

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAPSAMINDA SAHTE FATURA OLGUSU

Yusuf ERTEKİN

MAYIS – 2025

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAPSAMINDA SAHTE FATURA OLGUSU

Yusuf ERTEKİN

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Cansu DAĞ

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Yusuf ERTEKİN'in "Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Sahte Fatura Olgusu" başlıklı tezi 17/06/2025 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun .../.../20... tarih ve ../. sayılı kararı ile kabul edilmiştir.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Bu tezi okuyarak içerik ve nitelik açısından incelediğimi ve Yüksek Lisans derecesi almak için yeterli olduğunu onaylıyorum.

Dr.Öğr.Üyesi Cansu DAĞ
Tez Danışmanı

Bu tezi okuyarak içerik ve nitelik açısından incelediğimizi ve Yüksek Lisans derecesi almak için yeterli olduğunu onaylıyoruz.

Jüri Üyeleri:

Unvan ve İsim	Bağlı Olduğu Kurum	İmza
1. Prof. Dr. H. Dilek YILMAZCAN	Maltepe Üniversitesi	
2. Dr. Öğr. Üyesi Cansu DAĞ	Kırklareli Üniversitesi	
3. Dr. Öğr. Üyesi Mısra TAN	Kırklareli Üniversitesi	

BEYAN

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Yusuf ERTEKİN

17/06/2025

ÖZ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAPSAMINDA SAHTE FATURA OLGUSU

Ertekin, Yusuf

Yüksek Lisans, Kamu Hukuku

Tez Yöneticisi: Dr. Öğr. Üyesi Cansu DAĞ

Mayıs 2025

Bu çalışmada, vergi kaçakçılığı suçu özelinde sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri hem Türk vergi mevzuatı hem de ceza hukuku bağlamında kapsamlı biçimde ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında düzenlenen bu fiillerin hem idari hem cezai boyutları incelenmiş; uygulamada ortaya çıkan sorunlara ve yargı kararlarına yer verilmiştir. Ayrıca, Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasındaki normatif ilişki, genel norm-özel norm ilkesi çerçevesinde tartışılmıştır. Tezin özgün katkılarından biri, vergi suçlarının insan hakları perspektifinden ele alınmasıdır. Bu doğrultuda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatları ışığında vergi yaptırımları değerlendirilmektedir. Ne bis in idem ilkesi, adil yargılanma hakkı, kanunsuz ceza olmaz ilkesi ve mülkiyet hakkı bağlamında, Türk vergi sistemi ile AİHS arasında normatif uyumun düzeyi analiz edilmiştir. AİHM kararları ile Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararları birlikte incelenmiş, bu çerçevede Türkiye'nin uluslararası yükümlülüklerine uygunluğuna dair genel bir değerlendirme yapılmıştır. Sonuç olarak, çalışma, hem ulusal hukuk normları hem de uluslararası insan hakları ilkeleri ışığında vergi kaçakçılığı olgusunu disiplinler arası bir yaklaşımla değerlendirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Kaçakçılığı, Sahte Fatura, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

FAKE INVOICE CASE WITHIN THE SCOPE OF TAX EVASION

Ertekin, Yusuf

Master, Public Law

Supervisor: Dr. Cansu DAĞ

May 2025

In this study, the offense of tax evasion is examined comprehensively, focusing particularly on the act of issuing and using false invoices, within the context of both Turkish tax legislation and criminal law. These acts, regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law, are analyzed from both administrative and criminal perspectives, and judicial practices as well as existing problems are addressed. Additionally, the normative relationship between the Turkish Penal Code and the Tax Procedure Law is discussed within the framework of the general norm–specific norm principle. One of the distinctive contributions of this thesis is the evaluation of tax offenses from a human rights perspective. In this context, the sanctions concerning tax law are assessed in light of the European Convention on Human Rights (ECHR) and the case-law of the European Court of Human Rights (ECtHR). Principles such as *ne bis in idem*, the right to a fair trial, the principle of legality in criminal law, and the right to property are analyzed with reference to the level of harmonization between the Turkish tax system and the ECHR. ECtHR and Turkish Constitutional Court judgments are jointly examined to evaluate Turkey’s compliance with its international obligations. Furthermore, in the third chapter of the study, the relationship between tax penalties and human rights is addressed in detail within the framework of the ECHR and the jurisprudence of the ECtHR.

As a result, this study provides an interdisciplinary assessment of the phenomenon of tax evasion in light of both national legal norms and international human rights principles.

Keywords: Tax Law, Tax Evasion, Counterfeit Invoice, Tax Procedure Law.



ÖNSÖZ

Bu yüksek lisans tezinin hazırlanmasında emeği geçen herkese en içten teşekkürlerimi sunarım.

Öncelikle, tez danışmanım Sayın Dr.Öğr.Üyesi Cansu DAĞ’a akademik bilgisi, yönlendirmeleri ve sabırlı desteği için minnettarım. Çalışmam boyunca yol gösterici yaklaşımı ve yapıcı eleştirileri benim için son derece kıymetli olmuştur. Ayrıca, tez savunma sınavımda jüri üyesi olarak yer alıp değerli katkıları ve değerlendirmeleriyle çalışmamı zenginleştiren saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. H. Dilek YILMAZCAN ve Dr. Öğr. Üyesi Mısra TAN’a teşekkür ederim. Tezime dair yapıcı yorumları, akademik bakış açımı geliştirmemde önemli bir rehber olmuştur.

Tez süreci boyunca akademik bilgi ve kaynak paylaşımı konusunda destek veren tüm öğretim üyelerine ve ilgili idari personele teşekkür ederim.

Ayrıca, çalışma koşullarımda bana anlayış göstererek zaman tanıyan, sürece olumlu katkı sağlayan meslektaşlarıma da içtenlikle teşekkür ederim.

Son olarak, bu süreçte moral ve destekleriyle daima yanımda olan eşime ve sevdiklerime gönülden teşekkür ederim; onların varlığı bu çalışmayı kararlılıkla tamamlamamda en büyük güç kaynağım olmuştur.

Yusuf ERTEKİN

17/06/2025

İÇİNDEKİLER

BEYAN	iii
ÖZ	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

FATURA VE SAHTE BELGE KAVRAMLARI.....	5
1.1. Faturanın Tanımı ve Hukuki Çerçevesi.....	5
1.1.1. Faturanın Mevuzattaki Yeri.....	8
1.1.2. Fatura Düzenlenmesinde Şekil ve Usul Şartları.....	10
1.1.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler	12
1.1.3.1. Perakende Satış Vesikaları	12
1.1.3.2. Gider Pusulası.....	14
1.1.3.3. Müstahsil Makbuzu	16
1.1.4. VUK'ta Yer Alan Diğer Belgeler.....	17
1.2. Sahte Belge Tanımı	20
1.2.1. Yargı Kararları Işığında Sahte Belge Tanımı.....	21
1.2.2. Sahte Belge Kullanımının Başlıca Nedenleri	24
1.2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.....	26
1.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Sahte Fatura Karşılaştırması.....	27
1.4. Sahte Belgenin Tespiti.....	29
1.4.1. Vergi İncelemesi.....	31
1.4.2. İspat ve Delil Serbestisi	32

1.5. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Haricinde Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller.....	33
1.5.1. VUK 359/a-1 Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 1. Grup Fiiller.....	34
1.5.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	34
1.5.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	36
1.5.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap Ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen Veya Kısmen Başka Defter, Belge Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	37
1.5.2. VUK 359/a-2 Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 2. Grup Fiiller.....	39
1.5.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek	39
1.5.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek	42
1.5.2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya Kullanmak.....	46
1.5.3. VUK 359/c Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 4. Grup Fiiller.....	48
1.5.3.1. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak Veya Bu Şekilde Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanmak...	48
1.5.3.2. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak.....	49
1.5.3.3. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunmayan Kişilerin Basmış Olduğu Belgeleri Bilerek Kullanmak.....	50
1.5.4. VUK 359/ç Bendinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 5. Grup Fiiller.....	51

1.5.5. VUK 359/d Bendinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 6. Grup Fiiller	53
---	----

2. BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA DAİR VUK DÜZENLEMELERİ VE UYGULAMALARI	55
--	-----------

2.1. Vergi Usul Kanununda Sahte Fatura ile Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tanımı	56
---	----

2.1.1. Suçun Özellikleri	58
--------------------------------	----

2.1.1.1. Tehlike Suçu Olması	59
------------------------------------	----

2.1.1.2. Neticesi Harekete Bitişik Suçlardan Olması	60
---	----

2.1.1.3. İcrai ve Seçimlik Hareketli Suç Olması	60
---	----

2.1.2. Suçun Unsurları	61
------------------------------	----

2.1.2.1. Maddi Unsurları.....	64
-------------------------------	----

2.1.2.1.1. Suçun Konusu.....	64
------------------------------	----

2.1.2.1.2. Vergi Kanunlarına Göre Tutulan Veya Düzenlenen ve Saklanma Ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Belge ve Kayıtlar.....	65
---	----

2.1.2.1.2.1. Defterler	65
------------------------------	----

2.1.2.1.2.2. Belgeler	65
-----------------------------	----

2.1.2.1.2.3. Kayıtlar.....	66
----------------------------	----

2.1.2.1.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeler.....	67
--	----

2.1.2.1.3.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar ve Bunlara İlişkin Belge, Bilgi Veya Veriler	67
--	----

2.1.2.1.3.2. Elektronik Defter, Belge ve Kayıtlar	68
---	----

2.1.2.1.4. Suçun Faili.....	68
-----------------------------	----

2.1.2.1.5. Suçun Mağduru	70
--------------------------------	----

2.1.2.1.6. Fiil.....	71
----------------------	----

2.1.2.1.6.1. Defter, Kayıt Ve Belgeleri Yok Etmek Veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak Veya Hiç Yaprak Koymamak	73
2.1.2.1.6.2. Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak.	75
2.1.2.1.6.2.1. Genel Olarak.....	75
2.1.2.1.6.2.2. Sahte Fatura Düzenleme.....	78
2.1.2.1.6.2.3. Sahte Fatura Kullanma	79
2.1.2.2. Manevi Unsurları.....	80
2.1.2.2.1. Kast.....	81
2.1.3. Yaptırımlar	84
2.1.3.1. Adli Yaptırımlar	85
2.1.3.2. İdari Yaptırımlar	86
2.2. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Sahtecilik Suçları Tanımı.....	87
2.2.1. Resmi Belgede Sahtecilik Suçu.....	87
2.2.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu	88
2.2.3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri.....	88
2.2.3.1. Teşebbüs	89
2.2.3.2. İştirak	90
2.2.3.3. İçtima	90
2.3. Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasında Genel Norm Özel Norm İlişkisi	92
2.4. Cezayı Azaltan Veya Sonra Erdiren Haller.....	96
2.4.1. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren Veya Azaltan Haller	96
2.4.1.1. Ölüm	96
2.4.1.2. Pişmanlık ve Islah.....	97
2.4.1.3. Uzlaşma	98

2.4.1.4. Etkin Pişmanlık	99
2.4.1.4. Cezada İndirim	100
2.4.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmeyen ve Ceza İlişisini Sona Erdiren Veya Azaltan Haller	101
2.4.2.1. Af	101
2.4.2.2. Zamanaşımı	103

3.BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA İLİNTİLİ AİHS DÜZENLEMELERİ VE AİHM UYGULAMALARI 105

3.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Ceza Hukuku Üzerindeki Etkisi.....	106
3.1.1. Vergi Cezalarının “Cezai” Nitelik Taşıyıp Taşımadığı.....	106
3.1.2. AİHS m. 6 (Adil Yargılanma Hakkı) Kapsamında Vergi Yargılamalarının Değerlendirilmesi.....	107
3.1.3. AİHS m. 7 (Kanunsuz Ceza Olmaz İlkesi) ile Vergi Suç ve Cezalarının İlişkisi	109
3.2. Ne Bis In Idem İlkesi Bağlamında Vergi Cezaları	109
3.2.1. İlkelerin Tanımı ve Normatif Temeli	109
3.2.2. Vergi Cezaları ve Ceza Yargılamalarının Birlikte Uygulanabilirliği	111
3.2.3. AİHM İçtihadında Ne Bis In Idem (örn. Zolotukhin v. Rusya, Glantz v. Finlandiya, A. and B. v. Norveç, Kararları)	112
3.3. Mülkiyet Hakkı ve Vergi Yaptırımları	113
3.3.1. AİHS m. 1 Ek Protokol: Mülkiyetin Korunması.....	114
3.3.2. Vergi Cezalarının Mülkiyet Hakkını Sınırlama Biçimleri	115
3.3.3. Orantılılık İlkesi Çerçevesinde Yaptırımların Değerlendirilmesi.....	116
3.4. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye'ye İlişkin Kararları	117

3.4.1. AİHM'nin Türkiye'ye İlişkin Vergi Kararları	117
3.4.2. Türkiye'nin Yükümlülükleri	118
3.5. Türk Hukukunda AİHS Etkisi ve Uyum Süreci	119
3.5.1. Anayasa m. 90 ve AİHS Etkisi.....	119
3.5.2. Yargı Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar	119
SONUÇ.....	121
KAYNAKÇA.....	125



KISALTMALAR

AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı, modern vergi sistemlerinin karşılaştığı en büyük sorunlardan biridir. Devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için gerekli gelirlerini azaltmakta ve ekonomik dengeleri bozmakta olan vergi kaçakçılığı, özellikle sahte faturaların başı çektiği sahte belge kullanımı ile kendini göstermektedir. Sahte belgeler, “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde düzenlenen, vergi matrahını azaltma veya vergi yükümlülüğünü bertaraf etme amacı taşıyan belgeler*” olarak tanımlanabilir¹. Özellikle kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk gibi yapısal sorunlar, sahte fatura kullanımını tetikleyen önemli faktörler arasında yer almaktadır.

Türk vergi sisteminde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun² 359. maddesi, sahte fatura düzenleme veya kullanma eylemini vergi kaçakçılığı fiilleri arasında kabul etmiş ve bu suçlara yönelik ciddi yaptırımlar öngörmüştür³. Ancak burada terminolojik bir farklılık söz konusudur; zira söz konusu maddenin içeriği, sahte fatura değil, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına yönelik hükümleri içermektedir. Bu bağlamda, alandaki birçok akademisyen terminoloji konusunda hassasiyet göstermekte olup, metnin devamında sahte fatura terimi kullanılırken, bunun daha geniş anlamda sahte belgenin özel bir görünümünü ifade ettiği dikkate alınmalıdır. Bu çalışmanın kapsamı, çoğunlukla sahte fatura düzenleme ve kullanma üzerine odaklanmış olsa da, yeri geldiğinde diğer sahte belgelerle de ilişkilendirilmiştir.

Sahte faturalar, görünürde Vergi Usul Kanunu’na uygun biçimde hazırlanmakta ancak gerçek bir mal teslimi veya hizmet sunumu gibi hukuki

¹ Elvan Keçelioğlu. Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu. *Kamu Hukuku ve Maliye Dergisi*, C.4 S.2, (2024) s.629

² 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı R.G.’lerde yayımlanmıştır.

³ Berrin Akbulut. Sahte Belge Düzenlemek Veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b). *Adalet Dergisi*, C.71, S. 2, (2023). s.654

bir işlem içermemektedir. Vergi yükümlülüğünden kaçınmak için düzenlenen bu belgeler, yalnızca vergi matrahını azaltmakla kalmayıp aynı zamanda haksız rekabete de yol açmaktadır. Bu durum, vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükellefler açısından önemli bir adaletsizlik yaratmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının tespit edilmesi ve önlenmesi, vergi sisteminin adil ve etkin işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak bu tür suçların tespitinde karşılaşılan güçlükler, uygulamada çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. Sahte fatura kullanımının tespitinde, belgelere dayalı araştırma ve incelemelerin eksikliği, vergi denetim sürecini uzatmakta ve sonuçların güvenilirliğini tartışmalı hale getirmektedir⁴. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) denetim süreçlerinde karşılaşılan eksiklikler, sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ve teknolojik araçların etkin kullanımı büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi kaçakçılığı bağlamında sahte fatura olgusunu hukuki, ekonomik ve sosyal boyutlarıyla ele alarak, bu tür suçların tespitinde yaşanan sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koymaktır. Özellikle sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının unsurları, ceza sorumluluğu ve yargı kararları ışığında ele alınacak, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu arasındaki ilişkiler incelenecektir. Ayrıca çalışmada, Türk vergi ceza hukukunun uluslararası insan hakları hukuku ile ilişkisi de değerlendirilmiş; özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatları çerçevesinde vergi cezalarının insan hakları üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Bu kapsamda, ne bis in idem ilkesi, adil yargılanma hakkı, kanunsuz ceza olmaz ilkesi ve mülkiyet hakkı gibi temel hakların Türk vergi uygulamalarıyla ilişkisi irdelenmiştir.

Sonuç olarak, sahte fatura kullanımının önlenmesi ve vergi sisteminin etkinliğinin artırılması için öneriler geliştirilerek, vergi adaletinin sağlanması

⁴ Ceyda Ümit. Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.11 S.1, (2021). s.370.

hedeflenmiştir. Bu kapsamda, denetim mekanizmalarının iyileştirilmesi, vergi bilincinin artırılması ve yaptırımların caydırıcı hale getirilmesi öneriler arasında yer almaktadır.





1.BÖLÜM

FATURA VE SAHTE BELGE KAVRAMLARI

1.1. Faturanın Tanımı ve Hukuki Çerçevesi

Fatura, vergi usul hukukunda düzenlenmiş belgeler arasında en öncelikli olanı teşkil etmektedir. Ticari işlemlere ait alım-satım ile işletmenin gelir ve giderlerinin ispatı, esasen fatura aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle fatura, ticari faaliyetlerin dayanağını oluşturmaktadır⁵.

Bununla birlikte, Türk Ticaret Kanunu'nda faturaya dair açık bir tanım bulunmamakta, ancak Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde fatura; satılan mal veya gerçekleştirilen hizmet karşılığında müşterinin ödemekle yükümlü olduğu tutarı göstermek üzere, malı satan veya hizmeti yerine getiren tacir tarafından müşteriye verilen bir ticari belge olarak tanımlanmaktadır. Bu açıklamadan, faturanın yalnızca tacirler tarafından düzenlenebileceği anlaşılmakta ise de, VUK'un 232/1. maddesi tacir olmayanların da fatura düzenleyebileceğini öngörmektedir⁶.

Türk Ticaret Kanunu'nun birinci kitabında yer alan 23. ve 66. maddelerinde faturaya dair bazı düzenlemeler yer almaktadır. Aynı zamanda, Kanun'un dördüncü kitabı olan "Deniz Ticareti" bölümünde 1147, 1150, 1154, 1157, 1208 ve 1443. maddelerde de fatura ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesinde "Fatura ve Teyit Mektubu" başlığı altında şu hükümlere yer verilmektedir:

"Ticari işletmesinin gereği olarak bir malı satan, imal eden, hizmet sunan veya bir menfaat sağlayan tacirden, diğer taraf kendisine fatura verilmesini ve bedelin ödenmiş olması hâlinde bunun faturada belirtilmesini talep edebilir. Bir faturayı teslim alan kişi, faturayı aldığı tarihten itibaren sekiz

⁵ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. baskı (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997), 117.

⁶ Rüknettin Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008, s.22.

gün içinde içeriğine dair bir itirazda bulunmadığı takdirde, fatura içeriğini kabul etmiş sayılmaktadır. Sözlü, telefonla veya telgraf yoluyla yapılan sözleşme ya da beyanların yazılı olarak teyit edildiği bir yazıyı alan kimse, teslim tarihinden itibaren sekiz gün içinde itiraz etmediği takdirde, teyit yazısında belirtilen hususların yapılan sözleşmeye ya da beyana uygun olduğunu kabul etmiş sayılmaktadır.”

Bu hükümlerin ilk iki fıkrası, Türk Ticaret Kanunu’nda faturaya doğrudan yer verilen yegâne düzenlemeleri teşkil etmektedir. Diğer maddelerde faturaya yalnızca dolaylı olarak atıfta bulunmaktadır⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun aksine, Türk Ticaret Kanunu’nda faturanın tanımı yapılmamaktadır. Ancak farklı kaynaklarda fatura ile ilgili çeşitli tanımlamalar yer almakta olup, en detaylı ve kapsamlı tanımlardan biri Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu’nun kararında şu şekilde yer almaktadır:

“Faturalar, ticari satış ilişkilerinde satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, niteliklerini, ölçüsünü, fiyatını ve benzeri bilgileri yahut yerine getirilen hizmetleri gösteren hesap pusulaları olup, ticari belge niteliği taşımaktadır”⁸.

Bu çerçevede, gerek yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler gerekse Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu’nun fatura tanımı birlikte değerlendirildiğinde, fatura düzenlenebilmesi için öncelikle taraflar arasında bir sözleşme ilişkisinin mevcut olması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Fatura, tacirler tarafından ticari işletmelerine ait belirli faaliyetler nedeniyle karşı tarafa hitaben düzenlenmekte olup, bu belgenin taraflar arasında sözleşme kurucu bir işlevi bulunmamakta, yalnızca sözleşmenin ifasına ilişkin bir aşamayı belgelendirmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’nun 23. maddesinin ikinci fıkrasında, faturayı teslim alan kişinin sekiz gün içerisinde içeriğe itirazda bulunmaması halinde fatura içeriğini kabul etmiş sayılacağı yönünde bir karineye yer verilmektedir.

⁷ Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, s.22.

⁸ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, 27.6.2003 tarih ve E:2001/1, K:2003/1 sayılı karar, *Resmi Gazete*, 24 Aralık 2003, 25326.

Bu düzenleme, faturanın delil niteliğine ilişkin bir ispat kolaylığı getirmektedir. Ancak bu karineden yararlanılabilmesi için, faturayı düzenleyen kişi ile adına fatura düzenlenen arasında geçerli bir sözleşme ilişkisi bulunması ve faturanın, bu ilişkinin ifa aşamasına dair düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bununla birlikte, belirtilmelidir ki bu karine kesin olmayıp, adi bir karine niteliği taşımaktadır. Faturaya süresi içinde yani sekiz gün içerisinde bir itiraz yapılması durumunda, fatura içeriğinin doğruluğunu ispat yükü faturayı düzenleyene ait olmaktadır.

Bu bağlamda, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 27.6.2003 tarihli ve E:2001/1, K:2003/1 sayılı kararında da ifade edildiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre zarfında itiraz edilmemek suretiyle zımnen kabul edildiği varsayılan fatura içeriğinden, sadece sözleşmenin ifa süreciyle ilgili olarak faturada yer alması olağan görülen; satılan malın cinsi, yapılan işin adedi, türü ve bedeli gibi unsurlar anlaşılmaktadır.

Eğer sözleşme kurulurken başlangıçta bulunmayan ve yalnızca ifa aşamasında sözleşmeyi değiştiren veya karşı tarafın yükümlülüklerini ağırlaştıran kayıtların faturaya sonradan eklenmesi söz konusuysa, bu tür eklemelere karşı tarafça itiraz edilmemiş olsa dahi, bu kayıtların faturanın zorunlu ya da olağan içeriği olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır⁹.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç-alacak ilişkilerini ve iş yılındaki net sonuçları tespit edebilmek amacıyla işletmesinin nitelik ve önemine uygun olarak bütün defterleri, diğer kanun hükümleri muaf tutulmak suretiyle, Türkçe olarak tutmakla yükümlü olduğu belirtilmektedir. Buna göre, tacir hükmi şahıslar yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterini tutmak zorunda bulunmaktadır.

Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilen veya ticari işletme halinde faaliyet gösteren; devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahıslar

⁹ Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve İspat Kuvveti*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2006, s.70.

tarafından kurulan, hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler, dernekler tarafından kurulan ve onlara benzer yapıda hükmi şahsiyeti bulunmayan diğer ticari teşekküller ise, karar defteri hariç, ilgili bentte sayılan defterleri tutmaya mecburdur. Tacir hakiki şahıslar ise, işletmenin mahiyet ve önemine göre ya birinci bentte yer alan defterlerin tamamını ya da sadece işletme defterini tutmaktan sorumlu bulunmaktadır.

Ayrıca, tacirlerin işletmeleriyle ilgili yürüttükleri faaliyetlerde aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesikalar ile ödemeleri gösteren belgeler, hazırladıkları mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyaları, mukaveleler, taahhüt, kefalet ve benzeri teminat senetleri ile mahkeme ilamları gibi evrakları da muntazam bir şekilde dosya halinde saklamaları zorunlu kılınmaktadır.

Anılan maddenin son fıkrasında, faturanın bir ispat vesikası olarak kabul edilmesi öngörülmekte olup; maddeye göre, fatura işletmenin ticari kayıt ve yasal defterlerinin temel dayanağı olarak, düzenli biçimde dosya halinde muhafaza edilmelidir¹⁰.

1.1.1. Faturanın Mevuzattaki Yeri

Fatura, bir yandan düzenleyenin elde ettiği geliri belgeleyerek vergiye esas teşkil eden kazancını ve tutmakla yükümlü olduğu ticari defterlerin kaynağını oluşturmakta, diğer yandan alıcının yaptığı harcamayı ispatlayan resmi bir belge işlevi görmektedir¹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde faturaya ilişkin tanım yapılmış olup, bu düzenlemeye göre fatura; satılan mal veya verilen hizmet karşılığında müşterinin ödediği ya da borçlandığı tutarı göstermek amacıyla, malı satan ya da hizmeti sunan tacir tarafından müşteriye verilen ticari bir belge niteliği taşımaktadır.

Fatura düzenlenmesine dair bazı hususlar Türk Ticaret Kanunu'nda yer almamakta olup, bu boşluklar Vergi Usul Kanunu hükümleriyle tamamlanmaktadır. Bu bağlamda, fatura kullanma zorunluluğu (VUK m.

¹⁰ Kumkale, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, s.22.

¹¹ Ünal, *Fatura ve İspat Kuvveti*, s.11.

232), faturaların sıra numarasına göre düzenli bir biçimde devam ettirilmesi (VUK m. 231/1), her faturanın en az bir aslı ve bir sureti olacak şekilde düzenlenmesi (VUK m. 231/3), defter tutma yükümlülüğü bulunmayan kişilerin dahi belgeleri beş yıl süreyle muhafaza etme zorunluluğu (VUK m. 24) ile belge düzenlemeyenlere uygulanacak özel usulsüzlük ve kaçakçılığa teşebbüs cezaları (VUK m. 353, m. 358) ilgili hükümlerde düzenlenmiş bulunmaktadır¹².

Birinci olarak, fatura, satışı yapılan mal veya sunulan hizmet karşılığında düzenlenmektedir. Genel ilkeye göre, fatura mal teslimi ya da hizmet ifası tamamlandıktan sonra düzenlenmektedir. Ancak taraflar arasında mal teslimi ya da hizmet sunumuna yönelik bir sözleşmenin mevcut olması halinde, fatura malın teslimi ya da hizmetin yerine getirilmesinden önce de düzenlenebilmektedir. Bununla birlikte, faturanın tanımında geçen “iş yapılması” ifadesinin, kanunlarda açık şekilde tanımlanmamış olması sebebiyle burada hukuki bir boşluk bulunduğu görülmektedir. İkinci olarak, faturada mutlaka bir bedelin yer alması gerekmektedir. Satılan mal veya sunulan hizmet karşılığı tahakkuk eden bedelin fatura üzerinde belirtilmesi zorunludur. Ancak bedelsiz teslim halleri bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Numune gönderimi ya da promosyon gibi bedelsiz teslimlerde, bu durum faturada açıkça belirtilerek kayıt altına alınmalıdır¹³.

Üçüncü olarak, faturayı düzenleyen kişinin tacir sıfatını haiz olması gerekmektedir. Dördüncü olarak ise, fatura niteliği gereği ticari bir belge konumundadır. Vergi Usul Kanunu’nun 229. maddesindeki tanıma göre fatura yalnızca tacirler arası işlemlerde düzenlenen bir belge gibi görünse de, fiili uygulamada nihai tüketicilere yapılan satışlarda da satıcı tarafından fatura kesilmesi mümkün olabilmektedir. Kural olarak faturayı düzenleyen kişi tacir olmakla birlikte, faturanın muhatabı olan kişinin tacir olması şartı aranmamaktadır. VUK m. 232’de yer alan hüküm, faturanın sadece tacirler arası belge olmadığını ortaya koymaktadır. Vergi hukuku açısından fatura;

¹² Nazmiye Banu Kaya, *Muhasebe Hukukunda Belge Düzenine İlişkin Genel Yapı ve Bu Düzenlemelerin Etki ve Sonuçları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998 s.28.

¹³ Doğan Şen, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002 s.30.

düzenleyen kişinin yaptığı faaliyet karşılığında elde ettiği geliri tevsiik etmekte, faturayı alan kişi ise edindiği mal, hizmet veya faydayı belgeleyerek giderini kayıt altına almaktadır. Dolayısıyla fatura, ticari defterlere yapılan kayıtların temel dayanağı olarak kabul edilmektedir¹⁴.

1.1.2. Fatura Düzenlenmesinde Şekil ve Usul Şartları

Fatura, ticari hayatta mal ve hizmet teslimlerinin belgelendirilmesinde en temel araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve ilgili ikincil mevzuat çerçevesinde fatura düzenlenmesi bir yükümlülük olarak tanımlanmakta olup, bu belge hem alıcının hem de satıcının mali kayıtları açısından büyük önem arz etmektedir. Faturanın şekil ve usul şartları, Vergi Usul Kanunu'nun 229 ila 231. maddeleri arasında açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde, fatura “*Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşteriye verilen ticari vesika*” olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddede, bu belgenin yalnızca emtia satışı veya hizmet ifası gibi ekonomik faaliyetler sonucu düzenlenebileceği belirtilmektedir. Bu doğrultuda, ticari işlemlerin belgelenmesi amacıyla faturanın düzenlenmesi zorunluluğu doğmaktadır¹⁶.

VUK'un 230. maddesi, fatura üzerinde yer alması gereken bilgileri tek tek sıralamaktadır. Buna göre bir faturada; düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, mal veya hizmetin türü, miktarı, birim fiyatı ve tutarı, malı teslim edenin ve teslim alanın ad ve soyadı (veya unvanı), adresleri, vergi daireleri ve vergi kimlik numaralarının bulunması gerekmektedir. Bu bilgiler, faturanın hem hukuki hem de mali yönden geçerliliği açısından vazgeçilmez nitelik taşımaktadır. Bu şartlara uyulmaması durumunda, fatura geçerliliğini yitirmekte ve usulsüzlük cezası gündeme gelmektedir¹⁷.

¹⁴ Ünal, *Fatura ve İspat Kuvveti*, s.12.

¹⁵ Bünyamin Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2021 ss.54-55.

¹⁶ Ozan Muzaffer Kostü, *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011 s.18.

¹⁷ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Kamu Borçları-Maliye Politikası*, 18. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2010. s.87.

Aynı kanunun 231. maddesi uyarınca ise, faturanın mal teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sürenin aşılması hâlinde, fatura hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve buna göre cezai müeyyideler uygulanmaktadır. Bu durum, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezaları kapsamında değerlendirilmektedir¹⁸.

Faturaların şekil şartlarına uygun biçimde düzenlenmesi yalnızca kağıt faturalar için değil, e-Fatura ve e-Arşiv Fatura gibi elektronik belgeler için de geçerli olmaktadır. 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-Fatura uygulaması kapsamında, faturalar dijital ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı sistemi üzerinden oluşturulmakta ve gönderilmektedir. Bu uygulama sayesinde, belge sahteciliğinin önüne geçilmekte, veri güvenliği artırılmakta ve denetim süreçleri kolaylaştırılmaktadır¹⁹.

Elektronik fatura sistemine geçiş, belirli ciro sınırlarını aşan mükellefler için zorunlu tutulmaktadır. 509 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birlikte bu kapsamdaki düzenlemeler güncellenmiş ve mükelleflerin elektronik ortama uyum sağlamaları teşvik edilmiştir. Bu kapsamda düzenlenen elektronik faturalar da aynı şekil ve içerik kurallarına tabi tutulmakta, dolayısıyla fatura üzerindeki tüm bilgilerin eksiksiz ve doğru olması gerekmektedir.

Fatura düzenlenirken dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da belge üzerinde tahrifat yapılmaması ve bilgilerin gerçeği yansıtmasıdır. Bu tür bir aykırılık durumunda, hem Vergi Usul Kanunu hem de Türk Ceza Kanunu çerçevesinde çeşitli yaptırımlar uygulanabilmektedir. Özellikle sahte fatura (naylon fatura) düzenlenmesi, vergi kaçakçılığı suçu kapsamına girmekte

¹⁸ Remzi Gündüz, Veysel Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, 4. b., Ankara: Bilge Yayınevi, 2013 s.25.

¹⁹ M. Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler*, 3. b., Ankara: Turhan Kitapevi, 2011 s.456.

olup, Türk Ceza Kanunu'nun 359. maddesi gereği hapis cezası ile cezalandırılabilir²⁰.

Ayrıca, faturaların düzenlenmesi kadar saklanması da önemli bir usul şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 253. ve 256. maddeleri uyarınca mükellefler, düzenledikleri faturaları 5 yıl süreyle saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır. Bu yükümlülüğün ihlali durumunda, hem belge ibraz etmeme hem de defter ve belge düzeniyle ilgili diğer maddeler uyarınca idari para cezaları uygulanmaktadır²¹.

Fatura düzenlenmesi sürecinde hem şekil şartlarına (örneğin belge üzerindeki bilgilerin tam olması) hem de usul şartlarına (örneğin yedi günlük düzenleme süresi, saklama yükümlülüğü vb.) uygun hareket edilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu şartların ihlali halinde, mükellefler ciddi mali yaptırımlarla karşı karşıya kalmakta, hatta bazı durumlarda cezai sorumluluk doğmaktadır. Bu nedenle, faturaların zamanında, eksiksiz ve mevzuata uygun şekilde düzenlenmesi, işletmelerin mali güvenliği ve vergi sisteminin sağlıklı işlemesi açısından hayati nitelik taşımaktadır²².

1.1.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler

1.1.3.1. Perakende Satış Vesikaları

Ticari kazanç elde eden mükellefler ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı satışlar ya da verdikleri hizmetler için aşağıda belirtilen perakende satış belgelerinden birini düzenlemekle yükümlü bulunmaktadır²³:

- Perakende satış fişleri,
- Makineli kasalara ait kayıt ruloları,

²⁰ Tuğçe Akdemir ve Eylem Baş, "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi," *Vergi Sorunları Dergisi*, C.37, S. 314 (2014), s.130.

²¹ Süleyman Albayrak, *Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli 2011 YÖK: Ulusal Tez Merkezi (Tez No:322451), s.102.

²² Özgür Biryen, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni Ve İspat: "Eleştiriler Ve Öneriler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.12 (2010) ss.35-38.

²³ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları)*, Bursa: Ekin Yayınları, 2011, s.78.

- Giriş biletleri ile yolcu taşıma biletleri.

Makineli kasa kullanmakta olan mükelleflerin, yaptıkları satış ve hizmet işlemlerinde müşterilerine fiş vermeleri gerekmektedir. Ancak fiş verilmesinin mümkün olmaması hâlinde, bunun yerine perakende satış fişi düzenlenmesi zorunlu tutulmaktadır²⁴.

Perakende satış belgeleri, müteselsil seri ve sıra numarasına sahip iki nüsha şeklinde hazırlanmakta olup, bunlardan biri müşteriye teslim edilmektedir. Bu belgelerde mükellefin adı, tahsil edilen tutar ve düzenleme tarihi gibi temel bilgilerin yer alması şartı aranmaktadır²⁵.

Fatura kesilmesi zorunlu olmayan hallerde düzenlenen bu belgelerin kapsamını perakende satış işlemleri oluşturmaktadır. 2007/13033 sayılı Kararname'ye göre perakende satış; satışı yapılan ürünün aynen veya işlendikten sonra satışını gerçekleştirenler ile bu ürünleri işletmesinde kullanacak kişiler dışındaki tüketicilere yapılan teslimler olarak tanımlanmaktadır²⁶.

Dolayısıyla, ürünlerin işlenerek ya da işlenmeden tekrar satışını gerçekleştirenlere ya da bu ürünleri işletmesinde kullanacak olanlara yapılan satışlar perakende satış olarak kabul edilmemektedir. Ancak, bu kişi ve işletmelerin KDV mükellefi olmamaları halinde onlara yapılan teslimler de perakende satış kapsamında değerlendirilmektedir²⁷.

