



FATİH SULTAN MEHMET VAKIF ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI

VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN SAHTE
BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇU
(VUK. M.359/b)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ŞENNUR TARAKÇI

İSTANBUL, 2024



**FATİH SULTAN MEHMET VAKIF ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS KAMU HUKUKU PROGRAMI**

**VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN SAHTE
BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇU
(VUK. M.359/b)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ŞENNUR TARAKÇI
(220151011)**

**Danışman
(Prof. Dr. Murat Balcı)**

DÜZELTİLMİŞ TEZ

İSTANBUL, 2024



FATİH SULTAN MEHMET VAKIF ÜNİVERSİTESİ
TEZ ONAY FORMU

02/10/2024

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans programı öğrencisi 220151011 numaralı Şennur TARAKÇI'nın hazırladığı "Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları (VUK. M.359/1-b)" konulu Yüksek Lisans tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, 02/10/2024 Çarşamba günü saat 15:00'da yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **Kabulüne Oy Birliği** ile karar verilmiştir.

Tez adı değişikliği yapılması halinde: Tez adının Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu (VUK. M.359/b)" şeklinde değiştirilmesi uygundur.

	Jüri Üyesi	Karar
1. (Danışman)	Prof. Dr. Murat BALCI	Kabul
2.	Prof. Dr. Mehmet Emin ALSAHU	Kabul
3.	Alisan Aydin	Kabul
4.		
5.		
6. (İkinci Danışman)*		

*2 Danışman varsa doldurulması gerekmektedir.

ETİK BİLDİRİM

İşbu tezin yazılmasında bilimsel ahlak çerçevelerine uyularak yazıldığı, başka eserlerden yararlanılması halinde uyulması zorunlu olan atıf kurallarına riayet edildiğini, kullanılan eserlerde herhangi bir şekilde tahrifat yapılmadığını ve tezin herhangi bir bölümünün yüksek lisansımı yapmakta olduğum Üniversite yahut başka bir Üniversite yapılan bir başka çalışmaya olarak ibraz edilmediğini beyan ederim.

Şennur Tarakçı

DÜZELTME METNİ

- Başlık Değişimi
- Kaynakçanın Genişletilmesi
- Bazı Bölümlere Yeni Konu Başlıklarının Eklenmesi ve Çıkarılması

TEŞEKKÜR

Bu tezi yazmamda bana destek ve katkı sağlayan başta danışman hocam Prof. Dr. Murat BALCI'ya, çalışma arkadaşlarıma, aileme ve özellikle ablamlara çok teşekkür ederim.

Şennur Tarakçı



VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENEN SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇU (VUK. M.359/b)

Şennur Tarakçı

ÖZET

Tezimizin konusunu oluşturan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359/b bendinde düzenlenmiştir. Bu suç, Yargıtay tarafından birbirinden bağımsız iki ayrı suç olarak kabul edilmekte olup, bir failin sahte belge düzenleyip ardından düzenlediği sahte belgeyi kullanması halinde fail hakkında hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma suçundan ayrı ayrı ceza verilmesi gerektiğine dair kararlar bulunmaktadır. Ancak öğretilerde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğu, kanuni düzenlemede belirtilen fiillerin birden fazla kez işlenmesinin tek bir suç oluştuğunun kabulünü değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Tezimiz üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde; vergi suçu kavramı ile kaçakçılık kavramları üzerinde durulup, vergi kaçakçılığı suçlarının tarihçesi üzerinde durulup; akabinde genel itibariyle belge kavramı ile vergi hukuku açısından anlamı, türleri, vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından da sahte belge kavramı açıklanmıştır. Tezin ikinci bölümünde; VUK m. 359/b kapsamında düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarının unsurları, özel görünüş şekilleri analiz edilmiştir. Tezin son bölümü olan üçüncü bölümünde ise, sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarına ilişkin muhakeme şartları, cezayı ortadan kaldıran veya azaltan sebepler ile görevli mahkeme açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu, Sahte Belge,

CRIMES OF ISSUING OR USING FORGED DOCUMENTS REGULATED IN THE TAX PROCEDURE LAW (VUK. M.359/b)

Şennur Tarakçı

ABSTRACT

The crime of forging a document or using false documents, which is the subject of our thesis, is regulated in Article 359/b titled "Smuggling Crimes and Penalties" of the Tax Procedure Law No. 213 (TPL). This crime is recognized by the Supreme Court as two different crimes, independent of each other. Indeed, there are decisions stating that perpetrators using fake documents must be penalized for both forgery and use of fake documents separately. However, it is stated in the doctrine that the crime of forging or using a false document can be committed by alternative action, and committing the acts specified in the legal regulation more than once will not change the acceptance of a single crime.

Our thesis consists of three main parts. In the first part, the history of tax evasion crimes will be discussed, focusing on the concept of tax crime and smuggling. Subsequently, the idea of a document in general, its meaning in terms of tax law, its types, and the concept of forged documents are explained in terms of tax and criminal law. In the second part of the thesis, the elements and special appearance forms of the crimes of issuing or using false documents, regulated under Article 359/b of the TPL, were analyzed. In the third chapter, which is the last part of the thesis, the crimes of preparing or using false documents regarding the rules of procedure are discussed by the competent court with the reasons for eliminating or reducing the punishment.

Keywords: Tax Law, Criminal Law, Tax Evasion Crimes, Forging A Document, Using False Documents, Forged Document

ÖN SÖZ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen “Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu” üzerinde çalışma düşüncem yüksek lisans ders sürecimde Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Manevi Unsur konu başlıklı ödev hazırlamış olmamdır. Bu tez çalışmasının amacı, VUK m.359/b kapsamında düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin Yargıtay ve doktrindeki görüşler arasındaki farkları ve bu suçtaki gelişmeleri ortaya koymak, kanuni düzenlemelere değinmektir. Bunu yaparken güncel Yargıtay uygulamasına da değinilecektir.

Bana öğrencilik hayatımda destek olan ve tez konumu belirlememde yol göstericilik yapan danışman hocam Prof. Dr. Murat BALCI'ya çok teşekkür ederim. Benden mesleki anlamda bilgisini ve yardımlarını esirgemeyen Av. Neşat BAŞOĞLU'na ve diğer çalışma arkadaşlarıma, tezimi hazırlarken benden manevi desteklerini eksik etmeyen aileme ve özellikle ablamlara, diğer tüm arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

Ekim, 2024

Şennur Tarakçı

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖN SÖZ.....	vii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
1. VERGİ SUÇU VE KAÇAKÇILIK KAVRAMI İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHİ GELİŞİMİ, BELGE KAVRAMI, VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGE KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ İLE VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU ANLAMINDA SAHTE BELGE KAVRAMI	4
1.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI	4
1.2. KAÇAKÇILIK KAVRAMI	6
1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHÇESİ.....	6
1.3.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	6
1.3.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem	7
1.3.1.2. Tazminat Sonrası Dönem	7
1.3.2. Cumhuriyet Dönemi	7
1.3.2.1. 5432 Sayılı Kanun'un Kabulüne Kadar Olan Dönem.....	7
1.3.2.2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Düzenlemeler	8
1.3.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler	9
1.4. BELGE KAVRAMI	12
1.5. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGE KAVRAMI	13
1.5.1. Kavram.....	13
1.6. BELGE TÜRLERİ/ÇEŞİTLERİ	15
1.6.1. Fatura	15
1.6.1.1. Faturanın Şekli.....	16
1.6.1.2. Faturanın Düzeni	17
1.6.1.3. Fatura Düzenleme ve Kullanma Zorunluluğu	18
1.6.1.4. Fatura Çeşitleri	19
1.6.1.5. Adi (Basit) Fatura	19
1.6.1.6. İrsaliyeli Fatura	19
1.6.1.7. Proforma Fatura	21
1.6.1.8. Açık/Kapalı Fatura	21
1.6.1.9. İade Faturası	22
1.6.1.10. Numune Faturası	23

1.6.1.11. Konsolosluk Faturası.....	23
1.6.1.12. Elektronik Fatura (E-Fatura).....	24
1.6.1.12.1. E- Faturada Bulunması Gerekenler.....	26
1.6.1.12.2. E- Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu	26
1.6.1.12.3. E- Arşiv Fatura Uygulaması.....	28
1.6.1.12.4. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü	29
1.6.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler	30
1.6.2.1. Perakende Satış Vesikaları	30
1.6.2.2. Gider Pusulası	31
1.6.2.3. Müstahsil Makbuzu	32
1.6.3. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerle İlişkilendirilen Belgeler..	32
1.6.3.1. Sevk İrsaliyesi.....	32
1.6.3.2. Taşıma İrsaliyesi	33
1.6.4. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler Dışındaki Belgeler	33
1.6.4.1. Serbest Meslek Makbuzu	33
1.6.4.2. Ücret Bordrosu.....	34
1.6.4.3. Muhabere Evrakı.....	35
1.6.4.4. Kıymetli Evrak.....	35
1.6.5. Diğer Belgeler	36
1.6.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgeler.....	36
1.7. CEZA HUKUKU VE VUK KAPSAMINDA SAHTE BELGE KAVRAMLARI.....	37
1.7.1. Genel Anlamda Sahte Belge Kavramı	37
1.7.2. Ceza Hukuku Kapsamında Sahte Belge/Sahtecilik Kavramı.....	37
1.7.2.1. Maddi ve Fikri Sahtecilik.....	38
1.7.2.2. Aldatma Kabiliyeti.....	39
1.7.3. Vergi Hukukunda Sahte Belge Kavramı.....	42
İKİNCİ BÖLÜM	44
2. SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUNUN UNSURLARI, SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	44
2.1. GENEL OLARAK	44
2.2. HUKUKİ YARAR	45
2.3. SUÇUN UNSURLARI.....	45
2.3.1. Maddi Unsurları	45
2.3.1.1. Fail.....	45
2.3.1.1.1. Gerçek Kişilerin Faillik Durumu	47
2.3.1.1.2. Tüzel Kişilerin Faillik Tespiti	51
2.3.1.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Ortaklıklarda Faillik Tespiti.....	54
2.3.1.1.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Sorumluluğu	54
2.3.1.2. Mağdur	58

2.3.1.3. Konu.....	58
2.3.1.4. Fiil (Hareket).....	60
2.3.1.4.1. Tamamen veya Kısmen Sahte Belge Düzenleme Fiili	63
2.3.1.4.2. Sahte Belge Kullanma Fiili	64
2.3.1.5. Netice.....	65
2.3.1.6. Manevi Unsur.....	66
2.3.1.7. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	68
2.4. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ.....	68
2.4.1. Teşebbüs	68
2.4.2. İştirak.....	70
2.4.2.1. İştirak Şekilleri.....	72
2.4.2.1.1. Faillik	72
2.4.2.1.2. Şeriklik.....	74
2.4.2.1.2.1. Azmettirme	75
2.4.2.1.2.2. Yardım Etme	75
2.4.2.1.3. Vergi Usul Kanununun 360. Maddesi.....	78
2.4.3. İçtima ve Zincirleme Suç Uygulaması	80
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	89
3. MUHAKEME USULÜ, CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN VEYA AZALTAN HALLER, YAPTIRIM VE GÖREVLİ MAHKEME	89
3.1. MUHAKEME USULÜ	89
3.1.1. Genel Açıklamalar	89
3.1.2. Vergi İncelemesi.....	91
3.1.2.1. Vergi İncelemesinin Amacı	91
3.1.2.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Kişiler	91
3.1.2.3. Vergi İncelemesinin Usulü	92
3.1.2.4. Vergi Suçu Raporu	95
3.1.2.5. Vergi İnceleme Komisyon'unca Hazırlanan Mütalaa.....	95
3.2. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN VEYA AZALTAN HALLER	99
3.2.1. Ölüm.....	99
3.2.2. Af	100
3.2.3. Zamanaşımı	101
3.2.3.1. Dava Zamanaşımı	101
3.2.3.2. Ceza Zamanaşımının Durması	103
3.2.3.3. Dava Zamanaşımının Kesilmesi	104
3.2.4. Ceza Zamanaşımı.....	105
3.2.4.1. Ceza Zamanaşımının Durması	105
3.2.4.2. Ceza Zamanaşımının Kesilmesi.....	106
3.2.5. Pişmanlık ve Islah	107
3.2.6. Etkin Pişmanlık.....	110
3.3. YAPTIRIM VE GÖREVLİ MAHKEME	112

3.3.1. Yaptırım.....	112
3.3.1.1. Hapis Cezası	112
3.3.1.2. Vergi Ziyat Cezası.....	113
3.3.1.3. Güvenlik Tedbirleri	114
3.3.2. Görevli Mahkeme	115
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	119



KISALTMALAR

AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
b.	Basım
bsk.	Baskı
C.	Cilt
CD	Ceza Dairesi
E.	Esas
E.T.	Erişim Tarihi
HFD	Hukuk Fakóltesi Dergisi
HD	Hukuk Dairesi
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
K.	Karar
m.	Madde
No	Sayı
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
T.	Tarih
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK

Vergi Usul Kanunu

Yarg.

Yargıtay





GİRİŞ

Devlet, varlığını sağlamak, bunu idame ettirebilmek ve aynı zamanda görevlerini yerine getirebilmesini sağlamak için kamu gelirine ihtiyaç duyar. Kamu gelirlerinin başında ise vergiler yer almaktadır. Vergi, tartışmasız bir şekilde kamu gelirlerinin finanse edilmesi noktasında en önemli ve büyük paya sahip bir araçtır. Anayasa Mahkemesi, vergi kavramını, yasalarla gerçek ile tüzel kişilere kamu giderleri ile hizmetlerine mali güçleri nispetinde katılma payı olarak tanımlanmaktadır¹. Nitekim bu husus, “Vergi Ödevi” başlıklı Anayasa’nın 73/1. fıkrası uyarınca “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”² şeklinde belirtilmiştir. İşbu düzenlemeden anlaşılacağı üzere; Devlet, Anayasa’da kendisine sağlanan egemenlik yetkisine dayalı olarak mükellefleri vergilendirmektedir. Mükellef de Devlet tarafından kendisine yüklenilen vergiyi/vergileri yasal düzenlemelere uygun bir şekilde ödemek mecburiyetindedir.

Dolayısıyla vergilendirme yoluyla serbest piyasa ekonomisinde³ kişiler arasında bozulan dengenin, yeniden kurulması çalışılmıştır. Bu nedenle bir yandan kişilerin sosyal ve ekonomik açıdan kendilerini geliştirebilecekleri bir yandan da kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir şekilde işleyecek vergi sistemi kurmak amaçlanmıştır. Tüm bu anlatımlardan yola çıkılarak; vergi, kişiler bakımından demokrasinin bir çeşit bedeli⁴ olarak nitelendirilebilmektedir. Ancak vergi bir yandan da kişilerin Anayasal hakları olan başta mülkiyet hakları ile diğer temel hak ve özgürlüklerine müdahale de içermektedir. Devletin egemenlik hakkında dayanarak yapmış olduğu bu müdahalenin, devletin egemenlik hakkının kanunlarla kısıtlanması

¹ AYM E: 2013/66, K: 2014/19, T: 29.01.2014 sayılı karar: “...“*vergi*”, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır...” <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, (Çevrimiçi), E.T.: 20.06.2024

² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.06.2024)

³ Ahmet Emrah GEÇER, “Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2021, s. 1

⁴ Nami ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XXXVII, S: 1, 1980, s. 129

gerekmektedir. Bu durum Anayasa Mahkemesinin 29.12.2011 Tarih, 2010/62 Esas ve 2011/175 sayılı kararında; “...Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır...”⁵ şeklinde belirtildiği üzere verginin, anayasal sınırlar ve kanunlar çerçevesinde belirlenmesi ve tahsil edilmesi hukuk devleti ilkesinin⁶ gereğidir. Anayasada belirtilen kanunilik ilkesi uyarınca kanunlarda vergiyi doğuran olaylar ile verginin konusu belirtilmiştir. Kimlerin vergi mükellefi olabileceği de kanunlarda düzenlenmiştir.

