yöntemden ayrılmayacak mükelleflerin belirlendiği KDVGUT IV/A2-1.3 numaralı bölümde, KDVK m. 36/2-c.2’de örneklendirici sayma yoluyla sayılan ölçütlere sadık kalmalıdır. Bu anlamda, hakkında olumsuz rapor ya da tespit bulunan mükelleflerin esas yöntem (vergi inceleme raporu sonucuna göre iade), bulunmayan mükelleflerin alternatif, istisnai yöntemlere (yeminli mali müşavir raporu vs.) tabi kılınmaları bu ölçütlere uyan bir düzenlemedir. Ancak kendisi hakkında herhangi bir olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan bir mükellefin bu kapsamda değerlendirilmesi, KDVK m. 36/2-c.2’de örneklendirici sayma yoluyla sayılan ölçütlere benzeyen bir düzenleme değildir. Zira örneklendirici sayma yoluyla sayılan ölçütlerin tamamı mükellefin kendi durum ve işlemleriyle ilgiliyken, herhangi bir olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan mükellef, sadece doğrudan mal veya hizmet aldığı mükellefin durumuna ve işlemlerine göre değerlendirilmektedir. Sırf, hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan bir mükelleften doğrudan mal veya hizmet almış olmak, istisnai iade yöntemlerinden yararlanmaya engel olmamalıdır.

Dolayısıyla, KDVGUT “IV/A2-1.3. İade Talepleri Vergi İnceleme Raporuna Göre Yerine Getirilecek Mükellefler” başlıklı bölümün “Haklarında -olumsuz rapor- veya -olumsuz tespit- bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler” bendi ile “IV/A2-11. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar” başlıklı bölümün tamamının ve bu bölümlere dayanılarak yapılan işlemlerin, KDVK m. 36/2-c.2 hükmüne aykırı olduğundan söz edilmesi mümkün görünmektedir. Nitekim geçmişte de mükellefin mal veya hizmet aldığı mükelleflerin de mal veya hizmet aldığı mükelleflere (alt satıcılara) doğru bir araştırma yapılması, bu şekilde dördüncü sırada bulunan mükellefler hakkındaki olumsuz rapor ve tespitler nedeniyle, iade talebinde bulunan mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi hukuka ve kanuna aykırı, adaletsiz bir uygulama olarak değerlendirilmiştir⁹⁶⁹.

Bu durumda, örneğin kendisi hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan bir mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesine yönelik işlemin iptali hukuken mümkün görünmemektedir. Zira mükellefin iade

⁹⁶⁹ Cengiz, s. 349-350; Belge, s. 161.

talebinin, kendisiyle ilgili tespitler dolayısıyla vergi incelemesine tabi tutulması kanuni dayanağa kavuşturulmuş durumdadır.

Ancak, bir mükellefin, “doğrudan mal veya hizmet aldığı mükellef hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması” nedeniyle istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmamasına dair işlem KDVK m. 36/2-c.2 hükmüne aykırılık taşıdığından işlemin iptaline karar verilebilecektir. Nitekim AYM, tüzel kişi mükellefin kanuni temsilcisini, aynı tüzel kişi bünyesinde kendisinden sonra kanuni temsilcilik yapan kişinin fiillerinden kaynaklanan amme borçlarından müteselsilen sorumlu kılan AATUHK mük. m. 35/5 hükmünü, “kanuni düzenlemenin vergi kanunlarından kaynaklanan yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getiren kanuni temsilcilerin, daha sonra, görevde olmadıkları ve müdahale etme imkânlarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen fiillerden doğan borçların ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmalarının adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaşmadığı, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının fiillerinden veya ihmallerinden doğan sorumluluğa ortak kılınmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmadığı, itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu” yönünde gerekçelerle iptal etmiştir⁹⁷⁰. İşte, mükelleflerin kendilerinden değil, sadece mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerden kaynaklanan olumsuzluklar nedeniyle istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmamaları, mükellefin, başkalarının fiillerinden sorumlu kılınması anlamına geleceğinden hukuka aykırı görünmektedir.

Bu konuda vergi idaresinin ana savunması, KDVK m. 36/2-c.1 hükmünde “Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.” denilmiş olmasıdır. Buna göre, asli iade yöntemi vergi inceleme raporuyla iade olduğundan, vergi mükelleflerinin istisnai iade yöntemlerinden yararlanmayı talep etmeleri mümkün olmayacak; ancak idare, Tebliğ’de belirlediği ölçütlere göre mükelleflerin istisnai yöntemlerden yararlanmalarını sağlayabilecektir. Hâlbuki Kanun, vergi idaresinin, mükellefleri istisnai yöntemlerden yararlandırmak veya yararlandırmamak konusunda kullanacağı ölçütleri KDVK m. 36/2-c.2’de belirlemiştir. Bu ölçütlere uyulmadan tesis edilen düzenleyici ve birel işlemler Kanun’a açıkça aykırı olacağı gibi vergi mükellefleri arasında da

⁹⁷⁰ AYM, T. 19.03.2015 E. 2014/144 K. 2015/29, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 02.05.2025.

adaletsizliğe yol açar. Kanuni ölçütlere göre istisnai yöntemlerden yararlanması gereken mükellef, vergi idaresinin KDVK m. 36/2-c.2’ye aykırı düzenlemesi ve işlemi neticesinde iadesini vergi inceleme raporu sonucuna göre almak zorunda kalır.

Bu durumda, KDVK m. 36/2-c.1 hükmü ihdas edilerek çözülen sorunların yerini, “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler” hakkında yapılan işlemlerin hukuk devleti (AY m. 2) ve vergi adaleti (m. 73/2) ilkelerine aykırılığı sorunları almış olur. Hiçbir mükellef, “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler” tanımına girerek vergi inceleme raporuyla iade yöntemine tabi olmak istemeyeceğinden, “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler” hakkında yapılan işlemlerin çalışma ve sözleşme hürriyetini ihlal ettiğini kabul etmek gerekir.

Bunlarla birlikte, vergi idaresinin KDVK m. 36/2-c.2 hükmü uyarınca KDVGUT IV/A2 numaralı bölümde getirdiği düzenleme, hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini öngörmektedir. Bu incelemenin iki aylık ek süreyle birlikte en fazla beş ay içinde tamamlanması gerekmektedir (VUK m. 140/1-6, VİUEHY m. 23/1). Ancak KDV iadesi incelemesine en geç ne zaman başlanacağına dair bir düzenleme ne Kanun’da ne de Tebliğ’de mevcuttur. Beş aylık inceleme süresi de oldukça uzundur ve bu süreye uyulamamasının sonucu mevzuatta belirlenmemiştir. Bu koşullar altında, gerek incelemeye geç başlanması gerek incelemenin uzun sürmesi mükelleflerin vergi iadelerine ulaşmalarını geciktirecek, bu da onların geç ulaştıkları maddi değer nedeniyle zarara uğramalarına yol açabilecektir.

Özel esaslar uygulamasının yürürlükten kaldırıldığı 31.10.2024 tarihine kadar, esasa ilişkin olarak yapılan yargılamalarda, istikrarlı olarak davaların kabulüne, mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmasına dair işlemlerin iptaline karar verilmiştir. Ancak, özel esaslar uygulamasının ilga edilip KDVGUT IV/A2 numaralı bölümün yürürlüğe konulduğu 31.10.2024 tarihinden sonra, mükelleflerin “özel esaslar kapsamına alınmalarına” veya “KDV iade taleplerinin KDVK m. 36 hükmü uyarınca vergi inceleme

raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekliliğine⁹⁷¹“ karşı açılan davalarda farklı yönde kararlar verilmiştir.

31.10.2024 tarihinden önce, özel esaslara alınma işlemine karşı açılan ve bu tarih itibarıyla karar verilmemiş olan bazı davalarda, KDVGUT E. Özel Esaslar Bölümünün 52 Seri No’lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılması suretiyle özel esaslar uygulamasının sonlandırıldığı, davanın konusuz kaldığı gerekçesiyle konusu ortadan kalkan uyuşmazlık hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir⁹⁷².

31.10.2024 tarihinden sonra, özel esaslara alınma işlemine karşı açılan davalarda ise özel esaslara alınma işleminin 31.10.2024 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığı, idarenin davacı hakkında böyle bir işlemin tesis edilmediği görülerek davaların incelenmeksizin reddine karar verilmiştir⁹⁷³. 31.10.2024 tarihinden sonra, KDV iade taleplerinin KDVK m. 36 hükmü uyarınca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekliliğine karşı açılan davalarda ise yaygın ve istikrarlı bir yargı görüşü oluşmamıştır. Bazı kararlarda, KDV Kanununun 36’ncı maddesi uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır” şeklindeki ibarenin idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi gereken, icrai bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir⁹⁷⁴. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi bir

⁹⁷¹ Dava konusu edilen bu hususu, “katma değer vergisi iade taleplerinin KDVK m. 36 hükmü uyarınca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gerekliliği” olarak ifade etmek durumu daha anlaşılır kılmaktadır. Çünkü burada dava konusu edilen husus, mükelleflerin iade talebinin yerine getirilmesi ya da yerine getirilmemesi değil, istisnai iade yöntemlerinin koşullarını sağlamayan mükelleflerin iade taleplerinin KDVK m. 36/2-c.1 hükmü uyarınca vergi incelemesi raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin gerekmesidir.

⁹⁷² Gaziantep VM, T. 08.11.2024 E. 2024/938 K. 2024/937; Adana 2. VM T. 29.11.2024 E. 2024/1237 K. 2024/1273; Adana 2. VM T. 02.12.2024 E. 2024/1015 K. 2024/1277; Adana BİM 1. VDD, T. 24.12.2024 2024/1239 YD İtiraz; Adana 2. VM, T. 25.02.2025 E. 2024/1194 K. 2025/230 sayılı kararları bu yöndedir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁷³ İstanbul 13. VM, T. 28.11.2024 E. 2024/2139 K. 2024/1969; İstanbul 11. VM, T. 02.12.2024 E. 2024/1733 K. 2024/1863; İstanbul 13. VM, T. 04.12.2024 E. 2024/2031 K. 2024/2069; İstanbul 14. VM, T. 05.12.2024 E. 2024/1826 K. 2024/2146; Antalya 1. VM T. 11.12.2024 E. 2024/535 K. 2024/812 sayılı kararları bu yöndedir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁷⁴ Adana 1. VM, T. 04.02.2025 E. 2024/1477 K. 2025/142 sayılı kararında; davanın, davacı şirketin dilekçeyle vergi dairesine başvuruda bulunarak “özel esaslar, KDV iadeleri vergi incelemesine tabi olanlar veya 52 Seri No’lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nin IV/A2 bölümündeki usul ve esaslara tabi olanlar” kapsamında olup olmadığı hakkında bilgi istemesi ve Vergi Dairesinin 11.12.2024 tarihli cevabi yazısıyla KDV Kanununun 36’ncı Maddesi uyarınca iade taleplerinin vergi incelemesine göre sonuçlandırılacağına davacı şirkete bildirilmesi üzerine açıldığı; mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, Anayasa ve kanuna aykırı olan özel esaslar (Kod Listesi) uygulamasına Hazine ve Maliye Bakanlığınca son verilmiş ve böylelikle, mükelleflerin genel ve özel esaslar şeklinde farklı kategorizasyona sokulma uygulamasının sona erdirildiği; “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yönteminin”, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflere uygulanan istisnai iade yöntemi dışına çıkarılarak tüm iade talebinde bulunan mükelleflere uygulanacak temel iade usulü haline getirildiği; katma değer vergisi iade talebinde esas olan

kararında KDVK m. 36 hükmünde ve KDVGUT’de yapılan mevzuat değişikliğinin yeni bir durum yaratmadığı ve mükelleflerin hukuka aykırı olarak kategorize edilmeye devam ettiği kabul edilerek davanın kabulüne yönünde karar verirken⁹⁷⁵ Konya Bölge İdare

uygulamanın “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yöntemi” olduğu kabul edilerek asıl ilkenin ortaya konulduğu; dolayısıyla, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin vergi iade taleplerinin “vergi inceleme raporu sonucuna göre” yerine getirilmesinin kanunun emredici hükmünün gereği olduğu, kanun koyucunun katma değer vergisi iadelerinde tüm mükellefler için ilke olarak öngördüğü iade yönteminin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflere uygulamasının ayrımcılık, kodlama ve benzeri şekilde değerlendirilmesine hukuken imkân bulunmadığı; olayda, davacı şirket hakkında yer verilen "KDV Kanunu'nun 36'ncı Maddesi Uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır" şeklindeki ibarenin dayanağının KDVK m. 36 hükmü olması nedeniyle yasal düzenlemeye istinaden getirilen bahse konu kaydın özel esaslar (kod listesi) uygulamasının devamı niteliğinde sayılamayacağı, dayanak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde "A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" ve olmayanlar şeklinde yapılan ayırımın Kanuna uygun olduğu, ayrımcılık, kodlama ve benzeri şekilde nitelendirilemeyeceği, davacı şirketin söz konusu statüye kanuni düzenlemeyle girdiği, KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin iadelerinin ne şekilde gerçekleştirileceğine yönelik yenilik yaratan irade açıklamasının idari işlemle değil, Kanun’la yapıldığı, değiştirilen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde mükelleflerin "KDV Kanununun 36'ncı Maddesi Uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır" şeklindeki ibarenin kanun hükmünün gereği olduğu, esasen davacı şirket hakkında sözü edilen ibare bulunsada, bulunmasa da mevcut hukuki durumunda bir değişiklik yaratmayacağı sonucuna varıldığından, dava konusu işlemin, idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülebilir icrai bir işlem olmadığı anlaşılarak davanın incelenmeksizin reddine” karar verilmiştir. (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025). Karar, Adana BİM 1.VDD, T. 27.05.2025 E. 2025/285 K. 2025/634 sayılı kararıyla onanmıştır (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 05.06.2025).

⁹⁷⁵ İstanbul 12. VM, T. 27.12.2024 E. 2024/1682 K. 2024/2227 sayılı kararında; “Maliye İdaresince, mükelleflerin, iade taleplerine ilişkin olarak, daha önce özel esaslara tabi mükellefler/katma değer vergisi iade talepleri özel esaslara tabi olarak gerçekleştirilecek mükellefler gibi açıklama ve ibareler altında yapılan sınıflandırmanın (kategorizasyonun), "KDV Kanununun 36'ncı Maddesi Uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır" açıklamasıyla sürdürüldüğü, bunun yanı sıra, Tebliğ’in yukarıda bahsi geçen “A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar” başlıklı bölümünde, iade talepleri esasen inceleme sonucuna göre gerçekleştirilecek mükelleflerin gruplandırıldığı (bu gruplardan birine dâhil olmayan mükelleflerin iade taleplerinin ise, Tebliğ’in önceki bölümlerinde, iade hakkı doğuran işlemler itibarıyla belirlenmiş diğer usul ve esaslara göre yapılmaya devam olunacağı) dikkate alındığında, Kanun hükmünde yapılan değişikliğin tüm iade taleplerini kapsadığının kabulünün (tüm mükelleflerin iade taleplerinin inceleme sonucuna göre yerine getirileceğinin) de mümkün bulunmadığı, bu nedenle, bahsedilen gruplara dâhil bulunmayan mükelleflerden farklı olarak, “KDV Kanununun 36'ncı Maddesi Uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır” ibaresiyle tesis edilen kategorizasyon işlemlerinin, bu ibareyle kategorize edilen mükelleflerin ticari faaliyetlerini ve hukuki menfaatlerini etkilemeye devam ettiği gibi, kategorizasyon işlemlerinin farklı ibare/açıklamalarla da olsa, dayanakları (giriş olay numaraları ve sebepleri korunmak suretiyle) sürdürüldüğü göz önünde tutulduğunda, esasen kategorizasyon işleminin iptali istemiyle açılan davaların konusuz kaldığından söz etme imkânının da bulunmadığı sonucuna varıldığı; dava dosyasının incelenmesinden, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesine (kod listesine) alınması ve katma değer vergisi iade taleplerinde KDVGUT’nin Özel Esaslar bölümündeki usul ve esaslara tabi tutulmasına ilişkin işlemlerinin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı; uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin sahte belge düzenleme yönündeki olumsuz tespitler nedeniyle dava konusu kategorizasyon işlemi tesis edilmişse de gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almadığı; KDVK m. 36 hükümlerinde yapılan değişikliğin de Maliye İdaresince mükellefleri kategorize etme hususunda bir yetki tanımadığı ve yenilik getirmediği; bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki oluşturacağı gibi Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği; dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırmayla davacının dava konusu kategorize edilmesine ilişkin tesis edilen işlemlerde hukuka uyarlık görülmediği” şeklinde gerekçe açıklanarak davanın kabulüne karar verilmiştir. Karar oybirliğiyle değil, oyçokluğuyla verilmiştir. Karşı oyda; KDVK m. 36’ya göre iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas

Mahkemesi ise özel esaslar uygulamasının yürürlükten kaldırıldığına, vergi iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi yönteminin KDVK m. 35/2-c.2’de yapılan kanuni değişiklikle benimsendiğine ve davacının iade talebinin de bu yöntemle değerlendirilmesinin Kanun’da açıklanan esas yöntemle aykırı olmadığına, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi işlemi kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gibi davanın açıldığı sırada yürürlükte olan özel esaslara alınma işleminin de Tebliğ değişikliği sonucunda ilga edildiğine gerekçesinde yer vererek davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararının kaldırılmasına, davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir⁹⁷⁶.

olduğu, aynı maddede vergi idaresinin, farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılındığı; Maliye İdaresince, mükelleflerin, iade taleplerine ilişkin olarak, daha önce özel esaslara tabi mükellefler/katma değer vergisi iade talepleri özel esaslara tabi olarak gerçekleştirilecek mükellefler gibi açıklama ve ibareler altında gerçekleştirilen hazırlayıcı işlemleri, "KDV Kanununun 36’ncı Maddesi Uyarınca İade Talepleri İncelemeye Göre Sonuçlandırılacaktır" açıklamasıyla sürdürdüğü; bu hazırlayıcı nitelikteki tespitler yapılarak kayıtlar tutulmadan, bu tespit/raporlar ve düzenlenen belge/kayıtların, mükelleflerin her bir iade isteminden sonra yeniden araştırılıp, kontrol edilerek, iade istemine yönelik olarak yeniden değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilemeyeceği, zira bu takdirde kamu hizmetinin yürütülmesi olanaksız olacağı gibi, mükelleflerin iade işlemlerinin de sürüncemede kalabileceği yahut iade edilecek katma değer vergisi tutarının gerçek olup olmadığının tespitinin zorlaşacağı ve Hazine’ye intikal etmemiş veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların katma değer vergisi iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesine de sebebiyet verilebileceği sonucuna varılarak, mükellefin iade talebinin KDVK 36’ncı Maddesi Uyarınca İncelemeye Göre Sonuçlandırılacağı ve benzeri hazırlayıcı nitelikteki kayıtların tek başlarına idari davaya konu edilebilir ve hukuken denetlenebilir işlemler olmadığı, n davanın incelenebilir bulunmadığı yönünde görüş bildirilmiştir. Ancak karar, İstanbul BİM 4. VDD, T. 20.03.2025 E. 2025/658 K. 2025/517 sayılı kararıyla onanmıştır (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁷⁶ Konya BİM 1. VDD, T. 27.02.2025 E. 2025/139 K. 2025/290 sayılı kararında; “3065 sayılı Kanun’da yapılan değişiklik ile iade taleplerinin vergi incelemesi raporuna göre yerine getirileceğinin esas olduğu düzenlenip, maddenin devamında ise Hazine ve Maliye Bakanlığına farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi verilmiştir. Bahse konu yetki çerçevesinde mükelleflerin iade taleplerinin Tebliğ’in ilgili bölümlerinde belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüş, iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi usullerine de yer verilmiştir. Ayrıca, yeniden düzenlenen tebliğin "A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" başlıklı bölümünde, iade talepleri esasen inceleme sonucuna göre gerçekleştirilecek mükelleflerin gruplandırılmış, bu gruplardan birine dâhil olmayanların iade taleplerinin diğer usul ve esaslara göre yapılmaya devam olunacağını düzenlenmiştir. Katma değer vergisinde alıcının önceki aşamadaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesi aranan iki şarttan birincisi önceki aşamadaki faturanın gerçek olması (mal ve hizmet tesliminin gerçeği yansıtması) ikincisi ise faturanın defterlere kaydedilmiş olmasıdır. Birinci şartın amacı önceki aşamadaki kişiye ödenen katma değer vergisinin gerçekten Devlet’e ödenmesini garanti altına almaktır. İkinci şartın amacı ise bu faturanın veya fatura içeriğindeki alışverişin gerçek olup olmadığının idare tarafından denetlenmesine imkân tanımadır. Bu şartlar altında katma değer vergisi hazineye intikal etmediğinde ise bu katma değer vergisinin indirimlerde gösterilip iadesinin alınması haksız iade niteliğinde olmasına yol açmaktadır. Kanun’da ve Tebliğ’de yapılan düzenlemeler ile mükellefler, katma değer vergisi iade talebinde bulunduklarında vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceğinin esas olduğu düzenlenirken, Kanun’dan alınan yetkiyle ise mükellefler yönünden belirlemeler yapılarak farklı iade yöntemleri getirilmiştir. Farklı iade yöntemleri getirilmesinin amacı Hazine’ye intikal etmeyen verginin iadesini önlemek ve haksız vergi iadesinin alınmasının önüne geçmektedir. Tebliğ hükümlerinin yalnızca katma değer vergisi iadesi bulunan mükelleflere uygulanacağına yönelik Kanun’da bir sınırlandırma da bulunmamaktadır. Zira öngörülen müessesenin sağlıklı ve hızlı işleyebilmesi için Tebliğ hükümlerinin tüm mükellefler yönünden uygulanması gerekmektedir. Bu sayede hakkında veyahut alış yaptığı firmalar hakkında olumsuz tespit

Görüldüğü üzere, yargı yerleri, KDVK m. 36/2 hükmünde 7524 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sayesinde kanuni iade yöntemi olarak “vergi inceleme raporu sonucuna göre iade” yönteminin getirilmiş olması ve 52 Seri No’lu Tebliğ ile IV/E. Özel Esaslar bölümünün KDVGUT’dan çıkarılması karşısında ortak ve istikrarlı bir kanaate varamamışlardır. Bunun temel sebebi, yargı yerlerinin getirilen düzenlemeleri normlar hiyerarşisi düşüncesine sadık kalarak değerlendirmeyip sonuçta mükelleflerin vergiye uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemlerine tabi kılınmalarını “kategorizasyon” olarak görmeleridir. Kategorizasyon olarak kabul edilen durum, iade talebiyle ilgili olarak incelenmesi gereken bir olumsuzluk taşıdığı bilinen mükelleflerin taleplerinin incelemeye alınıp taleplerinde herhangi bir olumsuzluk bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinin vergi incelemesi gerekmeksizin yerine getirilmesidir.

Mahkeme kararlarındaki en önemli eksiklik, geçmişte kanunla düzenlenmemiş olan vergi inceleme raporu sonucuna göre iade yönteminin, 7524 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrasında, doğrudan Kanun’a dayandırılmış olmasının yeterince irdelenmemesidir. Davanın konusuz kaldığına ya da incelenmeksizin reddine veya esastan

veya rapor bulunmayan mükellefler katma değer vergisi iade talebinde bulunduğunda iadeleri incelemeye gerek kalmadan gerçekleşecek, aksi durumda ise iadesi ise vergi incelemesine göre yerine getirilecektir. Tebliğ hükümlerinin iade talebi bulunmayan mükellefler nezdinde uygulanamayacağının ileri sürülmesi ise vergi idaresinin Kanun’da kendisine tanınan farklı iade yöntemleri belirleme yetkisinin engellenmesine sebebiyet verecektir. Zira Kanun’da iade taleplerinin vergi incelemesi raporuna göre yerine getirilmesi esas kılındığından farklı iade yöntemleri belirlenemediğinde tüm mükellefler yönünden vergi idaresinin inceleme yapma yükümlülüğü doğacaktır. Dava konusu işlem, katma değer vergisi iadesi işlemlerine yönelik bir hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde olduğundan bu işlem tesisi sürecinde yer alan hukuka aykırılık iddiaları ancak mükellefler tarafından katma değer vergisi iade talebinde bulunup yapılan inceleme sonucuna göre tamamen veya kısmen reddedildiğinde, bu ret işleminin iptali istemiyle açılacak davalarda ileri sürülmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden; sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yönünden özel esaslar kapsamına alınan (...) Limited Şirketinin ortağı olan (...)’nin davacı şirketin de ortağı olması nedeniyle 27.09.2024 tarih ve 3297 sayılı giriş olay numarası ile davacı şirketin özel esaslara tabi olduğu, 52 Seri No’lu Tebliğ ile IV/E Özel Esaslar bölümü yürürlükten kaldırıldığından davacı şirketin özel esaslar kapsamında yer almadığı, durumunun devam etmesi ve katma değer vergisi iadesi talep etmesi halinde bu iade talebinin KDVK m. 36 uyarınca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceğine dair kayıt düşülmesi üzerine, söz konusu işlemin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Dairemizin 25.03.2025 tarihli ilk ara kararına davalı idarece verilen cevap yazısında, davacının katma değer vergisi iade talebinin bulunmadığı yönünde cevap verildiği görülmüştür. Yukarıda yer verilen mevzuat ve açıklamalar gereği dava konusu işlem hazırlayıcı (ön) işlem olduğundan bu iddiaların ancak nihai işlem tamamlandıktan sonra bu işleme karşı açılacak davada ileri sürülebileceği, dava konusu işlemin bu haliyle hiçbir hak ve yükümlülük doğurmadığı, hukuksal düzende bir yenilik getirmediği ve nihai işlemin ortaya konulabilmesi için yapılan hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde kaldığı; kaldı ki KDVK m. 36 uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esas yöntem olarak belirlendiğinden, davacı yönünden esas kurala aykırı bir uygulama da söz konusu olmadığından, davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle incelenmesinin mümkün bulunmadığı sonucuna varıldığından, konusu kalmayan davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen Mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.” şeklinde gerekçe açıklanarak davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

reddine yönelik kararlarda bu duruma kısaca değinilmekte ve uygulamanın Kanun'a dayandırıldığı kabul edilmektedir. Ancak, davaların kabulüne yönelik olarak verilen kararlarda uygulamanın “KDV iadeleri vergi incelemesine tabi olanlar” gibi farklı adla devam ettirildiğinden bahsedilmekte, ancak kanun değışikliğiyle ilgili hukuki bir değlendirmede bulunulmamakta ve yetersiz gerekçeyle karar verilmektedir. Oysa iade taleplerinin vergi incelemesi sonucuna bağlanması, KDVK m. 36/2-c.1 hükmünü ihdas eden kanun koyucunun açık ve net tercihidir. Bu düzenleme, idarenin düzenleyici işlemiyle değil, doğrudan kanunla yapılmıştır. Kanuni iade yöntemine karşılık alternatif, istisnai iade yöntemleri ise yine Kanun’un (m. 36/2-c.2) verdiği yetkiyle belirlenmiştir. Bu durumda, iade talebinde, IV/A2 bölümüne göre incelenmesi gereken bir durum bulunan mükellefin iade talebinin KDVK m. 36/2-c.1’de düzenlenen kanuni iade yöntemiyle yerine getirilmeye devam edilmesi hukuka ve kanuna aykırılık taşımamaktadır.

Hemen belirtmemiz gerekir ki mükelleflerin KDVK m. 36/2-c.1’de düzenlenen kanuni iade yönteminde kalıp, istisnai iade yöntemlerinden yararlanamamasını gerektiren ölçütler, KDVKGUT “IV/A2-1.3. İade Talepleri Vergi İnceleme Raporuna Göre Yerine Getirilecek Mükellefler” başlıklı bölümde sayılmıştır⁹⁷⁷. Bu ölçütlerin kanuni dayanağı ve kaynağı KDVK m. 36/2-c.2 hükmüdür. KDVK m. 36/2-c.2’ye uymayan ölçütlerin burada sayılması Kanun’a aykırılık teşkil edecektir. Kanaatimizce burada sayılan ölçütlerden “hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet almış olmak” şeklindeki ölçüt dışındaki ölçütler KDVK m. 36/2-c.1 hükmüne uymakta, ancak bu ölçüt hükme uymamakta ve Kanun’a aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü KDVK m. 36/2-c.1’de sayılan ölçütlerin tamamı mükellefin doğrudan kendisinde meydana gelen, kendi icrai veya ihmali fiillerine dayanan ölçütlerdir. IV/A2-1.3’te yer verilen “hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet almış olmak” ölçütü ise mükellefin, doğrudan kendisinde meydana gelen, kendi icrai veya ihmali fiillerine dayanan bir ölçüt olmayıp onun ticari ilişki içinde bulunduğu mükelleften kaynaklanmaktadır.

⁹⁷⁷ Bu durumlar; VUK m. 153/A kapsamına girmiş olmak, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak etmek de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda hakkında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunmak; sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda hakkında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortağı, kanuni temsilcisi, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellef ile kanuni temsilcisi oldukları mükellef olmak; hakkında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunmak; hakkında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet almış olmak şeklinde sayılmaktadır.

Bu durum, şimdiye kadar verilen vergi mahkemesi kararlarında KDVK m. 36/2 ve IV/A2 bölümünde ciddi bir irdeleme yapılmadığından henüz tartışılmamıştır. Mükelleflerin istisnai iade yönteminden yararlanamamasını kanunun gereği olarak kabul eden mahkeme kararlarında, bu durumun hangi ölçüte dayandırıldığı araştırılmayıp doğrudan incelenmeksizin ret kararları verilmiştir. Mükelleflerin istisnai iade yönteminden yararlanamamasını kanuna aykırı bulan mahkeme kararlarında ise yine bu durumun hangi ölçüte dayandırıldığı irdelenmemiş, eski özel esaslar uygulamasının farklı bir adla devam ettirildiği gibi hatalı bir varsayımla davaların kabulüne karar verilmiştir. Oysa mükellefin istisnai iade yönteminden yararlandırılmamasının maddi dayanağı vergi idaresinden sorulup, bu durumun örneğin beyanname vermemek, defter-belge ibraz etmemek, adresinde bulunamamak gibi KDVK m. 36/2-c.2’de “vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmemek” şeklinde anılan bir olaya dayandığı anlaşıldığında, davanın reddine karar verilmelidir. Bunun gibi, hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma raporu bulunan bir mükellefin istisnai iade yönteminden yararlandırılmaması Tebliğ’de değil, doğrudan KDVK m. 36/2-c.2’de düzenlendiğinden yine davanın reddine karar verilecektir. Ancak, mükellefin istisnai iade yönteminden yararlandırılmamasının maddi sebebi, onun doğrudan mal veya hizmet aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması olarak açıklandığında, bu ölçütün KDVK m. 36/2-c.2’de tanımlanmadığı görülerek davanın kabulüne karar verilebilecektir. Mahkemeler, 31.10.2024 tarihinden beri verdikleri kararlarda böyle bir ayrıma gitmediklerinden henüz bu yönde bir içtihat oluşmamıştır.

Yalnız, gözlemlediğimiz bazı davalarda mükelleflerin, mal veya hizmet tesliminde bulundukları mükelleflerin KDV iadesi taleplerinin değerlendirilmesi sırasında oluşturulan kontrol raporlarının “Tablo 2B Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar”⁹⁷⁸ başlığı altında

⁹⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı İade Uygulamaları ve Analiz Müdürlüğü (23. Şube) tarafından hazırlanan KDV İadesi Risk Analiz Raporu Kılavuzu (Kasım/2024) "Tablo-2: İncelemeye Sevk Edilen Mükellefler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalara göre; Tablo-2B'nin kullanılma amacı, Gelir İdaresi Başkanlığın sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmiş mükellefleri ilgili vergi dairesine bildirmesini kolaylaştırmaktır. Bu tabloda sadece Gelir İdaresi Başkanlığının tespitlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tablo 2/A (Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar) ve Tablo 2/B'de (Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar) yer alan mükelleflerle ilgili olarak sistem tarafından incelemeye sevk işlemleri gerçekleştirildiğinden, bu mükellefler ile ilgili olarak ayrıca incelemeye sevk işlemi yapmaya veya diğer vergi daireleri ile yazışma yapmaya gerek bulunmamaktadır. İade talep eden mükellefin sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmesi veya hali hazırda anılan fiil nedeniyle vergi incelemesinde olması halinde bu husus Tablo-2/A'da vergi dairesine

kendilerinin ad veya unvanlarına yer verildiğini iddia ederek işlemin iptali istemiyle dava açmışlardır. Bu davaların açılma sebebi, davacı mükelleflerin, mal veya hizmet tesliminde bulundukları diğer mükelleflerin KDV iade taleplerinin, onların belgelerinin kullanılmış olması nedeniyle vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesidir. Bu durum da hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunan mükellefin ticari hayatını fiilen sonlandırmaktadır, zira haklarında sahte belge düzenleme tespiti bulunan mükelleflerin belgesini kullanmak istememektedir. Bu belgeleri kullananlar da bu belgelerini iade taleplerinden çıkarmak zorunda kalmaktadır. Davacı mükellefler de mal veya hizmet teslim ettikleri mükelleflerin olumsuzlukla karşılaşmaması ve belgelerini kullanmaya devam etmeleri için bu işleme karşı dava açma yoluna gitmektedir. Bu konuda verilmiş bir mahkeme kararında, işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davaların incelenmeksizin reddine karar verilmiştir⁹⁷⁹.

Bazı davalar ise KDV iadesi talebinde bulunan davacıların, bizzat kendi iade talepleri için düzenlenen kontrol raporlarının “VKS15 - Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü⁹⁸⁰” başlığı altında,

rapor edilir. Bu durumda iade talep eden mükellef; KDV GUT IV/A2-3.3 bölümünde açıklanan "yetkili makamların yazı ile bildirmesi üzerine sahte belge düzenlediği vergi dairesinin ıttılana girenler" kapsamında değerlendirilir. Tablo 2/B'de ise KDV GUT IV/A2-3.3 bölümünde açıklanan "yetkili makamların yazı ile bildirmesi üzerine sahte belge düzenlediği vergi dairesinin ıttılana giren" mükellefler yer almaktadır. İade talebinde bulunan mükellefin doğrudan mal veya hizmet temin ettiği bu mükellefler, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmiş veya hali hazırda vergi incelemesindedir. Dolayısıyla, bu tabloda yer alanlar, KDV GUT'nin uygulamasında haklarında sahte belge düzenleme olumsuz tespiti yapılmış olan mükellefler kapsamında değerlendirilir (**Kaynak:** evdb.vedop.gov, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁷⁹ Adana 1. VM, T. 04.03.2025 E. 2025/61 K. 2025/294 sayılı kararında; “katma değer vergisi iade talebinde bulunan mükelleflerin bu taleplerin değerlendirilmesi üzerine düzenlenen kontrol raporlarında yer alan olumlu veya olumsuz tespitlerin tek başına mükellefler tarafından yapılan katma değer vergisi iade taleplerinin kabulü veya reddi sonucu doğurmayacağı; katma değer vergisi iade taleplerinin kısmen veya tamamen reddine karar verilmeksizin, söz konusu segmentlerde belirtilen durum, tespit ve ifadelerin iade talebi açısından hazırlık işlemi niteliğinde olduğu, bu nedenle bunların tek başına dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülebilir işlemler olamayacağı; bu durumda, mükellefler tarafından yapılan katma değer vergisi iade taleplerinin kısmen veya tamamen reddine dair işlemlerin tek başına dava konusu edilebileceğinin yanı sıra, olayda yer verilen ve davacı şirketin fatura düzenlediği başka bir firma hakkında düzenlenen KDV iade kontrol raporunda kendisi ile ilgili yer verilen “Tablo 2B İncelemeye Sevk Edilen Mükellef Listesi” başlıklı ibarenin mevcut haliyle henüz davacı şirketin menfaatini doğrudan etkileyen kesin ve yürütülebilir bir işlem niteliğinde olmadığı” gerekçeleriyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı İade Uygulamaları ve Analiz Müdürlüğü (23. Şube) tarafından hazırlanan KDV İadesi Risk Analiz Raporu Kılavuzunda (Kasım/2024) yer alan açıklamalara göre; iade uygulamaları, KDVK ve KDV GUT hükümleri uyarınca bazı kontrollerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Mükellefler ve onların iadeye konu işlemleri hakkında çok sayıda sorgulama yapılmasını gerektiren bu kontrollerin daha kısa sürede ve daha isabetli yapılabilmesi için KDVIIRA Sistemi (KDV İadesi Risk Analiz Sistemi) tasarlanmıştır. KDV İadesi Kontrol Raporunda yer verilen tablolar ve kontrol segmentleri, Risk Analiz Sistemi'nden gelen bilgilere göre “başarılı”, “başarısız” veya “uygulanamaz” gibi sonuçlar verir. Böylece vergi dairesi mükelleften bu başarısızlıkları gidermesini

belgelerini kullandığı mükelleflerin ad ve unvanlarına yer verilmesi işlemine karşı açılmıştır. Bu konuda verilmiş bir mahkeme kararında da işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davaların incelenmeksizin reddine karar verilmiştir⁹⁸¹.

Ancak bu davalarda da mükelleflerin KDV iadesi taleplerinin istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmamasının maddi sebepleri yeterince araştırılmamıştır. Özellikle, KDVGUT IV/A2-1.3'te yer alan ölçütlerin, KDVK m. 36/2-c.2'de örneklendirici sayma yoluyla sayılan ölçütlere uymayan ölçütlere uyup uymadığı konusunda bir değerlendirme yapılmamıştır. Oysa bu davalarda da gerek mükellefin mal veya hizmet teslim ettiği diğer mükelleflere ait kontrol raporlarında gösterilmesi, gerek mükellefin kendi kontrol raporunda mal veya hizmet aldığı mükelleflere yer verilmesi hâlinde bu durumun maddi sebebi sorulmalıdır. Bu maddi sebep, KDVK m. 36/2-c.2'de örneklendirici sayma yoluyla sayılan ölçütlere uymayan bir sebebe dayanıyorsa, mükelleflerin belgelerinin kullanılmasını engelleyen bu durumun hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmalıdır.

ya da bunlara ilişkin izahatta bulunmasını isteyebilmektedir. VKS15 kodlu, "Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü" adlı kontrol segmenti de iade talep eden mükellefin doğrudan mal veya hizmet temin ettiği mükellefler hakkında, fatura döneminden önceki dönemlere ilişkin adreste bulunamama ve defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti, iade talep edilen döneme ait sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolünü sağlamaktadır (**Kaynak:** evdb.vedop.gov, **e.t.:** 04.05.2025).

⁹⁸¹ Adana 2. VM, T. 27.01.2025 E. 2024/1589 K. 2025/128 sayılı kararında, dava konusu edilen "VKS15. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü" işleminin, yine davacı şirket tarafından 2023/12 ve 2024/05 dönemleri yönünden yapılan iki adet katma değer vergisi iade talebi üzerine söz konusu iade taleplerinin idarece değerlendirilmesi sırasında düzenlenen iade kontrol raporunda yer verilen olumsuz kontrol ifadelerinden ibaret olduğu, bu ifadelerin sebebinin ise davacı şirketin mal alımında bulunduğu bir kısım mükellefler hakkında tespit edildiği belirtilen olumsuz durumlardan kaynaklandığı; katma değer vergisi iade talebinde bulunan mükellefler hakkında KDVK m. 36'da sayılan olumsuz durumların bulunması durumunda, davalı idare tarafından söz konusu iadelerin değerlendirilmesi esnasında KDVGUT uyarınca, davalı idare tarafından yapılan kontroller üzerine düzenlenen raporlarda tespit edilen olumlu veya olumsuz tespitlere yönelik segmentlerin işaretlenerek raporlayacağı ve ayrıca bu hususların tek başına mükellefler tarafından yapılan katma değer vergisi iade taleplerinin kabulü veya reddi sonucu doğurmayacağı; mükelleflerin iade taleplerinin kısmen veya tamamen reddine karar verilmeksizin, söz konusu segmentlerde belirtilen durum tespit ifadelerinin tek başına dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülür işlemler de olamayacağı, iade taleplerinin kısmen veya tamamen reddine dair işlemlerin tek başına dava konusu edilebileceğinin yanı sıra, olayda yer verilen ve davacı şirketin katma değer vergisi iade talebinin denetlenmesi esnasında hazırlanan rapor uyarınca tespit edilen hususlara yönelik yer verilen dava konusu "VKS15. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü" işleminin mevcut hali ile henüz davacı adına davalı idarece tesis edilmiş kesin ve icrai bir nitelik doğuran herhangi bir işlem olmadığı" gerekçeleriyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir (**Kaynak:** uyap.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025).

2.4.4. İstisnai (Alternatif) İade Yöntemleri

KDV iadesi talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi yöntemi, KDVK m. 36/2-c.1 hükmüyle belirlenen asli iade yöntemidir. Vergi idaresinin, KDVK m. 36/2-c.2’de verilen yetkiye dayanarak belirlediği iade yöntemleri ise istisnai, alternatif iade yöntemleridir. İstisnai yöntemlerin uygulanması için mükellefin, KDVK m. 36/2-c.2 hükmü uyarınca belirlenen uyum seviyesine sahip olması, hakkında KDVGUT’de belirlenen olumsuzlukların, örneğin sahte veya muhteviyatı belge düzenlediğine dair bir rapor veya tespitin bulunmaması gerekir.

Bu istisnai yöntemler; mahsup yoluyla iade, Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan mahsuben ve nakden iadeler, yeminli mali müşavir raporuyla iade, ön kontrol raporuna dayalı iade, teminat karşılığı iade, artırımlı teminat uygulaması (ATU), İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) ve Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) şeklinde sayılabilir.

2.4.4.1. Mahsup Yoluyla İade

Mahsup yoluyla iade (mahsuben iade), mükellefin, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan ve Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan KDV alacağının; mükellefin vergi borçlarından, sosyal sigorta prim borçlarından, bazı kamu kurumlarına olan borçları⁹⁸² mahsuben tahsil edilerek düşülerek ödenmesidir (KDVK m. 29/2, KDVGUT IV/A3-2). Mükellefin KDV alacaklarının borçlarına mahsup edilmesine rağmen geriye mahsup edilemeyen vergi kalırsa bunun nakden iadesi istenilebilir, ancak bu durumda KDVGUT’nin nakden iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapılır (KDVGUT IV/A3-2.2).

2.4.4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırları Aşmayan Mahsuben ve Nakden İade

Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırları aşmayan mahsuben ve nakden iadeler, iade hakkı doğuran her bir işlem (mal veya hizmet teslimi) bakımından, belirli sınırları aşmayan iade taleplerinin teminat veya vergi inceleme raporu aranmaksızın

⁹⁸² Bu borçlar KDVK m. 29/2’de, “vergi ve sosyal sigorta prim borçları, genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlar, döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin yüzde elli biri veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlar” şeklinde sayılmıştır.

yerine getirilmesidir (KDBGUT IV/A3-3). Örneğin, indirimli orana tabi işlemlerde 50.000,00 TL'yi aşmayan mahsuben iade taleplerinde (III/B-3.2.1) ve ihracat istisnalarında, örneğin mal ihracatı istisnasında, 50.000,00 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri (II/A-1.1.4.1.2) yeminli mali müşavir raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

2.4.4.3. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İade

KDBGUT'de yer alan düzenlemeler çoğunlukla, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırları aşan iadelerin, vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre yerine getirilmesini öngörmektedir. Örneğin indirimli orana tabi işlemlerde 50.000,00 TL'yi aşan mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilmektedir (KDBGUT III/B-3.2.1). Bunun gibi, ihracat istisnalarında, örneğin mal ihracatı istisnasında 50.000,00 TL'yi aşan nakden iade taleplerinin, bu miktarı aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre yerine getirilir (II/A-1.1.4.1.2).

Tebliğ, bu noktada vergi inceleme raporu ile YMM tasdik raporu arasında mükellefe bir seçme hakkı tanımaktadır. Ancak, mükellefler defter, kayıt ve belgelerini inceleme elemanına incelenmektense denetimin serbestçe tayin edebildikleri bir meslek mensubu tarafından yapılmasını tercih etmektedirler⁹⁸³. Bu nedenle KDV iadesi ve tasdik işlemleri, YMM danışmanlık ve denetim faaliyetleri içinde daha fazla ön plana çıkmaktadır⁹⁸⁴.

YMM raporuyla iade yöntemi, vergi dairesinin, mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunu, hesapların denetim standartlarına göre incelediğini, YMM unvanını taşıyan meslek mensuplarına, aynı Kanun'un 12'nci maddesinde verilen yetkiye dayanarak tasdik ettirdiği yöntemdir⁹⁸⁵ (KDBGUT IV/A3-4.1). Bu yöntemde mükellefin beyanları önce

⁹⁸³ İlgar, s. 185.

⁹⁸⁴ Turgut Çürük ve Kayahan Tüm, "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 2, Adana 2011, **Kaynak:** dergipark.org.tr, e.t.: 04.05.2025, s. 33-34

⁹⁸⁵ Yeminli mali müşavirler, unvanlarını 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre alan, muhasebecilerden ve mali müşavirlerden farklı olarak, "gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etme" işini de yapabilen meslek

YMM tarafından denetlendiğinden ve elde edilen bulgular tasdik raporuna bağlandığından, vergi idaresinin mükellefin beyanlarını değerlendirmesi kolaylaşmaktadır⁹⁸⁶.

YMM raporuna göre iade yönteminin uygulandığı hâllerde, bu raporun süresinde ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması veya ek süre talebinin uygun bulunmaması ya da ek süre içinde de raporun ibraz edilmemesi hâlinde teminat karşılığı yapılan iade incelemeye sevk edilir ve teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür (KDVGUT IV/A3-4.1). YMM raporu süresinde verilmekle birlikte, vergi idaresinin raporda tespit ettiği eksiklik veya olumsuzluklar süresi içinde giderilmezse iade talebi on beş gün içinde incelemeye sevk edilir ve iade talebi düzenlenecek vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir (IV/A1).

2.4.4.4. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade

KDV İadesi Ön kontrol Raporu, vergi idaresi olarak Gelir İdaresi Başkanlığının kullandığı elektronik bilgi sistemleri üzerinden oluşturulan, KDV iadesi taleplerinin kontrolünün bir merkezden, hızlı ve mükelleflerin vergi mahremiyetlerinin korunması gibi yönlerden güvenli bir şekilde sağlanmasına yarayan elektronik bir rapordur⁹⁸⁷. Bu rapor, iade talebinin “vergi inceleme raporu sonucuna göre” yerine getirilmesini gerektiren bir olumsuzluk bulunup bulunmadığını KDV İadesi Risk Analiz Sisteminde (KDVİRA) ve vergi idaresinin buna benzer diğer elektronik veri tabanlarında bulunan bilgilere göre hızlı bir şekilde gösterir⁹⁸⁸.

mensuplarıdır. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın doğru olmaması dolayısıyla ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar (3568 s. K m. 12/4). Bu sorumluluklara karşılık, 02.01.1990 tarih ve 20390 Resmi Gazete sayılı, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yeminli mali müşavirlere, karşıt inceleme yapma (m. 8); defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi inceleme, ilgililerden ve kamu kurumlarından bilgi isteme, (m. 12/1-a), kanıt toplama (m. 14) gibi yetkiler verilmiştir. Yeminli mali müşavirler kanıt toplarken; sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme ve benzeri tekniklerden yararlanabilirler (m. 15).

⁹⁸⁶ Selim Bekçioğlu ve Hakan Arslaner, “Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Malî Müşavir (YMM)’lerin Sorumluluğunun Sınırı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S. 32, Ankara 2010, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 02.04.2025, s. 35.

⁹⁸⁷ Usta ve Gerekan, s. 239.

⁹⁸⁸ Sevcan Taşkın, “İhracatta KDV İadesi Yöntemlerinin Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması Karşındaki Durumu”, **3’üncü InTraders Uluslararası Ticaret Kongresi**, 15.04.2019-17.04.2019, Sakarya, **Kaynak:** academia.edu, **e.t.:** 03.04.2025, s. 60 vd.

KDV İadesi Ön kontrol Raporuna dayalı iade yöntemi, mükelleflerin iade taleplerinin bir kısmının henüz iade süreci tamamlanmadan yerine getirilmesini mümkün kılan bir yöntemdir. Bu yöntemden sadece, en az yirmi dört dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olmak, daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebi sonuçlanmış olmak gibi vergisel uyum seviyesini gösteren bazı özellikleri taşıyan mükellefler yararlanabilirler. Bu yöntemle iade edilecek iade talebinin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırları aşması (KDVGUT IV/A3-3) ve YMM raporuna göre yerine getirilebilmesi gerekir. Mükellefe ve iadeye ilişkin bu şartların sağlanması ve mükellefin YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDVGUT'nin ilgili bölümlerinde aranan belgeleri ibraz etmesi hâlinde, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının yüzde ellisi on iş günü içinde mükellefe iade edilir. Kalan iade tutarı ise KDVİRA sistemi ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporu üzerindeki kontrol ve değerlendirmeler sonucuna göre yerine getirilir (KDVGUT V/A3-4.2).

Ön kontrol raporuna dayalı iade yönteminin teminat gerektirmemesi, vergi iadesi sürecinin mükelleflere yansıyan maliyetini düşürmektedir. Ancak kontrol raporundaki olumsuzluk ve hataların giderilmesi, süreci mükellef aleyhine uzatan bir faktördür⁹⁸⁹.

2.4.4.5. Teminat Karşılığı İade

Teminat karşılığı iade yöntemi, henüz yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmeden veya KDV iadesi incelemesi yapılmadan yerine getirilmesine olanak tanıyan iade yöntemidir. Bu yöntemle iade edilecek iade talebinin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırları aşması (KDVGUT IV/A3-3) ve yeminli mali müşavir raporuna göre yerine getirilebilmesi gerekir. Teminat, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan kısım için verilir. İade talebi teminatla yerine getirildikten sonra teminat yeminli mali müşavir raporuna veya vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülür (IV/A3-5.1).

2.4.4.6. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU)

Artırımlı teminat uygulaması, iade talebinin henüz yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmeden yerine getirilmesini sağlayan, ancak mükellefin daha fazla teminat getirmesini gerektiren bir iade yöntemidir. Bu yöntemle iade edilecek iade talebinin,

⁹⁸⁹ Taşkın, s. 70-71 vd.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırları aşması (KDVGUT IV/A3-3) ve YMM raporuna göre yerine getirilebilmesi gerekir. Buna göre, YMM raporu hariç diğer belgeler ibraz edilip nakden iadesi talep edilen tutarın yüzde yüz yirmisi oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için yüzde altmışı oranında) teminat verilmesi hâlinde, iade işlemi beş iş günü içinde gerçekleştirilir. YMM raporu iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmezse, mükellef bu sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilir (IV/A3-5.6).

2.4.4.7. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)

İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS), belirli genel ve özel şartları sağlayan mükelleflerin bir sertifika (İTUS Sertifikası) alarak yararlanabildikleri bir iade sistemidir (KDVGUT IV/B). Bu sertifikaya sahip olan mükellefler artırımlı teminat uygulamasından yararlanırken, iadesi istenilen tutarın yüzde yüz yirmisi yerine yüzde altmışı kadar teminat gösterirler. Diğer iade yöntemlerinde ise iadelerinin teminat karşılığında yapılmasını talep etmeleri hâlinde, KDVGUT IV/A3-3'te belirlenen sınırı (50.000,00 TL) aşan kısmının yüzde sekizi kadar (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için yüzde dördü kadar) teminat verirler (IV/B-2).