Perakende satış belgesi düzenlenebilmesi için, gerçekleştirilen satış ya da verilen hizmetin bedelinin 2025 yılı itibarıyla 9.900 TL'nin altında olması gerekmektedir. Belirtilen bu tutara erişilmesi veya bu tutarın aşılması durumunda fatura düzenlenmesi mecburiyet arz etmektedir. Ayrıca, satış ya

²⁴ Biryen, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni Ve İspat, s.44.

²⁵ İrfan Ermin, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni, Ankara: Denetim Akademisi Yayınları 2010, s. 147.

²⁶ Ermin, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni, s. 147.

²⁷ Süleyman Turan, "2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Göre İndirimli KDV Oranına Tabi Teslim ve Hizmetler." *Alomaliye.com*, <https://www.alomaliye.com/2008/01/23/200713033-sayili-bakanlar-kurulu-kararina-gore-indirimli-kdv-oranina-tabi-teslim-ve-hizmetler-suleyman-turan-kocaeli-vdb-vergi-uygulama-muduru-ymm/> (Erişim:05.05.2025)

da hizmet bedeli 9.900 TL'nin altında kalsa dahi, alıcının fatura talep etmesi halinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

1.1.3.2. Gider Pusulası

Ticari kazanç sahiplerinin, gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ve defter tutma yükümlülüğü bulunan serbest meslek erbabının, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları hizmetler ile bu kişilerce vergiden muaf esnaftan satın alınan mallar için gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Gider pusulası, söz konusu kişiler tarafından düzenlendiğinde, alış faturası niteliği taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, bu kişilerin vergiden muaf esnafa gider pusulası vermesi, fatura alınmasıyla aynı hukuki sonucu doğurmaktadır²⁸.

Ayrıca, gerçek usulde ticari kazanç elde eden mükellefler tarafından, kişisel eşyalarını satan şahıslardan bedel karşılığında satın alınan kıymetli mallar (örneğin altın, mücevherat gibi) için de gider pusulası düzenlenebilmektedir.

Gider pusulası en az iki nüsha olarak hazırlanmakta olup, bir nüshası vergiden muaf esnafa veya kişisel eşyasını satan kişiye teslim edilmektedir. Diğer nüsha ise, belgeyi düzenleyen tarafça ilgili kanunlarda belirtilen süre boyunca saklanmak zorundadır. Eğer gider pusulası en az iki örnek halinde düzenlenmemişse veya gerekli bilgileri içermiyorsa, söz konusu belge hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır²⁹.

Gider pusulasının ticari yaşamda kullanılmasının temel nedeni, giderlerin mutlaka belgeye dayandırılması gerekliliğidir. Bu kapsamda defter tutma yükümlülüğü olan işletmeler, vergiden muaf esnaf veya kişisel eşya satan kişilerden aldıkları mal ya da hizmetler için gider pusulası düzenlemek suretiyle bu işlemleri belgelendirmektedir³⁰.

²⁸ Cem Barlas Arslan, "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması" *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* S.111 (2014): ss.239-242.

²⁹ Arslan, "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması" s.243.

³⁰ H. Hakan Kıvanç ve Emre Poyraz, "Gider Pusulasının Düzenlenmesini Gerektiren Haller ve Özellik Arz Eden Hususlar", Alomaliye.com, <https://www.alomaliye.com/2010/02/01/gider-pusulasinin-duzenlenmesini-gerektiren-haller-ve-ozellik-arz-eden-hususlar/> (Erişim: 05.05.2025)

Defter tutan işletmeler, bu kişilerden fatura alamadıkları durumlarda gider pusulası düzenleyerek ilgili mal ya da hizmetin karşılığında yapılan harcamayı belgelemekte ve bu bedeli ticari kazançtan indirilecek gider olarak kayıtlara geçirmektedir. Aksi takdirde, belgesiz olarak yapılan işlemler gider olarak kabul edilmemekte ve bu tür harcamalar “kanunen kabul edilmeyen gider” sınıfında değerlendirilmekte olup vergi matrahını artırıcı unsur teşkil etmektedir. Bu nedenle, işletmelerin giderlerini belgeye dayandırması zorunlu hale gelmektedir³¹.

Gider pusulasına konu olan işlemin gerçekleştirildiği anda, söz konusu pusulanın satıcı tarafından imzalanması gerekmektedir. Ancak işlem sırasında satıcı imzadan kaçınmakta ya da farklı bir sebeple imzalama gerçekleşmemekteyse, alıcı tarafın bu durumun gerçekleştiği tarihten itibaren on gün içinde noter vasıtasıyla gider pusulasının imzalanmasını talep etmesi gerekmektedir. Noter aracılığıyla yapılan bu talebe rağmen satıcının imzadan imtina etmeye devam etmesi halinde, alıcının durumu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekmekte ve bu bildirim neticesinde satıcı hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanması sağlanmaktadır³².

Gider pusulasında belirtilen bedel üzerinden, satıcının elde ettiği kazanç nedeniyle bazı kesintiler yapılmaktadır. Bu kesintiler, gelir vergisi tevkifatı ya da yaygın bilinen adıyla stopaj olarak adlandırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre, esnaf muafiyetinden yararlanan kişilerden alınan mal veya hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, aynı maddede belirtilen oranlar doğrultusunda stopaj yapılması gerekmektedir³³.

Bu uygulamayı somut bir örnekle açıklamak gerekirse; hurda alım-satımı yapan bir tüccarın, vergi mükellefiyeti bulunmayan toplayıcılardan 500 TL tutarında hurda malı satın alması durumunda, ilgili teslimde uygulanacak tevkifat oranı %2 olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede tüccar, ödemeyi

³¹ Cenap İlder, “Gider Pusulasının Kullanım Alanı ve Uygulamaya Ait Bir Örnek”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.28, (2005), s.180.

³² Yılmaz Özer, Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca, *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara: Şafak Matbaası, 1996, s.129.

³³ Özer, Doğan ve Arıca, *Vergi Hukukunda Belgeler*, s.129.

gerçekleştirmeden önce 10 TL’lik gelir vergisini ilgili vergi dairesine beyan ederek ödemek zorundadır. Kalan tutar olan 490 TL ise satıcıya ödenmektedir.

- Vergi Kesinti Tutarı = $(500 \text{ TL} \times 2) / 100 = 10 \text{ TL}$ gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.
- Kesinti Sonrası Ödenecek Tutar = $500 \text{ TL} - 10 \text{ TL} = 490 \text{ TL}$ olarak ödenmektedir.

1.1.3.3. Müstahsil Makbuzu

Fatura yerine kullanılabilecek belgelerden bir diğeri müstahsil makbuzu olmaktadır. Bu belge, gider pusulasında olduğu gibi malı satan tarafından değil, malı alan kişi tarafından düzenlenmektedir. Ancak gider pusulasından farklı olarak müstahsil makbuzu, yalnızca gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden alınan ürünler için hazırlanmaktadır³⁴.

Vergi Usul Kanunu’nun 235’inci maddesinde müstahsil makbuzunun düzenlenmesine ilişkin esaslar yer almaktadır. İlgili madde uyarınca, ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden ürün satın almaları durumunda müstahsil makbuzu düzenlemeleri zorunlu tutulmaktadır. Bu kapsamda söz konusu kişiler, ürün bedelini öderken iki nüsha halinde müstahsil makbuzu düzenlemekte ve bunlardan birini imzalayıp satıcı çiftçiye teslim etmektedir. Diğer nüsha ise, satıcıya imzalatılarak alıcının kayıtlarında kalmaktadır. Satıcının elinde kalan nüsha, fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, eğer alım işlemi avans karşılığında yapılmışsa, müstahsil makbuzu ürün teslimi sırasında düzenlenmektedir³⁵.

Vergi Usul Kanunu’nun 235/3 maddesine göre, müstahsil makbuzunda mutlaka yer alması gereken bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır:

³⁴ Ömer Erdal, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul:2011 YÖK:Ulusal Tez Merkezi (Tez No:291383) s.64.

³⁵ Erdal, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, s.65.

- Makbuzun düzenlendiği tarih,
- Alıcı olan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı, unvanı ve adresi,
- Ürünü satan çiftçinin adı, soyadı ve ikametgâh adresi,
- Satılan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Müstahsil makbuzu da tıpkı gider pusulasında olduğu gibi gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Makbuz düzenlenirken, yürürlükte olan tevkifat oranlarından uygun olanı seçilerek gelir vergisi kesintisi yapılmakta ve belge buna göre düzenlenmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılması adına aşağıdaki örnek açıklayıcı nitelik taşımaktadır:

Bir çiftçi, herhangi bir borsa kaydına sahip olmadan, zirai ürün ticareti yapan bir firmaya 4.000 TL değerinde hububat satmıştır. Bu satış işlemine ilişkin müstahsil makbuzu düzenlenirken, çiftçinin borsaya kayıtlı olmaması nedeniyle %4 oranında gelir vergisi kesintisi uygulanmaktadır.

- Gelir Vergisi Kesintisi = $(4.000 \text{ TL} \times 4) / 100 = 160 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır.
- Net Ödeme Tutarı = $4.000 \text{ TL} - 160 \text{ TL} = 3.840 \text{ TL}$ olarak ödenmektedir.

Diğer yandan, müstahsil makbuzunun hiç düzenlenmemesi ya da gerçek satış bedelinden farklı bir bedel üzerinden düzenlenmesi halinde, hem alıcı hem de satıcı açısından özel usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olmaktadır³⁶.

1.1.4. VUK'ta Yer Alan Diğer Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla bazı belgelerin düzenlenmesine yönelik geniş yetkiler tanımaktadır. Bu kapsamda Bakanlık, ticari hayatın farklı alanlarında faaliyet gösteren mükelleflerin işlemlerini kayıt altına almak, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak ve

³⁶ M. Nadir Arıca, "Vesika Nizamına Uymamanın Müeyyideleri," *Maliye ve Sigorta Yorumları* S.478, s. 153.

vergi denetiminde etkinliği artırmak amacıyla çeşitli belgelerin düzenlenmesini zorunlu tutmaktadır³⁷:

- Nakliyat ambarlarınca, malların ambara giriş işlemleri sırasında düzenlenmekte olan “Ambar tesellüm fişı”,
- Gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde, müşterilere verilen hizmetin takibi amacıyla düzenlenmekte olan “Adisyon”,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu bulunmayan kahvehanelerce kullanılan ve satış işlemini belgelemeye yarayan “Adisyon tipi perakende satış fişı”,
- İrsaliye ve faturanın ayrı ayrı düzenlenmesi yükünü ortadan kaldırmak üzere uygulanan “İrsaliye faturası”,
- Yetkili döviz bürolarının döviz alış ve satış işlemlerinde düzenlemekte oldukları “Döviz alım-satım belgesi”,
- Bankalar tarafından düzenlenen dekontlar, hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), işlem sonuç formları; sigorta şirketlerince düzenlenen poliçeler, zeyilnameler ve komisyon gider belgeleri ile ihracatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri, düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında yer almaktadır.

Bunlara ek olarak, Serbest meslek erbapları, yapacakları her türlü tahsilat karşılığında, serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Bu makbuzlar, iki nüsha olarak düzenlenir ve serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Düzenlenen makbuzlar, seri ve sıra numarasına göre sıralanarak, anlaşmalı matbaalarda bastırılmalı ve ayrıca notere tasdik ettirilmelidir³⁸. Serbest meslek erbabı, yalnızca mesleki faaliyetleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleyecektir. Eğer serbest meslek erbabı, mesleki

³⁷ M.Ezhan Doğrusöz, "Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi", <https://bumindogrusoz.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme/> (Erişim:06.05.2025)

³⁸ Bumin Doğrusöz, “Serbest Meslek Makbuzu ve Özellikleri” , <https://istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/63> (Erişim: 10.05.2025)

faaliyetinin dışında bir iş yaparsa, bu durumda serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir³⁹.

İşverenlerce düzenlenen ücret bordroları, çalışanlara ödenen ücretlerin kaydını tutmakta ve hem iş hukuku hem vergi hukuku bakımından belge niteliği taşımaktadır.

Taşıma irsaliyesi, taşımacılık sektöründe taşınan malların sevkini belgeleyen, malın taşınma sürecinde gerek vergi gerekse gümrük işlemleri açısından kritik rol oynayan bir diğer belgedir. Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama işletmelerince hazırlanan günlük müşteri listeleri ise, konaklama hizmetlerinin belgelendirilmesi ve özellikle konaklama vergisi uygulamalarında idarenin denetimini kolaylaştırmaktadır.

Son olarak, tüccarların ticari faaliyetlerinde kullandıkları muhabere evrakı (mektuplar, telgraflar, hesap özetleri) da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş diğer belgeler arasında yer almaktadır. Bu belgeler, ticari ilişkilerin yazılı şekilde yürütülmesi, ispat kolaylığı sağlanması ve kayıt dışılığın önlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesine göre, tacirlerin işletmeleriyle ilgili aldıkları mektuplar, yazılar, telgraflar, faturalar, cetveller, senetler ve ödeme belgeleri ile yazdıkları mektupların, yazıların ve telgrafların kopyaları, sözleşmeler, taahhütler, kefalet ve diğer teminat senetleri ile mahkeme kararları gibi belgeleri düzenli bir şekilde dosya içinde saklamaları gerekmektedir⁴⁰.

Vergi Usul Kanunu, ticari hayatın farklı alanlarındaki işlemleri kayıt altına almayı, belge düzenini sağlamlaştırmayı ve vergi güvenliğini artırmayı hedefleyerek, bu belgelerin düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Böylece ticari işlemler belgeye bağlanmakta, vergi matrahlarının doğru tespiti sağlanmakta ve kayıt dışı işlemlerle mücadelede önemli bir kontrol mekanizması oluşturulmaktadır.

³⁹ Ömer Erdal, *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda Belge Düzeni Rehberi*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2014, s.60.

⁴⁰ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2014, s.41

1.2. Sahte Belge Tanımı

Sahte belge ve sahte fatura kavramları, aslında birbirine bağı ve birbiriyle ilişkili durumları tanımlamaktadır. “Sahte fatura” terimi, hukuki bir anlam taşıyan ve yanıltıcı içerik barındıran belgeleri de kapsamaktadır. Bu nedenle, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının birbirinden ayrı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Günümüzde, her iki kavram da Vergi Hukuku ve Ticaret Hukuku açısından önemli sorunlar yaratmaktadır⁴¹.

Sahte belge, gerçekte var olmayan, oluşturulması ya da verilmesi gerekmeyen belgelerin düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Belge düzenleme işlemi, belirli bir belgenin şekil şartlarına uygun şekilde basılmasından, onaylanmasına, gerekli bilgilerle düzenlenip imzalanmasına ve ilgililere sunulmasına kadar olan süreci kapsamaktadır. Örnek olarak, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişi ve kurumlarca fatura ve benzeri belgelerin basılması, bu belgelere sahte noter tasdiki yapılması ya da gerçekte olmayan kişiler adına veya gerçek olmayan işlemler için belge düzenlenmesi, sahte belge olarak değerlendirilmektedir⁴².

Sahte belge oluşturulmasıyla ilgili olarak kullanılan bir diğer yöntem ise, gerçek ilişkileri gizlemek amacıyla paravan firmaların kullanılmasıdır. Bu durumda, gerçek kazancın gizlenmesi için paravan firmalarda kar yaratılmaktadır. Örneğin; A firması, C firmasına sattığı malı, önce paravan B firmasına 100 lira karşılığında fatura etmekte, B firması, aynı malı 150 lira bedelle C firmasına faturalamaktadır. Böylece B firmasında 50 lira kâr elde edilmektedir⁴³.

A firmasının kayıtlarında ise sadece küçük bir kâr görünmekte, paravan firmada oluşan kâr ise vergi dairesinin bilgisinden gizlenmektedir. Paravan firmanın kazançlarının vergi dairesine yansıtılmaması için kullanılan yöntemlerden biri, paravan firmanın hiçbir kayıt tutmaması, ticaret sicilinde

⁴¹ M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı” *Yaklaşım Dergisi*. S. 94 (2000), s.157.

⁴² Yargıtay 11. CD, 2002/5109 E., 2002/6193 K., 24 Haziran 2002 K.T, (mevzuat.sinerjias.com.tr) Erişim Tarihi: 15/01/2025

⁴³ Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı” s.157.

kayıtlı olmaması ve vergi mükellefiyeti olmamasıdır. Diğer bir yöntem ise, tüm tescil işlemleri yapılmış olsa bile, yapılan işlemler kayıtlara geçirilmeden işlem yapılmasıdır. Ayrıca, bazen tüm mükellefiyetler yerine getirilmiş olsa bile, vergilerin ödenmemesi durumunda, paravan firma sahibinin kaybolması ya da vergi dairesinin takibinin sonuçsuz kalması söz konusu olmaktadır. Paravan firmaların sahiplerinin genellikle malvarlıkları bulunmadığından, bu tür durumlar sıkça karşılaşılan bir hal almaktadır⁴⁴.

1.2.1. Yargı Kararları Işığında Sahte Belge Tanımı

Sahte belge, içerdiği bilgilerin gerçeği yansıtmaması ya da belgenin düzenleyicisinin gerçek bir kişi olmaması nedeniyle güveni kötüye kullanan, hukuki işlem ya da sonuç doğurabilecek nitelikteki yazılı metindir. Bu belge, ya tamamen gerçekte mevcut olmayan bir kişi veya kurum adına düzenlenmiş olabilir ya da mevcut bir belge üzerinde tahrifat yapılarak anlamı ve hukuki değeri değiştirilmiş olabilir. Yargı kararlarında sahte belgenin tanımında, belgenin içerdiği bilginin gerçeğe aykırı olması kadar, bu belgenin üçüncü kişiler nezdinde bir hukuki sonuç doğurma kabiliyetine sahip olması da esas alınmaktadır⁴⁵.

Sahtecilik fiilleri, resmi veya özel belge ayırımı yapılmaksızın değerlendirilmektedir. Resmi belgelerde sahtecilik kamu güvenine karşı işlenmiş suçlar kapsamında değerlendirilirken; özel belgelerde sahtecilik, bireyler arasındaki hukuki ilişkileri zedeleyen bir eylem olarak görülmektedir. Yargı kararları, sahte belgenin sadece fiziksel anlamda sahte olmasıyla sınırlı kalmayıp, içerik itibarıyla da aldatıcı ve gerçeğe aykırı olması hâlinde de bu tanıma dahil edilebileceğini belirtmektedir⁴⁶.

⁴⁴ Kelecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı" s.157.

⁴⁵ Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s.125.

⁴⁶ Hasan Tahsin Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)" *Ankara Barosu Dergisi* 68, S.3 (2009): s.107.

Ayrıca, yüksek yargı kararlarında, sahte olduğu iddia edilen belgenin hukuki işlemde kullanılma amacı taşıması, yani sadece yazılmış ya da düzenlenmiş olması değil, aynı zamanda belli bir sonucu doğurmak üzere kullanıma sunulmuş olması da sahtecilik suçunun unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir⁴⁷.

Sahte belge, yalnızca gerçek dışı içerikten ibaret olmayıp, aynı zamanda bu içeriğin üçüncü kişiler nezdinde gerçek bir belge izlenimi uyandıracak nitelikte olmasıyla anlam kazanmaktadır. Belgenin hukuki sonuç doğurabilecek şekilde düzenlenmiş olması, onun yalnızca bireysel değil toplumsal düzeyde de etkiler doğurmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda yargı organları, belgeyi sahte olarak kabul edebilmek için belirli unsurların bir arada bulunup bulunmadığını dikkatle değerlendirmektedir⁴⁸.

Resmi belgeler, kamu görevlileri tarafından görevleri çerçevesinde düzenlenen, kamu otoritesinin güvencesini taşıyan belgeler olarak tanımlanmaktadır. Mahkeme ilamları, nüfus cüzdanları, tapu kayıtları gibi belgeler bu gruba dahildir. Bu tür belgeler üzerinde yapılan sahtecilik eylemleri kamu güvenini doğrudan zedelediği için ceza hukuku açısından daha ağır sonuçlara bağlanmaktadır. Öte yandan, özel belgeler kişiler arasında düzenlenen ve yalnızca taraflar arasında hüküm ifade eden yazılı metinlerdir. Örnek olarak kira sözleşmeleri, senetler veya iş sözleşmeleri verilebilir. Bu belgelerde yapılan sahtecilik ise kişisel aldatmaya yöneliktir ve kamu otoritesini doğrudan ilgilendirmediğinden, resmi belgelerdeki sahtecilik kadar ağır sonuçlar doğurmaz⁴⁹.

Yargıtay kararlarında sahte belgelerin değerlendirilmesinde temel ölçüt, belgenin içeriğinin gerçeğe aykırı olup olmadığıdır. Ancak bu tek başına yeterli görülmemekte, belgenin aldatıcılık niteliği taşıması ve hukuki bir sonuç doğurma kapasitesine sahip olması da aranmaktadır. Gerçek dışı bir beyanın yazılı hale getirilmesi ve bu yazının resmi bir belge görünümünde sunulması, yargı tarafından sahtecilik suçu kapsamına alınabilmektedir.

⁴⁷ Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)" ss.108-109

⁴⁸ Ahmet Gökcan, *Belgede Sahtecilik Suçları*, 4. baskı, gözden geçirilmiş ve Yargıtay kararları ile zenginleştirilmiş (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016): s.87

⁴⁹ Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)" ss.100-102

Bununla birlikte, sahte olarak düzenlenen belgenin hangi amaçla kullanıldığı, bu belgeyle hangi kurum ya da kişilerin kandırılmaya çalışıldığı, olayın koşullarına göre ayrıca değerlendirilmektedir⁵⁰.

Yargıtay, sahte belgelerin niteliğini belirlerken belgede yer alan bilgilerin objektif olarak incelenmesini ve bu bilgilere üçüncü kişilerin güven duymasının mümkün olup olmadığını önemsemektedir. Örneğin, sahte bir diploma ile işe yerleşmeye çalışmak ya da sahte sağlık raporu ile raporlu izin almak, hukuki yarar elde etmeye yönelik olduğundan, bu tür belgeler çoğu zaman suçun oluştuğuna dair güçlü bir gösterge kabul edilmektedir. Buna karşılık, sadece kişisel arşivde tutulan ve hiçbir şekilde resmi veya özel bir işlemde kullanılmamış belgeler, bazı durumlarda sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmemektedir⁵¹.

Uygulamada en sık karşılaşılan sahte belgeler arasında diploma, sağlık raporu, kira sözleşmesi, noter onaylı vekaletnameler ve faturalar yer almaktadır. Bu belgeler çoğu zaman vergi avantajı sağlamak, kamu kurumlarını yanıltmak ya da kişisel çıkar elde etmek amacıyla düzenlenmektedir. Özellikle kamu kurumlarını hedef alan sahtecilik eylemlerinde, failin belgedeki gerçeğe aykırılığı bilerek hareket etmesi ve belgeyi bu amaçla kullanmış olması halinde ceza hukukunda kast unsuru da oluşmuş sayılmaktadır.

Sahte belge, sadece yazılı bir evrak değil, aynı zamanda bireylerin ve toplumun güvenliğini kötüye kullanan bir araçtır. Hukuki sistemin temelini oluşturan belge güvenliğinin zedelenmesi, yalnızca tarafları değil, toplumsal düzeni de tehdit etmektedir. Bu nedenle yargı organları, hem belgenin niteliğini hem de kullanım amacını dikkate alarak sahtecilik fiillerini kapsamlı bir biçimde değerlendirmekte ve her somut olaya özgü kararlar vermektedir.

⁵⁰ 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 (2022), s.815.

⁵¹ Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)," *Ankara Barosu Dergisi* 68, S.1 (2010): s.223.

1.2.2. Sahte Belge Kullanımının Başlıca Nedenleri

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ya da kullanılması, yukarıda belirtilen sebeplerden ötürü giderek yaygınlaşmaktadır. Bu tür fiiller, çeşitli para cezası yaptırımlarına tabi tutulmanın yanı sıra, aynı zamanda hapis cezası gerektiren suçlar kapsamında yer almaktadır.

Sahte belge kullanımı, vergi yükünü azaltmak, giderleri artırmak suretiyle matrahı düşürmek, haksız vergi iadesi almak ve kayıt dışı ekonomik faaliyetleri örtbas etmek gibi çeşitli amaçlara dayanmaktadır. Özellikle kayıt dışılığın yüksek olduğu sektörlerde (inşaat, tarım, demir-çelik vb.) bu uygulamaların yaygın olduğu görülmektedir. Vergi bilincinin düşük olması da bu eğilimi desteklemektedir. Bu faktörlerin varlığı, toplumsal adaletin zedelenmesine ve ahlaki değerlerin bozulmasına yol açmaktadır. Bu da, bireylerin suç teşkil eden faaliyetleri adeta meşru bir hale getirmelerine sebep olmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, bu etkenler sadece sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasına yönelik suçların değil, “suç ekonomisi”⁵² olarak tanımlanan ekonomik temelli diğer suçların da yaygınlaşmasına zemin hazırlamaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, farklı kavramlarla ifade edilen ve genellikle *“geleneksel ölçüm teknikleriyle belirlenemeyen, resmi kayıtlara yansımayan, belirli çıkarlar karşılığında mal veya hizmet sunulan faaliyetlerin toplamı”* olarak tanımlanabilir⁵³. Bu bağlamda, kayıt dışı ekonomi, vergiye tabi olması gereken ancak kayıtsız kalan ekonomik faaliyetleri ifade etmektedir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi tabanının genişlememesine neden olan başlıca etmenlerden biridir. Sonuç olarak, vergi gelirleri istenilen düzeylere ulaşamamaktadır⁵⁴.

⁵² Ezgi Altuntaş, "Kayıt Dışı Ekonominin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi," *Türkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi* C.6, S.2 (2024) s.25.

⁵³ Altuntaş, "Kayıt Dışı Ekonominin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi," s.25.

⁵⁴ Altuntaş, "Kayıt Dışı Ekonominin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi," s.25.

Kayıt dışı ekonomi üç ana başlık altında incelenebilir⁵⁵ :

- Yeraltı ekonomisi,
- Yarı kayıtlı ekonomi,
- Kayıtlara hiç girmeyen ekonomi.

Yeraltı ekonomisi, yasaların tamamen yasakladığı faaliyetleri kapsar. Bu tür faaliyetlerde, faaliyetin yasalara uygun bir şekilde yürütülmemesi değil, faaliyetlerin kendisi doğrudan yasalarla çelişmektedir. Örneğin, uyuşturucu ticareti bu kategoriye girer.

Yarı kayıtlı ekonomi ise, faaliyetlerin yasal olduğu ve katılımcıların kayıtlı oldukları durumları ifade etmektedir. Ancak bu ekonomide gelirlerin büyük bir kısmı kayıtsız kalmaktadır. Bu tür faaliyetler bazen yasal, bazen ise yasal olmayan yollarla kayıt dışı tutulabilmektedir.

Bazı durumlarda, elde edilen gelirlerin belgelendirilmesi yasal olarak gerekmez. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gelir vergisine tabi gelirler, bir gerçek kişinin takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların toplamı olarak tanımlanmıştır. 2. maddede ise bu gelirlerin unsurları arasında ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazançlar sayılmıştır. Dikkat edilmelidir ki, 2. maddede belirtilen kazanç ve iratlar sınırlıdır ve bunların dışında kalan gelirler vergiye tabi değildir ve dolayısıyla vergilendirilemez⁵⁶. Bu durum, bu faaliyetlerin kayda alınmasını gerektiren herhangi bir yasal zorunluluğun olmadığı anlamına gelmektedir. Aynı şekilde, vergi kanunlarındaki muafiyetler ve istisnalar da benzer sonuçlar doğurmaktadır.

Bazı mükellefler, faaliyetlerinin yasal ve kayıtlı olmasına rağmen, çeşitli sebeplerle bu faaliyetleri kayıt dışına çıkarabilmektedirler. Bunun başlıca nedeni, vergi ve diğer yasal yükümlülüklerden kısmen ya da tamamen kaçınmaktır. Bu tür faaliyetler her sektörde görülebilmekle birlikte, özellikle

⁵⁵ Altuntaş, "Kayıt Dışı Ekonominin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi," s.25.

⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, *Yayın No: 351*, Şubat 2020, ss.5-22.

yapılan işlemlerin belgelenmesi ve denetlenmesi güç olan sektörlerde daha yaygın olmaktadır⁵⁷.

Kayıt dışı ekonominin bir diğer unsuru, yasal engel bulunmamakla birlikte tamamen kayıtsız olarak gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetlerde bulunan kişilerin mükellefiyet kayıtları dahi yoktur. Küçük çapta tamir ve bakım işlerini yapanlar, inşaat ve tarımda çalışan geçici işçiler, işportacılar, iş takipçileri, özel ders verenler, evde çalışarak para kazananlar ve semt pazarlarında sebze-meyve satanlar gibi kişiler, bu tür kayıtsız faaliyetlere örnek olarak verilebilir.

1.2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinin a bendinin 2 numaralı alt bendinde *“gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla beraber bu muamele ve durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlanmaktadır. Bu tür belgelerde, gerçek bir mal alım satımı yapılmakta, ancak faturada malın nitelik ve miktarı gerçeğinden farklı bir şekilde gösterilmektedir⁵⁸.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken en önemli fark, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasındaki ayrımdır. Sahte belgelerde herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası bulunmazken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde mal teslimi ve hizmet ifası vardır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, vergiyi doğuran faaliyetin mahiyetinin değiştirilmesi, miktarının gerçeğin altında ya da üstünde gösterilmesi yoluyla gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilerek matrahtan düşülmesi işlemidir. Bu nedenle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, vergi yükümlülüklerini azaltmak isteyen mükellefler tarafından sıkça başvurulan bir yoldur. Burada “muhteviyat” terimi, belgenin içeriğinde yer alan tüm bilgilerin doğru bir şekilde anlaşılması gerektiğini ifade etmektedir.

⁵⁷ Ayhan Kapusuzoğlu "Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü" *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* S.16 (2008) ss.127-128

⁵⁸ M. Süha Akgüner ve Mahmut Sekdur, *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, Ankara:Tekağaç Yayınevi, 2004 s.16-17.

Gerçek bir mal hareketi veya hizmet sonucu düzenlenen bu tür belgeler aşağıdaki durumları içerebilir:

- Satılan malın miktarının gerçek durumdan daha fazla veya az gösterilmesi (Örneğin, bir konfeksiyon imalatçısının 2000 metre kumaş almasına rağmen, faturada 5000 metre olarak gösterilmesi),
- Mal ya da hizmet bedelinin gerçek durumdan daha fazla veya az gösterilmesi,
- Gerçekte satılan malın ya da hizmetin yerine başka bir mal veya hizmetin satılmış gibi gösterilmesi,
- Satıcı, alıcı, tarih, miktar ve tutar gibi bilgilerin tahrif edilerek değiştirilmesi hallerinde bu tür belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmektedir⁵⁹.

Sahte fatura ise, biçimsel olarak gerekli şartları taşımakla birlikte, içerik açısından mal ya da hizmetin gerçek durumunu yansıtmayan, aslında böyle bir alım satıma konu edilmeyen faturadır. Danıştay, verdiği bir kararda, faturaların biçimsel kurallara uygun olmasının, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesinin, borsaya tescil yapılmasının veya faturada belirtilen emtianın gerçekten faturayı düzenleyen kişilerden alındığını kanıtlamaya yeterli olmayacağını belirtmektedir⁶⁰.

1.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile Sahte Fatura Karşılaştırması

Vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından belge güvenliği, mükelleflerin beyan ettikleri işlemlerin doğruluğunu denetlemek ve vergi kaybını önlemek adına büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda, sahte fatura ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları sıklıkla karşımıza çıkmakta ve çoğu

⁵⁹ Akgüner ve Sekdur, *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, s.17.

⁶⁰ Danıştay VDDGK'nun 1994/355 E. 1995/23 K. 10.02.1995 K.T Sayılı Kararı, Şükrü Kızılot, *Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Ankara:Yaklaşım Yayınevi, 1998, C. 4, s.1115.

zaman birbiriyle karıştırılabilmektedir. Ancak bu iki kavram, hem içerik hem de kast unsuru bakımından farklılık arz etmektedir⁶¹.

Sahte fatura, gerçekte düzenlenmemiş bir mal veya hizmet ilişkisine dayanılarak oluşturulan ve tamamen kurguya dayalı olan bir belgedir. Bu tür bir belgede, ortada herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası bulunmamakta, faturada belirtilen işlem hiç gerçekleşmemiş olmaktadır. Bu yönüyle sahte fatura, yoktan var edilmiş bir hukuki işlem izlenimi yaratmakta ve doğrudan aldatma amacı taşımaktadır. Sahte faturayı düzenleyen kişi ile kullanan kişinin bu gerçeği bildiği ve bilinçli şekilde hareket ettiği kabul edilmektedir. Bu tür belgeler vergi kanunları kapsamında sahte belge olarak değerlendirilmekte ve ağır yaptırımlara tabi tutulmaktadır⁶².

Buna karşın, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, gerçekte mevcut olan bir mal veya hizmet teslimine dayanmakla birlikte, belge üzerindeki bilgilerde gerçeğe aykırılıklar bulunması nedeniyle yanıltıcılık taşımaktadır. Yani işlem özü itibariyle gerçekleşmiştir, ancak miktar, fiyat, malın cinsi, teslim tarihi ya da tarafların bilgileri gibi unsurlarda bilinçli şekilde yanlışlık yapılmıştır. Bu tür belgeler, fiili bir ticari ilişki zeminine oturmakla birlikte, bu ilişkinin gerçek boyutlarının gizlenmesi ya da değiştirilmesi suretiyle vergi matrahının eksik veya fazla gösterilmesi amacı taşımaktadır. Böylece belge, içerik itibariyle yanıltıcı hâle gelmekte, ancak varlığı tamamen hayal ürünü değildir⁶³.

Her iki belge türü de vergi kaçakçılığı suçlarına zemin hazırlamakta ve hem düzenleyeni hem de kullananı açısından cezai sorumluluk doğurmaktadır. Ancak aralarındaki temel fark, belgenin dayandığı işlemin gerçekten var olup olmamasıdır. Sahte faturada işlem bütünüyle kurgusal iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede işlem gerçekleşmiştir fakat

⁶¹ Burcu Görkemli, “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları,” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.47 (2021) ss.425-427

⁶² Ahmet Can Dulda, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İçtima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı,” *Karar İncelemeleri Dergisi* S. (2024): ss.55-58.

⁶³ Berrin Akbulut, “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu,” *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.14, S.1 (2024)ss.28-29.

niteliği çarpıtılmıştır. Bu nedenle Yargıtay kararlarında da bu ayrım dikkatle yapılmakta, belge incelemesinde fiili durumla belgede yer alan bilgilerin karşılaştırılması esas alınmaktadır⁶⁴.

Ceza sorumluluğu açısından da her iki belge türü, vergi usul kanunu kapsamında suç sayılmakta olup, failin kastının derecesi ve belgenin yaratmış olduğu kamu zararı, uygulanacak yaptırımı doğrudan etkilemektedir. Ancak sahte belge kullanımı daha ağır bir kast unsuru taşıdığı için genellikle daha ağır cezai yaptırımlara konu olmaktadır⁶⁵.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte fatura arasındaki ayrım, yalnızca teknik bir ayrım değil; aynı zamanda failin eyleminde taşıdığı kastın niteliği, belgenin dayandığı fiili durum ve kamu zararının büyüklüğü bakımından da belirleyici bir unsurdur. Bu nedenle hem yargı mercileri hem de vergi denetim birimleri bu belgeleri değerlendirirken içerik analizi yaparak her bir durumu kendi içinde değerlendirmektedir.

1.4. Sahte Belgenin Tespiti

Sahte belgenin tespiti, gerek ceza hukuku gerekse vergi hukuku açısından önemli sonuçlar doğuran, teknik ve hukuki unsurların birlikte değerlendirildiği bir süreçtir. Bu tespit süreci yalnızca belgenin fiziksel özelliklerinin incelenmesiyle sınırlı kalmamakta, aynı zamanda belgenin dayandığı fiili olayların gerçekliği, belgenin düzenlenme amacı ve kullanıldığı yerlerde doğurduğu etkiler de dikkate alınarak çok boyutlu bir inceleme yürütülmektedir⁶⁶.

Öncelikle, sahte belge şüphesi taşıyan evrakların fiziki özellikleri, belgeyi düzenleyen kişi veya kurumun yetkisi, tarih, imza, kaşe ve belge numarası gibi unsurlar teknik olarak incelenmektedir. Bu kapsamda adli belge incelemesi uzmanları tarafından belge üzerindeki yazı tipi, mürekkep türü, düzenleme zamanı, silinti ve ekleme izleri detaylı biçimde analiz

⁶⁴ Elvan Keçelioğlu, “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu,” *Kırıkkale Hukuk Mecmuası* 4, S. 2 (2024) s. 635.