Ancak verginin mükelleflerin kanunla kendilerine yüklenen vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, vergi borçlarını ödememesi yahut eksik ödeyerek vergi kaçırma gayesiyle hareket etmeleri neticesinde eylemlerine uyan suçlardan haklarında yaptırım uygulanmaktadır. Dolayısıyla verginin tam ve etkin bir biçimde tahsil edilmesi, vergi kaybının önüne geçilmesi amacıyla vergi ceza sistemine ihtiyaç bulunmaktadır.

213 Sayılı VUK’ta vergi ceza sistemi⁷ “kabahatler” ve “suçlar” olarak ikiye ayrılmaktadır. Kabahatler; idari yaptırım gerektiren fiillerdir. Suçlar ise; vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırılık teşkil eden ve kamu düzenini de bozan eylemlerdir. Suçlar bakımından cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Suçların bir kısmı VUK 359. maddede düzenlenmiş olup, tezimizin konusu olan sahte belge kullanma veya kullanma suçu da vergi kaçakçılığı suçları arasındadır. Türk Ceza Kanunu’nda belgede sahtecilik suçları düzenlenmiş olmasına karşın kanun koyucu vergi kaçakçılığı oranının yüksek olması hasebiyle sahte belge düzenleme/kullanma fiillerini VUK 359/b bendi ile yaptırıma bağlamıştır.

Bu tezin ilk bölümünde vergi suçu kavramı ile kaçakçılık kavramına değinilerek vergi kaçakçılığı suçlarının tarihi gelişimine yer verilmiştir. Ardından

⁵ AYM E.:2010/62, K: 2011/175, T: 29.12.2011 <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, (Çevrimiçi), E.T.: 21.06.2024

⁶ Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk devleti kavramı, 2013/44 E., 2013/59 K., 02.05.2013 T. sayılı kararında: “...Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir...” şeklinde tanımlanmaktadır. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, (Çevrimiçi), E.T.: 21.06.2024

⁷ GEÇER, s. 3

vergi hukuku açısından belge ve belge çeşitleri açıklanıp, ardından ceza hukuku kapsamında sahte belge kavramına değinilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise, tezimiz konusunu oluşturan VUK 359/b bendi kapsamında yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, maddi ve manevi unsurları yönünden irdelenmiştir. Burada suçun düzenlendiği VUK 359/b bendinde belirtilen fiillerin, Yargıtay tarafından birbirine dönüşemeyecek olan iki bağımsız ve ayrı suç teşkil edeceği görüşüne karşın olarak doktrindeki çoğunluk görüşün, VUK 359/b'deki düzenlemede belirtilen suçun seçimlik hareketli bir suç olduğundan birden fazla fiilin gerçekleştirilmesinin fail hakkında tek bir ceza verilmesini engellemeyeceğine ilişkin görüşlere yer verilmiştir. Yine ikinci bölümde suçun özel görünüş şekillerine ilişkin güncel tarihli Yargıtay ilamlarına yer verilmiştir. Bu suçta içtima hükümleri açısından 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa gelen yeni düzenlemeler anlatılmıştır.

Son olarak; tezimize konu suça ilişkin hususi yargılama/muhakeme şartı olan mütalaa kavramı, işbu kavrama ilişkin 7394 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler, suça uygulanacak yaptırım, cezayı sona erdiren veya azaltan sebepler ile bu suçlarda yargılamayı yürütecek mahkemeye yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ SUÇU VE KAÇAKÇILIK KAVRAMI İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHİ GELİŞİMİ, BELGE KAVRAMI, VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGE KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ İLE VERGİ HUKUKU VE CEZA HUKUKU ANLAMINDA SAHTE BELGE KAVRAMI

1.1. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Yasa koyucu mevzuatta vergi suçu kavramının tanımına yer vermemiştir. Öğretide ise vergi suçu kavramı, bir kısım yazarlar tarafından geniş anlamda tanımlanmakta iken, bir kısım yazarlar tarafından dar anlamda tanımlanmakta olup dolayısıyla bu kavrama ilişkin öğretide ortak bir tanım içerir görüş bulunmamaktadır.

Geniş anlamda yorumlayan yazarlara bakılacak olursa; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya'ya göre; vergi suçu kavramı “*vergi kanunlarında belirtilen hükümlere aykırı hareket edilmesi*”⁸ şeklinde tanımlanmıştır. Buradaki tanımdan adli ve idari suçların vergi suçu kapsamına girdiği anlaşılmaktadır⁹.

Üstün'e göre; vergi suçları kavramı, “*vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar*”¹⁰ şeklinde tanımlanmıştır.

Candan'a göre ise; vergi suçu kavramı, “*vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri*”¹¹ şeklinde tanımlanmakta

⁸ Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 7

⁹ Ahmet Emrah GEÇER, “Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, s. 14

¹⁰ Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: IX, S: 3-4, 2001, s. 296

¹¹ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 3. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 57-58

olup işbu suçların, yasal düzenlemelerin sonucuna göre idari vergi ile kamusal vergi olarak ikiye ayrıldığı belirtilmektedir¹².

Dar anlamda vergi suçu kavramını savunan yazarlardan *Erman'a göre*; vergi suçu, “devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz olan filler”¹³ şeklinde tanımlanmaktadır. *Kaşıkçı'ya göre*; vergi suçu, “Vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket eden failin (yükümlü, sorumlu ya da üçüncü şahısların) ceza mahkemelerinde yargılanması ve kendisi hakkında TCK.nun 11. maddesindeki cezaların uygulanması neticesini doğuracak, VUK.da düzenlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketidir”¹⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.

Akkaya'ya göre ise; vergi suçu, “vergi ödevlilerinin, vergi kanunlarında düzenlenen ve uymaları gerekli kurallara uymamaları sonucu ortaya çıkan ve hazine menfaatini ihlal eden ya da ihlal eder mahiyette olan suçlar”¹⁵ olarak tanımlanmaktadır.

765 Sayılı Mülga TCK'da suçlar; cürüm ve kabahatler şeklinde ayrılmaktaydı. Dolayısıyla suçlar ile kabahatler aynı kanun kapsamında düzenlenmişti. Yasa koyucu burada 5432 Sayılı Mülga VUK ile 213 Sayılı VUK kapsamında düzenlenen kabahatler de vergi suçu olarak kabul etmektedir¹⁶. Fakat 5237 Sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesi ve yapılan yeni reformlar ile suçlar ve kabahatler birbirinden ayrılmıştır.

İlk olarak 5237 Sayılı TCK'da cezai yaptırım olarak hapis cezası ile adli para cezası gerektiren eylemler suç olarak kabul edilerek 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde; “...karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık...”¹⁷ olarak belirtilen eylemler kabahat olarak tanımlanmıştır. Daha sonrasında 23.01.2008 Tarih ve 5728 Sayılı Kanun'un 257. maddesi kapsamında getirilen düzenleme ile 213 Sayılı VUK 344. Maddesinde düzenlenen “Vergi Ziyarı

¹² CANDAN, s. 58

¹³ Sahir ERMAN, **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s. 2

¹⁴ Mahmut KAŞIKÇI, “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1999, s.105

¹⁵ Mustafa AKKAYA, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S: 1, C: XLIX, 2000, s. 85

¹⁶ GEÇER, s. 13

¹⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 09.06.2024)

Suçu” ibaresi kaldırılarak madde başlığı ve madde metni “Vergi Ziyat” ve “Vergi Ziyat Cezası” olarak değiştirilmiştir.

Öğretide vergi suçunun kapsamına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Erdem’e göre¹⁸, Erman’a göre¹⁹ ve Özcan’a göre²⁰ Vergi Mahremiyetini İhlal suçu ile Mükellefin Özel İşlerini Yapma suçu vergi suçları kapsamına dahildir²¹.

Karakoç’a göre, VUK’taki düzenlemeler başta olmak üzere 6183 Sayılı AATUHK ile 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nda belirtilen suçların da vergi suçu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir²².

1.2. KAÇAKÇILIK KAVRAMI

Kaçakçılık teriminin anlamı; “Bir devletin yasalarına karşı gelerek yapılan ticaret; gizli olarak, sezdirmeden kaçırma işi”²³ şeklinde tanımlanmaktadır. VUK m.359 kapsamında düzenlenen suçlar bakımından kaçakçılık kavramı kullanılmış ise de terimin günlük tanımının yasal düzenlemedeki kaçakçılık kavramını karşılamadığı görülmektedir²⁴. Zira VUK 359. maddesi kapsamında düzenlenen suçlarda vergi ziyat şartı aranmamaktadır²⁵.

Aşağıda vergi kaçakçılığı suçunun tarihçesi ve günümüze gelen son hali açıklanacaktır.

1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHÇESİ

1.3.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Bu dönemle ilgili incelemenin tanzimat dönemi ve sonrası olarak ayırmak gerekmektedir.

¹⁸ Tahir ERDEM, “Vergisel Kabahatler” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s. 129

¹⁹ ERMAN, s. 10-11

²⁰ Onur ÖZCAN, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, b. 1., İstanbul, 2014, s. 14

²¹ GEÇER, “Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, s. 15-16

²² Yusuf KARAKOÇ, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XII, Özel Sayı, 2010, s. 6

²³ <https://sozluk.gov.tr/>, E.T.: 09.06.2024

²⁴ KAŞIKÇI, s. 10

²⁵ KAŞIKÇI, s. 10

1.3.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem

Tanzimat dönemi öncesi yazılı kaynaklara rastlanılmamaktadır. Zira bu dönemde vergi kaçakçılığıyla ilgili herhangi bir yasal düzenlemeler bulunmamaktaydı²⁶. Bu dönemde kural ihdas etme ve bu kuralın uyulmaması halinde yaptırım uygulama yetkisi yönetenlerde olduğundan bireylere yasal güvence tanınan bir uygulama bulunmamaktadır. Tanzimat dönemi öncesinde uygulanan vergiler, şer'i ve örfi vergileriydi. İşbu vergilere ilişkin mükellefiyetlere uymayanlara uygulanacak yaptırımlar ise, zora başvurma, mirasçılarının miras hakkından yoksun bırakılmaları amacıyla malın zorlamı, askerlik muafiyetinin kaldırılması²⁷ şeklindeydi.

1.3.1.2. Tazminat Sonrası Dönem

Osmanlı döneminde bugünkü anlamıyla vergi kaçakçılığı suçlarına benzer mahiyette suçların düzenlenişi, 1907 Tarihli “Temettü Vergisi Nizamnamesi” ile olmuştur. İşbu Nizamnamede gelirini/cirosunu eksik gösteren mükelleflerden, verginin bir ya da birkaç katı oranında tahsil edileceğine ilişkin düzenleme mevcut idi. Daha sonrasında 1914 yılında mezkûr Nizamnamede bir kısım değişiklik getiren ve mükelleflere itiraz ve temyiz hakları ihdas edilmiştir.

11 Nisan 1918 Tarihli Gümrük Kanunu ile Vergi Kaçakçılığı suçu ve vergide hile kavramları ilk kez kullanılmış²⁸ ve kaçakçılık fiillerinin ceza mahkemelerinde yargılanma usulüne ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

1.3.2. Cumhuriyet Dönemi

1.3.2.1. 5432 Sayılı Kanun'un Kabulüne Kadar Olan Dönem

Bu dönemde 14.03.1926 Tarihli Kanun ile vergi suçlarının özel görünüş şekillerinden biri olan tekerrüre dair ilk düzenleme getirilmiştir. Daha sonrasında 22.03.1934 Tarihli Kanun ile ticari defterler üzerinde hesap hileleri yapılması, düzenli defter/belge bulundurmama yahut çift defter tutma hali suç olarak düzenlenerek verginin dört katı oranında tahsil edileceği ve hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı düzenlenmiştir.

²⁶ Adnan ÇAVUŞ, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta, İstanbul, 2016, s. 33

²⁷ ÇAVUŞ, s. 34

²⁸ GEÇER, s. 27

1.3.2.2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Düzenlemeler

5432 Sayılı Kanun, vergisel uyumsuzlıklara, vergi suçları ile bu suçlara uygulanacak yaptırımlara ilişkin düzensiz ve dağınık bir halde bulunan kurallar, işbu Kanun ile sistematik bir hale getirilmiştir. Kaçakçılık terimi ilk kez 5432 Sayılı Kanun'un 324. maddesinde; "*Mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyama sebebiyet vermesi kaçakçılıktır*"²⁹ şeklinde kullanılıp, tanımı yapılarak 8 bent halinde idari para cezası gerektiren fiiller³⁰ hüküm altına alınmıştır. İştirak hükümleri de ilk kez 5432 Sayılı Kanun ile düzenlenmiştir.

Ayrıca bu Kanun ile getirilen bir yeni düzenleme, kaçakçılık fiilleri işlediği tespit edilen vergi mükelleflerine vergi cezası kesilebilmesi için takdir komisyonundan karar alınması şartıdır³¹.

5432 Sayılı Kanun'da birtakım yasal boşlukların bulunması ve yaptırımların vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesinin önüne geçme noktasında yetersiz kalması sebebiyle Kanunda birtakım değişiklikler yapılmıştır.

İlk değişiklik 24.07.1951 Tarihli 5815 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bu Kanun ile getirilen önemli değişiklik, 5432 sayılı Kanun m. 324, "Hileli Vergi Suçları"³² olarak adlandırılmıştır. Yine ilk kez Kanun'un Ek Madde 3 ile vergisel ödevlere aykırılık halinde hürriyeti bağlayıcı ceza tatbik edileceği düzenlenmiştir.

²⁹ RG. No: 7288, T.: 15.09.1949, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf>, (E.T.: 11.04.2024)

³⁰ 5432 Sayılı Kanun 324. maddesi: "*1. Çift defter kullanmak; 2. Sahte vesika tanzim etmek veya bilerek kullanmak; 3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını veya vesikaları tahrif etmek; 4. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sabitelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak; 5. Mevhum adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak; 6. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yoketmek veya gizlemek; 7. Bir takvim yılı içinde üçten fazla muameleye ait olmak ve bu muamelelerden dolayı gizlenen vergi matrahının miktarı 2 500 lirayı ve bu suretle gizlenen matraha isabet eden vergi, ödenecek verginin % 10 unu aşmak suretiyle satış bedeli, ücret, komüsyon, faiz, iştirak hissesi, kira bedeli gibi hasılatı bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden hiçbirinde veya beyannamede (göstermemek), (hasılatın defter veya beyannameden birinde gösterilmiş olması halinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Defter tutmaya mecbur olmıyanlar hakkında yalnız beyannamede gösterilmiş olup olmadığına bakılır). 8. Vergilendirme ile ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazı ile istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek (sual ile cevabın yazılı olması veya mükellefin imzasını havi tutanakla tesbit edilmiş bulunması şarttır).*"

³¹ 5432 Sayılı Kanun'un 342. Maddesi: "*Ancak kaçakçılık hallerinde, vergi cezası kesilebilmesi için takdir komisyonundan karar alınması şarttır.*"

³² RG. No: 7866 No, 24.07.1951T., <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7866.pdf>, (E.T.: 11.03.2024)

Ayrıca 5815 Sayılı Kanun ile Hileli Vergi Suçlarına teşebbüs³³ hükümlerine yer verilmiştir. Bu Kanun ile pişmanlık uygulaması da kaldırılmıştır³⁴. Kanunda ilk kez kasıt aranmaksızın vergi mükellefinin, beyannamede eksik veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunması³⁵ şeklindeki fiillerinin kaçakçılık sayılacağı belirtilmiştir.