İade taleplerinin bu kadar düşük teminatlar karşılığında hızlı bir şekilde yerine getirilmesi, mükelleflere mali olarak avantaj sağlamaktadır. Ancak İTUS Sertifikasına sahip olunması için aranan genel ve özel şartlar ile bu sertifikanın iptalini gerektiren hâllere bakıldığında, bu sertifikanın alınabilmesi için mükelleflerin vergisel uyum seviyesinin oldukça yüksek olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Genel şart olarak; “son üç takvim yılı içinde vergi mükellefiyetinin bulunması”, “mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması”, “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması” gibi şartlar aranmaktadır. Genel şartlar arasında; başvuru tarihi itibarıyla hakkında Tebliğ'in (IV/A2) bölümündeki usul ve esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması, ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması; son beş vergilendirme dönemi itibarıyla hakkında yazılmış

YMM raporları ile vergi inceleme raporlarının olumlu olması şartları da sayılmaktadır (IV/B-1.1).

Özel şartlarda ise mükellefin son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre; aktif toplamının 100.000.000,00 TL, maddi duran varlıkları toplamının 25.000.000,00 TL, öz sermaye tutarının 50.000.000,00 TL, net satışlarının 125.000.000,00 TL veya daha fazla olması aranmaktadır. Buna ek olarak, cari yıl dâhil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının en az 50 olması da gerekmektedir (IV/B-1.2.2).

Bu tutarlarda ve işçi sayılarında yüzde yirmi beşi aşan bir azalma meydana gelmesi, mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünden olumsuz rapor düzenlenmesi gibi hâllerde mükellef, sertifikaya sahip olmak için aranılan özellikleri yitirmiş olur, bu nedenle sertifika iptal edilir (IV/B-3).

2.4.4.8. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)

Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS), belirli şartları taşıyan mükelleflerin bir sertifika (HİS Sertifikası) alarak yararlanabildikleri; iade talebinin teminat, vergi inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir raporu aranılmadan yerine getirilmesini sağlayan bir iade sistemidir (KDVGUT IV/B).

HİS Sertifikasına sahip olmak isteyen mükelleflerin taşımaları gereken şartlar arasında; “son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması”, “aktif toplamının 500.000.000,00 TL, maddi duran varlıkları toplamının 125.000.000,00 TL, öz sermaye tutarının 250.000.000,00 TL, net satışlarının 625.000.000,00 TL veya daha fazla olması” koşullarından en az üçünün sağlanmış olması aranmaktadır. Buna ek olarak, “başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması” da gerekmektedir. Bunlarla birlikte mükellefin, son beş takvim yılı içinde defter-belge ibraz etme ve beyanname verme yükümlülüklerine uyması sertifika verilmesi için önem arz etmektedir. Aynı zamanda, “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından vergi incelemesine tabi olmaması veya vergi incelemesine tabi tutulmuşsa gereken koşulları sağlayarak belirlenmiş diğer usullere dönmüş olması” da aranılan önemli

şartlardan biridir. Başvuru tarihi itibarıyla hakkında KDVGUT IV/A2 anlamında olumsuzluk bulunmaması ve vergi borcunun bulunmaması da gerekir (IV/C-1).

HİS uygulamasına dâhil olan bir mükellefin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir. Nakden iadesi istenilen vergiler, gereken belgelerin ibraz edilmiş olması ve KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) üzerinde olumsuzluk tespit edilmemesi hâlinde beş iş günü içinde iade edilir. Sistem üzerinde olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi için olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması gerekir (IV/C-2).

HİS Sertifikası verilmesi için aranılan tutarlarla ilgili şartları kaybeden ve sayı şartında da yüzde yirmi beş aşan bir azalma meydana gelen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Ayrıca HİS Sertifikasının önemli bir özelliği, bu sertifikaya sahip mükelleflerin “iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, idare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme döneminin KDV iadeleri yönünden incelenmesinin” gerekmesidir. Bu incelemede, aldığı iadelerin yüzde beşinden fazlası haksız veya yersiz olduğu anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir ve beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez (IV/C-3).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YENİ ARAÇLARA VE MEVCUT ARAÇLARIN GELİŞTİRİLMESİNE DAİR ÖNERİLER

3.1. Vergi Kanunlarına Yönelik Öneriler

3.1.1. Mükellefiyetin Re'sen Terkini ve Teminat Uygulaması İşlemlerinde Somut Kriterler Getirilmesi ve Mükellefe Savunma Hakkı Getirilmesi

VUK'ta düzenlenen ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi önlemeyi amaçlayan teminat uygulaması (VUK m. 153/A), mükellefiyet kaydının tespit üzerine re'sen terkini (m. 160/3) ve mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak re'sen terkini (m. 160/A) uygulamalarının ortak noktası, idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği işlemlerle, kişilerin vergi mükellefi olma statülerinin sona erdirilmesidir.

Buna göre, VUK m. 160/3'te sayılan üç durumdan birinin gerçek mükellefin işi bırakmış sayılmasını ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince (re'sen) terkin etmesini öngörmektedir. VUK m. 160/3'te yer alan koşullar; (i) işi bırakma bildiriminde bulunmayan mükellefin işi bıraktığının vergi idaresince tespit edilmesi; (ii) mükellefin, yapılan tüm araştırma ve yoklamalara karşın bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğinin de öğrenilememesi; (iii) mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin de raporda belirtilmesidir.

VUK m. 160/A'da ise mükellefiyet kaydı, m. 160/3 hükmünden farklı olarak, doğrudan bir tespite veya vergi inceleme raporuna dayanılarak değil, analiz ve değerlendirme çalışmaları ile yoklama tutanağının vergi idaresi tarafından değerlendirilmesi üzerine terkin edilmektedir. Bu analizler ağırlıklı olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki elektronik bilgi havuzlarında toplanan bilgiler kullanılarak yapılan risk analizlerine dayanmaktadır. Risk analizlerine göre sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu anlaşılan mükellefler hem vergi incelemesine sevk edilecek bir hem de bunların nezdinde yoklama yapılacaktır. Risk analizi verilerini ve yoklama tutanaklarını değerlendiren vergi dairesinin, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna yönelik görüşü ve defterdarın onayıyla

mükellefiyet kaydı terkin edilmekte ve teminat ödenmediği sürece mükellefin yeniden işe başlamasına izin verilmemektedir. Teminatın iadesi ve teminat aranmaksızın yeniden mükellefiyet tesis edilmesi ise vergi incelemesi sonucunda davacının sahte belge düzenlediğinin tespit edilip edilmemesine bağlıdır.

VUK m. 153/A’da da idare, VUK m. 160/3 ve m. 160/A’da yer alan düzenlemeler göre “münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilip mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği belirtilerek işi bırakmış sayılan” mükellefleri ve bunlarla ilişkili olan belirli kişileri (şirket ortağı, kanuni temsilci gibi) yeniden mükellefiyet tesis ettirmek istediklerinde teminat ödemekle yükümlü kılmaktadır.

Sahte belge düzenleme sebeplerinden en önemlisi ve en yaygın olanı, düzenlenen belgelerin sahte belge kullanmak isteyenlere satılarak komisyon geliri elde edilmesidir. Gerçek bir ticari faaliyeti bulunmadan sırf komisyon geliri elde etmek için, gerçekleşmemiş işlemleri yansıtan belgeler düzenleyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi, sahte belgenin önlenmesi amacıyla uyumludur. Ancak, vergi mükellefi olmak ve belge düzenlemek mükellefler için hem bir yükümlülük hem de bir haktır. Çünkü gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin yürürlükte olduğu vergi sisteminde gelir getirici faaliyet yürüten, bu faaliyeti dolayısıyla mal veya hizmet alış veya satışında bulunan her mükellef, gerek giderlerini gerek katlandığı KDV’leri vergi dairesine ispatlayabilmek için, mal veya hizmet temin ettiği mükelleflerden bu işleme ilişkin belgeyi almak ve defterlerine işlemek ister. Bu nedenle, faaliyet yürüten bu mükelleflere mal veya hizmet sağlayan kişiler de işe başlama bildiriminde bulunmak, mükellefiyet tesis ettirmek, bir vergi kimlik numarasıyla belge düzenlemek ve mal ve hizmet teslim ettikleri diğer mükelleflere bu belgeleri vermek isterler. Mal ve hizmet verdikleri mükelleflere belge veremeyen kişilerin bu düzen içinde sürekli ve istikrarlı bir faaliyet yürütmeleri pek mümkün değildir. Dolayısıyla, bir mükellefin mükellefiyet kaydının idarece terkin edilmesi ve onun mükellefiyet kaydının devam etmesinin ya da yeniden işe başlamasının teminat koşuluna bağlanması, hem AY m. 35’te düzenlenen mülkiyet hakkını ve hem de AY m. 48’de düzenlenen çalışma ve sözleşme hürriyetini doğrudan ilgilendirmektedir.

Bu düzenlemelerde öngörülen, “mükellefin işi bırakmış sayılması” ve “yeniden işe başlamanın teminata bağlanması” şeklinde ortaya çıkan işlemlerin dayanağı, sonuçta,

idarenin, mükellefin fiilen iş yerinde bulunmadığını, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunu tespit etmesine dayanmaktadır. Bunlar arasında mükellefe savunma imkânı tanınan tek işlem, mükellefiyet kaydının, “münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi” üzerine terkin edilmesi hâlidir. Çünkü bu durumda mükellef nezdinde bir vergi incelemesi yapılmaktadır. Mükellef, inceleme sırasında faaliyetinin ve işlemlerinin gerçekliğini gösteren belgeleri ibraz edebilir, açıklama yapabilir, inceleme tutanaklarına itiraz ve açıklamalarının yazılmasını sağlayabilir. Ancak, “mükellefin işi bıraktığının vergi idaresince tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgiye de ulaşılamaması” ile “mükellefin, analiz ve değerlendirme çalışmaları sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun tespit edilmesi” hâllerinde mükellefe savunma imkânı tanınmadan mükellef işi bırakmış sayılmakta ve mükellefiyet kaydı terkin ettirilmektedir. Bunu üzerine, mükellefiyetinin devam edebilmesi için kendisinden teminat istenilmektedir.

Mükellefiyetin terkin edilmesi, mükellefin belge düzenlemesini imkânsız kılan bir durumdur. Bu andan itibaren mükellef belge düzenleyemeyeceğinden mal veya hizmet tesliminde de bulunamaz, ticari faaliyeti sona ermiş olur. Bu kadar ağır sonuçlar doğuran işlemlerin mükelleflerin savunmaları alınmadan tesis edilmesi; kişilere, haklarında uygulanacak yaptırımlara karşı savunma yapma imkânı verilmesini gerektiren⁹⁹⁰ hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bununla birlikte, “fiilen iş yerinde bulunama”, “sahte belge düzenleme riskini bulunması” ifadeleri de muğlak anlamlar taşımaktadır. Söz gelimi, mükellef iş yerinden geçici olarak ayrılmış olabilir. Mükellef, iş yerini; hastalık, tutukluluk, tatil veya özel gün ve haftaların kutlanması gibi kişisel sebeplerle de terk etmiş olabilir. Yeni bir iş kurabilmek için mevcut faaliyetini tatil edip araştırma yapıyor olabilir. Mükellefin fiilen iş yerinde bulunmaması bu anlamda onun işi bırakmış sayılmasını gerektirmeyeceği gibi muhakkak sahte belge düzenlediğini de göstermez. Nitekim mükellefin adreste bulunamaması, münhasıran sahte belge düzenlediğini tek başına gösteren bir delil olarak

⁹⁹⁰ Hamide Zafer, “Savunma Hakkı ve Sınırları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 19, S. 2, İstanbul 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 516; Gözler, **İnsan Hakları**, s. 314.

kabul edilemez⁹⁹¹. Hâl böyleyken, fiilen iş yerinde bulunama durumunun mükellefiyetin re'sen terkin edilmesine dayanak teşkil edebilmesi için, durumun mükellefin işletmesine yönelik başka delillerle, örneğin faaliyetini gerektiren giderlerinin bulunmaması gibi tespitlerle aydınlatılması gerekir.

Bu koşullar altında; düzenlemelerde önemli iki eksiklik bulunduğu anlaşılmaktadır. Birinci eksiklik, mükellefin VUK m. 160/3 ve m. 160/A hükümleri uyarınca işi bırakmış sayılmadan ve m. 153/A hükmü uyarınca teminat ödemekle yükümlü kılınmadan önce savunmasının alınmamasıdır. İkinci eksiklik ise kanuni düzenlemede dahi “fiilen iş yerinde bulunmama” ve “sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği” koşullarının muğlaklığıdır.

Bu iki sorunun çözülmesi öncelikle kanuni düzenleme yapılarak “fiilen iş yerinde bulunmama” koşulu açıkça tanımlanmalıdır. İş yerinden geçici ayrılımların bu anlamda fiilen iş yerinde bulunmama anlamına gelmeyeceği hüküm altına alınmalıdır. Nitekim VUK m. 161/1’de işi bırakma, “mükellefin işlemlerini tamamen durdurması ve sona erdirmesi” olarak tanımlanmış, m. 161/2’de ise “işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulmasının işi bırakma sayılmayacağı” açıklanmıştır. Bu düzenleme karşısında sadece fiilen iş yerinde bulunmamanın işi bırakmış sayılmak için yeterli olmadığı açıktır. İş bırakmış sayılacak mükellefin m. 161’de aranılan şartları da sağlaması gerekir. Bunun tespiti ise tek bir yoklama ile mümkün olmaz, muhakkak farklı zamanlarda iş yerine gelinerek aradan geçen zaman zarfında mükellefin işi sürdürmediğinin tespit edilmesi gerekir.

Fiilen iş yerinde bulunmama koşulu gibi, mükellefin hangi hâllerde riskli mükellef olarak kabul edileceği de açıklanmalıdır. Uygulamada vergi idaresi özellikle çok kısa sürede, çok yüksek sayıda ve çok yüksek matrahlı fatura düzenleyen mükellefleri riskli olarak değerlendirmektedir. VUK m. 160A/1’de risklin tespitinde “mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği” gibi ölçütlerin kullanılacağı açıklanmıştır. Esasen bu gibi ölçütler değerlendirilerek gerçekten sahte belge düzenleme riski olan, bir incelemeyle düzenlediği belgelerin sahte olduğu anlaşılabilecek mükellefler tespit edilebilir. Ancak bu ölçütler, idarenin önyargıyla hareket etmesine de yol açabilir. Kısa

⁹⁹¹ Köstü, **Danıştay İçtihatları Işığında**, s. 60.

sürede yüksek cirolara ulaşan ancak kâr edemeyen mükellefin işlemleri gerçek olabilir. Gerçekten, mükelleflerin, işe başlama bildiriminde bulunmadan önce piyasada yer bulmaları ve mükellefiyet tesis ettirdikten sonraki kısa zaman diliminde yüksek tutarlı belgeler düzenlemeleri sıra dışı bir durum değildir. Dolayısıyla kısa aşureda yüksek tutarlı belgeler düzenlemiş olmak, başka belirtilerle desteklenmediği sürece, tek başına bir risk göstergesi olamaz. Dolayısıyla, “kısa sürede yüksek ciro” da dâhil olmak üzere risk analizinde yararlanılan ölçütlerin önceden bilinebilir hâle getirilmesi gerekmektedir. Hukuk devletinde bu ölçütlerin genel çerçevesi ve ölçütler belirlenirken uyulacak temel ilkeler kanunla belirlenmelidir. Ancak ticari hayatın durağan olmadığı gibi, bu ölçütlerin de zaman içinde değiştirilmesi ve yeni ölçütlerin getirilmesi gerekeceğinden, kullanacağı ölçütleri idare belirlemeli ve mükelleflere tebliğlerle duyurmalıdır. Risk analizi ölçütlerinin somut olarak belirlenmemesi ve duyurulmaması, mükelleflerin bilmedikleri ve bilmelerinin de mümkün olmadığı düzenlemelere tabi tutulmaları gibi hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerine aykırı bir sonuç doğurmaktadır⁹⁹².

Bununla birlikte, risk analizi ve yoklama üzerine işi bırakmış sayılan mükellefe yoklama tutanakları tebliğ edilmeli, mükelleften bu tespitlerle ilgili savunması istenilmelidir. Savunma süresi kanunla belirlenmelidir. Bu anlamda, defter ve belgelerin on beş gün içinde incelemeye ibrazının istenmesi (VİUEHY m. 12) gibi, mükelleften, faaliyetinin gerçek olduğunu, işi bırakmış olmadığını gösteren bilgi, belge ve açıklamaları on beş gün içinde idareye ibraz etmesi de istenilebilir. Bu durumda mükellef işi bırakmadığını VUK m.3/B hükmüne düzenlenen ispat kurallarına uygun olarak açıklarsa vergi dairesi mükellefin işi bırakmış olmadığı sonucuna varmalı ve mükellefiyeti re’sen terkin etmemelidir.

Mükellefiyet kaydının mükellefin savunması alınarak terkin edilmesi, yargı aşaması için de olumlu bir gelişme olacaktır. Böylece işlemin yargıya taşınması hâlinde mahkeme, idari işlemin dayanağı olarak mükellefin savunmasını da inceleyecektir. Kuşkusuz, işlem tesis edilmeden önce mükellefin bu konudaki savunmasının alınması, işlemin olaya ve hukuka uygunluğu konusunda daha doğru bir yargıya varılmasını sağlayacaktır.

⁹⁹² Ziya Alp, **Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi**, 1’inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 132-133; Karaboyacı, s. 225.

Nitekim AYM, Hazine’yi koruyucu tedbirleri içeren düzenlemeler getirilerek vergi mükelleflerinin farklı işlemlere tabi kılınmalarını; temel hak ve özgürlükler arasında yer alan mülkiyet hakkının, vergi hukukunu ilgilendiren ve Hazine zararını önleyen düzenlemeler getirilerek sınırlandırılması mümkün görülmektedir⁹⁹³.

AYM, mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin edilmesini öngören VUK m. 160/A hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğuna dair iddiayı değerlendirirken, bu düzenlemenin idareye geniş bir takdir alanı tanıdığını kabul etmiş, ancak düzenlemenin kanunla getirildiğine ve Hazine’nin vergi kaybına uğramasını önlemek şeklinde meşru bir amaca dayandığına dikkat çekerek iptal talebini reddetmiştir. Ancak bu kararda mülkiyet hakkı ile çalışma ve sözleşme hürriyetini (teşebbüs özgürlüğünü) sınırlayan bir düzenlemenin sırf kanunda düzenlenmesinin onu Anayasa’ya uygun kılmadığına, kanun hükümlerinin “keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte” olması gerektiği de belirtilmiştir⁹⁹⁴. İşte, mükellefe savunma hakkı tanınması, mükellefiyet kaydının risk analizi ve yoklama tutanaklarına dayanılarak terkin edilmesi gibi geniş bir takdir yetkisinin, hukuka aykırı sonuçlar doğurmasını önleyebilecek, düzenleme daha ölçülü ve orantılı bir şekil alacaktır.

AYM, VUK m. 153/A düzenlemesinde yer alan teminatın tahakkuk ettirilip cebren tahsil edilmesini öngören hükümlerin iptali istemiyle açılan davada, mükellefiyeti terkin ettirilen mükelleflere uygulanan teminat uygulamasının ölçülü ve etkili bir yol olduğuna hükmetmiştir. Kararda özellikle, sahte belge düzenleme fiilinin genellikle gerçek bir faaliyeti bulunmayan şirketin mükellefiyet kaydının kullanılması suretiyle işlendiğine işaret edilmiş, bu fiili işlediği vergi inceleme raporuyla tespit edilen kişilerin daha sonra aynı şirketin veya yeni bir şirketin mükellefiyet kaydıyla işlemeye devam etmesinin yaygın bir durum olduğu belirtilmiştir. AYM, VUK m. 153/A düzenlemesinde yer alan

⁹⁹³ AYM GK, T. 22.10.2020 E. 2019/100 K. 2020/62 sayılı kararında; yapılandırma kanunu uyarınca getirilen imkânlardan yararlanarak vergi borcunun taksitlendirilmesini sağlayan, ancak ödeme şartlarını yerine getirmeyen mükellefin bu kazanımının ortadan kaldırılması, taksitlerin iptal edilip alacakların cebren tahsili yoluna gidilmesi ve yapılandırma konusu edilen dönemlerin vergi incelemesinden bağışık tutulması ilkesinin ödeme şartını ihlal eden mükelleflere uygulanmaması yönündeki düzenleme Anayasa’ya aykırı değildir. Çünkü bu düzenleme kamu alacağının tahsil imkânını artırmayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla, ödeme şartını yerine getirmeyen mükelleflerin taksitlerin iptal edilmesini ve yapılandırmaya konu edilen dönemlerinin incelemeye alınabilmesini öngören kanuni düzenlemeler de AY m. 13 (temel hak ve özgürlüklerin Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilmesi) ve AY m. 35 (mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilmesi) hükümlerine aykırı değildir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 16.04.2025).

⁹⁹⁴ AYM, T. 16.02.2023 E. 2022/146 K. 2023/31, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 16.03.2025.

teminatın, bu gibi durumların sebep olabileceği kamu zararının telafisini amaçladığı belirtilmiştir. Ancak Mahkeme, vergi dairesince istenecek teminat tutarının üst sınırını belirlenmemesini ve vergi dairesine bu konuda tanınan yetki kullanımı konusunda da objektif bir ölçütün öngörülmemesini hukuka aykırı bulmuştur. Kararda, “vergi dairesine tanınan teminat isteme yetkisinin genel çerçevesinin çizilmemesi, teminat tutarının ne kadar olacağına ilişkin temel esas ve ilkelere yönelik bir düzenleme yapılmaması” hukuki açıdan eleştiri konusu yapılmıştır. Ayrıca, bu hükümlerde, şirket bünyesinden ayrılan kişilerin teminat ödeme yükümlülüğünden kurtulacağına ilişkin bir güvenceye yer verilmemesi de düzenlemeyi kısmen de olsa hukuka aykırı kılan bir eksiklik olarak değerlendirilmiştir⁹⁹⁵.

AYM’nin bu kararında tespit edilen, teminatın miktarına ve şirket bünyesinden ayrılanların teminat ödemekten kurtulmalarına yönelik eksikliklerin 7524 sayılı Kanun’la giderildiği anlaşılmaktadır. Bunun gibi, mükellefiyet kaydının re’sen terkin aşamasında mükellefe savunma yapma imkânı tanınması ve iş yeri adresinde bulunmama hâli ile risk analizi ölçütlerinin somutlaştırılması da mükellefiyetin re’sen terkinine ve teminata bağlanmasına dair bu işlemlerin yol açacağı hukuka aykırı sonuçları önleyecektir.

3.1.2. VUK 160/A İncelemesinin Süresinin Düzenlenmesi

VUK m. 160/A hükmü, m. 160/3 hükmünden farklı olarak mükellefiyet kaydının henüz vergi incelemesine başlanılmadan terkin edilmesini öngörmektedir. Bu düzenlemede vergi idaresi, mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak yaptığı analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunu tespit ettiği mükellefler hakkında yoklama yapmakta, analiz ve değerlendirmeler ile yoklama tutanaklarını değerlendirmektedir. Değerlendirme sonucunda vergi dairesi, defterdarın onayıyla mükellefiyet kaydını terkin etmekte ve durumu mükellefe yazılı olarak bildirmektedir.

Mükellef, hakkında VUK m.160/A hükmünün uygulandığını ve mükellefiyet kaydının terkin edildiğini bildiren bu yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde teminat göstererek mükellefiyet kaydının devamını sağlayabileceği gibi İYUK m. 7/1 uyarınca otuz gün içinde işlemin iptali istemiyle yargı yoluna başvurabilir. Mükellefin

⁹⁹⁵ AYM, T. 22.03.2023 E. 2022/108 K. 2023/55, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 16.04.2025.

teminat gösterememesi ve yargılama sonunda iptal kararı da verilmemesi hâlinde faaliyetinin devam edebilmesi için vergi incelemesini sonuçlanması ve inceleme sonucunda mükellefin faaliyetinin gerçek olduğu sonucuna varılması gerekir. Ancak vergi incelemesi, faaliyeti gerçek olan bir mükellefin kolaylıkla katlanamayacağı kadar uzun süren bir hukuki süreçtir.

Vergi incelemesi VUK m. 140/6 hükmünde azami sürelerle bağlanmıştır. Buna göre tam incelemenin bir yıl, sınırlı incelemenin altı ay, KDV iade incelemelerinin üç ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu sürelerin tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, KDV iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek kaydıyla ek süre verilerek uzatılması mümkün kılınmıştır. VİUEHY m. 3/1-e'ye göre tam inceleme dışında kalan vergi incelemeleri “sınırlı inceleme” olarak tanımlandığından 160/A incelemesinin altı ay içinde sonuçlandırılması gerekir. Ancak KDV iade incelemelerinin üç ayla sınırlanması karşısında, 160/A incelemelerinin de en fazla üç ay içinde sonuçlandırılması için düzenleme yapılmalıdır. Çünkü KDV iadesinde mükellefin sadece belirli bir miktarda vergi iadesine kavuşması söz konusu olduğu hâlde 160/A incelemesinde mükellefin bütün bir faaliyetinin devam edip etmeyeceği hususu açıklığa kavuşturulmaktadır. Her iki vergi incelemesi karşılaştırıldığında, mükellefin faaliyetinin akıbetinin belirleyen 160/A incelemesinin, iade incelemesinden daha büyük bir hukuki öneme sahip olduğunu anlaşılmaktadır. O hâlde 160/A incelemesi için de özel bir süre belirlenmeli, kanuni bir düzenlemeyle bu incelemenin de en fazla üç ay içinde sonuçlandırılması hüküm altına alınmalıdır.

Bununla birlikte, VUK'ta vergi incelemeleri süreyle sınırlandığı hâlde bu sürelerle uyulmamasını yaptırımı açıkça düzenlememiştir. Bu durum hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerini ihlal etmektedir⁹⁹⁶. Bu nedenle, yapılmasını önerdiğimiz düzenlemede, 160/A incelemesinin ek süreye rağmen sonuçlandırılmaması hâlinde mükellefin, teminat aranmaksızın yeniden işe başlama bildiriminde bulunabileceğine ve teminat göstererek işe başlamışsa teminatın iade edileceğine yönelik düzenleme getirilmelidir. Böylece incelemenin süresinde sonuçlanmamasından doğan belirsizlik ortadan kaldırılmış olacaktır.

⁹⁹⁶ Konuyla ilgili sorunlar ve çözüm önerileri için bkz.: Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y. 11, S. 43, Ankara 2020, s. 258 vd.

3.1.3. Hapis Cezalarının Alt ve Üst Sınırlarının Yükseltilmesi

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar için on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası (VUK m. 359/a-2), belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar içinse üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür (m. 359/b).

Maddeye 7394 sayılı Kanun’la eklenen ek fıkralarda yer alan düzenlemelerle, faile daha az ceza verilmesi mümkün kılınmıştır. Buna göre, failin tarh edilen vergiyi, kesilen cezaların yarısını ve gecikme zammını ödemesi, verilecek cezada yarı veya üçte bir oranında indirim yapılmasını gerektirmektedir (m. 359/2). Tarh edilen vergi veya kesilen ceza yoksa indirim yarı oranında uygulanacaktır (m. 359/3). Ayrıca, m. 359’da düzenlenen suçların birden fazla takvim yılında veya vergilendirme döneminde, aynı suç işleme kararının icrası dolayısıyla işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri (TCK m. 43) uygulanarak tek cezaya hükmedilecek, bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılabacaktır⁹⁹⁷.

Ancak bu düzenlemeler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadelenin adli kolunu oluşturan kaçakçılık suçunun yaptırım gücünü zayıflatmakta, özellikle de suçu yaptırımsız bir suç hâline getirmektedir. İşlenen suç dolayısıyla infaz edilmeyecek veya çok az infaz edilebilecek kadar cezaya hükmedilmektedir.

Gerçekten, bu suçlarda temel ceza çoğunlukla alt sınırdan verilir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları dolayısıyla verilen ceza hükmünün açıklanmasının geri bırakılmasına (CMK m. 231/5) veya cezanın ertelenmesine (TCK m. 51) karar verilebilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında ise fail, cezanın yarısını iyi halli olarak çektiği takdirde 13.12.2004 tarih ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’un⁹⁹⁸ (CGTİHK) 107’nci maddesinde düzenlenen koşullu salıverilme uygulamasından yararlanabilmektedir. Koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi hâlli hükümlünün cezası ise koşullu salıverilme tarihine kadar ceza infaz kurumunda geçirmesi

⁹⁹⁷ Bu düzenlemeden önce Yargıtay, aynı takvim yılında veya vergilendirme döneminde işlenen kaçakçılık fiilleri için zincirleme suç hükümlerinin, farklı takvim yılında veya vergilendirme döneminde işlenen fiiller içinse gerçek içtima hükümlerinin uygulanması gerektiği yönünde içtihat geliştirmiştir. Söz konusu kararlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Dulda, s. 74-75.

⁹⁹⁸ 29.12.2004 tarih ve 25685 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

gereken sürenin en az onda birini ceza infaz kurumunda geçirmiş olması koşuluyla, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infaz edilebilecektir (CGTİHK m. 105/A). Bunlar, açıkça VUK'ta tanımlanmayan ancak genel kanun olarak VUK'ta düzenlenen adli suçlara uygulanması gereken düzenlemelerdir⁹⁹⁹. Bu düzenlemeler nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadelede araç olarak tanımladığımız ve hapis cezasını içeren adli düzenlemeler etkili bir yaptırımdan ve caydırıcılıktan yoksun kalmaktadır.

Esasen, vergi kaçakçılığı fiillerini işleyenlerin sadece mali cezalarla karşılaşması hâlinde bu fiillerin önlenmesi mümkün olmayacaktır; çünkü sonuçta belirli bir miktar paranın Hazine'den kaçırılması için işlenen suçun failleri bu mali cezaları ödememek için gereken önlemleri almakta, bu borçların takibinden etkilenmemektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığının hapis cezasıyla önlenmesi yerinde ve anlaşılabilir bir durumdur¹⁰⁰⁰. Hapis cezası içeren yaptırımlar taşımayan bir vergi sisteminin kaçakçılıktan korunması mümkün görünmemektedir¹⁰⁰¹.

Ancak VUK m. 359 hükümlerine 7394 sayılı Kanun'la eklenen hükümler, bu suçlar dolayısıyla verilen temel cezaların azalması sonucunu doğurmuş, azalan bu cezaların da pek az bir kısmı infaz edilir hâle gelmiştir. Dolayısıyla vergi suçları, infaz edilemez suçlara benzemeye başlamıştır¹⁰⁰². Bu durumun kanun değişikliğiyle ortadan kaldırılması, cezaların alt ve üst sınırlarının yükseltilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, mükelleflerin fiillerinin tespit edilmesi hâlinde vergi ve vergi cezalarını ödeyerek hapis cezalarından kurtulabileceklerini düşünmemeleri için, VUK m. 359/2 ve m. 359/3 gibi ödeme karşılığında daha az ceza verilmesini öngören düzenlemeler yürürlükten kaldırılmalıdır.

3.1.4. Şirket Kurma Sürecinin Zorlaştırılması

Uygulamada, münhasıran sahte belge düzenleme fiillerinin çoğunlukla limited şirketler açılarak işlendiği, limited şirketler adına açılan mükellefiyet kaydı kullanılarak

⁹⁹⁹ Taner Ercan, "Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar", **ASBİ Abant Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 21, S. 3, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 556.

¹⁰⁰⁰ Kahraman ve Atsan, s. 170.

¹⁰⁰¹ Şebnem Ekeryılmaz, "Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiillere ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması", **BİLTÜRK Ekonomi ve İlişkili Çalışmalar Dergisi**, C. 5, S. 4, Denizli 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 259.

¹⁰⁰² Ercan, "Vergi Ceza Hukukunda", s. 556-557.

sahte belge düzenlendiği; bu şirketlerin de ekonomik olarak dezavantajlı ve bilinçsiz kimseler adına açıldığını gözlemlenmektedir¹⁰⁰³. Bu şirketlerin açılışı genellikle kanuni temsilci olarak kişilerden vekâletname alınarak yapılmaktadır¹⁰⁰⁴. Literatürde “saman adam” veya “gölge adam” da denilen bu kanuni temsilciler, işlenen fiiller dolayısıyla tarh edilecek vergiden, kesilecek vergi cezalarından ve hatta hükmedilecek hapis cezalarından etkilenmemekte veya etkilenmeyi umursamamaktadır¹⁰⁰⁵.

Limited şirket, esasen sermaye şirkettir (TTK m. 124/1) ve tüzel kişiliğe sahiptir (m. 125/1). Limited şirket anonim şirkete göre daha az sermayeyle kurulur, yönetim şekli basittir ve şirket, kendi borçlarından dolayı kendi malvarlıklarıyla sorumludur; yalnız amme borçları söz konusu olduğunda VUK m. 10 ve AATUHK m. 35, mük m. 35 hükümleri uyarınca ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumlulukları gündeme gelebilir. Dolayısıyla, amme alacakları bir kenara konulursa, şirketten alacaklılar alacaklarını ancak şirketin malvarlıklarından tahsil edebilirler. Limited şirket, küçük ve orta ölçekli işletmelere hitap eden bir yapılanma şekli olup bir kişiyle de kurulabilmektedir (TTK m. 573/1). Limited şirketin kurulması geçmişte Bakanlık iznine tabi kılınmışsa da bu iznin alınması zorunluluğu 2003 yılından itibaren tamamen kaldırılmıştır¹⁰⁰⁶. Bir limited şirketin kurulması için; şirket sözleşmesinin yazılı olarak düzenlenmesi, sözleşmede yer alan imzaların noter tarafından onaylanması, kurucular beyanının hazırlanarak kurucular tarafından imzalanması, pay bedellerinin ödenmesi ve son olarak ticaret siciline tescil ve ilan sürecinin tamamlanması yeterlidir¹⁰⁰⁷. Bütün bu süreç, limited şirketin kuruluşunun zorlaştırıcı şartlara bağlanmadığını, aksine kolaylaştırıldığını anlatmaktadır.

Böyle bir ortamda limited şirketlerin paravan olarak kurulması ve özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek gibi kamu düzenine zarar verici fiillerin şirket kapıları ardında işlenmesi, fiilen zor görünmemektedir¹⁰⁰⁸. İşte, limited şirketin kolay

¹⁰⁰³ Zeynep Arıkan ve Zübeyir Bakmaz, “Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, C. 30, S. 162, İstanbul 2020, **Kaynak:** avesis.inonu.edu.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 44.

¹⁰⁰⁴ Gök, s. 90; Palabıyık, s. 13; Vural, s. 85.

¹⁰⁰⁵ Şişman ve Birtek, s. 250; Ak, s. 106.

¹⁰⁰⁶ Soner Altaş, “Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişiklikleri Bakanlık İznine Tabi Şirketlere Dair Değerlendirmeler ve Öneriler”, **Mali Çözüm Dergisi**, C. 25, S. 129, **Kaynak:** archive.ismmmo.org.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 87.

¹⁰⁰⁷ Mustafa Çeker, “Limited Şirketler”, Sami Karahan (Ed.), **Şirketler Hukuku**, 2’nci Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 2013, 819 vd., 835.

¹⁰⁰⁸ Ozan Muzaffer Köstü, “Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, **Kaynak:** yok.gov.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 52.

kurulma ve kolay yönetilme gibi özelliklerinin bu şirketlerin paravan olarak kullanılmasına yol açmasını engellemek için, yalnızca belirli özelliklere sahip kişilerin limited şirket kurucusu ve kanuni temsilcisi olabilmesini temin eden düzenlemeler getirilmelidir. Örneğin, limited şirket kurucusu ve kanuni temsilcisi olmak için belirli bir mezuniyet derecesine sahip olmak şart koşulabilir. Sadece belirli bir eğitimi tamamlayarak bir sertifika almaya hak kazananların kurucu ve kanuni temsilci olmaları yönünde düzenleme getirilebilir¹⁰⁰⁹. Böylece, bu şirketlerin kurucuları ve kanuni temsilcileri bu unvanları yeterli bilgiyi haiz olarak alacak, bunun hukuki sonuçlarını ve yüklendikleri hukuki sorumluluğu bilerek şirkette bulunacaklardır. Böylece, özellikle saman adam, gölge adam gibi durumların önleneyeceği kanaatindeyiz.

3.1.5. İzaha Davet Kurumunda Sahte Belge Kullananlar İçin Getirilen Düzenlemenin Yeniden Ele Alınması

Verginin tarhı için bir ön işlem, hazırlık işlemi olarak¹⁰¹⁰ VUK m. 370’te düzenlenen izaha davet kurumu, hakkında henüz vergi incelemesine başlanılmamış olan veya takdir komisyonuna da sevk edilmeyen, aynı zamanda hakkında ihbar da bulunmayan mükelleften, vergi idaresince yapılan ön tespitle ilgili olarak açıklama yapmasının istenilmesini öngörmektedir¹⁰¹¹. Bu kurum, olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında mükelleflerin etkin rol oynamalarını; mükelleflere, vergi kanunlarına aykırılıkları, haklarında hukuki yaptırım uygulanmadan önce kendi elleriyle giderme fırsatı verilmesini, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasını amaçlamaktadır¹⁰¹².

Mükellefin açıklaması sonucunda vergi ziyaına yol açılmadığı anlaşıldığı takdirde vergi incelemesine başlanılmayacak veya durum takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Ancak, açıklama yeterli bulunmazsa mükellef, vermediği beyannameleri verecek, beyanını ise tamamlayıp düzeltecek ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergileri gecikme zammı oranında bir zamla ödeyecektir. Bu durumda, vergi ziyası cezası, VUK m. 344’te belirtilen bir kat veya üç kat oranlarında değil, yüzde yirmi oranında kesilecektir.

¹⁰⁰⁹ Arıkan ve Bakmaz, s. 46 vd.

¹⁰¹⁰ Öncel ve diğerleri, s. 121.

¹⁰¹¹ Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s. 251.

¹⁰¹² Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 5, S. 1, Uşak 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 58.

Bu durum, mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmasını ve gerekirse tarh edilen verginin ikmal edilmesine engel değildir (m. 370/a-2).

Düzenlemede, VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarına vücut veren fiillerden birini işleyen mükelleflerin izaha davet edilmesi yasaklanmıştır. Ancak ön tespitlerde mükellefin “bir takvim yılında 100.000,00 TL’yi (2025 yılı için 700.000,00 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının yüzde beşini aşmayan” bir miktarda sahte belge kullandığı tespit edilmiş olursa, vergi idaresi, durumu mükellefe bildirerek, onun izaha davet kurumundan yararlanmasını sağlayabilecektir. Bu durumda da mükellef vergi incelemesine sevk edilebilecek ve tarh edilen vergi ikmal edilebilecektir. Bu mükelleflerin m. 371’de düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları ise yasaklanmış durumdadır (m.370/b).

Düzenleme, haklarında ön tespit yapılan ve yapılmayan mükellef arasındaki eşitliği sarstığı, ön tespit yapılan mükelleflerin diğer mükelleflere göre avantaj elde etmiş olduğu noktasında eleştirilmiştir¹⁰¹³. Gerçekten, vergi idaresinin, neden oldukları vergi ziyayını ön tespitlerle ortaya çıkardığı mükelleflerin, haklarından doğrudan vergi incelemesine başlanılan mükelleflere göre avantajlı durumda olmalarına yol açan bu düzenleme, anayasal eşitlik ilkesini ihlal eder görünmektedir.

Bununla birlikte, belirli bir sınırı aşmayacak şekilde sahte belge kullanan mükelleflerin de izaha davet kurumunun getirdiği daha az vergi ziyayı ödeme imkânından yararlandırılmaları, kuşkusuz sahte belgeyle mücadeleyi zayıflatıcı bir sonuç doğurmaktadır. Bu durum, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma-kullanmama ayırımında kullanma riskini almalarını kolaylaştırmaktadır. Bu da mücadele araçlarının caydırıcılığını azaltmaktadır¹⁰¹⁴. Mükellef, denetimlerin zayıf görüldüğü ve sahte belge kullanmanın daha kârlı olduğu dönemlerde sahte belge kullanmaya yönlenecektir. Oysa yürürlükte bulunan hukuk normlarının, diğer normlarla uyuma içinde olması gerekir. Özellikle de kanuni düzenlemeler, bir fiili suç olarak kabul edip yasaklayan diğer düzenlemelerle uyumlu olmalıdır. Suç olarak kabul edilen fiillerin gerçekleşmesi, faillerin bir takım haklarından yararlanmalarının sebebi olarak belirlenmemelidir. Bu nedenle, izaha davet kurumuyla ilgili eleştiriler dikkate alınmalı

¹⁰¹³ Halil İbrahim Demir, “İzaha Davet Müessesesinin Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 7, S. 1, Ankara 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 22.

¹⁰¹⁴ Buyrukoğlu ve Toparlak, s. 65.

ve sahte belge kullanan mükelleflere daha az vergi ziyayı cezası ödemeleri imkânı getiren bu düzenlemeden vazgeçilmelidir.

Kaldı ki, VUK m. 370/b’de, sahte belge düzenleyenlerin izaha davet kurumundan yararlanmalarının, onlar hakkında vergi incelemesi yapılmasına engel olmadığı hüküm altına alındığına göre, suçun işlendiğini öğrenen idarenin, bu mükellefler hakkında vergi incelemesi yapmaması ve vergi suçu raporu düzenlenmemesi beklenemez. Nitekim vergi idaresi de KDVGUT’nin “IV/A2-4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar” başlıklı bölümünde, vergi iade yöntemi belirlenirken, mükellefin sahte belge kullanımlarının yüzde beş oranını geçmemesi hâlinde bunun olumsuz bir tespit olarak kabul edilmeyeceğini, ancak bunun izaha davet kurumuyla ilgisinin bulunmadığını açıklamıştır. Görüldüğü üzere vergi idaresi de sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımları yüzde beşi geçmeyen mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılabileceğini Tebliğ’de hatırlatmaktadır. Kanun, vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğunu açıkladığına göre, bu belgeleri kullananlar hakkında inceleme yapılmalı ve inceleme sonucunda vergi suçu raporu da düzenlenebilmelidir.

3.1.6. İndirilen Gelir Vergisinin GVK mük. m. 121/4 Uyarınca İadesinde Hukuki Güvenlik İlkesinin Korunması

Hukuk düzeninde kişileri öngöremeyecekleri hukuki süreçlerden, yaptırımlardan ve yükümlülüklerden koruyan ilke hukuki güvenlik ilkesidir. Bu ilke, bünyesinde, belirlilik, kuralların geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı şeklinde üç temel ilkeyi barındırır. Belirlilik ilkesi kişilerin haklarının ve ödevlerinin önceden bilinebilir olmasını gerektirir. Kuralların geçmişe yürütülmemesi ise cezaların, vergi yükümlülüklerinin ve benzeri yaptırımların geçmişte olan olaylara uygulanmamasıdır¹⁰¹⁵. Kıyas ise özel hukukta boşluk doldurma yöntemi olarak kullansa da suçların, cezaların ve vergilerin kişiler aleyhine genişletilmesini engellemektedir¹⁰¹⁶.

GVK mük. m. 121/4 hükmünde, vergiye uyumlu mükellef olarak vergi indiriminden yararlananların, maddede düzenlenen şartlar sağlamadığının sonradan tespit edilmesi hâlinde, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması nedeniyle

¹⁰¹⁵ Üstün, “İlkeler”, 266.

¹⁰¹⁶ Karakoç, “Değerlendirme”, s. 21-22.

mükellefin ödemediği vergilerin, vergi ziyayı cezası eklenmeksizin tarh edileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme, idarenin indirdiği bir vergiyi daha sonra tahsil etmesini gerektirdiğinden, geriye yönelik bir işlem tesis edilmesini gerektirmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin idare hukukuna bir yansıması olan “idari işlemlerin geriye yürümezliği” ilkesi gereğince, idarenin birel veya düzenleyici işlemlerinin, tesis edildikleri tarihten geriye yönelik olarak hüküm ve sonuç doğurmaması esastır. İdari işlem geçmişe yönelik olarak değil, geleceğe yönelik olarak sonuç doğurmalıdır. Böylece kişiler sorumlu tutuldukları hukuk kurallarını ve idari işlemleri önceden bilebilirler¹⁰¹⁷.

GVK mük. m. 121 hükmü uyarınca vergi indiriminden yararlanan mükellefin, daha sonra indirilen vergiyi iade etmek zorunda kalabilmesi, hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden bir düzenlemedir. Gerçekten, vergi, kişiler için son derece önemli ve çoğu zaman ağır bir yükümlülüktür. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri nasıl ki vergiyle yükümlendirilen mükellefin, bu verginin mükerreren tahsil edilmeyeceğini bilmelerini gerektiriyorsa, mükellefin, vergiye uyumlu mükellef sıfatıyla tahsil edilmeyen verginin de geri istenmeyeceğini bilmesi gerekir. Aksi hâlde mükellef, vergi indiriminden yararlandıktan sonra, beklemediği bir yükümlülükle karşılaşmış olur. Bu nedenle, mükellefin vergi indirimi şartlarını taşıyıp taşımadığı hususu vergi indirimi uygulanmadan önce kesin olarak belirlenmeli, indirimden yararlanan mükellef, bu indirimin daha sonra geri istenmeyeceğini bilmelidir.

3.1.7. Katma Değer Vergisi İadesi İncelemesinde İnceleme Sebebi Yönünden Düzenleme Yapılması

Hukuk devleti, kişilerin hak ve hürriyetlerinin güvence altına alındığı devlettir¹⁰¹⁸. Devletin vergilendirme yetkisine dayanarak yaptığı düzenlemeler kişilerin hak ve hürriyetlerini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, vergilendirmeye ilgili olarak getirilen kanunların temel hak ve özgürlükleri güvence altına alması, bu anlamda ölçülü düzenlemeler içermesi gerekmektedir¹⁰¹⁹.

Çalışmamızın İkinci Bölümü’nde açıklandığı üzere; vergi idaresi, KDV indirim ve iade taleplerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayandırarak Hazine’nin zararına yol açma riski taşıyan mükelleflerin indirim ve iade taleplerinin vergi

¹⁰¹⁷ Gözler ve Kaplan, s. 171.

¹⁰¹⁸ Gözler, **İnsan Hakları**, s. 142.

¹⁰¹⁹ Çağan, s. 140.

inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini arzu etmektedir. Bu yolda çıkarılan düzenleyici idari işlemlerle “kod listeleri” veya “özel esaslar” adı altında çeşitli uygulamalar geliştirilmiş olsa da bu uygulamalar yargı yerlerince hukuka uygun bulunmamış, bu uygulamalar kapsamında yapılan işlemlerin iptali için açılan davalarda istikrarlı olarak davaların kabulüne karar verilmiştir.

Buna göre, kanuna değil, idarenin düzenleyici işlemlerine dayanan bu uygulamalar, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile güvence altına alınan suçsuzluk karinesini, verginin kanuniliği ilkesini, mülkiyet hakkını ve çalışma ve sözleşme hürriyetini ihlal edici nitelikte görülmüştür. Ancak eleştiriler ağırlıklı olarak düzenlemelerin kanuna değil, düzenleyici idari işlemlere dayandığı noktasında yoğunlaşmıştır.

Bunun üzerine, 7524 Kanun’la yapılan değişiklik kapsamında, KDVK m. 36/2’ye “Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.” şeklinde birinci cümle eklenerek kanunilik sorunu aşılmaya çalışılmıştır. Vergi idaresi de 52 Seri No’lu Tebliğ’i çıkararak özel esaslar uygulamasını ilga etmiş, KDVGUT’ye eklediği yeni bölümlerle iade talepleri vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilecek mükellefler, KDVK m. 36/2-c.2’de belirtilen ölçütlere göre tespit edilmiştir. Ancak mevzuatta yapılan bu değişikliklere rağmen, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesini öngören düzenlemeler, hâlâ bazı hukuki sorunları taşımaya devam etmektedir.

KDVGUT IV/A2-1.3 numaralı bölümde, “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet alan mükellefler” iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecek mükellefler arasında sayılmıştır. Bu düzenleme Kanun’a aykırıdır, çünkü vergi idaresinin düzenleme yaparken kullanacağı ölçütler, KDVK m. 36/2-c.2’de, “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı” şeklinde örneklendirici sayma yoluyla sayılmıştır. Sayılan bu ölçütlerin tamamı mükelleflerin kendileriyle ilgili bir durumu anlatmaktadır. Örneğin, mükellefin kendisi hakkında münhasıran sahte belge düzenleme tespiti üzerine VUK m. 153/A uyarınca işlem yapılmış olması, mükellefin

kendisi hakkında defter ve belgelerini ibraz yükümüne uymama tespiti yapılmış olması gibi sebepler, mükellefin doğrudan kendi fiillerinden kaynaklanan hukuki sonuçlardır. Ancak, haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal veya hizmet almış olmak, KDVK m. 36/2-c.2’de sayılan ölçütlerle benzeşen bir fiil değildir. Çünkü bu mükellef, kendi fiilinin sonucu olarak değil, başka bir mükellefin fiilinin sonucu olarak istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmamaktadır. KDVK m. 36/2-c.2’de sayılan ölçütlerin tamamı, mükellefin kendi haksız fiillerinin hukuki sonuçlarını anlatırken, KDVGUT IV/A2-1.3 numaralı bölümde, mükellefin kendi haksız fiiline dayanmayan bir sebebe yer verilmesi, bu cümlemin m. 36/2-c.2’ye aykırı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

KDVK m. 36/2-c.2’de ölçütlerin örneklendirici sayma yoluyla sayıldığı, vergi idaresinin benzer ölçütleri getirebileceği savunulabilirse de bu savunmaya katılmak mümkün olmaz. Zira verginin kanuniliği ilkesi, vergi kanunlarının kıyas yoluyla yorumlanmasını engeller¹⁰²⁰. Türk Vergi Hukukunda kanunların kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması kabul edilmemiştir¹⁰²¹. Vergi iadesi yönteminin belirlenmesi gibi mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğrudan, mülkiyet haklarını da dolaylı olarak etkileyen bir işlemin kıyasa dayanması verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil eder. Vergi idaresi, iade yöntemini belirlerken getireceği yeni ölçütleri, KDVK m. 36/2-c.2’de sayılan mevcut ölçütlerin amacına ve kapsamında sadık kalarak belirlemelidir.

Gerçekten, insan hayatının canlı, hareketli ve değişken olması vergilendirmeyi ilgilendiren olayların da değişmesine ve çeşitlilik göstermesine sebep olmaktadır. Hukuk da bu değişkenlik içinde meydana gelen olayları ele almakta ve gelişmektedir. Söz gelimi, yakın geçmişe kadar kişilerin kurumsal bir yapıya, bir işletmeye ve büyük bir teknolojik donanımına sahip olmadan medya yayıncılığı yapmaları ve bu suretle kazanç elde etmeleri hayal bile edilemezken teknolojinin gelişmesi ve sosyal medyanın ortaya çıkması sayesinde büyük bir teknik donanımına sahip olmayan kişilerin yayıncılık yaparak gelir elde etmeleri mümkün olmuştur. Kanun koyucu da bu değişiklikler karşısında gereken kanuni düzenlemeleri yapmış, vergi idaresi de çıkardığı tebliğlerle kanunun uygulanma şeklini belirlemiştir¹⁰²². İşte bu örnekte olduğu gibi sosyal hayatın içinde vergiyi doğuran

¹⁰²⁰ Çağan, s. 141.

¹⁰²¹ Pelen, s. 40.

¹⁰²² 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2’nci maddesiyle ihdas edilen GVK mük. m. 20’de sosyal içerik üreticiliği, “internet ortamındaki

olaylar çeşitlenebilir, hayatın değişkenliği içinde idare de düzenlemelerini ve işlemlerini değiştirme, güncelleme ihtiyacı duyabilir. Bu anlamda, KDVK m. 36/2-c.2’de ölçütlerin örneklendirici sayma yoluyla sayılması yerinde bir tercihtir. Ancak idare, temel vergilendirme ilkelerine aykırı olan, kanun koyucunun amacı ile bağdaşmayan konuları ölçüt olarak ele almamalıdır.