⁶⁵ Keçelioğlu, “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu,” s.635.

⁶⁶ 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 (2021) ss.364-367.

edilmektedir. Özellikle resmi belgelerde, yetkisiz kişi tarafından düzenlenip düzenlenmediği ve kamu görevlisinin görev sınırları içinde hareket edip etmediği bu aşamada belirleyici olmaktadır⁶⁷.

Bunun yanında, sahte belgenin tespiti açısından sadece belgenin görünümü değil, belgeye konu olayın veya işlemin gerçekte gerçekleşip gerçekleşmediği de araştırılmaktadır. Bu bağlamda belgenin düzenlendiği tarih itibariyle mal veya hizmet teslimi yapılmış mı, fatura konusu ürün fiilen mevcut mu, taraflar arasında ticari ilişki bulunmakta mı gibi sorulara yanıt aranmakta; gerektiğinde tanık ifadelerine, sözleşmelere, banka hareketlerine, sevk irsaliyelerine ve envanter kayıtlarına başvurulmaktadır⁶⁸.

Yargı kararları, sahte belgenin tespiti için şekli incelemenin yanında maddi gerçeğin araştırılmasını da gerekli görmekte, özellikle gerçeğe aykırı belgelerin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeye özel önem vermektedir. Örneğin, vergi incelemelerinde mükellefin defter ve belgeleri ile karşıt inceleme yapılan firmaların kayıtları karşılaştırılmakta; birbirini teyit etmeyen bilgiler, aynı faturanın farklı kişiler adına düzenlenmiş olması veya kayıtlarda bulunmayan alış ve satış hareketleri, belgeyi şüpheli hâle getirmektedir.

Ayrıca teknolojinin gelişimiyle birlikte sahte belge tespitinde dijital analiz yöntemlerine de başvurulmaktadır. Elektronik belgelerin meta verileri, belgenin ilk oluşturulma tarihi, son düzenleme zamanları ve kullanılan yazılım türleri gibi dijital izler üzerinden yapılan analizler, belgeye sonradan müdahale edilip edilmediğini açığa çıkarmaktadır. Özellikle e-fatura ve e-arşiv belgelerinde sistem kayıtları ile ibraz edilen belge arasındaki uyumsuzluklar, sahtecilik şüphesini kuvvetlendirmektedir.

Sonuç olarak sahte belgenin tespiti, yalnızca belgenin fiziksel incelenmesine değil, aynı zamanda belgenin dayandığı işlemlerin gerçekliğine, hukuki sonuçlarına ve belgeyi düzenleyen ya da kullanan kişilerin kastına dayalı kapsamlı bir analiz süreci ile mümkündür. Bu süreçte farklı disiplinlerden uzmanların katkısıyla hem belgeye ilişkin teknik veriler

⁶⁷ Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu," s.101.

⁶⁸ Gökcan, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu," s.101.

hem de olayın arka planındaki maddi ve hukuki bağlam birlikte değerlendirilmekte, böylece belge gerçeğe aykırılığı açısından hükme bağlanmaktadır.

1.4.1. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, sahte belgenin tespitinde en önemli araçlardan biridir ve hem teknik hem de hukuki değerlendirmeleri içeren kapsamlı bir süreç olarak yürütülmektedir. Vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen bu incelemelerde amaç, mükellefin defter ve belgelerinde yer alan kayıtların doğruluğunu, işlemlerin gerçekliğini ve özellikle belgelerin sahte olup olmadığını ortaya koymaktır⁶⁹.

Sahte belge tespiti amacıyla yürütülen vergi incelemesinde öncelikle mükellefin yasal defter kayıtları ve bu kayıtlara dayanak teşkil eden belgeler detaylı biçimde incelenir. Bu belgeler arasında fatura, sevk irsaliyesi, sözleşmeler, banka kayıtları, cari hesap dökümleri gibi belgeler yer almaktadır. İnceleme sırasında, belgede yer alan mal veya hizmet tesliminin gerçekten yapıp yapılmadığı, faturada belirtilen bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığı ve belgenin düzenlenme amacı araştırılmaktadır⁷⁰.

Vergi incelemesinde sahte belge şüphesi doğuran haller arasında; aynı faturanın birden fazla firmada yer alması, mükellefin beyan ettiği işlemin fiilen gerçekleşmediğinin tespiti, fatura düzenleyen firmanın gerçekte faaliyet göstermemesi, fatura konusu malın stokta bulunmaması, ödemelerin banka sistemi dışında yapılmış olması ya da hiç yapılmamış olması gibi göstergeler öne çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda, belge düzenleyen veya kullanan firmalarla ilgili karşıt incelemeler yapılmakta, beyan edilen işlemler üçüncü tarafların kayıtlarıyla karşılaştırılmakta ve şüpheli durumlar analiz edilmektedir⁷¹.

⁶⁹ Birol Kızmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi” *Ankara Barosu Dergisi*, S.1, (2015), ss.329-340.

⁷⁰ Kızmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi” ss.329-340.

⁷¹ Oğuzhan Elmalı, “Fail Kavramının Belgede Sahtecilik Suçları ve Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Karşılaştırılması” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2022, s. 23.

Ayrıca sahte belge tespiti amacıyla vergi incelemesi sırasında mükelleflerin fiili iş yeri varlığı da kontrol edilmekte, yerinde denetimlerle ticari faaliyetin gerçekten yürütülüp yürütülmediği gözlemlenmektedir. Şayet fatura düzenleyen firma kayıt üzerinde aktif görünmesine rağmen fiilen ortada yoksa, bu durum vergi inceleme raporuna “sahte belge düzenleme riski taşıyan mükellef” olarak yansıtılmakta ve idare nezdinde “olumsuz mükellef” kayıtlarına alınmasına sebep olabilmektedir⁷².

Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında, sahte belge tespiti yapılmışsa bu durum açıkça belirtilmekte, ilgili belgelerin gerçeğe aykırı düzenlendiği ortaya konulmakta ve mükellef hakkında vergi ziyaı cezası ile birlikte gerektiğinde özel usulsüzlük cezası önerilmektedir. Ayrıca fiil vergi suçu kapsamında değerlendiriliyorsa, vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması da sağlanmaktadır.

Bu yönüyle vergi incelemesi, yalnızca maddi delillere değil, aynı zamanda belgelerin işlevine, tarafların kastına ve ticari gerçekliğe odaklanan çok yönlü bir tespit mekanizmasıdır. Sahte belge kullanımının ve düzenlenmesinin önlenmesi, vergi kaybının engellenmesi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi açısından vergi incelemeleri hayati bir işlev üstlenmektedir.

1.4.2. İspat ve Delil Serbestisi

Sahte belgenin tespiti konusunda, ispat ve delil serbestisi önemli bir rol oynamaktadır. İspat serbestisi, tarafların iddialarını ispatlamak için istedikleri delil türünü kullanabilecekleri bir ilkeyi ifade eder. Bu ilke, vergi incelemeleri ve ceza davaları gibi süreçlerde de geçerlidir ve sahte belgenin tespiti için çeşitli delil türlerinin kullanılmasını mümkün kılar. Sahte belgenin tespiti açısından, her türlü delilin mahkeme veya denetim organları tarafından dikkate alınabilmesi, ispat serbestisinin bir yansımasıdır. Ancak, delillerin geçerliliği ve güvenilirliği, hukuka uygunlukları ile birlikte değerlendirilir.

⁷² Elmalı, “*Fail Kavramının Belgede Sahtecilik Suçları ve Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Karşılaştırılması*,” s.23.

Sahte belge tespitinde kullanılabilecek delil türleri arasında fiziki deliller, dijital deliller, tanık ifadeleri, karşıt inceleme ve uzman raporları yer alır. Fiziksel deliller arasında belgenin yazı tipi, mürekkep, silintiler ve eklemeler gibi unsurlar incelenebilir. Dijital deliller ise e-fatura ve e-arşiv belgeleri gibi elektronik ortamda bulunan belgelerin meta verileri üzerinden yapılan incelemeleri kapsar. Tanık ifadeleri, taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlere dair bilgiler verebilirken, karşıt inceleme işlemi diğer mükelleflerin veya tedarikçilerin belgeleriyle yapılan karşılaştırmaları içerir. Uzman raporları ise adli belge inceleme uzmanları tarafından yapılan detaylı incelemelere dayanmaktadır.

İspat ve delil serbestisi, mahkemelere veya vergi denetim organlarına, sahte belgenin tespitine yönelik farklı türde delilleri değerlendirme imkânı tanır. Ancak bu delillerin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi önemlidir. Hukuka aykırı yollarla elde edilen deliller, örneğin izinsiz aramalar veya gizli kayıtlama gibi yöntemlerle toplanan deliller geçerli sayılmayacaktır. Dolayısıyla, delil serbestisi, yalnızca delilin türünü değil, aynı zamanda nasıl toplandığını da dikkate alır.

Sahte belgenin tespiti sürecinde delil serbestisi, geniş bir delil yelpazesi sunar. Ancak her delilin doğruluğu, güvenilirliği ve hukuka uygunluğu titizlikle değerlendirilmelidir. Sahte belge tespitinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, delillerin geçerliliği hukuka uygunluklarına göre denetlenmeli ve şüpheli durumlar somutlaştırılmalıdır.

1.5. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Haricinde Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarının en yaygın ve önemli fiil grubu olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini kapsamaktadır. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması, vergi idaresinin denetim yetkisini zayıflatan, vergi matrahının eksik veya yanlış beyan edilmesine yol açan, dolayısıyla kamu gelirlerinde ciddi kayıplara sebebiyet

veren fiiller arasında yer almaktadır. Bu nedenle, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, hem vergi hukuku hem ceza hukuku bakımından özel olarak düzenlenmiş ve ağır yaptırımlara bağlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ayrıntılı olarak ele alınacak, suçun unsurları, hukuki niteliği, fail ve mağdur kavramları ile birlikte öğretideki görüşler ve yargı kararları ışığında detaylı şekilde incelenecektir.

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri dışında da vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan çeşitli fiiller yer almaktadır. Bu bölümde, 359'uncu maddede düzenlenen ve sahte belge fiilleri dışında kalan diğer vergi kaçakçılığı fiilleri kısaca belirtilerek, bu fiillerin kapsamı ve uygulama alanları hakkında genel bir çerçeve çizilecektir.

1.5.1. VUK 359/a-1 Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 1. Grup Fiiller

1.5.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentlerinde, kaçakçılık suçunun hangi fiillerle işlenebileceği belirtilmektedir. 1 numaralı bentte, suç teşkil eden fiiller arasında ilk olarak, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma eylemi düzenlenmektedir. Bu suçun maddi konusunu, isminden de anlaşılacağı üzere defter ve kayıtlar oluşturmaktadır. Belgeler ise bu suç kapsamında değerlendirilmemektedir. Suçun meydana gelebilmesi için öncelikle vergi mevzuatına uygun şekilde tutulmuş, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defter ve kayıtların bulunması gerekmektedir. Bu kapsamın dışında kalan defter ve kayıtlar, suçun konusunu teşkil etmemektedir.

Kanunda hesap ve muhasebe hilesinin açık bir tanımına yer verilmemekte olup, bu durum, suç ve cezalara ilişkin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁷³. Muhasebe hilesi; kayıtlarda belirli bilgilerin gizlenmesi,

⁷³ Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.324.

mahiyetinin değiştirilmesi veya olduğundan farklı gösterilmeye çalışılması olarak tanımlanabilmektedir. Muhasebe hilesi aynı zamanda hesap hilesini de kapsamaktadır. Defter ve kayıtlarda bilinçli şekilde yanlış toplamalar yapmak ya da hesap hatalarına yer vermek, hesap hilesi olarak nitelendirilmektedir⁷⁴. Kanun koyucu burada, hata ile yapılan eylemleri değil, kasıtlı ve bilinçli olarak gerçekleştirilen “hileli hareketleri” suç olarak değerlendirmektedir. Hata, istemeden ve bilinçsizce yapılırken, hile bilerek ve kasten gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple, yalnızca hesap ve muhasebe hileleri cezalandırılmaktadır.

Hesap ve muhasebe hilesi, diğer bir ifadeyle, vergi matrahını azaltma amacıyla defter ve kayıtlarda bilinçli olarak gerçekleştirilen hukuka aykırı değişikliklerdir⁷⁵. Yargıtay, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunu, işletmede gerçekleştirilen işlemlerin, defter ve kayıtlarda gerçekte olduğundan farklı şekilde gösterilmesi olarak tanımlamaktadır⁷⁶. Mükelleflerin, işletmelerinde yürüttükleri faaliyetleri doğru şekilde kayıt altına almaları ve ilgili bilgileri saklamaları gerekmektedir. Kanun koyucu, bu sürecin sağlıklı şekilde işlemesine engel olan eylemleri suç kapsamında değerlendirmekte ve cezalandırmaktadır. Ayrıca, suçun oluşması için vergi matrahında bir azalma meydana gelmesi şart koşulmamaktadır.

Suçu oluşturan fiiller çok farklı şekillerde gerçekleştirilebileceğinden bunların neler olduğu kanunda açıkça sayılmamıştır ancak bu fiiller için gösterilebilecek en güzel örnek “defter ve kayıtlarda küçük çaplı hesaplama hataları yapmak, fazladan sıfır eklemek veya çıkarmak” fiilleridir. Bu suç oluşturan fiillere gün geçtikçe yenilerinin eklenmesi de mümkün olduğundan

⁷⁴ Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi”, *Güncel Hukuk Dergisi*, S.6, (2009), s.5.

⁷⁵ Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s.144.

⁷⁶ Yargıtay 11.CD.; 2016/4501 E., 2016/7977 K., 30.11.2016 K.T. “...defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğu ve ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 11.02.2025

kanun koyucu bilinçli olarak suç oluşturan hareketleri açıklamayıp soyut bir tanımlamayı yeterli görmüştür⁷⁷.

1.5.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde yer alan ikinci fiil, kanun koyucu tarafından hesap ve muhasebe hilesi yapma fiilinden ayrı bir suç olarak düzenlenmiş ve bağımsız şekilde ele alınmıştır. Bu fiilin hesap ve muhasebe hilesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini, dolayısıyla ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığını savunan görüşler bulunduğu gibi, ayrı bir suç olarak ele alınmasının daha isabetli olduğu yönünde değerlendirmeler yapan yazarlar da bulunmaktadır⁷⁸.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, bu fiilin yalnızca vergi mevzuatına göre tutulması gereken defter ve kayıtlar üzerinde işlenmesi mümkündür. Söz konusu defter ve kayıtların fiziki ortamda tutulmuş olması ile elektronik ortamda muhafaza edilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Ancak, kanunda belirtilen defter ve kayıtlar haricinde bir ortamda bu fiilin gerçekleştirilmesi halinde, suçun oluştuğundan söz edilmemektedir.

Mükellef, vergi matrahını düşürme amacıyla, kanunda belirtilen defter ve kayıtlarda gerçekte mevcut olmayan borç veya alacak ilişkileri oluşturarak, olmayan bir durumun varmış gibi görünmesini sağlamaktadır⁷⁹. Örneğin, fiilen çalışmayan bir kişiyi çalışıyormuş gibi göstererek onun adına maaş bordrosu düzenlemektedir.

Bu suç, kanunda iki farklı şekilde gerçekleştirilebilmektedir:

- Gerçekte var olmayan, hayali bir kişi varmış gibi gösterilerek sahte kayıt oluşturulmaktadır.

⁷⁷ Y. Burak Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.105.

⁷⁸ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.157.

⁷⁹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.106.

- Gerçek bir kişi adına, ancak defter ve kayıtlardaki işlemlerle ilgisi bulunmayan sahte hesap açılmaktadır.

Bu fiillerin tümü, vergi matrahını azaltma amacına yönelik ve kasten gerçekleştirilen hareketlerden oluşmaktadır. Görüldüğü üzere, bu suç seçimlik hareketli bir suç niteliğinde olup farklı şekillerde işlenebilmektedir. Özellikle, sahte bir hesap açma suretiyle işlenen suçlarda, suç tarihi olarak hesabın açıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir⁸⁰.

1.5.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap Ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen Veya Kısmen Başka Defter, Belge Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde üçüncü olarak düzenlenen fiil, literatürde kısaca çift defter tutma fiili olarak adlandırılmaktadır. Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları, vergiye tabi tüm işlemlerini vergi mevzuatına uygun şekilde tutulması zorunlu olan defterlere kaydetmekle yükümlü bulunmaktadır⁸¹. Zira, vergilendirme işlemlerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit edilmesi ancak bu defter kayıtları aracılığıyla mümkün olmaktadır. Ancak bazı mükellefler, vergi kaçırma amacıyla gerçek iş ve işlemlerini resmi defterlere kaydetmek yerine, yasal defterler dışında başka bir kayıt ortamında takip etmektedir.

Kanun metnine göre, çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için mükellefin fiilinin doğrudan vergi matrahının azalmasına yol açması gerekmektedir. Vergi matrahını azaltma ihtimali tek başına yeterli görülmemektedir. Yargıtay da bu konuda benzer bir değerlendirme yaparak, suçun oluşabilmesi için fiilin vergi matrahında bir azalmaya neden olup olmadığının uzman bilirkişi raporlarıyla tespit edilmesi gerektiğine hükmetmektedir⁸². Dolayısıyla, yalnızca kanunda belirtilen hareketin

⁸⁰ Birol Kırmaz, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.1, (2015), s.335.

⁸¹ Turgut, Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara:Yetkin Yayınları,2010, s.133.

⁸² Yargıtay 11. CD 2021/2159 E., 2022/6015 K., 07.04.2022 K.T. “...suçun oluşması için tutulması gereken defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak

gerçekleştirilmesi bu suçun oluşması için yeterli olmamakta, aynı zamanda netice unsuru olarak vergi matrahında bir azalma meydana gelmesi şartı aranmaktadır. Bu yönüyle çift defter tutma suçu, neticeli suçlar kategorisinde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları incelendiğinde, kanun koyucunun neticenin gerçekleşmesini yalnızca bu fiil açısından aradığı görülmektedir.

Çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için şu unsurların bir arada bulunması gerekmektedir:

- Vergi mevzuatında düzenlenen ve tutulması zorunlu olan bir defterin mevcut olması,
- Mükellefin defter tutma yükümlülüğünün bulunması,
- Resmi defterlere kaydedilmesi gereken bilgilerin, farklı bir defter veya kayıt ortamına işlenmesi,
- Gerçekleştirilen bu işlemlerin, vergi matrahının azalmasına sebebiyet vermesi gerekmektedir.

Mükellefin, tutmakla yükümlü olduğu resmi defteri hiç tutmaması ve kayıtlarını yalnızca kendi özel defterine kaydetmesi durumunda, burada çift defter tutma söz konusu olmayacağından, suçun oluştuğunu söylemek mümkün olmamaktadır. Aynı şekilde, mükellefin, yükümlü olduğu deftere tüm işlemlerini eksiksiz kaydetmesi ve aynı bilgileri ikinci bir deftere daha aktarması halinde de suç meydana gelmemektedir. Çünkü bu durumda vergi matrahında herhangi bir azalma gerçekleşmeyecektir⁸³. Bunun yanı sıra, gerçekleştirilen fiilin vergi matrahını azaltma amacı dışında farklı bir amaç taşıması durumunda da bu suç oluşmamaktadır⁸⁴.

Bu suçun meydana gelmesi için mükellefin, resmi deftere kaydetmesi gereken bilgilerin tamamını veya bir kısmını kayıt altına almaması ve bunları

şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda tutulmasının gerektiği, bu kapsamda suça konu defter ve kayıtların konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 11.02.2025

⁸³ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.165.

⁸⁴ Yargıtay 11.CD 2017/13346 E., 2017/5049 K., 03.07.2017 K.T. "...4369 sayılı yasa ile vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ise de bu suçun oluşması için vergi matrahının azalması şartının muhafaza edildiği..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.03.2025

farklı bir kayıt ortamına geçirmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu fiilin neticesinde vergi matrahında bir azalma oluşması şartı aranmaktadır. Bununla birlikte, mükellefin kendi hesap ve işlemlerini başka bir mükellefe ait deftere kaydetmesi halinde de farklı bir kayıt ortamı yaratılmış olacağından, bu fiilin kaçakçılık suçunu oluşturabileceği kabul edilmektedir⁸⁵.

Çift defter tutma fiilinin kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilebilmesi için, bu fiilin vergi matrahında azalma sonucunu doğurmasının yanı sıra, söz konusu azalmanın failin çift defter tutması nedeniyle meydana gelip gelmediğinin kesin bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Yargıtay, çift defter tutma eylemine dayalı olarak mahkûmiyet kararı verilebilmesi için, ilgili yılın defter varlıklarının noter kayıtları veya diğer delillerle sabit olması gerektiğini, ayrıca vergi matrahında azalma olup olmadığının da bilirkişi raporu ile şüpheyi yer bırakmayacak şekilde tespit edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁸⁶.

1.5.2. VUK 359/a-2 Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 2. Grup Fiiller

1.5.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a-2 bendinde ilk olarak defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme fiili ele alınmaktadır. Tahrif kelimesi sözlük anlamı itibarıyla “bozma” veya “değiştirme” anlamına gelmektedir⁸⁷. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan her müdahale tahrifat kapsamında değerlendirilmemekte, burada esasen belge içeriğinin gerçeğe aykırı biçimde bozulması ya da değiştirilmesi kastedilmektedir. Bu tür işlemler, söz konusu suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Kanunda ifade edilen bu fiil, “*defter, kayıt ve belgelerin vergi matrahını azaltıcı nitelikte değiştirilmesi*” şeklinde

⁸⁵ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s.306.

⁸⁶ Yargıtay 11.CD. 2016/5052 E., 2016/4020 K., 03.05.2016 K.T. “...suça konu defter ve kayıtların konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.04.2025

⁸⁷ <https://sozluk.gov.tr/> ,Erişim Tarihi: 01.02.2025.

tanımlanabilmektedir⁸⁸. Örneğin, mükellefin defterinde bulunan yazı veya rakamların kazınması, okunamayacak hâle getirilmesi ya da içeriklerinin değiştirilmesi bu suçun kapsamına girmektedir⁸⁹. Ancak, tahrif etme suçunun oluşabilmesi için üzerinde değişiklik yapılan belgenin gerçek bir belge olması gerekmektedir⁹⁰. Sahte faturalar üzerinde gerçekleştirilen değişiklikler ya da zorunlu unsurları içermeyen belgelerde yapılan değişiklikler, Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesinde düzenlenen bu suç kapsamında değerlendirilememektedir.

Bu suçun oluşabilmesi için mükellefin tahrifat eylemini vergi matrahını azaltma amacıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir⁹¹. Farklı saiklerle yapılan değişiklikler, suçun unsurlarını taşımadığı takdirde sahtecilik suçları kapsamında değerlendirilebilecektir. Bununla birlikte, tahrifat fiilinin kasten gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Eğer mükellef, defter ve belgelerde bilinçsiz şekilde bir değişiklik yapmışsa, bu durumda suçun oluştuğunu söylemek mümkün olmamaktadır.

Defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan değişikliklerin aldatıcı nitelikte olup olmaması gerektiği konusunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Donay'a göre, tahrif edilmiş belgenin aldatıcı nitelikte olması gerekmekte olup; yazar tarafından ilk bakışta kolayca fark edilebilecek değişikliklerin suç teşkil etmeyeceği savunulmaktadır⁹². Ancak, çoğunluk görüşü tahrifatın suç teşkil etmesi için aldatıcılık unsurunun aranmasına gerek olmadığını ileri sürmektedir⁹³.

Vergi Usul Kanunu'nun 217. maddesinde defter ve kayıtlardaki yanlışlıkların nasıl düzeltileceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu

⁸⁸ Cumali Acar, "Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.13, S.75, (2020), s.680.

⁸⁹ Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s.174.

⁹⁰ Aslanpınar, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s.109.

⁹¹ Sanık M.Y.'nin Ö. A.Ş.'ye yapılan satışlara yönelik düzenlenen faturaların kendisinde kalan alt nüshalarının miktar, tutar ve fiyat bölümlerinde tahrifat yapmak suretiyle hasılatın bir kısmını kayıt dışı bırakarak gelir ve katma değer vergisi kaybına sebebiyet vermekten ibaret eyleminin VUK 359/a-2 maddesindeki suçu oluşturduğu..." Yargıtay 11.CD. 2003/5732 E., 2004/4147 K., 11.05.2004 K.T.. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 05.02.2025.

⁹² Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul; Beta Basım Yayın s.133.

⁹³ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2002, s.331.

hükme uygun şekilde yapılan düzeltmeler tahrifat olarak değerlendirilmemektedir. Buna karşın, kanunda belirtilen usullere uygun olmayan şekilde yapılan değişiklikler, gerekli şartları taşıdığı takdirde usulsüzlük cezasına neden olabilmektedir. Ancak, bu gibi durumlarda da tahrifat suçu oluşmamaktadır. Tahrifat suçunun varlığından söz edilebilmesi için söz konusu değişikliklerin kasten yapılmış olması ve vergi matrahını azaltma amacını taşıması gerekmektedir.

Gerçekleştirilen tahrifatın belgenin aslı üzerinde mi yoksa suret veya nüshasında mı yapıldığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Belgenin suretinde gerçekleştirilen tahrifat da kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Nitekim Yargıtay, bir kararında sanığın elinde bulunan belgenin alt nüshalarında yaptığı değişikliklerin, Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesi kapsamında suç teşkil ettiğini kabul etmektedir⁹⁴.

Eğer belgeyi düzenleyen kişi, elinde bulunan belgenin alt nüshasının içeriğini deftere kaydetmeden önce değiştirmişse, burada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu meydana gelmektedir. Ancak belgenin içeriğini deftere kaydettikten sonra üzerinde değişiklik yapması hâlinde tahrifat suçu oluşmaktadır. Aynı durum belgeyi kullanan açısından da geçerliliğini korumaktadır. Belgeyi kullanan kişi, kendisine verilen belgenin asıl nüshasını tahrif ederek kullanabileceği gibi, kullandıktan sonra da tahrif edebilir veya ortadan kaldırabilir. İlk durumda, yanıltıcı belge kullanma suçu ortaya çıkmaktayken, ikinci durumda hem kullanma suçu hem de tahrifat veya yok etme suçu meydana gelmektedir⁹⁵.

Bir belgenin tahrif edildiği yönünde bir iddianın bulunması hâlinde, söz konusu tahrifatın hangi aşamada gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, düzenlenen belgede tahrifat iddiası söz konusuysa, belgeyi kullananın elinde bulunan nüsha incelenmelidir. Öte yandan, kullanılan belgede tahrifat yapıldığı iddia ediliyorsa, düzenleyenin

⁹⁴ Yargıtay 11.CD.; 2017/470 E., 2021/64 K., 11.01.2021 K.T. "...sanığın tanzim ettiği 16035 nolu faturanın alt nüshasındaki rakamların tahrif edildiği iddiası ile defter kayıt ve belgeleri tahrif etme suçundan kamu davası açıldığı halde iddianame dışına çıkılarak sahte belge düzenleme suçundan mahkumiyet hükmü kurulması..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 08.02.2025.

⁹⁵ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.180.

elindeki nüsha incelenerek hangi aşamada değişikliğin yapıldığı netleştirilmelidir⁹⁶.

1.5.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Vergi mükelleflerinin en temel yükümlülüklerinden biri, defter tutma zorunluluğudur. Kanunda, mükelleflerin defter tutmalarının gerekli olduğu belirtilmiş ve bu zorunluluğun hangi nedenlere dayandığı açıklanmıştır (VUK m.171). Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının altıncı kısmında ise "Muhafaza ve İbraz Ödevleri" başlığı altında, mükelleflerin tutmaları gereken defterlere ilişkin sorumlulukları düzenlenmektedir. Defter tutma zorunluluğu bulunan mükelleflerin, bu defterleri ve ilgili belgeleri, bulundukları takvim yılından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmeleri gerekmektedir (VUK m.253). Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan kişiler ise; gider pusulası, belge ve müstahsil makbuzlarını, tanzim tarihini takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süreyle saklamak zorundadırlar (VUK m.254). Ayrıca, muhafaza edilmesi gereken defter ve belgeler, ilgili sürede yetkili merciler tarafından talep edildiğinde ibraz edilmelidir (VUK m.256). Belirtilen beş yıllık sürenin tamamlanmasıyla birlikte, ibraz zorunluluğu ortadan kalkmakta olup, bu sürenin aşılması hâlinde belgelerin sunulmaması gizleme suçunu oluşturmamaktadır.

Vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için mükelleflerin doğru kayıt tutmaları ve beyanname vermeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, verilen beyannamelerin doğruluğunun tespit edilmesi de yapılan vergi incelemeleri sayesinde mümkün olmaktadır. Vergi incelemelerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilememesi, vergi kaybına yol açma ihtimalini doğurmaktadır⁹⁷. Vergi incelemesinin doğru yapılabilmesi ve bu tür kayıpların önüne geçilebilmesi amacıyla kanun koyucu, defter ve belgeleri ibraz etmeyen

⁹⁶ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.320.

⁹⁷ Mehmet Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları*, Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya 2018, YÖK Ulusal Tez Merkezi (Tez No:510133), s.184.

mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesi kapsamında cezai yaptırım öngörmektedir.

Defter ve belgelerin noter tasdik kayıtları veya diğer resmi belgelerle varlığı kanıtlanmasına rağmen, vergi inceleme sürecinde yetkili mercilere ibraz edilmemesi, kanun koyucu tarafından “gizleme” olarak değerlendirilmektedir. Vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defterlerin noter tasdikine tabi olması gerektiğinden, tasdik işlemi yapılmamış defterlerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçu meydana gelmemektedir. Yargıtay da bir kararında, talep edilen belgelerin noter tasdik kaydının bulunmaması sebebiyle gizleme suçunun unsurlarının oluşmadığını belirtmektedir⁹⁸.

Gizleme suçunun tanımında kayıtlara yer verilmemesi nedeniyle, kayıtların ibraz edilmemesi durumunda suç oluşup oluşmayacağına dair bazı görüş ayrılıkları ortaya çıkmıştır. Kızılot'a göre, gizleme suçunun konusu sadece defter ve belgelerdir, bu nedenle yalnızca kayıtların ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmayacaktır⁹⁹. Diğer taraftan, defter ve belgelerin içeriğini oluşturan kayıtların gizlenmesi gerektiği, bu nedenle kayıtların da gizleme suçunun kapsamında olduğu görüşü de bulunmaktadır. VUK'un 359/a-2 maddesindeki “defter, kayıt ve belgeler” ifadesi, kayıtların gizleme suçunun kapsamına girdiği anlamına gelmektedir¹⁰⁰. Bu sebeplerle, gizleme suçunun tanımında kayıtlar yer almamış olsa da, ilgili maddede yapılan düzenlemenin kayıtları da kapsadığı anlaşılmaktadır.

Önceki düzenlemede, VUK'un 139. maddesinde vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılacağı, ancak istisnai durumlarda dairede gerçekleştirileceği ifade edilirken, 7338 sayılı kanunla 01/07/2022 tarihinde yapılan değişiklikle birlikte vergi incelemelerinin artık dairede yapılacağı, sadece istisnai durumlarda işyerlerinde yapılacağı belirtilmiştir.

⁹⁸ Yargıtay 19. CD 2015/21025 E., 2015/8642 K., 16.12.2015 K.T “...dosyada bulunan vergi suçu raporunda, istenilen defterlerin tasdik bilgisine rastlanılmadığının belirtilmesi karşısında; yüklenen suçun yasal unsurlarının oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 07.02.2025.

⁹⁹ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.548.

¹⁰⁰ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.185.

Defter, belge ve kayıtların talep edilmesi durumunda, mükelleften istenmesi yazılı olarak yapılacaktır. Bu talep yazısının mükellefe doğru şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yargıtay, bir kararında, defter ve belge isteme yazısının mükellefe usulüne uygun şekilde tebliğ edilmemesi nedeniyle suçun oluşmadığını ifade etmiştir¹⁰¹. Mükellefe yapılacak tebligatın nasıl ve hangi usullerle yapılacağı, VUK'un 93. ve ilgili diğer maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak kanunda, tebliğ sonrasında mükellefin belgeleri ibraz etmesi için belirli bir süre verilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, VUK'un 14. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, mükellefe on beş günden az olmayan bir süre verilmesi gerektiği söylenebilir. Uygulamada genellikle bu süre on beş gün olarak belirlenmekte ve belirtilen sürenin bitimi suç tarihi olarak kabul edilmektedir¹⁰².

Defter, belge ve kayıtlar yalnızca vergi incelemesi amacıyla talep edilmelidir; başka bir amaçla istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçunun oluşması söz konusu olmayacaktır¹⁰³. Ancak, defter, belge ve kayıtlar usulüne uygun şekilde inceleme yetkililerince talep edilmiş ve mükellef, bazı sebeplerden dolayı istenilen belgeleri ibraz edememiş olabilir. Bu tür durumlar için kanun koyucu, VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep hallerini düzenlemiştir. Mücbir sebep, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesine engel olacak şekilde, mükellefin iradesi dışında gelişen ve irade dışı olan olaylardır¹⁰⁴. Mücbir sebep halleri kanunda sınırlı olarak belirtilmediğinden, her somut olayda mükellefin durumunun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK'un 359/a-2 maddesinde düzenlenen gizleme suçunun kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için aşağıdaki şartların yerine gelmesi gerekmektedir:

¹⁰¹ Yargıtay 11.CD 2017/8123 E., 2019/9918 K., 23.12.2019 K.T. “defter ve belgelerin ibrazı gerektiğine dair istem yazısının mükellef olan sanığa tebliğ edilmesi gerektiği...yapılan tebliğ işleminin usulsüz olması nedeniyle sanığın beraatine hükmedilmesi gerekirken mahkumiyetine hükmolunması...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 08.02.2025.

¹⁰² Ceyda Ümit; “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, *AÜHF Dergisi*, S.70, (2021), s.1285.

¹⁰³ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, Ankara:Adalet Yayınları, 2016, s.330.

¹⁰⁴ Serkan Açar, “*Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*”, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s.156.

- İbraz edilmesi gereken defter, belge veya kaydın mevcut olması,
- Defter, belge ve kayıtların saklama sürelerinin henüz dolmamış olması,
- Defter, kayıt ve belgelerin, inceleme amacıyla, inceleme yetkililerince usulüne uygun şekilde talep edilmesi,
- Mükellefin, belirlenen süre içerisinde ve geçerli bir mazeret olmaksızın, defter, belge ve kayıtları ibraz etmeyi reddetmesi gerekmektedir.

Pratikte vergi idaresi, tanınan süre içinde sunulmayan defter ve belgeleri göz önüne almadan inceleme raporu düzenleyip vergi tahakkuku yapmakta ve geçerli bir gerekçe bulunmaksızın yetkili makamlara sunulmayan kayıt ve evrakların, sonradan yargı sürecinde mükellef lehine delil olma özelliğini kaybettiğini ileri sürmektedir. Ancak, idarenin bu tutumu, özellikle mükellefin geçerli bir mazereti bulunmasına rağmen, idarenin takdir yetkisini ek süre tanımama yönünde kullanması durumlarında; olay özelinde bu yaklaşımın, kendisine tanınan yetkinin kötüye kullanılmasına benzer bir sonuç doğurabileceği değerlendirilmektedir¹⁰⁵. Yargıtay¹⁰⁶, bu tür durumlarda suç kastının varlığını değerlendirirken, mükellefin belgeleri ibraz etmeme nedenlerini dikkate almakta ve somut olayın koşullarına göre, ibrazın gecikmesini kastın bulunmadığına dair bir gösterge olarak kabul edebilir.

Bize göre, vergi incelemesi sonuçlanmadan önce mükellef tarafından idareye herhangi bir kayıt veya defter verilmemiş olsa da, söz konusu belgeler, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesiyle güvence altına

¹⁰⁵Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s.410.

¹⁰⁶Yargıtay 11 CD, 2011/10730 E. 2011/21123 K. 26.10.2011 K.T “..Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacıyla istenen sanığın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeniyle arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetleme vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi..” (sinerjimevzuatas.com.tr) Erişim Tarihi: 25.05.2025

alınan adil yargılanma hakkı ve Anayasamızın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğü çerçevesinde, mükellefin savunma hakkı kapsamında yargılama sürecinde sunulabilmelidir.