5815 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler bir çok eleştiriye maruz kalması sebebiyle 6094 Sayılı Kanun ile kasıt aranmadan kaçakçılık fiili olarak kabul edilen haller iyi niyetli mükelleflerin aleyhine sonuç doğurabileceğinden Ek Madde 2/a- 7 bendinde,³⁶ belirtilen fiilin, verginin tahakkuku için yasada belirtilen süreden evvel tespiti durumunda suç sayılmayacağı düzenlenmiştir.

5815 Sayılı Kanun ile kaldırılan Pişmanlık müessesesi de 6094 Sayılı Kanun ile tekrar düzenlenmiştir.

1.3.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenlemeler

5432 sayılı Kanun, 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu³⁷ ile yürürlükten kaldırılmıştır. 213 Sayılı VUK ile vergi suçları; hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde sıralanmıştır³⁸.

5432 Sayılı Kanun döneminde “Hileli Vergi Suçları” olarak adlandırılan suç tipi, bu Kanun’un 357. Maddesinde³⁹ “Hileli Vergi Suçu” adı ile düzenleme altına

³³ 5815 Sayılı Kanun’un 324/3. fıkrası: “Vergilendirme dönemi geçtiği halde iş ve teşebbüsün veya a bey a n esasın a dayanan vergilerde muaflıkta n mükellefiyet e intikal l hallerinin vergi i dairesini n ıttıla ı haricinde bırakılması (kazançları götürü olarak tespit edilen serbest t meslek k erbabı il e sabit işyeri olan esnafta, vergilendirme e dönemi yerin e tar h zaman ı nazar a alınır)”

³⁴ ÇAVUŞ, s. 36

³⁵ 5815 Sayılı Kanun’un 324/2. maddesi: “Beyana dayanmakla beraber r bildirmeleri beyanname ile yapılmıyan vergilendirmelerde, hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya hakikate aykırı beyanda bulunulması”

³⁶ RG. No: 8452, T.: 08.07.195, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 11.06.2024)

³⁷ RG. No: 10703-70705, T.: 10.01.1961, <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 13.06.2024)

³⁸ ÇAVUŞ, s. 37

³⁹ Mülga 357. Madde: “Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.

1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması çift defter kullanmaktır.)

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmyan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmyarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

alınmıştır⁴⁰. Kaçakçılık kavramı ise, Kanun'un 344. maddesinde; "*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır. İlgili düzenlemeden kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için kastın varlığı ve vergi ziyayı şartının gerçekleşmesi gerekirdi⁴¹.

30.12.1980 Tarih ve 2365 Sayılı Kanun⁴² ile 213 Sayılı Kanun'da değişiklikler yapılmıştır. İşbu Kanun ile 357. Madde kaldırılarak, idari para cezası verilmesini gerektirir eylemlerin düzenlendiği 344. Maddenin ilk altı bendinde sayılan fiiller, ceza yargılamasına konu edilecek şekilde, yani gerçek anlamda suç olarak düzenlenmiştir⁴³.

24.06.1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun⁴⁴ ile de 213 Sayılı VUK'ta değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun ile VUK 344/1 fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşması için "*...mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi*"⁴⁵ gerektiği belirtilerek, kastın varlığının da iddia eden tarafça ispat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında altı bent olarak belirtilen fiillerin gerçekleşmesi halinde vergi ziyasının oluşması halinde ise, kastın varlığının karine olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Ayrıca Kanunun 344/1. bendinde daha önce yer almayan "*Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek*"⁴⁶ fiilleri eklenmiştir.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiçbirine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)"

⁴⁰ Mahmut KAŞIKÇI, Altan RENÇBER, **Vergi Ceza Hukuku**, Onikilevha, İstanbul, Ağustos, 2023, s. 152

⁴¹ GEÇER, s. 29

⁴² RG. Mükerrer No: 17207, T.: 31.12.1980 https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17207_1.pdf, (E.T.: 20.03.2024)

⁴³ KAŞIKÇI, RENÇBER, s. 153

⁴⁴ RG. No: 21982, T.: 6.7.1994 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21982.pdf>, (E.T.: 20.03.2024)

⁴⁵ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 20.02.2024)

⁴⁶ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 20.02.2024)

22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun⁴⁷ ile 213 Sayılı VUK'ta adeta vergi reformu olarak⁴⁸ anılacak önemli değişiklikler yapılmıştır. İşbu Kanun ile getirilen en önemli değişikliklerden biri, ceza yargılamasına konu edilecek vergi kaçakçılığı suçunun “Vergi Kaçakçılığı Suçu” ve idari yaptırım uygulanmasını gerektiren vergi kaçakçılığı suçlarının ise “Vergi Ziyayı Suçu” olarak iki ayrı başlıklarda düzenlenmesidir⁴⁹. Vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Vergi ziyasına sebep olunması halinde ziyayı edilen verginin üç katı tutarında ceza kesileceği düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçları ise 359. maddede iki bent olarak sayılmıştır. İlk bentte sayılan fiillere daha hafif hapis cezası verileceği; ikinci bentte sayılan fiillere ise daha ağır hapis cezası verileceği belirtilmiştir.

23.01.2008 Tarih ve 5728 Sayılı Kanun⁵⁰ ile de 213 Sayılı VUK'ta önemli değişiklikler ihdas edilmiştir. İşbu Kanun ile VUK 359. Maddede iki bent halinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına, “...ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar...”⁵¹ hakkında suç ihdas eden üçüncü bent eklenmiştir. Yine VUK 359. Maddesi kapsamında düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaların alt sınırları arttırılmıştır.

Bir başka değişiklik, 29.04.2021 Tarih ve 7318 Sayılı Kanun'un⁵² 4. Maddesi ile 213 Sayılı VUK 359/ç bendinin⁵³ eklenmesidir. Ayrıca VUK 359. Maddede sayılan kaçakçılık suçlarına uygulanacak olan hapis cezalarının alt sınırları arttırılmıştır.

⁴⁷ RG. Mükerrer No: 23417, T.: 29.7.1998, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23417_1.pdf, (E.T.: 22.02.2024)

⁴⁸ ÇAVUŞ, s. 39

⁴⁹ ÇAVUŞ, s. 39

⁵⁰ RG. No: 26781, T.: 8.2.2008 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080208-1.htm>, (E.T.: 22.02.2024)

⁵¹ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080208-1.htm>, (E.T.: 22.02.2024)

⁵² RG. No: 31470, T.: 30.04.2021, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 22.02.2024)

⁵³ 7318 Sayılı Kanun'un 2. Maddesi: “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”

Son olarak 30.11.2022 Tarih ve 7423 Sayılı Kanun'un⁵⁴ 1. Maddesi ile 213 Sayılı VUK 359. Maddesine d bendi ile yeni suç eklenmiştir.

Muhtelif Kanunlar ile getirilen değişiklikler sonrası tezimizin konusunu da oluşturan Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun düzenlendiği VUK 359/b bendinin son hali; “b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”⁵⁵ şeklindedir.

1.4. BELGE KAVRAMI

Belge kavramı, eski dilde varaka olarak belirtilmekte olup TDK'da; “Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb.; vesika, doküman⁵⁶” şeklinde tanımlanmaktadır. Belge en açık anlamıyla 6100 Sayılı HMK m.199'da; “Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir”⁵⁷ şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, belge, bir kişinin kendisi hakkında hukuki sonuç doğurmasını sağlayacak biçimde yazılı iradesini sağlayan vesikadır⁵⁸. Dolayısıyla belgenin, en kısa anlatımla bir ispat aracı olarak tanımlanması mümkündür.

⁵⁴ 7423 Sayılı Kanun'un 1. Maddesi: “d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

⁵⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 10.03.2024)

⁵⁶ <https://sozluk.gov.tr/> (E.T.: 10.03.2024)

⁵⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 10.03.2024)

⁵⁸ Veli Özer ÖZBEK, Koray DOĞAN, Pınar BACAĞIZ, İlker TEPE, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 13.bsk., 2018, Ankara, Seçkin Yayınları, s. 831

Bu bölümde genel anlamı itibariyle belge kavramı, vergi hukuku açısından belge/fatura kavramı ile Vergi Usul Kanunu bakımında belge/fatura çeşitleri, belge/fatura yerine geçen belgeler ile belge/fatura yerine geçen belgelerle ilişkilendirilen belgeler açıklanacaktır.

1.5. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGE KAVRAMI

İşbu başlık altında öncelikle VUK açısından belge kavramı ve tutulması zorunlu belgeler ile kanun kapsamında tanımlanan belgeler açıklanacaktır.

1.5.1. Kavram

Türk vergi hukukunda mükellefin beyanı esas alınmaktadır. Bu nedenle belgeler, hem mükellefin beyanının doğru olup olmadığını ispat etmekte büyük öneme sahiptir⁵⁹.

Türk vergi sistemi kural olarak beyan sistemine dayandığından vergiyi doğuran olayın/muamelenin belgelendirilmesi, yani tevsiki ve işbu belgelerin kanunda belirtilen süreler içerisinde yine kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi gerekmektedir⁶⁰.

VUK kapsamında belgenin tanımı yapılmamış olup VUK kapsamında belgenin işlevi ise Kanunun “Vesikalar” başlığı altında düzenlenen 227/1 fıkrasında; “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*”⁶¹ denilmektedir. İlgili düzenlemeden, VUK kapsamında bir belgeden bahsedebilmek için kanuna göre tutulan ve mükellefin başkalarıyla yapmış olduğu iş ile işlemlerini belgelendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır⁶².

Burada belge kavramının sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle VUK. m. 1 ve 2’yi incelemek gerekir. İlgili düzenlemeler uyarınca VUK. 1.

⁵⁹ Sema ŞANLI, “Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi”, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023, s. 20

⁶⁰ Dündar AYDOĞAN, (Açıklamalı – İçtihatlı) *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Yetkin Basımevi, 2022, s. 161

⁶¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.03.2024)

⁶² GEÇER, s. 61

Maddesine bakıldığında; “...*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar...*”⁶³ kanunun kapsamına girmekteyken; VUK. 2. Maddede; “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir...*”⁶⁴ şeklinde belirtilen belgeler VUK kapsamına girmemektedir.

VUK’ta “Vesikalar” başlığı altında; VUK. m. 229’da Fatura, VUK. m. 230’da Sevk İrsaliyesi, VUK m. 234’te Gider Pusulası, VUK m. 235’te Müstahsil Makbuzu, VUK m. 236 ila 237 arasında Serbest Meslek Makbuzu, VUK m. 238’de Ücret Bordrosu ve VUK m.242 ve devamında ise Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi ile Günlük Müşteri Listesi ve Muhabere Evrakı, ayrıca Kıymetli Evrak bulunmaktadır⁶⁵. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenen işbu belgelerden Fatura, Sevk İrsaliyesi, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları, Müstahsil Makbuzu ile Serbest Meslek Makbuzu, Ücret Bordrosu, Yolcu Listesi, Taşıma İrsaliyesi ve Günlük Müşteri Listesi tevsik edici özellikleri olması sebebiyle VUK açısından belge niteliğinde kabul edilmektedir⁶⁶.

Bunların dışında ayrıca VUK Mükerrer madde 275’te düzenlenen Maliye Bakanlığı’na verilen yetki üzerine düzenlenen belgeler de VUK kapsamında belge olarak nitelendirilmektedir⁶⁷. Ayrıca VUK Mükerrer madde 242/1’de; “...*Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir*”⁶⁸ şeklindeki düzenlemeden anlaşılabacağı üzere elektronik ortamda oluşturulan belgelerin de VUK kapsamında belge niteliğini haiz olduğu anlaşılmaktadır⁶⁹.

VUK 25/1. Fıkrasında; “*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler...*”⁷⁰ kapsamında düzenlenen Tahakkuk Fişi, VUK m.34 ile m. 366 kapsamında düzenlenen Ceza İhbarnamesi ve VUK m. 120 kapsamında düzenlenen Düzeltme Fişi VUK kapsamında belge olarak nitelendirilemeyecektir⁷¹.

⁶³ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.03.2024)

⁶⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.03.2024)

⁶⁵ Hatice ELA, **Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, Ankara, Seçkin Hukuk, 2020, s. 136

⁶⁶ GEÇER, s. 62

⁶⁷ GEÇER, s. 64

⁶⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.03.2024)

⁶⁹ GEÇER, s. 64

⁷⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.03.2024)

⁷¹ GEÇER, s. 64

Bunun dışında vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi, muhafaza edilmesi ve ibraz mecburiyeti bulunmayan, mükellefin isteğe bağlı olarak düzenlenmekte olan belgeler de VUK kapsamında belge olarak nitelendirilemeyecektir. Bu hususa örnek olarak içeriğinde “Mali değeri yoktur” ifadesi barındıran Bilgi Fişleri yahut Sipariş Fişleri verilebilir⁷².

Sonuç itibarıyla VUK kapsamında belge kavramı, vergi kanunları ve VUK. Mükerrer madde 257’de belirtilen yetki uyarınca idarenin düzenleyici işlemleri çerçevesinde mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergiye esas olayların gerçek mahiyetini ortaya koymaya yönelik belgelendirilmesi/düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan matbu belgeler ve elektronik ortamda oluşturulması gereken belgeler olarak belirtilebilir. Dolayısıyla VUK 359. Maddede düzenlenen belge kavramı, VUK 227. Madde ve devamı maddelerinde düzenlenen belge kavramını karşılamaktadır⁷³.

VUK 227/4. Fıkra, Maliye ve Gümrük Bakanlığına da tanzimi zorunlu olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleme yetkisi tanınmıştır. İlgili düzenlemede, kanunun idareye vermiş olduğu yetki çerçevesinde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin kanunda öngörülen unsurları taşımamaları durumunda işbu belgelerin VUK bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmektedir⁷⁴.

1.6. BELGE TÜRLERİ/ÇEŞİTLERİ

1.6.1. Fatura

Fatura, vergi mükellefiyetine tabi olanların yasa gereği tutmaları gerekli olan kayıtlarının tevsikini, yani gelirleriyle giderlerini ispatlamaya ve böylelikle vergisel matrahının ispatına yarayan en sık kullanılan belgedir⁷⁵.

6102 Sayılı TTK’da fatura tanımı yapılmamışsa da, 21/1 fıkrasında; “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış*

⁷² GEÇER, s. 62

⁷³ ELA, **Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, s. 134

⁷⁴ GEÇER, s. 65

⁷⁵ Merve BEKÇİ İNNECİ, “Türk Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2019, s. 11; AYDOĞAN, s. 175

olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir”⁷⁶ şeklindeki düzenleme ile faturanın ispat gücüne değinilmiştir. Fatura, VUK 229. Maddede; “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır*”⁷⁷ şeklinde tanımlanmaktadır.

Dolayısıyla yasal düzenleme uyarınca fatura, bir yönüyle fatura verenin yapmış olduğu iş, hizmet yahut sağlamış olduğu menfaat karşılığında temin etmiş olduğu geliri ispat ederken, bir yönüyle de faturayı alan kişi açısından da almış olduğu mal ve hizmete yönelik giderini ispatlamasını sağlamaktadır⁷⁸.