Bu noktada, KDVGUT IV/A2-1.3 numaralı bölümde yer alan “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler” ibaresi, mükelleflerin, doğrudan kendi fiillerinin değil, mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerin fiillerinin sonuçlarından sorumlu kılınması anlamına gelmektedir. Bu ibare, aynı zamanda, kanunda öngörülmeyen bir düzenleme de getirdiğinden verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Ayrıca, mükelleflerin, mal veya hizmet temin ettikleri mükelleflerin fiillerinin sonuçlarından sorumlu kılınmaları sonucunda, tıpkı kod listeleri ve özel esaslar uygulamalarının yürürlükte olduğu dönemde olduğu gibi, mükelleflerin piyasada tercih edilmemelerine, itibar kaybetmelerine yol açmaktadır. Bu açıdan ibare, çalışma ve sözleşme hürriyetini de haksız ve orantısız biçimde kısıtlamaktadır.

Bu nedenlerle, KDVGUT IV/A2-1.3 numaralı bölümde yer alan “haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler” ibaresinin yarattığı hukuka aykırılığın giderilmesi için kanuni düzenleme yapılmalıdır. Bu anlamda, KDVK m. 36/2-c.2’ye, “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı” ibaresinden önce gelmek üzere “mükelleflerin kendileri veya doğrudan mal ve/veya hizmet aldıkları mükellefler hakkında” ibaresi eklenebilir. Böylece, mükelleflerin, doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında düzenlenen raporlar ve yapılan tespitler nedeniyle, istisnai iade yönteminden yararlandırılmamaları kanuni bir dayanağa kavuşmuş olur.

sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşmak” olarak tanımlanmış ve sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların gelir vergisinden müstesna olduğu bildirilmiştir. 7338 sayılı Kanun’un 55’inci maddesiyle, KDVK m. 17/4-a hükmünde değişiklik yapılarak, bu faaliyetler KDV’den de müstesna kılınmıştır.

3.1.8. Katma Değer Vergisi İadesi İncelemesinde İnceleme Süresi Yönünden Düzenleme Yapılması

KDVK'da ve KDVGUT'de vergi iadesi talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi gereken mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilecekleri süreyi belirleyen bir düzenleme bulunmamaktadır. Tebliğ'de, bazı hâllerde mükelleflerin “ivedilikle” veya “on beş gün içinde” incelemeye sevk edileceği bildirilmektedir. Örneğin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade talebinin YMM raporuyla yerine getirilmesinde raporun altı ay içinde ibraz edilmemesi hâlinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilmektedir (KDVGUT III/B-3). Bunun gibi, YMM raporunda görülen eksiklik veya olumsuzlukların giderilmemesi hâlinde de iade talebi on beş gün içinde incelemeye sevk edilecektir (IV/A1). Ancak, KDVGUT IV/A2-1.3'te sayılan ve iade talebinin değerlendirilmesi için haklarında vergi incelemesi yapılması gereken mükelleflerin ne zaman sevk edilecekleri konusunda bir düzenleme mevcut değildir.

Esasen, VUK m. 140/1-6'da ve VİUUEHY m. 23'te KDV iade incelemelerinin en fazla üç ay içinde bitirilmesi, bu sürenin iki ayı geçmemek üzere ek süreyle uzatılabilmesi öngörülmüştür. Ancak bu süreler uyulmaması kanuni bir yaptırıma bağlanmış değildir. Bir görüş, bu süreler idari süre niteliğinde olduğundan süreler uyulmamasının işlemleri sakatlamayacağı, ancak incelemenin bitmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmininin talep edilebileceğini¹⁰²³; başka bir görüş ise kanuni süresinde tamamlanmayan vergi incelemesinin idari işlemleri yetki yönünden sakatlayacağı¹⁰²⁴ yönündedir. Ancak sonuç olarak, vergi iadesi mükellefin mülkiyet hakkını ilgilendiren bir kurumdur¹⁰²⁵. Vergi idaresinin incelemeyi Kanun'da gösterilen süreler içinde tamamlamaması mükelleflerin iadelerinin hukuka aykırı olarak geç ulaşmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu da idarenin ihmali bir hareketle mükelleflerin mülkiyet haklarını kısıtlaması olarak değerlendirilebilir.

Vergi güvenliği, verginin, vergi kanunlarının öngördüğü amaca uygun olarak, en verimli şekilde uygulanmasını ifade eder. Verginin, tam ve doğru bir şekilde hesaplanıp

¹⁰²³ Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında”, s. 1.

¹⁰²⁴ Dağ Bereket, s. 284-285; Bayram, s. 131; Nas, s. 1328.

¹⁰²⁵ Öncü, s. 228-229.

tahsil edilmemesi hâlinde verginin güvenliği sağlanamaz¹⁰²⁶. Vergi iadesi talebinin inceleme sonucuna göre yerine getirilmesi, Hazine'nin vergi kaçağından zarar görmesini önlemeyi, vergi güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki bir tedbirdir¹⁰²⁷. Bu hukuki tedbir, kişilerin mülkiyet haklarını, hakkın özüne dokunmadan, toplumsal yararı gözetme amacına uygun şekilde sınırlamalı, bu sınırlama da aynı anayasal ilkelere uyularak uygulanmalıdır. Kanuni sürelerle uyulmadığında, mülkiyet hakkı, kanunsuz bir şekilde kısıtlanmış olur. Bu noktada mükelleflerin gecikme dolayısıyla yaşadıkları maddi zararın tazminat veya faiz yoluyla giderilebileceği düşünülse de bu düşünce, durumun kanunsuzluğunu açıklayamamaktadır. Zira hukuk düzeninde öncelikli olan zararın ve zarara sebep olacak haksızlığın önlenmesidir; tazminat, meydana gelmiş olan zararın giderilmesini sağlayan hukuki bir yoldur¹⁰²⁸. Vergi hukukunda vergi incelemesine sevk için bir sürenin öngörülmemesi, vergi incelemesinin kanuni süreler içinde tamamlanmaması hâlinde ortaya çıkan haksızlığın giderilmesinin düzenlenmemesi, mülkiyet hakkı açısından önemli bir eksikliktir. Bu durum ayrıca, mükelleflerin haklarında yürütülen ve adına vergi incelemesi denilen bu hukuki sürecin akıbetini bilememelerine neden olduğundan, hukuki güvenlik ilkesini de zedelemektedir. Zira hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflerin, vergi idaresinin haklarında yürüttüğü işlemleri bilmesini, bu işlemlerin olası sonuçlarını tahmin edebilmesini gerektirir; böylece mükellefleri vergi idaresinin keyfi işlemlerinden korur¹⁰²⁹. Hakkında vergi incelemesi yürütülmesi gereken mükellef, bu incelemenin ne zaman başlayacağını, ne zaman sona ereceğini ve sonucunda ne gibi bir hukuki akıbetin kendisini beklediğini önceden bilebilmelidir¹⁰³⁰.

Bu nedenlerle, ilk olarak, VUK m. 140/1-6 hükmünde değişiklik yapılmalı ve vergi incelemesine, vergi incelemesini gerektiren olaya ilişkin bilginin vergi idaresine ulaştığı tarihten itibaren ne kadar süre içinde başlanması gerektiği konusunda genel bir belirlemeye gidilmelidir. Bu sayede vergi incelemesi yapılmasını gerektiren bir olay vergi dairesinin ıttılama girdiğinde vergi idaresini bu olayı bekletemeyecek, inceleme süreci Kanun'la belirlenecek sürede başlayacaktır. Böylece, örneğin iade talebinin vergi

¹⁰²⁶ Dilşad Keleş, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Alternatif Çözüm Yöntemleri Açısından Değerlendirilmesi", **Türk Dünyası Akademik Bakış Dergisi**, C. 3, S. 6, Bursa 2023, **Kaynak:** dergiler.akademikyorum.com, **e.t.:** 02.04.2025, s. 107-108.

¹⁰²⁷ Şişman ve Doğanlar, s. 161.

¹⁰²⁸ Haluk Nami Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 13'üncü Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, s. 113 vd.

¹⁰²⁹ Çağan, s. 141.

¹⁰³⁰ Keleş, s. 121.

incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gerektiği anlaşılan mükellef, Kanun’la belirlenen incelemeye sevk süresine yine Kanun’la belirlenen inceleme süresini ekleyerek en geç ne kadar süre içinde vergi inceleme raporunun düzenleneceğini öngörecektir.

Ancak, belirsizlik, incelemeye sevk süresinin kanuni düzenlemeyle belirlenmesi suretiyle giderilememektedir; zira Kanun, incelemelerin ne kadar süre içinde sonuçlandırılması gerektiğini bildirdiği hâlde bu sürelerle uyulamamasının hukuki sonucunu açıklamamıştır. Bu noktada, VUK m. 140/1-6’ya, son cümleden sonra gelmek üzere: “Katma değer vergisi iade incelemesinin bu fıkra da öngörülen ek süre içinde de bitirilememesi hâlinde iade talebi ek sürenin sona erdiği gün olumsuz sonuçlanmış sayılır ve durum mükellefe yazılı olarak bildirilir.” şeklinde cümle eklenerek mükelleflerin bir belirsizlik yaşamaları önlenmelidir.

3.1.9. Meslek Mensuplarının Araştırma ve Değerlendirme Yapmakla Yükümlü ve Yetkili Kılınmaları

Vergi idaresinin en önemli yardımcıları, vergi mükelleflerinin vergi mevzuatından doğan yükümlülüklerine uymalarına yardımcı olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerdir¹⁰³¹. Gerçekten, vergi mevzuatının oldukça dağınık ve karmaşık olması, gelişen teknolojiyle birlikte bu yükümlülüklerle uyabilmek için bilgisayar ve yazılım kullanabilme becerilerine ihtiyaç duyulması gibi hususlar, mükelleflerin meslek mensuplarından hizmet almalarını neredeyse zorunlu kılmıştır. Mükelleflerin kullandıkları belgeler, meslek mensupları eliyle defterler işlenmekte ve bu belgelere dayanan beyannameler de meslek mensupları eliyle vergi idaresine verilmektedir¹⁰³².

Ancak, toplumda, “iyi muhasebeci, ödenecek vergiyi azaltan muhasebecidir” söylemi yaygınlaşmış, bu söylem bazı meslek mensuplarının tutum ve davranışlarını etkileyerek vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebep olmuştur¹⁰³³. Esasen, VUK mük. m. 227’de, vergi beyannamelerini imzalayarak vergi idaresine ileten meslek mensupları, “imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların

¹⁰³¹ Mehmet Tunçer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, Ankara 2005, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 19.04.2025, s. 221.

¹⁰³² Mehmet Usta ve Bilal Gerekan, “İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C. 10, S. 2, Ankara 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 03.04.2025, s. 237.

¹⁰³³ Baki Yegen, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 53.

dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden”, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ancak bu düzenleme, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, beyannamenin sahte belgeye dayandırılmasından değil, beyannamelerin bu belgelere uygun olarak düzenlenmesinden sorumlu kılmaktadır. Yoksa serbest muhasebeci ve mali müşavirler beyannamelerin dayandığı belgelerin sahteliğinden sorumlu tutulamazlar. Bu sorumluluk düzenlemesi sayesinde mükelleflerin defter ve kayıtlarının, onların belgelerine uygun olması temin edilir ve bu sayede vergi denetimi kolaylaşır¹⁰³⁴. Buna karşın vergi idaresi bu meslek mensuplarını sahte belge kullanma dolayısıyla meydana gelen vergi kaçığından da sorumlu tutma eğilimindedir¹⁰³⁵.

3568 sayılı Kanun m. 2/A’ya göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu esasen, mükelleflerin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır. Aynı hüküm muhasebecilerin bu işleri “genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince” yerine getireceklerini açıklamaktadır. Buna karşın, 3568 sayılı Kanun m. 2/B’de, görev ve sorumlulukları aynı Kanun’da düzenlenen yeminli mali

¹⁰³⁴ Çitil, s. 291.

¹⁰³⁵ Örneğin, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında; “kuruluşundan itibaren emtia alım satımına dayanan gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı, şirket unvanı altında sahte fatura ticareti yaptığı, 2010 ve 2011 yıllarında düzenlediği satış faturaların sahte olduğu” tespit edilen mükellefin mali müşavirinin de vergi ziyanından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması üzerine, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından disiplin yönetmeliği hükümleri uyarınca inceleme başlatılarak mali müşavir hakkında “görevini sürdürürken gerekli özen ve titizliği yeterince göstermediği gerekçesiyle” tesis edilen kınama cezasının onanmasına ilişkin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Disiplin Kurulunun (...) tarih ve (...) sayılı kararının ve Maliye Bakanlığının (...)tarihli Oluru’nun iptalleri istemiyle açılan davaya bakan Ankara 2. İM 21.04.2017 tarih ve E. 2015/2753 K. 2017/1613 sayılı “davanın reddine” yönelik kararını istinaf yoluyla inceleyen Ankara BİM 12. İDD, 21.12.2017 tarih ve E. 2017/1391 K. 2017/1568 sayılı kararında; “davacının sorumluluğundan söz edilebilmesi için çalışma konuları içinde yaptığı ve yapması gereken işler dolayısıyla, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması gerektiği, imzaladıkları beyannamelerin dayanağı belgelerin gerçek mahiyetini, ancak kapsamlı bir araştırma ve inceleme sonucuna göre bilmeleri mümkün olan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin böyle bir inceleme yetkisinin bulunmadığı, muhasebecilik hizmeti verilen işletmenin defter ve belgelerini muhasebe kurallarına göre tutmak dışında, karşıt inceleme yapmak, rapor hazırlamak gibi yetkileri bulunmayan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, yasal düzenleme olmaksızın, harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabileceği ifade edilen belgelerden sorumlu tutulamayacakları; imzaladığı beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmadığı, yine hakkında bir dönem serbest muhasebeciliğini yaptığı şirketin komisyon karşılığı sahte fatura düzeltme fiilini ve bu şirket tarafından kendisine ibraz edilen bilgi ve belgelerin sahte olduğunu bildiği ve bilerek kullandığı hakkında bir tespit bulunmayan davacının, şirketin eylemlerinden dolayı sorumlu tutulamayacağı açık olduğu” gerekçesiyle istinaf isteminin kabulüne, dava-ret kararının kaldırılmasına, davanın kabulüne, dava konusu işlemlerin iptaline karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.04.2025).

müşavirlik mesleğinin konusunun, serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM) meslek konularına ek olarak, tasdik işlerini yapmayı da kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Yeminli mali müşavirler tasdik yetkisini haiz olduklarından Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 12’de yeminli mali müşavirlere mükelleflerden bilgi isteme, belgelerini inceleme, kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi isteme gibi yetkiler verilmiştir. Buna karşılık, 3568 sayılı Kanun m. 12/4’te yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin tasdikin doğruluğundan sorumlu tutulmuş, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, vergi ve cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

SMMM’ler ile yeminli mali müşavirler arasındaki görev ve sorumluluklar yönünden ortaya konulan bu farklılıklar, hukuk düzeninde SMMM’lerden, belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olup olmadığı konusunda bir araştırma yapmalarının beklenmediğini göstermektedir. Bu nedenle serbest muhasebeci mali müşavirler yalnızca imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerden, bu bilgilerin defter kayıtları ve dayanağı olan belgelerle uyumlu olmamasından sorumlu kılınmaktadır¹⁰³⁶.

Oysa SMMM’liğin vergi sistemindeki yeri; belgelerde yer alan vergi kimlik numarası, işlemin tutarı ve işlemin konusunun miktarı gibi verileri kayıtlara tam ve doğru olarak işlenmesinden daha geniştir. Beyanname düzenlemek ve vergilendirmeye ilgili işlemleri takip etmek vergi mevzuatı ve özellikle vergi idaresinin çıkardığı tebliğler hakkında derin bir bilgiye sahip olmayı gerektirir. Bir meslek mensubunun bu bilgilere sahip olmadan mükelleflere hizmet vermesinin mümkün olmadığı gibi bu bilgilere sahip olunmadan organizasyon dâhilinde sahte belge düzenlenmesi de mümkün değildir. Gerçekten, sahte belge organizasyonu kurmak, organizasyonda yer alan paravan şirketler arasında bunların kâğıt üzerindeki, “sözde” gelir ve giderlerini, belgelere yansıttıkları mal

¹⁰³⁶ Danıştay VDDK, T. 18.11.2020 E. 2020/1315 K. 2020/1271 sayılı kararında, VUK mük. m. 227’de öngörülen sorumluluğun, beyannameleri imzalayan muhasebecilerin, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından kaynaklandığı, bu durumda, mali müşavirlerin, üçüncü kişilerden defter ve belge istemek suretiyle karşıt inceleme yapma yetkilerinin bulunmadığı, inceleme yapma yetkilerinin, ancak, vergilendirmeye esas alınan belge, kayıt düzeni ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin, muhasebe usul ve esasları ile kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu konusunda biçimsel inceleme yapmaktan ibaret olduğu” kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.04.2025).

ve hizmetlerinin tutarlarını ödenecek vergi çıkarmadan belirleyebilmek meslek mensuplarının bilgi ve deneyimleriyle mümkündür. En önemlisi, organizasyonda yer alan paravan şirketlerin beyannamelerinin elektronik ortamda vergi idaresine iletilmesi, elektronik defterlerin tutulması ve sair işlemlerin yapılması da SMMM’lerin elektronik imza ve şifre gibi araçlarının kullanılmasını gerektirir¹⁰³⁷.

SMMM’lere, imzaladıkları bütün belgelerden değilse de tutarı yönünden belirli bir sınırı aşan belgelerin gerçekliğini sorgulama yetkisi ve görevi verilmesi, özellikle hizmet verdikleri mükelleflerin iktisadi ve teknik icaplara uymayan işlemleri hakkında mükelleften açıklama isteme yetkisi verilmesi ve bu yetkileri kullanmayan meslek mensuplarının vergi ve cezalardan kısmen veya tamamen sorumlu kılınmaları hâlinde, bu meslek mensupları da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesine katkıda bulunabileceklerdir. Meslek mensupları, mükelleflerin vergi idaresine başlama bildiriminde bulunurken beyan ettikleri faaliyetlerini yürütebilecek kapasiteye sahip olup olmadıklarını sorgulama hak ve yetkisine sahip olmalıdır. Zira uygulamada meslek mensupları “harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilecek belgeleri” mükelleflerin beyannamelerine yansıtmaları hâlinde meydana gelen vergi kaybından VUK mük. m. 227 hükümleri uyarınca sorumlu tutulmaktadır¹⁰³⁸. Dolayısıyla, serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğu kanun koyucu tarafından yeniden ele alınmalı, onların yetki ve sorumlulukları bilgi ve tecrübelerine uygun olarak

¹⁰³⁷ Palabıyık, s. 62.

¹⁰³⁸ Danıştay 9. D., T. 03.07.2024 E. 2024/3213 K. 2024/3864 sayılı kararında, serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, muhasebecilik hizmeti sunduğu mükellefin vergi borçları nedeniyle müteselsil sorumlu sıfatıyla düzenlenen Ödeme Emrinin dayandığı görüş ve öneri raporunda davacının harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilecek belgeleri mükellefin beyannamelerine yansıttığı, beyannameleri verirken 3568 sayılı Kanun uyarınca göstermesi gereken dikkat ve özeni göstermediği, görev ve yükümlülüklerini yerine getirmediği belirtilerek asıl borçlu adına re'sen tarh edilecek vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinden müteselsilen sorumlu tutulması gerektiğinin ifade edildiği; bu tespitler ve davacının tarafı olduğu ilgili dosyalarda yer alan bilgi ve belgeler birlikte değerlendirildiğinde, asıl borçlunun sahte belge düzenlemek amacıyla kurulan/mükellefiyet tesis ettirilen bir kısım mükellef arasında yer aldığı, otuz yılı aşkın mesleki deneyimi olduğu görülen davacının bir organizasyon dahilinde hareket eden bu mükelleflerden yine aralarında asıl borçlunun da bulunduğu yirmi dokuz tanesinin muhasebeciliğini yaptığı, bunlardan bazılarıyla aynı iş yerini paylaştığı, sahte fatura düzenleme faaliyetlerini başından beri bildiği, gerek kuruluş/mükellefiyet tesisi, gerekse beyannamelerinin verilmesi gibi eylem ve işlemleri ile sahte fatura düzenleme fiillerine doğrudan katıldığı, bu durumun kesinleşmiş yargı kararlarıyla da somut olarak ortaya konulduğu, çalıştığı mükelleflerin vergisel işlemlerinde de mesleki bilgisine dayalı muhasebe hileleri kullandığı ve yol açılan vergi ziyayı nedeniyle ortaya çıkan kamu alacağından VUK mük. m. 227 uyarınca asıl borçluyla birlikte müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı” sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 04.04.2025).

yeniden düzenlenmelidir. SMMM'ler, mükellefler adına verdikleri beyannamelerin dayandığı belgelerin sahte olup olmadığı konusunda araştırma yapma, vergi idaresinden ve mükelleften bilgi isteme yetkisine ve sorumluluğuna sahip olmalıdır. SMMM'lere, Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında sorgulama yetkisi verilerek, mükelleflerin kullandığı belgeleri düzenleyen mükellefler hakkında bilgi alma imkânı getirilebilir.

Böylece, SMMM'lere, vergi sisteminde, mükellefleri vergiye uyumlu olmaya yönlendirici bir rol de verilmiş olur¹⁰³⁹. Bu rolün gereği olarak meslek mensupları hizmet verdikleri mükelleflerin vergiye uyumlu görünmeyen işlemlerde bulunmalarını önleyebilirler. Beyannamelerin meslek mensubu eliyle verilmesi, mükellef tarafında bir otokontrol yaratır. Meslek mensubu, şüpheli işlemlerden mükellefleri uzak tutar, vergi incelemesine yol açacak işlemlerin beyanından sakındırır. Meslek mensuplarının “vergi yardımcısı”, bahsedilen bu sürecin de “risk tavsiyesi” olarak adlandırılabilirdiği bu süreçte, meslek mensubunun menfaati ile mükellefin menfaati kesişecek, meslek mensubu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riski olan işlemleri bildirmekten kaçınacağı gibi mükellefin de beyannamelerini bu işlemlere dayandırmamaya özen göstermesini isteyecektir¹⁰⁴⁰.

3.1.10. Yeminli Mali Müşavirlerin İdare Eliyle ve Kotayla Atanarak Tarafsızlıklarının Sağlanması

YMM'ler, vergi mükelleflerinin “mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini” tasdik etmekle yetkili ve görevli kılınmışlardır (3568 s. K m. 12/1). Bu yetki ve görevin vergi sistemindeki en önemli işlevi, KDV iadesi taleplerinin YMM raporuyla iade edilmesidir. Haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin KDV iadeleri, KDVGUT hükümleri çerçevesinde vergi incelemesi yapılmadan, YMM'ler tarafından düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla yerine getirilmektedir. Özellikle KDV iadesi talebinin istisnai bir iade yöntemi olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla yerine getirilmesi sırasında, verginin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler kullanılarak kayba uğratılmasının önlenmesi

¹⁰³⁹ Çamcı, s. 47.

¹⁰⁴⁰ Tunçer, s. 222.

için YMM'lerin vergi sistemi içindeki vergi idaresine yardımcı fonksiyonlarından yararlanılmaktadır¹⁰⁴¹.

Ancak sonuçta, YMM'ler de serbest meslek mensubudurlar. Özellikle vergiyi doğuran olayın belgeler tam ve doğru bir şekilde aktarılması gibi belge düzeninin devamı için olmazsa olmaz bir koşulun yerine getirilmesini sağlar ve bu konuda 3568 sayılı Kanun'un verdiği inceleme ve denetleme yetkilerini kullanırlar¹⁰⁴². Ancak vergi iadesi de mükellefin tahsil etmeyi umduğu maddi bir değerdir. Mükellef, hakkında YMM KDV İadesi Tasdik Raporu düzenleyecek YMM'yi kendisi seçmekte, bu hizmetin ücretini kendisi ödemektedir. Bu açıdan mükellef, iadesinin en kısa sürede kabul edilmesini arzu eder. Oysa YMM'nin iadenin belirli bir süre içinde yerine getirilmesini sağlamak gibi bir yükümlülüğü olmadığı gibi böyle bir sonucu da vaat edemez¹⁰⁴³. Bu durumda, YMM'lerin, KDV iadesi gibi önemli bir maddi menfaati elde etme amacıyla hareket eden mükelleflere karşı tarafsız bir faaliyet¹⁰⁴⁴ sürdürmeleri zorlaşmaktadır. Çünkü vergi mevzuatının titizlikle uygulanmasını isteyen YMM'nin bu talebi, KDV iadesi talep eden mükellefin maddi menfaatleriyle çatışmaktadır. Bu ortamda mükellefin, kendisine iade talebini en kısa sürede yerine getirilmesini sağlamak gibi vaatlerde bulunan veya bunu hissettiren YMM'leri tercih etmesi vergilendirme adına olumsuz, ancak mükellefin menfaati açısından anlaşılabilir bir durumdur.

Bu noktada, 3568 s. K. m. 11'de de bir "kamu hizmeti" olduğu vurgulanan yeminli mali müşavirlik hizmetinin tarafsızlığının artırılması için mükellefin meslek mensubunu

¹⁰⁴¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 84.

¹⁰⁴² İsmail Arslan, "Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Erciyes Akademisi Dergisi**, C. 36, S. 1, Kayseri 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 09.04.2025, s. 5; Tansel Çetinoğlu, "Dünya'da ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 45, Kütahya 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 03.04.2025, s. 78.

¹⁰⁴³ 21.11.2007 tarih ve 26707 Resmi Gazete sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği m. 7'de, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin, ücret ve mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunmaları yasaklanmıştır. Aynı maddede, "iş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak" özellikle haksız rekabet sayılan fiiller arasında sayılmıştır (m. 7/1-f).

¹⁰⁴⁴ 3568 s. K. m. 11'e göre, yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde, "Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim." şekilde yemin ederler. Aynı Kanun'un 48'inci maddesinde, "görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veya bu Kanun'da yer alan meslek ilkelerine aykırı davranan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacağı" hüküm altına alınmıştır.

doğrudan seçmemesi, mükellef hakkında tasdik işlemi yapacak yeminli mali müşavirin rastlantısal olarak, meslek odası tarafından atanması önerilmiştir¹⁰⁴⁵.

Öneri yerinde ve faydalıdır. Ancak kanaatimizce bu atama meslek odası tarafından değil, vergi idaresi tarafından yapılmalıdır. Meslek mensuplarını mevcut tasdik görevleri, vergi idaresinin gözetimindeki bir veri tabanına, meslek odası tarafından işlenebilir. İşlenen bu bilgiler sayesinde yeminli mali müşavirlerin mevcut iş sayıları ve işlerinin mali değerleri dikkate alınarak bir yoğunluk puanlaması yapılabilir. Mükellefin KDV iade talebi üzerinde tasdik işlemi yapacak meslek mensubu, bu puanlamaya göre yoğunluğu daha az olanlar arasından rastlantısal olarak atanabilir. Bu sayede, YMM'nin görevini daha bağımsız ve tarafsız yürütmesi mümkün olacaktır.

Nitekim SMMM'ler üzerinde yapılan bir anket çalışmalarında da katılımcılar, çoğunlukla, iş kapasitesi sınırlaması (mükellef kotası) getirilmesi hâlinde bunun haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayacağı, sosyal hayata daha fazla zaman ayırabilecekleri, hizmet kalitesini artıracığı, bu uygulamanın muhasebe mesleğinde herhangi bir olumsuzluğa yol açmayacağı ve meslekteki haksız rekabet sorununun ve mevcut diğer bazı sorunların çözümüne sağlayacağı yönünde görüş bildirmişlerdir¹⁰⁴⁶. YMM'ler, SMMM'lerin bütün hak, yetki ve görevlerini haiz olup ek olarak tasdik görevine ve bunun gerektirdiği sorumluluklara da sahiptirler. Benzer görüşlerin YMM'ler tarafından da benimsenmesi kuvvetle muhtemeldir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığına gönderdiği 08.05.2015 tarih ve 44713 sayılı yazısının ekinde yer alan “Meslek Mensuplarının Azami İş Kapasitesinin Belirlenmesine Yönelik Çalışma Taslağı ve Uygulama Örnekleri” başlıklı belgede¹⁰⁴⁷ de hem serbest muhasebeci mali müşavirler hem de yeminli mali müşavirler yönünden örnek iş yoğunluğu puanlamalarına yer verilmiştir. Çalışmanın ilerletilmesi ve meslek mensuplarıyla ilgili olarak kota uygulaması getirilmesi, buna ek olarak yeminli mali müşavirlerin vergi idaresi eliyle görevlendirilmeleri hâlinde, meslek mensuplarının mükelleflere karşı bağımsızlıkları sağlanabilecektir. Mükelleflere karşı tarafsız ve

¹⁰⁴⁵ İlgar, s. 181.

¹⁰⁴⁶ Ünal Arslan ve Metin Kılıç, “İş Kapasitesi Sınırlaması (Mükellef Kotası) Sisteminin Muhasebe Mesleği ve Meslekteki Haksız Rekabet Sorununun Çözümü Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 20, ICMEB'24 Özel Sayı, Zonguldak 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 09.04.2005, s. 186.

¹⁰⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.05.2015, **Kaynak:** kocaelismmmo.org.tr, **e.t.:** 09.04.2025.

bağımsız davranabilen meslek mensupları, mükellefleri vergi kanunlarına titizlikle uymaya yönlendirebilirler. Bunun sonucunda da belge düzeni güçlenir, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri azalır. Beyannameye dayanan tarh yöntemi sağlıklı işler ve süreç vergi adaletinin gerçekleşmesine katkı sağlar.

3.1.11. İncelemeye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbrazının Kanun Hükmüyle Yasaklanması

Vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin muhasebe ilkelerine uyularak kanuni defterlere işlenmesiyle ilgili yükümlülükler, vergi hukuku açısından mükelleflerin matrahlarının tespit edilmesini ve işlemlerin denetlenmesini mümkün kılmaktadır¹⁰⁴⁸.

VUK m. 171 ve devamında yer alan hükümlerle düzenlenen defter tutma yükümlülüklerine ve m. 256'da düzenlenen defter ve belgeleri ibraz yükümlülüklerine uyulmasını teminen bazı cezai düzenlemeler öngörülmüştür. Buna göre, defterlerin tutulmamış olması (m. 352/I-2) ve defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması (m. 352/I-3) fiilleri birinci derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanmıştır. Defter ve belgeleri incelemeye ibraz etme (m. 356) yükümlülüğüne uymamak özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller arasına alınmıştır (m. 355). Mükelleflerin beş yıl süreyle muhafaza etmekle yükümlü oldukları (m. 254) defterleri gizlemeleri (m. 359/a-2) veya yok etmeleri (m. 359/b) ise kaçakçılık suçuna vücut veren hareketlerden biri olarak tanımlanmıştır (m. 359/a-2).

Bu sayılan düzenlemeler, defter tutma, saklama ve ibraz etmeyle ilgili yükümlülüklerle uymamanın bazı cezai sonuçlarını oluşturmaktadır. Ancak bu yükümlülüklerle uymamanın verginin tarhıyla ilgili sonucu, verginin re'sen tarh edilmesidir. Vergi sisteminde vergi matrahının, mükellef tarafından, defter ve belgelere dayanılarak düzenlenen vergi beyannamesiyle vergi idaresine bildirilmesi (beyan edilmesi); verginin, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden hesaplanması (tarh edilmesi) esastır. Ancak, vergi matrahının defter ve belgeler üzerinden saptanmasının mümkün olmaması hâlinde matrah takdir komisyonu kararıyla veya vergi inceleme raporuyla belirlenir. Bu istisnai tarh yönteminde verginin re'sen tarhı denir¹⁰⁴⁹. VUK m.

¹⁰⁴⁸ Bakmaz, s. 16 vd.

¹⁰⁴⁹ Öncel ve diğerleri, s. 119-120.

30/3'e göre "bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse" vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitin mümkün olmadığı kabul edilir ve mükellefin matrahı re'sen tarh edilir. Dolayısıyla mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi, verginin re'sen tarhının maddi dayanağını oluşturur.

Ancak, özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde somut belirtiler bulunan pek çok mükellef, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemekte, ancak bu inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezaları dava konusu ettiklerinde defterleri mahkemeye sunmaya hazır olduklarını bildirmektedir¹⁰⁵⁰. Bu hâlde mahkemeler, incelemeye değil, mahkemeye sunulan bu defter ve belgeleri, bir ara kararıyla inceleme yapan birime sevk ederek bunlar üzerinde yeniden bir inceleme yaptırmakta, bunun üzerine "Görüş ve Öneri Raporu" adı altında yeni bir rapor düzenlenmekte ve dava konusu işlemin hukuka uygunluğu da bu rapora göre denetlenmektedir¹⁰⁵¹. Danıştay dairelerinin ve vergi mahkemelerinin güncel uygulaması bu şekildedir¹⁰⁵².

Bu durumun sebebi, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, T. 08.02.2019 E. 2013/3 K. 2019/1 sayılı kararıyla, bu konuda verilen farklı içtihatların, "defter ve belgelerini kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellef hakkında, ibraz ödevini yerine getirmediğinden bahisle tarh edilen vergi ziyai cezalı KDV'nin iptali istemiyle açılan davada, defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, söz konusu defter ve belgeler mahkemece istenilip, vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin hukuka uygun

¹⁰⁵⁰ Bakmaz, s. 170, 209.

¹⁰⁵¹ Uyanık, s. 99-100.

¹⁰⁵² Danıştay 9. D., T. 09.03.2020 E. 2019/114 K. 2020/1555 sayılı kararında, Danıştay vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticarî harekete ve teslime dayanıp dayanmadığı konusundaki saptama ancak her türlü imkân ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceğini, bu noktada yargı organınca, idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmadığı, ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapıldığı, bunun da İYUK'tan doğduğunu" kabul ederek ve re'sen araştırma ilkesine ve "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması" ilkesine (VUK m. 3/B) dayanarak, defterlerini herhangi bir hukuki mazereti bulunmadığı hâlde incelemeye ibraz etmeyen davacının, mahkemeye ibraz ettiği defterlerden vergi idaresinin de haberdar edilmesi ve bu incelemede, katma değer vergisinin dayandığı belgelerde bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usule uygun şekilde işlenip işlenmediği ve belgelerin temsil ettiği işlemlerin gerçek olup olmadığı hakkında inceleme yapıldıktan sonra karar verilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir (**Kaynak:** kazanci.com.tr, **e.t.:** 26.04.2025).

olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği” yönünde birleştirilmiş olmasıdır¹⁰⁵³. Zira 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 40/4 hükmüne göre İctihatları Birleştirme Kurulunun içtihatların birleştirilmesine veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesine dair kararları, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeleri ve idareleri bağlamaktadır.

Ancak, mükelleflerin, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekten kaçınıp daha sonra açtıkları davada mahkemeye ibraz etmeleri ve bu defter ve belgelerin inceletilerek karar verilmesi bazı sorunlara yol açmaktadır.

Bu durum, vergi idaresine fuzuli bir iş yükü yaratmaktadır. Vergi incelemesi, belirli usullerin takip edilerek yürütüldüğü, inceleme elemanının mükellefe yazı tebliğ etmesini, vergilendirmeye ilgili kişi ve kurumlardan bilgi talep etmesini, belirli sürelerle uyulmasını gerektiren, zahmetli bir süreçtir. Mükellefin, usule uygun şekilde tebliğ edilmiş yazılara rağmen defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçındığında inceleme, mükellefin vergi idaresinde bulunan beyanlarına, bildirimlerine, yoklama tutanaklarına, SGK ve bankalar gibi kurumlardan alınan bilgilere, onun belge düzenlediğini bildirdiği veya ondan belge aldığını bildiren mükelleflerden alınan bilgi ve belgelere göre yapılmaktadır. Mahkemenin, mükellefin incelemeye ibraz etmekten kaçındığı defter ve belgelerini dava açıldıktan sonra inceletmesi, inceleme elemanının inceleme sürecinde yaptığı işlemleri anlamsız kılmakta, gerek mahkeme yönünden, gerek inceleme elemanı ve vergi idaresi yönünden anlamsız bir iş yüküne, iş gücü ve zaman kaybına yol açmaktadır¹⁰⁵⁴.

Mükellefler, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekten kaçınıp gelecekte mahkemeye ibraz ederek defter ve belgelerde yer alan suç delillerini karartmak, haklarında adli takip yapılmasını gerektirecek unsurları yok etmek için zaman kazanabilmektedirler. Bu durum özellikle ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılması, vergi hukukunda da olayların gerçek mahiyetinin esas alınması yönünden sakıncalar barındırmaktadır¹⁰⁵⁵.

Defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi VUK m. 359/a-2 hükmünde suç olarak düzenlenmiştir. Mevcut durumda

¹⁰⁵³ Danıştay İBK T. 08.02.2019 E. 2013/3 K. 2019/1 (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 26.04.2025).

¹⁰⁵⁴ Uyanık, s. 100.

¹⁰⁵⁵ Uyanık, s. 100.

mükellefler, esasen suç olarak düzenlenen bir fiili kasten işleyerek defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekten kaçınmakta, bunları mahkemeye ibraz etme yoluna gitmektedirler. Oysa defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu sırf hareket suçu ve tehlike suçudur, defter ve belgelerin, usule uygun şekilde tebliğ edilmiş yazıya rağmen ibraz edilmemesi suça vücut verir¹⁰⁵⁶. Mahkemelerin, defter ve belgelerin mahkemeye ibrazına ve incelemenin yenilenmesine izin vermeleri bu suçun işlenmesini teşvik etmektedir. Çoğu zaman, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürüten, kanuni temsilcilerinin adreslerinde bulunamadığı paravan şirketler dahi defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyip vekilleri aracılığıyla mahkemeye ibraz etme yoluna gitmektedirler. Böylece, vergi inceleme raporu üzerine tahakkuk eden vergi ve kesilen cezaların tahakkuk etmesini engelledikleri gibi, sonuçta bunların iptalini de sağlayabilmektedirler. Zira vergi inceleme raporlarında defter ve belgelerin incelenememesi nedeniyle belgelerin gerçekliği saptanamadığından özellikle KDV indirimlerinin tamamının reddedilmesi önerilmektedir. Defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi sonrasında mahkemenin ara kararı gereğince yapılan incelemede ise defter ve belgeler incelenmekte, belgelerin incelenmesi üzerine bir kısım belgelerin sahte olmadığı sonucuna varılarak daha önce düzenlenen vergi inceleme raporunun kısmen veya tamamen aksi yönünde bir rapor düzenlenmektedir. Yeni raporda farklı bir öneride bulunulduğu gerekçesiyle de tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kısmen veya tamamen hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle mükellef lehine karar verilmektedir¹⁰⁵⁷. Bu durum, özellikle paravan bir şirket adına münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürüten mükelleflerin, defter-belge ibraz etmeme suçunu işlemelerini göze almalarına yol açabilmektedir.

¹⁰⁵⁶ Ümit, s. 1276-1277.

¹⁰⁵⁷ Örneğin, defter ve belgelerini incelemeye süresinde ibraz etmeyen davacı hakkında, düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin reddi suretiyle re'sen salınan katma değer vergileri ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılarak kesilen üç kat vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada davacının defter ve belgelerini mahkemeye ibraz edebileceğini ileri sürmesi üzerine söz konusu defter ve belgeler ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin uygunluğu yönünden incelenmesi için davalı idareye gönderilmiş, defter ve belgelerinin yeniden incelenmesi neticesinde düzenlenen Görüş ve Öneri Raporunda davacının kullandığı belirli bazı belgeleri düzenleyen mükelleflerin ilgili dönemlerde düzenledikleri belgelerin sahte olduğunu gösteren raporlar bulunduğu, diğer belgeleri düzenleyen mükellefler hakkında herhangi bir olumsuz rapor veya olumsuz tespiti rastlanılmadığı belirtildiğinden, davaya bakan Mersin 1. VM, T. 28.06.2024 E. 2022/1527 K. 2024/801 sayılı kararıyla davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiş, karar Adana BİM 2. VDD T. 06.03.2025 E. 2024/1598 K. 2025/360 sayılı kararıyla onanmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 26.04.2025).

Bununla birlikte, mahkemenin ara kararı nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu sonrasında davaların kısmen veya tamamen kabulüne, işlemlerin iptaline karar verilmesi dolayısıyla idarenin yargılama giderleri ödemeye mahkûm edilmesi de söz konusu olmaktadır. Oysa bu noktada mükellef hakkında fazladan vergi tarh edilmesine ve gerekli olmadığı hâlde ceza kesilmesine mükellefin konusu suç teşkil eden defter ve belgeleri gizleme fiilini işlemesi yol açmaktadır. İdarenin, mükellefin kasıtlı ve ihmali davranışının sonucundan sorumlu kılınması, bu uygulamanın hukuka uygun olduğu kabul edilse bile, hakkaniyetle bağdaşmamaktadır¹⁰⁵⁸.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi yükümlülüğü, beyannameye dayanan tarh yönteminin işlemesi için hayati öneme sahip olan yükümlülüklerden yalnızca biridir. Bu tarh yöntemi, mükelleflerin işlemlerini belgeleyip belirli usullere uyarak kayıt altına almaları ve idarenin de bu kayıtları denetlemesiyle işler. Aksi hâlde bu yöntemin işlemesi mümkün değildir. Bu nedenle defter ve belgelerin ibrazıyla ilgili düzenlemeler, VUK'taki diğer pek çok düzenleme gibi emredici niteliktedir ve üstelik idari ve adli ceza yaptırımlarıyla güçlendirildiği gibi başlı başına bir re'sen tarh sebebi olarak da kabul edilmiştir. Bütün bu çerçevede, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin, bu nedenle kesilecek idari cezalara ve hükmedilecek adli cezaya katlanmasının doğal olduğu anlaşılmaktadır. Bu cezalara katlanan mükellefin, VUK m. 30/3'e göre re'sen tarh edilen vergilere de katlanması gerektiği açıktır. Defterlerin saklanması ve ibrazına ilişkin yükümlülükler de emredici hükümlerle düzenlenmiş, vergi kabahatleri yanında m. 359/a-2'de hürriyeti bağlayıcı ceza ile de güçlendirilmiştir. Defter tutmak her mükellefin yükümlülüğü değildir, defter tutma yükümlülüğüne tabi olan mükellefler, basit usule tabi olmayan, faaliyeti belirli satış ve hasılat sınırlarını aşan, mükellef olmanın sonuçlarına daha fazla nüfuz edebilen mükelleflerdir. Bunlar, defterleri incelemeye ibraz edilmesi istenildiğinde, ibraz etmemenin cezai sonuçlarının olacağını bilebilecekleri gibi bu nedenle adlarına vergi tarh edilebileceğini de bilirler. Bu gibi sert düzenlemeler, beyannameye dayanan tarh yöntemi gibi kişilerin kanunlara uyumuna bağlı düzenlerin yerleşmesini ve işlemesini sağlar. Bu gibi ciddi yaptırımlarla güçlendirilen, sert ve şekli yükümlülükler olmasa, beyannameye dayanan tarh yöntemi de dâhil olmak üzere, kişilerin uyumuna bağlı hukuk kurumlarının hemen hiçbiri işlemez.

¹⁰⁵⁸ Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 2, İzmir 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 27.04.2025, s. 402.

Defter tutmakla yükümlü olan mükellefler de defterlerini incelemeye ibraz etme yükümlülüğünü özenle yerine getirmeli, aksi hâlde bunun bütün hukuki sonuçlarına katlanmalıdırlar. İşte, VUK m. 30/3 hükmü de bu anlamda mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları emredici hükümlerdendir. Mükellefler emredici hükümlere uymamanın bütün hukuki sonuçlarına katlanmalı, mahkemeler bu haksız davranışlara yol açacak ara kararlar vermemelidir.

Nitekim Türk Kamu İdaresi için geçerli olan idari rejim kurallarına göre idarenin idari karar alırken bunun maddi ve hukuki sebeplerini belirlemede serbest olduğu, defter ve belgeleri ibrazdan kaçınan mükellefin indirimlerinin reddedilmesinin maddi ve hukuki sebeplerini idare tarafından belirlendiği; defterlerin mahkemeye ibraz edilmesi ve mahkemece yeni bir inceleme yaptırılması hâlinde idare tarafından belirlenen maddi ve hukuki sebeplerin yargı eliyle belirlenmiş olacağı, bunun da belirlemenin de yerindelik denetimi yapma yasağının (AY m. 125/4, İYUK m. 2/2) ihlali sonucunu doğuracağı ifade edilmiştir¹⁰⁵⁹.

Gerçekten, VUK m. 30/3'e göre, defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi, bir hukuki karine olarak, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmadığını göstermektedir. Kanun, defterlerini incelemeye ibraz etmek gibi temel, basit ve önemli bir yükümlülüğe uymayan mükellefi, beyannameye dayanan tarh yönteminden geçici olarak ayırmakta, onun matrahının re'sen belirlenmesini emretmektedir. Zira ibraz yükümlülüğüne uymayarak denetimden kaçmaya çalışan mükellefin vergi kayıp ve kaçağına yol açma ihtimali söz konusudur. Düzenleme bu açıdan vergi güvenliğine de hizmet etmektedir. İşte bu koşullar altında, defterlerini ibrazdan kaçınan mükellefe, bunları mahkemeye sunma hakkı tanımak, onun kötü niyetli ve konusu m. 359/a-2 anlamında suç teşkil eden davranışını ödüllendirmek sonucunu doğurmaktadır. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyette bulunma belirtileri taşıyan mükelleflerin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyip mahkemeye sunmaları da bu ödüllendirmenin sonucudur.

Oysa defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi başlı başına bir re'sen tarhiyat sebebidir. Defterler ibraz edilmedikten sonra, inceleme elemanı, elinde bulunan ve elde edebileceği bütün bilgi ve belgelere göre mükellefin işlemlerinin gerçekliğini

¹⁰⁵⁹ Turgut Candan, "Katma Değer Vergisi ile İlgili Sorunlara Danıştay'ın Yaklaşımı", 16.12.2020, **Kaynak:** turgutcandan.com, e.t.: 27.04.2025, s. 1.

araştırabilir, beyanlarının doğruluğunu denetleyebilir. Buna göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara, ibraz yükümlülüğüne uymayan mükellefin katlanması gerekir. VUK m. 30/3 hükmü uyarınca re'sen tarh edilen vergilere karşı açılan davada mahkemenin, m. 139/3 uyarınca düzenlenen defter-belge isteme yazısının usule uygun şekilde tebliğ edilip edilmediğini, m. 14 uyarınca on beş günden az olmamak üzere süre verilip verilmediğini, mükellefin bu süre içinde defter ve belgelerini ibraz edip etmediğini denetlemesi gerekli ve yeterlidir. Bundan sonra tarh edilen verginin maddi dayanaklarının, elde bulunan bilgi ve belgelere uygun olup olmadığı incelenmelidir. Zira işlemin sebep unsurunda kanuna uygunluk bulunmamaktadır. Defterlerin bu işleme sebep teşkil edememesi, mükellefin ibraz yükümünü ihmaline Kanun'un emredici hükümlerinin uygulanmasının doğal sonucudur. Defterlerin yargılama aşamasında mahkemeye ibraz edilmesi üzerine yeniden vergi incelemesine girilmesi, idarenin VUK ile ilgili bütün uygulamalarını etkisiz ve anlamsız kılmaktadır. Bu hâlde vergi mahkemesi adeta vergi tarh ettiren olağanüstü bir vergi dairesi görünümüne bürünmektedir.

İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilebileceğine yönelik görüşlerde, mükelleflerin açtıkları davalarda işlemlerinin gerçekliğini incelemeye ibraz etmedikleri defter ve belgelerine dayanarak ispatlayabilecekleri, mahkemenin de re'sen araştırma ilkesi uyarınca bu defter ve belgeleri dosyaya alıp yargılamaya dâhil edebileceği kabul edilmektedir¹⁰⁶⁰. Oysa bu davaların konusu, sonuçta re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezaları içeren vergi ve ceza ihbarnamelerinin iptalinden ibarettir. İptal davasında işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığı araştırılır. Bunlardan en az biri yönünden hukuka aykırılık tespit edilirse işlemin iptaline karar verilir¹⁰⁶¹. Bunlardan sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya sevk eden olayı anlatmaktadır¹⁰⁶². Vergi ve cezaları içeren ihbarnamelerin iptali istemiyle açılan bu davalarda da sebep unsuru bu ihbarnamenin dayandığı vergi inceleme raporu ya da vergi tekniği raporunda belirtilen tespitlerdir¹⁰⁶³. Sebep unsurunun hukuka uygunluğu irdelenirken, inceleme elemanının elde etmesi gereken bütün bilgi ve belgelere, örneğin mükellefin defter ve belgelerine, yoklama

¹⁰⁶⁰ Erdem Ateşgaoğlu, "Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 1, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 27.04.2025, s. 248-249; Taylar, "Vergi İncelemesi Sırasında", s. 388-390.

¹⁰⁶¹ Kaplan, s. 222.

¹⁰⁶² Kaplan, s. 237.

¹⁰⁶³ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 5'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 123.

tutanaklarına, beyannamelerine, malvarlığı dökümlerine, vergi idaresi ve diğer kişi ve kurumlarda bulunan bilgi ve belgelere ulaşım ulaşılmadığı elbette sorgulanabilir. Eğer inceleme elemanının mevcut bilgi ve belgelere nüfuz etmediği, elde etmesi gereken bütün bilgi ve belgelere ulaşmak için de girişimlerde bulunmadığı tespit edilir ve incelemeler yetersiz bulunursa işlemin sebep unsuru yönünden sakat olduğu sonucuna varılabilir. Ancak, mevcut bütün bilgi ve belgelere nüfuz edilmesi, elde olmayan bilgi ve belgelerin elde edilmesi içinde usule uygun şekilde girişimde bulunulması ve buna rağmen elde edilememesi karşısında, işlemin sebep unsuru yönünden hukuka uygun olup olmadığı, elde edilebilen bilgi ve belgelere göre denetlenmelidir. Bu durumda, mükellef nezdinde bulunan defter ve belgeler usule uygun şekilde tebliğ edilen yazı ile istenilmiş, ancak bunlar süresinde ibraz edilmemişse, incelemenin eksik bilgi ve belgeler üzerinden yürütüldüğü kabul edilemez. Mahkemenin de re'sen araştırma ilkesini geniş yorumlayarak işlemin sebep unsurunu teşkil edemeyen defter ve belgeleri daha sonra inceleyerek yeni bir sebep unsuru getirmesi, iptal davasının yapısıyla bağdaşmamaktadır. Bu durum ayrıca, yargı organının yürütme organına ait bir alanda talimatla işlem tesis ettirmesi gibi güçler ayrılığı ilkesiyle bağdaşmayan bir görünüm yaratmaktadır.

VUK m. 30/3 hükmünün hukuki sonuçlarını zayıflatan bu İçtihatları Birleştirme Kararı karşısında kanun koyucunun harekete geçerek VUK m. 30 hükmünde düzenleme yapması elzem görünmektedir. Maddeye yeni bir fıkra eklenerek “vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara süresinde ibraz edilmeyen defterlerin daha sonra idareye veya mahkemeye ibraz edilmesi hâlinde bunlar üzerinde yeni bir inceleme yapılmayacağı” hüküm altına alınmalıdır¹⁰⁶⁴. Bu sayede defter ve belgelerin ibrazdan kaçınıp mahkemeye sunulması ve emredici hükümlere aykırı ara kararıyla bunlar üzerinde yeniden inceleme yaptırılması şeklindeki uygulamaya son verilebilecektir.