1.5.2.3.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya Kullanmak

VUK'un 359/a-2 maddesinde yer alan bir diğer suç unsuru, “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma*” fiilidir. Kanunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; *gerçek bir işlem ya da duruma dayalı olmakla birlikte, içeriği veya miktarı bakımından gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenen belgedir*. Bu tür belgelerde, belgeyi düzenleyen ile belgeyi alan arasında gerçek bir mal veya hizmet ilişkisi vardır. Ancak, bu mal veya hizmetin içeriği ya da miktarı yanlış bir şekilde yansıtılmaktadır¹⁰⁷. Yani, belge aslında gerçek bir duruma dayanıyor olsa da, içeriği gerçek durumu doğru yansıtmamaktadır. Eğer belge tamamen gerçeğe dayanmıyorsa, o zaman sahte bir belge söz konusu olur. Yanıltıcı belgelerde içerik yanlışken, sahte faturalarda işlem yanlıştır. Ayrıca, belgenin içeriği doğru olsa da, belgedeki taraflar gerçek taraflar değilse, burada da sahtecilikten söz edilecektir¹⁰⁸.

Yanıltıcı belge düzenleme suçunda, belgede yer alan işlem veya durumun belgelendirilmesi sırasında, işlemin içeriği veya miktarı gerçeğe aykırı şekilde gösterilmektedir. Başlangıçta doğru olarak düzenlenen bir belge üzerinde sonradan yapılan değişiklikler ise yanıltıcı belge düzenleme değil, tahrifat suçunu oluşturur¹⁰⁹.

Yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, VUK'un 229. ve sonraki maddelerinde sayılan belgeler suçun konusu oluşturur. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, VUK'un mükerrer 257. maddesinde belirtilen, Maliye Bakanlığı tarafından tutulması ve düzenlenmesi gereken adisyonlar, döviz

¹⁰⁷ Uğur ve Elibol; *Vergi Suçları* s.378.

¹⁰⁸ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.260.

¹⁰⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları)*, s.106.

alım satım belgeleri gibi belgelerin de bu suçun kapsamında olduğuna karar vermiştir¹¹⁰.

Yanılıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun arkasında genellikle, vergi matrahını azaltarak maddi menfaat sağlama amacı yatmaktadır. Örneğin, bir işletmeye ait olmayan giderlerin, işletmenin gideriymiş gibi gösterilmesi bu suçu güzel bir örnek olarak verilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1 seri nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yanılıcı belgeyi, “*gerçekte mevcut olan durumu mahiyet ve miktar açısından yanlış yansıtan belge*” olarak tanımlamaktadır. Bu suçun oluşabilmesi için, kullanılan ya da düzenlenen belgenin vergisel işlemlerde geçerli olan bir belge olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Yanılıcı belge düzenleme suçunun meydana gelmesi için, söz konusu belgenin kullanılmasına gerek yoktur; belgenin sadece düzenlenmesiyle suç tamamlanmış olmaktadır¹¹¹. Ancak yanılıcı belge kullanma suçunda, belgenin deftere kaydedilmesi gerekmektedir. Belgenin kullanıldığının kabul edilebilmesi için, belgenin vergi beyannamesinde belirtilmesi ve bu beyannamenin vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir¹¹². Aynı suç, belgenin yalnızca deftere kaydedilmesiyle değil, diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi durumunda ya da kaydedilmeden doğrudan vergi beyannamesinde yer almasıyla da işlenebilir¹¹³.

Her iki suçun oluşabilmesi için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir:

- Belgeyi düzenleyen ve kullanan kişilerin vergi mükellefi olması,
- Belgenin, vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanması ile ibrazı zorunlu belgelerden biri olması,

¹¹⁰ Yargıtay CGK 2012/11-1382 E., 2014/124 K., 11.03.2014 K.T “...Maliye Bakanlığı'nın 213 sayılı kanunun mükerrer 257. Maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 16.04.2025

¹¹¹ Kızılot ve Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, s.559.

¹¹² Ok ve Gündel, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.225.

¹¹³ Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Ankara:Seçkin Yayınları, 2015 ss.193-194.

- Belgenin, işlemi mahiyet ya da miktar bakımından gerçek dışı, yani yanıltıcı bir şekilde göstermesi,
- Belgeyi düzenleyen ve kullanan arasında gerçek bir ilişkinin bulunması gerekmektedir¹¹⁴.

Yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, belgenin aslı üzerinde olduğu gibi nüshaları üzerinde de işlenebilir. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen diğer suçlarda olduğu gibi, çift defter tutma suçu haricinde, bu suçların oluşabilmesi için vergi kaybı aranmaz.

Eğer belgelerin bir kısmı sahte olarak, bir kısmı ise yanıltıcı belge olarak düzenlenmişse, fikri içtima ilkesine göre daha ağır bir cezaya tabi tutulacak olan sahte fatura düzenleme (VUK m.359/b) suçunun failine uygulanması gerekmektedir¹¹⁵.

1.5.3. VUK 359/c Maddesinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 4. Grup Fiiller

1.5.3.1. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak Veya Bu Şekilde Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanmak

VUK'un 359/c maddesinde, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmış olan kişiler tarafından basılabilecek belgeleri, Bakanlık ile anlaşması bulunmadığından yetkisiz bir şekilde basan ve bu belgeleri bilerek kullanan kişilerin eylemleri cezalandırılmaktadır. Burada, iki ayrı fiilin suç olarak sayıldığı ve suçun seçimlik hareketli olarak düzenlendiği görülmektedir. Suçun konusu yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeler olup, defter ve kayıtlar bu suç kapsamında yer almamaktadır. Belgelerin basım ve dağıtımına dair usul ve esaslar, bu belgelerle ilgili yönetmelikte açıklanmıştır¹¹⁶. Yönetmelikte, bu belgelerin

¹¹⁴ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.382.

¹¹⁵ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.386.

¹¹⁶ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih-sayı: 02.02.1985-18654

düzgün hazırlanması ve noterden tasdik edilmesi gerektiği belirtilmiş olup, bu şartları yerine getirmeyen belgeler düzenlenmemiş kabul edilmektedir¹¹⁷. VUK'un Vesikalar başlığı altında düzenlenen belgeler, bu tür belgelere örnek teşkil etmektedir.

Yönetmeliğin üçüncü maddesine göre, anlaşma yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı ile yapılmak zorunda değildir; Bakanlığın taşrada temsilcisi olan defterdarlıkla da anlaşma yapılması mümkündür. Ancak, Maliye Bakanlığı veya defterdarlıkla anlaşması olmayan matbaa işletmelerinin bu tür belgeleri basıp dağıtmaları yasaktır. Suçun oluşması için, Bakanlık veya defterdarlıkla bir anlaşma olmaması yeterlidir ve basım sonrası anlaşma yapılması suçun oluşumuna etki etmez¹¹⁸.

VUK'un 359/c maddesinde öngörülen bu suçta da, vergi kaybı şartı aranmadığı gibi, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmadan belgeleri basma veya bu belgeleri bilerek kullanma eylemlerinden birinin gerçekleştirilmesi, vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına neden olmaktadır.

1.5.3.2. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak

Basma işlemi, bu işlemi yapmaya uygun her türlü araç kullanılarak gerçekleştirilebilen ve basılan belgenin çoğaltılmasını amaçlayan bir eylemdir. Suçun meydana gelmesi için, basılması gereken belgelerin ilgili yönetmelikte belirtilen belgeler arasında yer alması gerekmektedir¹¹⁹. Yönetmelikte belirtilen bu belgeler dışında yapılan basımlar, suçun oluşmasına yol açmayacaktır. Matbaanın, Maliye Bakanlığı ya da defterdarlıkla anlaşma yapmış olması gerekir. Eğer matbaanın anlaşması sona erer veya feshedilirse, anlaşma bittikten sonra da belge basılmaya devam edilirse suç işlenmiş olur¹²⁰. Bu suçun faili, Bakanlık veya defterdarlıkla

¹¹⁷ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m.16.

¹¹⁸ Özcan, *Vergi Suçları*, s.214.

¹¹⁹ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m.3.

¹²⁰ Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.145.

anlaşması olmayan matbaa işletmecisi veya belgeyi basan kişidir. Belgelerin yalnızca matbaada basılması gerekmez, bilgisayar, fotokopi makinesi gibi cihazlarla da belgeler basılabilir¹²¹.

Kanun koyucu, yalnızca Bakanlık veya defterdarlıkla anlaşması olmayan matbaalarda bu belgelerin basılmasını suç sayarak cezai yaptırımlar öngörmüş, ancak anlaşmalı matbaalarda sahte belge basımını suç olarak kabul etmemiştir. Bu durumda, anlaşmalı matbaalarda sahte belge basılması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz, ancak belirli koşulların oluşması durumunda genel hükümlere göre belgede sahtecilik suçu gündeme gelebilir¹²².

1.5.3.3. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunmayan Kişilerin Basmış Olduğu Belgeleri Bilerek Kullanmak

Bakanlık ve defterdarlıkla anlaşması olmayan kişilerce basılan, Yönetmeliğin üçüncü maddesinde belirtilen belgeleri bilerek kullanmak, suçun maddi konusunu oluşturur. Bu eylemin gerçekleşebilmesi için, öncelikle anlaşmasız matbaada veya yetkisiz kişilerce basılmış bir belgenin bulunması gereklidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yalnızca kasten işlenebilen suçlar olduğu göz önüne alındığında, kanun maddesinde “bilerek” ifadesine yer verilmesi, gereksiz gibi görünse de, Şenyüz’ün görüşüne göre, bu ifade suçun özel kastla işlenebileceğini vurgulamak amacıyla eklenmiştir. Yani, “bilerek” ifadesi, olası kastla değil, doğrudan kastla işlenebilecek bir suçu işaret etmektedir¹²³. Ancak, bir suçun taksirle işlenebileceği ayrıca belirtilmediği sürece yalnızca kasten işlenebileceği göz önünde bulundurulduğunda, bu suç için ayrıca “bilerek” ifadesinin kullanılmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz.

Suçun faili, söz konusu belgeyi bilerek kullanan kişidir. Kullanma eylemi, mükellefin bu belgeleri defterlerine kaydetmesi ve beyannameye dahil etmesiyle gerçekleşir. Önemli olan, mükellefin bu belgelerin izinsiz

¹²¹ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.470.

¹²² Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.392.

¹²³ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.129.

kişilerce veya anlaşmasız matbaalarda basıldığını bilmesidir. Eğer matbaayı işleten kişi, mükellefi Bakanlıkla anlaşması olduğunu söyleyerek kandırırsa, mükellefin bu belgeleri bilerek kullandığını söylemek mümkün değildir. Uygulamada böyle durumların yaşanma ihtimali bulunduğundan, “bilme” unsurunun mahkeme tarafından kesin bir şekilde tespit edilmesi gerektiği söylenebilir.

Mükellef, anlaşmasız matbaalarda bastırılan ve gerçeğe dayanan içeriği olan bir belgeyi kullanmışsa, bu belge gerçek belgedir. Ancak, mükellef sahte olarak oluşturulmuş ve anlaşmasız matbaalarda basılan bir belgeyi kullanmışsa, bu durumda hem sahte belge kullanma suçundan hem de sahte belge düzenleme suçundan ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

1.5.4. VUK 359/ç Bendinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 5. Grup Fiiller

29/04/2021 tarihinde kabul edilen 7318 sayılı Kanun ile, VUK'un 359. maddesine ç fıkrası eklenmiştir¹²⁴. Bu düzenlemenin gerekçesinde, kaçak akaryakıt alımının gizlenmesiyle ilgili vergi kayıplarını engellemek amacıyla böyle bir değişikliğe gidildiği ifade edilmiştir¹²⁵. Bu fıkroda, suçun oluşabilmesi için dört farklı hareket tanımlanmış olup, bu hareketlerin failleri şu şekildedir:

- Ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldıran, donanımını ya da yazılımını değiştiren,
- Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlere müdahale ederek, satışa dair bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleyen,
- Cihaza kaydedilen bilgileri değiştiren ya da silen,
- Elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi ya da verilerin iletilmesini engelleyen veya yanlış bir şekilde iletilmesine neden olan.

7318 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemede, bu suçlara ilişkin bir kamu davasının açılması için vergi incelemesinin tamamlanmasının gerekmediği

¹²⁴ Resmi Gazete Tarih – Sayı: 30/04/2021 - 31470

¹²⁵ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *ERÜHF Dergisi*, C. 17, S. 1, (2022), s.172.

vurgulanmıştır. VUK'un 359. maddesinin  bendinde yer alan fiillerin tespit edilmesi durumunda, vergi incelemesi tamamlanmadan, vergi müfettişi ve yardımcıları tarafından rapor  zenlenebilecektir. Bu, vergi kaçakçılığı suçunun yargılanmasına ilişkin genel uygulamalardan farklı bir prosedür izlenmesini gerektirir. Bu konuda daha detaylı açıklamalara ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

VUK'un 359/ bendinde suç olarak belirtilen eylemlerin konusu, ödeme kaydedici cihazlardır. Bu cihazlarla ilgili usul ve esaslar, 3100 sayılı Kanun'da belirlenmiŐtir¹²⁶. Kanuna göre, ödeme kaydedici cihazlar, mükelleflerin belge düzenlemekle yükümlü olmadıkları satışlar ve işlemler için, bu satıŐları belgelendirmek amacıyla kullanılmakta ve belge yerine gemektedir¹²⁷. Ayrıca,  deme kaydedici cihazların hangi özelliklere sahip olması gerektiği de Kanunda açıkça belirtilmiŐtir¹²⁸.

VUK'un 359/ bendinde yer alan suç, her türlü kişi tarafından işlenebilir, ancak genellikle ödeme kaydedici cihazları kullanan mükellefler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu bentte belirtilen fiiller seçimlik olup, herhangi birinin işlenmesi ile suçun oluşması söz konusu olacaktır.

“ deme kaydedici cihaza veya sistemine müdahale ederek bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleme” eylemi, suç oluşturabilmesi için yapılan müdahale sonucunda bilgilerin gerçekten kayıt altına alınmasının engellenmiŐ olması gerektiği anlamına gelmektedir. EĞer bilgilerin kaydedilmesinin engellenmemiŐ olması başka bir nedenden kaynaklanıyorsa, bu durumda suç oluşmayacaktır. Yani, bu fiilin suç oluşturabilmesi için, bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi neticesinin meydana gelmiŐ olması gerekmektedir. VUK'un 359/ bendinde belirtilen diğer fiiller ise neticeyi gerektirmeyen, yalnızca hareketle suç teşkil eden eylemler olarak tanımlanmıştır¹²⁹.

¹²⁶ Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin  deme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun

¹²⁷ 3100 s.K. m.1/2.

¹²⁸ 3100 s.K. m.2.

¹²⁹  mercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, s.182.

Vergi kaçakçılığı suçlarının genellikle kasten işlenebilen suçlar olduğu göz önünde bulundurulduğunda, 359/ç bendinde de bu suçlar için ayrıca bir kast düzenlemesi yapılmamıştır.

Bu bentteki suçlar, genel olarak vergi matrahını azaltma amacını taşımaktadır, ancak bu fiillerin gerçekleşmesi için vergi kaybı oluşması şartı aranmamaktadır. Bu durum, suçun meydana gelmesi için sadece fiillerin gerçekleştirilmiş olmasının yeterli olduğu anlamına gelmektedir.

1.5.5. VUK 359/d Bendinde Düzenlenen Suçu Oluşturan 6. Grup Fiiller

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesi, vergi sistemine karşı işlenen ağır nitelikli suçları düzenlemektedir. 7423 sayılı Kanun ile bu maddeye eklenen (d) bendi, özellikle tütün ve alkol piyasasında uygulanan ürün izleme sistemine yönelik müdahaleleri kaçakçılık suçu kapsamına almıştır. Bu düzenleme, Türkiye'de elektronik bandrol ve özel etiket uygulamalarına ilişkin vergi güvenliğini artırma amacı taşımaktadır.

VUK m. 359/d hükmüne göre, mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurulan özel etiket ve işaretleme sistemine yönelik olarak; Fiziksel ya da elektronik (bilişim) yollarla müdahale edilmesi, Etiketli ürün bilgilerinin veri merkezine iletilmesini engellemek, Bilgi ve belgeleri gerçeğe aykırı şekilde sisteme göndermek suç sayılmakta ve bu fiilleri işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

Bu bent, daha çok tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin üretimi, ithalatı ve dağıtımında kullanılan bandrol sistemlerine yönelik müdahaleleri hedef almaktadır. Özellikle izlenebilirlik sistemlerinin manipüle edilmesi, vergi kaybına doğrudan yol açmakta ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede ciddi zafiyet yaratmaktadır. Bu nedenle söz konusu düzenleme, yalnızca teknik sistem güvenliğini değil, aynı zamanda vergi güvenliğini de korumayı amaçlamaktadır.



2. BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA DAİR VUK DÜZENLEMELERİ VE UYGULAMALARI

Kamu maliyesinin temelini oluşturan vergi gelirleri, etkin bir tahsilat sistemi ve hukuki güvenliğe dayalı bir uygulama ortamı ile sürdürülebilir hale gelir. Ancak vergiye tabi işlemlerin manipüle edilmesi suretiyle devlet gelirlerinden kaçınılması, yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda hukuki ve yapısal bir krizi beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılması, Türkiye’de vergi sisteminin karşı karşıya kaldığı en kapsamlı ihlal biçimlerinden biri olarak öne çıkmaktadır. Özellikle fatura gibi vergisel belgelerin içerik bakımından gerçeği yansıtmaması, sadece ilgili mükellef için değil; piyasa bütünlüğü, rekabet adaleti ve kamu maliyesi açısından da ciddi tehditler yaratmaktadır. Bu tehditlerin ortadan kaldırılması amacıyla Vergi Usul Kanunu’nda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında detaylı şekilde düzenlenmiş, ceza yaptırımıyla desteklenmiştir.

Ancak mevzuattaki bu düzenlemelere rağmen, uygulamada sahte belge ile mücadele yeterince etkili yürütülememektedir. Özellikle mükelleflerin niyetinin belirlenmesindeki güçlükler, ispat sorunları ve fiilin hukuki niteliğine ilişkin doktrindeki görüş ayrılıkları, sahte fatura suçuna yönelik yaptırımların caydırıcılığını azaltmaktadır. Bununla birlikte, suçun yalnızca cezai değil, aynı zamanda sosyal ve iktisadi boyutları da göz önünde bulundurulmalıdır. Zira sahte fatura yoluyla sağlanan vergi avantajları, dürüst mükellefler üzerinde haksız yük oluşturmakta, kayıt dışı ekonominin genişlemesine sebep olmakta ve kamu hizmetlerinin finansmanını zorlaştırmaktadır. Bu bölümde, sahte fatura olgusunun vergi ceza hukuku perspektifinden sistematik analizi yapılacaktır; ilgili suçun unsurları, sınırları ve uygulamadaki yeri akademik görüşler ve yargı kararları eşliğinde değerlendirilecektir.

2.1. Vergi Usul Kanununda Sahte Fatura ile Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tanımı

Suç, yasaların cezalandırılmasını öngördüğü fiillerden oluşmakta, ceza ise bu fiilleri işleyenlere yönelik uygulanan yaptırımlardan ibaret bulunmaktadır¹³⁰. Vergi suçları, vergi mevzuatı ile Vergi Usul Kanunu'nun vergisel yükümlülüklerle dair hükümlerine, mükellefler ve vergi sorumluları tarafından cezai yaptırımı gerektirecek biçimde aykırı hareket edilmesiyle ortaya çıkmaktadır¹³¹. Hazineye karşı işlenen ekonomik suçlar niteliğinde olan vergi suçlarında, ihlal edilen menfaat hazine yararı olmakta, bu doğrultuda vergi suçları ve bunlara yönelik cezai müeyyideler, hazinenin vergi kaybını önlemeye yönelik bir işlev görmektedir. Böylelikle kamu yararı sağlanmaktadır¹³².

Türk vergi ceza sisteminin yapısına bakıldığında, bu sisteme dair temel ilkelerin Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Ceza hukuku ilkelerinin dikkate alındığı bu düzenleme kapsamında, vergi suçları ve bunlara ilişkin cezaların kanunilik ilkesine tabi olduğu açıkça anlaşılmakta, aynı zamanda kıyas yasağı da net bir şekilde öngörülmektedir¹³³. Bu doğrultuda vergi ceza hukuku, ceza hukukunun özel bir dalı niteliğini taşımaktadır¹³⁴. Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer ilgili kanunlarda açık bir düzenleme bulunmayan hallerde, ayrıca bir atfa gerek duyulmaksızın, Türk Ceza Kanunu'nun konuya ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir¹³⁵.

Vergi ceza hukukunda suç teşkil eden fiiller incelendiğinde, bu fiillerin ceza hukuku doktrininde yapılan sınıflandırmalarla paralel şekilde zarar suçu ve tehlike suçu olarak ayrıldığı görülmektedir. Vergi ziyaı, zarar suçuna örnek teşkil etmekte olup, bu durumda hazine vergi kaybına uğramaktadır. Usulsüzlük fiilleri ise tehlike suçu niteliğinde bulunmakta; bu tür fiillerde

¹³⁰ Erdoğan, Öner, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022. s.147.

¹³¹ Öner, *Vergi Hukuku*, s. 147.

¹³² Mualla Öncel ve öte., *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, Ankara, 2022. s.232.

¹³³ Öncel ve öte., *Vergi Hukuku*, s.233.

¹³⁴ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s.502.

¹³⁵ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 502.

doğrudan bir zarar oluşmamakla birlikte, hazine vergi kaybı ihtimaline karşı korunmaktadır¹³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun "Cezalar" başlıklı 331'inci maddesi incelendiğinde, vergilendirmeye dair cezaların vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki ana gruba ayrıldığı görülmektedir. Kanun hükmü kapsamında yer alan vergi cezalarının, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarından oluşan vergi kabahatlerine yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Diğer cezalar ise ceza yargılaması alanına giren ve yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli para cezası olan vergi suçlarına ilişkin bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergi kanunları kapsamında cezalandırılan fiiller iki temel başlık altında incelenmelidir. İlk grubu, vergi idaresi tarafından cezalandırılan vergi kabahatleri ve idari vergi cezaları oluşturmakta, ikinci grubu ise ceza mahkemelerince yargılanan vergi suçları ile adli para cezaları meydana getirmektedir¹³⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı suç ve ceza türleri, yalnızca vergi hukuku ile ilgili olup idari usullerle belirlenmekte ve yaptırımları da idari merciler tarafından uygulanmaktadır. Kast unsurunun aranmadığı bu tür fiiller, vergi idaresince tespit edilmekte ve parasal yaptırımla cezalandırılmaktadır. Vergi ziyai suçu ile usulsüzlük fiilleri, idari kabahatler kapsamında değerlendirilmekte ve bunlara yönelik öngörülen cezalar, mali niteliğe sahip idari yaptırımlar olarak kabul edilmektedir¹³⁸. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı fiiller hem vergi hukuku hem de ceza hukuku açısından suç niteliği taşımakta olup, bu tür eylemler için hapis cezası öngörülmektedir. Söz konusu fiillerin belirlenmesi ve cezalandırılması ise idari mercilere değil, ceza mahkemelerinin yetki alanına girmektedir¹³⁹. Nitekim T.C. Anayasası'nın 38'inci maddesi, idarenin kişi hürriyetini kısıtlayıcı bir yaptırım uygulayamayacağını açıkça hükme bağlamaktadır. Bu doğrultuda, hapis cezasına ilişkin düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nun "Suçlar ve Cezalar" başlıklı üçüncü bölümünde yer almakta olup, bu

¹³⁶ Öncel ve öte., *Vergi Hukuku*, s. 233.

¹³⁷ Öner, *Vergi Hukuku*, s. 148.

¹³⁸ Öncel ve öte., *Vergi Hukuku*, s. 235.

¹³⁹ Öncel ve öte., *Vergi Hukuku*, s. 214-215.

kapsamda değerlendirilen suçlar, kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, 362'nci maddesinde belirtilen vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve 363'üncü maddesinde yer verilen mükelleflerin özel işlerini yapma suçundan oluşmaktadır.

2.1.1. Suçun Özellikleri

Vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilen sahte fatura kullanımı, vergi kaybına neden olan en ciddi mali suçlar arasında yer almaktadır. Sahte fatura, gerçekte gerçekleşmemiş bir ticari işlemi varmış gibi gösteren veya gerçek bir işlemin mahiyetini değiştirerek yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi matrahını azaltmayı amaçlayan belgelerden oluşmaktadır. Bu tür fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi çerçevesinde kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmekte ve ağır yaptırımlara tabi tutulmaktadır¹⁴⁰.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma eylemi, vergisel yükümlölüklerin yerine getirilmesini engellemekte, hazine zararına yol açmakta ve adil vergi sistemini bozmaktadır. Suçun oluşması için, sahte faturanın düzenlenmesi veya kullanılması yeterli olmakta, ayrıca bir vergi kaybının gerçekleşmesi şartı aranmamaktadır. Bu durum, suçun tehlike suçu niteliğinde olduğunu göstermektedir. Sahte fatura kullanımı, hem düzenleyeni hem de kullanıcıyı hukuki sorumluluk altına sokmakta ve her iki taraf için de cezai yaptırımları beraberinde getirmektedir¹⁴¹.

Kaçakçılık suçları içinde yer alan sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri, vergi idaresinin denetimleri sonucunda tespit edilmekte ve suçun niteliğine göre idari ve adli yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yaptırımların yanı sıra, Türk Ceza Kanunu'nun dolandırıcılık ve resmi belgede sahtecilik hükümleri de söz konusu suçla ilişkin değerlendirmelerde dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla sahte belge

¹⁴⁰ Berrin Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/B)," *Adalet Dergisi*, S.71 (2023) ss.660.

¹⁴¹ Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar" s.365.

suçuna karışanlar, sadece mali yaptırımlarla değil, hapis cezası gibi adli yaptırımlarla da karşı karşıya kalmaktadır¹⁴².

Bu suçun önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla vergi idaresi tarafından kapsamlı incelemeler yapılmakta ve teknolojik denetim mekanizmaları geliştirilmektedir. Özellikle elektronik denetim süreçleri, sahte fatura kullanımını tespit etmede önemli bir rol oynamaktadır. Vergi sisteminin güvenliğini sağlamak adına, sahte fatura ile mücadelede daha etkin önlemler alınması gerektiği değerlendirilmektedir¹⁴³.

2.1.1.1. Tehlike Suçu Olması

Sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri, vergi kaçakçılığı kapsamında tehlike suçu niteliği taşımaktadır. Tehlike suçlarında, fiilin gerçekleştirilmesiyle birlikte suç oluşmakta, somut bir zarar meydana gelip gelmediği dikkate alınmamaktadır. Bu bağlamda, sahte fatura düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinde, hazineye yönelik doğrudan bir vergi kaybı gerçekleşmese dahi, fiilin işlenmesi yeterli görülmekte ve hukuki yaptırımlar uygulanmaktadır¹⁴⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi çerçevesinde sahte fatura vasıtasıyla vergi kaçakçılığı suçu, tehlike suçu olarak düzenlenmekte olup, devletin vergi denetim mekanizmasına zarar verme potansiyeli taşıdığı için ağır yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Vergi idaresi, bu tür suçları tespit etmek amacıyla elektronik denetim sistemleri ve kapsamlı inceleme süreçlerini devreye sokmakta, mali sistemin güvenliğini sağlamak adına önleyici tedbirler almaktadır¹⁴⁵.

Tehlike suçu olarak kabul edilmesi nedeniyle, sahte fatura kullanımı ve düzenlenmesi halinde, vergi kaybı gerçekleşmese dahi cezai yaptırım

¹⁴² Dulda, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi...", s.60.

¹⁴³ Dulda, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi...", s.60.

¹⁴⁴ Dulda, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi...", s.62.

¹⁴⁵ 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 (2023) ss.879-880

uygulanmaktadır. Bu yaklaşım, vergi sisteminin korunmasını ve kamu yararının gözetilmesini sağlamaktadır. Sahte fatura ile mücadelede caydırıcılığın artırılması amacıyla, hukuki düzenlemelerin yanı sıra denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekmektedir.

2.1.1.2. Neticesi Harekete Bitişik Suçlardan Olması

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçu, neticesi harekete bitişik suçlar arasında yer almaktadır. Bu tür suçlarda, fiilin gerçekleşmesiyle birlikte hukuka aykırı sonuç doğmakta ve ayrıca bir zararın meydana gelmesi gerekmemektedir. Sahte fatura suçu da, düzenleme veya kullanma fiilinin tamamlanmasıyla birlikte oluşmakta, somut bir vergi kaybının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın cezai yaptırımları doğurmaktadır¹⁴⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uyarınca, sahte fatura suçu işlendiği anda tamamlanmış sayılmaktadır. Suçun tespiti halinde failin kastı ve fiilin niteliği değerlendirilerek hukuki süreç başlatılmaktadır. Neticesi harekete bitişik suç olması nedeniyle, sahte fatura düzenleyen veya kullanan kişi, herhangi bir ek inceleme gerekmeksizin sorumlu tutulmaktadır¹⁴⁷.

Bu suç tipi, vergi sisteminin güvenliğini doğrudan tehdit etmekte olup, mali denetim mekanizmaları tarafından sıkı bir şekilde takip edilmektedir. Sahte fatura suçu ile mücadelede etkin önlemler alınmakta ve dijital denetim sistemleri geliştirilerek suçun önlenmesi hedeflenmektedir. Neticesi harekete bitişik suç niteliği taşıması sebebiyle, vergi mükelleflerinin bu tür fiillerden kaçınması büyük önem arz etmektedir¹⁴⁸.

2.1.1.3. İcrai ve Seçimlik Hareketli Suç Olması

Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçu, icrai ve seçimlik hareketli suçlar arasında yer almaktadır. İcrai suçlar, failin aktif bir eylemde bulunarak suçun oluşmasına neden olduğu suç tipleridir. Sahte fatura suçu da, failin sahte faturayı düzenleme veya kullanma fiillerini gerçekleştirmesiyle vücut

¹⁴⁶ Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suretiyle Kaçakçılık Suçu" ss.885-886.

¹⁴⁷ Torunoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinde Düzenlenen...", s.886.

¹⁴⁸ Keçelioğlu, "Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu," s.635.

bulmaktadır. Bu bağlamda, suçun oluşumu için hareketsiz kalmak yeterli olmayıp, aktif bir eylemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, sahte fatura suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Seçimlik hareketli suçlarda, birden fazla hareket öngörülmekte olup, bu hareketlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesiyle suç oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, sahte belgeyi "düzenleme" ve "kullanma" şeklinde iki ayrı seçimlik hareket içermektedir. Fail, bu fiillerden birini gerçekleştirdiğinde suç oluşmakta, her iki fiilin birden işlenmesi ise daha ağır yaptırımlara sebep olabilmektedir¹⁴⁹.

Bu kapsamda, sahte fatura düzenleme veya kullanma fiillerinin her biri, suçun oluşması için yeterli sayılmakta ve hukuki yaptırımları doğurmaktadır. Vergi sisteminin korunması ve kamu zararının önlenmesi amacıyla, bu suç türüne ilişkin cezai yaptırımların ağır tutulduğu görülmektedir. Sahte fatura ile mücadelede etkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve suçun önlenmesine yönelik caydırıcı önlemlerin artırılması gerekmektedir¹⁵⁰.

2.1.2. Suçun Unsurları

Ceza hukukunun bir fiil veya eylemi suç olarak kabul edebilmesi için belirli unsurların bir araya gelmesi gerekmektedir. Bu unsurlar arasında;

- Kanunilik ilkesi,
- Hukuka uygunluk kriteri,
- Maddi unsur,
- Nedensellik bağı,
- Sonuç unsuru yer almaktadır.

Kanunilik ilkesi, bir fiilin suç sayılabilmesi için yasalar tarafından açık bir şekilde tanımlanmış olmasını gerektirmektedir. Hukuka uygunluk kriteri, suç teşkil eden fiilin işlendiği andaki yasal düzenlemeleri ve hukuki durumu kapsamaktadır. Maddi unsur, suçun işlenmesini sağlayan fiil veya eylemi ifade etmektedir. Nedensellik bağı, suçun meydana gelmesine neden olan fiil

¹⁴⁹ Keçelioğlu, "Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu," s.635.

¹⁵⁰ Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/B)," s.660.

ile ortaya çıkan sonuç arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Sonuç unsuru ise, suçun işlenmesiyle birlikte doğan hukuki sonucu ifade etmektedir. Bu unsurların bir araya gelmesi, bir fiilin suç olarak değerlendirilmesini ve hukuki bir çerçeveye oturtulmasını sağlamaktadır¹⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi, vergi kaçakçılığına yönelik suçları ayrıntılı bir şekilde belirlemekte ve bu suçlara uygulanacak yaptırımları düzenlemektedir. Bu düzenleme ile kanunilik unsuru eksiksiz şekilde yerine getirilmiş olmaktadır. Suçun maddi ve manevi unsurlarına ilişkin farklı yaklaşımlar bulunmakta olup; suçun maddi unsurları kapsamında hareket, netice, nedensellik bağı, fail, mağdur, suçun konusu ve niteliği gibi kavramlar ele alınmaktadır. Bu unsurların her biri, suçun oluşumunda belirleyici bir rol üstlenmektedir¹⁵².

Kusurluluk kavramı ise, bireyin işlediği fiilin sonuçlarını kavrayabilme ve bu sonuçları isteyerek veya istemeyerek gerçekleştirme yetisini içermektedir. Kişinin yaptığı eylemin muhtemel etkilerini öngörebilme kapasitesi ve bu sonuçların gerçekleşmesini arzu edip etmemesi, kusurluluk değerlendirmesinde dikkate alınmaktadır¹⁵³. Kusurluluk unsuru, failin bilinçli bir tercihle mi yoksa ihmal yoluyla mı suçu işlediğini belirleyerek ceza hukukundaki sorumluluğunu netleştirmektedir¹⁵⁴.

Kusurluluk değerlendirmesi, manevi unsurlardan ziyade, bireyin kusur yeteneği ve bu yeteneği ortadan kaldıran ya da hafifleten sebepler üzerinden yapılmaktadır. Kusur, kişinin hukuki çerçeve içinde hukuka uygun hareket etme imkânına sahip olmasına rağmen, hukuka aykırı bir davranış sergilemesi ve bu sebeple haksızlık yargısına maruz kalmasıdır. Kişinin hukuka uyum sağlamak yerine, bilerek hukuka aykırı hareket etmesi nedeniyle kusurlu olduğu kabul edilmektedir. Temel olarak bu değerlendirme, bireyin iradesi ve niyetine dayanmaktadır. Haksızlık yargısı, yalnızca eylemin ya da meydana

¹⁵¹ Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı*, İstanbul:Ethemler Yayınevi, 2007, s. 275.

¹⁵² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s. 50-51.

¹⁵³ Ömer Faruk Eminağaoğlu, "Ceza Hukukunda İsnat Yeteneği ve Yaş Küçüklüğü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 2, (1991), s. 214.

¹⁵⁴ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Cilt II, İstanbul:Der Yayınları, 2021, s. 145.

gelen sonucun olumsuzluğu üzerinden şekillenmekte olup, yalnızca ahlaki ilkelerle sınırlandırılması yeterli görülmemektedir. Ceza hukukunda esas alınan, failin kimliği değil, gerçekleştirdiği eylemin niteliği olmaktadır. Kusur, hukuki normlarla doğrudan ilişkilidir ve hukuki bir zihniyetin eksikliğine dayanmaktadır. Bu nedenle, kusurluluk yargısı ahlaki normlardan çok, hukuki kriterler çerçevesinde değerlendirilmektedir¹⁵⁵.

Kusur yeteneği bulunmayan bireyler için ceza uygulanması istisnai bir durum teşkil etmektedir. Her ne kadar suç oluşturan bir fiil ortaya çıkmış olsa da, fiili gerçekleştiren kişinin ceza almaması veya cezanın hafifletilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu istisnai durumlar arasında yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ile sağır ve dilsiz olma halleri yer almaktadır. Ancak, suçun işlendiği sırada bireyin kendi iradesiyle alkol ya da uyuşturucu madde kullanması halinde, ceza sorumluluğunun tam olarak devam ettiği kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi, vergi mükellefi ya da sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şartı aramamaktadır. Dolayısıyla, yaşça küçük ya da hukuki kısıtlamalara tabi bireyler de vergi yükümlüsü olabilmektedir. Ancak, bu gibi durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi devreye girmekte olup, vergiye ilişkin yükümlülüklerin, bu bireylerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 332'nci maddesi kapsamında, kimlerin cezalandırılmayacağı ve kanuni sorumluların kimler olduğu açık bir şekilde düzenlenmektedir¹⁵⁶.