1.6.1.1. Faturanın Şekli

Fatura düzenlerken bulunması gereken şekil şartları VUK 230. Maddede; “1. *Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, 2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, 3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; 4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı; 5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır...*”⁷⁹ şeklinde belirtilmiştir.

Eğer mükellefin, birden fazla işyeri yahut şubesi mevcutsa ve malın bir komisyoncu veya aracı vasıtasıyla bu yerler arasında taşınması veya satılması halinde de malın, gönderici tarafından malın kime ve nereye gönderildiği de ayrıca belirtilerek sevk irsaliyesi düzenlenmelidir. Ancak tüketicilerin, tüketim maksadıyla perakende olarak mal satın almaları ve satın aldıkları malları kendilerinin taşınması durumunda bu mallara dair fatura yahut perakende satış fişi bulunması koşulu ile sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

⁷⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 14.03.2024)

⁷⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 14.03.2024)

⁷⁸ AYDOĞAN, s. 176

⁷⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 14.03.2024)

Kanunda beş bent halinde belirtilen ve faturada bulunması zorunlu olan bilgilerden herhangi birinin bulunmaması durumunda VUK 227/3. fıkrasındaki; *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”*⁸⁰ şeklindeki düzenleme gereğince fatura hiç düzenlenmemiş sayılacaktır⁸¹. Bu durumda düzenlenen belgeler ile VUK. m.359 kapsamında düzenlenen kaçakçılık suçları işlenemeyecektir.

1.6.1.2. Faturanın Düzeni

VUK 231. fıkrasında; *“Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir. 2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur. 3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir. 4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur...”*⁸² şeklinde belirtilmektedir.

Bir faturanın VUK'ta belirtilen şekil koşullarına uygun bir şekilde düzenlenmesi, işbu faturanın hem bir mal satışı/iş yapan hem de karşı tarafta bulunan kişi açısından delil niteliği bulunmaktadır⁸³. Zira bir mal satışı/iş yapan taraf da, karşı taraf da yasa gereği tutmaları gereken defter ve kayıtlarının dayanağını faturaya dayandırmaktadır.

VUK 231/5. Fıkrası uyarınca; *“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya*

⁸⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 14.03.2024)

⁸¹ AYDOĞAN, s. 177

⁸² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 14.03.2024)

⁸³ GEÇER, s. 77

da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır”⁸⁴. Dolayısıyla ilgili düzenlemede belirtilen hususların fatura içeriğinde bulunması gerekir. Aksi takdirde fatura, hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında⁸⁵, VUK. 231/5 bendinde belirtilen süre zarfında düzenlenmeyen faturaların VUK kapsamında hiç düzenlenmemiş sayılmasına karar verilmiş olmasına rağmen işbu faturalar yönünden cezai yaptırım düzenlenmediği, ayrıca VUK 353’te de işbu belgeler için özel usulsüzlük cezası kesilebileceği düzenlenmediği gerekçesiyle ilk derece mahkemesince verilen ısrar kararına yönelik davalı idarenin temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Faturanın süresinden sonra düzenlenmesi, faturanın içerik ve esas bakımından yok kabul edilmesini gerektirmeyecektir. Zira süresi geçtikten sonra düzenlenen faturalar karşı tarafça süresi içerisinde ve yasal şartlara uygun olarak itiraz edilmeden kesinleştiğinde Türk Ticaret Kanunu kapsamında delil niteliği taşımaktadır⁸⁶.

1.6.1.3. Fatura Düzenleme ve Kullanma Zorunluluğu

Fatura kullanma zorunluluğu VUK. 232. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

- 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
- 2. Serbest meslek erbabına;*
- 3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara*
- 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
- 5. Vergiden muaf esnafa.*

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak

⁸⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 15.03.2024)

⁸⁵ VDDK T: 02.03.2022, E: 2020/1199, K: 2022/239, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T.: 20.03.2024

⁸⁶ GEÇER, s. 75

mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (6.900 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (6.900 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir”⁸⁷.

1.6.1.4. Fatura Çeşitleri

Fatura çeşitleri, Adi (Basit) Fatura, Açık/Kapalı Fatura, İrsaliyeli Fatura, Proforma Fatura, İade Faturası, Numune Faturası, İhracatçı İçin Düzenlenen Fatura, Konsolosluk Faturası, Elektronik Fatura gösterilebilir⁸⁸. Aşağıda işbu faturalar açıklanacaktır.

1.6.1.5. Adi (Basit) Fatura

Piyasada en sık kullanılan ve VUK'ta tanımlanan⁸⁹ ve peşin alışverişlerde kullanılan⁹⁰ fatura çeşididir. Satıcı tarafından satılan bir malın yahut hizmet veren tarafından sunulan bir hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı miktarı göstermek amacıyla düzenlenen ve alıcıya verilen faturadır⁹¹. VUK'ta düzenlenen şekil şartlarına ve nizam/düzen hükümlerine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir⁹².

1.6.1.6. İrsaliyeli Fatura

İrsaliyeli fatura, VUK 230/5 fıkrasında; *“Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır”⁹³* şeklinde belirtilmektedir. Mükellefin birden fazla iş yeri ve şubelerinin bulunması halinde işbu iş yerleri ile şubeler arasında

⁸⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.03.2024)

⁸⁸ Onur GÖK, “Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2019, s. 32

⁸⁹ Ahmet TUTAR, “Türk Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Kırıkkale, 2022, s. 8

⁹⁰ AYDOĞAN, s. 191

⁹¹ AYDOĞAN, s. 191

⁹² TUTAR, s. 192

⁹³ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 22.03.2024)

mal taşınması yahut malın komisyoncu ya da başka bir aracı vasıtasıyla gönderilmesi durumunda malın, gönderen tarafça sevk irsaliyesine bağlanması gerekmektedir⁹⁴.

Dolayısıyla fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak VUK. Mükerrer madde 257’de Maliye Bakanlığına verilen yetki ile 211 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde; “...*“İrsaliyeli Fatura” uygulamasını seçen mükelleflerden mal satın alan mükelleflerin, bu malları taşımaları veya taşıttırmaları esnasında “irsaliyeli fatura” bulunması halinde, bunların “sevk irsaliyesi” düzenleme yükümlülükleri yoktur... Bu usulü seçen mükellefler, o takvim yılı sona ermeden fatura veya sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenleyemezler. “İrsaliyeli Fatura” uygulamasını seçen mükelleflerden mal satın alan mükelleflerin, bu malları taşımaları veya taşıttırmaları esnasında “irsaliyeli fatura” bulunması halinde, bunların “sevk irsaliyesi” düzenleme yükümlülükleri yoktur...”*⁹⁵ şeklinde getirilen düzenlemeden yola çıkılarak mükelleflerin VUK. m. 231/5 fıkrasında belirtilen sattıkları malı teslim etmeleri yahut hizmet ifasından itibaren 7 gün içinde fatura düzenleme yükümlülüğünden vazgeçilerek tek bir belge halinde irsaliye faturası olarak düzenlenmesi imkânı getirilmiştir⁹⁶.

Ancak daha sonrasında ilgililer tarafından Bakanlığa yapılan başvurular neticesinde 232 Sıra No.lu.VUK Genel Tebliği ile; “...*Mükellefler, faaliyetleriyle ilgili olarak irsaliyeli fatura kullanmalarının yanısıra, bundan böyle fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı da kullanabileceklerdir. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşındığı hallerde, satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenlenebilecektir. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır...*”⁹⁷ şeklindeki düzenleme getirilmiştir.

İrsaliyeli faturaların, anlaşmalı matbaalarda fatura ölçütlerine uygun ve üç nüsha halinde bastırılması ve bunlardan iki nüshası malın taşındığı araçta bulunması zorunludur. Bu halde ayrıca sevk irsaliyesinin bulunması aranmayacaktır⁹⁸.

⁹⁴ AYDOĞAN, s. 192

⁹⁵ RG. No: 20989, T.: 12.09.10,1991, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 23.03.2024)

⁹⁶ AYDOĞAN, s. 19

⁹⁷ RG. No: 22132, T.: 05.12.1994, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22132.pdf>, (E.T.: 23.03.2024)

⁹⁸ AYDOĞAN, s. 192

1.6.1.7. Proforma Fatura

Proforma fatura, bir mal yahut hizmetin kesin satışından önce satıcı veya imalatçı işletme tarafından malı satın almak isteyen alıcıya hangi bedel ve şartlar altında satın alabileceğini gösterir teklifname niteliğinde ticari mektuba denilmektedir⁹⁹.

İşbu faturalar uygulamada ihracatta yahut bir malın teslimi öncesinde akreditif açılması için gerekli olan durumlarda kullanılmaktadır¹⁰⁰. Bu faturalar adi (basit) faturalar gibi anlaşmalı matbaalarda bastırılması yahut noterde tasdik ettirilmesi gerekmez. Bu faturaların ticari defterlere kaydedilmesi zorunlu değildir. Ancak faturanın üzerinde proforma fatura ibaresinin bulunması şarttır¹⁰¹.

1.6.1.8. Açık/Kapalı Fatura

Açık/kapalı fatura, mevzuatta düzenlenmeyen Ankara Ticaret Odası'nın 21.12.1948 Tarih, 6 No.lu. Teamül Kararı uyarınca ticari teamülden doğan bir uygulamadır. Açık faturada, bir mal veya hizmet bedeli ileri bir tarihte ödenecek olup açık fatura düzenlenirken satıcı, kaşesini faturanın üst kısmına basarak imzalamaktadır.

Kapalı fatura, bedeli düzenlendiği esnada ödenmiş fatura olup, kapalı fatura düzenlenirken satıcı, kaşesini faturanın alt kısmına basarak imzalamaktadır.

Dolayısıyla bir faturanın açık yahut kapalı fatura olup olmadığı, bedelinin ödenmiş olup olmadığı noktasında önem arz edecektir. Açık ve kapalı fatura Yargıtay İlamlarında¹⁰² da kabul edilmiştir.

⁹⁹ Ozan Muzaffer KÖSTÜ, "Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 33; AYDOĞAN, s. 192

¹⁰⁰ AYDOĞAN, s. 192

¹⁰¹ AYDOĞAN, s. 192

¹⁰² Yarg. 13 HD. T: 08.02.2019, E: 2019/725, K: 2019/3061 sayılı ilamda; "...Taraflar arasındaki uyumsuzluk, faturalarda yazılı bedellerin ödenip ödenmediği noktasında toplanmaktadır. Dosyanın incelenmesinde, davacı tarafından takibe dayanak yapılan faturaların hem üst kısmının hem de alt kısmının imzalı olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, taraflar arasındaki satım ilişkisinin peşin satış olup olmadığı, davacı tarafından suretleri sunulan faturaların açık ya da kapalı fatura mı olduğu önem arz etmektedir. Açık fatura; paranın tahsil edilmediği yani vadeli satış yapıldığı durumlarda düzenlenen fatura iken, kapalı fatura; mal ya da hizmet bedelinin peşin olarak tahsil edildiği durumlarda düzenlenmektedir. Açık faturada imza, faturanın üst tarafına atılmakta iken, kapalı fatura da imza faturanın alt tarafına atılmaktadır. Faturalar kapalı fatura ise, borcun davalı tarafından ödendiği hususunda karine teşkil eder ve aksini ispat yükü davacıdadır. Açık faturada ise, ispat yükü ödeme

1.6.1.9. İade Faturası

İade faturası, malın satıcısı tarafından düzenlenmeyen, alıcısı bir diğer anlatımla müşterisi tarafından düzenlenen faturadır¹⁰³. İade faturasına ilişkin VUK'ta ve diğer kanunlarda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak kural olarak müşteri tarafından düzenlenen faturadır¹⁰⁴.

Alıcının birinci ve ikinci sınıf tüccar, kazancı basit usulde tespit edilen tüccar yahut defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçi olması durumunda iade faturası düzenlenip bir nüshasının ilgili mal ile satıcıya gönderilecektir¹⁰⁵. Müşteri tarafından satıcıya yönelik düzenlenen iade faturasının, Hazine ve Maliye Bakanlığı onaylı ya da noter tasdikli fatura olarak düzenlenmesi ve faturanın görünür yerinde “İade faturasıdır” ibaresi yer almalıdır¹⁰⁶.

Alıcının vergi mükellefiyeti olmadığı durumlarda ise, iade faturasının nasıl düzenlenmesine ilişkin çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. KDV Uygulama Tebliği 11/1 fıkrasında; “...Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alırlar. Gider makbuzunda iade edilen malın KDV'si satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir...”¹⁰⁷ şeklinde belirtilmektedir.

Bir diğer düzenleme ise 385 Sıra No.lu.VUK. Genel Tebliği'nde “Kapıdan veya Mesafeli Sözleşme Düzenlenerek Yapılan Satışlarda İade İşlemlerinde Belge Düzeni” başlığı altında; “...sadece kapıdan ve mesafeli sözleşmeler düzenlenerek

yaptığını savunan davalıdadır. O halde mahkemece, fatura asılları da dosya arasına kazandırılarak, fatura özelliğine göre belirtilen ayırım yapıp gerektiğinde bilirkişi raporu da alınarak hasıl olacak sonuca uygun bir karar gerekirken, değinilen bu hususlar göz ardı edilerek yazılı şekilde hüküm tesisi usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir...” <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 21.01.2024

¹⁰³ GÖK, s. 34

¹⁰⁴ GEÇER, s. 79

¹⁰⁵ GEÇER, s. 79

¹⁰⁶ KÖSTÜ, s. 41

¹⁰⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 25.03.2024)

yapılan satışlara ilişkin iade işlemleri için Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden iade bölümünün yer alacağı bir faturanın düzenlenmesi ve en az iki örneğinin müşteriye malla beraber gönderilmesi... ”¹⁰⁸ gerektiği belirtilmiştir. Devamında ise, mezkûr faturanın alt kısmına açılacak olan iade bölümünde ise, “... Mali iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar... ”¹⁰⁹ belirtilmelidir.

Yine 433 Sıra No.lu. VUK. Genel Tebliği’nde; “İnternet Üzerinden Mal ve hizmet Satışında Düzenlenecek Faturalar” başlığı altında; “...İade bölümünde; mali iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar bilgilerinin bulunması zorunlu olup fatura üzerinde ayrıca "Bu satış internet üzerinden yapılmıştır." ifadesine yer verilir... ”¹¹⁰ şeklinde belirtilmektedir.

1.6.1.10. Numune Faturası

Numune faturası, satıcı tarafından tanıtım amaçlı müşteriye gönderdiği örneğe ilişkin düzenlenen faturadır¹¹¹. Numune faturasının düzenlenmesinde maliyetlerin doğru tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Zira örnekler/numuneler bedelsiz teslim edilmekteyse de malın üreticisinin, numunelerin maliyetin kayıt altına alınması gerekmektedir¹¹².

1.6.1.11. Konsolosluk Faturası

Konsolosluk faturası, mal hangi ülkenin konsolosluğuna ithal edilecekse ilgili konsolosluk tarafından onaylanan ve içeriğinde malın menşei, birim değerini içerir belgedir¹¹³.