3.2. Vergi İdaresine Yönelik Öneriler

3.2.1. Vergi İncelemelerinin Somut Tespitlere Dayandırılması

Denetim, genel olarak, iktisadi ve idari birimlerin, görev ve işlevlerini, önceden belirlenmiş kurallara ve standartlara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin

¹⁰⁶⁴ Bakmaz, s. 170.

araştırılması, incelenmesi ve raporlanması olarak anlaşılmaktadır¹⁰⁶⁵. Vergi denetimi ise vergi kanunlarına göre belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri gereken kişilerin bu yükümlülüklerle uyup uymadıklarının denetlenmesini ifade etmektedir¹⁰⁶⁶. Vergi denetimi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı, tespit etmeyi ve sağlamayı amaçlar (VUK m. 134/1). Bununla birlikte vergi denetimi vergi kanunlarına uyulmasını da temin eder; bu, vergi denetiminin hukuki amacıdır¹⁰⁶⁷.

Vergi denetimi, vergi kanunlarına uyulup uyulmadığının tespit edilmesini amaçladığı gibi kanunlara uyulmamasının getirdiği yaptırımların uygulanmasını sağlayarak mükelleflerin kanunlara uymasını temin eder¹⁰⁶⁸. Vergi denetimi sayesinde mükelleflerin vergiye uyumu artar¹⁰⁶⁹, vergilerin doğruluğu sağlanır¹⁰⁷⁰. Zayıf bir vergi denetimi vergi kanunlarına uyumu azaltacağı gibi kamu hizmetlerinin sadece kanuni yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin vergilerinden ödenmesini sonucunu doğurur ve denetimde zayıflık, mükelleflere vergi yükü olarak geri döner¹⁰⁷¹.

Vergi denetiminin ödenecek verginin doğruluğunun belirlenmesi fonksiyonuna araştırmacı fonksiyon da denilebilmektedir¹⁰⁷². Doğruluğun belirlenmesi mükelleflerin defter, belge ve kayıtları üzerinde yapılan incelemeyle sağlanmaya çalışılır. Bunlarda vergi mevzuatına aykırılık teşkil eden bir durum olup olmadığı sorgulanır. Ayrıca doğruluğun belirlenmesi için defter, kayıt ve belgeler üzerinden veri toplanır¹⁰⁷³.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla belge ile mücadeleyi amaçlayan hukuki düzenlemelerin genel amacı da mükellefin düzenlediği veya kullandığı belgelerin içeriğinin gerçeğe uygun olup olmadığını denetlemek, bu belgelerin düzenlenmesini ve

¹⁰⁶⁵ Paşa Bozkurt, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetim Dergisi**, S. 12, Ankara 2013, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 24.04.2005, s. 57.

¹⁰⁶⁶ Mehmet Buğra Akyıldız, “Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemlerde Delillerin Hukuka Uygun Olarak Elde Edilmesinin Önemi ve Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2018, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 03.04.2025, s. 9 vd.

¹⁰⁶⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 55.

¹⁰⁶⁸ Hatipoğlu, s. 185, Ercan, “Vergi Denetim Hukukunda”, s. 4.

¹⁰⁶⁹ Murat Kuru, “Vergi Denetimi Yoluyla Vergi Alacağına Güvence Oluşturulması Yöntemleri”, **Adana Barosu Dergisi**, S. 13, Adana 2020, **Kaynak:** adanabarosu.org.tr, **e.t.:** 11.09.2024, s. 206.

¹⁰⁷⁰ Hayrettin Yıldız, “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 3-4, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 06.04.2025, s. 132.

¹⁰⁷¹ Şenol Kandemir ve Özge Demirdelen, “Avrupa Birliği Bankacılığında Denetimsel ve Hukuksal Dönüşüm”, **Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 2, Mersin 2022, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 115.

¹⁰⁷² Zeynep Polat, s. 14.

¹⁰⁷³ Zeynep Polat, s. 15.

kullanılmasını yaptırım yoluyla önlemektir¹⁰⁷⁴. Sahte belge düzenlenmesinin önlenmesi için önce belgenin sahte olduğunun anlaşılması gerekir¹⁰⁷⁵. Bu da etkili bir denetimle mümkündür. Bu anlamda VUK m. 127 ve devamında yer alan hükümlerle vergi idaresine etkili bir denetim yapabilmesi için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde önemli araçlar verilmiştir. Denetimin araştırıcı ve bulucu fonksiyonu sayesinde vergi idaresi, belgenin düzenlendiği sahaya nüfuz edebilmekte, böylece düzenlenen veya kullanılan belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığını denetleyebilmektedir¹⁰⁷⁶. Bu denetimin sonuçları, özellikle vergi inceleme raporunda ve vergi inceleme raporunun eki niteliğindeki vergi tekniği raporunda¹⁰⁷⁷ ortaya konulmaktadır. Vergi idaresi, olayların gerçekleştiği sahadan elde ettiği bulguları, vergi inceleme raporu yoluyla idari işlemlere taşımaktadır. Bu anlamda vergi inceleme raporu maddi gerçeğin vergi hukukundan kaynaklanan yöntemlerle araştırıldığı ve yazıya aktarıldığı bir belge olarak var olmaktadır. Bu belgeye dayanan idari işlemlerin hukuka uygunluğu, vergi inceleme raporunun içeriğiyle doğrudan ilgilidir. Çünkü bu idari işlemlerin sebep unsuru vergi inceleme raporlarında yer almaktadır¹⁰⁷⁸. Dolayısıyla vergi inceleme raporlarında yer alan tespitlerin somut dayanaklarının ortaya konulması; tespitlerin soyut ifadelerle, önyargılara

¹⁰⁷⁴ Alpsoy, s. 605.

¹⁰⁷⁵ Deniz ve Gencel, s. 160.

¹⁰⁷⁶ Bakmaz, s. 465; Alpsoy, s. 570.

¹⁰⁷⁷ Vergi tekniği raporu, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te düzenlenen bir rapor türü değildir. Vergi tekniği raporunun hukuki niteliğiyle ilgili açık bir düzenlemenin bulunmadığı dönemde bazı yargı kararlarında, vergi tekniği raporu vergi inceleme raporunun eki olarak kabul edilebilmiştir (Örneğin, Danıştay VDDK, T. 29.01.2020 E. 2019/337 K. 2020/64 sayılı kararında, dava konusu edilen vergi ziyai cezasının dayanağı vergi inceleme raporunun eki niteliğinde olan ve davacı tarafından gerçekleştirildiği belirtilen iştirak fiiline ilişkin somut tespitlerin bulunduğu vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kabulüne karar verilmesi, “ana kuralın vergi tekniği raporunun da ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olduğu, ancak raporun tebliğ edilmediği durumlarda eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesinin mümkün olduğu gerekçesiyle” usule ve hukuka aykırı bulunmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.04.2025). Vergi tekniği raporunun hukuki niteliği, 07.04.2021 tarih ve 31447 Resmi Gazete sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesinde açıklanmış olup, buna göre vergi tekniği raporu, birden fazla vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerektiğinde, maddi olayların tek bir raporda ayrıntılı olarak açıklanması için düzenlenen; vergi inceleme raporunun ekini oluşturan rapordur (m. 53/2). Uygulamada, yapılan inceleme sonunda vergi inceleme raporu yanında vergi tekniği raporu da düzenlenmişse vergi tekniği raporunda yer alan somut tespitler vergi inceleme raporunda tekrar edilmemekte, ancak vergi tekniği raporunun ilgili bölümlerine atıfta bulunulmakta ve inceleme raporunda olayın vergi mevzuatı karşısındaki durumuna daha fazla yer ayrılmaktadır. Yine uygulamada vergi tekniği raporları, takdir komisyonu kararlarına da dayanak teşkil edebilmektedir (Danıştay VDDK, T. 19.02.2020 E. 2019/1460 K. 2020/163 sayılı kararında, takdir komisyonunun vergi tekniği raporundaki tespitleri esas alarak matrah takdirine gittiği olayda, “matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilmesi hâlinde de mükellefin takdire sevk edilmesine ve düzenlenen inceleme raporlarının takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmadığı” kabul edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.04.2025).

¹⁰⁷⁸ Hayrettin Yıldız, s. 141-142.

ve varsayımlara dayandırılmaması gerekir¹⁰⁷⁹. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğini veya kullanıldığını gösteren somut deliller, düzenlenen vergi inceleme raporunda veya vergi tekniği raporunda yer almadıkça failin cezalandırılması ve VUK'ta düzenlenen diğer araçların işletilmesi mümkün olamaz¹⁰⁸⁰.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadeleyi amaçlayan düzenlemeleri bu anlamda en çok sakatlayan konu, idari işlemin somut tespitlere dayandırılmaması, soyut düşüncelerle hazırlanan vergi inceleme raporlarına veya yetersiz veriler içeren yoklama tutanaklarına dayanılarak işlem tesis edilmesidir. Örneğin, VUK m. 153/A'da düzenlenen teminat uygulamasının işletilebilmesi için mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi inceleme raporuyla tespit edilmelidir. Bunun gibi, mükellefin işi bıraktığı veya bilinen adresinde bulunamadığı ya da münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği hususları vergi inceleme raporuyla tespit edilmeden mükellefiyet kaydı VUK m. 160/3 hükmü uyarınca terkin edilemez. Mükellefiyet kaydının, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması nedeniyle terkinini düzenleyen VUK m. 160/A hükmü de “mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği” hususlarına göre tespit yapılmadan uygulanamaz. Sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği tespit edilen kişilerin bu fiile ne şekilde katıldıkları somut olarak ortaya konulmadan bu kişilerin fiile iştirak ettikleri kabul edilemez¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷⁹ Örneğin, Danıştay 4. D., T. 27.12.2022 E. 2020/754 K. 2022/9253 sayılı kararında, davacının belgesiz mal sattığında yönelik tespitler içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasının, “kime, ne miktarda ve ne tutarda satış yaptığının ve kimler için belge düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediğinin somut olarak belli olmaması nedeniyle, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurların ve idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurlarının tamam olacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin somut olayda gerçekleşmediği anlaşıldığından” iptal edilmesi yerinde görülmüştür (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 06.04.2025).

¹⁰⁸⁰ Arslaner, s. 111.

¹⁰⁸¹ Yargıtay 11. CD, T. 18.02.2020 E. 2017/9604 K. 2020/1421 sayılı kararında; “sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi karşısında, gerçeğin ve iştirak iradesinin kuşkuyla yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için; faturaları kullanan kişi ya da şirket yetkilileri dinlenip, sanığı tanıyıp tanımadıkları, faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları ve faturaların verilmesine sanığın iştirakinin olup olmadığı konusunda beyanlarının alınması, gerekli görülmesi halinde, düzenlenen faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ait olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması; sanığın 3568 sayılı Kanun uyarınca muhasebecilik mesleğinin gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi” gerektiği gözetilmeden verilen kararı hukuka aykırı bulmuştur (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 04.05.2025).

Ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan “sanık şüpheden yararlanır” ilkesi, failin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarından cezalandırılması için her türlü şüpheden uzak, kesin ve inandırıcı deliller elde edilmiş olmasını gerektirir¹⁰⁸².

Amacı doğrudan, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit” etmek olan denetim aracı yoklamadır. Dolayısıyla yoklamanın başlıca amacı maddi olayları tespit etmektir. Yoklama sayesinde vergi alacağının tahakkuk etmesini gerektiren olay somut bir şekilde ortaya çıkarılabilir¹⁰⁸³. Bu nedenle mükellefler, yoklamaya hazırlıklı olmak adına vergisel yükümlülüklerine uymakta daha istekli davranırlar, işlemlerini belgelemek ve belgelerini de gerçeğe uygun olarak düzenlemek konusunda daha özenli davranmak durumunda kalırlar¹⁰⁸⁴.

Yoklama, yoklama fişi denilen tutanak düzenlenerek icra edilir (VUK m. 131/1). Yoklama sırasında elde edilen durum, olay, bilgi ve bulgular somut ve objektif bir şekilde “yoklama fişi” denilen tutanağa yansıtılır¹⁰⁸⁵. Yoklama fişleri özellikle bir faaliyetin gerçekliğinin ispatlanmasında başvuru ilk belgelerdir¹⁰⁸⁶. Bu tutanağın yoklama yerinde düzenlenmesi ve nezdinde yoklama yapılana imzalatılması Kanun’un emridir. Nezdinde yoklama yapan yoksa onu temsilcisinin, o da yoksa polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine tutanağın imzalatılması gerekir. Bu düzenleme sayesinde tutanak vergi idaresi dışında görev yapan kamu görevlilerinin de katılımıyla düzenlenmiş olur. Tutanağın objektifliği ve tarafsızlığı güçlendirilir¹⁰⁸⁷. Nezdinde yoklama yapılanların bulunmaması hâlinde tutanakların polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmaması tutanağı eksik kılar ve bu tutanağa dayanılarak tesis edilen işlemler de usul ve sebep yönünden sakatlanır¹⁰⁸⁸.

¹⁰⁸² Kurşun, s. 247.

¹⁰⁸³ Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi**, s. 36.

¹⁰⁸⁴ Mehmet Arslan, s. 171.

¹⁰⁸⁵ Alpsoy, s. 571.

¹⁰⁸⁶ Çitil, s. 162.

¹⁰⁸⁷ İstanbul BİM, 2. VDD, T. 08.06.2017 E. 2016/3259 K. 2017/2602 sayılı kararında; “düzenlemenin, tutanağın, polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birinin nezdinde düzenlendiği hallerde, resmi sıfat taşıyan ve tarafsız davranması beklenen bu şahısların da yoklamaya katılımı sağlanarak, tutanağa bağlanan hususların varlığının ve doğruluğunun objektif olarak tespit edilmesinin sağlandığı belirtilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 06.04.2025).

¹⁰⁸⁸ Danıştay VDDK, T. 1.11.2023 E. 2022/924 K. 2023/1279 sayılı kararında; “amme alacağının asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin ilanen tebliğinden önce şirketin bilinen adreslerinde bulunamadığı hususunun tespitine yönelik olarak düzenlenen adres tespit tutanağının VUK m. 102’de,

Yoklamaların usule uygun şekilde yapılması ve yoklama tutanaklarında somut verilere yer verilmesi, bu yoklamalara dayanılarak düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer verilecek tespit ve sonuçları da isabetli kılar. Somut verilere dayanan vergi inceleme raporları gereğince tesis edilen idari işlemler yargı yerlerince de hukuka uygun bulunur¹⁰⁸⁹. Bu nedenle yoklama tutanaklarının somut veriler içermesi ve inceleme

yoklama fişlerinin ise VUK m. 131'de belirtilen kişilerce imzalanmaması" karşısında alacağın asıl borçlu şirketten tahsiline yönelik takip işlemlerinin usulüne uygun olarak tamamlandığı kabul edilmiş; kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmamıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 06.04.2025).

¹⁰⁸⁹ Örneğin, ağırlıklı olarak yoklamalar sırasında elde edilen bilgilere ve mükellefin beyan ettiği vergilerle yaptığı vergi ödemelerine dikkat çekilen, Danıştay 4. D., T. 13.06.2022 E. 2019/1157 K. 2022/3981 sayılı kararında; Davacı şirket hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporu'nda özetle, "mükellef kurumun 22.10.2010 tarihinde taş, kum, çakıl, mıcır, kil, kaolin vb. inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti ile mükellefiyet tesis ettirdiğinin, 2016.07 dönemi itibariyle re'sen terk ettirildiğinin, 01.11.2010 tarihinde bilinen adresinde yapılan yoklamada; iş yeri büyüklüğünün yirmi metrekare olduğunun, 22.10.2010 tarihinden itibaren inşaat malzemeleri toptan alım satım işi yapacağının, iş yerinin ofis olduğunun, çalışan işçisinin olmadığını, ilgili adreste başka mükelleflerin faaliyette olduğunun, asma katın başka bir mükellefe kiraya verildiğinin, iş yerinde bir adet bilgisayar ve ofis mobilyalarının olduğunun, şirketin başka şubesinin ve deposunun bulunmadığının tespit edilmesi; 09.02.2012 tarihinde aynı adreste yapılan yoklamada; iş yerinin yaklaşık 75 m2 olduğunun, depo ve şubesinin bulunmadığının, iş yeri kirasının aylık 250,00 TL yıllık 3.000,00 TL olduğunun, şirketin 22.10.2010 yılından beri taş, kum, çakıl ve inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti yürüttüğünün, şirkette kayıtlı üç araç olduğunun, bu araçların bir adet (...) 1995 model, (...) plakalı yarı römork ve (...) plakalı kapalı kasa kamyonet olduğunun, yoklamada (...) ilişkin alış faturasının ibraz edildiğinin, yarı römork ve kamyonete ilişkin ruhsatların bulunduğu, şirket müdürünün (...) olduğunun, bir kişinin çalıştığının tespit edilmesi; 09.12.2013 tarihinde aynı adreste yapılan yoklamada; ödevlinin 22.10.2010 tarihinden itibaren ilgili adreste taş, kum, çakıl, mıcır vb. inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti yürüttüğünün, ilgili adresin merkez olduğunun ve ofis olarak kullanıldığının, iş yerinde üç kişinin çalıştığının, iş yerinin kira olduğunun tespit edilmesi; 12.03.2014 tarihinde adres değişikliği nedeniyle yapılan yoklamada; kurumun (...) adresine 01.03.2014 tarihinde taşındığının, faaliyet konusunun hafriyat, nakliyat ve inşaat malzemeleri toptan ticareti olduğunun, adresin merkez iş yeri olduğunun, iş yerinde iki çalışanın olduğunun tespit edilmesi; 04.06.2014 tarihinde yapılan yoklamada; ödevlinin ilgili adreste olduğunun ve oto halı yıkama faaliyetinde bulunduğu, demirbaşların bir adet sıkma makinası, bir adet tazyik makinası, bir adet köpük makinası, bir adet kompresör olduğunun tespit edilmesi; 27.04.2016 tarihinde (...) adresinde yapılan yoklamada adresin terk edilmiş ve tamamen boş olduğunun tespit edilmesi; (...) tarih ve (...) sayılı defter ve belge isteme yazısının (...) adresinde çalışan (...)'a tebliğ edilmesi, şirket müdürü (...) 'nın MERNİS adresine tebliğ edilememesi, 2011 yılına ait defter tasdik bilgilerinin bulunmaması; 2012, 2013 ve 2014 yıllarının defter tasdik bilgilerinin mevcut olması; kurumlar, kurum geçici, katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerinin verilmesi, 2011 ile 2014 yılları için yüksek mahsuplar nedeniyle cüz'i miktarda ödenecek vergi çıkması, bunların da ödenmemesi, rapor tarihi itibariyle toplam vergi borcu aslının 72.085,46 TL olması, sadece 2011 yılında 141,75 TL, 2013 yılı birinci döneminde 1.513,79 TL, ikinci döneminde 911,28 TL, üçüncü döneminde 1.237,17 TL vergi ödemesi yapılması, başkaca herhangi bir vergi ödemesi yapılmamış olması, muhtasar beyanlarına göre 2011 yılında iki ila sekiz, 2012 yılında bir ila dört, 2013 yılında üç ila yedi ve 2014 yılında üç ila sekiz işçi çalıştırdığını beyan etmesi, mükellef kurumun 2011 yılında katma değer vergisi matrahının 14.628.476,08 TL, 2012 yılında 6.352.432,47 TL, 2013 yılında 4.195.340,51 TL olması, Ba bildirimiyile 2011 yılında doksandan üç belgeye karşılık 15.858.990,00 TL mal ve hizmet aldığını beyan etmesi, yapılan araştırmada (...) 'nden KDV hariç 15.667.715,00 TL'lik mal ve hizmet alımı olduğunu beyan etmesi, bu mükellef hakkında sahte fatura düzenleme nedeniyle (...) tarih ve (...) sayılı Vergi Tekniği Raporu düzenlenmiş olması, mal aldığını beyan ettiği (...) ve (...) 'nın mükellefiyetlerinin re'sen terkin edildiğinin ve özel esaslara alma işlemlerinin biri ya da birkaçının birlikte uygulanmış olması, 12.160,00 TL mal aldığını beyan ettiği (...) tarafından mükellef şirkete herhangi bir mal satışı yapıldığına dair Bs bildiriminde bulunulmaması, yine (...) 'nden 2012 yılında KDV hariç 4.953.455,00 TL mal ve hizmet alımı olduğunu beyan etmesi, bu mükellef hakkında sahte fatura düzenleme nedeniyle vergi tekniği raporu düzenlenmiş olması, 2013 yılında Ba bildirimi ile toplam altmış iki belge karşılığı 4.167.648,00 TL mal ve hizmet

sırasında bu somut verilerden yararlanılması, mükellefler hakkında tesis edilen işlemlerin hukuka uygunluğu için önem arz etmektedir.

Bununla birlikte, mükellefin adresinden geçici olarak ayrılması sıra dışı bir durum değildir, mükellef adresinde bulunmadığında durum tutanak altına alınmalı, ancak mükellefin adreste bulunamama sebebinin gerçek bir faaliyet yürütmemesi veya işi bırakma bildiriminde bulunmadan işi bırakmış olması olduğunu gösteren emareler de araştırılabilir. Çünkü mükellefin sahte belge düzenlediğinin tek göstergesi adreste bulunmaması olamaz¹⁰⁹⁰, bu durumun başka belirtilerle de desteklenmesi gerekir¹⁰⁹¹. Sırf karşıt incelemede belgeleri kullanan mükelleflerin, belgeleri düzenleyen mükellefi tanımadıklarını ifade etmeleri, belgelerin sahte olduğunu tek başına göstermez¹⁰⁹²; bu durumun belgelerin sahte ve işlemlerin gerçek olmadığını gösteren somut tespitlerle

aldığını beyan ettiği (...)’nden KDV hariç 1.388.983,00 TL mal ve hizmet alımı olduğunu beyan etmesi, bu mükellef hakkında sahte fatura düzenleme nedeniyle vergi tekniği raporu düzenlenmesi, bu şirketle beraber diğer mal ve hizmet aldığı beyan ettiği şirket ve şahıslar hakkında da sahte fatura düzenlemeden rapor bulunması, bir kısmının vergi incelemelerinin devam etmesi bir kısmının da re’sen terk ettirilmiş olması, Bs formunda 2011 yılında elli iki mükellefe toplam üç yüz otuz bir belge karşılığında 14.518.911,00 TL, 2012 yılında otuz beş mükellefe toplam iki yüz otuz altı belge karşılığında 6.337.238,00 TL, 2013 yılında otuz bir mükellefe toplam yüz seksen altı belge karşılığı 4.173.956,00 TL, 2014 yılında ise beş mükellefe toplam on bir belge karşılığı 168.123,00-TL mal veya hizmet sattığını beyan etmesi, söz konusu hasılatların üç araçla elde edilmesinin mümkün olmaması, yapılan karşıt tespitlerdeki fatura örneklerinden görüleceği üzere iki yüz yetmiş iki kez hafriyat nakliyesi, yedi yüz altmış beş kez hafriyat nakliyesi, üç yüz yetmiş dört ton kum nakliyesi gibi mükellefin ticari donanımının karşılayamayacağı hizmetler olması, ayrıca yüksek tutarda hasılat beyan etmesine rağmen banka hesabının kullanılmaması, ticari alacaklar hesabının kullanılması yönündeki tespitlere göre mükellef kurumun 2011 ila 2014 yıllarında komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme maksadıyla faaliyette bulunduğu, faaliyetinin gerçek olmadığı, bu yıllarda düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu tespitlerine yer verilen olayda; iş yerinde yapılan yoklamalarda emtia, stok vs. bilgisine rastlanılmaması, KDV matrahları ile Ba-Bs formlarında yüksek cirolara ulaşılması, buna karşın tahakkuk eden vergilerinin ödenmemesi, ilgili yıllarda alımlarının büyük bir kısmının hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle vergi tekniği raporu bulunan (...)’nden yapılmış olması ve yapılan yoklamalarda mükellefle aynı adreste faaliyet gösterdiğinin tespit edilmesi, davacı şirkete ait şube, depo, ardiye, üretim araçları vs. beyan edilmemesi, mahkeme kararında bahsedilen ekipmanların 2011 ila 2013 yılları arasındaki faaliyet konusuyla ilgisinin olmaması, 04.06.2014 tarihinde yapılan yoklamada belirtildiği üzere bunların oto halı yıkama faaliyetine ilişkin olması, yeterli fiziki kapasiteye sahip olmadan ticari organizasyonunun bu denli iş hacmine ulaşabilmesinin ticari ve teknik icaplara uygun düşmemesi karşısında davacı şirket tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı, asıl faaliyetinin komisyon karşılığında sahte fatura düzenlemek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.04.2025).

¹⁰⁹⁰ Danıştay VDDK, T. 23.10.1998 E. 1997/79 K. 1998/296 sayılı kararında, düzenlediği fatura bedelini nakden ödeyen, katma değer vergisi beyannamesi veren ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergiyi ödeyen mükellefin düzenlediği faturaların, sırf mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması dolayısıyla gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşamayacağı ifade edilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

¹⁰⁹¹ Deniz ve Gencel, s. 168.

¹⁰⁹² Deniz ve Gencel, s. 170.

desteklenmesi gerekir¹⁰⁹³. Aksayan işlere geçici olarak ara verilmesi, işi bırakma sayılmamalıdır¹⁰⁹⁴.

Vergi incelemesi sırasında elde edilen verilerin birbirini desteklemesi sadece adresinden geçici olarak ayrılma durumunun değerlendirilmesiyle sınırlı değildir. İnceleme, mükellefin genel görünümünün işlemlerinin gerçek olup olmadığı yönünden değerlendirilmesini gerektirdiğinden, inceleme sırasında elde edilen ve mükellefin işlemlerinin gerçek olmadığını düşündüren somut verilerin birbiriyle uyumlu, tutarlı ve birbirini destekleyici olması gerekir¹⁰⁹⁵.

Mükellefin faaliyetine uygun bir enerji tüketimi, su kullanımı olmaması düzenlediği belgelerin sahte olduğunu gösterebilir. Kuru temizleme hizmeti gibi yüksek miktarda elektrik harcanmasını, halı yıkama gibi bol miktarda su harcanmasını gerektiren faaliyetlerin enerji ve su aboneliği olmadan yürütülmesi, faaliyetin sahte olduğunu gösterir. Ancak mükellef bu ihtiyaçlarını kendi işletmesine tesis ettirdiği yenilenebilir enerji kaynağından, kendi arazisine açtırdığı su kuyusundan da gideriyor olabilir. Bu nedenle işletmenin faaliyetinin ve düzenlediği belgelerin gerçekliği araştırılırken enerji ve su tüketimi sorgulanmalı, ancak bunların alternatif yönlerle giderilme ihtimali de dikkate alınarak kapsamlı bir araştırma yapılmalıdır¹⁰⁹⁶.

Uygulamada, mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadıklarının düzenli olarak yoklama yapılmak suretiyle denetlenmesine “yaygın ve yoğun vergi denetimi” denilmektedir¹⁰⁹⁷. Esasen yoklamada, mükellefin bildirmesi gereken hususlar öncelikle denetlenirken; yaygın ve yoğun yoklamada mükellefin bildirmekle yükümlü olmadığı, ancak vergilendirmeyi ilgilendiren ve etkileyen hususlar da denetlenmektedir. Yoklama

¹⁰⁹³ Danıştay VDDK T. 11.09.2024 E. 2023/517 K. 2024/776 sayılı kararında, “mükellefin beyan ettiği iş yeri adresinde yapılan yoklamalarda imalat faaliyetinde bulunmadığının tespit edilmesi yanında, düzenlediği faturalarda görünen emtiaları satacak kapasitede donanım ve teçhizata sahip olmaması, taşıtının, şubesinin, yeterli sayıda işçisinin, gayrimenkul ve menkul malının bulunmaması, gerek hammadde aldığı gerek ticari mal alış yaptığı mükelleflerin büyük kısmı hakkında sahte fatura düzenledikleri yönünde vergi tekniği raporlarının düzenlenmiş olması veya sahte fatura düzenleme nedeniyle inceleme başlatılmış olması, mal alış ve satışlarının yapıldığını gösteren nakliye faturaları ile sevk irsaliyelerinin bulunmaması, yüksek tutarda ciro yapmasına rağmen ödenecek verginin çıkmaması” gibi hususlar dikkate alınarak, mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği sonucuna varılması yerinde görülmüştür (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.04.2025).

¹⁰⁹⁴ Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, 1’inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2012, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 50.

¹⁰⁹⁵ Görgü, s. 79.

¹⁰⁹⁶ Şişman ve Birtek, s. 236.

¹⁰⁹⁷ Hatipoğlu, s. 186.

esasen mükellefiyetle ilgili hususlara odaklanırken, yaygın ve yoğun vergi denetiminde en geniş anlamıyla vergi kanunlarına uyum denetlenir. Yaygın ve yoğun vergi denetiminde, VUK m. 127 hükmünde açıklanan; günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihazların kullanımının kontrol etmek, nakil araçlarının belgelerini kontrol etmek, yolcularını saymak, yüklerini ölçmek ve gerekirse muhafaza altına almak gibi geniş yetkiler kullanılmaktadır. Böylece yaygın ve yoğun vergi denetimi, kayıp ve kaçakların mümkün olan en kısa sürede ve Hazine açısından en az zararla önlenmesine hizmet etmektedir¹⁰⁹⁸.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükellefler nezdinde yapılacak incelemelerde; mükellefin faaliyetinin gerçek olup olmadığı yanında, bu faaliyetin düzenlediği ve kullandığı belgelerle uyumlu olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu araştırmanın sadece belgelerin miktarıyla sınırlı kalmaması, belgelerde görünen işlemlerin gerçekten yapılıp yapılmadığının sorgulanması gerekir. İşletmenin, yoklama tutanaklarına göre, belgelerde görünen ciroya ulaşmayı mümkün kılabilen, yeterli büyüklüğe sahip olmadığı düşünülerek bütün belgelerin sahte, mükellefin de bütün faaliyetinin başından beri münhasıran sahte belge düzenlemekten ibaret olduğunu kabul etmek doğru olmaz¹⁰⁹⁹. Bu anlamda, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösterdiği düşünülen mükellefin düzenlediği faturalarda görünen malların nasıl taşındığı, taşıma hizmeti kullanılıp kullanılmadığı araştırılabilir, taşıma belgeleri mükelleften veya mükellefin malı taşıdığını ileri sürdüğü kişilerden

¹⁰⁹⁸ Yurteri, s. 263 vd.; Alpsoy, s. 575 vd.

¹⁰⁹⁹ Danıştay 9. D., T. 07.06.2022 E. 2019/7070 K. 2022/2666 sayılı kararında; hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; mobilyaların imalatı, boyanması, verniklenmesi, cilalanması işiyle iştigal etmek üzere 15.02.2016 tarihinde mükellefiyet tesis ettirildiği, davacının iş yerinde nezdinde muhtelif tarihlerde yapılan yoklamalarda iş yerinde demirbaş olarak bir adet kompresör, bir adet aspiratör ve bir adet boya tabancasının, bir miktar emtianın, beş adet tabak halinde MDF malzemesinin, hızar, planya, yatar daire, gönye burun gibi araç-gerecin, motosikletin, faal olarak çalışan işçilerinin bulunmasının tespit edilmesi, 2016 yılı katma değer vergisi beyannamelerinde toplam 6.710.680,80 TL matrah beyan etmesi, ödenecek katma değer vergisinin ise 16.682,95 TL olması, 2016 yılı gelir vergisi beyannamesinde 172.663,79 TL ticari kâr beyan edilmesi, ve 52.182,33 TL ödenmesi gereken gelir vergisi çıkması, toplam 151.757,30 TL vergi borcunun bulunması karşısında; davacının faaliyet konusunu gerçekleştirmeye yarayacak makine, ekipman ve teçhizatının olduğu, işçi çalıştırıldığı, emtiasının bulunduğu tespitlerine yer verildiği, mal aldığı üç mükellef hakkında sahte belge düzenleme fiilinden kaynaklı vergi tekniği raporu bulunduğu, bu mükelleflerden ise sadece 420.289,00 TL tutarında mal alımı yapıldığı, mal satılan mükellefler hakkında düzenlenmiş bir vergi tekniği raporunun olmadığı anlaşılarak, davacının, gerçek anlamda ticari bir faaliyetinin olmadığı, asıl amacın komisyon karşılığında piyasaya sahte fatura satmak olduğu ve bu nedenle düzenlenen tüm faturaların sahte belge olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılan vergi tekniği raporunda bu hususları ispatlayacak nitelikte somut veriler içermediği sonucuna varılmıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 30.04.2025).

istenilebilir¹¹⁰⁰. Sonra, malı satın alan kişilerin bu malları nasıl değerlendirdiği, malların üretimde kullanılıp kullanılmadığı araştırılabilir. Mallar tüketicilere satılmaktaysa, gerekirse belgeler üzerinden ulaşılabilen tüketicilere malın gerçekten kullanılıp kullanılmadığı dahi sorulabilir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme faillerinin ortak özellikleri üzerinde yoklamalar yapılırsa, vergi incelemesi sırasında da bu yoklama verilerinden yararlanılabilir. Vergi incelemesine başlayan inceleme elemanı, ilk aşamada yoklama tutanaklarını incelediğinde, mükellefin öncelikle hangi yönlerden incelenmesi ve beyanlarının sorgulanması gerektiği hakkında fikir sahibi olabilecektir. Bu anlamda, yoklamalar, incelemeyi destekleyen, inceleme sırasında kullanılacak delilleri elde edilmesini sağlayan, önemli bir araç olarak nitelendirilebilir¹¹⁰¹. Dolayısıyla, vergi incelemelerinin somut tespitlere dayandırılması, bunu için de yaygın ve yoğun vergi denetiminin kesintisiz olarak uygulanması gerekmektedir¹¹⁰².

Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi idaresine gönderilmeden önce, Rapor Değerlendirme Komisyonunun değerlendirmesine sunulur (VİUEHY m. 20). Komisyon, raporu mevzuata uygun bulduğunda “olumlu değerlendirme” söz konusu olur ve rapor gerekli işlemlerin tesis edilmesi için ilgili vergi dairesine gönderilir (RDKY m. 15). Raporun mevzuata uygun bulunmaması hâlinde ise “olumsuz değerlendirme” yapılmış olur ve inceleme elemanı bu değerlendirmeye katılırsa raporunu düzeltir, aksi hâlde katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirir. Komisyon inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse rapor Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir, bu değerlendirme sonucunda verilen kararlara itiraz edilemez (RDKY m. 16).

İşte bu kontrol mekanizması, özellikle somut deliller içermeyen, örneğin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu düşünülen belgelerde görünen işlemlerin gerçek olmadığına dair somut bir belirtiye işaret etmeyen raporların elenmesini sağlayabilecek ve bunların vergi dairelerine sevk edilmelerine engel olabilecektir. Bunun için düzenlenen raporların özellikle yeterli delilleri haiz olmaları, hukuki karinelerin olaylara doğru bir şekilde uygulanmaları, fiili karinelerin ise yoklama gibi araçlar

¹¹⁰⁰ Deniz ve Gencel, s. 183.

¹¹⁰¹ Yurteri, s. 261.

¹¹⁰² Çamcı, s. 54.

kullanılarak araştırılıp somut bir şekilde incelenmelerine dikkat edilmelidir. Bu anlamda, vergi inceleme raporunda, mükellef hakkında “münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş olma” yönünde bir tespiti yer verildiğinde, inceleme sırasında mükellefin gerçek işlemlerinin de olup olmadığını araştırılmış olmasına dikkat edilmelidir. Söz gelimi, mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği sonucuna varılan raporun eklerinde mükellefin banka hesap dökümlerinin bulunup bulunmadığı, bu hesap dökümlerindeki hareketliliklerin düzenlenen ve kullanılan belgelerin tarafı olan mükelleflerle ilgili olup olmadığı sorgulanmalıdır. Rapor Değerlendirme Komisyonu bu gibi değerlendirmeleri yapmalı, mükellefler hakkında eksik ve hatalı raporlara dayanarak vergi tarh edilmesinin ve vergi cezası kesilmesinin önüne geçilmelidir. Aksi hâlde, mükellefler, vergi mükellefiyeti kaydının sonlandırılması (VUK m. 160/3), teminata tabi kılınma (m. 153/A) gibi yaptırımların yanında haksız tarhiyatlara ve vergi cezalarıyla karşılaşabilirler. Yetersiz incelemelere göre düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanarak tesis edilen işlemlerin yargı yoluyla iptal edilmesi ise bu raporlara dayanarak işlem tesis eden Defterdarlıkların dava kaybetmelerine ve yargılama giderlerini ödemeye mahkûm edilmelerine yol açar.

3.2.2. Elektronik Vergi Denetiminde Yapay Zekânın Kullanılması

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte idari süreçler de elektronikleşmiştir¹¹⁰³. Artık klasik belgenin yerini elektronik belge aldığı gibi, klasik denetimin yerini de elektronik denetim almaya başlamıştır¹¹⁰⁴. Türk Vergi Sisteminde de vergi idaresi belge düzeninde elektronikleşmeyi başlatıp geliştirmiştir. Artık mükellefler çoğunlukla defter ve belgelerini elektronik ortamda tutmakta, düzenlemekte, saklamaktadırlar. Vergi idaresi geliştirdiği elektronik sistemlerle mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerine anlık olarak ulaşabilmektedir¹¹⁰⁵.

¹¹⁰³ İlker Calayoglu, “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 81, Bursa 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 07.12.2024, s. 144 vd.

¹¹⁰⁴ Şenol Kandemir, “Bankacılık ve Finansın Denetiminde Denetim Teknolojisi (SupTech) ve Yapay Zekâ”, **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 18, S. 1, Mersin 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 59-60.

¹¹⁰⁵ Erdal, s. 141.

Bu sürecin vergi idaresi nezdindeki son adımı, elektronik denetimin geliştirilmesidir. Elektronik denetim, mevcut durumda incelemeye alınacak mükellefleri seçebilmekte, risk analizi sistemine göre riskli görülen mükellefleri belirleyebilmektedir.

Kalkınma politikalarının bir gereği olarak, 1990'lı yıllardan itibaren başlayan ve hâlen devam eden kamuda dijitalleşme sürecinde, yapay zekânın kamu hizmetlerinde kullanılmasına hazırlanılmaktadır. Bu hazırlıklar, T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisinin koordinasyonu ile yürütülmektedir¹¹⁰⁶. Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi 2024-2025 Eylem Planı'nda tüm kamu kurum ve kuruluşlarının yapay zekâ uygulamalarının yaygınlaşmasına öncülük edecek projeleri hayata geçirmek üzere eylemde bulunmaları öngörülmüştür¹¹⁰⁷.

Beyannameye dayanan tarhiyat sisteminde adil bir vergilendirmenin olmazsa olmaz koşulu etkili vergi denetimidir. Vergi denetimi sayesinde mükelleflerin beyannamelerinin gerçeğe uygunluğu denetlenebilir. Denetim beyannamelerin doğruluğunu, beyannamenin doğruluğu da vergi matrahlarının doğru tespitini ve Hazine'ye ait olan verginin Hazine'ye intikalini getirir¹¹⁰⁸. Yapay zekânın getirdiği kolaylıkların vergilendirme işlemlerinde kullanılması vergi kayıp kaçakları önleyerek kamu hizmetlerinin mali kaynağını artıracak ve kamu menfaatinin gerçekleşmesinde fayda sağlayacaktır¹¹⁰⁹.

Yapay zekânın vergiyle ilgili olarak getireceği yararlar kısaca; vergileme ve denetim işlemlerinin daha az iş gücüyle, daha kısa zamanda, daha az giderle yapılması; örneğin mükellefin işletmesinde meydana gelen değişikliklerin hızlı bir şekilde öğrenilip değerlendirilmesi, beyan edilen gelir ve giderlerin doğruluğunun değerlendirilmesi, geçmiş verilerin analiz edilmesi ve mükellefin gelecek faaliyetiyle ilgili değerlendirilmeler yapılması; mükellef grupları, sektörler ve yerleşim yerleri bazında olası risklerin değerlendirilmesi, mükellefler arasındaki alım ve satım ilişkilerinin değerlendirilip analiz edilmesi, vergi mevzuatına uymayan veya özelliklerine göre

¹¹⁰⁶ Halil Yasin Tamer ve Barış Övgün, “Yapay Zekâ Bağlamında Dijital Dönüşüm Ofisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi**, C. 75, S. 2, Ankara 2020, s. 778.

¹¹⁰⁷ T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi 2024-2025 Eylem Planı, **Kaynak:** cbddo.gov.tr, **e.t.:** 04.04.2025, s. 1 vd.

¹¹⁰⁸ Alican Mert, **Türk Vergi Hukukunda Tarh**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 227 vd.

¹¹⁰⁹ Orçun Avcı, “Vergi Tahsilatında Yapay Zekânın Kullanımı ve Önemi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Eskişehir 2021, C. 22, S. 1, Eskişehir 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.05.2025, s. 59.

uymama ihtimali olan mükelleflerin ayrıştırılması, muhasebe hilelerinin tespit edilmesi; mükelleflerin karmaşık ve dağınık yapıdaki vergi mevzuatıyla ilgili sorularına hızlı bir şekilde cevap verilmesi, vergi idaresinin teftiş edilmesi ve işlemlerinin kontrol edilmesi, daha fazla işlemin daha kısa sürede yapılması suretiyle mükelleflerin haklarına kısa sürede ulaşabilmeleri şeklinde sayılabilir¹¹¹⁰. Buna göre yapay zekânın farklı durum ve olayları insan zekâsına göre daha hızlı ve daha derin analiz etmesi, istenen işlem sonucunu getiren yolları kendi kendine öğrenebilmesi sayesinde vergi denetimlerinin hacmi artacak ve denetimin caydırıcı fonksiyonunun işlerliği artacak; bunu sonucunda sahte belge kullanma başta olmak üzere kaçakçılık fiillerinde belirgin azalma görülecektir¹¹¹¹.

Günümüzde, her alanda yaygınlaşan dijitalleşme vergilendirme hizmetlerine de yansımıştır. Gerçekten, vergi sisteminde dijital araçların kullanılması; verginin hesaplanması, tahsili ve denetimi başta olmak üzere vergilendirmeyi ilgilendiren her alanda iş gücü kazancı, uzaktan erişim, denetim ve kontrol kolaylığı, bürokrasinin azaltılması gibi sayısız avantajı beraberinde getirmektedir¹¹¹². Buna göre Türk Vergi Sisteminde vergi idaresi; e-Beyanname, e-Tebligat, Hazır Beyan Sistemi, e-Yoklama, e-Defter, e-Fatura, e-Bilet, e-Arşiv Fatura, e-Haciz gibi birçok elektronik aracı hâlen aktif olarak kullanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef hizmetleri yönünden Dijital Vergi Dairesini (dijital.gib.gov.tr) kullanıma sunduğu gibi kendi içinde de Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS), Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVRİA) gibi pek çok yöntemden vergilendirmede yararlanmaktadır¹¹¹³. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı da Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) ve Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) gibi araçlarla denetimlerini elektronik ortamda analiz etmekte, yazılımlardan yardım alarak denetimleri hızlı, etkili ve isabetli sonuçlara ulaştırmaya çalışmaktadır¹¹¹⁴. Bu yazılımların yapay zekâ ile desteklenmesi

¹¹¹⁰ Deniz Turan, “Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi”, **Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 2, S. 1, Eskişehir 2020, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.04.2025, s. 60 vd.; Baki Yegen, “Vergilendirmede Yeni Bir Yaklaşım: Yapak Zekâ”, **Politik Ekonomik Kuram Dergisi**, C. 7, S. 2, Niğde 2023, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.04.2025, s. 148 vd.

¹¹¹¹ Hakan Üzeltürk, “Hukuk Perspektifinden Yapay Zekâ”, Emre Büyüksağış (Ed.), **Yapay Zekânın Vergi Hukukuyla Etkileşimi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 359-360.

¹¹¹² Mustafa Öztürk ve Baki Yegen, “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterlerde Dijital Dönüşüm: E-Defter ve Defter Beyan Sistemi”, **Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi**, C. 11, S. 1, Denizli 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 12.02.2025, s. 83-84.

¹¹¹³ Calayoglu, s. 146 vd.

¹¹¹⁴ **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**, “Elektronik Denetim Uygulamaları Sunumu”, Ankara 2017, **Kaynak:** tmud.org.tr, **e.t.:** 04.04.2025.

hâlinde; vergilendirmeye ilgili riskler, mükellef işlemlerindeki uyumsuzluklar, idari işleyiş içindeki hatalar ve gecikmeler ile bunların sebepleri kısa sürede tespit edilebilecektir. Örneğin, mükelleflerin elektronik defter ve beyanları ile elektronik belgeleri değerlendiren yapay zekânın, tedarik zinciri üzerindeki riskli mükellefleri tespit ederek bunların bir gün kadar kısa bir sürede incelemeye sevk edilmesini sağlaması mümkündür¹¹¹⁵. Yapa zekâ mükelleflerin mal ve hizmet alışlarının yaptıkları ödemelerle, satışlarını ise tahsilatlarıyla karşılaştırabilir. Tarafları doğru, ancak içerikleri miktar veya tutar yönünden yanlış olan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri düzenleme veya kullanma riski olan mükellefleri de tespit edebilir. Yine yapay zekâ, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı yönünde rapor veya tespitlere dayanılarak idari işlem tesis edilen, bu işlemlere karşı yargı yoluna gitse de davalarının reddine karar verilen mükellefler tarafından yapılan işlemleri izleyerek, sahte belge düzenleme organizasyonlarını ve bu fiilleri işleyen diğer mükellefleri ortaya çıkarabilir. Farklı alanlarda sayısız faydaları olan yapay zekânın, vergilendirmede ve vergi denetiminde de muhakkak aktif olarak kullanılması ve vergi idaresinin mevcut sistemlerinin yapay zekâ destekli yazılımlarla geliştirilmesi gerekmektedir.

2023-2025 yılları için öngörülen Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planında elektronik defterler üzerinden risk analizi ve değerlendirme çalışmaları yapılmasının öngörülmüş olması, elektronik defterlerin yapay zekâ kullanılarak incelenmesinin mümkün olduğuna işaret etmektedir¹¹¹⁶.

Nakit kullanımının azaltılması, bunun yerine kontrolü çok daha kolay olan banka ve kredi kartlarıyla ödemenin yaygınlaşmasının sağlanması da işlemlerin gerçekliğinin denetlenmesini kolaylaştıracaktır¹¹¹⁷. Zira mal veya hizmet karşılığı yapılan ödemelerin banka sistemleri üzerinden yapılmasının sağlanması, işlemlerin gerçekliğini kontrol etmede önemli bir kolaylık sağlamaktadır¹¹¹⁸. Bunun için elektronik ortamda gerçekleşen para aktarımlarının masrafları azaltılabilir, belirli tutarları aşan ödemelerde banka

¹¹¹⁵ Eyyup İnce, “Türk Vergi Sisteminde Vergi İfadeleri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2016, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 19.02.2025, s. 100 vd.

¹¹¹⁶ **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı**, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025), Ankara 2022, **Kaynak:** ms.hmb.gov.tr, **e.t.:** 24.04.2025, s. 13-14.

¹¹¹⁷ **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı**, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025), s. 15.

¹¹¹⁸ Gökçe Sarısu Kanmaz, “Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2018, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 12.03.2025, s. 213.

üzerinden ödeme yapılması zorunlu kılınabilir¹¹¹⁹. Böylece işlemlerin gerçekliğini denetleyen yazılım ve yapay zekâ araçlarının veri havuzu genişleyecektir.

Denetim kapasitesinin artırılması için kamu kurumları arasında vergilendirmeyi ilgilendiren bilgi ve verilerin paylaşımını kolaylaştırmak için Veri Paylaşımı ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulması¹¹²⁰, yapay zekâ kullanılarak yapılan incelemelerin daha geniş bir bilgi havuzuyla yapılmasını, dolayısıyla da incelemelerin daha isabetli sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, Risk Analiz Sistemi üzerinde yapılan değerlendirmelere göre riskli görünen veya risk taşıma ihtimali bulunan mükellefleri, beyannamelerini vermeden önce, riskli görülen hususlarda bilgilendirme yapması¹¹²¹, yapay zekânın risk analizi sürecinde kullanılması açısından önemli bir gelişmedir. Bu gibi uygulamalar ayrıca haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma tespiti yapılmadan önce, açıklanması gereken durumları açıklamalarını, giderilmesi gereken sorunları da çözmeleri için mükelleflere fırsat tanımaktadır¹¹²².

Bu uygulamaların izaha davet (VUK m. 370) kurumuyla birlikte yürütülmesinde fayda vardır. Zira izaha davet, vergi idaresinin, hakkında vergiyi ziyaa uğrattığına dair emare bulunan mükelleflerden açıklama talep etmesi suretiyle muhtemel olumsuz tespitleri önlemekte, idare ile mükellef arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların idare nezdinde çözülmesine hizmet etmektedir¹¹²³. Haklarında yapılan ön tespitlerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediklerine dair belirtiler bulunan mükelleflerden de işlemleri hakkında açıklama yapmaları istenebilir. Böylece hem vergi idaresi gerekli olmayan vergi incelemeleriyle zaman ve iş gücü kaybetmez hem de vergi mükellefleri vergi incelemesi gibi psikolojik olarak yorucu, istenmeyen bir sürece girmemiş olurlar¹¹²⁴.

¹¹¹⁹ Mehmet Yücel, "Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 27.04.2025, s. 237-238.

¹¹²⁰ **T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı**, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025), s. 18.

¹¹²¹ Sercan Bakaç, "Beyanname Gözetim Programı Nedir?", 22.04.2025, **Kaynak:** alomaliye.com, **e.t.:** 24.04.2025, s. 1.

¹¹²² Mehmet Ös, "Denetim 4.0 ve Vergi Denetiminde Yapay Zeka Kullanımının Rolü", **Vergi Raporu Dergisi**, S. 302, **Kaynak:** researchgate.net, **e.t.:** 04.05.2025, s. 60 vd.

¹¹²³ İncel, s. 44.

¹¹²⁴ Cerrah, s. 91; İncel, s. 45.

Klasik vergi denetimi esas olarak mükelleflerin ve onların ticari ilişki kurdukları mükelleflerin defter ve belge ve sair kayıtların vergi mevzuatı karşısındaki durumunun incelenmesi üzerine kurulmuştur. Ancak günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte belge ve veri kavramı da değişikliğe uğramıştır. Buna göre, artık kişilerin internete bağlı olan cihazları kullanarak yaptıkları her bir hareket, sosyal medya siteleri de dâhil olmak üzere web sitelerinde yaptıkları yazılı veya görsel paylaşımlar, web sitelerinde yaptıkları aramalar, sanal gönderilere bıraktıkları beğenme ve beğenmeme gibi değerlendirmeler, kaydettikleri yer işaretleri, cihazlarına yükleyip kullandıkları uygulamalar, oynadıkları oyunlar, akıllı telefonların kaydettikleri hareketlilikler, tercihler, alışkanlıklar ve bunun gibi dijital ortamda bıraktıkları bütün izler “büyük veri” denilen bir bilgi kümesini oluşturmaktadır¹¹²⁵. Büyük veri çeşitli amaçlarla analiz edilebilir. Örneğin, tüketicilerin davranış ve tercihleri tespit edilerek üretim maliyetlerinin düşürülebilir, satışlar artırılabilir; kişilerin yatırım tercihleri analiz edilerek piyasaların gelecekteki durumları hakkında tahminler yürütülebilir, güvenlik yönünden riskli alanlar tespit edilip adli ve idari makamların işlenen ve işlenebilecek suçlara karşı önlem almaları mümkün kılınabilir, ulusal ve bölgesel düzeylerde hastalıkların arttığı yer, tarih ve zaman aralıkları tespit edilip bunun sebepleri üzerine yoğunlaşabilir¹¹²⁶. Bankalar kredi verilmesinin riskli olduğu kişileri veya kişi profillerini, faaliyetleri, yer ve zaman aralıklarını tespit etmek için büyük veri üzerinde veri madenciliği yapabilir veya yaptırabilir¹¹²⁷. Büyük verinin yapay zekâ ve makine öğrenme gibi araçlarla analiz edilerek özel amaçlarla kullanılmasını sağlayan çalışmalara veri madenciliği denilmektedir¹¹²⁸.