Bu düzenlemenin temel gayesi, küçük yaştaki bireyler ile hukuki kısıtlamalara tabi kişilerin hem idari yaptırımlardan hem de vergi suçlarına ilişkin cezalardan muaf tutulmasını sağlamaktır. Böylelikle, vergi mevzuatına uyumun sağlanması amaçlanırken, aynı zamanda hukuki güvence ve adil uygulama ilkeleri de korunmaktadır. Bu kapsamda, vergi yükümlülüklerini

¹⁵⁵ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 314.

¹⁵⁶ VUK'un 332. maddesinde, "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdii edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." düzenlemesiyle kimlerin cezai ehliyeti olmadığı tahdidi olarak sayılmıştır.

yerine getirme sorumluluğu, küçükler ve hukuki kısıtlamalara tabi bireyler yerine, onların kanuni temsilcilerine yüklenmektedir. Böylece, bu bireylerin içinde bulundukları durumdan kaynaklı olarak herhangi bir idari ya da cezai yükümlülüğe doğrudan tabi olmalarının önüne geçilmektedir.

2.1.2.1. Maddi Unsurları

2.1.2.1.1. Suçun Konusu

Bir suçun maddi konusunu, gerçekleştirilen hareketin yöneldiği kişi veya şey oluşturmaktadır. Örneğin, kasten yaralama suçunda suçun maddi konusunu mağdur birey teşkil etmekten, hırsızlık suçunda bu konu çalınan eşya olmaktadır. Bu bağlamda, hırsızlık suçunda kişi suçun mağduru konumundayken, suçun maddi konusu eşyadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde a, b, c, ç ve d bentleri çerçevesinde ayrı ayrı düzenlenmektedir. Bu çerçevede, a ve b bentlerinde yer alan suçların maddi konusu benzerlik göstermekten, c, ç ve d bentlerindeki suçlar ise birbirinden farklılık arz etmektedir.

VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan suçların maddi konusunu üç başlık altında sınıflandırmak mümkündür:

- a ve b bentleri açısından; vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar,
- c bendi açısından; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı kişiler tarafından basılabilecek belgeler,
- ç bendi açısından; ödeme kaydedici cihazlar ile bu cihazlara ilişkin belge, bilgi veya veriler, kaçakçılık suçlarının maddi konusunu teşkil etmektedir.
- d bendi açısından; tütün ve alkol piyasasında kullanılan özel etiket ve izleme sistemi ile bu sisteme ait veri aktarım süreçleridir.

2.1.2.1.2. Vergi Kanunlarına Göre Tutulan Veya Düzenlenen ve Saklanma Ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Belge ve Kayıtlar

2.1.2.1.2.1. Defterler

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde geçen “defterler” terimi, vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterleri ifade etmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarına uygun şekilde tutulmayan defterlerle gerçekleştirilen fiiller, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır.

Vergi mükelleflerinin tutmakla yükümlü oldukları defterlere ilişkin hükümler, VUK’un “Defter tutma” başlıklı ikinci kısmında açıklanmıştır. Mükelleflerin defter tutmalarının amacı, vergisel işlemlerinin belirlenmesi ve servet, sermaye durumu ile faaliyetlerinin tespiti; vergiye ilişkin hesapların kontrolü ve üçüncü kişilerin vergisel durumlarının denetlenmesi için gerekli bilgilerin sağlanmasıdır (VUK m.171). Kimlerin defter tutmakla yükümlü olduğu, VUK’un 172. maddesinde ayrıntılı şekilde belirtilmiştir.

Kanun, tutmakla yükümlü olunan defterleri şu şekilde düzenlemiştir:

- VUK 182. maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin tutmaları gereken defterler: Yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri,
- VUK 193. maddesinde, işletme hesabı esasına göre defter tutanların tutmaları gereken defter: İşletme hesabı defteri,
- VUK 210. maddesinde, serbest meslek erbabının tutmakla yükümlü olduğu defter: Serbest meslek kazanç defteri.

Bu defterler, VUK’ta tanımlanmış olup, nasıl tutulmaları gerektiği de belirtilmiştir. Kanunda daha fazla defter düzenlemesi yer almakla birlikte, burada yalnızca başlıcaları ele alınmıştır.

2.1.2.1.2.2. Belgeler

VUK’un “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmında, suçun maddi konusu olan belgeler ve kayıtlara dair düzenlemelere yer verilmiştir. Bu belgeler, vergi kanunlarına uygun şekilde tutulması veya düzenlenmesi gereken belgelerdir.

Belge ve belge yerine geçen belgeler (VUK m.229-231), sevk ve taşıma irsaliyesi (VUK m.230-240), gider pusulası (VUK m.234) ve ücret bordrosu (VUK m.238) gibi belgeler bunlara örnek olarak gösterilebilir¹⁵⁷. Yargıtay, sahte fatura düzenleme suçunun maddi konusunun “belge” olduğunu ifade etmiştir¹⁵⁸.

Erdem’e göre vergi kanunlarıyla tanımlanmamış ancak vergi hukukunca tanınmış ve vergi ilişkisinde ispat aracı olarak kullanılabilen belgeler üzerinde gerçekleştirilen fiiller, kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır¹⁵⁹. Candan ise, VUK 359. maddedeki “vergi kanunlarına göre” ve “vergi kanunları uyarınca” ifadelerinin anlam farkı yarattığını, ancak VUK m. 256 sayesinde bu çelişkinin ortadan kalktığını ve mükerrer 257 uyarınca tutulması zorunlu defterlerin her iki bent kapsamında da kaçakçılık suçuna konu olabileceğini savunmaktadır¹⁶⁰.

VUK 227. maddesinde belgelerin zorunlu bilgileri taşınamaması durumunda hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda zorunlu bilgileri bulundurmayan belgeler üzerinde gerçekleştirilen fiiller neticesinde de kaçakçılık suçunun işlenemeyeceği söylenebilir.

Belgelere ilişkin söylenebilecek bir diğer husus, VUK’ta düzenlenen belgelerin resmî belge mi yoksa özel belge mi olduğu hususudur. Yargıtay belgenin özel belge niteliğinde olduğunu kabul etmektedir¹⁶¹.

2.1.2.1.2.3. Kayıtlar

Defterler ve belgeler gibi, suçun maddi konusunu oluşturacak kayıtların da vergi kanunlarına uygun şekilde tutulması veya düzenlenmesi gerekmektedir. VUK’a göre, vergi mükelleflerinin üçüncü kişilerle

¹⁵⁷ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.126.

¹⁵⁸ Yargıtay 11. CD. 2016/4139 E., 2017/235 K., 16.01.2017 K.T., “...sahte fatura düzenlemek suçunda suçun maddi konusunun fatura olduğu...”(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 20.01.2025.

¹⁵⁹ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 266, (2010), s.90.

¹⁶⁰ Turgut, Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara:Yetkin Yayınları,2010 ss.349-350.

¹⁶¹ Yargıtay 11. C.D.; 2011/1585 E., 2011/19905 K., 12.09.2011 K.T., “...ibraz edilen faturanın sahte olduğunun tespit edildiği, böylece sanıkların özel belge niteliğindeki sahte faturayı düzenleyip kullandıkları iddiasından ibaret olayda... mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorularak sanıkların hukuki durumunun takdiri...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 22.01.2025.

gerçekleştirdiği tüm işlemler ve eylemlerle ilgili kayıtların belgelendirilmesi zorunludur (VUK m. 227).

Kanunda belirtilen kayıtlar, hem yazılı olarak tutulan kayıtlardır hem de elektronik ortamda saklanan bilgilerdir. Elektronik ortamda tutulan kayıtlara mikro fiş, mikro film ve disket gibi örnekler verilebilir.

2.1.2.1.3. Hazine ve Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeler

VUK 359. maddesinin c fıkrasındaki suçun maddi konusunu Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler oluşturmaktadır. Bu belgelerin neler olduğuna ilişkin kanunda bir düzenlemeye yer verilmemiş ancak “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefi Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik”te bu belgeler sayılmıştır¹⁶². Bunlara belge, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları örnek olarak verilebilir.

2.1.2.1.3.1. Ödeme Kaydedici Cihazlar ve Bunlara İlişkin Belge, Bilgi Veya Veriler

VUK 359. maddesine 29/04/2021 tarihinde yürürlüğe giren 7318 sayılı kanunla¹⁶³ ç fıkrası eklenmiş ve ödeme kaydedici cihazlar ile bunlara ait belgeler üzerinde yapılan bazı işlemlerin kaçakçılık suçunu oluşturacağı belirtilmiştir. Ödeme kaydedici cihazlarla ilgili bir tanımlama, doğrudan VUK'ta yer almamakla birlikte bu konuda düzenleme 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları

¹⁶² Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefi Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik m.1, m.3.

¹⁶³ 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Resmi Gazete Tarih- Sayı: 15.12.1984 -18606.

Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un ikinci maddesinde yapılmıştır¹⁶⁴.

2.1.2.1.3.2. Elektronik Defter, Belge ve Kayıtlar

VUK'un mükerrer 242. maddesinde elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtlar hakkında düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre:

- Elektronik defter, kanunla tutma zorunluluğu bulunan ve şekli hükümlerden bağımsız olarak, gerekli tüm bilgileri içeren kayıtlardır.
- Elektronik belge, kanunla tutulması zorunlu belgelerde bulunması gereken tüm bilgileri içeren kayıtlardır.
- Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin içeriğini oluşturan, yalnızca elektronik yöntemlerle erişilebilen en küçük bilgidir.

VUK'un 242. ve 257. maddelerinde, belirtilen elektronik defter, belge ve kayıtların, VUK ve diğer vergi kanunlarına ilişkin hükümlere tabi olduğu ve bunların usul ve esaslarının belirlenmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olduğu ifade edilmiştir. Elektronik ortamda tutulan defter, belge ve kayıtlar, kâğıt ortamındaki defter, belge ve kayıtlar gibi kaçakçılık suçunun maddi konusunu oluşturmakta olup, e-defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler, hem elektronik hem de kâğıt ortamında defter, belge ve kayıt tuttuklarında, kâğıt ortamındaki belgeler kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturmayacaktır¹⁶⁵. Bu durum, 486 S.No'lu VUK Genel Tebliğ'inde net bir şekilde belirtilmiş ve defter-beyan sistemi kullanan mükelleflerin kâğıt ortamında tuttukları defter ve belgelerin hukuki geçerliliği olmadığı ifade edilmiştir¹⁶⁶.

2.1.2.1.4. Suçun Faili

TCK'nın 37. maddesinde fail, “suçun kanuni tanımındaki eylemi gerçekleştiren kişi” olarak belirtilmiştir. TCK'da yer alan suçların çoğu

¹⁶⁴ 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Resmi Gazete Tarih- Sayı: 15.12.1984 -18606.

¹⁶⁵ Y.Burak Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s.92.

¹⁶⁶ Resmî Gazete Tarih- Sayı: 17.12.2017-30273. (Erişim tarihi: 01.02.2025)

herkes tarafından işlenebilecekken, bazı suçların kanuni tanımında faillerinin belirli özelliklere sahip kişiler olabileceği ifade edilmiştir. Bu tür suçlara özgü suç denilmektedir¹⁶⁷. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının faili ile ilgili doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Öner, vergi kaçakçılığı suçlarının failinin vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabileceği ileri sürülmektedir¹⁶⁸. Ancak çoğunluk görüşüne göre, vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenmiş olsa da, bu suçların faili herkes olabilir¹⁶⁹. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suçlar olmadığı ve bu suçların failinin herkes olabileceği söylenebilir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin bir kararında, suçun failinin herkes olabileceğini belirtmiştir¹⁷⁰.

VUK'un 8. maddesinde vergileme işlemlerindeki yetkili ve sorumlu kişiler tanımlanmış, ancak 359. maddede düzenlenen suçların failine ilişkin herhangi bir ifade yer almamıştır. Yine de, VUK'ta esasa ve usule ilişkin hükümlerde muhatap olan kişiler arasında vergi mükellefi ve vergi sorumlusu da bulunmaktadır¹⁷¹.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının faili yalnızca gerçek kişiler olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları, çoğunlukla tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde işlenmiş olsa da, tüzel kişilerin sorumlu tutulamayacağı, ancak bu suçlardan dolayı tüzel kişilerin temsilcisi olan şirket yetkilisinin sorumlu tutulacağı ifade edilmektedir. Yargıtay da bir kararında, tüzel kişilerin suçta rolü bulunan temsilcilerinin sorumlu olacağına dair bir görüş belirtmiştir¹⁷².

VUK'un 332. maddesinde, velayet ve vesayet altında bulunanlar ya da işlerinin yönetimi kayyıma devredilmiş olan kişilerin, veli, vasi veya

¹⁶⁷ Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.115.

¹⁶⁸ Öner, *Vergi Hukuku*, s.180.

¹⁶⁹ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.94.

¹⁷⁰ Yargıtay 11. C.D.; 2016/4033 E., 2018/5878 K., 27.06.2018 K.T. "...sahte fatura düzenleme suçunda failin şirket yetkilisi olmasının gerekmediği, herkesin bu suçun faili olabileceği..."(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 03.02.2025.

¹⁷¹ Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara: Adalet Yayınları, 2022, s.21.

¹⁷² Yargıtay 11. C.D.; 2017/14863 E., 2020/5856 K., 15.10.2020 K.T. "...tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun suçun şekli sorumlusuna değil, suçun oluşumunda rolü bulunan temsilciye ait olacağı..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 05.02.2025.

kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareket etmelerinden dolayı cezalandırılmayacakları belirtilmiştir. Bu durumlarda cezanın muhatabı, bu kişiler adına hareket eden veli, vasi ya da kayyım olacaktır. TCK'nın 20. maddesinde yer alan ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince, bir kişi başkasının suçundan dolayı sorumlu tutulamaz. Bu bağlamda, velayet veya vesayet altında bulunan ya da işlerinin yönetimi kayyıma verilmiş kişiler, temsilde bulunan veli, vasi ya da kayyımın eylemlerinden sorumlu tutulamayacakları gibi, kendilerinin gerçekleştirdiği fiillerde de kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulmaması gerektiği açıktır¹⁷³.

Tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin olarak, 4369 sayılı Kanunla¹⁷⁴ VUK'un 333/3. maddesinde yapılan değişiklikle, tüzel kişiler tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının failinin, bu suçları işleyen gerçek kişi olduğu belirtilmiş ve VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi durumunda, bu fiilleri işleyen kişilere VUK'un 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu değişiklik, TCK'nın 20. maddesinde düzenlenen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine uygunluk göstermektedir. Yargıtay da bir kararında, suçun failinin gerçek kişi olduğunu belirterek, mütalaanın bu kişiye yönelik verilmesi gerektiğini ifade etmiştir¹⁷⁵.

2.1.2.1.5. Suçun Mağduru

Suçun mağdurunun kim olacağı, suçla korunan hukuki değerle doğrudan ilişkilidir. Çünkü suçun mağduru, korunmak istenen hukuki değer sahibidir¹⁷⁶. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer, devletin ekonomik çıkarları ile defter, kayıt ve belgelere duyulan güven olarak tanımlanabilir. Bu bakış açısıyla, vergi kaçakçılığı suçlarının mağduru, defter ve belgelere güven duyan toplumdur. Bununla birlikte, suçtan doğrudan veya

¹⁷³ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s.97.

¹⁷⁴ 22.07.1998 tarihli ve 43699 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Diğer Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ Yargıtay 11. CD. 2016/4223 E., 2018/5630 K., 20.06.2018 K.T. "...şirket işlerini Ahmet Ercan'ın takip ettiği iddia edildiğinden bu kişi hakkında mütalaa alınarak kamu davası açılmasının sağlanması..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 07.02.2025

¹⁷⁶ Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s.25.

dolaylı olarak menfaati zedelenen, yani suçtan zarar gören taraf, devlet hazinesi olarak kabul edilebilir¹⁷⁷. Vergi kaçakçılığı suçları işlenerek vergilendirme sistemi bozulmakta ve devlet hazinesi zarar görmektedir¹⁷⁸. Bu nedenle, devlet hazinesi bu suçlardan doğrudan zarar gören taraf olarak kabul edilebilir. Taştan, devlet hazinesinin yanı sıra vergisini düzenli olarak ödeyen dürüst vergi mükelleflerinin de bu suçlardan zarar gören taraf olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır¹⁷⁹. Yargıtay, birçok kararında devlet hazinesinin suçtan zarar gören sıfatını taşıdığını ve davaya müdahil olması gerektiğini ifade etmiştir¹⁸⁰. Bu suçların işlenmesinin ardından devlet hazinesi doğrudan zarar görmekte olduğundan, Hazine'nin suçtan zarar gören taraf olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2.1.2.1.6. Fiil

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller açıkça belirtilmektedir. Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarının bağlı hareketli suçlar mı yoksa seçimlik hareketli suçlar mı olduğu konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Yüce'ye göre, bu suçun yalnızca kanunda belirtilen hareketlerle işlenmesi mümkün olmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçlarının bağlı hareketli suçlardan olduğu ileri sürülmektedir¹⁸¹. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller dört bent halinde beş grup içinde düzenlenmekte, aynı ceza öngörülen suçlar dahi farklı hareketlerle tanımlanmaktadır. Taştan'a göre, kanunda belirtilen hareketlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesiyle suç oluşmakta olup, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli suçlar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁸².

¹⁷⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, s.132.

¹⁷⁸ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Ankara:Adalet Yayınları, s.52.

¹⁷⁹ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.85.

¹⁸⁰ Yargıtay 11. CD, 2016/7655 E., 2019/8474 K., 28.11.2019 K.T.; Yargıtay 11.CD 2017/7302 E., 2021/5622 K., 21.06.2021 K. T., “Kovuşturmanın her aşamasında müdahale yoluyla davaya katılma hakkı bulunan Gelir idaresi Başkanlığı'na katılma olanağı tanınmadan beraat hükmü kurulması suretiyle 5271 sayılı CMK'nın 234/1-b maddesine aykırı davranılması...” Yargıtay 11.CD, 2017/16139 E., 2021/5854 K., 06.04.2022 K.T.,(Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 12.02.2025

¹⁸¹ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.53.

¹⁸² Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.141.

Uygulamada, bentler arasında seçimlik hareket ilkesi geçerli olmamakta, her bir bentte yer alan fiiller için ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmektedir. Ancak, aynı bent içinde düzenlenen hareketlerin birlikte gerçekleştirilmesi durumunda, tek bir vergi kaçakçılığı suçunun mu meydana geleceği yoksa her bir hareketin bağımsız olarak mı cezalandırılacağı hususu doktrinde tartışmalı bir konu olmaktadır. Öner'e göre, aynı bentte yer alan fiillerin aynı kişi tarafından birlikte işlenmesi halinde tek bir vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu kabul edilmektedir¹⁸³. Buna karşılık, Taştan, aynı bentteki fiillerin seçimlik hareketler olarak düzenlenmesine rağmen, suçların nitelikleri, unsurları ve işleniş şekillerinin farklı olması nedeniyle, ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini ifade etmektedir¹⁸⁴. Örneğin, failin yanıltıcı bir belgeyi kullanmasının ardından bu belgeyi tahrif etmesi durumunda, aynı bent içinde yer alan bu iki fiil, birbirinden bağımsız olarak suç teşkil etmekte ve ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir¹⁸⁵. Yargıtay da birçok kararında, sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerinin aynı bentte yer almasına rağmen, birlikte işlendiğinde ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini belirtmektedir¹⁸⁶. Fail, hem sahte fatura düzenleme hem de kullanma fiillerini gerçekleştirmiş olsa da, düzenlenen ve kullanılan belgelerin aynı belge olmadığı, birinin düzenlenen diğerinin kullanılan belge olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, suçun maddi konuları farklılık göstermektedir. Fail yönünden ele alındığında da sahte faturayı düzenleyen kişi ile bu belgeyi kullanan kişi farklı olabilmektedir. Bu sebepler doğrultusunda, burada seçimlik hareketli suçtan söz etmek mümkün olmamakta, Yargıtay'ın, bu iki fiilin bir arada gerçekleşmesi durumunda ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğine dair görüşü hukuka uygun düşmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde düzenlenen çift defter tutma fiili hariç olmak üzere, vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi

¹⁸³ Öner, *Vergi Hukuku*, s.181.

¹⁸⁴ Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.296.

¹⁸⁵ Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.318.

¹⁸⁶ Yargıtay 11. CD, 2017/9665 E., 2020/5771 K., 13.10.2020 K.T., Yargıtay 11.CD 2019/5864 E., 2022/8927 K., 18.05.2022 K.T., "Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmaları karşısında iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulü ile tek ceza tayini yasaya aykırıdır..." Yargıtay 11.CD.; 2012/19007 E., 2014/130 K., 07.01.2014 K.T. (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 07.02.2025

ziyayının meydana gelmesi gerekmemektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, VUK 359. maddesinde vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Dolayısıyla, vergi kaybı şartı aranmamakta, yalnızca kanunda belirtilen fiillerin gerçekleştirilmesi suçun oluşması için yeterli görülmektedir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu niteliği taşıdığı ifade edilmektedir¹⁸⁷.

Ancak, VUK 359/a-1 maddesinde belirtilen “*defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına geçirmek*” fiili, yani çift defter tutma eylemi, diğer kaçakçılık suçlarından farklılık göstermektedir. Söz konusu fiilin suç sayılabilmesi için vergi kaybının meydana gelmesi gerekmektedir. Bu durum, düzenlemenin içeriğinden de anlaşılmakta olup, bu fiilin tehlike suçu değil, neticenin gerçekleşmesini arayan bir zarar suçu olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, VUK’un diğer bentlerinde yer alan kaçakçılık fiillerinde, suçun oluşması için yalnızca kanunda belirtilen hareketin gerçekleşmesi yeterli olmakta, vergi kaybı şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, çift defter tutma suçu zarar suçu niteliğinde iken, diğer kaçakçılık fiilleri tehlike suçu kapsamında değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak VUK 359/a-1 maddesinde düzenlenen çift defter tutma fiili hariç olmak üzere, diğer kaçakçılık suçları neticeye bağlı olmamakta, yalnızca hareketin gerçekleşmesiyle suç meydana gelmektedir. Bu yönüyle, kaçakçılık suçlarının büyük çoğunluğu sırf hareket suçu olarak kabul edilmekte, ancak VUK 359/a-1 maddesinde yer alan çift defter tutma fiili vergi kaybı sonucunu doğurduğu için netice suçu niteliği taşımaktadır¹⁸⁸.

2.1.2.1.6.1. Defter, Kayıt Ve Belgeleri Yok Etmek Veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak Veya Hiç Yaprak Koymamak

VUK’un 359/b maddesinde, ilk olarak defter, kayıt ve belgelerin tamamen ya da kısmen yok edilmesi fiili düzenlenmiştir. Bu suçun konusu,

¹⁸⁷ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.54.

¹⁸⁸ Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.55.

vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan defter, belge ve kayıtlardır. Bu nedenle, saklama süresi dolmuş ya da vergi kanunlarına göre tutulmayan defter ve belgeler, bu suçun kapsamına girmemektedir¹⁸⁹. Yok etme suçunun meydana gelebilmesi için, yok edilen defter, kayıt ya da belgenin daha önce mevcut olduğunun bilinmesi gerekir.

Söz konusu suç, defter, kayıt ve belgeleri tamamen ya da kısmen yok etme şeklinde işlenebileceği gibi, defter sayfalarının yok edilip yerine başka sayfaların konulmasıyla da işlenebilir. Bu eylemler, madde metninde seçenekli olarak sayılmıştır. Defter yapraklarının yok edilmesi halinde suç oluşmuş sayılmakta olup, yok edilen yaprakların yerine başka yaprak yerleştirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunun meydana gelmesi için bunların tamamen yok edilmesi gerekmez; kısmi yok etme de suçun oluşmasına neden olabilir. Ancak bu konuda doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Aslanpınar’a göre, yok etme fiilinin defter, kayıt ve belgenin tümünde gerçekleşmesi gerekir. Sadece tamamen yok edilen defter, kayıt ve belgelerle bu suçun oluşacağı ifade edilmektedir¹⁹⁰. Taştan’a göre ise, suçun oluşabilmesi için defter, kayıt ve belgelerin tamamının yok edilmesi gerekmez; kısmi yok etme de suçun işlenmesine sebep olabilir¹⁹¹.

Bu suçun oluşabilmesi için yalnızca “yok etme” eyleminin gerçekleşmesi gerekir; dolayısıyla bir defter sayfasının yalnızca koparılması bu suçu oluşturmaz. “Yok etme” terimi, defter, kayıt veya belgenin maddi varlığını ortadan kaldırmak, yani imha etmek anlamına gelir. “Bozma” ise, defter, kayıt ve belgelerde değişiklik yapmak, kazımak, silmek gibi işlemleri kapsar. Doktrinde, bozma fiilinin yok etme kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışılmıştır. Ağırlıklı görüşe göre, bozma eylemi maddi varlığı sona erdirmediği için yok etme anlamına gelmez; bu nedenle belgenin üzerinde yapılan kazıma veya silme işlemleri tahrifat olarak değerlendirilmelidir¹⁹². Ancak, defter ve belgenin içeriğinin boya ile

¹⁸⁹ Ok ve Gündel, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.346.

¹⁹⁰ Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.121.

¹⁹¹ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.282,283.

¹⁹² Özcan, *Vergi Suçları*, s.196,197.

tamamen okunamaz hale getirilmesi durumunda, bu kayıtlara artık ulaşılmayacağı için bu eylem yok etme olarak kabul edilmelidir¹⁹³.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesinin temel amacı, vergi matrahını gizlemektir. Bu suç, kasıtlı olarak işlenebilen bir suçtur. Fail, vergi matrahının hesaplanmasını engellemek amacıyla bu tür bir eylemi gerçekleştirir. Ancak, bazen mücbir sebep durumları nedeniyle defter, kayıt ve belgelerin yok olması da mümkün olabilir. Bu gibi durumların gerçekten irade dışı gerçekleştiğini kanıtlamak için, vergi mükelleflerinin olayın meydana geldiği tarihten itibaren on beş gün içinde işletmelerinin bulunduğu yer ticaret mahkemesine başvurarak zayi belgesi alması gerekmektedir. Zayi belgesinin alınması, mücbir sebebin varlığını ispatlamak için bir araç olarak kabul edilir. Zayi belgesi alındığı takdirde, yok etme suçunun oluşmadığı kabul edilmektedir¹⁹⁴.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunda, suçun gerçekleştiği tarih suç tarihi olarak kabul edilir. Bu suçta takvim yılı esas alınmaz. Yargıtay’a göre de, yok etme suçunda suç tarihi, defter, kayıt ve belgelerin yok edildiği tarihtir¹⁹⁵.

2.1.2.1.6.2. Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek Veya Bu Belgeleri Kullanmak

2.1.2.1.6.2.1. Genel Olarak

VUK’un 359/b maddesinde, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları da yer almaktadır. Türk vergi hukukunda sahte tanımı, ilk kez 28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde yapılmış ve bu belgeler “*hukuki geçerliliğe sahip zorunlu ve yeterli unsurları taşımayan belgeler*” olarak tanımlanmıştır. VUK’un 359/b maddesinin son cümlesinde de sahte belgenin tanımı yer almakta olup, sahte belge “*gerçek bir işlem veya durum olmaksızın,*

¹⁹³ Ok ve Gündel, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.347.

¹⁹⁴ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.285.

¹⁹⁵ Yargıtay 11.CD 2004/7137 E., 2004/9586 K., 16.12.2004 K.T (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 16.04.2025

bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak belirtilmiştir. Uygulamada, sahte belgelere genellikle “naylon fatura” da denilmektedir.

Gerçek bir mal satış işlemi veya hizmet ifası olmaksızın, böyle bir işlem yapılmış gibi düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir. Örneğin, satın alınmamış bir mal için düzenlenen fatura, sahte fatura olarak değerlendirilmektedir. Ancak, her sahte belge VUK’un 359 maddesinde tanımlanan sahte belge kapsamında yer almaz. Bu belgelerin vergi kanunlarına göre suç teşkil edebilmesi için, vergi kanunlarının belirlediği ve saklanma ile ibraz zorunluluğu bulunan belgelerden olması gerekmektedir¹⁹⁶.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma eyleminde fail, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek amacıyla hareket etmektedir. Mükellef, gerçekleştirdiği ticari faaliyetini vergi dairesinden gizleyerek vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemekte ya da az ödemekte, ya da sahte fatura düzenleyerek haksız kazanç elde etmektedir. Sahte fatura kullanan mükellef ise giderlerini fazla göstererek vergi matrahını düşürmekte ve böylece daha az vergi ödemekte veya hiç vergi ödememektedir¹⁹⁷.

Kanun koyucu, sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerine yaptırım uygulayarak, vergi gelirindeki azalmayı engellemeyi ve kamunun belgelere olan güvenini korumayı amaçlamaktadır. Bu şekilde, sahte fatura kullanımı suçunda korunması gereken hukuki değer, kamunun vergisel işlemlerle ilgili belgelere duyduğu güven ve devletin vergi kazancının korunması olduğu söylenebilir¹⁹⁸.

VUK’un 359/b maddesinde sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları seçimlik olarak düzenlense de bu suçlar birbirinden bağımsız ve ayrı suçlardır. Yargıtay, pek çok kararında bu iki suçun farklı

¹⁹⁶ Elif Görgü, *Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail*, (Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2018, YÖK: Ulusal Tez Merkezi (Tez No:542654) s.36. , Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* , s.289.

¹⁹⁷ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.288.

¹⁹⁸ Ertuğrul Ünal “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.27, S.2, (2021), s.1263.

niteliklere sahip olduğunu vurgulamıştır¹⁹⁹. Eğer fail hem sahte fatura düzenleyip hem de başka bir mükellefin düzenlediği sahte faturayı kullanırsa, her iki suç da ayrı ayrı suçlar olarak kabul edilecek ve her eylem için ayrı cezalandırma yapılacaktır, çünkü her bir hareket bağımsız bir suç oluşturur²⁰⁰. Sahte fatura kullanımı ya da düzenlemesi söz konusu olduğunda, çoğunlukla belge örneği ile karşılaşılmaktadır. Belge, bir satıcı için gelir, alıcı için ise gider belgesidir ve bu belgeler en az iki nüsha olarak düzenlenir; bir nüsha alıcıda, bir nüsha satıcıda kalır. Satıcı belgeyi düzenler, alıcı ise bu belgeyi defterinde gider olarak göstererek kullanır. Burada, belgeyi düzenleyen ve kullanan kişiler farklı olduğundan, düzenleyenin açısından sahte fatura düzenleme suçu, kullananın açısından ise sahte fatura kullanma suçu oluşmaktadır.

Sahte fatura düzenleme suçunun gerçekleşmesi için belgenin yalnızca sahte olarak düzenlenmesi yeterlidir; belgenin kullanılmasına gerek yoktur. Sahte fatura kullanma suçunda ise, belgenin deftere kaydedilmesi suçu oluşturur. Hem sahte belge düzenleme hem de kullanma suçlarının oluşabilmesi için, belgenin zorunlu unsurları taşıması gerekmektedir. Eğer belge bu unsurları taşımıyorsa, belge vasfını yitirecek ve sahtelikten söz edilemeyecektir²⁰¹.

Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilik suçları, 204. maddede Resmî Belgede Sahtecilik ve 207. maddede Özel Belgede Sahtecilik olarak iki ayrı suç halinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, sahtecilik suçunu oluşturmakla birlikte, VUK'ta özel olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu, vergisel işlemlerin düzgün yürütülmesini sağlamak amacıyla vergisel işlemlerde kullanılan belgelerdeki sahtecilikleri özel kanunda düzenlemiş ve bu suçları TCK'ya göre daha ağır bir şekilde cezalandırmıştır.

¹⁹⁹ Yargıtay 11.CD 2010/17039 E., 2013/1961 K., 07.02.2013 K.T “...sahte fatura kullanmak ve düzenlemek fiillerinin birbirinden farklı olduğu gözetilmeksizin sahte fatura kullanmak suçundan hüküm kurulması...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 01.02.2025.

²⁰⁰ Yargıtay 11.CD 2012/19007 E., 2014/130 K., 07.01.2014 K.T “...sahte belge düzenlemek ve sahte belge kullanmak suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suç oluşturmaları ve sanık hakkında iddianamede her iki suçtan kamu davası açılmasına göre; her yıl için iki suçtan ayrı hüküm kurulması gerekirken eylemin tek suç olarak kabulünün yasaya aykırı...” (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 01.02.2025.

²⁰¹ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.266, 2010, s.10.

Bu nedenle, vergisel işlemlerde kullanılan belgeler üzerindeki sahtecilik suçları, TCK hükümlerine göre değil, VUK'un 359. madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Yargıtay, gerçeğe aykırı düzenlenen belgelerin KDV beyannamesinde kullanılmasını TCK'nın 204. maddesindeki "Resmî Belgede Sahtecilik" suçuyla ilişkilendirmek yerine, bu eylemin VUK'un 359/b maddesinde düzenlenen "Sahte Belge Düzenleme" suçunu oluşturduğuna karar vermektedir²⁰².

VUK'un 359/b maddesindeki suçun oluşabilmesi için, vergi kanunlarında tanımlanan belgelerin aynı zamanda vergisel işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Yargıtay, bir sanığın kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz etmesi durumunda, bu eylemin hukuki bir ilişkiyi ispat amacı taşıdığını belirterek, sanığın eyleminin kaçakçılık suçunu oluşturmadığına karar vermiştir²⁰³.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, failin eylemi gerçekleştirmesiyle oluşacak ve vergi kaybına neden olma şartı aranmayacaktır.

2.1.2.1.6.2.2. Sahte Fatura Düzenleme

Düzenleme, bir belgenin yasal gerekliliklere uygun olarak oluşturulup varlık kazanmasını ifade etmektedir²⁰⁴. Sahte fatura düzenleme suçunun oluşabilmesi için, faturanın yalnızca sahte bir şekilde oluşturulması yeterli olup vergi kaybına yol açma gibi ek bir şart aranmaz.

Faturanın hem aslı hem de nüshaları sahte şekilde düzenlenebilir. Buradaki önemli husus, söz konusu faturaların vergisel işlemlerde kullanılmasının ve vergiden kaçınma amacı taşımalarının varlığıdır.

²⁰² Yargıtay 11 CD 2021/197 E., 2022/6206 K., 11.04.2022 K.T "..."sanık hakkında katılana ait faturaları ikiz olarak bastırıp gerçeğe aykırı olarak düzenlediği, düzenlediği faturaları KDV beyannamesinde kullandığı iddiası ile resmi belgede sahtecilik suçundan kamu davası açılmış ise de sanığın eyleminin sahte fatura düzenlemek sureti ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aykırılık suçunu oluşturduğu..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 01.02.2025

²⁰³ Yargıtay 11 CD 2017/6243 E., 2019/5148 K., 29.05.2019 K.T "..."sanığın kiraya veren tarafından imzalanmamış kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz etmek sureti ile kullanmaktan ibaret olan eyleminin TCK 211. maddesindeki suç oluşturup oluşturmayacağının tartışılması gerektiğinin gözetilmemesi..." (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 01.02.2025

²⁰⁴ Ok ve Gündel, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.224.

Gerçekten mevcut olmayan bir mal ya da hizmet alımının varmış gibi gösterilerek fatura düzenlenmesi, bu suçun en sık karşılaşılan örneklerinden biridir. Uygulamada en yaygın sahte belge örneği fatura olsa da, vergi kanunları gereği düzenlenmesi gereken her türlü belge bu suç kapsamında değerlendirilebilir.

Bir belgenin tamamı sahte olarak düzenlenebileceği gibi, yalnızca bir kısmı da sahte şekilde düzenlenebilir. Kısmi sahtecilik durumunda, belgede hem gerçek hem de sahte unsurlar bir arada yer alır. Bu durumda, gerçek olmayan kısmın bulunduğu bölüm sahte olarak düzenlenmiş kabul edilir²⁰⁵.

Doktrinde genel olarak, sahte fatura düzenleme ve diğer vergi kaçakçılığı suçlarının faillerinin herkes olabileceği kabul edilmektedir. Ancak uygulamada, sahte fatura kullanma suçunun faili genellikle vergi mükellefi, vergi sorumlusu, tüzel kişiliklerin yasal temsilcileri veya tüzel kişiliği olmayan kuruluşların temsilcileri ya da idarecileri olabilmektedir²⁰⁶. Sahte fatura düzenleme suçunda, faturanın kimin tarafından düzenlendiğinin tespit edilebilmesi için, belgenin kullanıcısının kim olduğuna ve bu belgenin hangi hukuki ilişkiye dayalı olarak temin edildiğine dair sorulara cevap aranmalıdır²⁰⁷.