¹⁰⁸ RG. No: 26954, T.: 01.08.2008 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/08/20080801-17.htm> (E.T.: 25.03.2024)

¹⁰⁹ RG. No: 26954, T.: 01.08.2008 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/08/20080801-17.htm> (E.T.: 25.03.2024)

¹¹⁰ RG. No: 28867, T.: 30.12.2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131230M1-16.htm>, (E.T.: 25.03.2024)

¹¹¹ GÖK, s. 35

¹¹² GÖK, s. 35

¹¹³ GEÇER, s. 82

1.6.1.12. Elektronik Fatura (E-Fatura)

Günümüzde teknolojinin ilerlemesi özellikle vergisel işlemlerini çok fazla sayıda belge ve kayıt üzerinden yürüten mükelleflere, bu hususta yeni yöntemlerin belirlenmesini zorunlu kılmıştır.

Buna göre VUK Mükerrer madde 242/1’de; “*Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir*”¹¹⁴ denilmektedir.

Dolayısıyla ilgili düzenlemeden elektronik belgenin, şekil kurallarından bağımsız olarak düzenlenmesi zorunlu olan belgelerdeki bilgileri ihtiva eden elektronik kayıtlar şeklinde tanımlandığı belirtilebilir¹¹⁵.

Bu çerçevede e- faturaya ilişkin çalışmalar, EFKS olarak bilinen sistem ile getirilmiş olup işbu sistem, ilgili kamu kuruluşlarca düzenlenen faturaların içeriğinde bulunması gereken bilgilerin belirlenen usuller ile GİB sistemine aktarılması koşuluyla bir yandan alıcıya verilmek amacıyla düzenlenen faturanın bir suretin güvenli bir şekilde e imzalı şekilde oluşturulmasını sağlayan bir yandan da fiziki olarak tanzim edilen faturaların bir suretinin saklanması zorunluluğunu kaldıran pilot bir uygulamadır¹¹⁶. E-fatura uygulaması GİB tarafından aşamalı bir şekilde yaygınlaşması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda ilk olarak anonim şirket ile limited şirket statüsüne sahip bazı mükellefler ile protokol imzalanarak, işbu mükellefler bakımından e-fatura gönderme ve almalarına izin verilmesiyle uygulamaya konulmuştur¹¹⁷. Daha sonrasında 397 Sayı No.lu. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış ve

¹¹⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 26.03.2024)

¹¹⁵ Mehmet Fatih KURŞUN, “Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ağustos, 2019, s. 39

¹¹⁶ Serkan ÖZDEMİR, “Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı, Maliye Programı, Doktora Tezi, İzmir, 2020, s. 203

¹¹⁷ KURŞUN, s. 39

05.03.2010 tarihinden itibaren e-faturaya ilişkin uygulama vergi sistemimizde yerini almıştır¹¹⁸.

421 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği ile kayıt dışılığın önüne geçmek ve vergi kanunlarına uyumun sağlanması maksadıyla bazı mükellefler e-fatura kullanma ve e-defter tutma mecburiyeti getirilerek kapsam genişletilmiş olup bunun dışında mükelleflerin, e-fatura alma/gönderme işlemlerini “özel entegrasyon” izni alan mükelleflerin bilgi işlem sistem raporu aracılığıyla da gerçekleştirebilecekleri düzenlenmiştir¹¹⁹.

462 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği’nde; “...hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden mükelleflerin, elektronik ortamda bilet düzenlemeleri, düzenledikleri e-Biletleri muhatabına iletmeleri ile bu belgeleri muhafaza ve ibraz etmelerine ilişkin usul ve esaslar...”¹²⁰ belirlenmiştir.

487 Sıra No.lu. VUK. Genel Tebliği ile; “...“sevk irsaliyesi”, “müstahsil makbuzu” ve “serbest meslek makbuzu” belgelerinin elektronik ortamda elektronik belge olarak düzenlenebilmesi, alıcısına elektronik veya kağıt ortamında iletilmesi ile muhafaza ve ibraz edilebilmesine ilişkin usul ve esaslar...”¹²¹ belirlenerek işbu belgelerin de elektronik ortamda düzenlenebilmesi mümkün hale gelmiştir¹²².

VUK kapsamında tanzim edilmesi mecburi belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine ilişkin düzenlemeleri içerir tüm tebliğler göz önünde bulundurularak elektronik belge uygulamasında bütünlüğün sağlanması amacıyla 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir¹²³.

İşbu Tebliğ’de E-Fatura, E-Arşiv Fatura, E-İrsaliye, E-Serbest Meslek Makbuzu, E-Müstahsil Makbuzu, E-Gider Pusulası, E-Bilet, E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi, E-Sigorta Poliçesi, E-Döviz Alım Belgesi, E-Dekont gibi uygulamalar vergi sistemimize kazandırılmıştır¹²⁴. Bunun dışında bu Tebliğ ile e-belge uygulamalarını kullanma zorunluluğu bulunan mükellefler gruplarının kapsamı da

¹¹⁸RG. No: 27512, T.: 05.03.2010 <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹¹⁹ AYDOĞAN, s. 196

¹²⁰ RG., No: 29573, T.: 25.12.2015 <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹²¹ RG. Tarih: 17.12.2017, Sayı: 30273 <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹²² AYDOĞAN, s. 187

¹²³ AYDOĞAN, s. 197

¹²⁴ GEÇER, s. 98

genişletilmiştir¹²⁵. Ayrıca bu Tebliğ’de; “...e-Fatura belgesi, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki “Fatura” belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir”¹²⁶ şeklinde belirtilmiştir.

1.6.1.12.1. E- Faturada Bulunması Gerekenler

509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde e- faturada bulunması gereken bilgiler; “...e-Faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası, e-Faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı, Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod (Başkanlık tarafından ebelge.gib.gov.tr adresinden yapılan duyuruda belirtilecek tarihten itibaren)..”¹²⁷ şeklinde belirtilmiştir.

İlgili düzenlemenin devamında; “...Başkanlık, ihtiyaç duyulması halinde söz konusu bilgilere ilave bilgilerin de e-Faturada bulunmasını mükelleflere gerekli duyuruları ebelge.gib.gov.tr adresinde yaparak isteyebilir. Mükellefler e-Fatura üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir”¹²⁸ denilmektedir.

1.6.1.12.2. E- Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu

E- fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler 509 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği IV.1.4 numaralı bölümünde belirtilmiştir. Buna göre;

“...1- Brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı);

a) 2018, 2019 veya 2020 hesap dönemleri için 5 Milyon TL,

b) 2021 hesap dönemi için 4 Milyon TL,

¹²⁵ GEÇER, s. 98

¹²⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹²⁷ RG. No: 30923, T.: 19.10.2019 <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹²⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

c) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 3 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

2- 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan (bayilik lisansı dâhil) mükellefler.

3- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler.

4- Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 23/10/2014 tarihli ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları ile kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamda mal veya hizmet satışını gerçekleştiren mükelleflerden, 2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) olanlar.

5- 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.

6. Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden tüm mükellefler (hastane, tıp merkezleri, dal merkezleri, diyaliz merkezleri, Sağlık Bakanlığından ruhsatlı diğer özelleşmiş tedavi merkezleri, tanı, tetkik ve görüntüleme merkezleri, laboratuvarlar, eczaneler, tıbbi cihaz ve malzeme tedarikçileri, optisyenlik müesseseleri, işitme merkezi, kaplıcalar, beşeri tıbbi ürün/ürün sunan ve/veya üreten özel hukuk tüzel kişileri ve bunların tüzel kişiliği olmayan şubeleri, ecza depoları vb.).

7- Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerden brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı); a) 2020 veya 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, b) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri olan mükellefler.

8- Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri.

9 - 2/4/2022 tarihli ve 31797 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Şarj Hizmeti Yönetmeliği kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan şarj ağı işletmeci lisansı alan mükellefler ile bu mükellefler tarafından sertifika verilen şarj istasyonu işletmecileri.

b) e-Fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile ihtiyari olarak uygulamaya dahil olan mükelleflerin, birbirlerine sattıkları mallar ve/veya ifa ettikleri hizmetler için düzenlemeleri ve almaları gereken faturaları, bu Tebliğin “V.7.” ve “VIII.” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeleri ve almaları zorunludur”¹²⁹.

1.6.1.12.3. E- Arşiv Fatura Uygulaması

E- Arşiv fatura uygulamasına ilişkin 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre; “...Başkanlıktan e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olma izni alan mükellefler, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlar) düzenleyecekleri faturaları da elektronik ortamda e-Arşiv Fatura olarak oluşturur...”¹³⁰ şeklinde belirtilmektedir. Alıcı tarafından talepte bulunulması halinde E- Arşiv Fatura, kağıt ya da elektronik ortamda iletilebilecektir. Elektronik ortamda tanzim edilen faturanın kağıt biçiminde gönderilen ya da elektronik ortamda iletilen hali belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali de ikinci nüsha hükmündedir.

¹²⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹³⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

Aynı şekilde işbu belgeler de fiziki ortamda oluşturulan fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olacaktır.

1.6.1.12.4. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü

VUK'taki düzenlemeler uyarınca mükellefler kendileri tarafından tanzim edilenler dışında kendi adlarına düzenlenen ve 509 Sıra No.lu. VUK. Genel Tebliği'ne konu belgeleri yasa da belirtilen süreler içerisinde muhafaza etme ve istenilmesi halinde ibraz etmekle sorumludur. Bu kapsamda “...e-Belgelerin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilemezliği Mali Mühürle ve nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-Belgenin düzenleyicisi tarafından kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri e-Belgeleri, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir. Söz konusu e-Belgelerin alıcıları ise kendilerine iletim şekline uygun olarak, elektronik ortamda iletilmiş olması halinde üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda, kâğıt ortamda teslim edilmiş ise kâğıt ortamda muhafaza ve ibraz edilecektir...”¹³¹.

İşbu e- belgeler de VUK. m. 253'te düzenlenen muhafaza yükümlülükleri ile VUK m. 256'da düzenlenen ibraz yükümlülüğü kapsamına dâhildirler¹³². Bu itibarla işbu e- belgelerin, üzerindeki mali mühür yahut elektronik imzayı kapsayacak biçimde kendi bünyesinde VUK. m. 253 gereğince; “...ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye...”¹³³ ve VUK. m. 256 gereği ibraz edilmesi gerekmektedir¹³⁴.

¹³¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹³² GEÇER, s. 87

¹³³ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 26.03.2024)

¹³⁴ ELA, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, s. 159

1.6.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler

VUK'ta fatura yerine geçen belgeler olarak 233. Maddede düzenlenen Perakende Satış Vesikaları, 234. madde kapsamında düzenlenen Gider Pusulası ve m. 235. Maddede düzenlenen Müstahsil Makbuzudur.

1.6.2.1. Perakende Satış Vesikaları

Perakende Satış Vesikaları, VUK 233. Maddede düzenlenmiştir. Buna göre; Birinci ila ikinci sınıf tacirlerin ve kazancı basit usul ile tespit edilenlerin, bunların dışında defter tutma zorunluluğu bulunan çiftçilerin düzenledikleri belgedir. Burada ilgili kişiler fatura verme mecburiyetinde olmadıkları satışlara ilişkin düzenlemekte oldukları bu vesikaların içeriğinde mükellefin adını, düzenleme tarihini ve alınan para miktarı bulunmak mecburidir. Kanunda işbu belgeler; *“Perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri”*¹³⁵ olarak düzenlenmiştir.

Perakende satış fişi düzenlenmesi için VUK 232/son fıkrasında belirtilen 6.900 TL parasal sınırın geçmemesi gerekmektedir. Ancak parasal sınırın aşılması yahut nihai alıcı tarafından talep edilmesi halinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir¹³⁶.

İşbu belgelerin seri ve sıra numarasını içerir şekilde iki suret halinde hazırlanması gerekir. Zira bir suretinin müşteriye verilmesi zorunludur. Ayrıca VUK. 233/son fıkrasında; *“Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir”*¹³⁷ denilmektedir.

Bunun dışında ödeme kaydedici cihaz kullanılmak suretiyle oluşturulan satış fişleri ile ruloların da fatura yerine geçtiği belirtilmektedir. Nitekim bu husus 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da; *“...birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura*

¹³⁵<https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹³⁶ KURŞUN, s. 53

¹³⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer... ”¹³⁸ denilmek suretiyle ortaya konulmuştur. 1 Seri No.lu KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğde; “...Satış fişini veren kişi veya kuruluşun, ad soyadı veya ünvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, satılan malların cinsi, (gıda, giyim vb.. şekilde mal grupları itibariyle veya bunları ifade eden harfli kısaltmalarla gösterilebilir.) bedelleri, vergili olup olmadıkları ve bunlara ilişkin toplamaları, müteselsil fiş numarası, işlem tarihi, cihazın onaylandığını gösterir mali sembol ve cihaz sicil numarası... ”¹³⁹ muhakkak bulunmalıdır.

1.6.2.2. Gider Pusulası

VUK 234. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerle ”¹⁴⁰ denilmektedir.

İşbu belge, malın türü, mahiyeti, miktarı ile ilgili bilgileri, malın bedeli, belgeye konu edilen işi yaptıran kişi ile yapan kişiye ilişkin bilgilerin, tüm bunların dışında belgenin seri ve sıra numarasını içerir şekilde iki suret olarak tanzim edilmelidir.

Gelir Vergisi Kanunu m. 94/13’te; “Esnaf muafliğından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden... ”¹⁴¹ belli oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. İşbu kesintilere muhtasar beyannamede dayanılması ve yasal süreleri içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenmesi gerekir. Bunun dışında, vergiden muaf tutulan esnaf haricindekilerin sağladıkları mal yahut hizmete ilişkin tanzim edilen gider pusulasına dayanılarak vergiden kesinti yapılamayacaktır.

¹³⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹³⁹ RG. No: 18661, T.: 09.02.1985, <https://www.gib.gov.tr/>

¹⁴⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹⁴¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

1.6.2.3. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil makbuzu, VUK 235. Maddede düzenlenmiştir. Buna göre; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalıyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecbur...”*¹⁴² oldukları belge olarak belirtilmiştir.

VUK 235/4. fıkrada müstahsil makbuzunun içeriğinde bulunması gereken bilgilere yer verilmiştir. Bunlar; *“Makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli”*¹⁴³ şeklindedir.

1.6.3. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgelerle İlişkilendirilen Belgeler

1.6.3.1. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, satılan ya da satılması muhtemel olan bir malın aynı mükellefin diğer iş yeri veya şubelerine ya da bir mükellef tarafından başka bir mükellefin ticari işletmesine nakli esnasında düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunlu olan bir belgedir¹⁰¹.

VUK. m.230’da üç durumda sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre ilk hal; mükellefin birden fazla iş yeri ve şubesi bulunması ve malın işbu yerlerden birine taşınması durumudur. Burada belgeye konu edilen malın alıcısı tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmelidir.

İkinci hal; belgeye konu edilen malın, satışı için bir komisyoncuya yahut bir başka aracıya gönderilmesi halinde gönderici tarafça sevk irsaliyesi tanzim edilmelidir.

¹⁴² <https://www.mevzuat.gov.tr/>

¹⁴³ <https://www.mevzuat.gov.tr/>

Üçüncü hal ise; malın satıcı tarafından alıcısına teslimi amacıyla taşınması yahut taşıtırılmasıdır. Bu durumda sevk irsaliyesinin satıcı tarafından düzenlenmesi mecburidir. Bununla birlikte alıcının da sevk irsaliyesi düzenlemelidir.

Diğer taraftan kimlerin sevk irsaliyesi düzenleme mecburiyeti bulunmadığı VUK. 230/son fıkrasında; “... *nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz*”¹⁴⁴ şeklinde belirtilmektedir.