Bu anlamda farklı ülkelerde vergi idareleri dijital dönüşümlerini yürüterek büyük veri analizi yapılabilmesini sağlayacak araçlara sahip olmaya gayret etmektedir¹¹²⁹. Ülkemizde de vergi idaresinin özellikle risk analizinde yapay zekâ araçlarını kullandığı bilinmektedir¹¹³⁰. Yapay zekâ destekli vergi denetiminin özellikle vergi kaçırılma riski

¹¹²⁵ Ertuğrul Aktan, “Büyük Veri: Uygulama Alanları, Analitiği ve Güvenlik Boyutu”, **Bilgi Yönetimi Dergisi**, C. 1, S. 1, Ankara 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 3.

¹¹²⁶ Aktan, s. 7-8.

¹¹²⁷ İlgin, s. 14.

¹¹²⁸ Halil Kaya ve Kemal Köymen, “Veri Madenciliği Kavramı ve Uygulama Alanları”, **Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi**, C. 6, S. 2, Elazığ 2008, s. 159.

¹¹²⁹ Alara Efsun Yazıcıoğlu, “Sosyal Medya Hesaplarınızın En Sadık Takipçisi: Vergi İdaresi”, 07.06.2024, **Kaynak:** 10haber.net, **e.t.:** 04.05.2025, s. 1.

¹¹³⁰ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi”, **Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 2, Ankara 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 1449.

yüksek olan işlemlerin tespit edilmesinde kullanılabileceği düşünülmektedir¹¹³¹. Vergi idaresinin de büyük veri üzerinde analiz yapması, veri madenciliğinden yararlanması; vergi kayıplarını en kısa sürede ve en az maliyetle tespit edilmesi, vergi kaçağı doğmadan ve hatta vergi kaçağı meydana gelmeden önlenmesi için gerekli ve faydalı görünmektedir.

Ancak veri madenciliğinin vergi denetiminde kullanılması, beraberinde bazı hukuki sorunları da gündeme getirmektedir. Büyük veriyi oluşturan devasa bilgi havuzu, kişilerin internete bağlı cihazlar kullanılarak kaydedilen verilerine dayanmaktadır. Büyük verinin analiz edilmesi sonucunda oluşturulan ve analiz sonuçlarını gösteren belgelerin, bunların dayandığı veri kümelerinin kötü niyetli kişilerce ele geçirilmesi ve hem toplumun hem kişilerin zarar görmesine yol açacak şekilde kullanılması mümkün görülmekte, bunlar için güvenlik önlemlerinin alınması gerektiği bildirilmektedir¹¹³². Bununla birlikte, vergi inceleme raporlarının hazırlanması işinin, büyük veriyi analiz ederek değerlendirmelerde bulunan robotlara bırakılmasının sakıncalı sonuçlar doğurabileceği, bu değerlendirmelerin hatalı sonuçlar yaratarak kişilerin haksız vergi ve cezalarla karşılaşmalarına yol açılabileceği, bunun da yapılan işlemleri hukuka aykırı kılacağı da bildirilmektedir¹¹³³. Bu gibi durumlar, vergi idaresinin büyük veri üzerinde yaptığı analizlerin hukuka aykırılık taşımaması ve hukuka aykırı sonuçlar doğurmaması için hukuki yollardan tedbirler alınması gerektiğini göstermektedir. Nitekim OECD'nin belirlediği On Küresel İlke'de de vergi suçlarıyla mücadeleyle yönelik etkili bir strateji geliştirilmesi ve vergi idaresinin vergi suçlarının soruşturulması için gereken araçlara sahip olması, vergi kaçağıyla hukuka uygun ve etkili bir mücadele için zaruri görülmüştür¹¹³⁴.

Gerçekten, elektronik sistemler kullanılarak mükellefin defter ve belgeleri, beyanname ve bildirimleri, stok durumu, satış hasılatları, yaptığı harcamalar, işletmesinin açık olduğu tarih ve saatler, aldığı ve sattığı malların taşındığı araçlar, alıcı firmaların stok ve üretim kapasiteleri ve daha pek çok verinin vergi idaresince işlenmesi ve anlık olarak değerlendirilmesi mümkün hâle gelmiştir. Bütün bu verilerin denetimlere hazırlık aşamasında yapılan risk analizlerinde kullanılması da mümkün olmalıdır. Ancak mükellef nezdinde yeterli yoklama yapılmadan, usule uygun bir inceleme gerçekleştirilmeden,

¹¹³¹ Ömercioğlu, “Vergi Denetimlerinde”, s. 1452.

¹¹³² Ömercioğlu, “Vergi Denetimlerinde”, s. 1457-1458.

¹¹³³ Ömercioğlu, “Vergi Denetimlerinde”, s. 1459.

¹¹³⁴ OECD, “Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles”, s. 33.

işlemlerin gerçek mahiyeti araştırılmadan, sırf elektronik verilere dayanan analizlere elde edilen verilere dayanılarak vergi tarh etmek ve vergi cezaları kesmek hukuka uygun olmaz. Nitekim Danıştay da mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesini, bunlarda vergi matrahının VUK m. 30'da yer alan tanım ve örneklere uygun şekilde, vergi matrahını tespit etmeyi kısmen dahi olsa mümkün kılmadığının araştırılmasını gerekli görmekte, mükellefin sırf Merkezi Risk Analizi kapsamında incelemeye alınarak, “şirket hesapları üzerinden yalnızca randıman hesabı yapılmak suretiyle kayıt dışılık tespit edilmesini” hukuka aykırı bulmuştur¹¹³⁵.

Bunlarla birlikte, elektronik ortamda yapılan işlemlerin, bu işlemlerle ilgili olan kişiler üzerinden ortak bir platform üzerinden şifrelenmesini sağlayarak işlemlerin manipüle edilmesini engelleyen, bu nedenle güvenli bir veri saklama ve paylaşma yöntemi olarak kabul edilen¹¹³⁶ blok zincir teknolojisinin de vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılması ihtimali söz konusudur. Buna göre, mükelleflerin düzenlemekle yükümlü olduğu belgeler ve tutmakla yükümlü olduğu defterlerin, vergi dairesine verdikleri beyannamelerin, vergi dairelerinde tutulan kayıtların bu teknoloji kullanılarak saklanması hâlinde, blok zincir teknolojisi bilginin geriye dönük olarak değiştirilmesini engellediğinden ve zaman damgasıyla değişiklikleri adım adım kaydettiğinden, vergi mükellefleri nezdinde denetimin kolaylaşacağı düşünülmektedir¹¹³⁷. Bu düşünceye göre blok zincir teknolojisi mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarını vergi idaresine karşı şeffaflaştıracığından mükellefin şüpheli işlemlerini tespit etmek kolaylaşacaktır¹¹³⁸.

Bu doğrultuda vergi idaresinin dijital dönüşümünün ve kullandığı teknolojik araçların hukuka aykırı yürütülmesini, kişilerin haklarını ihlal etmesini önleyecek hukuki altyapının getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir¹¹³⁹. Bunun için öncelikle büyük veriye ulaşma ve büyük veri üzerinde analiz yapma yetisinin kanunla düzenlenmesi; hangi hâllerde büyük verinin analiz edilebileceğinin, kimlerin analiz sonuçlarına

¹¹³⁵ Danıştay 3. D., T. 19.01.2021, E. 2019/6682, K. 2021/49; **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 15.06.2025.

¹¹³⁶ Aybike Berber ve Emre Öztürk, “Blokzincir Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler: Temel Yapı, Özellikler ve Veri Güvenliği Perspektifi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 1, Eskişehir 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.05.2025, s. 36 vd.

¹¹³⁷ Mehmet Yüce ve Hüseyin Akkaya, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Yaklaşım: Blockchain Teknolojisi”, Filiz Giray ve Gamze Çimen (Ed.), **Maliye Biliminde Yapay Zekâ ve Makine Öğrenimi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 13.05.2025, s. 14.

¹¹³⁸ Yüce ve Akkaya, s. 15.

¹¹³⁹ Uygun, s. 646.

ulaşılabileceğinin düzenlenmesi gerekmektedir¹¹⁴⁰. Bu düzenlemelerde verileri analiz edenlerin ve analiz edilen verilere ulaşım bunları kullananların sorumlulukları da düzenlenebilir¹¹⁴¹. Bu noktada vergi idaresinin de büyük veri üzerinde yapacağı analizlerin ancak vergilendirmeye ilgili olarak, ancak kontrol ve denetim amacıyla kullanılabilmesi, sadece bunlara dayanılarak kişilerin vergi ve ceza gibi yaptırımlara tabi tutulamayacağı yönünde düzenleme yapılabilir. Zira şu aşamada büyük veri analizi, incelenmesi gereken alanların tespitinde ve vergi denetimi sonucunda elde edilen verilerin doğruluğunun kontrolünde önemli bir araç olarak görülmekte¹¹⁴², ancak sırf büyük veri analizi ve yapay zekâ üzerinden vergilendirme yapılması sakıncalı bulunmaktadır¹¹⁴³. Bu sakıncaların önlenmesi için hem vergi suçlarının dijital dönüşümle gerçekleşen yeniliklere uyarlanması¹¹⁴⁴, hem de vergi inceleme elemanları dâhil olmak üzere, büyük veri analiziyle ilgili iş ve işlemleri gerçekleştirecek personelin bilgilendirilmesi ve uzman personel sayısının artırılması gerekmektedir¹¹⁴⁵.

Son olarak, 13.05.2025 tarihinde yayımlanan Yönetmelik’le¹¹⁴⁶ VIÜUEHY m. 4 hükmüne eklenen fıkrada, vergi incelemesi sırasında, Bakanlık tarafından oluşturulan elektronik sistem araçlarının kullanılmasının öngörülmesi, bu anlamda olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

3.2.3. Vergi Denetim Kurulunun Dava Sürecine Katılımının Sağlanması ve Mahkeme Kararıyla Kesinleşen Tespitlerin Öncelikli Olarak Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sisteminde vergi idaresi, merkezi idarenin bir parçası olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiştir. Vergi idaresi verginin toplanmasıyla ilgili işlemleri yapar. Vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerin hesaplanmasını ve sorumlulardan tahsil edilmesini sağlar, denetim işlemlerini yürütür. Vergi idaresini, “devletin gelir politikasını hazırlayan ve geliştiren, vergi mevzuatını verginin tarhı, tahakkuku, tahsili ve

¹¹⁴⁰ İlgün, s. 18.

¹¹⁴¹ İlgün, s. 18.

¹¹⁴² Neslihan Karataş Durmuş ve İmran Arıtı Erdem, “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme”, **Maliye Dergisi**, S. 184, Ankara 2023, **Kaynak:** ms.hmb.gov.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 247-248, s. 245.

¹¹⁴³ İlgün, s. 8-9.

¹¹⁴⁴ Uygun, s. 641.

¹¹⁴⁵ Karataş Durmuş ve Arıtı Erdem, s. 248; İlgün, s. 18.

¹¹⁴⁶ Bkz. 13.05.2025 tarih ve 32899 sayılı Resmi Gazete.

vergi denetimi gibi kurumlar aracılığıyla yerine getiren idare” olarak tanımlamak mümkündür¹¹⁴⁷.

Bu tanıma göre vergi idaresi, verginin hesaplanıp tahsil edilmesinden ve denetiminden sorumludur. Verginin hesaplanması ve tahsil edilmesi; vergi kanunlarında öngörülen vergilerin, vergi mükellef ve sorumluları adına tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilip AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmesini ifade etmektedir. Türk Vergi Sisteminin esas tarh yöntemi olan beyannameye dayanan tarh yönteminde, vergiye tabi bir faaliyete başlayan mükellefin, işe başlama bildiriminde bulunması ve faaliyeti süresince yaptığı işlemleri belgelendirmesi, bu belgeleri defterlerine işleyip beyanname düzenleyerek ödemesi gereken verginin matrahını beyan etmesi beklenmektedir. Vergi mükellefinin vergiye gönüllü olarak uymasını öngören ve kısaca beyan esası denilen bu esasın işlemeye devam etmesi için getirilen yaptırım, kontrol esasıyla sağlanmaktadır¹¹⁴⁸. Kontrol esasının işlememesi hâlinde beyan esası çalışmaz ve vergilendirmeyi ilgilendiren durum ve olaylar ya hiç beyan edilmez ya da eksik beyan edilir. Böyle olunca da hukuken Hazine’ye aktarılması gereken verginin tam ve doğru bir şekilde hesaplanıp tahsil edilmesi mümkün olmaz. Mükelleflerin gerçeğe uygun beyanlarda bulunmaları için beyannamelerinin gerçeğe uygunluğu denetlenmeli, gerçeğe aykırı beyanlarda bulunan mükelleflerin kanuni yaptırımlarla karşılaşmaları şarttır¹¹⁴⁹.

Vergi idaresinin, verginin hesaplanması ve tahsil edilmesiyle ilgili görevleri, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı, onun taşra teşkilatını oluşturan defterdarlıklar ve defterdarlıklara bağlı vergi dairesi müdürlükleri eliyle yürütülmektedir. Verginin denetiminin yürütülmesi ise hem Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi denetim birimlerinin hem de Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulunun görevidir. Ancak vergilerin tahakkuk ve tahsili bakımından Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi denetimi ve vergi incelemesi bakımından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ön plana çıkmaktadır¹¹⁵⁰.

¹¹⁴⁷ Barış Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1’inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 389; Bayram, s. 61.

¹¹⁴⁸ İdil, s. 82.

¹¹⁴⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 273 vd; Bayram, s. 52.

¹¹⁵⁰ Bayram, s. 61; Fatih Pekşen, “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, C. 9, S. 1, ordu 2019, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 11.04.2025, s. 141.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı hizmetleri arasındaki ilişki özellikle verginin re'sen tarh edilmesi sırasında görülür. Beyannameye dayanan tarh sisteminde vergi matrahının mükellef tarafından beyan edilmesi esastır. Ancak mükellefin bu yükümlülüğe uymaması hâlinde vergi matrahı vergi idaresince re'sen belirlenir. VUK m. 30'da düzenlenen bu tarh yöntemine verginin re'sen tarhı denir. Verginin re'sen tarhında matrah, ya VUK m. 72 hükmü uyarınca defterdarlıklar bünyesinde kurulan takdir komisyonları tarafından takdir edilir ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilir.

Vergi incelemesi yapmaya ve dolayısıyla vergi inceleme raporu düzenlemeye yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ile ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir (VUK m. 135/1). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yapan vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının, vergi mükellefi hakkında vergi incelemesi yürüterek düzenledikleri vergi inceleme raporları, mükellef hakkında re'sen vergi tarh edilebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi dairesine elektronik ortamda intikal ettirilir¹¹⁵¹. Vergi dairesi, vergi inceleme raporunda belirlenen matrah ve matrah farkları üzerinden gereken vergiyi tarh ettirir, vergi cezalarını da keser. Bu vergi ve cezalar, VUK m. 34 ve m. 336 hükümleri uyarınca düzenlenen ihbarnamelerle mükellefe tebliğ edilir. Vergi ve ceza ihbarnamelerine, vergi tarh edilmesini ve vergi cezası kesilmesini gerektiren vergi inceleme raporu da eklenir (VUK m. 35/2, m. 366/3). Mükellef bu ihbarnamelerde yer alan vergi ve vergi cezalarının iptali İYUK m. 7/1 uyarınca otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebilir. Dava açılında ihbarnamenin yürütülmesi kendiliğinden durur (İYUK m. 27/4). Eğer mükellef, bu kanuni süre içinde dava açmaz veya açtığı dava reddedilirse vergi ve vergi cezaları tahakkuk eder. Davanın kabul edilmesi hâlinde ise tarhiyat terkin edilir¹¹⁵².

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yapan inceleme elemanlarının (vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının) düzenlediği vergi inceleme raporlarına dayanılarak tesis edilen işlemler vergi ve ceza ihbarnameleriyle sınırlı değildir. Örneğin, bu raporlarda, vergi mükellefinin, “başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği” tespit edilebilir ve mükellefiyet kaydının VUK m. 160/3 hükmü uyarınca terkin ettirilmesi

¹¹⁵¹ Nas, s. 1329.

¹¹⁵² Öncel ve diğerleri, s. 131.

gerektiği yönünde görüş bildirilebilir. Bunun sonucunda mükellefin mükellefiyet kaydı terkin edilebilir, kendisinden veya tüze kişi mükelleflerin ortak ve kanuni temsilcilerinden VUK m. 153/A hükümleri uyarınca teminat göstermesi istenebilir. Bu hâllerde de işlemler vergi dairesi eliyle tesis edilip mükellefe tebliğ edilir. Elbette mükellef bu işlemlere karşı da İYUK hükümleri uyarınca yargı yoluna başvurabilir.

İşte, defterdarlıklara bağlı vergi dairelerinin, vergi inceleme raporlarına dayanarak tesis ettiği işlemlere karşı açılan bu davalarda husumet, işlemin konusuna göre Gelir İdaresi Başkanlığına, defterdarlıklara, vergi dairesi müdürlüklerine veya malmüdürlüklerine yöneltilmektedir¹¹⁵³. Bu davalar 659 sayılı KHK hükümleri uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığının hukuk birimleri tarafından takip edilmekte, bu davaları gören mahkemelerin verdiği kararlar da Gelir İdaresi Başkanlığı ve ona bağlı birimler tarafından icra edilmektedir.

Ancak, uygulamada, vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tesis edilen işlemler hakkında verilen mahkeme kararları, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına sevk edilmemektedir. Bu nedenle vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları, yaptıkları incelemelerin yargı nezdinde ne derece hukuka uygun bulunduğu konusunda fikir sahibi olamamaktadırlar. Vergi incelemesine konu edilen belgeleri düzenleyen ve kullanan mükellefler hakkında daha önce gerek vergi mahkemeleri gerek ceza mahkemeleri tarafından verilen kararlar, bu davalar Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı birimler tarafından takip edildiğinden, Vergi Denetim Kurulunun uhdesine girememektedir.

Yasama ve yürütme organlarıyla idarenin mahkeme kararlarına uymaları anayasal bir zorunluluktur (AY m. 138/4). Bunun yanında, hukuk devletinin getirdiği hukuki belirlilik ilkesi, devletin organlarının uyum içinde çalışmalarını ve vergi idaresinin, tarafı olmadığı mahkeme kararlarıyla dahi çelişki yaratacak iş ve işlemlerde bulunmamasını

¹¹⁵³ 26.09.2011 tarih ve 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin “Takip ve temsil yetkileri ile bunların kapsamı, niteliği ve kullanılması” başlıklı m. 6/1 hükmüne göre idareler, kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak adli ve idari davalarda, tahkim yargılamasında ya da icra işlemlerinde taraf sıfatını haizdirler. Bu hüküm karşısında tüzel kişiliği haiz olup olmadıklarına bakılmaksızın, idari yargı önünde iptal davasına konu edilen işlemi tesis eden veya tam yargı davalarında zarara yol açan hizmeti yürüten idareler idari davalarda hasım olarak gösterilebilir Dava dilekçeleri bu idarelere davalı sıfatıyla tebliğ edilir (Kaplan, s. 412-413).

gerektirir¹¹⁵⁴. AYM'nin de kabul ettiği gibi, hukuk devletinde kişiler eylemlerini gerçekleştirirken önceden açıklanmış kurallara güvenerek davranmalı, idare de kişilerin hukuk düzenine olan bu güvenlerini sarsacak davranışlardan kaınmalıdır¹¹⁵⁵. Buna göre, vergi incelemesinde inceleme elemanının inceleme konusu ettiği belgeleri düzenleyen ve kullanan mükellefler ve bu belgeler hakkında ya da belgelerin ait olduğu vergilendirme dönemiyle ilgili olarak verilmiş mahkeme kararlarını bilmesi, inceleme sırasında bunları da analiz etmesi önemlidir. Buna göre, inceleme elemanının, faaliyetinin gerçek olduğu yönünde hüküm kurulan mükellef için münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyette bulunma tespitinde bulunmadan önce bu mahkeme kararının gerekçesini incelemesi ve kararın Anayasa ve ilgili kanun hükümleri karşısında ne şekilde uygulanabileceği konusunda bir değerlendirme yapması gerekmektedir.

Bununla birlikte, inceleme elemanı, sadece vergi mahkemelerinin değil, ceza mahkemelerinin de verdiği hükümlerden haberdar olmalıdır. Gerçekten, genel olarak kaçakçılık suçları, özel olarak da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilleri, bu fiiller dolayısıyla işlenen suçun cezalandırılması yönünden adli yargının (ceza mahkemelerinin), bu fiiller dolayısıyla tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezaları (vergi kabahatleri) nedeniyle idari yargının (vergi mahkemelerinin) konusunu teşkil etmektedir. Bu anlamda inceleme elemanının ceza mahkeme kararlarından da haberdar olması ve bu kararları göz önünde bulundurarak inceleme ve değerlendirme yapması gerekmektedir¹¹⁵⁶. Ancak mevcut durumda inceleme elemanları, inceleme konusu işlemleri ilgilendiren ceza mahkemesi ya da vergi mahkemesi kararlarından gerektiği şekilde haberdar olamamaktadır.

Esasen bu sorunun temel sebebi, vergi denetiminin esasen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı eliyle yürütülmesi, denetim sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları ile vergi tekniği raporlarının gereği olan vergi ve cezaların Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulanmasıdır. Öyle ki vergi kaçakçılığı suçlarında suçun ihbarını Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı gerçekleştirmekte, suçun soruşturma ve kovuşturma

¹¹⁵⁴ Seyfettin Kara, “İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi ve İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 15, S. 1, İstanbul 2012, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 02.05.2025, s. 213 vd.

¹¹⁵⁵ AYM, T. 26.07.2023 E. 2023/36 K. 2023/142, **Kaynak:** normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, **e.t.:** 02.05.2025.

¹¹⁵⁶ Kaçakçılık suçları konusunda ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri kararları arasında çelişki bulunması hâlinde takip edilecek hukuki yollarla ilgili tartışmalar için bkz.: Kurşun, s. 281 vd.

aşamasını suçtan zarar gören ve katılan sıfatıyla Gelir İdaresi Başkanlığı takip etmektedir. Oysa denetimi yapan birimin bu denetimin sonuç ve etkilerini bilmesi analiz etmesi, denetim sonucunda yaratılan ilerlemenin izlenmesi, denetimle elde edilen gelişmenin takip edilmesini sağlayan bir mekanizmanın kurulması denetimin genel özelliklerindendir¹¹⁵⁷. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu arasındaki bu ayrılığın denetim birimlerinin sayısını artırdığı, bürokrasiye neden olduğu ve denetime hizmet veren birimler arasında yeterli iletişimin sağlanamadığı, bunun da risk analizine dayalı vergi denetiminin etkinliğini sınırlandırdığı ifade edilmiş ve vergi denetiminin tamamen Gelir İdaresi Başkanlığı eliyle yürütülmesi önerilmiştir¹¹⁵⁸. Ancak, vergi denetiminin her tür siyasi etkiden uzak, tarafsız, mümkün olduğunca bağımsız ve objektif birimler eliyle yürütülmesi için vergi incelemeleri, doğrudan Bakana bağlı olarak¹¹⁵⁹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının çatısı altında yürütülmektedir¹¹⁶⁰. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında gelişen vergi müfettişliği kimliğinin bağımsızlığı, vergi denetiminin mükellefler arasında herhangi bir ayırma yol açılmaksızın, tarafsız ve objektif olarak yürütülmesi için önemli ve yararlıdır¹¹⁶¹. Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu arasındaki görev ayrımının ortadan kaldırılması mümkün görünmemektedir.

İşte bu ayrım nedeniyle işlemin sebep unsurunu getiren vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları, işlemi tesis eden vergi dairesi aleyhine verilen iptal kararlarından haberdar olamamaktadır. Oysa hukuk devletinde idare, hukuka aykırı işlem ve eylemleri gerçekleştirmemeli, Anayasa'ya ve kanunlara aykırı işlem ve eylemlerde bulunmamalıdır. Yargı kararları gerekçeleriyle birlikte değerlendirildiğinde idarenin işlem ve eylemlerindeki hukuka aykırılıkları hukuki gerekçeleriyle birlikte ortaya koyar. Bu anlamda idare, yargı kararlarının yol gösterici özelliğinden yararlanmalı, yargı

¹¹⁵⁷ Vasfiye Çelik ve Ömer Demirci, “Türk Kamu Yönetiminin Denetim Yolları”, **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi (JEBPIR)**, C. 5, S. 2, Ankara 2019, s. 133.

¹¹⁵⁸ Aydoğdu, s. 17, 19.

¹¹⁵⁹ 1 sayılı CBK m. 228/1'e göre, “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur”.

¹¹⁶⁰ Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, C. 7, S. 13, Kilis 2015, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 29.04.2025, s. 208.

¹¹⁶¹ Ali Osman Yılmaz, s. 98.

mercilerinin istikrarlı olarak hukuka aykırı bulduğu işlem ve eylemlerde bulunmamaya özen göstermelidir¹¹⁶².

Vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları, düzenledikleri vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan işlemlerin hangi sebeplerle hukuka aykırı kılındıklarına dair bir fikre sahip olamamaktadırlar. Örneğin, yaptığı inceleme sonucuna mükellefin münhasıran sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği sonucuna varan bir vergi müfettişi, bu tespitin olaya ve hukuka aykırı olduğunu tespit eden mahkeme kararıyla karşılaşmamakta, bu raporda tespit edilen hataları sonraki raporlarında da tekrar edebilmektedir. Oysa yaptığı tespitlerin hangi gerekçelerle hatalı, kullandığı bulguların hangi nedenlerle soyut ve incelemelerinin ne suretle eksik görüldüğünü mahkeme kararları aracılığıyla gören vergi müfettişi, bu konuda tecrübe kazanacak ve takip eden süreçte daha etkin bir vergi denetimi gerçekleştirebilecektir. Bu sayede münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren, komisyon karşılığında sahte belge düzenleyen, sahte belge kullanan mükellefler daha isabetli olarak tespit edilebilecektir. Bu da sahte belgeyle mücadelede kullanılan araçların işlerliğini artıracak, özellikle kanuni şartlar oluşmadan işlem tesis edilmesinin önüne geçilecektir. Dolayısıyla idarenin inceleme hataları nedeniyle kaybettiği dava sayısını da azaltacaktır.

Ayrıca, mahkemeler tarafından verilen kararların incelemeye yetkili olanlar tarafından, özellikle de vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları tarafından değerlendirilmesi, karşıt incelemeler açısından da faydalı olacaktır. Örneğin, sahte belge kullanma konusuyla başlatılan vergi incelemesinde vergi müfettişi, mükellefin kullandığı belgeleri düzenleyen mükellefler hakkında verilen mahkeme kararlarını da inceleme sırasında değerlendirebilir. İlgili dönemde belgeleri düzenleyen mükellef hakkında ayrıca sahte belge düzenleme tespiti yapılmış, bununla ilgili olarak açılan davada davanın kabulüne veya reddine karar verilmiş olabilir. İşte bu mahkeme kararları gerekçeleriyle birlikte vergi müfettişine yol gösterebilir. İncelemeyi daha somut bir verilerle tamamlar.

¹¹⁶² Berk Yılmaz, **Hukuk Devleti İlkesi Çerçevesinde İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 94; Felemez Güneş, “İYUK Madde 28/4 Değişikliği: Yargı Kararlarının İdare Tarafından Uygulanmaması ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 28, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 17.04.2025, s. 105 vd.

Nitekim yargı yerleri istikrarlı uygulamalarında, mükellefin sahte belge düzenlediğine veya kullandığına dair tespitler içeren vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların iptali istemiyle açılan davalarda, mükelleflerin belgelerini kullandığı mükelleflerin ve belgelerini kullanan mükelleflerin (alt mükelleflerin) bu konuyla ilgili olarak incelenip incelenmediğini araştırmakta, bu konuda verilen mahkeme kararları varsa bunları celp ederek dosya arasına almaktadır¹¹⁶³. Bu davalarda örneğin, mükellefin kullandığı ve inceleme elemanınca sahte olduğu tespit edilen belgeleri düzenleyen mükellef hakkında sahte belge düzenleme yönünden bir rapor varsa ve bu rapora dayanılarak tesis edilen işlemler yargı yoluyla iptal edilmişse, bu durum vergi mahkemesinin verdiği kararlara da yansımaktadır.

Vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının, düzenledikleri vergi inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen işlemde haberdar olmamaları ve mükellefler hakkında verilen yargı kararlarını öğrenememeleri sorununun çözülmesi vergi denetiminin etkinliğinin artacağı muhakkaktır. Zira vergi denetiminin hukukiliği, denetimin kanuni bir yetkiye dayanılarak yapılmasını gerektirdiği gibi, denetimlerin hukuka ve amaca uygun sonuçlar vermesini de gerektirir¹¹⁶⁴. Düzenlenen vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporlarının usule ve hukuka aykırı bulunmasına yol açan sebepleri bilemeyen denetim elemanlarının, hukuka ve amaca uygun bir denetim hizmeti vermeleri pek mümkün görünmemektedir.

Sorunun çözülmesi için atılacak ilk adım VUK mük. m. 378’de iyileştirici bir düzenlemeler yapılmasıdır. Bu maddede hâlen, “Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hâllerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanlarının mahkemece dinlenmesi” öngörülmektedir. Uygulamada vergi müfettiş ve yardımcıları, düzenledikleri vergi inceleme raporlarında, bu raporlar dolayısıyla tesis edilen işlemlerin dava konusu edilmesi ve yargılamanın duruşmalı yapılması hâlinde mahkeme nezdinde dinlenilmeyi talep ettiklerini bildirmekte, bu durumda dava evrakı ile

¹¹⁶³ Danıştay 4. D. T. 26.04.2007 E. 2006/1742 K. 2007/1408 sayılı kararında, “vergi mahkemesince, vergi incelemesinin amacına da uygun olarak öncelikle, içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları düzenleyen mükellefle ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tesis edilen işlemlerin, bu işlemlere karşı açılan davalar varsa verilen kararları araştırılması ve bu araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği açıkça ifade edilmiştir (**Kaynak:** legalbank.net, **e.t.:** 17.04.2025).

¹¹⁶⁴ Ayşe Nur Yılmaz, s. 22-23.

duruşma günü ve saatini bildirir duruşma davetiyesi vergi müfettiş ve yardımcılarına gönderilmektedir.

Maddeye, mevcut fıkradan sonra gelmek üzere; “Vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tesis edilen işlemlerin dava konusu edilmesi ve bu davalarda uyuşmazlık konusu miktarlar toplamının 100.000,00 TL’yi aşması hâlinde, dava dilekçesi ve eklerinin birer örneği, tebliğ tarihi belirtilerek ivedilikle incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanına sevk edilir. İnceleme elemanı, dava dilekçesinde yer alan iddia ve talepleri dikkate alarak hazırlayacağı savunma taslağını; hazırlanacak savunma dilekçesinde kullanılmak üzere, davayı takip eden birime, savunma süresi içinde gönderir.” şeklinde ikinci bir fıkra eklendiği takdirde hem inceleme elemanları yaptıkları incelemenin dava konusu edildiğinden haberdar olabilir hem de maddi olayı idare vekilinden daha iyi bilen inceleme elemanının bilgisinden savunma aşamasında yararlanılmış olur. Bu da idarenin daha etkili bir savunma yapmasını sağlar.

Yine maddeye, bu ek ikinci fıkradan sonra gelmek üzere; “Vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tesis edilen işlemlerin dava konusu edilmesi üzerine, ilk derece mahkemeleri ile istinaf ve temyiz mercilerince verilen kararlar, uyuşmazlık konularının miktarlarına bakılmaksızın, incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanına bilgi edinilmek üzere sevk edilir.” şeklinde üçüncü bir fıkra eklendiği takdirde inceleme elemanları yaptıkları incelemeler hakkında verilen kararlar hakkında bilgi sahibi olabilirler. Bu da özellikle gelecek incelemelerin daha sağlıklı ve etkili yürütülmesi açısından faydalı olur. Bu sayede vergi müfettişleri, yaptıkları incelemeler sonucunda vardıkları münhasıran sahte belge düzenleme veya kullanma kanılarının yerinde görülmemesine neden olan hukuki gerekçeleri öğrenebilirler.

Sorunun çözülmesi için atılacak ikinci adım, incelemeye başlayan inceleme elemanına, hakkında inceleme yapılan mükellef ile onun mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu, belge verdiği, belgelerini kullandığı mükellefler tarafından açılan davaların bilgisine ve bu davalar sonunda verilen kararlara ulaşma imkânı verilmesidir. Hâlen Gelir İdaresi Başkanlığının hukuk birimleri eliyle takip edilen davalara ilişkin kararlar, kurumun Dava Takip Programı (DATAP) adını verdiği bir bilgisayar programına kaydedilmekte, bu program sayesinde mükellef veya konu bazında karar

araması yapılabilmektedir¹¹⁶⁵. Eğer vergi müfettişleri, mükellefler hakkında tesis edilen ve mahkemeler tarafından hukuka uygun bulunan ve bulunmayan işlemler hakkında fikir sahibi olurlarsa, vergi incelemelerinde daha doğru ve isabetli sonuçlara varabilirler. Özellikle vergi denetiminde kullanılan elektronik sistemler dava bilgilerini de işleyebilir. Hakkında incele yürütülen mükellefin mal veya hizmet alış veya satışında bulunduğu mükellefler (alt mükellefler) hakkında verilen mahkeme kararları, yapay zekâ teknolojileriyle incelenebilir. Zira yapay zekâ günümüzde, denetim süreçlerinin en önemli araçlarından biri hâline gelmiştir¹¹⁶⁶.

Vergi idaresi içinde yürütülecek bir çalışmayla bu sistemin geliştirilmesini, vergi incelemesine yetkili olan vergi müfettişlerinin ve vergi müfettiş yardımcılarının da Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde tutulan bu kayıtlara erişiminin sağlanmasını önermekteyiz.

3.2.4. Kaçakçılık Suçunun Gerçek Faillerinin Araştırılması

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları genellikle şirketler üzerinden işlenmektedir. Bu şirketler de ekonomik olarak dezavantajlı, malvarlığı bulunmayan, vergi borcunu ve cezaları umursamayan kişilerin kanuni temsilciliğiyle, bunlardan alınan vekâletnameler kullanılarak açılmaktadır¹¹⁶⁷. Paravan şirketlerin kanuni temsilcisi ve ortağı olarak görünen ve literatürde “saman adam” veya “gölge adam” olarak da anılan bu kişiler, çoğu zaman kanuni temsilci olduklarını bilmezler, bilseler de bunun hukuki sonuçlarını anlayamaz veya adlarına kurulan şirketlerle, düzenlenen belgelerle, yapılan işlemlerle ilgilenmezler¹¹⁶⁸. Özellikle organizasyon hâlinde sahte belge düzenleme fiilleri bu kişiler üzerinden gerçekleştirilir ve bu fiiller vergi denetimine konu edildiğinde ortadan kaybolurlar¹¹⁶⁹. Vergi incelemelerinde inceleme elemanları şirketlerin bu durumda olan kanuni temsilcilerini araştırmakta, ancak şirketlerin kuruluş sürecine bu şekilde dâhil olan diğer kişilerin var olup olmadığı hususu inceleme konusu yapılmamaktadır. Bu durum, özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürüten gerçek kişilerin tespit edilip cezalandırılmalarını engellemektedir¹¹⁷⁰. Zira denetimin etkili olmadığı, denetimden

¹¹⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB Teknoloji), **Kaynak:** teknoloji.gib.gov.tr, **e.t.:** 18.04.2025.

¹¹⁶⁶ Kandemir, s. 59-60.

¹¹⁶⁷ Gök, s. 90; Palabıyık, s. 13; Vural, s. 85.

¹¹⁶⁸ Şişman ve Birtek, s. 250.

¹¹⁶⁹ Ak, s. 106.

¹¹⁷⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 10.

kaçmanın kolay kılındığı, yakalanma riskinin olmadığı, suça konu fiilin faillerinin tespit edilemediği bir mali düzende adli cezaların etkili olması beklenemez¹¹⁷¹.

Suçun faili, ceza kanununda suç olarak düzenlenen fiili işleyen kişidir (TCK m. 37/1). Sahte belge düzenleyen ve kullanan kişi de bu anlamda suçun failidir. Ancak, suçun arka planda yer alan kişiler tarafından, başkaları adına işlenmesi hâlinde faillik yönünden farklı statüler ortaya çıkmaktadır. Buna göre, fiiller, birden fazla kişi tarafından, ortak bir suç işleme kararıyla, birlikte işlenirse müşterek faillik söz konusu olur ve her bir fail suçun sorumluluğundan eşit olarak sorumlu olur¹¹⁷². Suç, karar verme imkânına sahip olmayan, etki altındaki kişiler araç olarak kullanılarak, arka planda yer alan kişi tarafından işlendiğinde ise dolaylı faillik ortaya çıkar ve suçtan arka planda yer alan kişi sorumlu olur¹¹⁷³. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerinin, vergi mükellefinden vekâletname alan temsilciler, yetki alan SMMM'ler, iş yerinde çalışan işçiler gibi kişilerce mükellefin bilgisi dışında işlenmesi mümkündür¹¹⁷⁴. Uygulamada sıklıkla karşılaşıldığı üzere vergi mükellefiyeti eşlerden birinin adına başlatılmış, ancak belgeler diğer eş tarafından düzenlenmiş olabilir¹¹⁷⁵. Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konulu incelemelerde suçun müşterek veya dolaylı faillik suretiyle işlenip işlenmediğinin; olayda azmettirme veya yardım etme gibi özellik arz eden bir durumun bulunup bulunmadığının da irdelenmesi gerekir¹¹⁷⁶.

Bunun için özellikle münhasıran sahte belge düzenleme fiilleri üzerine yapılan incelemelerde şirketin kuruluş süreci incelenmeli, kanuni temsilci ve ortak olarak görünen kişilerin şirketi kurma ve şirkete dâhil olma süreçleri incelenmelidir. Şirketin vekâletname kullanılarak mı kurulduğu, kuruluş aşamasında sermayesinin ne şekilde temin edildiği, işletme kurulurken gerekli giderlerin ne şekilde sağlandığı açıklanmalıdır. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet tesis ettirdiği düşünülen tüzel kişi mükelleflerin kanuni temsilcilerinin sosyal ve ekonomik durumlarının, düzenlenen

¹¹⁷¹ Harun Yeniçeri, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 24.04.2025, s. 254; Hamdi Furkan Günay, "Çeşitli Faktörler Işığında Türkiye'de Vergi Denetim Etkinliğinin İncelenmesi", **The Journal of International Scientific Researches**, C. 10, S. 1, Gümüşhane 2025, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 24.04.2025, s. 104.

¹¹⁷² Uyar, s. 11-12.

¹¹⁷³ Uyar, s. 12.

¹¹⁷⁴ Uyar, s. 46 vd.

¹¹⁷⁵ Görgü, s. 63, 96.

¹¹⁷⁶ Kapusuzoğlu, s. 389.

belgelerde görünen işlemlere uygun olmadığı sıklıkla görülen bir durumdur¹¹⁷⁷. Bu noktada şirketin kanuni temsilci tarafından verilen vekâletnamelerle kurulup yönetilmesi olasıdır. Bu nedenle kanuni temsilcinin verdiği vekâletnamelerin Türkiye Noterler Birliğinden sorulması, kanuni temsilciden ve vekil görünenlerden bu konuda bilgi istenilmesi önemlidir. Çeşitli iş ve işlemlerin kanuni temsilciden alınmış bir vekâletnameyle yapılması faaliyetin ya da belgelendirilen işlemlerin sahteliğini tek başına göstermez, ancak diğer delillerle birlikte değerlendirildiğinde özellikle

¹¹⁷⁷ Danıştay 4. D., T. 16.03.2023 E. 2021/6035 K. 2023/1471 sayılı kararında; davacı adına, (...) Anonim Şirketinin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın, “şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer verilen belirli kişilerin şirkete ilişkin açıklamaları ile sahte fatura düzenleme organizasyonu hakkındaki genel ifadeleri dışında, davacının, anılan şirketin sahte belge düzenleme eylemine hangi iş ve işlemleriyle iştirak ettiği yönünde herhangi bir somut tespit yapılmadığı” gerekçesiyle kabulüne karar verilen istinaf kararı; “TCK m. 37 ve TCK m. 40 hükümlerine göre iştirakin varlığı için birden fazla failin olması, faillerin suçu birlikte işleme iradesinin olması ve suçun işlenmesi ile iştirak edenin fiili arasında nedensellik bağının bulunmasının aranması; sahte belge düzenleme organizasyonu içinde yer alan firmalardan (...) Anonim Şirketi hakkında düzenlenen raporda; muhasebecinin ifadesinde “(...) ve (...) ile (...)’ın (...)’un üzerinde olduğunu düşünüyorum. Telefonda onlardan talimat alır hesap verir, emir alır gibi konuşurdu. (...) ayrıldıktan sonra yerine (...) geldi. Kuruluş işlemleri için onunla muhatap oldum.” şeklinde ifade verdiği, yine (...) tarafından diğer ilgili dosyalarda yer alan ifadelerinde genel olarak; (...)’un kendisinin patronu olduğu, 2015/8’inci aydan 2017/11’inci aya kadar onun yanında çalıştığı, gariban insanlar üzerine şirketler kurdukları, gerçekte o kişilerin bu şirketlerle hiçbir ilgisinin olmadığını; (...) elemanları bulur, (...) şirket kuruluş işlemlerini yapar ve mali işlerle ilgilenir, (...) bu işin Hatay ayağını yürütür. (...)’ın elemanı, (...) da Hatay’dan evrakları yollardı. (...) defter başı 1.250,00 TL alırdı (...) işin Ankara ayağını (...) ve (...) Hatay ayağını ise (...) yürütürdü. (...) yanına gelir kaç tane şirket kuracaklarını konuşurlar ona göre yer tutulur. Evrakları (...)’a (...) getirir (...) çalışanları (...) ve (...) aldıkları vekâletnamelerle notere gider, orada (...) adlı görevliye evraklar verilir ve şirketler kurulurdu. (...)’un vergi dairelerinde de tanıdıkları vardı, bir sıkıntı olursa şirketle ilişiyimi kestim diye imzalı kâğıdı veriyordu, kâğıtlardan diğerini şirketin evraklarına şirket sahiplerine teslim ettim diye, bir diğerini de meslek odasına veriyordu, aldığı imzalı boş kâğıtların ne işe yaradığını daha önce vergi müfettişlerine anlattım” dediği, devamında sorulan sorulara cevap verirken ise; “Hiç bir makama başvurmadım, çünkü başım bela almak istemedim. (...)’dan korktum.”, dediği, devamında; 2016 yılının sonunda şirketlerle ilgili işlerde bulunmayacağını (...)’a söylediğini, (...)’ın başka raporlarda ifadelerinde; “Bir sürü şirket vardı ismini hatırladıklarım; (...),(...),(...) adı geçen bu şirketler hep naylon fatura için kuruldu. Adını hatırlayamadığım daha birçok firma naylon fatura işi için kuruldu. Mali Şube polisleri baskın yaptı. Bu adres (...)’un ofisidir. Ben de burada çalışıyordum. (...) ve (...)’u şahsen tanımadım ama (...) Bey’in baskından sonra yaptığı konuşmalardan duyduğuma göre bu kişiler sahte fatura ticareti yapıyorlarmış. Sahte fatura ticaretini bu kişiler yönetiyormuş. (...) isimli kişi de bu kişilerle birlikte sahte fatura ticaretin yönetiyormuş. İş yerinde (...) Bey’le odalarımız yan yanaydı. Konuşmalar duyuluyordu, orada duydum.” şeklinde ifade vermiş olması; ayrıca, organizasyon kapsamında kurulduğundan haklarında vergi tekniği raporu düzenlenen ilişkili firmalardan (...) Yapı İnşaat firması hakkında ve (...) Demir Çelik firması hakkında düzenlenen raporlarda; (...)’ın para transferleri için kendisine ait İş Bankası hesap numarasının kullanıldığı, bu hesap numarasına (...)’un talimatıyla para yatırıldığı ve çekildiği, bu hesaplardan adlarına şirket kurulan işsiz güçsüz kişiler adına yatan ve çekilen paraların yanı sıra (...)’un kardeşi (...) ve eşi (...) adına da para transferi gerçekleştirildiğinin tespit edildiğinin anlaşılması; bütün bu tespitler ve alınan ifadelerin ayrıca bu raporda yer almayan ancak aynı davacı hakkında olan diğer ilgili dosyalarda ifade verenlerin beyanlarıyla da birlikte değerlendirildiğinde; söz konusu şirketin sahte belge düzenlemek amacıyla bir kısım kişilerin öncülüğünde göstermelik olarak kurulan şirketler arasında yer aldığının ve (...)’un da söz konusu organizasyon kapsamında bu faaliyetin tasarlanması ve eyleme geçirilmesinde görev alarak ise sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği sonucuna varılması karşısında, belirtilen gerekçe ile verilen Vergi Dava Dairesi kararında isabet görülmemiş ve dava-kabul kararının bozulmasına karar verilmiştir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, e.t.: 30.04.2025).

münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösterdiğine önemli bir karine oluşturabilir¹¹⁷⁸.

Tüzel kişi mükellefin kurulması ve yönetilmesi sırasında kullanılan vekâletnameler, basılı belgeler, elektronik postalar ve diğer belgelerde görünen, şirketin kurulması ve yönetilmesi için zorunlu giderleri ödediği anlaşılan kişilerin sahte belgelerin düzenlenmesinde veya kullanılmasında rol alıp almadıkları, şirket ortağı olarak görünen kişilerin sahte belge düzenleme işinden ekonomik bir kazanç elde edip etmediği araştırılmalı, bunların failliği TCK m. 37 ve devamında yer alan hükümler dikkate alınarak değerlendirilmelidir¹¹⁷⁹.

Vergi tekniği raporlarında ve vergi inceleme raporlarında kanuni temsilcilerin ve şirket ortaklarının sosyal ve ekonomik durumları ayrı bir başlık altında irdelenmelidir. Nasıl ki maddi olarak çok yüksek tutarları içeren faturaları düzenleyen, yüksek tutarlarda alışlar yapan bir şirketin belirli bir işletme büyüklüğüne sahip olması gerekiyorsa; böyle bir şirketin kanuni temsilcisi ve ortaklarının da yaptıkları yatırımlara göre belirli bir sosyal ve ekonomik durumda olmaları beklenir. Bu anlamda, kanuni temsilci ve ortaklarını sahip oldukları malvarlıklarının dahi araştırılabilmesi ve inceleme raporunda tartışılması gerekir. Kanuni temsilci ve ortakların şirket kurulmadan önceki ekonomik durumları ile şirketle beraber kâğıt üzerinde yaptıkları yatırımların karşılaştırılması, bu şirketin paravan bir şirket olup olmadığı hususunda fikir verebilecektir. Gerçekten, uzun bir süredir herhangi bir işte çalışmayan, sosyal güvencesi olmayan, bankalara ve sair kişilere icra dairesi nezdinde takip edilen borçları olan bir kimsenin, bir gün içinde şirket kurarak milyonlarla ifade edilen satışları yapması, irdelenmeyi gerektirir bir durumdur.

Yapılacak incelemeler sonucunda, paravan şirketlerin gerçek kurucuları tespit edilmeli, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin gerçek failleri; şirkette bulunan ve şirket dışından elde edilen belgelerden, şirketin kanuni temsilci ve ortaklarının beyanlarından, şirketin mal veya hizmet alış-satışından bulunduğu mükelleflerin beyanlarından yararlanılarak tespit edilmelidir. Bu kişiler de kanuni tanımlara uygun değerlendirme yapılarak TCK m. 37 anlamında fail olarak kabul edilmelidir¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁸ Çitil, s. 171.

¹¹⁷⁹ Uyar, s. 138 vd.

¹¹⁸⁰ Ümit, s. 366-367.

Bu anlamda, imza incelemesinden ve tanık beyanlarından yararlanılması da mümkündür. Örneğin, faturalara ya da münhasıran sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek üzere faaliyette tutulan şirketin sevki ve idaresi için gereken kira sözleşmesi, abonelik sözleşmeleri gibi belgelerde yer alan imzalar incelenebilir¹¹⁸¹. Düzenlenen faturaları kullanan mükelleflerin, meslek mensuplarının tanıklıklarına başvurulabilir¹¹⁸². Tüzel kişi mükellefin kanuni temsilcisi, ortağı ya da işçisi olmayan kişinin, mükellefin kira sözleşmelerini imzalaması, banka hesaplarına gönderilen paraları düzenli olarak tahsil etmesi gibi tespitler, bu kişinin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğine işaret edebilir¹¹⁸³. Bunlar gibi çeşitli belirtiler değerlendirilerek suçun bütün faillerinin tespit edilmesi çok önemlidir. Zira suçtan ve suçun sonucu olan vergi kayıp ve kaçığından, suçun gerçek faillerinin de sorumlu tutulmadığı sürece sahte belgeyle mücadelede verimli bir sonuç alınması mümkün görünmemektedir.

¹¹⁸¹ Yargıtay da şirketin kanuni temsilcisi olarak görüldüğü için sahte fatura düzenleme fiilinden sorumlu tutulan, ancak gerçekte şirkette ücret karşılığı çalışan, sonunda sigorta primlerinin ödenmemesi nedeniyle işten ayrıldığını beyan eden ve atılı suçla ilgilerinin olmadığını iddia eden sanıkların bu iddialarının araştırılması gerektiği; bunun için faturalardaki imzaların hangi sanığa ait olduğunun bilirkişi aracılığıyla saptanıp, faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapıp yapılmadığının araştırılması, karşıt inceleme yapılanlar hakkında düzenlenen vergi inceleme ve sair raporların incelenmesi, bunlar hakkında kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açılmışsa incelenmesi ve bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin temin edilmesi; belgeleri (faturaları) kullananlar ve kanuni temsilcileri dinlenerek bunları hukuki ilişkiye dayanarak, kimden aldıklarının ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması gerektiği; bu suretle, sübjektif sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu ceza yargılamasında eylemi fiilen gerçekleştirenin sorumlu tutulacağı gözetilerek hüküm verilmesi gerektiği görüşündedir (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 20.04.2025).

¹¹⁸² Ertuğrul Ünal, s. 1279.

¹¹⁸³ Danıştay 9. D., T. 14.06.2022 E. 2021/3242 K. 2022/3062 sayılı kararında, davacı adına (...) Limited Şirketinin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyai cezası; şirketle ticari ilişki içinde bulunan şirketler adına bankalara yatırılan paraların aynı gün içerisinde aralıklarla davacı tarafından tahsil edilmesi, şirketin sanal ofis kullanımına ilişkin sözleşmenin davacı tarafından müştereken ve müteselsilen kefil olarak imzalanması, mal veya hizmet alış veya satışında bulunulan bazı mükelleflerin temsilcileriyle davacının muhatap olması, daha önce şeker toptan ticareti faaliyetinden dolayı ticaret deneyimi bulunan davacının anılan şirketin çalışan sayısı, emtia bulundurmaması, emtia hareketliliğini görmemesi ve yüksek miktarlarda para hareketlerinin davacı eliyle gerçekleştirilmesi ve sahte fatura ticareti yaptığı yargı kararıyla ortaya konulan benzer özellikler gösteren şirketlerde yine yüksek miktarda para hareketlerini gerçekleştirdiği halde şirketin faaliyetlerinin gerçek emtia alım-satım faaliyeti olduğunu düşünmesi ve şirketin sahte fatura ticareti faaliyetinde bulunduğunu bilmiyor olmasının beklenmemesi karşısında, davacının (...) Limited Şirketi'nin komisyon geliri karşılığı sahte fatura ticareti faaliyetine kiralama, ticari ilişki içinde bulunulan bazı firmalar ile muhatap olma, faaliyete ilişkin para hareketlerini gerçekleştirme fiilleri ile iştirak ettiğinin açık olduğu sonucuna varılmış ve davacı adına kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka aykırılık bulunmamıştır (**Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 30.04.2025).