2.1.2.1.6.2.3. Sahte Fatura Kullanma

Sahte fatura kullanma suçunun meydana gelebilmesi için, söz konusu belgenin vergi matrahını azaltmak, hiç vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek amacıyla vergi beyannamesinde yer alması ve bu beyannamenin vergi dairesine sunulması gerekmektedir²⁰⁸.

Sahte fatura düzenleme suçunda olduğu gibi, sahte fatura kullanma suçunda da vergi kaybı şartı aranmaz; bu suçlar tehlike suçu olarak kabul edilmektedir.

²⁰⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları)*, s.456.

²⁰⁶ Serkan Açar, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, *TBB Dergisi*, S.58, (2005), s.288.

²⁰⁷ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.418.

²⁰⁸ Taştan, *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s.356.

Her iki suçta da, belgenin geçerli olabilmesi için zorunlu unsurları taşınamaması durumunda suç oluşmayacaktır. Bu nedenle, sahte fatura düzenleme suçunda olduğu gibi, sahte fatura kullanma suçunun da konusu yalnızca, VUK'ta düzenlenen ve saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerle sınırlıdır.

Sahte faturayı kullanan kişi ile düzenleyen kişi genellikle farklı kişiler olabilmektedir; bu nedenle bu suçlar iki ayrı suç olarak değerlendirilir. Sahte faturayı düzenleyen kişi ile kullanan kişi genellikle farklıdır; sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri birbirinden bağımsız iki suçtur; düzenleme olmadan kullanım gerçekleşemez ve bunlar öncü-artçı eylemler gibi birbirine bağlı olarak değerlendirilmelidir²⁰⁹.

Sahte fatura kullanma suçunda, belgenin sahteliği bilerek kullanılmalıdır. Bu suçla ilgili açılacak davalarda, belgenin düzenlenmesiyle ilgili bir dava olup olmadığı araştırılmalı, ayrıca sahte faturayı düzenleyenler hakkında yapılan vergi inceleme raporları incelenmelidir. Eğer düzenleyiciler hakkında bir dava açılmışsa, bu dava ile birleşerek yargılamanın yürütülmesi gerektiği durumlar olabilir²¹⁰.

2.1.2.2. Manevi Unsurları

Suçun maddi unsurlarıyla fail arasındaki ilişki, hukukta manevi unsur olarak adlandırılmaktadır²¹¹. Bir kişinin, hukuka uygun davranabilme yeteneğine sahip olduğu durumda, bilinçli bir seçim ya da ihmal yoluyla hukuka aykırı bir davranış sergilemesi ve bunu gerçekleştirmesi, sorumluluğun ortaya çıkmasına yol açar²¹². Bu kavram, suçun işlenmesiyle ilgili kişisel sorumluluğun ve söz konusu eylemin kusurluluk düzeyinin belirlenmesini amaçlamaktadır²¹³.

²⁰⁹ Ümit, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. (2021) , s.359.

²¹⁰ Uğur ve Elibol, *Vergi Suçları*, s.418.

²¹¹ V. Özer Özbek, Pınar Bacaksız ve Koray Doğan, *Ceza Hukuku Bilgisi*, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2023, s. 180.

²¹² Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara:Savaş Yayınevi, 2009, s. 173.

²¹³ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2023, Ss. 140-144.

2.1.2.2.1. Kast

Bu noktada, özellikle vurgulanan husus, suçun kasten, yani bilinçli bir şekilde işlenmesidir²¹⁴. Vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun işlenmesinde kastın varlığı esas kabul edilmektedir. Diğer suçlardan farklı olarak, vergi kaçakçılığı suçlarında kast, kanunda açıkça belirtilen durumlar dışında gerekli olan bir özelliktir. Kast, genellikle kişinin eylemi bilmesi ve bu eylemin sonucunu istemesi anlamına gelir. Yani, vergi kaçakçılığı suçlarına karışan bir kişi, yaptığı eylemin vergi kanunlarına aykırı olduğunun farkında olmalı ve bu eylemi bilerek gerçekleştirmelidir²¹⁵.

Vergi kaçakçılığı suçları, yalnızca kasten işlendiğinde cezalandırılabilir. Ancak, 4369 sayılı Kanun öncesi düzenlemede kastın varlığının kabul edileceği ifade edilse de, bu suçların kasıtsız işlenmesi mümkündü. Ancak, vergi kaçakçılığı suçları nitelikleri gereği, kast olmadan işlenebilecek suçlar değildir. Bu suçlarda, kanunda belirtilen durumlar dışında kastın varlığı aranmalıdır ve bu kast, hareketin bilincinde olma ve sonucu isteme anlamına gelen genel bir kasttır²¹⁶. Yapılan değişikliklerle birlikte, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi, kastın varlığı açısından karine kabul edilmekte ve suçun işlenmesi kastın varlığı için yeterli sayılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun işlenmesinde vergi mükellefi olmanın yanı sıra, vergi kanunlarını bilme ve fiilin suç olduğunu bilerek harekete geçme gerekliliği de bulunmaktadır. Bu bağlamda, kanunda suç olarak tanımlanan bir durumu bilmemek, yine de kusurlu bir hareketin suç teşkil etmesine neden olabilir. Suç işlendiği esnada, kişinin bu suçun hukuki boyutunu anlamaması, onu hukuki sorumluluktan kurtarmaz ve mahkeme, kişinin bu suçu bildiğini varsayarak değerlendirme yapabilir.

Kastı ortadan kaldıran haller bağlamında, eğer fail, içinde bulunduğu durumun etkisiyle özgür iradesini kaybeder ve istemediği bir eyleme yönelirse, bu durumda kusurlu hareketin ortadan kalkması mümkündür. Kusurlu hareketi etkileyebilecek faktörler arasında kazalar, tesadüfler, cebir,

²¹⁴ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara:Akademi Yayınları, 2013, s. 167.

²¹⁵ Açar, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları", s. 281.

²¹⁶ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Ss. 100-101.

tehdit ve ikrah, mücbir sebepler ve yanılmalar gibi durumlar yer almaktadır. Bu tür durumlar, failin hareketini kusursuz hale getirebilir veya kusurun derecesini azaltabilir²¹⁷.

Kaza ve tesadüf, failin veya üçüncü kişilerin öngöremediği, olağan dışı durumları ifade eder. Bu durumlar, hareket ile netice arasındaki nedensellik bağıını belirsizleştirerek, olayların önceden tahmin edilmesini zorlaştırır. Eğer vergi kaçakçılığı suçunu işleyen bir kişi eylemlerini kaza veya tesadüf nedeniyle gerçekleştirirse, bu kişi ceza almaktan muaf tutulabilir²¹⁸.

Öte yandan, mücbir sebeplerin etkisi altındaki durumlar genellikle idari nitelikteki vergi cezalarıyla ilgilidir ve bu düzenleme, ceza hukuku çerçevesinde suç sayılan vergi kaçakçılığı suçlarına odaklanmaz. Ancak, mücbir sebepler, suçlar açısından da failin kusurluluğunu ortadan kaldıracı bir etki yaratabilecek bir durum olarak genel kabul görmektedir²¹⁹.

Mücbir sebep durumunda, kişi sonucu öngörse de öngörmese de iradesine aykırı şekilde hareket etmekte ve alternatif bir davranış sergileme imkânı bulunmadığını bilmektedir²²⁰. Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebepler 13. madde altında şu şekilde belirtilmiştir:

- Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır kaza, hastalık veya tutukluluk;
- Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyen yangın, deprem veya su baskını gibi afetler;
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen zorunlu bir yokluk (gaybubet);
- Sahibinin kontrolü dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin kaybolması gibi durumlar.

Eğer defter ve belgeler kaza sonucu kaybolursa, bu durumda mücbir sebep geçerli sayılacak ve vergi kaçakçılığı suçunun oluşması mümkün

²¹⁷ Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, s. 167.

²¹⁸ Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, s. 123.

²¹⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa:Ekin Basım Yayın, 2007, s. 202.

²²⁰ Kayıhan İçel ve A. Hakan Evik, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul:Beta Yayınevi 2007, s. 216.

olmayacaktır. Örneğin, su baskını sonucu matrahı belirleyen kayıt ve belgeler kaybolursa, vergi miktarının belirlenememesi nedeniyle suçtan söz edilemeyecektir²²¹. Bu gibi olaylar, günlük yaşamda karşılaşılan insani durumlardır ve mükellefin yerine getiremediği görevlerin sebebi olarak kabul edilebilir. Yani, bu durumlar söz konusu ise fiil, vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenen bir eylemi olarak değil, mükellefin kontrolü dışındaki koşullardan kaynaklanan olağan haller olarak değerlendirilmelidir.

Cebir, ikrah ve tehdit durumlarında ise bireyin iradesi dış faktörlerle sınırlanır. Başkalarının zorlaması veya tehditleri nedeniyle kişi, özgür iradesiyle hareket edemez. Vergi kaçakçılığı gibi suçlarda, bu tür dışsal etkenlerle hareket eden bir kişinin suç işleme iradesi olmadığı için suç kastı oluşmaz. Bu durumda cezai sorumluluk ortadan kalkar çünkü suç işleme niyeti, bireyin iradesi dışında başkalarının etkisi altındadır²²².

Suç teşkil etmeyecek bir diğer düzenleme yanılma'dır. Bazı görüşlere göre, mükelleflerin yanlış bir şekilde yönlendirilmesi durumunda, kişilerin kusurluluğunun ortadan kalkması söz konusu olabilir²²³. Yanılma iki şekilde ortaya çıkabilir: İlk olarak, birey, eylemini suç teşkil etmeyen bir davranış olarak yanlış bir şekilde algılar ve bu doğrultuda hareket eder. Diğer bir durumda ise kişi, kanun hükmünü yanlış anlar ve bu nedenle hatalı bir eylem gerçekleştirir. Yanılma ile mücbir sebep arasındaki fark, özgür iradenin farkında olunmasıdır, ancak yanılma durumunda kişi özgür iradesine sahip olmasına rağmen yanlış anlamadan dolayı bir hareket yapmaktadır²²⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde yanılma ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Yanılma durumuna yol açan eylemler ise şunlardır:

- Yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi ya da bir hükmün uygulanma biçiminde içtihat değişikliği yapılması halinde vergi cezası uygulanmaz ve gecikme faizi hesaplanmaz.

²²¹ Danıştay İBK, 2013/3 E, 2019/1 K. , 08/02/2019 K.T; VDDK, 2017/428 E. 2017/636 K. ve 13.12.2017 K.T, (Uyap.gov.tr) Erişim Tarihi: 20.02.2025 .

²²² Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 163.

²²³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara:Turhan Kitabevi, 2022, s. 217.

²²⁴ Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 167.

- Bir hükmün uygulanış biçimi hakkında yetkili makamların, genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yaparak görüşlerini değiştirmesi durumunda, yayımlanan yeni genel tebliğ veya sirküler yalnızca yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olur ve geriye dönük uygulanmaz. Ancak bu hüküm, yargı mercilerince iptal edilen genel tebliğ ve sirkülerler için geçerli değildir.

2.1.3. Yaptırımlar

Vergiye ilişkin hukuki düzenlemelerin ihlali sonucu ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçu, 213 sayılı Kanunda (VUK), hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma bağlanmıştır. Söz konusu suç, Kanunun ilgili maddelerinde fiillerin gruplandırılmasıyla farklı cezai yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Bu farklılık, başta failin kastının yoğunluğu olmak üzere, suçun işlenme biçimi ve ortaya çıkan hukuki ihlallerin yoğunluğuna dayandırılmaktadır²²⁵. 359. maddenin a bendinde düzenlenen fiiller için 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası, b bendinde yer alan fiiller için 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası, c bendinde belirtilen fiiller için 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ve ç ve d bentleri için ise 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiilin yanı sıra vergi ziyanının da gerçekleşmesi, Kanunda ayrıca bir yaptırım ile cezalandırılmaktadır. VUK m. 359'da herhangi bir adli para cezası öngörülmemiş olsa da, vergi ziyanına ilişkin düzenleme 344. maddenin 2. fıkrasında şu şekilde yer almaktadır: *“Vergi ziyanına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”* Bu düzenleme, vergi kaçakçılığına uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezanın yanı sıra, mali nitelikte bir cezanın da öngörüldüğünü göstermektedir²²⁶. Başka bir ifadeyle, vergi kaybı, vergi kaçakçılığı sonucunda meydana geldiğinde, idari nitelikte bir yaptırım olarak vergi ziyaı cezası faile daha ağır bir şekilde uygulanacaktır²²⁷.

²²⁵ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza”, *Yaklaşım Dergisi*, S.103, (2001). s.203

²²⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 217.

²²⁷ Özcan, *Vergi Suçları*, s. 435.

Bir diğ er düzenleme ise VUK m. 367/son'da belirtilen vergi kaçakçılığı suçuna dair hükmedilen adli yaptırımın, söz konusu suçla bağlantılı vergi kabahatlerine ilişkin idari yaptırımların uygulanmasına engel olmayacağıdır. Ayrıca, VUK cezaların ertelenmesi ile ilgili özel bir düzenleme içermemektedir. Bu sebeple, TCK m. 51/1'de belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, VUK m. 359-a bendindeki hareketler sonucu verilen cezanın ertelenmesi mümkün olacaktır²²⁸.

2.1.3.1. Adli Yaptırımlar

Vergi Usul Kanununda sahte fatura kullanımı ve vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler, vergi kaybının önlenmesi ve vergi yükümlülüklerinin düzgün bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Bu suçların tanımında yer alan adli yaptırımlar, mükelleflerin yasal sorumluluklarını yerine getirmeleri için önemli bir caydırıcı rol üstlenmektedir. Sahte belge kullanımı, vergi yükümlüsünün bilerek veya isteyerek gerçekte var olmayan bir işlem üzerinden belge düzenlemesi anlamına gelmektedir. Bu tür eylemler, vergi kaçakçılığı suçlarını doğurmakta ve ciddi cezai yaptırımlara yol açmaktadır.

Sahte fatura düzenlenmesi, yalnızca vergi kaybına sebep olmakla kalmaz, aynı zamanda devletin vergi gelirlerinin etkilenmesine de neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda bu tür eylemler için öngörülen cezai yaptırımlar, işlenen suçun niteliğine ve failin kastına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları, kanunda açıkça tanımlanmış olup, bu eylemleri gerçekleştiren mükellefler, hapis cezası ve adli para cezası gibi yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Ayrıca, sahte fatura kullanımı ve vergi kaçakçılığı suçu, vergi ziyayı ve vergi kaybı gibi ekonomik zararlara yol a tığından, bu suçların cezai sorumluluğu daha da ađırlařtırılmıştır²²⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunun cezai sorumluluğu, failin kastını ve eyleminin sonucunu bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği durumlarda daha da yoğunlaşmaktadır. Sahte fatura kullanımı, vergi kaçakçılığının en yaygın

²²⁸ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 330.

²²⁹ Akbulut, "Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/B)" s.670.

türlerinden biri olup, cezai yaptırımların uygulanmasında failin eyleme ilişkin bilinçli hareket etmesi dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları, suçun işlenmesinde kullanılan yöntemler ve suçun işlenme biçimiyle doğru orantılı olarak şekillenmektedir. Bu durum, Vergi Usul Kanununda yer alan adli yaptırımların etkinliğini artırmakta ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli bir yer tutmaktadır²³⁰.

2.1.3.2. İdari Yaptırımlar

Vergi Usul Kanununda sahte fatura düzenlenmesi ve vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin idari yaptırımlar, vergi kayıplarını önlemek ve vergi sistemine olan güveni sağlamak amacıyla belirlenmiştir. Sahte fatura kullanımı, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirmemesi anlamına gelmekte ve bu durum, vergi usulüne aykırılık teşkil etmektedir. Bu tür eylemler, yalnızca vergi kaybına yol açmakla kalmaz, aynı zamanda vergi adaletini ve eşitliğini de tehlikeye atmaktadır. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu sahte fatura kullanımı ve vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik idari yaptırımlar öngörmektedir.

İdari yaptırımlar, genellikle vergi cezaları ve vergi ziyayı gibi mali yaptırımlar şeklinde uygulanmaktadır. Sahte fatura kullanımı durumunda, mükellefe uygulanan idari yaptırımlar arasında, vergi kaybı nedeniyle kesilecek ceza oranlarının artırılması ve gecikme faizi gibi düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca, vergi kaybına yol açan her tür sahte işlemde, mükellefin vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda ek mali cezalar uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar, vergi mükelleflerini, vergi kaçakçılığına karşı daha dikkatli olmaya ve yasal düzenlemelere uygun hareket etmeye teşvik etmektedir²³¹.

İdari yaptırımların amacı, vergi kaçakçılığının ve sahte fatura kullanımının önlenmesi, vergi kayıplarının minimize edilmesi ve vergi mükelleflerinin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmelerinin teşvik

²³⁰ Ufuk Gencel, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları,” *Journal of Accounting and Taxation Studies* 7, no. 3 (2014) ss.81-84.

²³¹ Derya Şencan ve İbrahim Organ, “Türkiye ve Hindistan’da Vergi Suçları ve Cezaları” *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi* C.11, S.2 (2024) ss.448-450.

edilmesidir. Bu bağlamda, sahte fatura kullanımı ve vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin idari yaptırımlar, sadece ekonomik bir yaptırım değil, aynı zamanda vergi bilincini artırmaya yönelik bir araç olarak işlev görmektedir. Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen idari yaptırımlar, vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesinde önemli bir rol oynamakta ve mükelleflerin vergi kurallarına uygun hareket etmelerini sağlamaktadır.

2.2. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Sahtecilik Suçları Tanımı

2.2.1. Resmi Belgede Sahtecilik Suçu

Türk Ceza Kanunu'nun 204. maddesinde resmî belgede sahtecilik suçunun unsurları belirlenmiş olup, bu suç için “failin kamu görevlisi olması” ile “kamu görevlisi dışında bir kişi olması” gibi bir ayırım yapılmaktadır. Maddeye göre;

“(1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını yanıltacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.”

Resmî belgede sahtecilik suçunun suç tipinde TCK'nın suç teorisinde benimsenen klasik anlayıştan sapıldığı görülmektedir. Zira bu suçta, bir neticenin gerçekleşmesi aranmadan, yalnızca kanunda belirtilen hareketlerin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmaktadır²³². Başka bir deyişle, resmî belgede sahtecilik suçunda neticeyi meydana getiren bir durumun olması gerekmez.

²³² Dönmezer ve Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, s.898.

Suçun gerçekleşmesiyle failin icra ettiği fiil arasındaki objektif ilişkiyi gösteren nedensellik bağının, resmî belgede sahtecilik suçlarında suçun tamamlanması için gerekli olduğu değerlendirilemez. Çünkü bu suç türünde, kanuni tarifteki fiilin gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmakta, ek olarak netice aranmamaktadır. Bu sebeple, resmî belgede sahtecilik suçunun incelenmesinde, netice ve nedensellik bağlarının değerlendirilmesine yer verilmeyecektir.

2.2.2. Özel Belgede Sahtecilik Suçu

Belgede sahtecilik suçları, nitelikleri itibarıyla birbirine benzerlik göstermektedir. Bu sebeple, özel belgede sahtecilik suçu başlığı altında, çalışmamızın önceki bölümlerinde ele alınmayan konulara yer verilmeye çalışılmaktadır. Çünkü birçok husus, daha önce yapılan açıklamalarla örtüşmektedir. Bu nedenle, aynı noktaları tekrar etmemek adına, bu başlık altında farklılık arz eden konulara odaklanılmaktadır.

TCK m.207 kapsamında özel belgede sahtecilik suçu iki fıkra halinde düzenlenmektedir. Bu suç ile korunmak istenen hukuki değer, kamu güveni olarak belirlenmektedir²³³. Özel belgede sahtecilik suçunun konusu, resmî belge niteliğinde olmayan her türlü belgedir. Ancak, özel belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için, sahte olduğu iddia edilen belgenin kanun hükmü gereğince resmî belge niteliğini taşıması gerekmektedir²³⁴.

Nitekim, TCK m.210/1 hükmü çerçevesinde belirtilen belgeler, gerçekte özel belge niteliğinde iken, kanun koyucu bu belgelere verdiği önem nedeniyle, söz konusu belgeler üzerinde gerçekleştirilen sahtecilik eylemlerinin, resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilerek cezalandırılacağını hüküm altına almaktadır.

2.2.3. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

²³³ Handan Yokuş Sevik, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 24, (41), (2019) s. 237.

²³⁴ Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Ceza Hukuku Bilgisi*, s. 862.

2.2.3.1. Teşebbüs

TCK m. 207/1’de tanımlanan özel belgede sahtecilik suçunun işlenebilmesi için, yalnızca düzenleme veya değiştirme fiillerinin değil, aynı zamanda kullanma fiilinin de gerçekleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir²³⁵. Birden fazla hareketin bulunduğu suçlarda, suçun son hareketi tamamlanmadan, suçun teşebbüs aşamasına gelindiği kabul edilmemektedir. Bu bağlamda, sadece düzenleme veya değiştirme hareketlerinin yapılması, suçun teşebbüs aşamasına girmesi için yeterli değildir. Ancak, kullanma fiiline yakın hareketlerin uygulanmasıyla suçun teşebbüs aşamasına geçilebileceği, bu tespiti yapmanın ise suçun doğası gereği zor olabileceği belirtilmektedir. Örneğin, sahte belgenin posta yoluyla kullanılması gibi özel durumlarda, suçun teşebbüs aşamasına girebileceği ifade edilmektedir²³⁶. Diğer bir deyişle, düzenleme ve değiştirme hareketleri hazırlık hareketleri olarak kabul edilmekte, suçun son hareketi olan kullanma fiilinin gerçekleştirilmesinin ardından, ancak kullanma fiilinin gerçekleşmemesi durumunda teşebbüs hükümlerinin uygulanabileceği söylenebilmektedir²³⁷.

Teşebbüs hükümleriyle ilgili olarak, kullanma fiilinin sürekliliğinin suçun oluşumu açısından önemli olmadığı görüşü savunulmaktadır. Örneğin, sahte olarak düzenlenen bir belgenin bir yıl süren yargılama sonucunda hükme esas alınması durumunda, suçun tamamlanma anı hükmün kurulduğu an değil, sahte belgenin teslim edildiği an olarak kabul edilmektedir. Ancak, somut olaya göre, bu fiilin devam edip etmediğinin araştırılması gerektiği vurgulanmaktadır²³⁸.

Öte yandan, belgede sahtecilik suçlarının birleşik suçlar olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde de görüşler mevcuttur. Bu görüşe göre,

²³⁵ Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s.491.

²³⁶ Tezcan, Erdem ve Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, s.1061.

²³⁷ Yokuş Sevik, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 501.

²³⁸ Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s.491.

hareketin gerçekleşmesiyle neticenin meydana gelmesi nedeniyle, bu suçların teşebbüse elverişli olmadığı ileri sürülmektedir²³⁹.

2.2.3.2. İştirak

Özel belgede sahtecilik suçunun işlenmesinde ortak bir karar doğrultusunda hareket eden kişiler, müşterek fail olarak kabul edilmektedir²⁴⁰. TCK m. 207/2’de yer alan düzenleme gereği, kişi sahte belgenin düzenlenmesi veya değiştirilmesi sürecine katılmadan sadece sahte belgeyi kullanıyorsa, bu kişi iştirakçi olarak değerlendirilmemektedir. Ancak, bu durumda sahte belgeyi kullanan kişi, TCK m. 207/2 uyarınca cezalandırılırken, belgeyi düzenleyen kişinin cezai sorumluluğu doğmaz²⁴¹.

Öte yandan, özel belgede sahtecilik suçunun koşulları dikkate alındığında, iştirak hükümlerinin de uygulanabileceği düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle, suçun şerikleri olabileceği gibi, suçun müşterek veya dolaylı fail tarafından da işlenmesi mümkündür.

2.2.3.3. İçtima

TCK m. 212’ye göre, sahte bir özel belgenin sahtecilik suçunun yanı sıra başka bir suçu da tetiklemesi durumunda, her iki suç için ayrı ayrı cezalandırma yapılacaktır. Ancak, bir kişinin cebir kullanılarak imzası alınmışsa, bu durumda belge gerçek sayılmayacak ve senet yağması²⁴² meydana geleceği için, bileşik suç oluşacak ve ayrı ayrı cezaya hükmedilmeyecektir²⁴³.

Özel belgede sahtecilik suçunda zincirleme suç hükümleri açısından, Yargıtay’ın resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarını “aynı suç” olarak kabul edebileceğini belirten karar önemlidir. Yargıtay, bu suçların

²³⁹ Gökhan Taneri ve Gani Kamışlı, *Dolandırıcılık-Sahtecilik-Güveni Kötüye Kullanma Suçları*. Ankara:Seçkin Yayınevi, 2019, s.721.

²⁴⁰ Yokuş Sevük, *Özel Belgede Sahtecilik*, s.247.

²⁴¹ Yokuş Sevük, *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s.502.

²⁴² Senet yağması TCK m. 148/2: “Cebir veya tehdit kullanılarak mağdurun, kendisini veya başkasını borç altına sokabilecek bir senedi veya var olan bir senedin hükümsüz kaldığını açıklayan bir vesikayı vermeye, böyle bir senedin alınmasına karşı koymamaya, ilerde böyle bir senet haline getirilebilecek bir kağıdı imzalamaya veya var olan bir senedi imha etmeye veya imhasına karşı koymamaya mecbur edilmesi halinde de aynı ceza verilir.” şeklinde düzenlenmektedir.

²⁴³ Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, s.499.

kanunda benzer şekilde düzenlenmiş olması, mağdurlarının ve korunan çıkarlarının aynı olması nedeniyle, bu suçları aynı suç olarak değerlendirebileceğini belirtmektedir. Bu çerçevede, sahte belgenin başka bir suça sebep olması durumunda ilgili suçtan cezalandırma yapılacağını ifade eden TCK m. 212'nin belgede sahtecilik dışındaki suçlara uygulanabileceğini, ancak sahte belgenin kullanımına dair yapılan yorumun hatalı olduğunu savunmaktadır²⁴⁴.

Bununla birlikte, resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarının aynı suç sayılması yönündeki Yargıtay kararının eleştiriye açık olduğu düşünülmektedir. Çünkü, bu suçlar iki farklı maddede ayrı unsurlar içerdiği gibi, zincirleme suçların düzenlendiği TCK m. 43'e göre, bir suçun temel şekliyle daha ağır veya daha hafif cezaya neden olan nitelikli halleri de aynı suç sayılmakta, ancak bu görüş Yargıtay'ın kararına ters düşmektedir. Bu sebeple, resmi ve özel belgede sahtecilik suçları iki ayrı suç olarak kabul edilmeli ve birbirlerinin nitelikli halleri olarak değerlendirilmemelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenlenen suçlar genellikle tekrar eden niteliktedir; özellikle sahte belge kullanımı gibi fiiller birden çok takvim dönemine yayılabilmektedir. Geçmişte bu fiiller her takvim yılı için ayrı suç kabul edilmekteydi. 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu uygulama kanun düzeyinde değiştirilmiş ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı açıkça düzenlenmiştir.

7394 sayılı Kanun ile VUK m. 359'da yapılan değişiklik, ceza adaleti ve eşitlik açısından olumlu bir gelişmedir. Zincirleme suç hükümlerinin uygulanması sayesinde, aynı nitelikte, aynı irade kapsamında işlenen fiiller için orantılı ceza verilebilmektedir. Bu düzenleme, hem mükellef hakları hem de ceza hukuku sistematigi açısından yerinde bir uyumlaştırma girişimi olarak değerlendirilmelidir.

²⁴⁴ Yargıtay CGK, 23.01.2018 tarih ve 2015/651 E. 2018/22 K. (legalbank.net), Erişim Tarihi:01.03.2025.

2.3. Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Arasında Genel Norm Özel Norm İlişkisi

Ceza hukuku sistematğinde aynı fiilin hem genel hem de özel bir düzenleme kapsamında değerlendirilmesi mümkün olduğunda, hangi hükmün uygulanacağı meselesi "genel norm – özel norm" ilkesi çerçevesinde çözümlenmektedir. Bu ilkeye göre, bir fiil hem genel hem de özel bir kanunda düzenlenmişse ve aralarında çelişki bulunuyorsa, özel norm genel norma göre öncelikli olarak uygulanır. Bu yaklaşım, hukuk sisteminde normlar hiyerarşisine değil, normlar arasında uygulama önceliğine dayanan bir sistematği ifade eder.

Vergi hukukunda sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri, özel olarak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Buna karşılık, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan belgede sahtecilik suçları, daha genel bir çerçevede tüm belge türleri bakımından düzenlenmiş olup, yalnızca vergiye özgü sahte belgeleri hedef almamaktadır. Bu durumda, sahte faturaya ilişkin fiiller hem TCK'da düzenlenen sahtecilik suçunun kapsamına hem de VUK'un vergi kaçakçılığı suçları rejimine girebilse de, ceza hukuku teorisine göre bu fiiller özel norm olan VUK hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Özel normun uygulanması sadece fiilin tanımı açısından değil, aynı zamanda suçun unsurları, yaptırımı ve yargılama usulü bakımından da belirleyici olmaktadır. Ancak bu durum, TCK'nın tamamen dışlandığı anlamına gelmemektedir. Çünkü özel ceza normları içeren düzenlemelerde, genellikle genel ceza hukukuna ilişkin ilkelerin tamamı açıkça yer almaz. Bu nedenle, kusur, kast, teşebbüs, iştirak, içtima ve benzeri temel ceza hukuku kurumları açısından Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri tamamlayıcı olarak uygulanmaktadır.

VUK m. 359'un suç tipi ve yaptırımı açısından özel norm niteliği taşıdığı; buna karşın suçun genel teorisine ilişkin eksik noktalarının TCK'dan karşılandığı kabul edilmektedir. Böylece her iki norm, çatışma içinde değil, tamamlayıcılık ilkesi çerçevesinde birlikte işler. Bu yaklaşım, hem normatif

tutarlılığı sağlar hem de ceza hukukunun sistematığı içinde adil ve öngörülebilir bir uygulama imkânı sunmaktadır..

Çalışmamızda, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan suç tipleri, “vergi ceza hukuku” yerine vergi suçları olarak adlandırılacaktır. Bu çerçevede, VUK'ta belirtilen soyut tipteki kusurlu insan davranışları, vergi suçunu oluşturacaktır. Eğer somut olay, yani kusurlu ve hukuka aykırı davranış, VUK'un 359. maddesinde belirlenen soyut hukuki kurallara uygunsa, vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş sayılacaktır.

Ancak bu tanımlar, vergi kaçakçılığı suçunun yalnızca biçimsel kaynağını belirlemekte olup, suçun özünü açıklamak için ceza hukuku bilimine başvurulması gereklidir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunu, analitik bir şekilde unsurlarına ayırarak suç genel teorisi çerçevesinde incelemek zorunlu hale gelmektedir. Çünkü Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesi, ceza kanununun genel hükümlerinin ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar için de geçerli olduğunu belirtmektedir.

Modern ceza hukukunda suç, fail ve fiil olarak iki ana unsurdan oluşur ve fiil merkezli bir yaklaşım benimsenir. Suç genel teorisi, suç sayılabilmesi için fiilin gerektirdiği bütün unsurları belirleyip her birini ayrı ayrı değerlendirir²⁴⁵. Bu anlayışa göre, soyut tipe uygun ve hukuka aykırı fiil yani insan davranışı, suç olgusunun temel kaynağını oluşturur²⁴⁶. Bu noktada, fiili gerçekleştiren kişinin kusurlu olup olmadığı da suçun oluşumunda önemli bir faktör haline gelir²⁴⁷. Bu unsurlara değinmeden önce ise vergi kaçakçılığı suçunun ve suçun tarihsel arka planının ele alınması, konunun daha iyi anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçu, çalışmamızın önceki kısımlarında ayrıntılarıyla değindiğimiz üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenlenmiştir ve her bir bent, birden fazla hareketi kapsayacak şekilde farklı suç fiillerini içermektedir. 359.

²⁴⁵ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s. 205.

²⁴⁶ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler/Temel Bilgiler*, Ankara: Astana Yayınları, 2020, s. 129.

²⁴⁷ Öztürk ve Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, s. 142.

maddenin (a) bendinde, hesap ve muhasebe hilesi yapmak, ilgisiz kişilerin adına hesap açmak, vergi matrahını düşürmeye neden olacak şekilde defterlere hatalı kayıtlar yapmak, defter ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, yanıltıcı belge düzenlemek, yanıltıcı düzenlenmiş belgeleri kullanmak gibi eylemler yer almaktadır. Bu tür fiillerin cezai karşılığı olarak, on sekiz aydan beş yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

İlgili maddenin (b) bendinde ise, defter ve belgeleri yok etmek, kısmi veya tamamen sahte belgeler düzenlemek ya da kullanmak, defter yapraklarını yok edip yerine yenilerini koymak veya hiç yaprak koymamak gibi fiiller tanımlanmıştır ve bunları işleyen kişiler üç yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaktır.

Son olarak, 359. maddenin (c) bendinde, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaalarda basılan belgeleri kullanmak veya bu belgeleri kullanarak sahtecilik yapmak gibi suçlar düzenlenmiş ve bu eylemleri gerçekleştirenler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.

Bununla birlikte, VUK'ta yer alan vergi kaçakçılığı suçu, bugünkü haliyle şekillendirilmeden önce pek çok değişikliğe uğramıştır. 1950 öncesi dönemde, vergi kaçakçılığıyla ilgili fiiller dağınık bir şekilde farklı vergi kanunlarında yer alıyordu. Örneğin, 28 Mayıs 1940 tarihli ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde, defterlerin silinmesi, belgelerin uyumsuz olması, defter sayfalarının yok edilip yenilerinin eklenmesi gibi fiiller için muamele vergisine beş kat zam uygulanması öngörülmüştü²⁴⁸. Ayrıca, 29 Mayıs 1934 tarihli ve 2466 sayılı Buğday Koruma Karşılığı Kanunu'nun 9. maddesinde, kaydı gereken hususların eksik kaydedilmesi ya da makbuz kullanılmaması durumunda, vergilerin yüksek oranda cezalı tahsil edilmesi düzenlenmişti²⁴⁹.

22 Mart 1934 tarihli ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinde, ticari defterlerde hesap hilesi yapılması veya çift defter tutulması durumunda, verginin eksik tahakkuk etmesi, yani vergi ziyayı meydana

²⁴⁸ 4.06.1940 tarih ve 4526 sayılı R.G.

²⁴⁹ 30.05.1934 tarih ve 2714 sayılı R.G.

gelmesi halinde, bu kısmı kapsayan verginin dört katı oranında tahsil edileceği ve üç aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği düzenlenmiştir²⁵⁰.

Bu fiiller, ilk kez 7 Haziran 1949 tarihli ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bir araya getirilerek, m. 324'te “kaçakçılık” başlığı altında toplanmıştır²⁵¹. Bu kanunda, vergi kaçırma kastı ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi gerektiği ifade edilmiş ve vergi kaçakçılığı yapan mükelleflere, kaçırılan verginin üç katı kadar ceza kesilmesi öngörülmüştür.

Ancak, 18 Temmuz 1951 tarihli ve 5815 sayılı değişiklikle, 5432 sayılı VUK'ta kabahat olarak düzenlenen kaçakçılık fiilleri, vergi suçu haline getirilmiştir²⁵². Değişiklikle birlikte, bu fiiller “hileli vergi suçu” başlığı altında toplanmış ve suçu işleyenlere üç yıla kadar hapis cezası verilmesi düzenlenmiştir.

Tarihsel süreçte vergi kaçakçılığı suçu, nihayetinde 5432 sayılı Kanunu değiştiren ve günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı VUK'a dahil edilmiştir. 4 Ocak 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un 357. maddesinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumunda hileli vergi suçu oluşacağı belirtilmiş ve m. 359'da, hileli vergi suçunu işleyenlere üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve ticaret, sanat, meslek icrasından men edilme cezası verilmesi öngörülmüştür²⁵³.

213 sayılı VUK, 1961 yılından bu yana birçok değişiklik geçirmiştir. Bugün hala yürürlükte olan en önemli değişiklik ise, 23 Ocak 2008 tarihli ve 5728 sayılı kanunla yapılmış olup, TCK ile uyum sağlanması amacıyla vergi kaçakçılığı suçu günümüze ulaşmıştır²⁵⁴.

²⁵⁰ Verginin ketmedilmesiyle arananın, vergi ziyaı olarak ifade edildiği karar için bkz. Danıştay 3.D, E. 2011/4209, K. 2014/2491, K.T. 28.05.2014. (mevzuat.sinerjias.com.tr) Erişim Tarihi: 10.03.2025 .

²⁵¹ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı R.G.