1.6.3.2. Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi VUK. 240/A bendinde düzenlenmiştir. Buna göre; “...*Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209 ncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar...*”¹⁴⁵ denilmektedir.

İşbu belge, bir suretin, malı taşıtıran tarafça, bir sureti malı taşıyan araç sürücüsü, son suretinin ise taşıyan tarafça saklanması sağlayacak şekilde taşıyan tarafından üç suret olarak tanzim edilir¹⁴⁶.

Ücret mukabilinde mal taşıma işi yapan kişiler ile birlikte nakliye komisyonculuğu yapanlar ve acenteler de işbu belgeye ilişkin yasal düzenlemelere riayet etmeleri zorunludur¹⁴⁷.

1.6.4. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler Dışındaki Belgeler

1.6.4.1. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu VUK. 236 ila 237 maddelerinde düzenlenmiştir. VUK. 236. Maddede kimlerin işbu belgeyi istemek yahut düzenlemek mecburiyetinde

¹⁴⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/>

¹⁴⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹⁴⁶ Ercan AY, “Vergi Suç ve Cezaları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, S. 87

¹⁴⁷ GEÇER, s. 97

olduğu belirtilmektedir. Buna göre; “*Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir*”¹⁴⁸ denilmektedir.

Serbest meslek makbuzu tanzim edilirken riayet edilmesi gereken şekli şartlar ise VUK. 237. Maddede düzenlenmiştir. Buna göre; makbuzu veren kişinin ad, soyad /unvan ve adres ve kimlik bilgilerini, hesap bilgilerini, müşterinin ad, soyad/unvan ve adres bilgilerini, bunun dışından alınan paranın ne zaman alındığı ve miktarı gibi bilgileri ihtiva etmelidir. Bu makbuzların serbest meslek erbaplarınca imzalanması gerekir.

379 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2. Maddesinde; “...Bakanlığımıza tanınan yetkilere dayanılarak, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS -Point of Sale- olarak anılacaktır) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür”¹⁴⁹ şeklinde belirtilmiştir.

Ez cümle, serbest meslek makbuzu, serbest meslek sahibi tarafından mesleki faaliyetleri neticesinde yapmış olduğu tahsilat/larını belgelendirmek amacıyla iki nüsha halinde düzenleyip, bir nüshasını da müşteriye verdiği belge¹⁵⁰ şeklinde tanımlanacaktır.

1.6.4.2. Ücret Bordrosu

Ücret bordrosu, VUK. 238. Maddede düzenlenmiştir. İşverenler tarafından tutulması zorunlu olan ve her ay ödedikleri ücretlere ilişkin miktarları içerir belgelerdir. İlgili düzenlemenin devamında ise, Gelir Vergisi Kanunu’na göre

¹⁴⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.03.2024)

¹⁴⁹ RG. No: 26747, T.: 05.01.2008

¹⁵⁰ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, b. 10., Türkmen Kitabevi. İstanbul, 2014, s. 263

vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bordronun içeriğinin, VUK. 238/3. Fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre; hizmet erbabının ad, soyad bilgilerinin, ücretin alındığına ilişkin hizmet erbabı tarafından atılmış imza veya mühür, birim ücreti, çalışma süresi, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı içermelidir. Tüm bunların dışında mezkûr bordronun senenin hangi ayına ilişkin düzenlendiği baş kısmında belirtilmesi zorunludur. Bordroların gelecek ayın yirminci gününe dek tanzim edilip tarihlenmesi ve müessese sahibi ya da müdürü ve bordroyu düzenleyen memur tarafından imzalanması gerekmektedir.

Tüm bunların dışında ücret bordrosu yerine geçecek belgeler VUK 239. Maddede; “*Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar...*”¹⁵¹ olarak belirtilmektedir.

1.6.4.3. Muhabere Evrakı

Muhabere evrakı, VUK.. m. 241’de düzenlenmiştir. Buna göre; “*Tüccarların her nevi ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap hulasaları dahil)*”¹⁵² muhabere evrakını oluşturacaktır. İşbu belgelerin de muhafazası zorunludur.

1.6.4.4. Kıymetli Evrak

Kıymetli evrak, VUK Mükerrer madde 241’de düzenlenmiştir. Mükellefler tarafından satılan mal yahut yaptıkları işler sebebiyle Buna göre; “*Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri...*”¹⁵³ mezkûr evrakların içeriğinin TTK uyarınca yer alması gereken bilgilerin de içermesi gerektiği belirtilmiştir.

¹⁵¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

¹⁵² <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

¹⁵³ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

Bunun dışında ilgili yasal düzenleme gereği evrak içerisinde “*Müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası*”¹⁵⁴ bulunmalıdır.

1.6.5. Diğer Belgeler

Diğer belgeler, VUK. 242. Maddesinde; “...*mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları...*”¹⁵⁵ olarak belirtilmiştir. İşbu belgelerin de muhafaza zorunluluğu bulunmaktadır.

1.6.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgeler

VUK Mükerrer madde 257/1’de, “*Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya...*”¹⁵⁶ yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca VUK. Mükerrer madde 257/1’de tanınan yetkiye dayanılarak tebliğler yolu ile düzenlenmesi zorunlu, kanıtlayıcı belge olarak kabul edilen belgeler olarak, ambar tesellüm fişi¹⁵⁷, adisyon¹⁵⁸, reçete¹⁵⁹, kıymetli

¹⁵⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

¹⁵⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

¹⁵⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 28.03.2024)

¹⁵⁷ RG. No:19067, T.:03.04.1986, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19067.pdf>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁵⁸ RG. No:24497, T.:18.08.2001, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/08/20010818.htm>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁵⁹ RG. No:20161, T.:10.05.1989, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/08/20010818.htm>, (E.T.: 30.03.2024)

maden alım satım belgesi¹⁶⁰, döviz alış satışı gösterir belge¹⁶¹, bankalarca düzenlenmesi gerekli olan belgeler¹⁶², sigorta şirketleriyle acenteler tarafından tanzim edilmesi gereken belgeler ve de sermaye piyasası aracılarınca¹⁶³ tanzim edilmesi düzenlenmesi zorunlu belgelerdir¹⁶⁴.

1.7. CEZA HUKUKU VE VUK KAPSAMINDA SAHTE BELGE KAVRAMLARI

1.7.1. Genel Anlamda Sahte Belge Kavramı

Sahte belge kavramının tanımı yapılmadan önce sahte ve sahtekarlık kavramları üzerinde kısaca durulacaktır. Farsçadan dilimize geçmiş olan sahte kelimesi, TDK'da “*bir şeyin aslına benzetilerek yapılan; çakma, düzme, düzmece*”¹⁶⁵ olarak tanımlanmaktadır. Sahtecilik ise, *sahtekarlık*¹⁶⁶ olarak tanımlanmaktadır. Ceza hukukunda yapılan tanımına bakıldığında ise, “*gerçeğin hileli bir şekilde değiştirilmesi, gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi*”¹⁶⁷ şeklindedir.

1.7.2. Ceza Hukuku Kapsamında Sahte Belge/Sahtecilik Kavramı

Ceza hukuku kapsamında sahtecilik kavramı; *gerçeğin hileli davranışlarla değiştirilmesi, tahrif edilmesi* şeklinde tanımlanmaktadır¹⁶⁸. Dolayısıyla hile, sahteciliğin bir unsuru olarak belirtilebilir¹⁶⁹. Sahtecilik kavramı ceza hukuku doktrininde geniş ve dar anlamda olarak iki farklı şekilde değerlendirilmiştir¹⁷⁰. *Erman'a göre*; geniş anlamda sahtecilik kavramı, hile kavramı ile özdeşleştirilmiştir.

¹⁶⁰ RG. No: 26747, T.: 05.01.2008, <http://www.gib.gov.tr/node/87910>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁶¹ RG. No: 21896, T.: 05.04.1994, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21896.pdf>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁶² RG. No: 22397, T.: 07.09.1995, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22397.pdf>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁶³ ELA, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge”, s. 208

¹⁶⁴ GEÇER, s. 98

¹⁶⁵ <https://sozluk.gov.tr/>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁶⁶ <https://sozluk.gov.tr/>, (E.T.: 30.03.2024)

¹⁶⁷ Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Mehmet Emin ALŞAHİN, Kerim ÇAKIR, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 20. bsk., Ekim, 2022, s. 749

¹⁶⁸ Songül, YENİGÜN, “Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2021, s. 6

¹⁶⁹ YENİGÜN, s. 6

¹⁷⁰ GEÇER, s. 100

Hileye başvurularak gerçekleştirilen her suçun sahtecilik suçunu kapsadığını, geniş anlamda sahteciliğin bir amaç değil de başka suçları işlemek adına bir araçtır¹⁷¹. Geniş anlamda sahteciliğe örnek olarak içinde hileyle aldatmanın bulunması sebebiyle dolandırıcılık suçları verilebilecekken, belgede sahtecilik suçları ise dar anlamda sahteciliğe örnek olarak verilebilecektir¹⁷².

Tez çalışmasının ikinci bölümünde açıklanacak VUK. 359. Maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda, kanunda belirtilen hareketin gerçekleştirilmesiyle oluştuğundan, yani herhangi bir neticenin gerçekleşmesi aranmadığından, işbu suçlarda dar anlamda sahtecilikten uzaklaşıldığını göstermektedir¹⁷³.

1.7.2.1. Maddi ve Fikri Sahtecilik

Mülga 765 sayılı TCK'da hususi olarak resmi belgede fikri sahtecilik suçu ihdas edilmişken, 5237 sayılı TCK 204/2. fıkrasındaki düzenleme içerisinde genel bir düzenleme içerisinde belirtilmektedir¹⁷⁴. 765 sayılı mülga TCK'da memur tarafından işlenen resmi evrakta sahtecilik suçlarında, maddi sahtecilik ve içerik sahteciliği olarak da adlandırılan fikri sahtecilik ayrımı yer almaktaydı¹⁷⁵. Ancak hem mülga Kanunda hem de yeni Kanunda da maddi ve fikri sahtecilik tanımlanmamış olup doktrinde sahtecilik suçları, maddi ve fikri sahtecilik olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁷⁶. Bir kısım yazarlar tarafından bu ikili ayrım gereksiz bulunmuştur¹⁷⁷. Fakat doktrinde iki sahtecilik türünün ayrımı konusunda baskın görüş; sahte teriminin anlamı itibarıyla yapılan ayrımdır¹⁷⁸.

¹⁷¹ Sahir ERMAN, **Ticari Ceza Hukuku Cilt: III Sahtekârlık Suçları**, 4. bsk., İstanbul 1981, s. 1-6

¹⁷² Mustafa Kemal GÖKMEN, "Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur", **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, 2019, s. 461

¹⁷³ GEÇER, s. 100-101

¹⁷⁴ YENİGÜN, s. 8

¹⁷⁵ YENİGÜN, s. 8

¹⁷⁶ Hasan Tahsin GÖKCAN, "Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:67 S.: 3, 2009, s. 90

¹⁷⁷ ARTUK, GÖKÇEN, ALŞAHİN, ÇAKIR, s. 430

¹⁷⁸ ÖZBEK, DOĞAN, BACAĞIZ, TEPE, s. 851.

1.7.2.2. Aldatma Kabiliyeti

Aldatmak fiili TDK'da; *“Beklenmedik bir davranışla yanıltmak, karşısındakinin dikkatsizliğinden, ilgisizliğinden yararlanarak onun üzerinden kazanç sağlamak, bir şeyin görünürdeki durumu, o şeyin niteliği bakımından yanlış bir kanı vermek, Yanlış yapmaya yöneltmek, kandırmak...”*¹⁷⁹ şeklinde birden fazla anlamlarda kullanılmaktadır. Aldatma kabiliyeti, öğreti ile yargı kararlarında “iğfal kabiliyeti”, “aldatma gücü”, “aldatma yeteneği” gibi farklı anlamlarda da ifade edilmektedir¹⁸⁰.

Aldatma kabiliyeti, TCK 204. madde gerekçesinde ise; *“Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyula anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmek gerekir”*¹⁸¹ şeklinde ifade edilmektedir. TCK hükümleri ile madde gerekçesinden anlaşılacağı üzere aldatma kabiliyeti, suçun maddi unsuru olarak değerlendirilmesi gerekmekte¹⁸² olup, bu kavram ile bir belge/evrak üzerinde yapılan sahteciliğin, üçüncü kişileri yanıltabilecek/aldatabilecek şekilde yapılması gerektiği ifade edilmektedir¹⁸³.

Doktrinde aldatma kabiliyetinin belgede sahtecilik suçları açısından ortak bir unsur olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda tartışılmıştır. Bazı yazarlar, aldatma kabiliyetinin, zarar verme imkan ve olasılığı çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur.

Bir diğer tartışma konusu ise aldatma kabiliyetinin nasıl tespit edileceğidir. Yargıtay'ın istikrar kazanmış ilamlarında¹⁸⁴; aldatma kabiliyetinin objektif ölçütlere

¹⁷⁹ <https://sozluk.gov.tr/>, (E.T.: 02.04.2024)

¹⁸⁰ Ahmet GÖKCEN, **Belgede Sahtecilik Suçları (m.204-212)**, Adalet Yayınevi, 5.b. Ankara, 2018, s. 114

¹⁸¹ <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c059/tbmm22059119ss0664.pdf> (E.T.: 25.08.2024)

¹⁸² GÖKCEN, **Belgede Sahtecilik Suçları (m.204-212)**, s. 116; YENİGÜN, s. 12

¹⁸³ Doğan SOYASLAN, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, 10.b. Ankara, 2014, s. 497; GÖKCEN, **Belgede Sahtecilik Suçları (m.204-212)**, s. 114

¹⁸⁴ Yarg. 11. CD. T: 26.06.2019, E:2018/6479, K:2019/5674 sayılı ilamda: *“ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 gün ve 232-250 sayılı, 09.10.2012 tarihli 2011/8-335 Esas ve 2012/1804 sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldaticılık niteliğinin bulunması ve keyfiyetin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği...”*, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), (E.T.: 02.04.2024)

dayanılarak belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁸⁵. Zira Yargıtay, aldatma kabiliyetini suçun, maddi unsuru¹⁸⁶ olarak kabul etmekte olup ilk bakışta sahte olduğu anlaşılan bir belgeye dayanılarak fail hakkında mahkumiyet hükmü tesis edilemeyeceği belirtilmektedir. Doktrinde de aldatma kabiliyetinin objektif ölçütler kriter alınarak tespit edilmesi gerektiği ve belgede ilk görüşte anlaşılan sahte olduğu anlaşılmaması halinde aldatma kabiliyetinin bulunmadığına dair görüşler bulunmaktadır.

Ayrıca Yargıtay’a göre, bir belgenin yasal unsurlarını barındırmayan şekilde tanzim edilmesi durumunda da aldatma yeteneğinin varlığının bulunmadığı belirtilmektedir¹⁸⁷.