3.3. Mükelleflere Yönelik Öneriler

3.3.1. Vergi Ahlakının Geliştirilmesi

Mükelleflerin vergi yasalarına uygun davranmalarına vergiye uyum denilmektedir¹¹⁸⁴. Bir vergi sisteminde vergi yükümlülüğünün tam olarak yerine getirildiğinden söz edebilmek için mükelleflerin vergiye tabi işlemlerini tam ve doğru olarak beyan etmeleri ve beyanname vermek gibi yükümlülükleri mevzuatta gösterilen sürelerle uyarak yerine getirmeleri gerekir¹¹⁸⁵. Vergiye uyuma en çok zarar veren unsur, vergi ahlakının gerilemesidir¹¹⁸⁶. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeleridir¹¹⁸⁷. Vergi ahlakı geriledikçe vergi uyumu azalır, vergi uyumu azaldıkça da vergi kaçağı artar ve vergi kaçakçılığı suçu daha sık işlenir¹¹⁸⁸. Vergi bilincine sahip olan mükellefler vergiye duyarlı olurlar; vergi ödemeyi olumlu, vergi kaçırmaı olumsuz bir davranış olarak kabul ederler¹¹⁸⁹.

Vergi kanunlarına uyulmaması ve kayıt dışı ekonominin genişlemesi gibi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin yaygınlaşmasının temel sebeplerinden biri de vergi ahlakının yozlaşmasıdır¹¹⁹⁰. Bu fiillerin haksız avantajlarından yararlanan mükellefler diğer mükelleflere kötü örnek olurlar ve bu avantajlardan yararlanmayan mükellefler de sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yoluna giderler. Zira vergi ahlakı sadece içsel bir motivasyon olmayıp dış etmenlerden, özellikle vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin kanuni yaptırımlarla karşılaşmamalarından doğan adaletsizliklerden etkilenen bir yapıdır¹¹⁹¹. Bireyin adalet duygusunun zedelenmesi ve adaletsizliğin cezalandırılmadığını düşürmesi, genel olarak kanunlara, özel olarak vergi kanunlara

¹¹⁸⁴ Hamza Kahrıman, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 12, Sayı 1, Bolu 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2025, s. 230.

¹¹⁸⁵ Kahrıman, s. 231.

¹¹⁸⁶ Sibel Aşan, “Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi”, **Journal of Life Economics**, S. 1, İstanbul 2014, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 18.04.2024, s. 73; Tunçer, s. 220.

¹¹⁸⁷ Yegen, “Vergi Bilinci”, s. 4.

¹¹⁸⁸ Mehmet Bülbül, “Vergi Uyumı Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 10.09.2024, İstanbul 2014, s. 5

¹¹⁸⁹ Çamcı, s. 56.

¹¹⁹⁰ Hatipoğlu, s. 184.

¹¹⁹¹ Keleş, s. 122.

uyumunu olumsuz etkiler¹¹⁹². Sadece paravan bir şirket kurup sahte belge düzenleyen ve düzenlediği faturalarda görünen tutarın yüzde ikisi kadar komisyon geliri elde eden bir fail, bir işçinin yoğun bir çalışma temposuyla bir yılda kazanabildiği ücreti sadece bir ayda elde edebilir. Sahte belge kullanarak giderlerini artıran ve neredeyse hiç gelir vergisi ödemeyen, pek çok satışını da belgelendirmeyen bir esnaf; vergi kanunlarına uyan, bütün alış ve satışlarını belgelendiren ve gelir vergisi ödeyen bir esnafa göre çok daha fazla pazarlık gücüne sahip olacak, aynı malı veya hizmeti çok daha az ücrete satarak diğer esnaflara faaliyet yapma imkânı bırakmayacaktır¹¹⁹³. İşte bu gibi sebepler, diğer mükellefleri de vergi kanunlarını ihlal etmeye, vergi kaçırmaya, sahte belge düzenleyerek kazanç elde etmeye, sahte belge kullanarak kazancını gizlemeye iter. Bunun sonucunda vergi ahlakı bozulur¹¹⁹⁴.

Gerçekten, vergi kaçakçılığının artmasının temelinde; mükelleflerin vergilerini tam ve doğru ödeme alışkanlığı kazanmamış olmaları, Hazine'ye aktarılması gereken ve özünde kamuya, kamu hizmetlerinden yararlanma hakkına sahip olan herkese ait olan vergiye el uzatmanın toplumsal bir tepkiyle karşılaşmaması, mükelleflerin ödedikleri verginin yerinde ve verimli bir şekilde kullanılmadığını düşünmeleri gibi sebepler de yatmaktadır¹¹⁹⁵.

Vergi ahlakı, hükûmet politikalarından olumlu veya olumsuz yönde etkilenebilmektedir; bu nedenle vergi ahlakını geliştirebilecek adımlar atılabilir¹¹⁹⁶. Mükelleflerin vergilerini tam ve doğru bir şekilde ödeme alışkanlığı kazanmalarını, beyanname vermenin ve verginin erken ödenmesinin ödüllendirilmesi suretiyle sağlanabilir. Örneğin, tarh edilen verginin, vadesinin son gününden önce ödenmesi hâlinde vergide bir miktar indirim sağlanması öngörülebilir. Vergiye uyumlu mükellef indirimi oranı (GVK mük. m. 121) yüzde beşten yüzde ona çıkarılabilir. Bir vergilendirme yılında hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma tespiti bulunmayan mükellefler için bu oran ödül olarak daha fazla artırılabilir¹¹⁹⁷. Vergiye uyumlu mükellefler listesi oluşturulup bu listede uzun süre bulunan mükellefler piyasada olumlu

¹¹⁹² Tunçer, s. 218.

¹¹⁹³ Fatih Savaşan ve Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Konya 2005, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 08.09.2024, s. 3.

¹¹⁹⁴ Öztürk ve Teker, s. 140 vd.

¹¹⁹⁵ Erkiner, s. 228.

¹¹⁹⁶ Kutan Alp, s. 38.

¹¹⁹⁷ Çamcı, s. 57.

algı yaratıcı uygulamalarla ödüllendirilebilir, onların vergiye uyumluluğu duyurulabilir. Belirli bir süre, örneğin beş yıl boyunca sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma tespiti yapılmamış olan, yapılmışsa da bu tespitleri mahkeme kararıyla veya düzeltme beyannamesi yoluyla gideren mükelleflere, haklarında yeniden tespit yapılınca ve bu tespit kesinleşinceye kadar, işletmelerinde özel bir işaret, düzenledikleri belgelerde de özel bir antet kullanma veya farklı renkte fatura düzenleme hakkı verilebilir. Bu gibi maliyetsiz uygulamalar piyasada “uyumlu mükellefin faturası” algısı yaratacak ve diğer mükellefler de bu gibi ayrıcalıklardan yararlanmak için kendilerine önerilen sahte fatura kullanma tekliflerine daha mesafeli yaklaşacaklardır.

Vergi kaçırmanın toplumsal bir tepkiyle karşılaşması için toplum nezdinde bir farkındalık yaratılmalı; verginin kamu giderlerine katılmanın bir yolu olduğu, kamu hizmetlerinin vergilerin tam ve doğru bir şekilde tarh edilmesiyle orantılı olarak gelişebileceği fikri toplum nezdinde canlandırılmalıdır. Mükellefler, kamu kaynaklarının kamu ihtiyaçları için kullanıldığını, bu kullanımda verimliliğe dikkat edildiğini, kamu kaynakları kullanılarak verilen kamu hizmetlerinin, kendi hayat kalitelerini de bireysel olarak artıracaklarını gördükçe vergiye daha uyumlu davranırlar¹¹⁹⁸. Bu anlamda kamu gelirleriyle kamu harcamalarının halka duyurulması, sayısal verilerin açıklanması ve hatta kamu kaynakları kullanılarak yapılan harcamalarda, farklı senaryolar arasında mükelleflere seçme hakkı tanınması gibi yöntemlerle mükellefler, bu kaynaklarla aralarında bir aidiyet bağı kurabilirler.

Eğitim, vergi ahlakının geliştirilmesi için önemli bir araçtır. Yaygın düşünce, eğitilmiş mükelleflerin vergiye daha fazla uyum sağladığı, mükelleflerin eğitilmiş olmalarının vergi ahlakını geliştirdiği yönündedir¹¹⁹⁹. Mükelleflerin vergi konusunda yeterince eğitilmiş olmamalarının vergi ahlakının gelişmemesindeki önemli bir etmen olduğu kabul edilmektedir¹²⁰⁰. Bu anlamda, özellikle ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarının müfredatına vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik dersler eklenmesi önerilmektedir¹²⁰¹. Gerçekten, yükseköğretim kurumlarında da kamu kaynaklarının finansmanında verginin rolünü, vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerle

¹¹⁹⁸ Naci Tolga Saruç, **Vergi Uyumlu Teori ve Uygulama**, 2’nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, **Kaynak:** turcademy.com, e.t.: 28.04.2025, s. 134.

¹¹⁹⁹ Yegen, “Vergi Bilinci”, s. 37.

¹²⁰⁰ Küçük, s. 45.

¹²⁰¹ Şekure Eda Akyüz, “Vergi Hukuku Açısından Sahte Belge”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Gedik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, e.t.: 24.04.2025, s. 75.

uymanın önemini anlatan; özellikle vergi suç ve kabahatleri hakkında bilgiler içeren seçmeli derslerin fakülte ve bölüm fark etmeksizin okutulması elzemdir. Yükseköğretim öğrencileri çeşitli fakülte veya bölümden mezun olsalar da nihayet çoğunluğu vergi mükellefi olmakta veya mükellef olan bir kurumda istihdam edilmektedirler. Onların, vergi yükümlülüklerine uymanın topluma olan faydasıyla uymamanın zararları konusunda bilgilendirilmeleri, verginin aslında sadece devletin alacağını değil, kamu hizmetlerinin finansman kaynağını oluşturduğu ve vergi alacağının tahsilinde toplumu oluşturan her bir bireyin menfaatinin bulunduğu düşüncesinin yerleştirilmesi, vergi ahlakının geliştirilmesinde fayda sağlayacaktır.

3.3.2. Vergi Aflarının Çıkarılmaması ve Çıkarıldığı Takdirde Kaçakçılık Fiillerinin Af Kanunlarının Kapsamına Alınmaması

Toplumda vergi ödeme alışkanlığına zarar veren, vergiyi zamanında ödememenin zamanında ödemekten daha avantajlı olduğu düşüncesini uyandıran ve sık sık tekrar eden vergi affı uygulamasından vazgeçilmelidir¹²⁰². Zira vergi afları nedeniyle mükellefler vergi kanunlarına uymamanın gerçek anlamda bir yaptırımının olmadığına inanmaya başlamaktadırlar¹²⁰³. Bu da mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini düşürmekte, vergiye saygılarını azaltmakta ve vergi ahlakını yıkıcı bir etki yaratmaktadır¹²⁰⁴. Nasıl ki vergi yükünün kanunla artırılması vergi kaçacağını artıran bir durumsa¹²⁰⁵, vergi kanunlarını ihlal edenler affedilerek vergi adaletsizliğinin artırılması da vergi ahlakına zarar verecek ve vergi kaçacağını artıracaktır¹²⁰⁶. Vergi yükümlülüklerine süresinde ve tam olarak uyan, kazançlarını zamanında beyan eden, borçlarını vadesinde ödeyen, sahte belge düzenlemek ve kullanmak gibi fiilleri işlemekten uzak duran mükellefler, vergiye uyumsuz mükelleflerin af kanunlarından yararlandıklarını gördüklerinde kendilerini kandırılmış hissetmeleri anlaşılabilir bir durumdur¹²⁰⁷.

¹²⁰² Ali Volkan Özgüven, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 17, Etik Özel Sayı, Gaziantep 2018, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 13.04.2025, s. 42-43.

¹²⁰³ Ayşe Nur Yılmaz, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 12.03.2025, s. 97.

¹²⁰⁴ Bayram, s. 147; Nevzat Saygılıoğlu, “Zararlı Bir Alışkanlık: Vergi Afları”, 26.06.2014, **Kaynak:** dunya.com, **e.t.:** 13.04.2025, s. 1.

¹²⁰⁵ Erol, s. 95.

¹²⁰⁶ Eyüp Demir, **Vergi Denetiminin Önemi**, 1’inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2019, **Kaynak:** turcademy.com, **e.t.:** 04.05.2025, s. 7.

¹²⁰⁷ Yegen, “Vergi Bilinci”, s. 43.

Gerçekten, vergi affı (yapılandırma) kanunları vergi kanunlarına gönüllü olarak uyan, vergi borcunu vadesinde ödeyen mükellefleri cezalandıran, diğer mükellefleri ise ödüllendiren ve onlara ekonomik olarak haksız bir avantaj sağlayan kanunlardır¹²⁰⁸. Bu kanunlar, vergiye uyumlu mükelleflerin de adaletsizlik karşısında vergiye uyumlu davranmada ihmalkâr davranmalarına sebep olmaktadır¹²⁰⁹. Vergi affı kanunlarından genellikle amme borçlarının sona erme sebepleri özel olarak düzenlenmemekte, bunun yerine doğrudan sonuca etkili olmak üzere “tahsilinden vazgeçilir” şeklinde genel bir ifade kullanılmak suretiyle¹²¹⁰ amme alacaklarının tahsil edilmeyeceği bildirilmektedir¹²¹¹. Vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler, af beklentisine girmekte ve yakın gelecekte çıkması muhtemel af kanununa kadar vergi yükümlülüklerine uymama yoluna gidebilmektedirler¹²¹². Bu kanunlar, vergi kanunlarında öngörülen yaptırımların caydırıcılığını azaltmaktadır¹²¹³.

Vergi ahlakı, vergi adaleti sağlanmadan geliştirilemez. Vergi adaleti de verginin genelliği, vergilendirmede eşitlik ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkelerine uyulmakla tesis edilebilir. Vergi affı kanunları, yükümlülükler uyan mükellefler ile uymayan mükellef arasındaki eşitliği ortadan kaldırması, yükümlülükler uymayanlara haksız avantajlar vermesi; yükümlülükler uyanları kamu giderlerine daha fazla katılmak durumunda bırakması dolayısıyla vergi adaletine zarar vermekte ve vergi ahlakının zayıflamasına yol açmaktadır¹²¹⁴. Diğer yandan af beklentisi içinde olan mükellefler de

¹²⁰⁸ Sibel Yılmaz, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 66, S. 1, Ankara 2017, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 24.04.2025, s. 283.

¹²⁰⁹ Saruç, s. 109.

¹²¹⁰ Örneğin, 7440 sayılı Kanun m. 2 hükmünde, belirli koşulların sağlanması hâlinde, vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi cezalarının ve bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

¹²¹¹ Doğan Şenyüz, “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Yenileme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 3, Konya 2021, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 29.04.2025, s. 1599.

¹²¹² Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, Afyonkarahisar 2006, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 27.04.2025, s. 44.

¹²¹³ Cerrah, s. 30.

¹²¹⁴ Ümit Güner, “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2008, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, **e.t.:** 24.04.2025, s. 53-54.

vergi kanunlarına uymamaya, vergi mevzuatını ihlal etmeye, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma gibi yasaklanmış fiillere daha fazla yönelirler¹²¹⁵.

Vergi kayıp kaçaklarının önlenmesi, vergi yükümlülüklerinin kararlılıkla ve her türlü siyasi tasarruftan bağımsız olarak uygulanmasına bağlıdır¹²¹⁶. Vergi affı kanunları ise çoğunlukla seçim dönemlerinde, siyasi saiklerle çıkarılmaktadır¹²¹⁷. Bu sorunun çözülmesi için Anayasa’da değişiklik yapılarak vergi affı kanunlarının kabul edilmesi nitelikli çoğunluğa bağlanabilir. Genel ve özel af ilânı Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararına bağlanması (AY m. 87) gibi, vergi ve diğer amme borçlarının erteleme, taksitlendirme, matrah ve vergi artırımını gibi yollarla hafifletilmesine yönelik kanunların nitelikli çoğunlukla çıkarılması öngörülebilir. Bununla birlikte, bu kanunların, kabul edildikleri vergilendirme dönemini takip eden ikinci dönemin başından itibaren yürürlüğe girmesi öngörülebilir. Toplumu genel olarak etkileyen ekonomik krizler, doğal afetler ve diğer sebeplerle mükelleflerin vergi ve diğer amme borçlarını ödemekte güçlük çekmeleri olası bir durumdur. Bu nedenle bunların hakkında af çıkarılmasının yasaklanmasını öngörmek doğru olmaz; ancak münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılmasının yasaklandığı gibi (AY m. 169/3) vergi suç ve kabahatlerinin de genel ve özel af kanunlarına konu edilmesi yasaklanabilir¹²¹⁸.

Bununla birlikte, VUK m. 359’da tanımlı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların vergi affı kanunlarının kapsamına alınmaması da vergi kaçakçılığının önlenmesi adına etkili bir adım olacaktır¹²¹⁹. Nitekim 09.03.2023 tarih ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un¹²²⁰ “Matrah ve vergi artırımını” başlıklı m. 5/9 hükmünde, VUK m. 359/b’de tanımlı “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar

¹²¹⁵ İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği – Vergi Psikolojisi "Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi"**, 4’üncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, Kaynak: turcademy.com, e.t.: 04.05.2025, s. 259.

¹²¹⁶ Mehmet Arslan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya 1994, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, e.t.: 07.04.2025, s. 164.

¹²¹⁷ Ercan Yıldırım, “Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin 2019, **Kaynak:** tez.yok.gov.tr, e.t.: 24.04.2025, s. 16.

¹²¹⁸ Kurşun, s. 299-300.

¹²¹⁹ Çamcı, s. 42-43; Gök, s. 111.

¹²²⁰ 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin” ve m. 359/ç’de tanımlı ödeme kaydedici cihazlarla ilgili fiilleri işleyenlerin, gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımından, gelir stopaj veya kurumlar stopaj vergisi artırımından ve KDV artırımından yararlanmaları yasaklanmıştır. Ancak bu düzenleme yetersizdir, zira sahte belge düzenleyenlerin vergi affı dışında bırakılması yetmez, kullananların da bu kapsama alınması gerekir. Sonuçta düzenleme, çoğunlukla, kullananların sahte belge talebinin karşılanması için işlenmektedir¹²²¹. Kullanma fiilinin önlendiği ölçüde düzenleme fiili de önlenecektir¹²²².

Son çıkarılan, 7440 sayılı Kanun’da olduğu gibi, sahte belge kullanarak alışlarını sahte belgeyle belgelendiren mükelleflerin matrah ve vergi artırımından yararlanmaları hâlinde ilgili dönemler için vergi incelemesi yapılamayacak ve tarhiyat önerilemeyecektir (7440 s. K. m. 5/1, 2, 3). Bu durum sahte belge kullananları adeta ödüllendirmekte, Hazine’yi vergi denetiminin korumasından mahrum bırakmaktadır. Oysa sahte belge düzenleyenlerle sahte belge kullananlar arasında Hazine’yi zarara uğratma kastı bakımından bir fark bulunmamaktadır. VUK m. 359/b’de de “sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” denilmekle bu iki fiil aynı fıkra da anılmış, aynı yaptırımla karşılanmıştır. Hâl böyleyken sahte belge kullananların vergi affı kanununun kapsamında tutulmasının haklı bir gerekçesi mevcut değildir. Gelecekte eğer vergi affı çıkarılacaksa VUK m. 359’da tanımlı tüm fiilleri işleyenlerin bu kanunlarla getirilecek bütün imkânlardan yararlandırılmaması gerekmektedir¹²²³. Zira vergi yükümlülüklerine uyan mükellefle uymayan mükellefler arasında adil bir ayırım yapılmadığı bir vergi sisteminde sürece vergi ahlakı gelişmeyecek, vergiye gönüllü uyum yaygınlaşmayacaktır¹²²⁴.

3.3.3. Mükellefler Ait Bazı Bilgilerin Diğer Mükelleflerle Paylaşılması

Mükelleflerin, kullandıkları belgenin sahte belge niteliğinde olmadığını bilmelerinde hem belgeleri kullanan mükelleflerin hem de vergi idaresinin menfaati vardır. Mükellef, satın aldığı mal veya hizmeti teslim eden temsilcilerin kimliğini, bunların belgeyi düzenleyen mükellefle ilişkisini bilmelidir. Nitekim hayatın olağan akışı içinde, ticaretle uğraşan kişiler, bir mal veya hizmeti iş ahlakına ve mesleki tecrübesine

¹²²¹ Cerrah, s. 23.

¹²²² Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, Mustafa Akkaya ve diğerleri (Ed.), **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2020, **Kaynak:** atilim.edu.tr, e.t.: 15.03.2025, s. 345.

¹²²³ Cerrah, s. 38.

¹²²⁴ Ali Osman Yılmaz, s. 289, 298.

güvendiği kişilerden; piyasada uzun süredir faaliyet gösteren, faaliyetinde başarılı olan, mal veya hizmetlerinde belirli bir kalite seviyesini gözeten kişilerden tedarik etmeyi tercih ederler.

Uygulamada en çok karşılaşılan sorunlardan biri, sahte belgenin bilinmeden kullanılmasıdır. Bir malı ve hizmeti satın alan mükellef, bu alışını gerek giderleri arasında göstermek gerek ödediği KDV'yi indirmek için belgelemek ister. Malı satan mükellef ise bu belge dolayısıyla gelir elde ettiği gibi Hazine'ye ödenmesi gereken KDV de yüklenir. İşte, gelir veya kurumlar vergisi ödmeden ve KDV yüklenmeden satış yapmak isteyen kişiler, mal veya hizmet verdikleri mükelleflere, paravan şirketlere ait faturaları verirler. Mükellefler de aldıkları malın veya hizmetin yanında gönderilen belgeyi alarak defterlerine işlerler. Böylece satıcı, hem belge verme sorununu çözmüş olur hem de mali yükümlülükleri bertaraf eder. Daha sonra yapılan incelemeler sonucunda, belgenin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyete başlamış, paravan bir şirkete ait olduğu anlaşıncı, belgeyi kullanan kişinin kayıtlarından bu belgede görünen KDV çıkarılmaktadır. İşte bu süreçte, KDV'nin kümülatif etkisi, alıcı ile satıcı arasında bir çıkar çatışması doğurmakta, bu çatışma da fatura gibi belgelerin mükellefler tarafından düzenlenip kullanılmasıyla çözülmektedir¹²²⁵.

VUK m. 359 hükmünde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının taksirli hâli düzenlenmemiştir. Hâl böyle olunca, bilmeden kullanma fiili cezalandırılmamaktadır. Kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmeyen mükellefler hakkında da vergi suçu raporu düzenlenmemekte ve suç duyurusunda bulunulmamaktadır¹²²⁶. Ancak olaya ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda, sahte belgeye dayanılarak indirilen KDV'nin vergi ziyayı cezasıyla tarh edilmesi önerilmektedir. Bu durum belgeye konu mal veya hizmeti gerçekte satın alan ve hatta ücretini ödeyen mükelleflerin haksız olarak vergi tarhıyla ve vergi cezasıyla karşılaşmalarına yol açmaktadır. Durum, mükelleflerin beklemedikleri hukuki süreçlere dâhil olmalarına yol açtığından hukuki güvenliklerini de ihlal etmektedir.

İşte bu konuda mükelleflere, kullandıkları belgenin gerçek olup olmadığı hususunda sorgulama yapma hakkı tanınması gerekmektedir. Buna göre, bir mükellefe verilen belgede yer alan adın, unvanın, vergi kimlik numarasının, adresin gerçek olup

¹²²⁵ Şişman, **Katma Değer Vergisinde**, s. 23-24.

¹²²⁶ 18.06.2002 tarih ve 24789 Resmi Gazete sayılı, 306 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

olmadığı hususu vergi idaresince açılacak elektronik ekranlardan sorgulanabilir olmalıdır. Mükellef, kendisine malı veya hizmeti sağlayan kişinin, belgede adı veya unvanı görünen kişi veya onun temsilcisi olup olmadığını bilebilmelidir. Bu anlamda mükellef, belgeyi teslim edenin kimliğini de öğrenebilmelidir. Ancak bu anlamda paylaşılacak en önemli bilgilerden biri, belgede düzenleyen olarak görünen mükellefin en son hangi tarihte vergi incelemesine girdiği ve bu inceleme sonucunda, belge düzeniyle ilgili yükümlülöklere uymama, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünden tespit ve öneride bulunulup bulunulmadığı bilgisinin paylaşılması olacaktır. Gerçekten, piyasa mükellefler, mal veya hizmet tedarik edecekleri mükelleflerin yakın zamanda inceleme geçirmiş ancak hakkında bu anlamda herhangi bir olumsuz tespit veya öneride bulunulmamış olmasına dikkat edeceklerdir. Bu durum da piyasada bir otokontrol yaratılması sonucunu doğuracaktır¹²²⁷.

VUK m. 5’te düzenlenen vergi mahremiyeti ilkesi, mükelleflerin veya onların kanuni temsilcileri gibi ilgili kimselerin “şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine” ilişkin olarak öğrendikleri sır veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşasının yasaklamaktadır. Ancak, sahte belgenin bilinmeden kullanılmasının önlenmesi Hazine’nin, Hazine dolayısıyla kamunun ve bu belgelerini kullanacak mükelleflerin menfaatinedir. Sahte belge düzenleyen mükelleflerin piyasada yer almalarının önlenmesinde, serbest piyasada vergi yükümlenerek rekabet eden bütün mükelleflerin menfaati vardır; çünkü sahte belge kullanıp vergi kaçırarak faaliyet yürütenler, vergi yükümlenenler karşısında haksız bir rekabet avantajı elde etmektedirler. İşte tüm bu toplumsal faydaları karşısında, düzenlenen belgede görünen bilgilerin, belgeyi kullanacak mükellefler tarafından sorgulanabilmesi vergi mahremiyeti ilkesine aykırı görünmemektedir.

Nitekim VUK m. 153/A/12 hükmünde, “m. 153/A/1’de sayılan, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler ile bunların kanuni temsilci ve ortaklarının” ve “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç m. 359’da sayılan fiilleri işleyenlerin” duyurulacağı bildirilmiştir. Aynı fıkrada bu duyurunun vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmayacağı açıklanmıştır. Devamında, fiilin tüzel kişilik veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül bünyesinde işlenmişse bunların da duyurulacağı bildirilmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin, mal ve hizmet temin ettikleri

¹²²⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 26.

mükelleflerin ad ve unvanlarını, vergi kimlik numaralarını, vergi idaresine bildirdikleri iş yeri adreslerini, faaliyet konularını, varsa kanuni temsilcilerinin ad ve kimlik numarası gibi ayırt edici bilgilerini, haklarında güncel ve geçerli bir olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunup bulunmadığını kısaca özetleyen, elektronik bir sistemin kullanıma açılması hâlinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin azalması mümkün olabilecektir.

VUK m. 153/A/12 hükmü uyarınca yapılacak duyuruyla ilgili düzenlemeler 478 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin "8. 213 Sayılı Kanunun 153/A Maddesinin Birinci Fıkrası Kapsamına Girenler ile 359 uncu Maddesinde Sayılan Fiilleri İşleyenlerin Duyurulması" başlıklı bölümünde yer almaktadır. Buna göre, "m. 153/A/1'de sayılan, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerle bunların kanuni temsilci ve ortaklarının" ve "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç m. 359'da sayılan fiilleri işleyenlerin" duyurulması için, bunlar hakkında tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesi aranmalıdır.

Vergi hukukunda vergi ve cezalar iki şekilde kesinleşir. Birinci yol, vergi veya cezaların kanuni süre içinde yargı yoluna başvurulmadan tahakkuk etmesi ve kesinleşmesidir. İkinci yol, kanuni süre içinde yargı yoluna başvurulup borçlu aleyhine karar verilmesi ve mahkeme kararının kesinleşmesidir. Mahkeme kararı, kanuni süre içinde istinaf veya temyiz kanun yollarına başvurulmayarak veya başvurulup başvurunun reddine karar verilerek kesinleşebilir¹²²⁸.

Söz konusu duyurunun yapılması için vergi ve cezaların kesinleşmesinin aranılması, VUK m. 153/A/12'de aranılmayan ancak vergi idaresinin tebliğ ile getirdiği bir düzenlemedir. Düzenleme kişilerin hukuki güvenlik hakları yönünden olumlu görünmektedir. Zira vergi idaresinin yaptığı tespitlerin iptali istemiyle yargı yoluna başvurulması, bu tespitlerin hukuki olarak hatalı bulunması olasılık dâhilindedir. İdarenin, tek yanlı olarak yaptığı tespitlerin, yargı denetiminden geçmeden duyurulması mükelleflerin hukukunu ihlal edebilir. Zira bu duyurular, özellikle münhasıran sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek üzere faaliyet sürdüren mükelleflerin piyasa tarafından tercih edilmemesini hedeflemektedir. Hatalı bir tespit, mükellefin ticari hayatını dönüşü olmayacak şekilde sonlandırabilir. Bu da mükellefin itibarını ve kişilik hakkını (AY m. 17/1), mülkiyet hakkını (m. 35/1), suçsuzluk karinesi ilkesini (m. 38/4),

¹²²⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, s. 67-68.

çalışma ve sözleşme hürriyetlerini (m. 48) haksız olarak kısıtlar. Haksız bir tespit dolayısıyla ticari itibarı zarar gören, piyasada tercih edilmez hâle gelen mükellefin nezdinde meydana gelen zararın Hazine tarafından tazmin edilmesi dahi gerekebilir. Dolayısıyla, duyurunun, tespite dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kesinleşmesi şartına bağlanması isabetli bir tercih olmuştur.

Ancak, kesinleşme şartı, duyurudan beklenen faydayı azaltmaktadır, zira mükellef hakkında yapılan tespitlere dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalar kesinleşmesi belirli bir zamana yayılmaktadır. Buna göre, örneğin, beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde mükellef hakkında inceleme yapılacak, düzenlenen inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalar mükellefe tebliğ edilecektir. Vergi ve cezalar dava açma süresi içinde kesinleşirse, kesinleşme daha erken sağlanacaktır. Ancak yargı yoluna başvurulması hâlinde kesinleşmenin bir yıldan uzun sürmesi olasılık dâhilindedir. Hâl böyle olunca, söz gelimi mükellefin 2023 yılında düzenlediği belgelerin tamamının sahte olduğu tespitine dayanılarak yapılan işlemlerin kesinleşmesi üzerine durumun 2025 yılında ilan edilmesinin, 2023 yılında mükellefin belgelerini kullanan mükellefler açısından bir faydası bulunmamaktadır. Bu arada mükellefin mükellefiyet kaydı da idarece terkin edildiyse artık belge düzenleyemeyeceğinden ilandan hukuki bir fayda alınamamış olacaktır. Dolayısıyla kesinleşme şartı, düzenlemeden beklenen faydayı açıkça azaltmaktadır¹²²⁹. Yine de mükelleflerin Anayasa ile güvence altına alınan haklarının korunması için kesinleşme şartının korunması gerektiği kanaatindeyiz.

3.3.4. İşlemler Karşılığında Yapılan Ödemelerin Takip Edilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri sonuçta vergi kaçağına yol açmak için işlenen fiillerdir. Bu fiiller belirli mali belgelerin gerçeğe kısmen veya tamamen aykırı olarak düzenlenmesi suretiyle işlenir. Taraflar, düzenledikleri veya kullandıkları bu belgelerde görünen ücretlerin ödenmesini veya tahsil edilmesini amaçlamazlar. Nitekim uygulamada da gerek inceleme sırasında gerek incelemeye ilgili açılan davalarda bu mal veya hizmetlerin ücretlerinin ödenip ödenmediği araştırılmaktadır. Vergi denetimi esasen; paranın, malların ve hizmetlerin naklinin denetimini içermektedir¹²³⁰.

¹²²⁹ Vural, s. 84 vd.

¹²³⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, 2022, s. 17.

Bugün teknolojinin gelişmesiyle birlikte ticaret elektronikleşmiş, mal ve hizmetler alıcı ile satıcının fiziksel olarak karşı karşıya gelmediği, ancak sözleşmelerin elektronik araçlarla kurulduğu, ödemelerin elektronik araçlarla yapıldığı bir döneme girilmiştir. Bununla birlikte vergi idaresi de mükellefleri elektronik defter tutma ve elektronik belge düzenlemekle yükümlendirmiştir¹²³¹. Mükelleflerin mal veya hizmet teslimleri anlık olarak Gelir İdaresi Başkanlığının bilgi havuzlarına yansıtılmaktadır. Mükelleflerin düzenlediği ve kullandığı belgeler ile tedarik süreçleri vergi idaresince bilinebilir durumdadır.

Buna ek olarak, mükellefler arasındaki para akışının da vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleriyle sınırlı olmak ve düzenledikleri veya kullandıkları belgelerle ilişkilendirilebilmek koşuluyla takip edilmesinde yarar olduğu düşüncesindeyiz. Zira belgede görünen işlem dolayısıyla gerçekte bir fiyat veya ücret ödenmiş olması, tek başına işlemin gerçekliğini göstermeyen¹²³², ancak bu işlemin gerçek olmak ihtimalini artıran bir faktördür¹²³³. Özellikle, mal veya hizmet alan mükelleflerin, bu mal veya hizmet nedeniyle yükledikleri KDV'leri indirim-iade mekanizmasında kullanabilmek için, ücretini ödedikleri belgenin vergi idaresi ve vergi yargısı nezdinde gerçek olarak değerlendirilmesinde hukuki menfaatleri bulunmaktadır¹²³⁴. Eğer mükellef, bir ödemeye ilişkilendirilemeyen belgenin sahte olarak değerlendirilebileceğini düşünürse, gerçekten yaptığı ödemenin de belgelendirilmesini ister.

Bu anlamda, belgede görünen ödemenin vergi idaresince takip edilebilmesi belgenin gerçekliğini anlamaya yardımcı olur. Özellikle, e-Fatura uygulamasıyla bankacılık sistemleri arasında bir uyum sağlanırsa, tıpkı perakende satış fişlerinde olduğu gibi, e-Faturaların da ödemelerle ilişkilendirilmesi kolaylaşır. Bu ilişkilendirmenin bankacılık sisteminden alınacak benzersiz bir numara ile fatura numarasının ilişkilendirilmesi suretiyle yapılması mümkün olabilir. Ödemesi peşin yapılmayan işlerde dahi faturada görünen ücretin ödenip ödenmediğine dair kaydın sorgulanabilir olması bu anlamda faydalı olacaktır. Yaptığı sorgulama sonunda, gereken ücreti ödediği hâlde faturanın bir ödemeye ilişkilendirilmediğini gören alıcı, satıcıdan bu ilişkilendirmeyi

¹²³¹ Ramazan Armağan ve Enes Özkan, "Vergilerin Uyum Maliyetleri", **Vergi Raporu Dergisi**, S. 207, Ankara 2016, **Kaynak:** vergiraporu.com.tr, **e.t.:** 08.04.2025, s. 178.

¹²³² Cengiz, s. 276.

¹²³³ İsmet Polat, s. 134.

¹²³⁴ Ak, s. 130.

yapmasını talep edecek, böylece piyasada iş yapan mükellefler, belgelerini ödemeleriyle ilişkilendirmek zorunda kalacaklardır. Bu durum da paranın, malların ve hizmetlerin naklinin denetimini kolaylaştıracak, piyasada bir otokontrol yaratacak ve özellikle münhasıran sahte belge düzenleyen mükelleflerin ayrıştırılmasını kolaylaştıracaktır¹²³⁵.

Ancak, para akışının varlığının, işlemin gerçek olduğunu her zaman göstermeyeceğini unutmamak gerekir. Zira “kapama yöntemi” denilen sahte belge kullanma yönteminde, ileride yapılacak denetimlerde ve açılacak davalarda işlemin gerçek olduğunun ileri sürülebilmesi için, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürüten mükellefin kullandığı belgeler dolayısıyla sözde alıcıya para gönderilmekte, bu para bankadan nakit olarak çekilip gönderene iade edilmekte ve böylece kurgusal bir para akışı yaratılmaktadır¹²³⁶. Öte yandan, mükelleflerin ödemelerini banka hesapları üzerinden yapmayıp daima nakit olarak gerçekleştirmeleri de vergi kayıp ve kaçığının bulunabileceğini gösteren önemli bir belirtidir¹²³⁷. Bu nedenle, belgelendirilen işlemin ödeme şekliyle, belge düzenlendikten sonra da ilişkilendirilmesi, belgeni yansıttığı işlemin gerçek olup olmadığı hakkında bir sonuca varılabilmesi adına gerekli ve faydalıdır; ancak belge için ödeme yapıldığına dair bir kaydın bulunması, belgede görünen işlemin gerçekliğini tek başına göstermeyecektir. Ödeme kaydı bulunsu bile, işlemin gerçek olmadığını ve belgenin sahteliğini gösteren kuvvetli belirtilerin bulunması hâlinde belgenin sahte olduğu kabul edilebilmelidir¹²³⁸.

Bu anlamda, VUK mük. m. 257/2 hükmünde vergi idaresine verilen “işlemlerle tahsilat ve ödemelerin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirme” yetkisi önem arz etmektedir. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan 459 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde¹²³⁹ belirli bir kapsamda bulunanların “30.000,00 TL’yi aşan tutardaki tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve söz konusu kurumlarca düzenlenen dekont, hesap bildirim cetveli, alındı ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri” zorunlu kılınmıştır.

¹²³⁵ Ak, s. 132.

¹²³⁶ Keçelioğlu, s. 637.

¹²³⁷ Hasan Abdioğlu, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 36, Bursa 2007, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2026, s. 166.

¹²³⁸ Aziz Taşdelen, “Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 53, S. 2, Ankara 2024, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2026, s. 167.

¹²³⁹ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bugün ödeme ve tahsilatlar elektronik ortamda gerçekleştiği gibi, belgeler de elektronik ortamda düzenlenmektedir. Bu zorunluluk, esasen vergi incelemesi sırasında bu belgelerin takibini kolaylaştırdığı gibi, inceleme öncesinde de riskli ve incelenmesi gereken mükelleflerin tespitinde kullanılabilecektir. Bu anlamda banka ve benzeri kurumlardan ve mükelleflerden VUK m. 148 hükümleri uyarınca bilgi istenmesi, bu bilginin anlık olarak elektronik sistemlerle takip sağlanmak şeklinde gerçekleştirilmesi hukuken mümkün grnmektedir¹²⁴⁰.



¹²⁴⁰ Abdullah mercioğlu, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, Ankara 2016, **Kaynak:** dergipark.org.tr, **e.t.:** 04.05.2025, s. 2301.

SONUÇ

Beyannameye dayanan tarh yönteminin işleyebilmesi ve kamu giderlerinin en önemli kaynağı olan verginin toplumu oluşturan bireyler arasında adil bir şekilde paylaşılabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde kurulması gerekir. Belge düzeninin sağlıklı bir şekilde kurulması da vergiyi doğuran işlemlerin gerçeğe uygun olarak belgelendirilmesiyle, belgelerin gerçeğe uygun olarak düzenlenmesiyle mümkün olabilir. Zira bu tarh yönteminde mükellef, ödemesi gereken verginin matrahını bir beyannameyle beyan eder. Bu matrah, belgeleri işlediği defterlerinde ortaya çıkan mali duruma göre belirlenir.

Vergi beyannamesinin dayanağı mükellefin defterleridir, defterler ise belgelerin işlenmesi sonucunda ortaya çıkan mali durumu yansıtır. Belgelerde bulunan yanlışlıklar defterlere ve dolayısıyla beyannameye yansır. Bu yanlışlıklar bilinmeden ve istenmeden gerçekleşebileceği gibi mükellef bile isteye yanlışlıklara yol açabilir, verginin daha az hesaplanmasını veya hiç hesaplanmamasını sağlamak için gerçeğe uygun olmayan belgeleri defterlerine işleyebilir. Zira verginin mükellefin kullandığı belgelere dayandığı bu yöntemde mükellef, sonuçta kendi malvarlığının eksilmesi sonucunu doğuran vergiyi daha az ödemek veya hiç ödememek için gerçeğe uygun olmayan belgeleri defterlerine işleyebilir.

Gerçeğe uygun olmayan bu belgeler vergi hukukunda “sahte belge” ve “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” olarak kavramsallaştırılmıştır. VUK’un adli ceza içeren hükümlerinde yer verilen tanımlarına göre sahte belge, esasen gerçek olmayan bir işlemi yansıtan, gerçek bir olay veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise gerçek bir işlem için, gerçek bir olaya ve duruma ilişkin olarak düzenlenen; ancak bu işlemi mahiyet veya miktar yönünden gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir.

Hukuki anlamda belgenin en yalın tanımını ceza hukuku vermiştir. Türk Ceza Kanunu’nun düzenlenmesi sırasında belgenin tanımlanması kasıtlı olarak öğretiye ve uygulamaya bırakılmış; öğretilerde ve uygulamada ise belgenin hukuken değerli bir ifadeyi taşıyan, düzenleyeni belli olan, yazılı bir cisim olduğu genellikle kabul edilmiştir. Vergi hukukunda ise teknolojik gelişmelere uygun olarak dijital belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması kabul edilmiş, bunların dijital defterlere işlenmesi gibi düzenlemeler

getirilmiştir. Ceza hukukunda hâkim görüş, belgenin elektronik bir varlık olmadığı yönünde olduğundan, elektronik belgeler üzerinde işlenen suçlar, belgede sahtecilik suçları için öngörülen cezalarla cezalandırılmamaktadır. Vergi hukukunda ise belge elektronik olarak düzenlense bile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak tanımlanabilmektedir. Bu durum, belgeye duyulan güvenin ceza yaptırımıyla korunması bakımından, ceza hukukuyla vergi hukuku arasında pozitif hukuk yönünden önemli farklar bulunduğunu göstermektedir.

Ceza hukuku ile vergi hukuku arasında belgenin sahteliği yönünden de farklılıklar bulunmaktadır. Ceza hukuku, belge üzerinde sahteciliğin maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik olmak üzere iki şekilde gerçekleşebileceğini kabul etmektedir. Maddi sahtecilik, belgenin belgeden anlaşılan kişiden başka bir kişi tarafından düzenlenmesi ya da gerçek belgede değişiklik yapılmasıdır; fikri sahtecilik belgenin içeriğinde anlatılan olayın gerçeğe aykırı olmasıdır. TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında fikri sahtecilik, resmi belge için kabul edilmiştir. Özel belgede ise kural olarak fikri sahtecilik (kişilerin, özel belgenin içeriğini gerçeğe aykırı olarak düzenlemesi) kabul edilmemiştir. İstisnai olarak kamu görevlisi olmayan sağlık mesleği mensuplarının düzenlediği özel belgelerde fikri sahtecilik, Kanun'da yer verilen özel hükümle suç olarak tanımlanmıştır.

VUK'ta ise sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması suç olarak tanımlanarak özel belgenin fikri sahteciliği ceza yaptırımına bağlanmıştır. Buna göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenen belge, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına göre (vergi kanunları uyarınca) düzenlediği ve kullandığı özel belgelerdir. Bu belgelerde gerçek olmayan işlem ve olaylara yer verilmesi belgeyi sahte, gerçek bir olayın mahiyet ve miktarlarının gerçeğe aykırı yazılması ise belgeyi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı kılmaktadır. Böylece, TCK'nın kural olarak suç saymadığı özel belgede fikri sahtecilik, vergi hukukunda suç sayılmıştır. Bunun temel sebebi, bu özel belgelerin sonuçta devletin vergi alacağının hesaplanmasına dayanak oluşturmamasıdır.

Vergi hukuku yönünden belgenin muhakkak vergi kanunlarında düzenlenmesinin gerekip gerekmediği öğretide tartışılmıştır. Bir görüş, vergi idaresinin kanundan aldığı yetkiye dayanarak çıkardığı belgelerin de kaçakçılık suçunun konusunu teşkil edebileceği yönünde olsa da hâkim görüş suçta ve cezada kanunilik ilkesine dayanarak vergi kanunlarında düzenlenmeyen belgelerin bu suçların konusunu oluşturmayacağını kabul

etmiştir. Bunun gibi, Kanun’da zorunlu kılınan bilgileri içermediği için hiç düzenlenmemiş sayılan belgenin de kaçakçılık suçunun konusunu teşkil edip etmeyeceği tartışılmış; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge esas olarak vergi matrahının azaltmayı, Hazine’ye ait olan verginin ödenmemesini amaçladığından, zorunlu bilgileri içermese de vergi idaresine bildirilen vergi beyannamelerine dayanak tutulan belgelerin de kaçakçılık suçunun konusunu teşkil edeceği görüşü benimsenmiştir.

Vergi hukuku anlamında belge, kısmen de sahte olarak düzenlenebilir. Buna göre belgede yer verilen işlem ve olayların bir kısmı gerçeğe dayandığı hâlde diğer kısmı gerçek işlem ve olaylara dayanmıyorsa bu belgenin kısmen sahte belge olduğu kabul edilebilir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede ise işlem ve olayların tamamı gerçektir, ancak bunların mahiyet ve miktarları gerçeğe aykırıdır.

Kaçakçılık suçlarının konusu olarak sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinin cezaları farklıdır. Sahte belge düzenleme veya kullanmanın gerçekte var olmayan işlem ve olaylara dayanmakla kamuya daha fazla zarar vermesi, bu fiillerin daha yüksek miktarda cezayla cezalandırılmasını gerektirmiştir.

Cezai yaptırımları farklı olsa da vergi mevzuatında, kaçakçılık suçlarından ayrı olarak getirilen düzenlemelerde, sahte belgelerin ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin çoğunlukla “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” şeklinde anıldığı, bu iki kavramın tek bir kavram gibi ele alınarak idarenin düzenleyici işlemlerinde “SMİYB” şeklinde kısaltıldığı görülmektedir. Özellikle, bu belgelerin düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesi için getirilen neredeyse tüm idari nitelikli düzenlemelerde “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” ifadesi kullanılmaktadır. Bu suretle idari düzenlemeler hem sahte belgeleri hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri kapsayacak şekilde yürürlüğe konulmuştur.

Mükellefler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri, esasen malvarlıklarının azalması sonucunu doğuran vergiyi daha az ödeme veya hiç ödememe amacıyla kullanırlar. Giderlerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılarak artırılması sayesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahları daha az hesaplanır. Yaptığı mal veya hizmet teslimleri dolayısıyla ödenecek KDV çıkan mükellef, bunları gidermek için sahte belgelerde yer alan katma değer vergilerini defterlerine

işleyerek indirim mekanizmasını yanıltır, ödenecek vergisini bertaraf eder. Hatta KDV iadesi alma hakkı olan mükellefler, sahte belgeler kullanarak hiç ödemedikleri katma değer vergilerini nakden alarak Hazine'yi zarara uğratabilirler. Bunun yanında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler, kurgusal ihracat süreçleri yaratılarak ihracat kaçakçılığı yapmak, dolandırıcılık fiillerinde kullanmak, suç gelirlerini aklamak için de kullanılabilir. Bu gibi amaçlarla belgeleri kullanmak isteyenler için sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerse bunun karşılığında komisyon alır ve haksız bir gelir elde ederler.

Belgeleri, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı kılan temel sebep, bunların yansıttıkları işlem ve olayların gerçeğe aykırı olmasıdır. Bu nedenle bu belgelerin tespit edilmesi, yansıttıkları işlem ve olayların gerçeğe aykırı olduğunun ispatlanmasını gerektirir. Bunun için de belgede görünen işlemin taraflarının, konusunun, işlemin miktar ve tutarının maddi gerçeğe uygun olmadığı ortaya konulmalıdır.

Vergi hukukunda belgenin sahteliğinin tespit edilmesi, ceza hukukundan ayrılan özelliklere sahiptir. Ceza hukukunda esasen maddi sahtecilik suç olarak tanımlanıp fikri sahtecilik istisnai bir durum olduğundan, sahtecilik çoğunlukla belge üzerinde imza incelemesi yaptırmak gibi yöntemlerle tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ancak vergi hukukunda sahte belgenin tespiti sonuçta özel belgenin fikri sahteciliğinin tespitidir. Bu da kişiler arasındaki hukuki işlemlerin, ticari ilişkilerin, mal veya hizmet teslimlerinin gerçekliğinin araştırılmasını gerektirir. Bu araştırma da somut olayın, belgede görünen işlemin, mükelleflerin faaliyetlerinin niteliklerine göre şekillenmektedir.

Bu araştırmaların iki aşama içinde incelenmesi mümkündür. Birinci aşama, belgeyi düzenleyen ve kullanan mükelleflerin bu belgede görünen işlemleri yapabilecek iktisadi kapasiteye sahip olup olmadıklarının araştırılmasıdır. Defter ve belgelerindeki mali durumlarına göre mükelleflerin, sahte olduğu düşünülen belgelerde görünen işlemleri yapabilecek durumda olup olmadıkları bu aşamada incelenir. İnceleme, mükelleflerin ilgili dönemdeki mali durumlarını gösteren defter ve belgelerine göre yapılır. İkinci aşamada ise karşıt incelemeler yapılarak işlemin gerçek olup olmadığı, mal veya hizmetin gerçekten teslim edilip edilmediği araştırılmaktadır.

Belgenin sahteliğini araştırılması sırasında kullanılacak yöntemler, olayın niteliğine göre çeşitlilik gösterebilir. Buna göre, yoklama tutanaklarından mükellefin kullandığı

belgelerde görünen emtiayı işleyebilecek, yeterli ve nitelikli iş gücüne ve araç-gerece sahip olmaması, belgelerde görünen işlemlerin sahteliği açısından önemli bir veri teşkil eder. Bunun gibi, düzenlediği belgelerde görünen mal veya hizmetleri üretebilecek iş gücüne, araç-gerece sahip olmaması da belgeleri gerçek bir işlem bulunmadan düzenlediğini gösterebilir. İş yeri adresinde sıklıkla bulunmayan, kullandığı iş yerini başka mükelleflerin de adres olarak bildirdiği anlaşılan, düzenlediği veya kullandığı belgelerin sayı ve tutarlarıyla işletme kapasitesi uyumlu olmayan, yüksek cirolara ulaşmasına rağmen ödenecek vergi hesaplamayan, kazançlarını ve ödenecek KDV'leri kullandığı belgelerle azaltan veya ortadan kaldıran mükellefin de sahte belge düzenlediği ve hatta münhasıran sahte belge düzenlemek için faaliyette bulunduğu düşünülebilir. Ancak sonuçta, belgenin sahteliğinin, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediklerinin veya kullandıklarının somut tespitlerle ortaya konulması, bunun için karşıt incelemeler dâhil her türlü araç ve yöntemden yararlanılması gerekir. Belgenin sahteliğinin somut tespitlerle ortaya konulmaması, sahte belge düzenleme ve kullanma tespitlerini hukuka aykırı hâle getirir. Bu tespitleri içeren vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan işlemler de hukuka aykırılık taşır.

Türk Vergi Hukukunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadele amacıyla farklı kanunlarda, çeşitli hukuki düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelerin her birini, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin önlenmesi için getirilmiş hukuki araçlar olarak kabul etmek mümkündür.

VUK'ta düzenlenen araçlar; teminat uygulaması, mükellefiyet kaydının tespit üzerine re'sen terkin, mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak re'sen terkin ve vergi suç ve kabahatleri olarak kabul edilebilir.

Teminat uygulaması, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporuyla tespit edilerek işi bırakmış sayılan mükelleflerin ve bunlarla ilişkili olan diğer kişilerin, yeniden mükellefiyet tesis ettirmeleri hâlinde belirli bir miktar teminat ödemelerini gerektiren bir düzenlemedir. Sahte belge düzenleyerek piyasanın sahte belge talebini karşılamak, böylece gelir elde etmek isteyen kişiler genellikle paravan bir şirket kurarak belgeleri bu şirket adına düzenler, gerçek bir ticari faaliyetleri olmadığı hâlde, gerçekten faaliyet yürütüyormuş gibi belge düzenler ve bu belgeleri genel kabulüne göre yüzde iki oranında bir komisyon karşılığında piyasada satarlar. Belge düzenine ve dolayısıyla beyannameye dayanan tarh yöntemine en çok

zarar veren bu durumun önlenmesi için bu şekilde faaliyet yürüten mükellefler işi bırakmış sayılarak mükellefiyetleri terkin edilmektedir. Teminat uygulaması da mükellefiyetleri bu şekilde terkin edilen mükelleflerin kendilerinin, ortak ve kanuni temsilcilerinin ve bunların ortak veya kanuni temsilci oldukları mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarını teminat göstermek kaydıyla yürütmelerini gerektirmektedir. Böylece, münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösterme işini başka paravan şirketlerde yürütmeleri önlenmek, sahte belgenin yayılcı etkisi kırılmak istenmektedir. Teminatın iadesi için mükellefler hakkında Kanun'da belirtilen süreler boyunca vergi kaçakçılığı yönünden tespitle bulunulmamış olması gerekir.