²⁵² 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun, 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı R.G.

²⁵³ 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı R.G.

²⁵⁴ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı R.G.

2.4. Cezayı Azaltan Veya Sonra Erdiren Haller

2.4.1. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren Veya Azaltan Haller

Ceza ilişkisini sona erdiren nedenler genel olarak ceza hukukunda düzenlenmiş olsa da bazı durumlarda Vergi Usul Kanunu'nda da cezayı sona erdirecek düzenlemeler bulunmaktadır.

2.4.1.1. Ölüm

Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ölümün vergisel etkileri hakkında ayrıntılı düzenlemelere sahiptir. VUK'un 16. maddesi ve GVK'nın 92. maddesi, mükellefin ölümünün ardından mirasçılara bildirim ve beyanname süreleri için ek süreler tanımaktadır. Özel vergi kanunlarındaki ölümle ilgili hükümler, genel hükümlere üstünlük sağlar. Örneğin, GVK'daki ölümle ilgili özel düzenlemeler, VUK'un genel hükümlerine önceliklidir ve bu çerçevede ölüm sonrasında mükellefiyet ödevlerinin yerine getirilmesi için süreler belirlenir. Bu bağlamda, ölüm sonrası mirasçılara geçen vergisel yükümlülükler belirli prosedürlere tabi olup, özel vergi kanunlarının hükümleri öncelikli olarak dikkate alınır²⁵⁵.

Hürriyeti bağlayıcı bir suç işlendiği halde kişinin ölmesi durumunda, cezai takibat genellikle etkilenir. Ceza, şahsa bağlıdır; suç işlenmiş ancak soruşturma henüz başlamamışsa, şüphelinin ölümü, cezai takibatın başlamasına engel olur. Soruşturma başlamış ancak iddianame düzenlenmemişse ve şüpheli hayatını kaybederse, mirasçılara karşı soruşturma devam etmez ve kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilir²⁵⁶. Suçun şahsiliği ilkesinin istisnası olarak, müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler gibi bazı belirli unsurlar açısından yargılama devam edebilir. Suçun maddi boyutu ve elde edilen varlıklar, cezai sorumluluğun sürmesini

²⁵⁵ VUK'un 16. maddesi uyarınca; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. GVK'nın 92. maddesi uyarınca; takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

²⁵⁶ Baran Doğan, "Davanın Düşmesi Kararı Nedir?", baradogan.av.tr, <https://baradogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/davanin-dusmesi-karari-nedir.html>, (Erişim:20.05.2025)

gerektirebilir. Kamu davasının düşmesi, sanığın ölümünün cezai sorumluluğu ortadan kaldırdığı anlamına gelir. Ancak, eğer hüküm kesinleşmişse, müsadereye tabi varlıkların durumu bu ilkeyi sınırlayabilir ve yargılamanın devamını gerektirebilir²⁵⁷.

2.4.1.2. Pişmanlık ve İslah

VUK'un 371. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezayı sona erdiren önemli bir düzenleme sunmaktadır. Bu madde, mükelleflerin vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, kendilerinin ya da diğer kişilerin işlediği vergi kaçakçılığı suçlarını yetkililere bildirmeleri durumunda, pişmanlık ve ıslah kurumunun devreye girmesini sağlamaktadır²⁵⁸. Kanundaki belirli şartlara uyulması koşuluyla, suçlarını yetkililere bildiren kişilere vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları uygulanmaz²⁵⁹.

Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili tamamlanmış fiillerin cezalandırılmamasını sağlar. Bu kurum, yalnızca emlak vergisi dışındaki vergiler için geçerli olmakla birlikte, etkin bir pişmanlık durumu oluşturur ve mükelleflerin ceza almasını engeller, ayrıca suçun ortaya çıkmasında önemli bir rol oynar. Pişmanlık ve ıslah, vergi usulü ve ceza hukukunu bir araya getirerek, vergi sorunlarının idari düzeyde çözülmesine yönelik etkili bir mekanizma oluşturur. Bu kurum, vergi hukukunda cezadan kaçınma konusunda mükellefleri teşvik etmekte önemli bir araçtır²⁶⁰.

²⁵⁷ Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, s. 433.

²⁵⁸ İsmail Işık ve Selimhan Topaç, "Pişmanlık ve İslah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları", *Yaklaşım Dergisi*, S. 163, (2006), s. 82.

²⁵⁹ "-Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,

-Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın Takdir Komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

-Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,

-Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

-Mükellefçe haber verilen ve deme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi". Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 412.

²⁶⁰ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah*, İzmir:Dokuz Eylül Üni. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, Ss. 12-18.

2.4.1.3. Uzlaşma

Uzlaşma, anlaşmazlıkları çözmede adil ve etkin bir çözüm yolu sunmaktadır. Taraflar arasındaki görüşme ve müzakere süreçleri, karşılıklı anlayışı pekiştirerek yargı sürecine ihtiyaç duyulmadan çözüm üretmeye olanak tanır. Böylece yargı organları, daha önemli davalarla ilgilenebilir ve kamu vicdanında kabul gören kararlar alabilir. Vergi anlaşmazlıklarını çözmeye yönelik kurulan uzlaşma mekanizmaları, maliyetleri düşürmenin yanı sıra toplumdaki memnuniyetsizliği de azaltmaktadır. Uzlaşma, vergi mükellefi ile vergi yönetimi arasında, vergilendirme ile ilgili itirazların çözülmesine dair hukuki ve ekonomik boyutları içeren bir diyalog süreci olarak tanımlanabilir²⁶¹.

VUK'ta uzlaşma, iki ana şekilde ele alınmaktadır: tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma. VUK'un 11. ek maddesi, tarhiyat öncesi uzlaşmayı kapsamlı bir şekilde düzenler²⁶². Tarhiyat sonrası uzlaşma ise aynı kanunun 1. ek maddesi ile 12. ek maddesi arasında yer alır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından bu yol kapatılmıştır. Özellikle kaçakçılık suçları söz konusu olduğunda, gerek tarhiyat öncesi, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanmak mümkün değildir.

VUK Ek Madde 1'de, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine ilişkin genel çerçeve çizilmiş olup, ilgili maddenin parantez içi hükmünde açıkça şöyle denilmektedir:

“(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi hâli hariç)”

Bu düzenleme ile, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiiller (örneğin sahte fatura düzenleme, defter ve belgeleri gizleme, çift defter tutma vb.) sonucunda vergi ziyana yol açılmışsa, uzlaşma hükümlerinin uygulanamayacağı net şekilde ortaya konulmuştur. Benzer bir sınırlama, tarhiyat öncesi uzlaşma için de geçerlidir. VUK Ek Madde 11'de, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı belirlenirken, bu kuruma hangi durumlarda

²⁶¹ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ss. 194-197.

²⁶² VUK 11. ek madde; “Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”

başvurulamayacağı da düzenlenmiştir. Bu maddeye göre de, kaçakçılık fiilleri nedeniyle yapılacak tarhiyatlar bakımından uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir.

02.08.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun²⁶³ ile yapılan değişiklik uyarınca, vergi aslı için uzlaşma imkânı kaldırılmış, uzlaşma yalnızca vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması veya azaltılması amacıyla kullanılabilir hale getirilmiştir. Bu değişiklikten önce, uzlaşma hem vergi aslı hem de ceza için mümkünken, artık uzlaşma yalnızca cezalarla sınırlı kalmıştır.

Dolayısıyla, uzlaşma kurumu, kaçakçılık suçlarıyla bağlantılı olarak yapılan vergi tarhiyatlarında hem vergi aslına hem de cezaya ilişkin olarak uygulanamaz hale gelmiştir. Bu durum, ilgili fiilin iştirak yoluyla işlenmesi ve iştirakçilere de ceza kesilmesi halinde de geçerlidir. Bu kişiler hakkında da uzlaşma hükümleri işletilemeyecektir.

2024 yılında yapılan yasal değişiklikle birlikte, uzlaşma sadece cezalara yönelik bir sonuç doğurmaktadır, vergi aslı artık uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Bu yönüyle, kaçakçılık suçu niteliğindeki fiiller nedeniyle düzenlenen tarhiyatlara karşı idari uzlaşma yolu tamamen kapatılmıştır.

2.4.1.4. Etkin Pişmanlık

Ceza hukukunda etkin pişmanlık, failin suçtan sonraki davranışlarıyla hukuka olan bağlılığını yeniden göstermesi ve suçun neticelerini ortadan kaldırmaya çalışması sebebiyle cezadan indirim veya tamamen kurtuluş sağlayan bir kurumdur²⁶⁴.

Vergi suç ve cezaları, vergi hukukunun ceza hukuku ile kesiştiği alanda yer almakta olup, özellikle Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, 2022 yılında yürürlüğe giren 7394²⁶⁵ sayılı

²⁶³ 7524 Sayılı 28/07/2024 tarihli “Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 02.08.2024 tarihli 32620 sayılı R.G’de yayımlanmıştır.

²⁶⁴ Tezcan, Erdem ve Önok,, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 704.

²⁶⁵ 7394 sayılı 08.04.2022 tarihli “... Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 15.04.2022 tarihli 31810 sayılı R.G’de yayımlanmıştır.

Kanun ile, VUK m. 359'a getirilen etkin pişmanlık hükmü, ceza hukuku ilkeleri bakımından önem arz eden bir yenilik olarak dikkat çekmektedir.

7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle, VUK m. 359'a aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“Bu maddede yazılı suçlarla ilgili olarak, dava açılmadan önce, vergi aslı, vergi ziyai cezası, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamen ödenmesi hâlinde, etkin pişmanlık hükümleri uygulanır.”

Bu düzenleme ile, kaçakçılık suçlarına konu eylemler açısından dava açılmadan önce belirli mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi hâlinde etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanma imkânı getirilmiştir. Etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için tarh edilen verginin, gecikme faizinin, gecikme zammının ve kesilen cezaların yarısı ile bu tutara isabet eden gecikme zammının ödenmesi koşula bağlanmıştır²⁶⁶. Belirtilen tutarları ödeme gücü bulunmayanlar bahsi geçen hükümlerden yararlanamayacak olması eşitlik ilkesine, dava açılmaması veya dava açılmışsa feragat edilmesi şart koşulmuş olması nedeniyle hak arama hürriyetini vergi yükümlülükleri aleyhine kısıtlar nitelikte olmaktadır²⁶⁷.

Bu şartların birlikte sağlanması hâlinde, fail hakkında etkin pişmanlık hükümleri uygulanacak, yani ceza verilmesine yer olmadığına veya davanın açılmamasına karar verilebilecektir²⁶⁸.

2.4.1.4. Cezada İndirim

Cezada indirim kurumu, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların mahkemeye başvurulmadan hızlı bir şekilde giderilmesi amacıyla, kanunda öngörülen koşullar ve oranlar çerçevesinde; vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim imkânı sunularak mükelleflerin ödemeye yönlendirilmesini hedeflemektedir²⁶⁹.

²⁶⁶ Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, s.414.

²⁶⁷ Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, s.414.

²⁶⁸ Yavuz Özbalcı, “7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.484, (2022), ss. 12-15.

²⁶⁹ Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, s.169.

7394 sayılı Kanun ile VUK Ek m. 1 ve Ek m. 11'e yapılan değişiklikler, VUK m. 359'da belirtilen kaçakçılık fiilleri ile bağlantılı olarak yapılan vergi tarhiyatlarında uzlaşma yolunu kapatmıştır. Buna göre, kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi hâlinde, tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma hükümleri uygulanamaz. Ancak bu yasak, VUK m. 376'da düzenlenen cezadan indirim müessesesinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla, uzlaşmanın kapalı olması, cezaların hiçbir şekilde azaltılamayacağı anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda, cezada indirim kurumu mükellef lehine önemli bir yol olmaya devam etmektedir.

VUK m. 376 uyarınca, hakkında vergi ziyaı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilen bir mükellef:

- Tebliğ edilen vergi ve cezaları ihbarname ile birlikte veya dava açma süresi içinde ödemeyi kabul eder ve dava amazsa,
- Veya dava atıktan sonra yargı mercilerinden vazgeçerek ödemeyi kabul ederse,

cezada belli oranlarda indirim uygulanmaktadır.

Bu bağlamda, uzlaşma yasağı ile cezadan indirim müessesesi birbirinden ayrılmalı ve mükelleflerin, mahkemeye gitmeksizin ödeme yolunu tercih etmeleri durumunda cezalarında indirim yapılması, hem kamu alacağının hızlı tahsili hem de uyuşmazlıkların azaltılması açısından yerinde bir düzenleme olarak değerlendirilmelidir.

2.4.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmeyen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren Veya Azaltan Haller

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeyen ancak diğer kanunlardaki düzenlemelerin uygulanmasıyla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında ceza ilişkisini sona erdiren nedenler bulunmaktadır.

2.4.2.1. Af

Af, suç işlemiş bireylere yönelik bir kamusal hoşgörü uygulamasıdır ve belirli bir dönemi kapsayarak işlenmiş suçları ortadan kaldıracaktır,

mahkûmiyetleri hafifletebilir veya değiştirebilir²⁷⁰. Yasama ya da yürütme organları tarafından gerçekleştirilen bu kamu hukuku işlemi, bireylerin geçmişteki hukuki sorumluluklarını etkileyerek onlara yeni bir başlangıç fırsatı tanımaktadır²⁷¹.

Af düzenlemeleri, mükelleflere vergi matrahlarını düzeltme ve belirli şartlar altında cezasız olarak beyan etme imkânı sunmaktadır. Yasalaşan her af, devletin mükelleflerle ilişkilerini yeniden düzenleme amacı taşımaktadır²⁷².

Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) genel af ve özel af ayrı ayrı düzenlenmiştir²⁷³. Genel af, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan bir af kanunu ile uygulanır ve mahkûmiyetin tüm etkilerini tamamen ortadan kaldırır. Özel af ise Cumhurbaşkanı ya da TBMM tarafından çıkarılabilir ve hapis cezasını sona erdirebilir, süresini kısaltabilir ya da adli para cezasına çevirebilir; ancak mahkûmiyeti tamamen ortadan kaldırmaz. Bu yetki, Anayasa'nın 104. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından da kullanılabilir. Af hükümleri, suç işlemiş bireylerin hukuki durumlarını değiştiren etkili bir kamusal müdahale aracı sunmaktadır²⁷⁴.

Vergi afları ve parlamento yetkisinin kullanımı, vergi uyumsuzlukları ve mali aflar konularında önemli toplumsal, siyasal ve hukuki tartışmalara yol açmaktadır. Vergi uyumu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesiyle ilgili olmakla birlikte, uyumsuzluklar çeşitli sebeplerle ortaya çıkarak mükelleflerle devlet arasındaki ilişkilerde gerginlik yaratabilmektedir. Vergi matrahlarının düzeltilmesi ve cezasız beyan gibi vergi afları, mükelleflere belirli koşullar altında vergi yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı sunmaktadır. Ancak, bu tür afların sıkça uygulanmasının uzun vadeli maliyetleri, kısa vadeli gelirlerden daha fazla olabilir. Sıkça uygulanan aflar, vergi bilincinin zayıflamasına ve etik

²⁷⁰ Gulce Oslu, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2013, YÖK:Ulusal Tez Merkezi (Tez No:340526), s.121.

²⁷¹ Mehmet Emin Artuk ve Ahmet Gökçen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara:Adalet Yayınları, 2024, s. 1056.

²⁷² Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, s. 227-228.

²⁷³ TCK'nın 65. maddesi; "1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.

²⁷⁴ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 759.

değerlerin yok olmasına neden olabilir. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığının artmasına da yol açabilir. Mükellefler, ödeyecekleri vergi ile ödemedikleri takdirde elde edecekleri çıkarı karşılaştırarak, vergi kaçırmaya daha yatkın hale gelebilirler. Ayrıca, af durumunun varlığı, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmesinde etkili olabilir. Vergi sistemi içinde sağlıklı bir ahlaki zeminin oluşturulabilmesi için, afların sıkça kullanılmasından kaçınılmalı ve mükelleflere şeffaf, adil bir vergi sistemi sunulmalıdır²⁷⁵.

2.4.2.2. Zamanaşımı

Zamanaşımı, belirli bir süre içinde ceza kovuşturmasından ve kesinleşen bir hükmün infazından vazgeçilmesini öngören bir hukuki terimdir. Bu kavram, uzun süren yargılama süreçleri veya cezanın artık beklenen amacı yerine getiremeyeceği düşüncesiyle gündeme gelmektedir. Ceza hukukunda zamanaşımı, belirli bir sürenin ardından devletin cezalandırma yetkisinin sona erdiği bir sebep olarak kabul edilmektedir²⁷⁶.

Zamanaşımı, hem ceza hukukunun hem de vergi hukukunun temel kavramlarından biridir. Ceza hukukunda zamanaşımı, belli bir sürenin geçmesiyle birlikte devletin cezalandırma yetkisinin ortadan kalkmasını ifade ederken; vergi hukukunda hem verginin tarhı, tahakkuku ve tahsiline hem de idari cezaların uygulanmasına ilişkin süre sınırlamalarını kapsar. Ancak bu iki alan arasındaki zamanaşımı hükümleri, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ceza Kanunu (TCK) hükümlerinin kesişiminde zaman zaman çelişkilere ve uygulama güçlüklerine neden olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ceza ve dava zamanaşımıyla ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin dava zamanaşımı süresi, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 66. maddesinde belirlenen zamanaşımı sürelerine göre hesaplanır²⁷⁷.

Kaçakçılık fiilleri neticesinde yalnızca ceza yargılaması yapılmaz; aynı zamanda vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük cezaları ve ziyaa uğratılan verginin aslı, mükelleften idari yollarla talep edilir. Bu işlemler, Vergi Usul

²⁷⁵ Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, ss. 230-234.

²⁷⁶ Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 241.

²⁷⁷ RG, T. 12.10.2004, S.25611.

Kanunu'na tabidir. VUK m. 113 ve 114 hükümleri uyarınca, Verginin tarh zamanaşımı süresi genel olarak beş yıldır, bu süre içinde tarh edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar, vergi ve ceza tahakkuku mümkün olmaz.

VUK m. 253'e göre mükellefler: "Defterlerini ve vesikalarını ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl süreyle saklamak ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdür."

Ancak uygulamada bazı problemler ortaya çıkmaktadır: Örneğin, vergi müfettişi soruşturma izni veya ceza davası açılması amacıyla TCK m. 359 kapsamına giren bir fiilin incelenmesine ilişkin 8 yıllık ceza zamanaşımı süresi içinde, ancak VUK'taki 5 yıllık muhafaza süresi dolduktan sonra belge talep edebilir. Bu durumda mükellefin artık muhafaza yükümlülüğü sona ermiştir, dolayısıyla belgeyi ibraz etmemesi "gizleme suçu" (VUK m. 359/b) kapsamında değerlendirilemez. Aynı şekilde, muhafaza süresi sona ermiş bir belgede sahtecilik yapılmışsa, bunun tespiti mümkün olamayabilir. Zira artık belge mükelleften istenemez.

Yukarıda belirtilen durumlar, TCK hükümleri ile VUK hükümleri arasında zamanaşımına dair ciddi bir uyumsuzluk olduğunu ortaya koymaktadır. Ceza yargılamasının süresi 8 yıl olmasına rağmen, vergi incelemesi yapılabilmesi için 5 yıllık zamanaşımı süresine riayet edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 5 yıllık zamanaşımı süresi dolmuş ancak 8 yıllık dava zamanaşımı süresi dolmamış kaçakçılık suçuna tabi vergi alacaklarının nasıl inceleme altına alınıp kovuşturulacağı belli değildir²⁷⁸.

Kanaatimizce, bu çelişkilerin ortadan kaldırılması ve hem idari hem cezaî süreçlerin birbirini destekleyecek şekilde bütünleşik bir zamanaşımı sistemine kavuşturulması gerekmektedir. Özellikle muhafaza-ibraz süresi ile ceza soruşturması süresi uyumlu hâle getirilmelidir.

²⁷⁸ Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, ss.129-130.

3.BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞIYLA İLİNTİLİ AİHS

DÜZENLEMELERİ VE AİHM UYGULAMALARI

Günümüz hukuk sistemlerinde vergi hukuku yalnızca devletin mali kaynaklarını güvence altına alan teknik bir alan olmaktan çıkmış; birey haklarını doğrudan etkileyen, temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişki kuran bir disipline dönüşmüştür. Özellikle vergi kaçakçılığına ilişkin ceza yaptırımları söz konusu olduğunda, cezaların niteliği, yargılama süreçleri ve yaptırım mekanizmaları insan hakları bağlamında çok yönlü değerlendirme gerektirmektedir. Bu noktada, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) çerçevesinde şekillenen normatif düzenlemeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) konuya ilişkin içtihatları, vergi ceza hukuku bakımından önemli bir etki alanı yaratmaktadır.

Vergi kaçakçılığı fiilleri, çoğu zaman idari yaptırımlarla birlikte cezai sorumluluğu da gündeme getirmekte; bu da “çifte yargılama ve ceza yasağı (ne bis in idem)”, “adil yargılanma hakkı”, “mülkiyet hakkı” ve “cezanın kanuniliği” gibi temel ilkelerin uygulama alanına girmesine neden olmaktadır. Bu ilkelerin ihlali iddiasıyla AİHM'e taşınan davalarda, Mahkeme zaman zaman vergi denetim ve yaptırım süreçlerinin insan haklarına aykırı nitelikte olduğunu değerlendirmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin salt iç hukuk normları çerçevesinde değil, aynı zamanda uluslararası insan hakları hukuku perspektifinden de ele alınması gerekmektedir.

Bu bölümde, vergi kaçakçılığı ile bağlantılı olarak AİHS hükümlerinin etkisi ve AİHM'in içtihatları analiz edilecek; Türkiye'nin taraf olduğu sözleşme hükümlerinin, vergi ceza hukukuna nasıl yansıdığı ortaya konacaktır. Böylece, vergi normlarının yalnızca mali ve cezai işlevleri değil, aynı zamanda birey hakları üzerindeki yansımaları da çok boyutlu biçimde değerlendirilecektir.

3.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Ceza Hukuku Üzerindeki Etkisi

3.1.1. Vergi Cezalarının “Cezai” Nitelik Taşıyıp Taşımadığı

Vergi cezaları genel olarak iki temel gruba ayrılmaktadır: idari para cezaları ve ceza hukuku kapsamında uygulanan yaptırımlar. İdari nitelikli cezalar arasında usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi para cezaları yer alırken; sahte belge düzenleme, vergi kaçırma gibi fiiller 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında hapis cezası öngörülen suçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), bir yaptırımın ‘cezai’ olup olmadığını değerlendirirken yalnızca ulusal hukukta nasıl sınıflandırıldığına değil; fiilin niteliği, yaptırımın amacı ve ağırlığına da dikkat etmektedir. Bu yaklaşım ilk kez *Engel and Others v. Netherlands* kararında²⁷⁹ ortaya konulmuş ve cezai nitelik değerlendirmesi için üç temel kriter belirlenmiştir. Daha sonra *Georgiou v. Birleşik Krallık* kararında²⁸⁰, vergiye ilişkin para cezasının cezai nitelik taşıdığı kabul edilerek Engel kriterleri uygulanmıştır.

Öte yandan *Ferrazzini v. İtalya* kararında²⁸¹ AİHM, vergi yükümlülüklerine ilişkin uyuşmazlıkların her zaman adil yargılanma hakkı kapsamına girmeyeceğini, vergi hukukunun kamu hukuku alanına ait olması nedeniyle medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir. Ancak Mahkeme, cezai nitelik taşıyan yaptırımlar bakımından durumun farklı olacağını da vurgulamıştır.

Nitekim *Jussila v. Finlandiya* kararında²⁸² AİHM, vergiye ilişkin bazı idari yaptırımların cezai nitelik taşıyabileceğini ve bu nedenle AİHS m.6'daki usul güvencelerinin uygulanması gerektiğini ifade etmiştir. Bu kararlar birlikte değerlendirildiğinde, idari vergi cezalarının dahi bireylerin temel hak

²⁷⁹ AİHM, *Engel ve diğerleri Hollanda*, B. No. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 08/06/1976

²⁸⁰ AİHM, *Georgiou v. Birleşik Krallık*, B. No. 40042/98, 05/07/2001.

²⁸¹ AİHM, *Ferrazzini v. İtalya*, B.No. 44759/98, 12.07.2001, §§ 20-29.

²⁸² AİHM, *Jussila v. Finlandiya*, B.No: 73053/01, 23.11.2006, §§ 38-45.

ve özgürlüklerini etkileyebileceği ve bu nedenle cezai nitelik taşıdığı sonucuna ulaşmak mümkündür. Kanaatime göre, vergilendirme alanındaki yaptırımların bireyler üzerinde ciddi sonuçlar doğurması nedeniyle, bunların cezai nitelik taşıdığı kabul edilmeli ve bu kapsamda usul güvenceleri eksiksiz biçimde uygulanmalıdır.

Öte yandan, VUK m. 359 kapsamında düzenlenen vergi suçları doğrudan hapis cezası öngördüğünden zaten ceza hukuku kapsamına girmektedir. Bu suçlar açısından, cezaların belirlenmesinde başta kanunilik ilkesi olmak üzere, mahkemeye erişim hakkı, savunma hakkı ve orantılılık ilkesi gibi AİHS güvencelerinin eksiksiz bir şekilde işletilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, hem idari para cezalarının hem de ceza hukuku kapsamında uygulanan vergi yaptırımlarının ‘cezai’ nitelik taşıdığı ve dolayısıyla AİHS kapsamındaki güvencelere tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

3.1.2. AİHS m. 6 (Adil Yargılanma Hakkı) Kapsamında Vergi Yargılamalarının Değerlendirilmesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesi, herkesin, hak ve yükümlülükleri belirlenirken adil, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkını güvence altına almaktadır. Vergi yargılamalarında da bu güvencelerin geçerli olup olmadığı, özellikle yaptırımların cezai nitelik taşıyıp taşımadığı durumlarda büyük önem kazanmaktadır.

AİHM, *Bendenoun v. Fransa* kararında, vergi mükellefinin savunma hakkının sınırlandığı bir vergi ceza yargılamasında, AİHS m. 6’ya aykırılık olduğuna karar vermiştir²⁸³. Bu içtihadın, özellikle mükelleflerin hem idari mahkemeler hem de ceza mahkemeleri nezdinde eşit şartlarda kendini savunabilme hakkının ihlal edilmemesi açısından önemli bir emsal teşkil etmektedir.

²⁸³ AİHM, *Bendenoun v. Fransa*, B.No: 12547/86, 24.02.1994, §§ 46.

Bununla birlikte AİHM, *Ferrazzini v. İtalya* kararında²⁸⁴, her vergi uyumsuzluğunun adil yargılanma hakkı kapsamına girmeyeceğini, vergi yükümlülüklerine ilişkin davaların genelde medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirilmediğini belirtmiştir. Mahkeme, vergi hukukunun kamu hukuku alanına ait olduğu ve bireylerin temel medeni hakları üzerinde doğrudan bir etki oluşturmadığı gerekçesiyle, vergi borçlarıyla ilgili uyumsuzlukların AİHS m.6 kapsamına her durumda girmeyeceğini ifade etmiştir. Ancak cezai nitelik taşıyan vergi yaptırımları bakımından adil yargılanma güvencelerinin uygulanması gerektiği de belirtilmiştir.

Türkiye uygulamasında da zaman zaman vergi yargılamalarının şekli bir incelemeye sınırlı kaldığını ve mükelleflerin, kendilerine uygulanan yaptırımları mahkemeye etkin şekilde taşıyamadıkları gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, İHAS m. 6’da belirtilen usul güvencelerinin – örneğin makul sürede yargılanma, silahların eşitliği, gerekçeli karar hakkı – her vergi cezası için eksiksiz şekilde sağlanması gerekmektedir. YALTI’ya göre de mali nitelik taşıyan vergi cezalarının, 6. madde kapsamında “cezai” yaptırım olarak kabul edilmesi, vergi mükelleflerinin adil yargılanma hakkına dair tüm güvencelerden yararlanmasını mümkün kılmaktadır²⁸⁵.

Özellikle vergi yaptırımlarının cezai nitelik taşıdığı durumlarda, silahların eşitliği, gerekçeli karar alma ve makul sürede yargılanma gibi güvencelerin eksiksiz biçimde işletilmesi gerekir. Bu tür güvencelerin sağlanmadığı durumlarda mükellefin hak arama özgürlüğü fiilen kısıtlanmaktadır. AİHM de buna benzer değerlendirmeleri Jussila kararında açıkça ifade etmiştir²⁸⁶.

Bu nedenle vergi yargılamalarının yalnızca şekli usullere değil, aynı zamanda maddi adaletin sağlanmasına yönelik esaslara da dayanması gerektiği kabul edilmektedir.

²⁸⁴ AİHM, *Ferrazzini v. İtalya*, B.No. 44759/98, 12.07.2001, §§ 20-29.

²⁸⁵ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, ss 100-103.

²⁸⁶ AİHM, *Jussila v. Finlandiya*, B.No: 73053/01, 23.11.2006, §§ 40-45.

3.1.3. AİHS m. 7 (Kanunsuz Ceza Olmaz İlkesi) ile Vergi Suç ve Cezalarının İlişkisi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. maddesi, kimsenin işlendiği sırada suç teşkil etmeyen bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağını ve daha ağır ceza verilemeyeceğini düzenlemektedir. Bu madde, kanunilik ilkesinin temelini oluşturur. Vergi suçları açısından da bu ilkenin ihlal edilmemesi büyük önem taşımaktadır. Kanuni belirlilik, öngörülebilirlik ve açıklık gibi kriterler, vergi hukukunun ceza ile kesiştiği her noktada dikkate alınmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan 'sahte belge düzenleme' ve 'kullanma' gibi fiillerin kapsamı zaman zaman yargı kararlarında farklı yorumlanabilmektedir. Bu durumun, mükellefler açısından hukuki belirsizlik yarattığını ve İHAS m. 7 anlamında sorun oluşturabilecektir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Dragotoni v. Romanya* kararında, vergi yaptırım uygulamalarında belirsizliğin ceza sorumluluğu açısından öngörülemezliğe yol açtığını tespit etmiştir²⁸⁷.

Bu bağlamda, vergi suç ve cezalarının açık, anlaşılabilir ve yorum farklılıklarına kapalı olacak biçimde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmeliyim. Aksi takdirde mükelleflerin hangi fiillerin suç teşkil ettiğini önceden bilmesi mümkün olmayacak ve bu da hukuk devleti ilkesi açısından sakıncalar doğurabilecektir. Kanunsuz ceza olmaz ilkesi, vergi cezalarının hem normatif hem de uygulama yönüyle net bir şekilde ortaya konmasını zorunlu kılmaktadır.

3.2. Ne Bis In Idem İlkesi Bağlamında Vergi Cezaları

3.2.1. İlkelerin Tanımı ve Normatif Temeli

Ne bis in idem ilkesi, aynı fiil nedeniyle bir kişinin birden fazla yargılanmaması veya cezalandırılmaması ilkesidir. Ceza hukukunun temel güvencelerinden biri olan bu ilke, hem ceza sorumluluğu hem de yaptırımların adil ve ölçülü biçimde uygulanması açısından önem arz

²⁸⁷ AİHM, *Dragotoni v. Romanya*, B. No: 77193/01, 07.05.2007, § 43.

etmektedir. Roma hukukundaki 'bis de eadem re ne sit actio' ilkesinden doğmuş ve zamanla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarıyla çağdaş hukuk sistemlerinde önemli bir yer edinmiştir. Bu tarihsel gelişim, ilkenin yalnızca teorik bir prensip değil, aynı zamanda pratik işleyişte anayasal değer taşıyan bir norm olarak kabul edilmesini mümkün kılmaktadır.

Türkiye’de bu ilkeye ilişkin doğrudan anayasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi kabahatleri ile Türk Ceza Kanunu’ndaki ceza hükümleri arasında olası bir çifte yaptırım durumunun varlığı dikkat çekmektedir. Bu çifte yaptırım uygulamasının, AİHM içtihadında yer alan ne bis in idem ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi, hukuki güvenlik ilkesinin korunması açısından önem arz etmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Zolotukhin v. Rusya* kararında, aynı fiil nedeniyle hem idari hem cezai yargılamanın yapılmasının, Sözleşme’nin 4 No’lu Protokolü uyarınca ihlal teşkil edebileceğini ortaya koymuştur²⁸⁸. O halde, vergi suç ve ceza sisteminde, aynı fiil için öngörülen vergi cezası ve hapis cezası için suçun unsurları aynı olduğunda, vergi yükümlüsünün çifte ceza ile karşı karşıya kaldığı ve hak ihlali olduğu söylenebilecektir²⁸⁹. Türk hukuk yazınında da bu ilkenin vergi ceza uygulamalarıyla ilişkisi çeşitli çalışmalarda ele alınmakta olup, aynı fiil nedeniyle hem kabahat hem de suç yaptırımı uygulanmasının, ne bis in idem ilkesine aykırı sonuçlar doğurabileceğini ve bunun özellikle vergi ceza hukukunda dikkatle ele alınması gerektiğini vurgulanmaktadır²⁹⁰.

Bu bağlamda dikkat çeken bir diğer gelişme ise Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. maddesinin son fıkrasında yer alan ve ceza yargılaması ile idari cezalandırma kararlarının birbirini bağlamayacağını öngören düzenlemeyi, hukuki belirlilik ve normlar arası tutarlılık ilkesine aykırı bularak iptal edilmesidir²⁹¹. Bu iptal kararı, ne

²⁸⁸ AİHM, *Zolotukhin v. Rusya*, B.No: 14939/03, 10.02.2009, §§ 82–84

²⁸⁹ Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.160.

²⁹⁰ Geçer, Ahmet Emrah, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, S.65 (2) 2016, ss.320-325

²⁹¹ AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, 4.11.2021, § 25.

bis in idem ilkesinin yalnızca uluslararası hukukta değil, Türk anayasa yargısında da anayasal bir güvencenin parçası olarak kabul edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin sistemin, aynı fiile iki farklı yaptırım uygulanmasını engelleyecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir.

3.2.2. Vergi Cezaları ve Ceza Yargılamalarının Birlikte Uygulanabilirliği

Vergi hukukunda, aynı fiil nedeniyle hem idari para cezası hem de ceza yargılaması uygulanması, hukuki güvenlik ve normlar hiyerarşisi açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır. Bu tür durumlarda, ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediği sorusu gündeme gelmektedir. Özellikle vergi mükelleflerinin aynı eylem nedeniyle hem vergi kabahati kapsamında idari para cezasına, hem de vergi suçu kapsamında ceza yargılamasına tabi tutulmaları, çifte cezalandırma yasağıyla çelişen sonuçlar doğurabilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, A. and B. v. Norveç kararında, aynı fiil nedeniyle hem idari hem cezai süreçlerin yürütülebileceğini kabul etmiş; ancak bu durumun 'yakın bağ ve tamamlayıcılık' kriterlerine dayanması gerektiğini belirtmiştir. Mahkemeye göre, idari ve cezai yaptırımlar arasında amaç, içerik ve zaman bakımından tamamlayıcı bir ilişki bulunması halinde ne bis in idem ilkesine aykırılık söz konusu olmayacaktır²⁹².

Türk vergi hukukunda da benzer şekilde hem idari hem adli yaptırımların uygulanması mümkündür. Ancak bu uygulamaların anayasal haklarla uyumlu olması için, cezaların fiilin niteliğine orantılı, öngörülebilir ve açık biçimde düzenlenmiş olması gerekmektedir. *BAHÇECİ* de, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi (P.7-4) çerçevesinde; vergi ve ceza yargılamaları arasında içerik ve zaman yönünden bağlantı aranmadığında Türkiye'de uygulamada ciddi bir uyum sorunu yaşandığını ve

²⁹² AİHM, A. and B. v. Norveç, B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016, §§ 130–134.

aynı fiil nedeniyle yapılan idari yaptırım ile ceza yargılamasının birlikte yürütülmesinin, ‘maddi fiil birliği’ kriteri sağlanmadan ne bis in idem ilkesine açıkça aykırı olduğunu belirtmektedir²⁹³.

Sonuç olarak vergileme sisteminin, vergi cezası ve idari para cezası gibi yaptırımları birlikte uygularken; maddi fiil birliği, zaman birlikteliği, amaç eşleştirmesi gibi kriterlere dikkat etmesi gerekmektedir. Aksi halde, mükellefler aynı fiile iki farklı yaptırıma maruz kalmakta olup; bu durum, hem Anayasa’da hem de AİHM’de koruma altındaki temel hakların ihlali sonucunu doğurabilecektir.