Yargıtay tarafından sahtecilik iddiasının varit olup olmadığının tespiti açısından ise, belge aslının getirtilerek üzerinde inceleme yapılması gerektiği

¹⁸⁵ GÖKCEN, **Belgede Sahtecilik Suçları (m.204-212)**, s. 117; ÖZBEK, DOĞAN, BACAĞIZ, TEPE, s. 850

¹⁸⁶ Yrg. 11. CD. T: 16.06.2020, E: 2020/678, K: 2020/3163 sayılı ilamda; “...Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 14.10.2003 tarihli ve 232-250 sayılı, 09.10.2012 tarihli 2011/8-335 Esas ve 2012/1804 sayılı kararlarında da açıklandığı üzere, sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin nesnel olarak aldattıcılık yeteneğinin bulunması ve aldatma keyfiyetinin belgeden objektif olarak anlaşılması gerektiği, muhatabın hatasından, dikkatsizlik veya özensizliğinden kaynaklanan fiili işgalin, aldatma yeteneğinin varlığını göstermeyeceği anlaşılmakla; dosyada aslı bulunan suça konu nüfus cüzdanı üzerinde heyetimizce yapılan gözlemlerde, nüfus cüzdanındaki fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin bulunmadığının anlaşılması karşısında, yapılan sahtecilik ilk bakışta kolaylıkla anlaşıldığından; suça konu belgenin mevcut haliyle aldatma niteliğinin bulunmadığı ve bu nedenle suçun yasal unsurları oluşmadığından sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden mahkumiyetine karar verilmesi...”, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), (E.T.: 02.04.2024)

¹⁸⁷ Yrg. 11. CD T: 12.11.2015, E: 2013/22285, K: 2015/30811 sayılı ilamda; “...Dosyada mevcut ekspertiz raporunda her ne kadar suça konu sürücü belgesinin orjinallerinin içerdiği tüm genel şekil şartlarını taşıdığı bu itibarla belgenin sahte ve aldatma kabiliyetini haiz olduğu, yine mahkemece yapılan gözlemlerde suça konu belgenin orjinallerinin içerdiği şekil şartlarını taşıdığı belirtilmiş ise de, sahtecilik suçlarında aldatma yeteneğinin takdir ve tayininin hakime ait olduğu cihetle, dosya içinde aslı gönderilen suça konu sürücü belgesi üzerinde yapılan gözlemlerde fotoğraf üzerinde soğuk mühür izinin bulunmadığı bu haliyle belgenin işgal kabiliyetini haiz olmadığı anlaşılmakla, atılı suçun unsurları yönünden oluşmadığı gözetilerek sanığın beraatı yerine yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi...” <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), (E.T.: 02.04.2024)

belirtlmifltir¹⁸⁸. Yine belgenin fotokopisi üzerinden¹⁸⁹ yapılan ve onaysız fotokopi olması durumunda¹⁹⁰ da mezkur belgenin sonuç doğurmaya elverişli olmaması sebebiyle sahteciliğin de suçu oluşturmayacağını belirtmiştir.

İşbu tezimiz konusunu oluşturan VUK m.359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu açısından bakılacak olursa; aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmamasına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. *Taştan’a göre; “359’uncu maddenin (b) bendinde yer alan sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun oluşabilmesi için düzenlenen belgelerin “iğfal” (aldatma) kabiliyetine haiz olup olmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Belgenin zorunlu unsurları taşımasının yanı sıra ilk defa meydana getirildiği sırada, yani başlangıçta sahte olarak düzenlenmesi gerekir”*¹⁹¹. Burada yazar, aldatma kabiliyetinin suçun maddi unsuru olarak görülemeyeceğini, aldatma kabiliyetinin bu suçun oluşmasında aranan bir kriter olmadığı görüşündedir.

¹⁸⁸ Yrg. 11. CD. T: 22.10.2020, E: 2020/2667, K: 2020/6181 sayılı ilamda; “... belgelerde sahtecilik suçlarında aldatma niteliğinin bulunup bulunmadığının takdirinin hakime ait olduğu göz önüne alınarak, sahte olduğu iddia edilen senet aslı duruşmaya getirtilip incelenmek suretiyle, özellikleri tutanağa geçirilerek, yasal unsurları taşıyıp taşımadığı ve aldaticılık niteliği bulunup bulunmadığının yöntemince belirlenip, senet aslının denetime olanak verecek biçimde dosya içerisinde bulundurulması; yapılan bilirkişi incelemesinin suça konu senet fotokopisi üzerinden yapıldığı dikkate alınarak senedin aslı üzerinden yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılması; yargılama aşamasında sanığın cironun kendisi tarafından yapıldığı beyanı ile senette keşideci görünen...’ın sadece sanığı tanıdığını, daire almak için sanığa kimlik fotokopisi verdiğini ve senet imzaladığını, ancak sonradan vazgeçip senedi geri aldığını, sanığın kendi kimlik bilgilerini kullanarak başkalarını dolandırdığını, ... ve katılanı tanımadığını beyanı ile...un suça konu senedi sanığın verdiği beyanı ve toplanan tüm deliller bir bütün olarak değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini yerine yetersiz bilirkişi raporu ve eksik araştırma, inceleme ile beraat hükmü kurulması...” <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (evrimii), (E.T.: 02.04.2024)

¹⁸⁹ Yrg. 11 CD. T: 28.03.2019, E: 2017/6128, K: 2019/3278 sayılı ilamda; “...Tüm dosya kapsamından suça konu belge aslının ele geirilemediğinin anlaşıldığı, dosya arasında bulunan onaysız fotokopiden ibaret belgenin ise “zel belgede sahtecilik suçuna” vücut vermeyeceği, belge aslının ele geçirilememesi halinde fotokopi belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmayacağı ve aslı bulunmayan belgenin aldatma niteliği tespit edilemeyeceğinden yüklenen suçun yasal unsurları oluşmadığından...” , <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (evrimii), (E.T.: 02.04.2024)

¹⁹⁰ Yrg. 11 CD. T. 01.12.2016, E: 2015/6476, K: 2016/8030 sayılı ilamda; “...Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 14.10.2003 gün ve 232/250 sayılı kararında açıklandığı üzere, onaysız fotokopi niteliğinde olup suret belge özelliği taşımayan belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olmadığı ve aldaticılık yeteneği bulunmadığı cihetle,aslı ele geçirilemeyen suça konu nüfus cüzdanının onaysız fotokopiden ibaret olması nedeniyle aldatma kabiliyetinin bulunmadığı anlaşılmakla, yüklenen sahtecilik suçunun unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden yasal olmayan gerekçeyle yazılı şekilde resmi belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması,...” , <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (evrimii), (E.T.: 02.04.2024)

¹⁹¹ Mehmet TAşTAN, “Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2018, s. 30

Kaşıkcı'ya göre; içerik açısından yapılan sahteciliğin objektif olarak hukuken bir sonuç doğurmaya elverişli olması ve fail açısından maddi bir değeri olabilecek vergisel bir çıkarı sonuçlayabilecek nitelikte olmasıdır. Yapılan sahteciliğin, VUK'nun kendisine hukuki sonuçlar bağlamadığı, hukuki olarak düzenlenmemiş saydığı bir belge üzerinde gerçekleştirilmiş olduğu durumlarda suçun tüm unsurları ile oluşmadığı kabul edilmelidir¹⁹².

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu Kararında¹⁹³; aldatma kabiliyeti suç unsuru olarak kabul edilmemiştir.

1.7.3. Vergi Hukukunda Sahte Belge Kavramı

Sahte belge kavramı, vergi mevzuatında ilk kez 28 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁹⁴ yer almıştır. Tebliğ'de; *"Buna göre; "...hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belgeler"dir. Bu çerçevede; bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler, başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir..."*¹⁹⁵ denilmektedir. İlgili dönemde yürürlükte olan mevcut düzenleme ile uyuşmayan işbu Tebliğ daha sonrasında yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁹² KAŞIKÇI, s. 287

¹⁹³ YCGK T: 08.11.2018, E: 2018/427, K: 2018/517 sayılı ilamda; *"...VUK'nun 359. maddesinin b fıkrasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı" düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir" denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK'nun 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nun 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan bu düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir..."*, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 02.04.2024

¹⁹⁴ RG. No: 19886, T.: 1.8.1988 <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 02.04.2024)

¹⁹⁵ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 02.04.2024)

Sahte belge kavramı, yasal anlamda ilk defa 4369 sayılı Kanun'un 14. maddesi¹⁹⁶ ile VUK. 359/1-b fıkrasına yapılan ekleme ile tanımlanmıştır. İlgili kanuni tanım uyarınca sahte belge; *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir”*. Daha sonrasında buradaki tanımına ilişkin 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁹⁷ açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde sahte belge; *“...gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir”*¹⁹⁸ şeklinde belirtilmiştir.

Sahte belgenin VUK 359. Maddesinde düzenlenen suçlar arasında değerlendirilmesi için suça konu belgenin vergi kanunlarına göre düzenlenmesi, saklanması ve muhafaza zorunluluğu olan belgelerden olması gerekmektedir¹⁹⁹. Beyanname ile bildirimler VUK 359. Madde kapsamındaki belgeler arasında yer almamaktadır. Dolayısıyla sahte beyanname ya da bildirim söz konusu olduğunda TCK'da belirtilen özel belgede sahtecilik suçunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun dışında gümrük mevzuatı uyarınca düzenlenen, kullanılan belgeler üzerinde yapılan sahtecilik de, VUK'ta düzenlenen sahte belge kapsamında değerlendirilmeyecektir²⁰⁰.

Sahte belge VUK 359/b bendi uyarınca; *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”*²⁰¹ dir. Sahtecilik, belgenin aslı yahut suretleri üzerinde yapılabilir. Ancak, sahte olarak kabul edilebilmesi, suretin aslına uygun olması gerektiği gibi suretin onaylı olmasına da bağlıdır²⁰². Ayrıca belgenin fotokopi de olmaması gerekmektedir. Zira fotokopi üzerinde yapılan herhangi bir değişiklik işbu belgeyi sahte olarak addedilmesini sağlamayacaktır. Aşağıda ayrıntılı olarak sahte belge kavramı açıklanacaktır.

¹⁹⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 02.04.2024)

¹⁹⁷ RG. No: 24592, T.: 23.11.2001 <https://www.verginet.net/>, (E.T.: 03.04.2024)

¹⁹⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 03.04.2024)

¹⁹⁹ GEÇER, s. 108

²⁰⁰ GEÇER, s. 109

²⁰¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 04.04.2024)

²⁰² Mustafa ÖZEN, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, b. 2, Adalet, Ankara, 2018

İKİNCİ BÖLÜM

2. SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇUNUNUN UNSURLARI, SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Tez çalışmamızın bu bölümünde suçun maddi ve manevi unsurları ile son olarak suçun özel görünüş şekilleri incelenecektir.

2.1. GENEL OLARAK

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, VUK'un Kanunun suç ve cezaları düzenleyen Üçüncü Bölümünün "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarından²⁰³. Bu suçlar VUK. 359/b bendinde; "*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*"²⁰⁴ şeklinde belirtilmektedir.

İlgili düzenleme uyarınca sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan bahsedebilmek için, vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz zorunluluğu olan bir defter, kayıt yahut belgenin varlığı ve işbu defter, kayıt ve belge/lerin sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması gerekmektedir. Bir belgenin sahte belge olarak kabul edilmesi için gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen yani herhangi bir mal veya hizmet ilişkisine dayanmamasına

²⁰³ Ceyda ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Güncellenmiş ve genişletilmiş 2. bsk., Ankara, 2023, s. 243

²⁰⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc> (E.T: 15.02.2024)

rağmen mal yahut hizmet ilişkisine dayalı gibi düzenlenmesi gerekmektedir²⁰⁵. Bu bölümde bu suçlarda korunan hukuki yarar, maddi ve manevi unsurları açıklanacaktır.

2.2. HUKUKİ YARAR

VUK. 359/b bendinde; “*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma*”²⁰⁶ şeklinde belirtilen fiiller vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma eylemleri, mali otoritenin zayıflatılmasına yönelik olup kamu yararını, kamunun duyduğu güveni ve kamu düzenini ihlal etmektedir²⁰⁸. Bu suçlarla korunan hukuki değer; devletin en önemli kaynaklarından biri olan vergi gelirini koruma altına almak ve vergi kaybının önüne geçmektir²⁰⁹. Vergi muamelelerinde kullanılan, fakat doğru bilgileri içermeyen vergisel ilişki ve vergi mükellefiyetine ilişkin yanlış bilgiler içeren belgelerin sahte olarak düzenlenmesi, kaydedilmesi yahut kullanılması ile söz konusu hukuki değerler ihlal edilmektedir²¹⁰.

2.3. SUÇUN UNSURLARI

2.3.1. Maddi Unsurları

2.3.1.1. Fail

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun suçunun faili yönünden VUK m.359/b fıkrasında özelleştirme²¹¹ yoluna gidilmemiştir. Bu nedenle işbu suçun faili herkes olabilir.

²⁰⁵ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 243

²⁰⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 05.04.2024)

²⁰⁷ Berrin AKBULUT, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b)”, **Adalet Dergisi**, S: 71, 2023, s. 661

²⁰⁸ Hüsamettin UĞUR, Mert ELİBOL, **Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Suçları**, Adalet Yayınevi, b. 2, Haziran, 2016, s. 469

²⁰⁹ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 245

²¹⁰ Ceyda ÜMİT, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Hacettepe HFD**, 11(1), 2021, s. 363

²¹¹ AKBULUT, s. 662

Vergi sorumluluğuna ilişkin yasal düzenlemeler, genel esasları düzenleyen Birinci Kısımda “Vergi Sorumluluğu” başlığını taşıyan İkinci Bölüm kapsamında VUK. 8 ila 12. Maddeler arasında belirtilmektedir²¹². Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun failinin, suçun sübutu ve cezai sorumluluğun tespitinde ceza hukuku temel ilkeleri uygulanacaktır. Nitekim bu husus TCK. m. 5’te; “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” şeklinde belirtilmektedir. Bu durumda suçta ve cezada kanunilik ilkesi, kanun ve adalet önünde eşitlik ilkesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği, ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran yahut azaltan sebepler, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi ile bunların yanında re’sen araştırma ilkesi ve maddi gerçeğe ulaşma hedefi sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında da geçerli olacaktır²¹³.

Bu itibarla VUK. 8. Maddesine göre; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu doğan gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. İlgili düzenlemenin devamında vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir. VUK. 9/1. Fıkrasında, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı belirtilmektedir. Bu sebeple gerçek kişinin fiil ehliyetine sahip olup olmaması, mükellefiyetin tesisi için önem arz etmemektedir.

VUK. 359/b bendinde düzenlenen ve vergi mükellefiyeti altında işlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu fail olabileceği gibi bunların kanuni temsilcisi, iradi temsilcisi, çalışanı ya da üçüncü bir kişi de fail olabilir. Failliğin tespitinde sahte belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından farklılıklar bulunmakta olup bu başlık altında sahte belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından gerçek kişiler yönünden ve tüzel kişiler yönünden faillik durumları açıklanacaktır.

²¹² ÜMİT, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s. 36

²¹³ ÜMİT, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, s. 36

2.3.1.1.1. Gerçek Kişilerin Faillik Durumu

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun faili yahut failleri yönünden farklılıklar bulunmaktadır.

Sahte belge düzenleme suçu açısından incelenecek olursa; bu suç vergi mükellefiyeti olsun veya olmasın herkes tarafından işlenebilmektedir²¹⁴. Bir diğer anlatımla sahte belge düzenleme suçunun failinin mükellef olması şart değildir²¹⁵. Vergi yükümlüsü olmayan fakat yetkilendirmeye dayanılarak fatura, sevk irsaliyesi ve benzeri belgeleri yanında çalıştığı vergi yükümlüsü adına sahte olarak düzenleyen şirket müdürü, muhasebeci yahut üçüncü bir kişinin koşulları oluşması halinde cezai sorumlulukları doğacaktır²¹⁶. Bu durumda sahte belge düzenleme suçu yönünden failin tespitinde, Yargıtay ilamlarında da belirtildiği üzere²¹⁷ ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi esas alınacaktır.