Ancak, bu düzenlemede bazı eksiklikler bulunmaktadır. Buna göre, adres değişikliklerini işe başlama sayılıp sayılmayacağı Kanun'da düzenlenmemiştir. Bu durumda, mükellefiyet tesisinin teminata bağlanmasının mükelleflerin çalışma ve sözleşme hürriyetlerini sınırlayan ağır bir yaptırım olması karşısında düzenleme dar yorumlanmalı ve işe başlama deyiminden adres değişiklikleri anlaşılmamalıdır. Mükelleflerden, adres değişikliğinde de ayrıca teminat vermeleri istenilmemelidir.

Yine bu düzenleme zaman bakımından sınırlanmamış, işi bırakmış sayıldığı için yeniden işe başladığında teminat vermekle yükümlü kılınan mükellefin kaç yıl boyunca bu yaptırıma uğrayacağı açıkça düzenlenmemiştir. Teminat veren mükellefler hakkında üç ve beş yıllık süreler içinde vergi kaçakçılığı yönünden tespitle bulunulmaması hâlinde teminatın iade edileceği düzenlenirken benzer bir düzenlemenin, teminat vermeyen ancak bir süre sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirmek isteyen mükellefler açısından da getirilmesi gerekebilir. Münhasıran sahte belge düzenlediği tespit edilerek işi bırakmış sayılan şirketin kanuni temsilcisi ve ortaklarının, belirsiz ve ucu açık bir süre boyunca mükellef olma hakkından mahrum bırakılmaları orantısız sonuçlar doğurabilir ve bunların gelecekteki gerçek faaliyetlerini kayıt dışı olarak yürütmelerine yol açabilir. Bu nedenle, teminat verme zorunluluğunun kaç yıl boyunca süreceği konusunda bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Bu süre, tarh zamanaşımında olduğu gibi beş yıllı sınırlanabileceği gibi daha uzun bir süre de öngörülebilir.

Bunun gibi düzenlemede şirketin ortak ve kanuni temsilcilerinin sorumlulukları bakımından da bir sınır getirilmemiş, bunların kendi dönemlerine ait borçlardan sorumlu olacaklarına dair bir ibareye düzenlemede yer verilmemiştir. Bu durum da ortak ve kanuni temsilcilerinin orantısız bir teminat yüküyle karşılaşmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu

sonuç, hakkaniyete aykırı olduğu gibi Kanun'un ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin diğer düzenlemeleriyle de uyumsuz görünmektedir. Ortak ve kanuni temsilciler, şirkette ortak veya kanuni temsilci olarak bulundukları dönemle ilgili olarak, örneğin sadece bu dönemde düzenlenen belgeler üzerinden hesaplanacak ve bir üst sınıra uyularak belirlenecek miktarda teminatı vermekle yükümlü kılınmalıdırlar.

Mükellefiyet kaydının tespit üzerine re'sen terkinin, "mükellefin, işi bırakma bildiriminde bulunmadan işi bıraktığının vergi idaresince tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adresinde bulunamamakla birlikte başka bir adreste faaliyetine devam ettiğinin de öğrenilememesi veya münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporda tespit edilip ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin de raporda belirtilmesi" hâllerinde uygulanan bir araçtır.

Bu araç da yine münhasıran sahte belge düzenleyerek piyasaya satan ve komisyon geliri elde eden mükelleflerin bu faaliyetlerinin devam etmesini ve düzenlediği sahte belgeleri kullanan mükelleflerin de sahte belge kullanma dolayısıyla kanuni yaptırımlarla karşılaşmalarını önlemeyi amaçlamaktadır.

Bu düzenlemenin uygulanması sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli husus, yoklama tutanaklarında mükellefin işi bıraktığını gösteren somut delillere yer verilmesi hususudur. Zira mükellef iş yerinden kısa bir süreliğine, makul bir sebeple ayrılmış olabilir. Faaliyetine, işi bırakmış sayılamayacak bir süre ara vermiş de olabilir, söz gelimi yeni iş sahaları aramak için bir süre adresinden ayrılan ya da tedavi olmak üzere bir süre hastanede yatan mükellefin işi bıraktığı hâlde işi bırakma bildiriminde bulunmadığından söz etmek hukuken mümkün olmaz. İşlerde aksama meydana gelmesi gibi bir nedenle işin bir süre askıya alınması işi bırakma kabul edilmemelidir.

Bununla birlikte, vergi inceleme raporunda da mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirdiğini gösteren somut ispat araçlarına yer verilmeli, eksik ve yetersiz bir inceleme yapılmamalıdır. Gerçekten, bir mükellefin münhasıran sahte belge düzenlediğine dair iddia, son derece ağır bir iddiadır. Mükellefler, gerçek faaliyetleri yanında sahte belge de düzenleyebilirler. Faaliyeti kısmen dahi olsa gerçek olan bir mükellefin faaliyetinin tamamen münhasıran sahte düzenlediğinden söz edilmesi kanuna aykırılık teşkil eder. Bu tespit sadece hakkında münhasıran sahte belge

düzenleme tespiti yapılan mükellefin değil, onun belgelerini kullanan mükelleflerin de kanuni yaptırımla karşılaşmalarına sebep olur ve somut tespitlere dayanmayan yaptırımlar da hukuka aykırılık taşır.

Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak re'sen terkinin ise diğer düzenlemelerden ayrılan bazı özellikler taşımaktadır. Diğer düzenlemeler esasen vergi idaresinin klasik denetim yöntemlerine, yoklama tutanaklarına, karşıt incelemelere dayanır. Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak re'sen terkinini farklı kılan husus, burada vergi idaresinin haklarında işlem tesis edilecek mükellefleri elektronik sistemler, yazılımlar, yapay zekâ ve veri analizleri kullanarak tespit etmesidir. Özellikle elektronik belge ve defterlerin, diğer kişi ve kurumlar nezdinde bulunan bilgilerin, mal ve hizmet tedariklerinin, para akışlarının ve diğer verilerin analiz edildiği bu aşama, işlemin hazırlık aşamasıdır. Analizler sonucunda “sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen” mükellefler incelemeye sevk edilmekte ve bunlar hakkında yoklama yapılmaktadır. Sevk üzerine yapılan ilk işlem yoklama yapılmasıdır. Yoklamanın ardından bu yoklamayla elde edilen bilgiler vergi idaresi nezdinde kurulan bir komisyon tarafından değerlendirilir. Değerlendirmede mükellefin sahte belge düzenlediği riskinin bulunduğu sonucuna varılırsa mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilerek durum mükellefe bir yazıyla bildirilir. Bu yazıda ayrıca teminat verilmesi hâlinde mükellefiyet kaydının yeniden tesis edilebileceği de açıklanır. Bu yazı, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olarak dava konusu edilebilir. Sürecin geriye kalan kısmı vergi incelemesinden ibaret olup vergi incelemesi sonucunda mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş olduğu sonucuna varılabileceği gibi böyle bir durumun söz konusu olmadığı sonucuna da varılabilir. Vergi incelemesi olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını araştırdığından, mükellef analiz ve değerlendirmelere göre sahte belge düzenleme yönünden riskli bulursa bile inceleme sonunda böyle bir riskin bulunmadığı sonucuna varılabilir.

Ancak bu düzenlemeyi sakıncalı kılan husus, henüz hakkında vergi inceleme raporu düzenlenmeden, sadece elektronik ortamda yapılmış analizlere ve yoklama gibi kısıtlı bir denetim aracıyla elde edilen bilgilere dayanılarak mükellefiyetin terkin ettirilmesidir. Düzenlemenin VUK m. 160/A/2-c.1’de yer alan “vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir” hükmü yönünden Anayasa’ya

aykırı olduğu ileri sür÷lm÷ştür. AYM ise bu düzenlemenin çalışma ve sözleşme hürriyetini sınırlandırmakla birlikte bu sınırlandırmanın ölçülü ve gerekli bir sınırlandırma olduğu sonucuna vararak itirazları reddetmiştir. Kararda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla mücadelede bu düzenlemeye kadar uygulanan adli ve idari yaptırımların başarılı olamadığı da vurgulanmıştır. AYM ayrıca, düzenlemenin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek hukuki hataların yürütmenin durdurulması kurumuyula önlenebileceğini de kararında belirtmiştir.

Uygulamada bu düzenlemeyi sıklıkla sakatlayan hususlar, şekil yönünden, yoklamanın mükellef veya onun yetkili kişileri bulunmadığı hâlde yapılması sırasında yoklama tutanağının polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmaması, içerik yönünden ise yoklamalar sırasında iş yerinde mükellefin faaliyetinin kısmen dahi olsa gerçek olabileceğini gösteren unsurlar bulunduğu hâlde bunların değerlendirme konusu yapılmamasıdır.

Bazı yargı yerleri, düzenlemenin esasen “sahte belge düzenleme fiilinin” değil, “sahte belge düzenleme riskinin” tespit edilmesini amaçladığı, eğer yoklama tutanakları dışındaki deliller mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna işaret ediyorsa, yoklama tutanaklarındaki şekli eksikliklerin risk tespitini tek başına dayanaksız kılmayacağı yönünde olmuştur. Bu kararlar düzenlemenin diğer düzenlemelerden farkını da ortaya koyduğundan oldukça isabetli görünmektedir. Gerçekten, bu uygulama özellikle üç-dört ay gibi kısa sürede emsallerine göre çok yüksek sayılara ve tutarlara varan faturalar düzenleyen; bu belgeleri düzenleyebilmesini normal kılacak olağan ve yeterli işletme düzenine sahip olmayan mükelleflerin, faaliyetleri gerçek olan mükelleflerden kısa sürede ve piyasaya daha fazla belge sürmeden ayrıştırılabilmelerini sağlamaktadır. Bunun için de diğer araçlarda olduğu gibi mükellefin sahte belge düzenlediğinin kesin olarak tespit edilmesine gerek yoktur. Bu riskin yüksek olduğunun tespit edilmesi yeterlidir. Yoklama tutanağı da riskin yüksek olduğunu gösteren delillerden yalnız biridir. Diğer deliller de riskin yüksekliğini anlattığı takdirde, yoklama tutanağı imza eksikliği gibi şekle ilişkin eksiklikler taşısa bile işlem tesis edilmelidir.

Bununla birlikte, özellikle yoklama tutanaklarında mükellefin gerçek bir faaliyet yürüttüğünü gösteren belirtiler bulunduğu hâlde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğundan yola çıkılarak mükellefiyetin terkin edilmesi hâlinde, gerçek bir faaliyet yürüten mükelleflerin mükellefiyet kaydının re’sen terkin edilmesinin hukuka aykırı

sonuçlar doğurması olası görünmektedir. Bu durum, yoklama tutanaklarının daha dikkatli analiz edilmesini ve işletmesi faal görünen mükelleflerin mümkün olduğunca riskli kabul edilmemesini gerektirmektedir. Zira vergi idaresine mükellefiyeti henüz inceleme tamamlanmadan terkin etme yetkisi veren bu düzenleme, çok ağır bir yaptırımın, vergi incelemesine göre hızlı ve yüzeysel bir incelemeyle uygulanmasına izin vermektedir. Riskin somut ve objektif verilere dayandırılmaması, mükellefin ticari hayatının tekrar düzeltilmesi mümkün olmayacak şekilde zarar görmesine yol açabilir. Bu da hem çalışma ve sözleşme hürriyetini hem de suçsuzluk karinesini ihlal eder. Bu nedenle faaliyetin gerçek olduğunu gösteren belirtiler bulunduğu hâlde mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak değil, vergi inceleme raporuna dayanılarak terkin edilmesi yolunun denenmesinin hukuka aykırı sonuçları önleyeceği kanaatindeyiz.

Bununla birlikte, mükellefiyet kaydı analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin edilen mükellefin yeniden mükellefiyet tesis ettirebilmesi için tamamlanması gereken vergi incelemesinin kısa bir süreye bağlanmamış olmasının bir eksiklik olduğunu, KDV iade incelemeleri gibi bu incelemelerin de üç ay gibi kısa bir sürede tamamlanmasının kanunla düzenlenmesini önermekteyiz.

Vergi suç ve kabahatlerini de sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi fiillerini önlemeyi amaçlayan araçlar olarak kabul etmek mümkündür. Ancak bu araçlar, bu fiillerin önlenmesinde arzu edilen başarıyı gösterememiştir. Bunun sebepleri, bu cezaların failin fiil işlendikten çok sonra tespit edilmesini gerektirmesi ve bu arada failin sahte belge düzenleyerek hedeflediği kazancı elde etmesidir. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek üzere faaliyet yürütenler, bu faaliyetlerini ekonomik açıdan dezavantajlı, çoğu zaman sabıkalı, vergi ödeme gayreti içinde olmayan, cezalardan etkilenmeyen veya bunları umursamayan kişiler adına açılan paravan şirketler üzerinden yürütürler. Bu şirket vergi denetimleri sırasında fark edildiğinde ise işi bırakma bildiriminde dahi bulunmadan faaliyeti sonlandırır ve kayıplara karışır. Uzun bir süre sonra vergi incelemesi tamamlanır, vergi suçu raporu düzenlenir, olumlu mütalaa alınarak soruşturmaya başlanılır. Rapor ve iddianame birkaç yıl sürebilen kovuşturma aşamasında değerlendirilir, yargılama kanun yolu incelemesiyle, sahte belgeler düzenlenip piyasaya sürüldükten yıllar sonra tamamlanır. Bu arada yargılanan da sahte belgeleri gerçekte düzenleyenler değil, adına şirket kurulmasına izin veren kişiler olur. Sonuç olarak özgürlüğü bağlayıcı ceza öngören kaçakçılık suçu caydırıcı olmadığı gibi suçun bütün faillerinin cezalandırılmasını da sağlayamaz. Vergi kabahatleri de sonuçta kabahat olarak

tanımlanan fiili işleyen failin bir miktar parayı ceza olarak ödemesini öngörmektedir. Oysa sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini işleyen fail, zaten vergi ödeme gayreti içinde değildir, bilakis vergi kaçırarak Hazine'yi zarara uğratma çabasındadır. Bu çaba içinde olan failin, sonuçta bir miktar parayı ödemesini gerektiren vergi cezalarını ödemeyi göze alarak sahte belge düzenlemesi ve kullanması ihtimal dâhilindedir.

Kaçakçılık suçunun gerçek failleri yerine yalnızca paravan şirketlerin kanuni temsilcilerinin cezalandırılmaları da vergi suçlarının başarısız olmasına yol açmaktadır. Bu nedenle suça iştirak eden kişiler de özellikle araştırılmalı, suç raporuna konu edilmelidir. Şirket kurma süreci zorlaştırılmalı, limited şirketlerin paravan olarak kullanılmasına izin verilmemelidir. Şirket kurmak ve bir şirkette kanuni temsilci olarak bulunmak öğrenim seviyesi şartına tabi kılınmalıdır.

Adli cezaların caydırıcılığının artması için vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili düzenlemelerde değişikliğe gidilmeli, cezaların alt ve üst sınırları yükseltilmelidir. Vergi ve vergi cezalarının kısmen veya tamamen ödenmesi karşılığında adli cezaların azaltılmasından vazgeçilmelidir.

Sahte belge kullanma fiilini işleyenlerin izaha davet kurumundan yararlandırılmaları, araçların caydırıcılığın azalttığından, düzenlemenin yeniden ele alınması ve bu fiili işleyenlerin izaha davetin getirdiği avantajlardan yararlanmaları engellenmelidir.

GVK'da düzenlenen ticari kazancın basit usulde tespit edilmesi yasağı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin daha az vergisel yükümlülük gerektiren basit usule tabi olarak düzenleme fiilini daha kolay bir şekilde gerçekleştirmelerini önlemeyi amaçlamaktadır. Ticari kazancın basit usulde tespit edilmesi hâlinde mükellefler defter tutmak zorunda kalmazlar. Bu da onlar hakkında denetim yapılmasını zorlaştırır, zira defterler, mükelleflerin denetlenmesini sağlayan araçlardır. Sahte belge düzenleyen mükellef, ticari kazancını gerçek usulde tespit edeceğinden defter tutmak zorunda kalacak ve vergi matrahını kullandığı belgeleri işlediği defterlerinde görünen mali duruma göre beyan edecektir. Vergi incelemesine girdiğinde defter ve belgelerini de ibraz etmekle yükümlü olacaktır. Böylece bu

mükellefin tekrar sahte belge düzenlemesi hâlinde bu durum defterleri üzerinden tespit edilebilecektir.

Düzenleme amaca uygun görülmele birlikte Kanun'da bu yaptırımın zaman bakımından sınırlanmamış olması bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Zira hakkında bir defa sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükellefin, gerçek usule alındıktan sonra basit usule dönüşüyle ilgili bir düzenlemenin bulunmaması, orantısız bir yaptırımdır. Bu mükellefin gelecekteki faaliyetlerini kayıt dışı yürütmesi gibi istenmeyen sonuçlar doğurabilecektir.

Yine GVK'da düzenlenen vergi indiriminden yararlanma yasağı, vergi kaçakçılığı fiillerini işlediği tespit edilenlerin; mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak, vergi kanunlarıyla öngörülen yükümlülöklere gönüllü olarak uymalarını ödüllendirmek ve verginin düzenli olarak ödenmesini teşvik etmek gibi amaçlarla, vergiye uyumlu mükelleflere tanınan yüzde beş oranında gelir vergisi indirme hakkından yararlandırılmamalarını öngörmektedir.

Bu düzenleme, vergiye uyumlu mükelleflerle vergi kaçakçılığı fiillerini işlemiş olan mükellefler arasında adil bir ayırım yapmaktadır. Ancak, vergi indiriminden yararlandıktan sonra hakkında kaçakçılık fiillerini işlediği yönünde tespit yapılan mükelleften indirilen vergilerin tahsil edilmesi, geriye dönük bir işlem tesis edilmesi sonucunu doğurmakta ve vergi indiriminden yararlanarak ticari planlama yapan mükellefin beklenmedik bir mali yükümlölükler karşılaşmasına yol açmaktadır. Bu noktada düzenlemenin gözden geçirilmesi ve bu gibi olumsuz sonuçların önlenmesi yerinde olur.

Bununla birlikte, yüzde beş oranında vergi indirimi mükellefleri kaçakçılık fiillerini işlemekten vazgeçirebilecek bir uygulama değildir. Zira özellikle sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde mükellefler, yüzde beş oranıyla indirilecek vergiden çok daha fazla vergiden vergi kaçırarak bertaraf edebilmektedir. Bu nedenle vergi indiriminin etkisi oldukça zayıf ve sınırlı görünmektedir.

KDVK ve ilgili tebliğlerle getirilen araçlar ise tüm bu araçlar içinde en yeni olanıdır. KDV'ye özgü bir mekanizma olan indirim-iade mekanizmasının Hazine zararına işlememesi için mükelleflerin vergi indirimi ve vergi iadesi taleplerini dayandırdıkları belgelerin gerçek işlemlere ait olması büyük öneme sahiptir. Aksi hâlde bu mekanizma,

Hazine'ye hiç intikal etmemiş verginin indirimle bertaraf edilmesine, iade yoluyla Hazine'den çıkarılmasına yol açabilir. Bu nedenle vergi idaresi geçmişte sahte belge düzenleme riski bulunan mükellefleri çeşitli ölçütlere göre ayırtmış ve vergiye uyumu düşük görünen mükelleflerin vergi iadelerinin en zor iade yöntemi olan “vergi inceleme raporu sonucuna göre” yerine getirilmesini sağlamıştır. Bu yöntemle özel esaslar adı verilmiştir. Ancak kanunla değil, idarenin yürürlüğe koyduğu tebliğlerle getirilen özel esaslar uygulaması, mükelleflerin haksız bir kategorizasyona sokulduğu, çalışma ve sözleşme hürriyeti ile suçsuzluk karinesini ihlal ettiği ve verginin kanuniliği ilkesine de uymadığı gerekçeleriyle hukuka aykırı bulunmuş ve yargı yerlerince istikrarlı olarak iptal edilmiştir.

Geçmiş 1990'lı yıllara kadar götürülebilen bu uygulamanın kaldırılması sürecinde ilk olarak KDVK'ya yeni ilkeler ihdas edilerek vergi idaresine belirli ölçütlere göre farklı iade yöntemleri belirleme yetkisi verilmiştir. Ardından, Kanun'a eklenen yeni bir ilkeyle Türk Vergi Hukukunun kanuni iade yöntemi vergi inceleme raporuna göre iade yöntemi olarak belirlenmiş, daha kolay iade yöntemlerinin ise vergi idaresi tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Kanuni düzenlemeye uygun olarak ilgili Tebliğ'in özel esaslar düzenlemesini içeren bölümü ilga edilerek özel esaslar uygulamasına tamamen son verilmiştir.

Özel esaslar uygulamasının yürürlükten kaldırılması, 31.10.2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla konuyla ilgili istikrarlı bir yargı içtihadı henüz gelişmemiştir. Bazı mahkemeler hukuka aykırılığı sabit görülen özel esaslar uygulamasının farklı bir adla devam ettiğini kabul ederek iptal davalarının kabulüne karar vermektedir. Bazı mahkemeler özel esaslar uygulamasının yürürlükten kaldırıldığını, mevcut hukuki durumun ise kanuni dayanağı haiz olduğunu kabul etmiş, vergi iadesi talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin hazırlık işlemi niteliğinde olduğu gerekçesiyle davaların incelenmeksizin reddine karar vermiştir.

Kanaatimizce belirli yönlerden hukuka aykırılıklar taşıyan özel esaslar uygulaması, yapılan Tebliğ değişikliği ile yürürlükten kalkmıştır. Mevcut hukuki durum ise artık doğrudan Kanun'a dayandığından özel esaslar uygulamasının farklı bir adla yürütüldüğünün kabul edilmesi mümkün değildir; zira düzenleme artık tebliğde değil, yasama organın çıkardığı ve Anayasa'ya göre bağlayıcılığı tartışmasız olan kanunda düzenlenmektedir. İdarenin düzenleyici işleminden ibaret olan ve kanunlara uygun olma

zorunluluğu taşıyan tebliğ ile getirilen bir düzenlemenin, daha kuvvetli bir norm olan kanunda farklı bir adla devam ettiğinden bahsedilemez.

Bununla birlikte, artık KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi kanunla getirilmiş bir zorunluluktur. İstisnai iade yöntemlerinden ancak vergiye uyumlu mükellefler, uyum seviyelerine göre yararlanabilir. Kanun'un açık lafzı karşısında bir mükellefin iade talebinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin Kanun'a aykırı olduğundan bahsedilemez.

Ancak, uygulama hâlâ hukuka aykırı kabul edilebilecek bazı unsurları taşımaktadır. Buna göre Kanun, mükelleflerin farklı iade yöntemlerine tabi kılınmalarını gerektiren ölçütleri örneklendirici sayma yoluyla belirlemiştir. Buna göre vergi idaresi, “mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı” gibi ölçütleri dikkate alarak mükelleflerin uyum seviyelerini belirleyecek buna göre istisnai iade yöntemleri getirecektir. Tebliğ’de ise belirlenen ölçütlerden biri, “haklarında ‘olumsuz rapor’ veya ‘olumsuz tespit’ bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet almış olmak” şeklindedir. Bu ölçüt, Kanun’da sayılan ölçütlere uymamaktadır. Zira Kanun’daki ölçütlerin tamamı iade talep edecek mükellefin kendi şahsında gerçekleşen olayları ifade etmektedir. Bu ölçüt ise mükellefin kendi şahsında gerçekleşen bir olayı değil, onun ticari ilişki içinde olduğu mükellefler tarafından işlenen fiilleri ifade etmektedir. Sonuçta mükellef, kendisinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğine dair bir rapor veya tespit bulunmadığı hâlde, sırf ticari ilişki içinde olduğu kişiler hakkında düzenlenen olumsuz rapor ve yapılan olumsuz tespitlere dayanılarak bir yaptırıma maruz bırakılmaktadır. Bu da vergi yükümlülüklerinin kanunla getirilmesi, suçsuzluk karinesi ve çalışma ve sözleşme hürriyeti yönünden hukuku aykırı bir sonuç doğurmaktadır

Bununla birlikte, Tebliğ’de sayılan “VUK m. 153/A kapsamında girmek, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak etmek de dâhil olmak üzere bu konuda hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmak, bu mükelleflerin ilgili dönemde ortağı, kanuni temsilcisi, olmak, bunların kurdukları, ortak oldukları, kanuni temsilcisi oldukları mükellef olmak, hakkında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunmak”

şeklindeki ölçütler ise Kanun’da belirtilen ölçütlere uymaktadır. Dolayısıyla bu ölçütlere dayanılarak mükelleflerin istisnai iade yöntemlerinden yararlandırılmamalarında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Yürürlükte olan hukukta KDV iadesi incelemelerinin üç ay içinde tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu mükelleflerin hangi tarihte incelemeye sevk edileceklerine dair bir düzenleme Kanun’da mevcut değildir. Bu durum incelemelerin uzun süre boyunca başlatılamamasına ve mükelleflerini iadelerine geç ulaşmalarına yol açmaktadır. Dolayısıyla kanuni düzenleme yapılarak vergi idaresini bağlayıcı bir süre düzenlenmeli ve bu sürede tamamlanmayan iade taleplerinin yerine getirilmesi öngörülerek mükelleflerin zarara uğramaları önlenmelidir.

Bütün bu araçlar, özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin sahteliğinin ispatlanması üzerine kurgulanmıştır. Sahteliğe konu belgeler, sonuçta kişiler arasında düzenlenen, kişiler arasındaki hukuki işlemleri ve ticari ilişkileri gösteren özel belgelerdir. Dolayısıyla özel belgenin sahteliğini ispatı, önceden konulmuş hukuki kurallara, belirli şartlara uygun olarak düzenlenen resmi belgenin sahteliğinin ispatından daha zor olabilir. Zira resmi belgenin sahteliğinde hiç olmaz bu belgenin dayandığı kanuni koşullar bilinmekteyken özel belgenin düzenlenmesine sebep olan olaylar, kişilerin sadece genel hukuk kurallarıyla bağlı olarak kurdukları hukuki ilişkileri yansıtmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresinin bu belgelerin sahteliğini ortaya koyarken her bir olayın niteliğine göre farklı hususları değerlendirmesi, mümkün olduğunca geniş bir araştırma sonucunda belgede görünen işlemin sahte olduğu sonucuna varması gerekmektedir. Bu nedenle özellikle vergi denetiminin geliştirilmesi, tespitlerin somut verilere dayandırılması, somut tespitlere dayandırılmayan vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonları tarafından olumsuz mütalaa ile reddedilerek elenmesi bu araçların hukuka aykırı sonuçlar doğurmaması için elzemdir.

Vergi idaresinin en önemli yardımcıları, SMMM’ler ile YMM’lerdir. Bu meslek mensupları vergi mevzuatını bilen, mükelleflere vergi kanunlarına aykırı işlemlerden uzak durmaları için danışmanlık hizmeti veren kişilerdir. Ancak uygulamada meslek mensuplarının mükellefleri kanuna aykırı iş ve işlemlerden uzak tutma işlevini gerektiği kadar yerine getiremedikleri görülmektedir. Öyle ki sahte belge düzenleme organizasyonlarında özellikle SMMM’lerin bilgilerinden ve onlara tanınan elektronik imza ile beyanname gönderme yetkisinden yararlanılmaktadır. Mükelleflerin vergi iadesi

taleplerinin vergi incelemesi gerekmeksizin yerine getirilmesini sağlayan yeminli mali müşavirlerinse mükellefler tarafından seçilmesi, onların tarafsızlığını zedeleyen bir durumdur. Dolayısıyla meslek mensuplarının sorumlulukları yeniden ele alınmalı, onları hukuka aykırı işlemleri gerçekleştirmekten alıkoyacak yeni düzenlemeler getirilmelidir. Bu anlamda SMMM’lerin sorumluluklarının yeniden düzenlenmesini, YMM’lerinse mükellef tarafından seçilmesine son verilerek vergi idaresi veya en azından meslek kuruluşu tarafından rastlantısal olarak ve bir kota dâhilinde atanması yönünde düzenleme getirilmesini önermekteyiz.

Son yıllarda haklarında sahte belge düzenleme yönünden rapor düzenlenen mükelleflerin ortak özelliklerinden biri, bunların defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekten hiçbir haklı mazeretleri olmadıkları hâlde kaçınıp, haklarında yapılan tarhiyatlara karşı dava açtıklarında mahkemeye ibraz etmeleridir. Mahkeme ise defter ve belgeleri vergi idaresine sevk ederek kısa bir süre içinde bir inceleme yapılmasına karar vermekte, inceleme sonucunda düzenlenen rapora göre hüküm kurmaktadır. Bu süreçte düzenlenen raporlar vergi inceleme raporu değil, görüş ve öneri raporudur. Yapılan inceleme de mahkemenin sevk ettiği defterlerin belgelere uygunluğuyla sınırlı olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla bu durumda gerçek bir vergi incelemesi yapılarak işlemlerin sahteliği ispatlanamamaktadır. Geline nokta defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi, sahte belge düzenleyen mükelleflerin haklarında yapılacak tarhiyatları bertaraf etmek için yararlandığı bir yol hâline gelmiştir. Oysa defter-belge ibraz etmemek suç olduğuna göre failin bu suç dolayısıyla hukuki kazanımlar elde etmesi de önlenmelidir. Bu nedenle incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesinin önlenmesi için kanuni düzenleme yapılmasını; bu defter ve belgelerin mahkemece delil olarak kabul edilmesinin yasaklanmasını önermekteyiz.

Vergi denetiminin güncel konularından biri, elektronik araçların, özellikle de yapay zekânın ve büyük veri analizinin vergi denetiminde kullanılmasıdır. Teknolojinin gelişmesi vergi denetiminin klasik yöntemlerinin geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu gelişme hem vergi denetiminin ekonomikleşerek daha kısa sürede daha az iş gücüyle daha fazla denetim yapılmasını hem de denetimlerin daha hızlı sonuçlandırılmasını sağlayabilecektir. Ancak, özellikle “büyük veri” üzerinde analiz yapılması, bazı hukuki ve etik sorunları beraberinde getirmektedir. Sonuçta kişilerin sanal dünyada bıraktıkları izlere, elektronik ortamda düzenlenen belgelere, kurumlar tarafından kişiler hakkında yapılan tespitlere dayanan büyük verinin serbestçe analiz edilmesi, toplumun ve kişilerin

güvenliği bakımından sakıncalı görülmüştür. Büyük verinin vergi denetimi sırasında analiz edilmesi meşru amaca hizmet ettiğinden büyük veri analizi ve yapay zekâ hakkında yapılacak düzenlemelerde vergi denetimi lehine hükümler getirilmesi gerekebilecektir.

Son zamanlarda yapay zekâ destekli araçlarla sahtelik riski taşıyan işlemlerin taraflarından izaha davet yoluyla bilgi istenmesi, mükelleflerin lehine bir uygulamadır. Bu sayede mükellefler henüz suç olarak tanımlanan ve ağır idari yaptırımlar uygulanmasını gerektiren fiilleri işlemekten uzak durabilecek, denetimler fiilleri henüz işlenmeden önleyecektir. Zaten sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle etkili mücadele, bu belgeler henüz düzenlenmeden ve kullanılmadan önlenerek sağlanabilir.

Yapay zekânın kullanılabileceği en önemli alan, belgelendirilen işlemlerin ve bu işlemler karşılığında yapılan ödemelerin takip edilmesidir. Buna göre mükellefin kullandığı belgelerde görünen emtiayı işletmesinde gerçekte kullanıp kullanmadığı, bu emtia kullanımına göre yapılması beklenen üretimin yapılıp yapılmadığı, üretim yapıldıysa kimlere teslim edildiği ve karşılığında ücret alınıp alınmadığı, üretim yapılmadıysa bu emtianın ne suretle envanterden çıkarıldığı gibi sıcak takiplerle belgelerde görünen işlemlerin gerçekliği hakkında somut bilgi edinilebilecektir. Buna göre, örneğin bir dönemde yüksek sayı ve tutarda belge kullanarak hammadde alan mükellefin, bu miktarda hammaddeyle ürettiği ürünün satış bedeliyle ilgili gerçekçi tahminler yürütülmesi mümkündür. Mükelleften, yüksek emtia alışına karşın bu emtiaya uygun üretimi neden yapmadığı, ürettiği ürün karşılığında neden hiç ücret tahsil etmediği gibi konularda açıklama yapması da istenilebilir.

Elektronikleşen denetimin ve dijital dönüşümün en önemli sakıncası, vergi denetiminin somut tespitlerden uzaklaşmasıdır. Gerçekten, tam olarak delil sayılamayan durumların, sırf veri analizlerinden kaynaklandığı için delil kabul edilmesi ve bunlara dayanılarak yapılan işlemlerin hukuka aykırılık taşıması da olasıdır. Bu nedenle sırf elektronik verilere ve yapay zekâ araştırmalarına dayanılmamalı, işlemlerin gerçekliği yerinde incelenmeli ve dijital tespitler, olayın gereklerine uygun somut tespitlerle desteklenerek kullanılmalıdır. Bu anlamda dijital araçların vergi denetiminde asıl delilleri vermesi ve delilleri takdir etmesi mümkün görünmediğinden, bunların ancak destekleyici olarak kullanılabileceği yönündeki görüşlere katılmaktayız.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle mücadele adına yürütülen vergi denetimleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı eliyle gerçekleştirilmektedir. Bu denetimlere dayanarak kesin ve yürütülebilir işlem tesis eden kurum ise Gelir İdaresi Başkanlığı ile ona bağlı defterdarlıkları, vergi dairesi müdürlükleri, malmüdürlükleridir. Dolayısıyla bu işlemlere karşı açılan davalar ile ceza davaları Gelir İdaresi Başkanlığı ve ona bağlı birimler tarafından takip edilmektedir. Bu durum, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olarak görev yapan vergi müfettişlerinin yaptıkları denetimlerin sonuçlarından haberdar olamamalarına yol açmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde bu işlemlerin hukuka uygunluğu konusunda bir içtihat havuzu oluşmakta, ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bu bilgi havuzundan yararlanamamaktadır. Uygulamada vergi inceleme raporlarının soyut ve yetersiz tespitler içerdiği gerekçesiyle işlemlerin iptaline karar verilmesinin en önemli sebebi, vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının yaptıkları incelemelere dayanan işlemlere karşı açılan davalara katılmamalarıdır. Bu nedenle, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında, işlemlerin yargı makamları önünde savunulması ve mahkemelerce verilen kararların paylaşılmasını sağlayan iç mekanizmalar kullanılmalıdır.

Beyannameye dayanan tarh yöntemi sonuçta mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna dayanmaktadır. Vergi sisteminde mükellefler vergi kanunlarına gönüllü olarak uymadıkları sürece bu araçların faydalı sonuç vermesi mümkün görünmemektedir. Vergiye gönüllü uyumu sağlayacak en önemli etmen de vergi ahlakının gelişmesidir. Ancak, vergiye uyumlu olmakla uyumlu olmamak arasındaki fark, vergi afları nedeniyle ortadan kalkmakta, hatta vergiyi zamanında ödememek, zamanında ödemekten daha avantajlı hâle gelmektedir. Bu da vergiye uyumlu mükellefleri yıldırmakta ve bu adaletsiz duruma karşı “kendi adaletini sağlamak” gibi çok tehlikeli bir düşünceyle vergi kaçırma yoluna gitmelerine yol açabilmektedir. Bu nedenle, vergi ahlakı geliştirilmeli, vergi affı gibi vergi ahlakını gerileten unsurlara son verilmelidir. Bu anlamda, Anayasa değişikliği yapılarak vergi aflarının yasaklanması faydalı bir çözüm olarak önerilmiş olup öneriye katılmaktayız.

Sahte belge, düzenlenmesinin sebebi, kullanmak isteyen mükelleflerin varlığıdır. Mükellefler sahte belge kullanmak istedikleri sürece bunlara belge düzenleyerek komisyon geliri elde etmek isteyenler olacaktır. Dolayısıyla sahte belgenin düzenlenmesini önlemek için, mükellefleri kullanmaktan vazgeçirmek gerekir. Bunun içinde sahte belge kullanmamak özendirilmeli, kullanıcılar ağır yaptırımlara uğramalıdır.

Oysa af kanunlarında dahi kullanıcılar matrah ve vergi artırımından yararlandırılarak vergi incelemesine alınmama gibi avantajlarla “ödüllendirilmiştir”. Bu gibi uygulamalara muhakkak son verilmeli, sahte belgeyi kullananlar da en az düzenleyenler kadar yaptırıma uğramalıdır.

Bu anlamda, sahte belge düzenleyenlerin duyurulmasıyla mükelleflerin öz denetimlerini gerçekleştirmeleri önemlidir. Bununla birlikte, uzun bir zaman dilimi içinde kesintisiz olarak vergi kanunlarına uymak bir statü olarak özendirilmeli, bu durumda olan mükelleflere özgü, özel işaretli belge taşıma hakkı getirilmelidir. Diğer mükelleflerse kullandıkları veya kullanacakları belgelerin, gerçekten malı veya hizmeti aldıkları mükellefler tarafından düzenlenip düzenlenmediğini denetleyebilmeleri için sorgulama yapma hakkına sahip kılınmalıdır. Böylece, bir statü olarak vergiye uyumluk özendirilir ve “riskli mükellef” kavramı sadece vergi denetiminin konusu olmaktan çıkar. Serbest piyasada faaliyet gösteren mükellefler riskli mükellef olmaktan ve riskli mükelleflerle ticari ilişki kurmaktan kaçınmaya başlarlar. Böylece, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye karşı bir piyasa otokontrolü yaratılmış olur.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14'üncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.

ALP, Ziya; **Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023.

ALPTEKİN, Volkan; **Vergi Hukuku**, 1'inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2012.

ARSAL, Sadri Maksudi; **Türk Tarihi ve Hukuk**, 1'inci Baskı, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 2014.

ARSLANER, Hakan; **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, 1'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.

ARTUK, Mehmet Emin, GÖKCEN, Ahmet ve YENİDÜNYA, Caner; **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 12'nci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

ATAR, Yavuz; **Türk Anayasa Hukuku**, 6'ncı Baskı, Mimoza Yayınları, Ankara 2011.

BATI, Murat; **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma**, 7'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.

BAYRAM, Mehmet; **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1'inci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.

BİLİCİ, Nurettin; **Türk Vergi Sistemi**, 34'üncü Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 35'inci Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015.

BOZKURT, Gülnihâl; **Batı Hukukunun Türkiye’de Benimsenmesi**, 2'nci Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 2010.

BOZKURT, Kutun Alp; **Mükellef Davranışları ve Caydırıcılık Ekseninde Vergi Suçları Kabahatleri ve Yaptırımlarının Değerlendirilmesi**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023.

ÇAĞLAR, Kemal; **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 9'uncu Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.

ÇAKMAKCI, Ali ve KÖSEER, Semra; **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.

ÇEKER, Mustafa; “Limited Şirketler”, Sami Karahan (Ed.), **Şirketler Hukuku**, 2'nci Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 2013

ÇELEBİ, Beran; **Masumiyet Karinesi Bağlamında Tutuklama Tedbirinin Değerlendirilmesi**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.

ÇİNKÖ, Mehmet Sıddık; **Sahtecilik Suçları**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.

ÇİTİL, Bünyamin; **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri**, 2'nci Baskı, Ankara 2021.

DAĞ BEREKET, Cansu; **Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

DELİBAŞ, İrfan; **Belgede Sahtecilik Suçları**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.

DEMİR, Alaattin; **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, Ankara 2019.

DEMİR, Eyüp; **Vergi Denetiminin Önemi**, 1'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2019.

DİLEK, Uğuralp; **Kriminoloji Perspektifinden Ekonomik Suçlar: Beyaz Yaka Suçları**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2025.

ELA, Hatice; **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, 2'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ERDOĞMUŞ, Belgin; **Roma Eşya Hukuku**, 5'inci Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2012.

EROL, Okan; **Kişisel Harcama Vergisi Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

- GÖKCEN, Ahmet; **Belgede Sahtecilik Suçları**, 5'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- GÖZLER, Kemal ve KAPLAN, Gürsel; **İdare Hukukuna Giriş**, 16'ncı Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012.
- GÖZLER, Kemal; **İnsan Hakları Hukukuna Giriş**, 5'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.
- GÜLÇİÇEK, Ayşe; **Katma Değer Vergisi**, 2'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki ve ÖZEN, Muharrem; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5'inci Baskı, US-A Yayıncılık, Ankara 2012.
- İNAN, Boğaç; **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 1'inci Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2019.
- KAPLAN, Gürsel; **İdari Yargılama Hukuku**, 9'uncu Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.
- KARADENİZ ÇELEBİCAN, Özcan; **Roma Hukuku**, 14'üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, Mustafa Akkaya ve diğerleri (Ed.), **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2020.
- KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 3'üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2024.
- KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Ceza Hukuku**, 2'nci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- KIZILOT Şükrü ve TAŞ, Metin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5'inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- KİTAPCI, İsmail; **Vergi Etiği – Vergi Psikolojisi “Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi**, 4'üncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

- KOCA, Mahmut ve ÜZÜLMEZ, İlhan; **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 8'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.
- KÖSTÜ, Ozan Muzaffer; **Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- MERAN, Necati; **Dolandırıcılık, Sahtecilik, Görevi Kötüye Kullanma**, 4'üncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, **Kaynak:** jurix.com.tr, **e.t.:** 19.04.2025.
- MERT, Alican; **Türk Vergi Hukukunda Tarh**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.
- MUTLUER, M. Kamil ve DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay; **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 1'inci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- NOMER, Haluk Nami; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 13'üncü Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2013.
- ODYAKMAZ, Zehra, KAYMAK, Ümit ve ERCAN, İsmail; **İdare Hukuku**, 16'ncı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015.
- ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami, KUMRULU, Ahmet ve GÖKER, Cenker; **Vergi Hukuku**, 33'üncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2024.
- ÖZBEK, Veli Özer; DOĞAN, Koray ve BACAKSIZ, Pınar; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16'ncı Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- ÖZBEK, Veli Özer; DOĞAN, Koray ve BACAKSIZ, Pınar; **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 19'uncu Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- ÖZBİLEN, Şevki; **Vergi Hukuku**, 1'inci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- ÖZCAN, Onur; **Vergi Suçları**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- ÖZDEMİR, Hakan; **Cumhuriyet Tarihi Boyunca Hukuk Dilindeki Değişmeler ve Gelişmeler**, Türk Dil Kurumu Yayınları, 1'inci Baskı, Ankara 2014.
- ÖZDEMİR, Serkan; **Vergi Hukukunda Belgeler ve Uygulama Sonuçları Yargı Kararları ve Özelgeler**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

- ÖZGENÇ, İzzet; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 20'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- PEHLİVANOĞLU, Murat Can; **Paravan Şirket (Shell Company)**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023.
- PEKCANİTEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz ve ÖZEKES, Muhammet; **Medeni Usul Hukuku**, 1'inci Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2013.
- RENÇBER, Altan; **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1'inci, Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, **Kaynak:** lexpera.com.tr., **e.t.:** 30.03.2025.
- SARUÇ, Naci Tolga; **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2'nci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- SOMUNCU, Ahmet; **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014.
- SOYASLAN, Doğan; **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 13'üncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 532.
- SOYDAN, Barış; **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015, **Kaynak:** lexpera.com.tr, **e.t.:** 04.05.2025.
- ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku**, 12'nci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.
- ŞİŞMAN, Gülden, SARSIKOĞLU, Şenel ve SAVRUN, Nibal Fatma; **Hukuk Başlangıcı**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- ŞİŞMAN, Gülden; **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014.
- TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali; **Vergi Denetimi**, 9'uncu Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- TEZCAN, Durmuş, ERDEM, Mustafa Ruhan ve ÖNOK, Rıfat Murat; **Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, 21'inci Baskı, Ankara 2023.

TOROSLU, Nevzat ve FEYZİOĞLU, Metin; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 13'üncü Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2014.

TUNÇ, Hasan, BİLİR Faruk ve YAVUZ, Bülent; **Türk Anayasa Hukuku**, 3'üncü Baskı, Berikan Yayınevi, Ankara 2011.

TURAN, Taha Yasin; **Resmi Belge Hükmündeki Belgelerde Sahtecilik Suçu (TCK m. 210/1)**, 1'inci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, 1'inci Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2013.

ÜZELTÜRK, Hakan; "Hukuk Perspektifinden Yapay Zekâ", Emre Büyüksağış (Ed.), **Yapay Zekânın Vergi Hukukuyla Etkileşimi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022

YAMAN, Ahmet ve ÇALIŞ, Halit; **İslâm Hukukuna Giriş**, 5'inci Baskı, İstanbul Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları, İstanbul 2013.

YILMAZ, Berk; **Hukuk Devleti İlkesi Çerçevesinde İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, 1'inci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

YÜCE, Mehmet ve AKKAYA, Hüseyin; "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Yaklaşım: Blockchain Teknolojisi", Filiz Giray ve Gamze Çimen (Ed.), **Maliye Biliminde Yapay Zekâ ve Makine Öğrenimi**, 1'inci Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2023.

YÜCE, Mehmet; **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, 2'nci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.

YÜCE, Mehmet; **Vergi Yargılama Hukuku**, 5'inci Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.

KONGRELER VE SEMPOZYUMLAR

DESTİCİOĞLU TAŞDEMİR, Beste; "e-Fatura Programı Seçim Kriterlerinin Belirlenmesi", Hakkı Çiftçi (Ed.), **Güncel Ekonomik Sorunlar**, İKSAD Yayınları, Ankara 2023, ss. 3-20.

DÜLGER, Murat Volkan; “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Elektronik Belge”, **Belgede Sahtecilik ve Vergi Suçları Sempozyumu**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Tesisleri, 21-23.10.2019, Melek Matbaa & Promosyon Hizmetleri Yayınları, Ankara 2020.

GÖZLER, Kemal; “Yorum İlkeleri”, **Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması**, Kamu Hukukçuları Platformu, 29-30 Eylül 2012, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara 2013.

ŞİŞMAN, Gülden; “VUK Md 359 Kaçakçılık Suçunda Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **4’üncü Uluslararası Ankara Multidisiplinler Çalışmalar Kongresi**, 29.07.2022-31.07.2022, Ankara.

TAŞKIN, Sevcan; “İhracatta KDV İadesi Yöntemlerinin Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması Karşındaki Durumu”, **3’üncü InTraders Uluslararası Ticaret Kongresi**, 15.04.2019-17.04.2019, Sakarya.

MAKALELER

ABDİOĞLU, Hasan; Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 36, Bursa 2007, ss. 161-172.

AÇIK, Serap; “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 16, S. 3, Erzurum 2012, ss. 351-366.

AĞAR, Serkan; “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 58, Ankara 2005, ss. 273-301.

AKBULUT, Berrin; “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Isparta 2024, ss. 33-56.

AKBULUT, Berrin; “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, **Adalet Dergisi**, S. 71, Ankara 2023, ss. 653-702.

- AKBULUT, Berrin; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 32, S. 4, Konya 2024, ss. 2703-2733.
- AKDOĞAN, Cem Alper; “Belgede Sahtecilik Suçlarında Belge Kavramı” **Turkish Business Journal**, C. 3, S. 5, Diyarbakır 2022, ss. 14-31.
- AKIN, Gülfer; “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Elektronik/Dijital Belge”, **Bilişim Hukuku Dergisi**, S. 1, Ankara 2021, ss. 76-138.
- AKKAYA, Özgür; “İdarenin Tek Taraflı Bir İşlemi Olan Risk Analiz Sistemi Uygulamalarının Teorik Temellerinin İrdelenmesi”, 15.11.2021, ss. 1-1.
- AKMAN, Ahmet; “Mecelle’de İspat Hukuku”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 32, S. 1, Konya 2024, ss. 355-389.
- ALPASLAN, Mustafa; “Faturada Sıra Numarasının Atlanması Fiili”, 06.10.2015, ss. 1-1.
- ALPSOY, Zeliha; “Türk Vergi Hukuku’nda Yoklama İşlemi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, ss. 567-610.
- ALTAŞ, Soner; “Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişiklikleri Bakanlık İznine Tabi Şirketlere Dair Değerlendirmeler ve Öneriler”, **Mali Çözüm Dergisi**, C. 25, S. 129, ss. 85-94.
- ALTUĞ, Osman; “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları (1997)”, **Öneri Dergisi**, C. 2, S. 9, İstanbul 1998, ss. 1-13.
- ANTALYA, Osman Gökhan; “Eşya Olarak Dijital Veriler: Dijital Eşya”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 29, S. 2 (Özel Sayı), İstanbul 2023, ss. 1208-1222.
- APAK, Talha; “Sahte (Naylon) Fatura ve Kara Para”, 30.11.2023, ss. 1-1.
- ARAS, Fatih; “VUK 160A”, 31.08.2024, ss. 1-1.
- ARIK, Feda Şamil; “Türkiye Selçuklu Devleti’nde Siyaseten Katl (1075-1243)”, **Belleten Dergisi**, C. 63, S. 236, Ankara 1999, ss. 43-94.

- ARIKAN, Zeynep ve ARIKAN, Abdullah; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Dava Zamanaşımı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 4, Ankara 2024, ss. 253-296.
- ARIKAN, Zeynep ve BAKMAZ, Zübeyir; “Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, C. 30, S. 162, İstanbul 2020, ss. 30-50.
- ARMAĞAN, Ramazan ve ÖZKAN, Enes; “Vergilerin Uyum Maliyetleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 207, Ankara 2016, ss. 163-184.
- ARSLAN, Çetin ve BAŞTÜRK, İhsan; “Belgede Sahtecilik Suçunun Konusu Olarak Elektronik Ortamdaki Veriler”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 2, Kayseri 2013, ss. 195-219.
- ARSLAN, İsmail; “Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Erciyes Akademisi Dergisi**, C. 36, S. 1, Kayseri 2022, ss. 1-18.
- ARSLAN, Ömer Faruk; “Sahte Belge Düzenlemeye Re’sen Terk ve Teminat Kalkanı”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 243, Ankara 2019, ss. 42-49.
- ARSLAN, Ünal ve KILIÇ, Metin; “İş Kapasitesi Sınırlaması (Mükellef Kotası) Sisteminin Muhasebe Mesleği ve Meslekteki Haksız Rekabet Sorununun Çözümü Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 20, ICMEB’24 Özel Sayı, Zonguldak 2024, ss. 175-188.
- ASLAN, Memduh; “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 2, S. 3, Sakarya 2014, ss. 21-58.
- ASLANOĞLU, Suphi; “Muhasebe Biliminde Belge, Belge Düzeni ve İşletmeler Açısından Önemi”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 100, Ankara 2008, ss. 21-31.
- AŞAN, Sibel; “Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi”, **Journal of Life Economics**, S. 1, İstanbul 2014, ss. 69-80.
- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem; “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 1, Ankara 2016, ss. 235-268.