3.2.3. AİHM İçtihadında Ne Bis In Idem (örn. Zolotukhin v. Rusya, Glantz v. Finlandiya, A. and B. v. Norveç, Kararları)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), ne bis in idem ilkesine ilişkin önemli içtihatlar geliştirmiştir. Bu içtihatlar, özellikle aynı fiil nedeniyle hem idari hem de cezai yaptırımların uygulanması durumunda ortaya çıkan temel hak ihlallerini değerlendirme açısından belirleyicidir.

AİHM’in konuya ilişkin ilk kapsamlı değerlendirmelerinden biri, *Zolotukhin v. Rusya* kararında yer almaktadır. Mahkeme, aynı fiil nedeniyle idari yaptırım uygulandıktan sonra tekrar ceza yargılaması yapılmasının, Sözleşme’nin 7 No’lu Protokol’ünün 4. maddesini ihlal ettiğine karar vermiştir. Kararda, maddi fiil birliği (*same essential facts*) kriteri esas alınmış ve bu kriterin ihlali halinde aynı fiil nedeniyle birden fazla yaptırım uygulanmasının hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir²⁹⁴.

Benzer şekilde, *Glantz v. Finlandiya* kararında da²⁹⁵ AİHM, vergiye ilişkin idari para cezası uygulandıktan sonra aynı fiilden dolayı ceza davası açılmasını ne bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur. Mahkeme, idari vergi

²⁹³ Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadı Açısından Türkiye’de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, S.10(2) (2022), s. 315–318

²⁹⁴ AİHM. *Zolotukhin v. Rusya*, Başvuru No: B.No: 14939/03, 10.02.2009. §§. 82–84.

²⁹⁵ AİHM. *Glantz v. Finlandiya*, Başvuru No: B.No: 37394/11, 20.05.2014.

cezalarının cezai nitelik taşıdığı durumlarda, ikinci bir cezai yargılamanın çifte cezalandırma yasağını ihlal ettiğini vurgulamıştır. Bu karar, Zolotukhin kararında ortaya konan maddi fiil birliği ilkesini pekiştirmiştir.

Devam eden içtihatla ise *A. and B. v. Norveç* kararı öne çıkmaktadır. Bu kararda AİHM, aynı fiil nedeniyle hem idari hem cezai yaptırım uygulanmasının, eğer aralarında amaç, içerik ve zaman bakımından tamamlayıcılık ilişkisi varsa, ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmiştir²⁹⁶.

Bu içtihatlar ışığında *BAHÇECİ*, Türkiye’de uygulamada *A. and B.* kararında aranan yakın bağın genellikle sağlanmadığını, aynı fiil nedeniyle idari para cezası ve cezai yaptırım süreçlerinin birbirinden bağımsız işlediğini ifade etmektedir. Yazara göre bu durum, AİHM standartları açısından ciddi bir uyumsuzluk teşkil etmektedir²⁹⁷.

Sonuç olarak, Türk vergi ceza hukukunda idari ve cezai süreçlerin ayrık biçimde yürütülmesinin, AİHM içtihatlarıyla uyumlu olmadığı sonucuna varılmaktadır. Ancak Bahçeci daha çok sürecin tamamlayıcılığı kriterlerine odaklanmaktadır. Kendi değerlendirmeme göre de, *BAHÇECİ*’nin ortaya koyduğu gibi, Türkiye’de idari ve cezai süreçlerin aynı fiil üzerinden ayrı ayrı işletilmesi, AİHM içtihadı ile bağdaşmamakta ve mükellefler açısından çifte cezalandırmaya neden olmaktadır.

3.3. Mülkiyet Hakkı ve Vergi Yaptırımları

Mülkiyet hakkı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 35. maddesi ile güvence altına alınmış temel haklardan biri olup, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesi kapsamında da uluslararası düzeyde korunmaktadır. Devletin vergi alma yetkisi, bu hakkın

²⁹⁶ AİHM, *A. and B. v. Norveç*, B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016, §§ 130–134.

²⁹⁷ Bahçeci, “İHAM İctihadı Açısından Türkiye’de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu”, (2022), s. 317-322

sınırlandırılması imkânını doğurmakta olup, bu sınırlandırmanın hukuka uygun, öngörülebilir ve ölçülü olması temel bir gerekliliktir.

ŞİMŞEK çalışmasında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) vergi uygulamalarını mülkiyet hakkı bağlamında nasıl değerlendirdiğini ortaya koymaktadır. Yazara göre, devletin vergilendirme ve tahsilat yetkisi geniş tutulmakla birlikte; bu yetkinin kullanılmasında hukuki netlik, makul orantı ve kamu yararı gözetilmelidir. Özellikle idari tedbirlerin (örneğin KDV özel esaslar, ihtiyati haciz uygulamaları) mülkiyet üzerindeki etkisi, her somut olay kapsamında ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır²⁹⁸.

Anayasa Mahkemesi'nin *Türkiye İş Bankası kararında*²⁹⁹ mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuni dayanak, kamusal yarar ve ölçülülük kriterlerine uygunluğu vurgulanmıştır. Bu karar, vergi yaptırımlarının ancak yasal dayanakla, meşru kamu yararı amacıyla ve orantılı şekilde yapılması halinde Anayasa ile uyumlu olabileceğini göstermektedir.

Sonuç olarak, vergi yaptırımları ile mülkiyet hakkı arasındaki denge dikkatle korunmalıdır. Kamu yararını gerçekleştirme amacıyla uygulanan yaptırımların, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması, hukuk devleti ilkesi açısından önem taşımaktadır.

3.3.1. AİHS m. 1 Ek Protokol: Mülkiyetin Korunması

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi, bireylerin mal ve mülk üzerindeki mülkiyet haklarını koruma altına almaktadır. Bu koruma, mülkiyetin edinilmesi, kullanımı ve elden çıkarılması süreçlerini kapsar ve devletin hem negatif (müdahale etmeme) hem de pozitif (koruma yükümlülüğü) yükümlülüklerini düzenler³⁰⁰.

²⁹⁸ Suat Şimşek, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, S. 159, (2010), ss. 331-337.

²⁹⁹ AYM. Türkiye İş Bankası A.Ş. Kararı, B. No: 2014/6192, 16.11.2016, §§ 58-60.

³⁰⁰ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 1 No'lu Protokol, md. 1.

AİHM, *Sporrong ve Lönnroth v. İsveç* (1982) kararında geliştirdiği 'üç kural' metoduyla, mülkiyet hakkına yapılan müdahaleleri üç eksenle değerlendirir: 1) Yasal dayanak ve genel düzenleme gerekliliği, 2) Meşru kamu yararı amacının varlığı, 3) Müdahalenin ölçülü olup olmadığı³⁰¹. Bu analize göre vergi uygulamaları da kamu yararı gerekçesiyle yapılabilir; ancak verginin miktarı ve vergi alım yöntemleri kamu yararının sınırlarını aşmamalıdır.

Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH v. Hollanda davasında, AİHM; firmanın vergi borcuna dayanarak taşınırına haciz konulmasının, orantılılık kriteri gözetilerek yapıldığında mülkiyet hakkı ihlaline yol açmadığını belirtmiştir³⁰². Bu karar, vergi yaptırımlarının mahiyetine bağlı olarak yeterli hukuki güvence altında uygulandığında usulî olarak AİHS'ye uygun olabileceğini göstermektedir.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, mülkiyet hakkının korunması bağlamında AİHS'nin 1 No'lu Protokolü'nün gerekliliklerini karşılamak amacıyla uygulamaların açık, öngörülebilir ve kamu yararını gözetir şekilde yürütülmesi gerektiği açıktır. Hukuki düzenlemelerin netlik ve ölçülülüğe vurgu yapan kriterlerle ele alınması, mülkiyet dokunulmazlığının korunmasına önemli katkı sağlayacaktır.

3.3.2. Vergi Cezalarının Mülkiyet Hakkını Sınırlama Biçimleri

Vergi cezaları, mülkiyet hakkını sınırlayan önemli araçlardır ancak sınırlamalar Anayasa'ya (md. 35) ve AİHS 1 No'lu Protokol'e uygun şekilde şekli, ölçülü ve hukuki güvenceye dayanmalıdır.

a) Vergi haczi ve taşınır-el koyma: AİHM, *Dosier* kararında bu uygulamaları 'üç kural' analizinin üçüncü aşamasında ele alırken; söz konusu

³⁰¹ AİHM *Sporrong ve Lönnroth v. İsveç*, B.No: 7151/75 ve 7152/75, 23.09.1982, § 69.

³⁰² AİHM, *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH v. Hollanda*, B.No: 15375/89, 23.02.1995, §§ 66–70.

müdahalelerin kanunî dayanak, meşru amaç (vergi tahsili) ve ölçülülük ilkelerine uygun olması gerektiğini belirtmiştir³⁰³.

b) KDV özel esaslar (geri dönüşsüz yükümlülükler): *ŞİMŞEK*'e göre, mükelleflerin KDV özel esaslar uygulaması net olmayan hükümlerle karşı karşıya kaldığında, bu durum hukuki belirsizlik ve öngörülemezlik sorunları doğurarak mülkiyet hakkını sınırlandırabilir³⁰⁴.

c) İhtiyati haciz uygulamaları: Bu tedbirler özellikle acil alacak tahsilinde devreye girerken, somut olaylarda orantı gözetilmediğinde AİHS kapsamında “hukuka aykırı müdahale” olarak değerlendirilebilir.

d) Yükümlülük belirsizlikleri: *ŞİMŞEK* çalışmasında, vergi yükümlülüğüne ilişkin uygulamaların somut olmaması durumunda, mükelleflerin öngörülebilirliğinin zedelendiği ve bu nedenle mülkiyet hakkının içerdiği özünün etkilenebileceği ifade edilmektedir³⁰⁵.

3.3.3. Orantılılık İlkesi Çerçevesinde Yaptırımların Değerlendirilmesi

Orantılılık ilkesi, vergi sistemi içerisinde hem bireysel hakların korunması hem de kamusal çıkarların dengelenmesi açısından kritik bir norm olarak öne çıkar. Bu ilke, Anayasa'nın hukuk devleti ilkesi ile AİHS ve AİHS 1 No'lu Protokol'ün gerekleri ışığında uygulanmalıdır.

AYDIN, ceza hukukunda olduğu gibi vergi yaptırımlarında da “failin eylemi ile uygulanan yaptırımın dengelenmesi gerektiği” ilkesine vurgu yapar. Aydın'a göre, yaptırım ne aşırı ağır olmalı ne de etkisiz kalmamalıdır; bu denge, ceza politikaları açısından adaletin somutlaşması için şarttır³⁰⁶.

Yargı kararlarında da orantılılık unsurunun önemi sıkça vurgulanmaktadır. Örneğin Anayasa Mahkemesi, vergi yaptırımlarının hem

³⁰³ AİHM, Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH v. Hollanda, §§ 66–70.

³⁰⁴ Şimşek, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, ss. 331-333.

³⁰⁵ Şimşek, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, ss. 324-325.

³⁰⁶ Murat Aydın, “Ceza Hukukunda Orantılılık İlkesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.15(57), (2024) ss. 142-143.

kanunî dayanak hem de bireyin hakkına yönelik orantılı müdahale açısından incelenmesi gerektiğini ifade etmiştir³⁰⁷.

Sonuç olarak, vergi cezaları ve tedbirleri uygulanırken, bu yaptırımların yalnızca hukuka uygun olması değil; aynı zamanda failin eylemiyle orantılı olması, amaç ve yöntem bakımından ölçülü kalması gereklidir. Bu yaklaşımla, vergi sisteminin hem adalet hem de etkinlik açısından meşruiyetin sağlanmış olacağı düşüncesindeyim.

3.4. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye'ye İlişkin Kararları

3.4.1. AİHM'nin Türkiye'ye İlişkin Vergi Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) Türkiye'ye yönelik vergiyle ilgili başvurularda vermiş olduğu bazı kararlar, somut olaylar çerçevesinde değerlendirildiğinde usule ilişkin güvencelerin önemi daha açık biçimde ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak:

Erduran ve EM Export Dış Ticaret A.Ş. kararında vergi kaçakçılığı suçlamasıyla şirketin malvarlığına yönelik uygulanan haciz ve para cezaları incelenmiş; Mahkeme bu yaptırımların keyfilik içermediğini, yasal dayanakla uygulandığını ve orantılılık ilkesiyle çelişmediğini değerlendirmiştir³⁰⁸.

Sonuç olarak, AİHM kararlarında Türkiye'nin vergi uygulamalarının genellikle kamu yararı, yasal dayanak ve orantılılık ilkeleri çerçevesinde şekillendiği gözlemlenmektedir. Ancak her somut olayda bireysel hakların korunması yönünde titizlik gösterilmesi gerektiği vurgulanmakta, başvuru yollarının etkin işletilmesi ve usuli güvencelerin açık biçimde sağlanması yönünde öneriler geliştirilmektedir. Bu bağlamda, Mahkeme'nin değerlendirmeleri Türk vergi sisteminin genel yapısına ilişkin ağır bir eleştiriden ziyade, uygulamada dikkat edilmesi gereken noktalara ışık tutmaktadır.

³⁰⁷ AYM. Türkiye İş Bankası A.Ş. Kararı, §§ 74.

³⁰⁸ AİHM, *Erduran ve EM Export Dış Ticaret A.Ş. v. Türkiye*, B. No: 44787/98, 13.11.2001, §§ 35–42.

3.4.2. Türkiye'nin Yükümlülükleri

Türkiye, 1954 yılında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni (AİHS) onaylayarak, bu sözleşmenin ve ek protokollerinin hükümlerine uymayı taahhüt etmiştir. Bu kapsamda, özellikle Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi (mülkiyet hakkı), AİHS'nin 6. maddesi (adil yargılanma hakkı) ve 13. maddesi (etkili başvuru hakkı) açısından Türkiye'nin pozitif ve negatif yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinde üç temel unsur öne çıkmaktadır:

1. Yasama Uyum Yükümlülüğü: Türkiye, normlar hiyerarşisi gereği iç hukukunu AİHS ile uyumlu hâle getirme yükümlülüğü altındadır. Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasına göre, temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi hâlinde, uluslararası andlaşma hükümleri esas alınacaktır.

2. İhlalden Kaçınma ve Önleme Yükümlülüğü: Vergiyle ilgili yaptırım, ceza veya idari işlemlerde, bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin meşru, öngörülebilir ve ölçülü olması gerekir³⁰⁹. Bu yalnızca karar aşamasında değil, idari ve yargısal uygulamalarda da gözetilmelidir.

3. İhlal Sonrası Telafi ve Giderim Yükümlülüğü: AİHM'nin ihlal kararı verdiği durumlarda, Türkiye hem başvurucuya tazminat ödemekle hem de benzer ihlallerin tekrarını önleyecek idari ve yasal düzenlemeleri gerçekleştirmekle yükümlüdür. Bu çerçevede, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla "içtihat geliştirme" görevini de üstlenmiş durumdadır.

Kanaatimizce Türkiye'nin yükümlülükleri sadece mahkeme kararlarına uyumla sınırlı değildir; aynı zamanda insan haklarına dayalı vergi politikalarının, idarenin uygulamalarında da hayata geçirilmesini içerir. AİHM'nin kararları Türkiye açısından bir denetim değil, yapıcı dönüşüm rehberi olarak yorumlanmalıdır. Bu bağlamda hem iç hukuk normlarının hem de uygulayıcıların AİHS ilkelerine duyarlılığı artırılmalıdır.

³⁰⁹ İsmail Emrah Perdecioğlu, Mülkiyet Hakkı Yönünden Devletin Pozitif Yükümlülükleri, Ankara:Adalet Yayınevi, 2020, s.131.

3.5. Türk Hukukunda AİHS Etkisi ve Uyum Süreci

3.5.1. Anayasa m. 90 ve AİHS Etkisi

Anayasa'nın 90. maddesi ile, “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalar*” iç hukukta kanunlarla eşdeğer hale getirilmiş; çatışma halinde uluslararası anlaşma öncelikli kabul edilmiştir. Bu Anayasal hüküm, AİHS ve protokollerinin Türkiye iç hukukundaki etkinliğini büyük ölçüde artırmıştır.

AİHS'nin AİHS 1. Protokolü, 6. ve 13. maddesi Anayasa 90 çerçevesinde doğrudan uygulanabilirlik kazanmakta ve vergi yargılamalarında hukuk devleti, adil yargılanma ve mülkiyet hakkı unsurları açısından başvuru merci olarak öne çıkmaktadır.

Bu yasal kademe, hak aramada etkinlik sağlamakta, vergi mükelleflerine AİHS'e dayalı bireysel başvuru imkânı sunmakta ve mahkemelerin uygulamalarını uyumlu hale getirmeye yönlendirmektedir. *ARMAĞAN* da, Anayasa Mahkemesi'nin vergi yargılamalarında adil yargılanma ve mülkiyet hakkı açısından bireysel başvurulara olanak tanımasının, hukuk devleti ilkesine olumlu katkısını vurgulamaktadır³¹⁰.

Sonuç olarak, Anayasa 90. maddeyle sağlanan AİHS kaynaklı normatif güç, vergi yargılamalarında etkin hukuk ve şeffaf uygulamalar açısından önemli bir güvence mekanizması olarak işlev görmektedir.

3.5.2. Yargı Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye'de vergi yargılamaları bakımından yargı kararlarının AİHS standartlarıyla uyum düzeyi son yıllarda artış göstermektedir. Özellikle adil yargılanma hakkı (AİHS m. 6) ve etkili başvuru hakkı (AİHS m. 13) bağlamında yapılan değerlendirmelerde, uygulamada zaman zaman

³¹⁰ Abdullah Armağan, “Vergi Yargılamasında Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Yolu”, *Journal of Finance and Financial Law Studies*, S.2(2), (2022), ss.85–98.

karşılaşılan zorluklara rağmen sistemin gelişmeye açık olduğu gözlemlenmektedir.

Gözlenen Temel Hususlar:

1. Yargılamanın makul sürede tamamlanması: Danıştay ve vergi mahkemelerinde görülen davaların süresi zaman zaman uzayabilmektedir. Bu durumun giderilmesine yönelik olarak yargı süreçlerinin hızlandırılması yönünde çeşitli yapısal düzenlemeler yapılmaktadır.

2. İhtiyati işlemlerin denetimi: İhtiyati haciz ve tahakkuk gibi işlemlerle ilgili olarak, uygulamaların denetim mekanizmalarıyla desteklenmesi yönünde iç hukukta çeşitli gelişmeler yaşanmaktadır.

3. Gerekçeli karar yazımına ilişkin özen: Karar gerekçelerinde daha açık ve ayrıntılı ifadelerin yer almasına yönelik bir eğilim bulunmaktadır. Bu durum, AIHS kapsamında şeffaflık ilkesinin güçlenmesini sağlamaktadır.

4. İçtihat uyumu ve uygulama birliği: Mahkemeler arasında benzer davalarda farklı kararlar verilebilmekteyse de içtihatları birleştirici kararlarla bu farklılıkların zamanla azaldığı görülmektedir.

Kanaatimizce son yıllarda Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvurular yoluyla geliştirdiği kararlar sayesinde, adil yargılanma hakkı bakımından önemli bir farkındalık oluşmuştur. Bizim değerlendirmemize göre, vergi yargılamalarında insan hakları standartları doğrultusunda yürütülen uygulamalar, hem mükellefler hem de kamu idaresi açısından uzun vadede güven verici bir zeminin güçlenmesini sağlamaktadır.

SONUÇ

Vergi sistemlerinin adaletli, etkin ve sürdürülebilir bir yapıya sahip olabilmesi, devletin kamu hizmetlerini finanse etme kapasitesiyle doğrudan bağlantılıdır. Devletin bu kapasitesini sağlayabilmesinde temel kaynak, vergilerdir. Ancak vergi sisteminin güvenilirliğini ve etkinliğini tehdit eden çeşitli sorunlar, sistemin işleyişini zora sokmakta ve kamu gelirlerinde ciddi kayıplara yol açmaktadır. Bu sorunların başında vergi kaçakçılığı eylemleri gelmektedir. Vergi kaçakçılığı, devletin vergi toplama yetkisini ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu zedeleyen, mali disiplini bozan, kayıt dışı ekonomiyi teşvik eden ve toplumun vergi sistemine olan güvenini zedeleyen bir olgudur. Vergi kaçakçılığı kapsamında en yaygın kullanılan yöntemlerden biri ise sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilidir.

Sahte fatura özelinde sahte belge, gerçekte gerçekleşmeyen bir mal veya hizmet teslimi varmış gibi düzenlenen belgeler iken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise mevcut bir işlemin niteliği, miktarı veya tutarı hakkında yanıltıcı bilgi içeren belgeler anlamına gelmektedir. Türk vergi mevzuatında, özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında, sahte fatura düzenlemek veya kullanmak açık bir biçimde vergi kaçakçılığı suçu olarak tanımlanmış ve bu suça ağır yaptırımlar öngörülmüştür. Bununla birlikte, sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerinin önlenebilmesi yalnızca cezai müeyyidelerle mümkün olmamaktadır. Zira bu eylemlerin arkasında yatan sosyo-ekonomik nedenler, uygulama sorunları ve idari yetersizlikler, mücadelenin daha geniş bir perspektifle ele alınmasını gerekli kılmaktadır.

Sahte fatura olgusunun bu derece yaygınlaşmasının nedenleri arasında kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, denetim mekanizmalarının yeterince etkin çalışmaması, bazı mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden kaçınmak istemeleri ve yasal boşlukların varlığı sayılabilir. Bunun yanında, ticari hayatta yüksek rekabet baskısı, kar oranlarını artırma arzusu, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal zorluklar karşısında maliyetleri düşürme eğilimi, bu tür belgelere başvurmayı kolaylaştırmaktadır. Bu durum, yalnızca kamu maliyesini değil aynı zamanda piyasada faaliyet gösteren dürüst

mükellefleri de doğrudan etkilemekte, haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu nedenle sahte fatura sorunu, sadece bir vergi kaybı meselesi değil, aynı zamanda bir ekonomi politikası, etik ve kamu yönetimi problemidir.

Çalışma kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle, sahte fatura ile mücadelede çok boyutlu ve sistematik bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu mücadelede en önemli unsurlardan biri, teknolojik alt yapının güçlendirilmesidir. Türkiye’de son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen e-fatura, e-defter, e-arşiv gibi dijital belge düzeni sistemleri, sahte fatura ile mücadelede önemli kazanımlar sağlamış; ancak uygulamanın bazı sektörlerde hala yaygınlaştırılamamış olması, mükelleflerin bir kısmının bu sistemleri dolanma yolları araması, dijital denetimin etkisini azaltmaktadır. Bu bağlamda elektronik belge uygulamalarının tüm sektörleri kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması, sistem dışına çıkış yollarının daraltılması, uygulamada karşılaşılan teknik ve bürokratik sorunların azaltılması gerekmektedir.

Öte yandan, sahte fatura ile etkin mücadele için yalnızca teknik önlemler yeterli değildir. Vergi bilincinin artırılması ve etik değerlerin toplumsal düzeyde içselleştirilmesi, uzun vadede bu tür suçların önüne geçilmesi açısından hayati öneme sahiptir. Özellikle vergi eğitiminin erken yaşlardan itibaren eğitim sistemine entegre edilmesi, meslek odaları, mali müşavirler, yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetim kuruluşlarının bu süreçte aktif roller üstlenmesi, mesleki sorumluluk bilincinin artırılması gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresinin daha şeffaf, mükellefle iletişim halinde olan ve güvenilir bir yapıya sahip olması, gönüllü uyumun artırılmasına katkı sağlayacaktır. Dürüst mükelleflerin desteklenmesi ve ödüllendirilmesi de sistemin adaletli işleyişi açısından önemlidir.

Bunların yanında yargı sürecine ilişkin bazı sorunlar da tespit edilmiştir. Sahte fatura düzenleyen ve kullanan kişilerin cezalandırılması sürecinde ispat yükünün nasıl paylaşılacağı, kastın nasıl belirleneceği gibi konularda yargı organları arasında farklı uygulamaların olması, mükellefler açısından belirsizlik yaratmaktadır. Yargı kararlarında tutarlılığın sağlanması, yüksek yargı organlarının içtihat birliği oluşturması, özellikle kast unsurunun

değerlendirilmesinde objektif kriterlerin yerleştirilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi, bilirkişi raporlarının daha nitelikli ve hızlı bir biçimde sunulması, sürecin etkinliğini artıracaktır.

Sahte fatura olgusu vergi hukukunun en temel sorun alanlarından biridir. Bu olgunun sadece vergi suçu kapsamında ele alınması, mücadeleyi sınırlı ve etkisiz hale getirmektedir. Etkin bir mücadele için hukuki, ekonomik, sosyal ve idari boyutların birlikte değerlendirilmesi, çok paydaşlı bir yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir. Kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi, elektronik denetim sistemlerinin yaygınlaştırılması, toplumsal vergi ahlakının güçlendirilmesi ve yargı süreçlerinin tutarlı hale getirilmesi, sahte fatura ile mücadelede başarıyı artıracak temel stratejilerdir. Ancak bu mücadele, kısa vadeli önlemlerle değil, uzun vadeli vergi cezalarının orantılı ve ölçülü şekilde uygulanmasına ilişkin düzenlemeler geliştirilmesi ile mümkün olacaktır.

Buna ek olarak, çalışmada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye'ye ilişkin kararları ışığında vergi cezalarının insan hakları ile etkileşimi daha yakından incelenmiştir. AİHS'nin 6., 7. ve Ek 1 No'lu Protokol hükümleri kapsamında yapılan bu değerlendirmeler, vergi yaptırımlarının uygulanmasında bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin gözetilmesinin önemini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, uluslararası insan hakları belgelerinin Türk vergi hukukuna rehberlik eden bir perspektifle uyumlaştırılması yönündeki çabaların olumlu etkiler doğurduğu değerlendirilmektedir.



KAYNAKÇA

ACAR, Cumali. “Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.13((75-6)), (2020). ss. 671-688.

AĞAR, Serkan. ‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 58, (2005).ss.273-301,

AĞAR, Serkan. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016.

AKBULUT, Berrin. “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu,” *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.14, S.1 (2024) ss.1-56

AKDEMİR, Tuğçe ve BAŞ, Eylem. “Aramalı vergi incelemelerinin ceza muhakemesi ve vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.37 (314), (2014) ss.126-136.

AKGÜNER, Süha ve SEKDUR Mahmut. *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*, Ankara: Tekağaç Eylül Yayınları, 2004.

ALBAYRAK, Süleyman. *Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi*. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli, 2011. Yüksek Öğretim Kurulu: Ulusal Tez Merkezi (Tez No. 322451).

ARICA, M.Nadir. “Vesika Nizamına Uymamanın Müeyyideleri”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S.478, (2007). s.152.

ARMAĞAN , Abdullah, “Vergi Yargılamasında Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Yolu”, *Journal of Finance and Financial Law Studies*, S.2(2), (2022), ss.85–98.

ARSLAN, Cem Barlas. “Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* S.111 (2014): ss.237-254.

ASLANPINAR, Y. Burak. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2022.

ARTUK, Mehmet Emin ve GÖKCEN Ahmet, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara:Adalet Yayınları, 2024.

AYDIN, Murat, “Ceza Hukukunda Orantılılık İlkesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.15(57), (2024) ss. 141-168.

BAHÇECİ, Barış. “İHAM İctihadı Açısından Türkiye’de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu”, *TBB Dergisi*, S.130, (2017). ss.165-190.

BATI, Murat. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2022.

BAYAR, İbrahim Nihat. *Vergi Kaçakçılığı*, Ankara: Akademi Yayınları, 2013.

BAYKARA, Bekir. “Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Muhasebe Hilesi”, *Güncel Hukuk Dergisi*, S.6 (2009) ss. 1-7

BİRYAN, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni Ve İspat: “Eleştiriler Ve Öneriler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.12,(2010) ss.27-55.

CANDAN, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

ÇAVUŞ, Adnan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza”, S.103, *Yaklaşım Dergisi*, (2001). Ss.203-206.

ÇAVUŞ, Adnan. *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul:Beta Yayınları, 2016.

ÇİTİL, Bünyamin. *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2021.

DAĞ BEREKET, Cansu. *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Ankara:Adalet Yayınevi, 2022.

DOĞAN, Baran. “Davanın Düşmesi Kararı Nedir?”, barandogan.av.tr, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/davanin-dusmesi-karari-nedir.html>, (Erişim:20.05.2025)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Serbest Meslek Makbuzu ve Özellikleri” , <https://istanbulvergimerkezi.org/ArticleDetails/63> (Erişim: 10.05.2025).

DOĞRUSÖZ, M.Ezhan. "Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi", <https://bumindogrusoaz.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme/> (Erişim:06.05.2025).

DONAY, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınları, 2008.

DÖNMEZER, Sulhi. ve ERMAN, Sahir. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, İstanbul:Der Yayınları, İstanbul.2021.

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 S. (2024): ss.53-93*

EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin ve ÇELİKKAYA Ali. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa:Ekin Yayınevi, 2007.

ELMALI, Oğuzhan. *Fail kavramının belgede sahtecilik suçları ve vergi kaçakçılığı suçu bakımından karşılaştırılması*, Yayımlanmamış Yüksek lisans tezi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara, 2022.

EMİN, İrfan. *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, Ankara: Denetim Akademisi Yayınları 2010.

EROL, Ahmet. *Türk Vergi Sistemi Ve Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınları, 2008.

ERDAL, Ömer. *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda Belge Düzeni Rehberi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2014.

ERDAL, Ömer. *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul:2011 Yükseköğretim Kurulu:Ulusal Tez Merkezi (Tez No:291383)

ERDEM, Tahir. “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.266, (2010) ss.1-13.

ERGİNAY, Akif. *Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Kamu Borçları-maliye Politikası*, Ankara:Savaş Yayınevi, 2010.

GEÇER, Ahmet Emrah, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, S.65 (2) (2016), ss.315-348.

GENCEL, Ufuk. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları” *Journal of Accounting and Taxation Studies*, S.3 (2014): ss.71–88.

GÖKCAN, Hasan Tahsin. “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.(1), (2010), ss.209-236.

GÖKCAN, Hasan Tahsin. "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)", *Ankara Barosu Dergisi* 68, S.(3), (2009), ss.209-236.

GÖKCEN, Ahmet. *Belgede Sahtecilik Suçları*, Ankara:Adalet Yayınevi, 2018.

GÖRGÜ, Elif. *Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail*, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2018, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi (Tez No:542654)

GÖRKEMLİ, Burcu “Ceza Hukukundaki Sahtecilik Suçları ile Vergi Ceza Hukukundaki Sahte Belge Düzenleme-Kullanma Suçları,” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.47 (2021) ss.407-434.

GÜNDÜZ, Remzi. ve GÜLTAŞ, Veysel. *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Belgelerde Ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*. Ankara: Bilge Yayınevi. 2013.

HAKERİ, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Ankara:Astana Yayınevi, 2020.

IŞIK, İsmail. ve TOPAÇ, Selimhan. “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları”, *Yaklaşım Dergisi*, S.163, (2006) ss.70-82.

İÇEL, Kayıhan, ve EVİK, A. Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul:Beta Yayınları, 2007.

İLTER, Cenap. “Gider Pusulasının Kullanım Alanı ve Uygulamaya Ait Bir Örnek”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.28, (2005), ss.179-183.

KAPUSUZUOĞLU, Ayhan. "Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü." *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* S.16 (2008): ss.124–134.

KARAKOÇ, Yusuf. *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Ankara: Yetkin Yayınları 2018.

KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, Ankara:Yetkin Yayınları 2012.

KAŞIKÇI, Mahmut. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul:Ethemler Yayıncılık 2007.

KAYA, Nazmiye Banu. *Muhasebe Hukukunda Belge Düzenine İlişkin Genel Yapı Ve Bu Düzenlemelerin Etki Ve Sonuçları* , Yayımlanmamış Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul 1998.

KEÇELİOĞLU, Elvan. “Sahte Fatura Yoluyla Nitelikli Dolandırıcılık Suçu,” *Kırıkkale Hukuk Mecmuası* 4, S. 2 (2024) ss. 627–650.

KIVANÇ, H. Hakan ve POYRAZ, Emre. “Gider Pusulasının Düzenlenmesini Gerektiren Haller ve Özellik Arz Eden Hususlar”, *Alomaliye.com*, <https://www.alomaliye.com/2010/02/01/gider-pusulasinin-duzenlenmesini-gerektiren-haller-ve-ozellik-arz-eden-hususlar/> (Erişim: 05.05.2025).

KIRMAZ, Birol. “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, S.1, (2015) ss.329-340.

KIZILOT, Şükrü. “Vergi Hukukunda Naylon Fatura”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.188, (1997), ss.1-88.

KIZILOT, Şükrü. ve KIZILOT, Zuhâl. *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Belge İhtilafları*, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık 2011.

KOCA, Mahmut. ve ÜZÜLMEZ, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara:Seçkin Yayıncılık 2024.

KOSTÜ, Ozan Muzaffer. *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011

KUMKALE, Rüknettin. *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Ankara: Seçkin Yayınevi 2008.

MUTLUER, M. Kamil. *Vergi Hukuku: Genel Ve Özel Hükümler* , Ankara: Turhan Kitapevi 2011.

OK, Nuri. ve GÜNDEL, Ahmet. *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara:Seçkin 2002.

OSLU, Gulce. *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Yüksek Lisans, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2013, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi (Tez No:340526).

ÖMERCİOĞLU, Abdullah. “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.17, S.1, (2022) ss.167-192.

ÖNER, Erdoğan. *Vergi Hukuku*, Ankara:Seçkin 2022.

ÖNCEL, Mualla., KUMRULU, Ahmet. ve ÇAĞAN, Nami. *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi 2022

ÖNCEL, Mualla ve öte. *Vergi Hukuku*, Ankara:Turhan Kitabevi 2022.

ÖZBALCI, Yavuz. “7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.484, (2022) ss. 12-15.

ÖZBEK, V. Özer, BACAĞIZ, Pınar ve DOĞAN, Koray. *Ceza Hukuku Bilgisi*, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2023.

ÖZCAN, Onur. *Vergi Suçları*. Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2015.

ÖZEN, Mustafa. *Vergi Suçları ve Kabahatleri* Ankara:Adalet Yayınları 2021.

ÖZGENÇ, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık 2022.

ÖZTÜRK, Bahri. ve ERDEM, Mustafa Ruhan. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Ankara:Seçkin Yayınevi 2023.

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 (2022), ss.806-847.

ŞİMŞEK, Suat "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, S.159 (2010), ss.323-345.

ŞENCAN, Derya ve ORGAN, İbrahim. "Türkiye ve Hindistan'da Vergi Suçları ve Cezaları," *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi* C.11 S.2 (2024): ss.446–471.

ŞEN, Doğan. *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Yayımlanmamış Yüksek lisans tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2002.

ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa:Ekin Yayınevi, 2011.

TANERİ, Gökhan. ve KAMIŞLI, Gani. *Dolandırıcılık-Sahtecilik-Güveni Kötüye Kullanma Suçları*. Ankara:Seçkin Yayınevi 2019.

TAŞTAN, Mehmet. *VUK Yönünden Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları*, Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya 2018, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi (Tez No:510133).

TAŞTAN, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara:Adalet Yayınları 2022.

TEZCAN, Durmuş, ERDEM, Mustafa Ruhan ve ÖNOK Rıfat Murat. *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Ankara:Seçkin Yayıncılık 2022.

TOROSLU, Nevzat. *Ceza Hukuku Genel Kısım* Ankara: Savaş Yayınevi 2009.

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 (2024): ss. 877–911

TURAN, Süleyman. "2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Göre İndirimli KDV Oranına Tabi Teslim ve Hizmetler." *Alomaliye.com*, <https://www.alomaliye.com/2008/01/23/200713033-sayili-bakanlar-kurulu-kararina-gore-indirimli-kdv-oranina-tabi-teslim-ve-hizmetler-suleyman-turan-kocaeli-vdb-vergi-uygulama-muduru-ymm> (Erişim:05.05.2025)

ÜMİT, Ceyda. “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.70(4), (2022) ss.1261-1296.

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 (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*, 27(2), (2021). Ss.1260-1297.

ÜNAL, Oğuz Kürşat. *Fatura Ve İspat Kuvveti*, Ankara: Bilge Yayınevi 2006.

YALTI, BİLLUR. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.

YOKUŞ SEVÜK, Handan. “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 207)”. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.(24), 41.(2019) ss. 229-255.

YOKUŞ SEVÜK, Handan. *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler* Ankara:Adalet Yayınları 2023.

YÜCE, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü* Ankara:Adalet Yayınları 2021.