- AVCI, Orçun; “Vergi Tahsilatında Yapay Zekânın Kullanımı ve Önemi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Eskişehir 2021, C. 22, S. 1, Eskişehir 2021.
- AY, Defne; “Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi’nin Etkinliği ve Vergi Maliyetleri Üzerindeki Faydaları”, **Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 6, S. 18, Ankara 2019, ss. 452-462.
- AYDIN, Mehmet Akif; “Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**, C. 28, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara 2003, ss. 231-235.
- AYYILDIZ, Yaşar ve ŞAHİN, Serdar; “Vergi Kaçakçılığı Kapsamındaki Sahte Belge Suçlarında Suç Tarihinin Tespiti: Yargıtay Uygulaması”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 9, S. 2, Sakarya 2023, ss. 68-95.
- BAKAÇ, Sercan; “Beyanname Gözetim Programı Nedir?”, 22.04.2025, ss. 1-1.
- BAKAR Feride; ve GERÇEK Ahmet; “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, ss. 168-193.
- BAŞLAR, Yusuf; “Ceza Muhakemesinde İspat”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, Ankara 2022, ss. 1383-1399.
- BAŞÖZEN, Ahmet; “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde Yaklaşık İspat ve İhtimal Kavramı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014, ss. 653-694.
- BAYKARA, Bekir; “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 289, Ankara 2005, ss. 40-47.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve BOZDAĞ, Ahmet; “Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde 'Miktar' ve 'Meblağ' Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, Eskişehir 2021, ss. 255-266.

- BEKÇİ, İsmail, APALI, Ali ve ÇULCU, Tuğba; “Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri”, **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 11, S. 2, Düzce 2021, ss. 212-222.
- BEKÇİOĞLU, Selim ve ARSLANER, Hakan; “Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Malî Müşavir (YMM)’lerin Sorumluluğunun Sınırı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S. 32, Ankara 2010, ss. 29-52.
- BERBER, Aybike ve ÖZTÜRK, Emre; “Blokzincir Teknolojisi ve Akıllı Sözleşmeler: Temel Yapı, Özellikler ve Veri Güvenliği Perspektifi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 1, Eskişehir 2024, ss. 33-76.
- BİLEN, Abdulkadir; “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 36, Bursa 2007, ss. 134-143.
- BİLGEÇ, Hakan; “Sözleşme Özgürlüğünün Sınırlandırılmasına İlişkin Anayasal İlkeler Işığında Zorunlu Sigortaların Belirlenmesi Usulünün Değerlendirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 2, İzmir 2021, ss. 959-1000.
- BİLGİNER, Hatice Mehveş ve YARDIMCIOĞLU, Mahmut; “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü”, **Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi**, C. 5, S. 2, İzmir 2018, ss. 133-149.
- BİYAN, Özgür; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 132, Özel Sayı, İzmir 2010, ss. 27-55.
- BOZDOĞANOĞLU, Burçin; “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık”, **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, ss. 146-167.
- BOZKURT, Paşa; “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetışim Dergisi**, S. 12, Ankara 2013, ss. 56-62.

- BULUR, Sertaç; “Ankara Merkezli 5 İlde 3 Milyar Liralık Naylon Fatura Operasyonu”, **Anadolu Ajansı**, 22.09.2018, ss. 1-1.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk ve TOPARLAK, Ekrem; “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 5, S. 1, Uşak 2018, ss. 57-68.
- CAFEROĞLU, Ahmet; “Uygurlarda Hukuk ve Maliye Islahatları”, **Türkiyat Mecmuası**, C. 4, S. 1, İstanbul 1934, ss. 1-44.
- CALAYOĞLU, İlker; “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 81, Bursa 2019, ss. 143-162.
- CANDAN, Turgut; “Katma Değer Vergisi ile İlgili Sorunlara Danıştay’ın Yaklaşımı”, 16.12.2020, ss. 1-1.
- CANDAN, Turgut; “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı”, **Danıştay Dergisi**, Y. 40, S. 124, Ankara 2010, ss. 23-32.
- CANDAN, Turgut; “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, 04.03.2016, s. 1-1.
- CERİT, Ümman; “Özel Esaslara Giriş ve Çıkışlarda Yeni Durum ile Özel Esaslara Göre KDV İadesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 177, Ankara 2014, ss. 33-44.
- CEYLAN, Mahmut; “İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 8, S. 16, ss. 325-342.
- ÇAĞAN, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S. 1, Ankara 1980, ss. 129-151.
- ÇAKIR, Muharrem ve KARAKAŞ, İskender Emrah; “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinde Yer Alan Mükellefiyetin Re’sen Terkinin Edilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, C: 20, S. 238, İstanbul 2024, ss. 1975-1992.

- ÇAPTUĞ, Mehpere ve AVCIOĞLU AKSOY, Ezgi; “İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 19, Özel Sayı, İzmir 2017, ss. 2893-2953.
- ÇAVDAR, Fatih; “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti”, **Gümrük Ticaret Dergisi**, Y. 9, S. 30, Ankara 2022, ss. 46-57.
- ÇELEN, Ömer; “Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Y. 8, S. 1, Ankara 2023, ss. 43-70.
- ÇELİK, Vasfiye ve DEMİRCİ, Ömer; “Türk Kamu Yönetiminin Denetim Yolları”, **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi (JEBPIR)**, C. 5, S. 2, Ankara 2019, ss. 133-143.
- ÇETİNOĞLU, Tansel; “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 45, Kütahya 2015, ss. 73-85.
- ÇÜRÜK, Turgut ve TÜM, Kayahan; “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 2, Adana 2011, ss. 19-57.
- DEMİR, Halil İbrahim; “İzaha Davet Müessesesinin Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 7, S. 1, Ankara 2023, ss. 17-27.
- DENİZ, Kendal ve GENÇEL, Ufuk; “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 11, S. 39, Ankara 2019, ss. 157-188.
- DÖNMEZER, Sulhi; “Ekonomik Suçlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 7, Kayseri 1985, ss. 19-30.

- DULDA, Ahmet Can; “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İctima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı”, **Karar İncelemeleri Dergisi**, C. 2, S. 2, Ankara 2023, ss. 53-94.
- EKERYILMAZ, Şebnem; “Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiillere ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması”, **BİLTÜRK Ekonomi ve İlişkili Çalışmalar Dergisi**, C. 5, S. 4, Denizli 2023, ss. 258-275.
- ERCAN, Taner; “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Cezayı Etkileyen Hususlar”, **ASBİ Abant Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 21, S. 3, ss. 545-571.
- ERCAN, Taner; “Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar”, **Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi**, C. 5, S. 1, Diyarbakır 2025, ss. 1-19.
- ERDİNÇ, Zeynep; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik İzlenen Politikalar ve Çözüm Önerileri”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 16, S. 4, ss. 39-52.
- ERGEN, Zuhale ve İNCİ, Emrah; “Yüklenim KDV Sorunu: Hazinesin Finansmanı mı, Hazine Zararı mı?”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 264, Ankara 2021, ss. 36-60.
- ERGÜN, Çağdaş Evrim; “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 2, Ankara 2006, ss. 65-89.
- ERKİNER, Kısmet H.; “Hileli Vergi Suçu”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, S. 18, Ankara 1969, ss. 221-265.
- ERMAN, Sahir; “Evrakta Sahtecilik Suçlarında ‘Varaka’ Mefhumu”, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 1, İstanbul 1949, ss. 167-197.
- ERMAN, Sahir; “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 3, İstanbul 1957, ss. 51-71.

- ERMAN, Sahir; “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Maliye Çalışmaları Dergisi)**, S. 5, Ankara 1959, ss. 205-226.
- EROĞLU, Onur; “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Eskişehir 2013, ss. 157-180.
- ERSOY, Ömrüm Dilek; “7338 Sayılı Kanun Değişiklikleri Çerçevesinde Vergi İncelemesine Başlamanın Hukuki Niteliği”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Antalya 2024, ss. 209-232.
- FAZLA, Abdülkerim; “Türk Vergi Sisteminin Vergi İadesi ve Vergi Mahsubu Yönünden İncelenmesi ile İade İşlemlerinde Yetki ve İade Sonrası Muhasebe İşlemleri”, **Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 11, S.1, Yalova 2021, ss. 1-6.
- FEYZİOĞLU, Metin; “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48, S. 1, Ankara 1999, ss. 135-163.
- FURTUNA, Elif Yılmaz ve LALOĞLU, Arzu; “7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, Konya 2022, ss. 347-372.
- FURTUNA, Elif Yılmaz; “Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 2, Kayseri 2022, ss. 596-632.
- GEÇER, Ahmet Emrah; “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 2, Ankara 2016, ss. 315-348.
- GEDİZ Oral, Burcu, ARPAZLI FAZLILAR, Tuğba ve KOÇ, Özgür Emre; “Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 2, Isparta 2015, ss. 119-149.

- GÖÇMEN, Özen Kaya; “Adli Kontrol Koruma Tedbirinin İnsan Hakları Işığında Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, Ankara 2016, ss. 1749-1814.
- GÖÇMEN, Ramazan; “Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 20, İstanbul 1970, ss. 343-364.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin; “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 68, S. 1, Ankara 2010, ss. 209-236.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin; “Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 67, S. 3, Ankara 2009, ss. 93-126.
- GÖNKAYALI, Faruk ve ÇOLAK, Erol; “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 304, Ankara 2014, ss. 129-135.
- GÖRKEMLİ, Burcu; “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 12, S. 47, Ankara 2021, ss. 407-434.
- GÖZEL, Arif; “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1, Isparta 2015, ss. 143-201.
- GÜNAY, Hamdi Furkan; “Çeşitli Faktörler Işığında Türkiye’de Vergi Denetim Etkinliğinin İncelenmesi”, **The Journal of International Scientific Researches**, C. 10, S. 1, Gümüşhane 2025, ss. 101-117.
- GÜNER, Sedat; “Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S. 4, Ankara 2014, ss. 38-52.
- GÜNEŞ, Felemez; “İYUK Madde 28/4 Değişikliği: Yargı Kararlarının İdare Tarafından Uygulanmaması ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 28, Ankara 2016, ss. 103-128.

- GÜNGÖR, Kamil; “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Y. 5, S. 55, İstanbul 2002, ss. 1-10.
- GÜNGÖR, Mümin; “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 11, S. 44, Ankara 2020, ss. 269-300.
- HATİPOĞLU, Cengizhan; “İşe Başlama Bildiriminin Yapılmamasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi ve Bunu Önlemeye Yönelik Çözüm Önerileri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 73, S. 1, İstanbul 2015, ss. 181-206.
- İDİL, Galip; “Gelir Vergisi Sisteminde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 13, Ankara 1967, ss. 81-93.
- İLGAR, Büşra; “Katma Değer Vergisi İadelerinde YMM İncelemeleri ile Vergi İncelemelerinin Etkinlik, Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştırılması”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 219, Ankara 2017, ss. 178-188.
- İLGÜN, Miraç Fatih; “Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 8, S. 1, Sakarya 2020, ss. 1-24.
- İMİR, Muhammed Seyit; “Tacirin Elinde Bulunan Faturaya İstinaden İhtiyati Haciz”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 2, Isparta 2021, ss. 941-972.
- KAHRAMAN, Recep ve ATSAN, Emre; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme”, **Fiscaeconomia Dergisi**, C. 2, S. 3, Ankara 2018, ss. 168-197.
- KAHRAMAN, Recep; “Belgede Sahtecilik Suçlarında İğfal Kabiliyeti”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 26, S. 2, İstanbul 2020, ss. 777-794.

- KAHRİMAN, Hamza; “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 12, Sayı 1, Bolu 2016, ss. 229-250.
- KALAFAT, Şermin; “Uygur Sivil Belgelerindeki Hesapla İlgili Söz Varlığından Hareketle Uygurlarda Hesap Kavramı ve Kültürü”, **Uluslararası Türkçe Edebiyat Kültür Eğitim (TEKE) Dergisi**, C. 7, S. 4, ss. 2078-2118.
- KANDEMİR, Şenol ve DEMİRDELEN, Özge; “Avrupa Birliği Bankacılığında Denetimsel ve Hukuksal Dönüşüm”, **Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 2, Mersin 2022, ss. 91-119.
- KANDEMİR, Şenol; “Bankacılık ve Finansın Denetiminde Denetim Teknolojisi (SupTech) ve Yapay Zekâ”, **Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 18, S. 1, Mersin 2021, ss. 59-81.
- KAPLANHAN, Fatih ve BAŞER, Hüseyin Çağrı; “Danıştay ve Vergi Mahkemesi Kararları Işığında Hurda Alımlarında Karşılaşılan Gelir Vergisi Stopajı Problemi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 9, S. 35, Ankara 2018, ss. 57-80.
- KARA, Seyfettin; “İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi ve İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 15, S. 1, İstanbul 2012, ss. 211-231.
- KARABOYACI, Abdullah; “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 115, Ankara 2014, ss. 211-242.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, İzmir 2010, ss. 3-26.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 21, S. 2, İstanbul 2015, ss. 413-456.

- KARAKOYUN, Funda; “Beklenti ve Etkileri ile Vergi İndirimleri: Senaryo Örnekleri”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, S. 69, İstanbul 2023, ss. 129-145.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan ve ARITI ERDEM, İmran; “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme”, **Maliye Dergisi**, S. 184, Ankara 2023, ss. 225-253.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan; “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.18, S. 3, Ankara 2014, ss. 505-528.
- KAYA, Halil ve KÖYMEN, Kemal; “Veri Madenciliği Kavramı ve Uygulama Alanları”, **Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi**, C. 6, S. 2, Elazığ 2008, ss. 159-164.
- Kaya, Ramazan; “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İndirilecek KDV Reddiyatı”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 225, Ankara 2018, ss. 14-21.
- KEÇELİOĞLU, Elvan; “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, C. 4, S. 2, Kırıkkale 2024, ss. 627-650.
- KEFE, İlker ve KANARIĞ, Zozan; “Türkiye’de e-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, S. 25, Trabzon 2019, ss. 165-178.
- KELEŞ, Dilşad; “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Alternatif Çözüm Yöntemleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Türk Dünyası Akademik Bakış Dergisi**, C. 3, S. 6, Bursa 2023, ss. 106-135.
- KETİZMEN, Muammer; “Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu’nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/2) İlişkin Sorunlar ve Öneriler”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 1, Ankara 2022, ss. 556-574.
- KILIÇ, Merve Hayriye, “Proforma Faturaların Ticaret, Vergi ve Damga Vergisi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 217, Ankara 2017, ss. 74-81.

- KÖKSAL, Atacan; “Yargıtay Kararları Işığında Elektronik Belgede Sahteciliğe İlişkin Bazı Değerlendirmeler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 72, S. 2, Ankara 2023, ss. 691-715.
- KURU, Murat; “Vergi Denetimi Yoluyla Vergi Alacağına Güvence Oluşturulması Yöntemleri”, **Adana Barosu Dergisi**, S. 13, Adana 2020, ss. 201-216.
- KUTSAL, Ahmet; “Kaydi Envanter İncelemeleri (Bir Vergi İnceleme Raporu Örneği)”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 5, Kayseri 1983, ss. 99-122.
- MEMİŞ KARTAL, Pınar; “Türk Ceza Kanununda Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK m. 205”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 68, S. 3, Ankara 2019, ss. 551-564.
- MERİÇ, Ahmet, KARABALIK, Abdüllatif ve DURMUŞ, Özgür; “Sahte Belge Nedir? Sahte Belge Sorununa Bakış, İrdelenmesi ve SMİYB Düzenleme/Kullanımı ile Mücadelede Çözüm Yolu Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 149, Ankara 2012, ss. 59-74.
- NAS, Adil; “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 4, Ankara 2012, ss. 1307-1336.
- OĞUZTÜRK, Bekir Sami ve ÜNAL, Ertuğrul Kutay; “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, C. 7, S. 13, Kilis 2015, ss. 207-237.
- OKTAR, Salim Ateş; “Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, S. 49, İstanbul 1998, ss. 165-174.
- ORAL, Hasan; “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 147, Ankara 2020, ss. 75-109.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 1, Kayseri 2022, ss. 167-192.

- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 65, S. 4, Ankara 2016.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; “Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi”, **Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 2, Ankara 2024, ss. 1439-1465.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; “Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması”, **Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi**, C. 3, S. 1, Diyarbakır 2023, ss. 62-69.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık, Uyarılma Yargılamaları ve Yapılandırma Kanunlarının Bu Yargılamalar Üzerindeki Etkileri”, **Adalet Dergisi**, S. 73, Ankara 2024, ss. 63-83.
- ÖNCÜ, Kerem; “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 6, S. 1, Konya 2023, ss. 217-233.
- ÖS, Mehmet; “Denetim 4.0 ve Vergi Denetiminde Yapay Zeka Kullanımının Rolü”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 302, ss. 56-67.
- ÖZ, Ersan ve ARMAĞAN, Ayşe; “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 9, S. 33, Ankara 2018, ss. 1-38.
- ÖZ, Ersan, KAYA, Mustafa Göktuğ ve İLGAR, Büşra; “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna Göre İndirilemeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S. 11, Ankara 2018, ss. 12-25.
- ÖZCAN, Onur; “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 75, S. 1, İstanbul 2017, ss. 159-190.

- ÖZÇELİK, Volkan; “Fatura İçeriğinin Kabul Edilmiş Sayılması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 138, Ankara 2018, ss. 209-229.
- ÖZDİLER Küçük, Eda; “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, Malatya 2014, ss. 195-208.
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan; “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 17, Etik Özel Sayı, Gaziantep 2018, ss. 34-46.
- ÖZKAN, Nevzat; “İsme Gelen Ekleri de Alan Bir Fiil Gövdesi: Belir-”, **Türk Dili Araştırmaları Yıllığı - Belleten Dergisi**, C. 49, Ankara 2001, ss. 205-212.
- ÖZTÜRK, Hüseyin ve TEKER, Suat; “Mükelleflerin Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanma Eğilimi ve Çözüm Önerileri”, **PressAcademia Procedia Dergisi**, C. 11, S. 1, İstanbul 2020, ss. 138-144.
- ÖZTÜRK, Mustafa ve YEGEN, Baki; “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterlerde Dijital Dönüşüm: E-Defter ve Defter Beyan Sistemi”, **Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi**, C. 11, S. 1, Denizli 2024, ss. 82-104.
- ÖZYETGİN, Ayşe Melek; “Turfan Uygurlarında Ceza Hukukuyla İlgili Uygulamalar”, **Belleten Dergisi**, C. 75, Ankara 2011, ss. 337-360.
- PALABIYIK, Ömer; “Vergi Denetim Sisteminin Kayıtdışı ve Sahte Fatura Organizasyonları Yönüyle Analizi ve Öneriler”, 13.02.2020, ss. 1-1.
- PANCAROĞLU, Başar; “Sahte ve Gerçeğe Aykırı Belge Kavramlarının Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi ve Sonuçları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 28, S. 2, İstanbul 2022, ss. 806-847.
- PEKŞEN, Fatih; “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, C. 9, S. 1, ordu 2019, ss. 107-116.

- POLAT, Mustafa ve KILIÇER, Erkan; “Türk Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Vergi İade Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 16, S. 2, ss. 356-380.
- RENÇBER, Altan ve OVALIOĞLU, Selin; “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Malatya 2023, ss. 87-102.
- SANDALCI, Ulvi ve SANDALCI, İnci; “Vergi Ahlakı Ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, **Sakarya İktisat Dergisi**, C. 6, S. 1, Sakarya 2017, ss. 70-93.
- SANDALCI, Ulvi; “Vergiden Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi”, **Alanya Akademik Bakış Dergisi**, C. 4, S. 3, Antalya 2020, ss. 1033-1056.
- SARICALAR, Şeyma; “Vergi Usul Kanunu Karşısında Defter-Beyan Sistemi’nin Değerlendirilmesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Y. 5, S. 2, Ankara 2020, ss. 229-262.
- SARIGÜL ATA, Bersun; “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 1, Ankara 2020, ss. 1-40.
- SAVAŞAN, Fatih ve ODABAŞ, Hakkı; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Konya 2005, ss. 1-28.
- SAVAŞAN, Fatih; “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, Afyonkarahisar 2006, ss. 41-65.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat; “Zararlı Bir Alışkanlık: Vergi Afları”, 26.06.2014, ss. 1-1.
- SCHNEİDER, Friedrich; “Size and Progression of The Shadow Economies of Turkey and Other OECD Countries from 2003 to 2013: Some New Facts”, **Ekonomi-tek Dergisi**, C. 2, S. 2, Ankara 2013, ss. 83-116.

- SOKULLU, Füsün; “Siyah Sayılar ve Viktimoloji”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 40, S. 1-4, İstanbul 1974, ss. 219-241.
- SOYASLAN, Doğan; “Hukuka Aykırı Deliller”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 3-4, Erzincan 2003, ss. 9-26.
- SÜTKEN, Elvan; “Roma Mülkiyetinde Mancipatio’nun Yeri ve Önemi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 7, S. 27, Ankara 2016, ss. 467-492.
- ŞAHİN, Serdar; “Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 26, S: 2, Ankara 2024, ss. 531-562.
- ŞANVER, Cahit ve OKTAR, Salim Ateş; “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Y. 1, C. 1, S. 3, Sakarya 2013, ss. 1-23.
- ŞEN, Murat; “İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 20, S. 1, İstanbul 2014, ss. 143-162.
- ŞENYÜZ, Doğan; “Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak Yenileme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 3, Konya 2021, ss. 1591-1621.
- ŞENYÜZ, Doğan; “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 11, S. 43, Ankara 2020, ss. 247-263 vd.
- ŞIK, Hüseyin; “Suçsuzluk Karinesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 1, Ankara 2012, ss.
- ŞİMŞEK, Suat; “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, **Maliye Dergisi**, S. 159, Ankara 2010, ss. 103-145.
- ŞİN, Sevil; “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi**, C. 1, S. 2, İzmir 2019, ss. 68-88.

ŞİN, Sevil; “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 8, S. 16, Yalova 2018, ss. 161-184.

ŞİŞMAN, Gülden ve BİRTEK, Fatih; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Y. 17, S. 49, ss. 217-254.

ŞİŞMAN, Gülden ve DOĞANLAR, Nazlıcan; “Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 2, Mersin 2022, ss. 153-170.

ŞİŞMAN, Gülden ve SARSIKOĞLU, Şenel; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 30, S. 3, Konya 2022, ss. 1591-1623.

ŞİŞMAN, Gülden; “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 2, ss. 31-48.

ŞİŞMAN, Gülden; “Sahte Belgedeki Şekil Şartına Aykırılığın Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 153, Ankara 2021, ss. 269-296.

TAMER, Halil Yasin ve ÖVGÜN, Barış; “Yapay Zekâ Bağlamında Dijital Dönüşüm Ofisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi**, C. 75, S. 2, Ankara 2020, ss. 775-803.

TAŞ, Fatma; “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, S. 152, Ankara 2007, ss. 116-120.

TAŞDELEN, Aziz; “Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 53, S. 2, Ankara 2024, ss. 141-175.

TAŞPINAR, Sema; “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 45, S. 1, ss. 533-572.

- TAYLAR, Yıldırım; “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 2, Malatya 2021, ss. 774-790.
- TAYLAR, Yıldırım; “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 20, S. 2, İzmir 2018, ss. 375-408.
- TEKİN, Nurullah; “Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, C. 5, S. 19, Ankara 2014, ss. 903 -942.
- TORUNOĞLU, Tahsin; “Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 13, S. 2, Antalya 2023, ss. 877-911.
- TORUNOĞLU, Tahsin; “Vergi Ziyai Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, İzmir 2010, ss. 477-544.
- TOSUN, Ayşe Nil; “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 2, Ankara 2017, ss. 95-104.
- TOZMAN, Önder; “Suçsuzluk Karinesi: Türk Hukukundaki Sonuçları”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, Erzincan 2007, ss. 315-353.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, Ankara 2005, ss. 217-228.
- TURAN, Deniz; “Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi”, **Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 2, S. 1, Eskişehir 2020, ss. 55-70.

- TÜNEL, Tamer; “Basit Usul ve Basit Usule Tabi Mükelleflerin KDV ve Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 131, Ankara 2010, ss. 67-74.
- TÜRKOĞLU ÖZDEMİR, Gökçe; “Roma Medeni Usul Hukukunda Formula Yargılaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, İzmir 2005, ss. 167-212.
- UĞUR, Atilla Ahmet; “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **International Journal of Public Finance**, C. 1, S. 2, Bursa 2016, 122-145.
- USTA, Mehmet ve GEREKAN, Bilal; “İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C. 10, S. 2, Ankara 2017, ss. 235-260.
- UYGUN, Esra; “Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke: Türk Hukuk Sistemi Açısından Bir Değerlendirme”, **International Journal of Social Inquiry**, C. 17, S. 3, Bursa 2024, ss. 637-664.
- UZUN, Erkan; “Muhasebe Biliminde Bilgi Teknolojilerinin Etkinliği: Avantaj ve Dezavantajlar”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 7, S. 4, Bolu 2022, ss. 588-599.
- ÜMİT, Ceyda; “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1, Ankara 2021, ss. 357-393.
- ÜNAL, Ertuğrul; “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 27, S. 2, İstanbul 2021, ss. 1260-1297.
- ÜNAL, Feyzullah ve KİRAZ, İbrahim; “Türkiye’de e-Devlet Uygulamalarının Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Etkinliği: Adalet Bakanlığı UYAP Bilişim Sistemi Örneği”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Afro-Avrasya Özel Sayısı, Kütahya 2016, ss. 437-450.

- ÜNAL, Oğuz Kürşat; “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 10, S. 1, Ankara 2006, ss. 1-32.
- ÜNAL, Selcan; “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği ve 7524 Sayılı Kanun ile Getirilen Yenilikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 301, Ankara 2024, ss. 36-50.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman ve ÜNSAL, Hilmi; “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, S. 2, Konya 2008, ss. 111-126.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman; “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 3-4, Konya 2001, ss. 293-323.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman; “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, Konya 2006, ss. 217-285.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman; “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, Konya 2003, ss. 251-271.
- ÜZÜLMEZ, İlhan; “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 58, Ankara 2005, ss. 41-72.
- VATANSEVER ÖZTÜRK, Müge; “Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, Özel Sayı, İzmir 2014, ss. 4815-4841.
- VURAL, Secahattin; “Sahte Belge ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 180, Ankara 2014, ss. 82-89.
- YALTI, Billur; “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 258, Ankara 2010, ss. 21-40.
- YAZICIOĞLU, Alara Efsun; “Sosyal Medya Hesaplarınızın En Sadık Takipçisi: Vergi İdaresi”, 07.06.2024, ss. 1-1.

- YEGEN, Baki; “Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 3, Sakarya 2019, ss. 237-247.
- YEGEN, Baki; “Vergilendirmede Yeni Bir Yaklaşım: Yapak Zekâ”, **Politik Ekonomik Kuram Dergisi**, C. 7, S. 2, Niğde 2023, ss. 140-154.
- YILDIZ, Ferhat; “Belgede Sahtecilik ile VUK’da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 12, S. 48, Ankara 2021, ss. 547-582.
- YILDIZ, Hayrettin; “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 17, S. 3-4, ss. 129-154.
- YILMAZ, Elif; “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, Ankara 2009, ss. 321-351.
- YILMAZ, Güneş ve BİYAN, Özgür; “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: -Benzeri Mali Yükümlülük- Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 38, S. 2, İstanbul 2016, ss. 335-360.
- YILMAZ, Sibel; “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 66, S. 1, Ankara 2017, ss. 263-300.
- YOKUŞ SEVÜK, Handan; “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 41, Diyarbakır 2019, ss. 229-255.
- YOKUŞ SEVÜK, Handan; “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 24, S. 41, Diyarbakır 2019, ss. 229-255.
- YORULDU, Mutlu; “Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşıt İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 8, Özel Sayı, Tekirdağ 2019, ss. 415-419.

YURT, Oğuz ve TEKER, Suat; “İşletmelerde Sahte Belge Kullanma Durumu ve Bu Durumun Sonuçları”, **PressAcademia Procedia Dergisi**, C. 9, S. 1, İstanbul 2019, ss. 150-154.

YURTERİ, İsmet; “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 100, Ankara 2012, ss. 255-270.

ZAFER, Hamide; “Savunma Hakkı ve Sınırları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 19, S. 2, İstanbul 2013, ss. 507-540.

TEZLER

AK, Emrah; “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2021.

AKYILDIZ, Mehmet Buğra; “Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemlerde Delillerin Hukuka Uygun Olarak Elde Edilmesinin Önemi ve Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2018.

AKYÜZ, Şekure Eda; “Vergi Hukuku Açısından Sahte Belge”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Gedik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

ARSLAN, Mehmet; “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya 1994.

ARSLAN, Selma; “Selçuklu Devletinde Suç ve Cezalandırma Usulleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar 2021.

- ARSLAN, Yücel; “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ve Muhasebesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015.
- ATAMAN, Ebru Naciye; “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2023.
- AYDOĞDU, Fakrullah İsmail Hakkı; “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009.
- AYGIN, Mert Cemal; “Osmanlı Devleti’nde Kazancın Vergilendirilmesi Teşebbüsleri (1907-1914)”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019.
- BAKMAZ, Zübeyir, Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010.
- BAŞER, Hakan; “Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve Sonuçları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2011.
- BELGE, Servet; “Türkiye’de KDV İade Sürecine İlişkin Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, FMV Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019.
- BİLİCİ, Kerim; “Kayıtdışı Ekonominin Para ve Sermaye Piyasalarına Etkileri: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.
- BÜLBÜL, Mehmet; “Vergi Uyumu Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014.

- CENGİZ, Aydın, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 97.
- CERRAH, Ömer; “Türk Vergi Sisteminde Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bolu 2023.
- ÇAMCI, Melih; “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Zararları ile Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin 2022.
- DÖNMEZ, Adem; “Bir Muhasebe Manipülasyon Aracı Olarak Katma Değer Vergisi İndirim Mekanizması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray 2022.
- ERDAL, Ömer; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011.
- ERDOĞAN, Hatice; “Ticari Kazançta Götürü Usulde Vergileme Yöntemleri ve Türkiye Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1994.
- ERTEK, Pınar; “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019.
- GÖK, Onur; “Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2019.
- GÖRGÜ, “Elif, Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2018.
- GÜNAY, Sema; “Vergi Denetiminde Risk Analizi ve Mükellef Haklarına Yansımaları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2017.

- GÜNER, Ümit, “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2008.
- IRMAK, Uğur Burak; “Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununda Yer Alan Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya 2024.
- İNCE, Eyyup; “Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2016.
- İNCEL, Enes; “Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2022.
- KAPUSUZÖĞLU, Aykut Alp; “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2024.
- KAYA, Muhammet; “Eşyanın Gümrük Kıymeti, Vergilendirilmesi ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yöntemleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2019.
- KÖSTÜ, Ozan Muzaffer; “Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, **Kaynak:** yok.gov.tr, **e.t.:** 15.06.2025, s. 52.
- KURŞUN, Mehmet Fatih; “Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2019.
- KÜÇÜK, Levent; “Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 1997.

- MACİT, Songül Solmaz; “Osmanlı Devleti'nden Günümüz Vergilendirme Yetkisinin Dönüşümü”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Ankara 2017.
- PELEN, Ebru Şenay; “Türk Vergi Hukukunda Yorum Müessesesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2024.
- POLAT, İsmet; “Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2004.
- POLAT, Zeynep; “Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2017.
- SARISU, Kanmaz Gökçe; “Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2018.
- TEKŞAN, Enes; “Türkiye'de İhracattan Doğan KDV İadelerinin Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı Üzerindeki Etkisi: Sakarya Örneği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TÜRKER, Didem; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü”, **Yüksek Lisans Tezi**, İzmir Bakırçay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İzmir 2023.
- UYANIK, Mustafa; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2014.
- UYAR, Sait Alperen; “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2022.

YEGEN, Baki; “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

YENİÇERİ, Harun; “Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2005.

YENİGÜN, Songül; “Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2021.

YILDIRIM, Ercan; “Vergi Afları ve Mersin Halkının Vergi Aflarına Bakış Açısı”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin 2019.

YILMAZ, Ali Osman; “Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Bir Durum Çalışması”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2019.

YILMAZ, Ayşe Nur; “Türkiye’de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2019.

YÜCEL, Mehmet; “Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014.

VERİ TABANLARI VE İNTERNET SİTELERİ

10haber.net

academia.edu

acikerisim.aku.edu.tr

adalet.gen.tr

adenymm.com.tr

akademikyorum.com

alomaliye.com

archive.ismmmo.org.tr

avesis.inonu.edu.tr

bekirbaykara.av.tr

danistay.gov.tr

gib.gov.tr

hukuki.net

ictihatlar.com.tr

istanbul.gib.gov.tr

jurix.com.tr

karararama.com.tr

kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr

kazanci.com.tr

kocaelismmo.org.tr

legalbank.net

lexpera.com.tr

mfa.gov.tr

msmmmo.org.tr

muhasibat.hmb.gov.tr

muhasibetr.com

normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr

tbmm.gov.tr

teknoloji.gib.gov.tr

tez.yok.gov.tr

turcademy.com

uyap.gov.tr

vergi.tc

vergikonseyi.hmb.gov.tr

vergiraporu.com.tr

vergisorunlari.com.tr

versav.org

yargitaykararlari.com.tr

YARGI KARARLARI

Adana 1. VM T. 13.09.2019 E. 2019/429 K. 2019/826.

Adana 1. VM T. 14.06.2021 E. 2021/198 K 2021/877.

Adana 1. VM T. 14.04.2022 E. 2022/79 K 2022/359.

Adana 1. VM T. 01.07.2024 E. 2024/214 K. 2024/692.

Adana 1. VM T. 04.02.2025 E. 2024/1477 K. 2025/142.

Adana 1. VM T. 04.03.2025 E. 2024/1140 K. 2025/288.

Adana 1. VM T. 04.03.2025 E. 2025/61 K. 2025/294.

Adana 2. VM T. 08.09.2020 E. 2019/1021 K. 2020/385.

Adana 2. VM T. 07.09.2021 E. 2021/1 K. 2021/932.

Adana 2. VM T. 22.03.2022 E. 2021/1437 K. 2022/351.

Adana 2. VM T. 18.04.2024 E. 2023/1139 K. 2024/352.

Adana 2. VM T. 11.09.2024 E. 2024/333 K. 2024/774.

Adana 2. VM T. 29.11.2024 E. 2024/1237 K. 2024/1273.

Adana 2. VM T. 02.12.2024 E. 2024/1015 K. 2024/1277.

Adana 2. VM T. 08.01.2025 E. 2024/1226 K. 2025/16.

Adana 2. VM T. 27.01.2025 E. 2024/1589 K. 2025/128.

Adana 2. VM T. 25.02.2025 E. 2024/1194 K. 2025/230.

Adana BİM 1. VDD T. 19.10.2020 E. 2020/599 K. 2020/288.

Adana BİM 1. VDD T. 19.10.2023 E. 2023/2019 K. 2023/2610.

Adana BİM 1. VDD T. 18.01.2024 E. 2023/1524 K. 2024/213.

Adana BİM 1. VDD T. 14.06.2024 E. 2024/1059 K. 2024/1399.

Adana BİM 1. VDD T. 09.07.2024 E. 2024/695 K. 2024/1480.

Adana BİM 1. VDD T. 20.12.2024 E. 2024/1810 K. 2024/2349.

Adana BİM 1. VDD T. 24.12.2024 2024/1239 YD İtiraz.

Adana BİM 1. VDD T. 06.03.2025 E. 2025/283 K. 2025/240.

Adana BİM 1. VDD T. 22.04.2025 E. 2024/1796 K. 2025/430.

Adana BİM 1. VDD, T. 27.05.2025 E. 2025/285 K. 2025/634

Adana BİM 2. VDD T. 06.03.2025 E. 2024/1598 K. 2025/360.

Ankara 11. CD T. 3.2.2017 E.2017/181 K.2017/547.

Ankara 11. CD T. 15.9.2020 E.2018/808 K.2020/927.

Ankara 11. CD T. 15.9.2020 E.2018/938 K.2020/928.

Ankara 2. İD 21.04.2017 tarih ve E. 2015/2753 K. 2017/1613.

Ankara BİM 12. İDD 21.12.2017 tarih ve E. 2017/1391 K. 2017/1568.

Ankara BİM 4. VDD T. 10.06.2024 E. 2024/313 K. 2024/2299.

Antalya 1. VM T. 11.12.2024 E. 2024/535 K. 2024/812.

AYM GK T. 22.10.2020 E. 2019/100 K. 2020/62.

AYM T. 31.01.2007 E. 2004/31 K. 2007/11.

AYM T. 03.02.2011 E. 2009/5 K. 2011/31

AYM T. 27.09.2012 E.2011/16 K.2012/129.

AYM T. 19.03.2015 E. 2014/144 K. 2015/29.

AYM T. 27.03.2019 B.N. 2018/9115.

AYM T. 28.09.2022 E. 2022/59 K. 2022/111.

AYM T. 16.02.2023 E. 2022/146 K. 2023/31.

AYM T. 22.03.2023 E. 2022/108 K. 2023/55.

AYM T. 26.07.2023 E. 2023/36 K. 2023/142.

AYM T. 13.09.2023 E. 2022/81 K. 2023/153.

Bakırköy 7. ATM T. 01.02.2023 E. 2022/654 K. 2023/11.

Danıştay 3. D. T. 24.12.1986 E.1986/1201 K.1986/2706.

Danıştay 3. D. T. 25.12.1990 E.1989/3460 K.1990/3569.

Danıştay 3. D. T. 09.02.2000 E.1999/566 K.2000/477.

Danıştay 3. D. T. 16.01.2001 E. 2000/905 K. 2001/16.

Danıştay 3. D. T. 06.05.2008 E:2007/2735 K:2008/1390.

Danıştay 3. D. T. 25.2.2015 E. 2014/7163 K. 2015/801.

Danıştay 3. D. T. 13.5.2015 E. 2014/11851 K. 2015/3173.

Danıştay 3. D. T. 01.03.2016 E. 2013/12352 K. 2016/1850.

Danıştay 3. D. T. 07.03.2016 E. 2015/7939 K. 2016/1968.

Danıştay 3. D. T. 17.3.2020 E. 2016/10638 K. 2020/1523.

Danıştay 3. D. T. 19.01.2021, E. 2019/6682, K. 2021/49.

Danıştay 3. D. T. 16.6.2021 E. 2019/5347 K. 2021/3186.

Danıştay 3. D. T. 12.5.2022 E.2021/656 K.2022/2214.

Danıştay 3. D. T. 7.11.2023 E. 2023/1697 K. 2023/4239.

Danıştay 3. D. T. 29.12.2023 E.2023/8264 K.2023/6629.

Danıştay 3. D. T. 30.01.2024 E. 2021/804 K. 2024/178.

Danıştay 4. D. T. 18.12.1998 E. 1997/5110 K. 1998/5386.

Danıştay 4. D. T. 14.12.2006 E. 2005/2198 K. 2006/2649

Danıştay 4. D. T. 06.02.2007 E. 2006/4226 K. 2007/224.

Danıştay 4. D. T. 26.04.2007 E. 2006/1742 K. 2007/1408.

Danıştay 4. D. T. 14.01.2008 E. 2007/4095 K. 2008/1.

Danıştay 4. D. T. 15.04.2009 E. 2008/6038 K. 2009/1973.

Danıştay 4. D. T. 07.06.2010 E. 2009/4029 K. 2010/3462.

Danıştay 4. D. T. 22.10.2015 E. 2012/1840 K. 2015/4721.

Danıştay 4. D. T. 16.04.2018 E. 2015/6558 K. 2018/3639.

Danıştay 4. D. T. 19.10.2020 E. 2016/17739 K. 2020/3962.

Danıştay 4. D. T. 8.2.2021 E. 2016/8508 K. 2021/816.

Danıştay 4. D. T. 22.2.2021 E. 2016/21424 K. 2021/1183.

Danıştay 4. D. T. 8.03.2021 E. 2016/138 K. 2021/1488.

Danıştay 4. D. T. 10.6.2021 E. 2016/16758 K. 2021/3096.

Danıştay 4. D. T. 14.6.2021 E.2019/7761 K.2021/3128.

Danıştay 4. D. T. 10.1.2022 E. 2021/9126 K. 2022/17.

Danıştay 4. D. T. 21.02.2022 E. 2018/3683 K. 2022/921.

Danıştay 4. D. T. 04.04.2022 E. 2018/691 K. 2022/2093.

Danıştay 4. D. T. 11.04.2022 E. 2021/3712 K. 2022/2396.

Danıştay 4. D. T. 21.04.2022 E. 2018/2923 K. 2022/2787.

Danıştay 4. D. T. 13.06.2022 E. 2019/1157 K. 2022/3981.

Danıştay 4. D. T. 15.06.2022 E. 2018/8461 K. 2022/4098.

Danıştay 4. D. T. 15.06.2022 E. 2022/577 K. 2022/4115

Danıştay 4. D. T. 27.12.2022 E. 2020/754 K. 2022/9253.

Danıştay 4. D. T. 11.01.2023 E. 2019/7712 K. 2023/120.

Danıştay 4. D.T. 27.02.2023 E. 2021/1992 K. 2023/993.

Danıştay 4. D. T. 16.03.2023 E. 2021/6035 K. 2023/1471.

Danıştay 4. D. T. 24.04.2023 E. 2019/6488 K. 2023/2277.

Danıştay 7. D. T. 12.06.2001 E. 2000/7368 K. 2001/220.

Danıştay 7. D. T. 28.03.2022 E. 2021/2079 K. 2022/1300.

Danıştay 9. D. T. 17.01.2008 E. 2006/3921 K. 2008/230.

Danıştay 9. D. T. 16.04.2009 E. 2008/3446 K. 2009/1800.

Danıştay 9. D. T. 23.05.2012 E. 2008/7281 K. 2012/2865.

Danıştay 9. D. T. 09.03.2020 E. 2019/114 K. 2020/1555.

Danıştay 9. D. T. 07.06.2022 E. 2019/7070 K. 2022/2666.

Danıştay 9. D. T. 13.06.2022 E. 2021/4457 K. 2022/2968.

Danıştay 9. D. T. 14.06.2022 E. 2021/3242 K. 2022/3062.

Danıştay 9. D. T. 19.10.2022 E. 2020/2405 K. 2022/4880.

Danıştay 9. D. T. 03.07.2024 E. 2024/3213 K. 2024/3864.

Danıştay 11. D. T. 07.04.1999 E.1997/3487 K. 1999/1189.

Danıştay 12. D. T. 26.11.2015 E.2011/2498 K.2015/6238.

Danıştay İBK T. 08.02.2019 E. 2013/3 K. 2019/1.

Danıştay VDDK T. 28.04.1995 E. 1994/332 K. 1995/142.

Danıştay VDDK T. 23.10.1998 E. 1997/79 K. 1998/296.

Danıştay VDDK T. 26.11.1999 E.1999/158 K.1999/509.

Danıştay VDDK T. 13.10.2000 E.2000/159 K.2000/339.

Danıştay VDDK T. 27.10.2000 E.2000/176 K.2000/350.

Danıştay VDD 24.12.2004 E.2004/152 K.2004/199.

Danıştay VDDK T. 15.05.2009 E.2008/655 K.2009/209.

Danıştay VDDK T. 13.11.2019 E. 2019/267 K. 2019/861.

Danıştay VDDK T. 29.01.2020 E. 2019/337 K. 2020/64.

Danıştay VDDK T. 19.02.2020 E. 2019/1460 K. 2020/163.

Danıştay VDDK T. 18.11.2020 E. 2020/1315 K. 2020/1271.

Danıştay VDDK T. 1.11.2023 E. 2022/924 K. 2023/1279.

Danıştay VDDK T. 15.05.2024 E. 2022/1499 K. 2024/431.

Danıştay VDDK T. 11.09.2024 E. 2023/517 K. 2024/776.

Danıştay VDDK T. 09.04.2025 E. 2025/1 2025/13.

Gaziantep BİM 1. VDD T. 13.07.2020 E. 2020/379 K. 2020/536.

Gaziantep VM T. 08.11.2024 E. 2024/938 K. 2024/937.

İstanbul 11. VM T. 02.12.2024 E. 2024/1733 K. 2024/1863.

İstanbul 12. VM T. 27.12.2024 E. 2024/1682 K. 2024/2227.

İstanbul 13. VM T. 28.11.2024 E. 2024/2139 K. 2024/1969.

İstanbul 13. VM T. 04.12.2024 E. 2024/2031 K. 2024/2069.

İstanbul 14. VM T. 05.12.2024 E. 2024/1826 K. 2024/2146.

İstanbul BİM 1. VDD T. 27.11.2020 E. 2020/2457 K. 2020/1733.

İstanbul BİM 2. VDD T. 08.06.2017 E. 2016/3259 K. 2017/2602.

İstanbul BİM 2. VDD T. 26.11.2020 E. 2020/1420 K. 2020/2120.

İstanbul BİM 2. VDD T. 17.05.2022 E. 2022/281 YD.

İstanbul BİM 4. VDD T. 20.03.2025 E. 2025/658 K. 2025/517.

İzmir BİM 3. VDD T. 27.10.2020 E. 2020/1126 K. 2020/1480.

İzmir BİM 3. VDD T. 30.11.2020 E. 2020/1885 K. 2020/1637.

Konya 10. ASCM T. 23.10.2014 E. 2013/331 K. 2014/650.

Konya 10. ASCM T. 26.04.2023 E. 2022/316 K. 2023/300.

Konya BİM 1. VDD, T. 27.02.2025 E. 2025/139 K. 2025/290

Mersin 1. VM T. 28.06.2024 E. 2022/1527 K. 2024/801.

Mersin 1. VM T. 07.03.2025 E. 2023/1240 K. 2024/333.

Samsun 5. CD T. 12.03.2020 E.2018/3355 K.2020/772.

VDDK T. 02.10.2024 E. 2023/1070 K. 2024/908.

VDDK T. 19.02.2014 E. 2014/35 K. 2014/90.

Yargıtay 4. CD T. 02.02.2011 E.2010/19936 K.2011/822.

Yargıtay 6. CD. T. 16.10.1979 E.1979/6461 K.1979/6599.

Yargıtay 7. CD T. 4.11.2013 E.2013/3274 K.2013/24265.

Yargıtay 8. CD T. 12.12.2013 E.2012/31922 K.2013/29069.

Yargıtay 11. CD. T. 06.05.2002 E. 2001/7659 K. 2002/3817.

Yargıtay 11. CD T. 20.04.2005 E. 2005/11032 K.2005/2015.

Yargıtay 11. CD. T. 22.02.2007 E.2006/8681 K.2007/1073.

Yargıtay 11. CD T. 10.12.2007 E.2006/4503 K.2007/9092.

Yargıtay 11. CD. T. 27.03.2014 E.2012/22192 K.2014/5927.

Yargıtay 11. CD T. 11.02.2016 E.2014/21135 K.2016/1026.

Yargıtay 11. CD T. 23.06.2016 E.2016/8845 K.2016/5894.

Yargıtay 11. CD. 12.10.2017 E.2015/4527 K.2017/6639.

Yargıtay 11. CD T. 26.10.2017 E. 2016/8315 K. 2017/7200.

Yargıtay 11. CD T. 26.10.2017 E. 2016/9529 K. 2017/7164.

Yargıtay 11. CD. T. 26.10.2017 E. 2016/4035 K. 2017/7195.

Yargıtay 11. CD T. 27.02.2018 E.2017/17434 K.2018/1725.

Yargıtay 11. CD T. 19.06.2018 E.2017/14052 K.2018/5599.

Yargıtay 11. CD T. 26.06.2018 E. 2017/10422 K. 2018/5837.

Yargıtay 11. CD T. 05.07.2018 E.2016/7410 K.2018/6274.

Yargıtay 11. CD T. 26.09.2018 E.2016/12224 K.2018/7322.

Yargıtay 11. CD T. 2.10.2018 E.2016/3912 K.2018/7537.

Yargıtay 11. CD T. 19.12.2018 E.2017/14121 K.2018/10684.

Yargıtay 11. CD T. 28.02.2019 E.2018/4004 K.2019/2115.

Yargıtay 11. CD T. 03.05.2019 E.2019/308 K.2019/4361.

Yargıtay 11. CD T. 17.06.2019 E.2019/3457 K.2019/5291.

Yargıtay 11. CD T. 18.02.2020 E. 2017/9604 K. 2020/1421

Yargıtay 11. CD. T. 29.06.2020 E. 2019/5142 K. 2020/3627.

Yargıtay 11. CD. T. 23.09.2021 E. 2021/2049 K. 2021/7188.

Yargıtay 11. CD T. 30.09.2021 E.2021/12336 K.2021/7585.

Yargıtay 11. CD. T. 12.10.2021 E. 2017/1059 K. 2021/8301.

Yargıtay 11. CD T. 24.01.2022 E.2021/38066 K.2022/1033.

Yargıtay 11. CD T. 11.05.2022 E. 2017/16883 K. 2022/7974.

Yargıtay 11. CD T. 15.06.2022 E. 2018/7264 K. 2022/12519.

Yargıtay 11. CD T. 14.03.2023 E.2021/1170 K.2023/1579.

Yargıtay 11. CD T. 22.11.2023 E.2021/22970 K.2023/8640.

Yargıtay 11. CD T. 24.01.2024 E.2021/30437 K.2024/860.

Yargıtay 11. CD T. 24.01.2024 E.2021/3489 K.2024/868.

Yargıtay 11. CD T. 13.03.2024 E.2021/8785 K.2024/3286.

Yargıtay 11. CD. T. 29.04.2024 E. 2023/3831 K. 2024/5692.

Yargıtay 11. CD T. 04.11.2024 E.2024/5304 K.2024/12668.

Yargıtay 11. CD T. 9.12.2024 E. 2024/2844 K. 2024/14943.

Yargıtay 15. CD T. 24.04.2014 E.2012/22162 K.2014/7999.

Yargıtay 19. CD T. 27.05.2015 E. 2015/3176 K. 2015/2006.

Yargıtay 19. HD E.09.04.2015 E. 2014/18067 K. 2015/5168.

Yargıtay 21. CD T. 26.12.2016 E. 2016/7818 K. 2016/7987.

Yargıtay 21. CD T. 04.02.2016 E.2015/6013 K.2016/915.

Yargıtay CGK T. 21.06.1968 E.1968/97 K.1968/324.

Yargıtay CGK T. 04.04.1983 E.1983/6-13 K.1983/155.

Yargıtay CGK T. 04.05.1987 E.1987/141 K.1987/256.

Yargıtay CGK T. 05.11.1990 E. 1990/246 K. 1990/263

Yargıtay CGK T. 09.10.2001 E. 2001/161 K. 2001/211.

Yargıtay CGK T. 31.05.2005 E.2004/158 K.2005/58.

Yargıtay CGK T. 21.02.2006 E.2006/7 K.2006/25.

Yargıtay CGK T. 9.10.2012 E.2011/335 K.2012/1804.

Yargıtay CGK T. 11.07.2014 E.2012/1512 K.2014/366.

Yargıtay CGK T. 27.10.2015 E.2013/723 K.2015/349.

Yargıtay CGK T. 08.11.2018 E.2018/427 K.2018/517.

Yargıtay CGK T. 20.11.2018 E. 2017/315 K. 2018/549

Yargıtay CGK T. 28.11.2019 E.2016/403 K.2019/681.

Yargıtay CGK T. 29.09.2020 E.2017/11-1122 K.2020/381.

Yargıtay CGK T.22.09.2022 E.2021/433 K.2022/575.

Yargıtay CGK T. 18.10.2022 E.2022/153 K.2022/641.

Yargıtay CGK T. 18.10.2022 E.2022/153 K.2022/641.

Yargıtay CGK T.02.10.2024 E.2024/280 K. 2024/279.

Yargıtay HGK T.12.10.2011 E.2011/472 K.2011/608.

DİĞER KAYNAKLAR

OECD, “Behavioural Insights for Better Tax Administration: A Brief Guide”, 1'inci Baskı, **OECD Yayınları**, Paris 2021.

OECD, “Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles”, 2'nci Baskı, **OECD Yayınları**, Paris 2021.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “2024 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara 2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Elektronik Denetim Uygulamaları Sunumu”, Ankara 2017.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Mücadele Çalışma Grubu Raporu”, Ankara 2022.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)”, Ankara 2022.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu”, Aralık 2024.

T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, “Ulusal Yapay Zekâ Stratejisi 2024-2025 Eylem Planı”, Ankara 2024.

Türkçe Sözlük, Ankara 2011, Türk Dil Kurumu Yayınları.