Kanuni ehliyeteye sahip olmayanlar açısından bakılacak olursa; VUK 9 maddesine bakıldığında kanuni ehliyeti haiz olmayanların vergi mükellefi veya sorumlusu olabilecekleri²¹⁸, küçük ve kısıtlıların, vergi kanunlarından doğan kanuni ödevleri VUK 10. Maddesi uyarınca kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği belirtilmektedir²¹⁹. VUK'un 332. Maddesinde velayet veya vesayet altında olanlar ile işlerinin idaresi bir kayyıma verilmiş olanlar, veli, vasi veya kayyımlarının vergisel yükümlülüklerine aykırı hareketleri sebebiyle cezai müeyyideye muhatap olmayacaklardır. Burada cezai müeyyidenin muhatabı veli, vasi veya kayyım olacaktır. İlgili hüküm uyarınca kanuni temsilci/ler mevzuata aykırı hareketlerden,

²¹⁴ AYDOĞAN, s. 496

²¹⁵ UĞUR, ELİBOL, s. 425

²¹⁶ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 248

²¹⁷ Yarg. 11. CD. T: 24.01.2023 E: 2021/37376 K: 2023/272 sayılı ilamda: "...Olay ve Olgular başlığı altında 4 numaralı bentte yazılı deliller ve tüm dosya kapsamına göre 66...09 vergi kimlik numaralı mükellef, ... Hafriyat Mahrukat İnş. San. Ve Tic. Ltd. Şti. adına 20.....2012 tarihinden sonra düzenlenen faturaların sahte faturalar olduğu anlaşılmakla, **sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği, suçta ve cezada şahsilik ilkesi gereğince, suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan failerin cezalandırılmasının gerekeceği ve bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak...**" sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerektiğinden eksik araştırma ve inceleme dolayısıyla bozma kararı verilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/index> (E.T: 25.02.20244)

²¹⁸ Aydın CENGİZ, "Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2014, s. 184

²¹⁹ KAŞIKÇI, RENÇBER, s. 320

taşıdıkları sıfat gereği değil; bizatihi suçu işleyen olarak cezai sorumluluğa tabi tutulacaklardır²²⁰. Buna karşılık mevzuata aykırı fiillerin küçük ya da kısıtlı tarafından gerçekleştirilmesi halinde cezai yaptırımın muhatabı, ceza ehliyetinin varlığına bağlı olarak küçük ya da kısıtlıya ait olacaktır²²¹.

Mirasçının sorumluluğu açısından bakılacak olursa; VUK. 12. Maddesinde: “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar”²²² şeklinde düzenlenmiştir. Burada mirasçının sorumluluğu, vergi aslı ve usule ilişkin ödevlerle ilgili olup ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereğince murisin sağlığında işlediği fiilleri kapsamamaktadır²²³. Mirasçılardan sorumlu tutulabilmesi için mirasçılar tarafından işlenebilecek fiillerin varlığı ve işbu fiillerin mirasçılar ile ilişkilendirilebilmesi²²⁴ gereklidir. Tezimize konu edilen suç tipine ilişkin örnek vermek gerekirse; miras bırakanın sağlığında düzenlemiş olduğu belgenin sahte olduğunun mirasçı tarafından bilinmesine karşın kullanmaktan kaçınmaması, mirasçının sahte belge kullanma fiili bakımından cezai yaptırımın muhatabı olmasını gerektirecektir.

Yetki devredilenin failliği açısından bakılacak olursa; uygulamada vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları, vergisel yükümlülüklerini, işyeri faaliyetleri ile işbu faaliyetlerden kaynaklı vergisel ödev ve yükümlülüklerini bir başkasına veya başkalarına devrettikleri görülmektedir²²⁵. Ancak bu hususun VUK 8/3 fıkrasında; “Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz”²²⁶ şeklindeki açık düzenleme gereğince vergi dairesine karşı vergi mevzuatından doğan yükümlülüklerin devrine ilişkin yapılan özel sözleşmeler, idari nitelikli kabahatler²²⁷

²²⁰ TAŞTAN, s. 52

²²¹ Sema ŞANLI, “Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi”, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023, s. 74

²²² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

²²³ ŞANLI, s. 75

²²⁴ GEÇER, s. 243

²²⁵ Onur ÖZCAN, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayınları, Nisan, 2015, s. 95

²²⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

²²⁷ Elif GÖRGÜ, “Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Kasım, 2018, s. 61

bakımından kabul edilmeyecektir. Yani vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun idari kabahatler bakımından sorumlulukları devam edecektir. Ancak doktrinde, bu hususun Anayasa ve ceza hukuku ilkelerinde yetki devrini öngören hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçlarına engel teşkil etmeyeceği yönünde eleştiriler bulunmaktadır²²⁸.

Uygulamada işletme/şirket sahipleri hastalık, yurt dışında bulunma askerlik, cezaevinde bulunma ve benzeri sebeplerden ötürü işleriyle ilgilenemeyebilir²²⁹. Bu durumda mükellef ya da vergi sorumlusu şirket/işletme işlerini vekile veya müdüre devredebilecektir. Bu kişiler de yapmış oldukları özel hukuk işlemleri ile şirketi/işletmeyi hak sahibi yapıp borç altına sokabileceklerdir. Daha önce de belirtildiği üzere mükellef ya da vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm iş ve işlemleri vekili aracılığıyla yürütüyorsa burada vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi gereği suçu işleyen vekil/müdür fail olarak sorumlu tutulacaktır²³⁰.

Ancak burada önemli olan husus, vekaletnamenin noter vasıtasıyla düzenlenmesi ve işbu vekaletnamenin suça konu faaliyetleri ihtiva eder nitelikte (misal verilecek olursa yargılama konusu edilen suç sahte fatura tanzim etme ise, vekile fatura düzenleme yetkisi verilmelidir) olması gerektiğidir²³¹. Bu halde cezai sorumluluk vekalet ilişkisinin devam ettiği dönemle sınırlı kalacaktır²³². Yargıtay da vergi mükellefi olarak görünen failin yargılamaya konu suçun işlendiği dönemde yetki devrinde bulunduğu kişinin tespiti, hangi dönemde devrin yapıldığı, vekaletnamenin temini ve üzerinde inceleme yapılması ayrıca yargılamaya konu edilen sahte belgelerin hangi şirket adına düzenlendiği, ilgili şirket sahiplerinin tanık sıfatıyla mahkeme huzurunda dinlenerek suça konu belgeleri kimden teslim aldıklarının sorulması ve aralarındaki hukuki ilişkinin tespiti ile asıl failin tespit edilmesi gerektiği görüşündedir²³³.

²²⁸ Özcan'a göre; “kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesinin 3. fıkrası, mali yükümlülüklerin devredilemeyeceğine ilişkin bir düzenleme getirmiş olup söz konusu düzenleme Anayasa ve ceza hukuku ilkelerine uygun bir kurum olan yetki devri müessesesinin vergi kaçakçılığı suçları bakımından tatbikine mani değildir”; ÖZCAN, s. 96

²²⁹ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, s. 357

²³⁰ GÖRGÜ, s. 62

²³¹ Ahmet GÜNDEL, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 122, Şubat, 2003, s. 28; TAŞTAN, s. 51

²³² TAŞTAN, s. 51

²³³ Yarg. 11. CD. T: 12.02.2018, E: 2016/2431, K: 2018/1075 sayılı ilamda; “...Sanık hakkında 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından açılan kamu davasında; **sanık, işyerini**

Vergi mükellefi ya da sorumlusunca işletme/şirketin işleri muhtelif zamanlarda muhtelif vekil/lere bırakılmış olma ihtimalinde; her bir vekil, vekaletnamede belirtilen süre içerisinde gerçekleştirilen eylemlerden sorumlu tutulacaktır²³⁴.

Burada incelenmesi gereken bir diğer husus ise, kayıtlarda resmi olarak vergi mükellefi olarak görünmesine rağmen işletme/şirketin iş ve işlemlerini yürütmeyen eş ve çocukların durumlarıdır²³⁵. Yargıtay'ın birçok ilamında yargılamaya konu suçta asıl failin tespiti noktasında gerekli araştırmaların yapılması gerektiği belirtilmektedir²³⁶.

açtıktan bir kaç ay sonra askere gittiğini, işçisini sorumlu olarak bıraktığını, 2007 yılında işyerini kapattıklarını ve sahte fatura düzenlemediğini savunmasına karşılık işyerinde yapılan yoklamalarda herhangi bir faaliyet tespit edilememesi, buna rağmen yüksek matrahlı KDV beyanında bulunulması, faturaları kullanan mükelleflerin bildirdiği ba beyanlarında ise daha yüksek miktarlar bildirilmiş olması ve sanığın mükellefiyetine son verildiği 26.02.2007 tarihi sonrasında dahi fatura düzenlemeye devam edildiğinin tespit edilmesi karşısında;... gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde tespiti bakımından da, sanığın hangi tarihler arasında askerlik yaptığının sorulması, sanığın askere gittiğinde sorumlu olarak bıraktığı kişinin kim olduğu sorularak tespiti halinde tanık olarak beyanına başvurulması, sanığın faturalarını kullanan ve sanık adına vekaletnamesi olan ...'in beyanına başvurularak sanığın mükellefiyetliği sona erdirilmesine rağmen sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldığı sorulması bahsedilen vekaletname örneğinin temin edilmesi ve ayrıca sahte olduğu iddia olunan suça konu faturaları kullanan ilgili şirket yetkilileri hakkında dava açılıp açılmadığı sorulup, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, suça konu faturaları kullanan şirket yetkilileri dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak, kimden aldıkları ve sanığı tanıyıp tanımadıkları konusunda beyanlarının alınması, gerekirse faturalar üzerindeki yazı ve imzaların sanığın eli ürünü olup olmadığı konusunda bilirkişi raporu alınması ve tüm bunların sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve tespiti gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,...", <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 05.04.2024

²³⁴ UĞUR, ELİBOL, s. 203

²³⁵ GÖRGÜ, s. 63

²³⁶ Yarg. 11. CD T: 16.09.2021, E: 2021/3026, K: 2021/6669 sayılı ilamda; "...Sanık hakkında "2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme" suçundan açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, şirketin kendi üzerine açıldığı ancak iş ve işlemlerle eş... 'in ilgilendiğini, **sahte fatura düzenleme ve kullanma yönünden bilgisi olmadığını söylemesi,...'in beyanında bu hususu ve sanık tarafından...** 'e verilen ... 12. Noterliğinin 28.11.2008 tarih 24238 nolu vekaletname örneğinin dosya içerisinde bulunması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından: 1) Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirtilmesi, 2) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyalarının getirtilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, 3) Sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği suçta ve cezada şahsilik prensibi gereği esas amacın suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak sanık ...'nın şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname veya şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediği, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş ya da pay alıp almadığının araştırılması, suça konu faturaları kullanan kişi/şirket yetkilileri de dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması, sanık tarafından... 'e verilen vekaletname örneğinin ilgili noterlikten sorulması ile aslının dosyaya getirtilmesi, ve ...'in fiilen şirket işleri ile uğraşıp uğraşmadığının araştırılması...", <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 05.04.2024

Sahte belge kullanma suçunun faili ise, herkes tarafından işlenememekte olup, ancak mükellef, vergi sorumlusu, kanuni temsilciler ve tüzel kişiliği olmayan mükelleflerin de idarecileri yahut temsilcileri olabilir²³⁷.

2.3.1.1.2. Tüzel Kişilerin Faillik Tespiti

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından gerçek kişilerde sorumluluğu belirlemek kolayken tüzel kişilerde bu sorumluluğu belirlemek daha güçtür. VUK. 333. Madde ve VUK. 10. Madde hükümleri uyarınca tüzel kişilerin kanuni temsilcileri hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap tutulması gerekmektedir. VUK m. 333'te, tüzel kişilerin vergi yasalarına aykırı fiillerinden doğan vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesilecektir. Ancak VUK 10. Maddesinde belirtildiği üzere tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda vergisel ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Dolayısıyla tüzel kişilerin vergi ödevleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecek olup, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları tüzel kişi adına kesilecektir²³⁸.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine bakılacak olunursa; Anonim şirketler; TTK 365. Maddeye göre; “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur*”²³⁹. Limited şirketlerde TTK 623/3 fıkrası uyarınca; müdür(ler) tarafından idare ve temsil olunmaktadır. Kollektif şirketlerde TTK. 218. maddesi uyarınca; “*Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına yahut tümüne bırakılabilir*”²⁴⁰. Komandit şirketlerde; TTK 318. madde uyarınca idare ve temsil yetkisi komandite ortaklarındandır. Komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmamak şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilir.

Karmaşık yapısı ve yaygın faaliyet alanları nedeniyle yukarıda açıklanan ilgili hükümlerde belirtilen birden fazla temsilciye sahip tüzel kişilerde, kanuni

²³⁷ UĞUR, ELİBOL, s. 425

²³⁸ Adnan ÇAVUŞ, **Suç Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Baskı, Haziran 2016, Beta Yayınları, s. 78

²³⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 06.04.2024)

²⁴⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 06.04.2024)

temsilcilerinin tümünü vergi suçu sorumlusu olarak saymak ve ağır cezai müeyyidelere muhatap kılmak hukuk ve adalet anlayışı ile bağdaşmamakta olup kanuni temsilcilerle suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılması ve nihayetinde suçu işleyen asıl yetkilinin tespiti gerekmektedir²⁴¹.

Bu husus Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2017/14863 Esas sayılı ilamında; *“...tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı dikkate alınarak, bu kapsamda araştırma yapılarak sanıkların sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi...”*²⁴² ve başkaca emsal kararlarında²⁴³ da belirttiği üzere, özellikle birden fazla kişinin temsile yetkili olduğu tüzel kişilerde, suçtan kimin sorumlu olacağının belirlenmesi noktasında tüzel kişiyi kimin temsil ettiğinin ve temsil noktasında iş bölümü yapıp yapılmadığının, temsil bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile suçun ayrıntısını bilen failin belirlenerek cezai yaptırıma muhatap tutulması gerektiği belirtilmiştir²⁴⁴.

Diğer yandan kanuni temsilcilerin yetki devrettiği diğer personel yahut diğer kişilerin VUK. 359. Maddesi kapsamında düzenlenen fiilleri işlemeleri durumunda yetki devrinin gerçekleştiği dönem için kanuni temsilcinin bu suçların işlenmesi

²⁴¹ ÇAVUŞ, s. 83

²⁴² Yrg.11. CD T: 15.10.2020 E: 2017/14863 K: 2020/5856; <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 15.03.2024

²⁴³ Yrg 11. CD T: 09.09.2014 E: 2012/28525 K: 2014/14432 sayılı ilamda; *“...Sanık N.. K..’un savunmasında, kız kardeşi olan diğer sanık ile birlikte 2007 yılında kurdukları şirketi 6 ay kadar çalıştırdıklarını belirtmesine rağmen, diğer sanık Zeliha savunmasında, ablası Nesrin’in isteği üzerine kağıt üzerinde ortak olduğunu, şirket işleri ile fiilen ilgilenmediğini belirttiği, 31.07.2009 gün, VDNR-2009-1607/32 sayılı Vergi Tekniği Raporunda, N.. K..’un ilk 10 yıl için şirket müdürü olarak atandığı belirtildiği halde aynı tarih, VDNR-2009-1607/45 sayılı Vergi Suçu Raporunda, “...şirketi sahte belge ticaretinde sevk ve idare eden üçüncü bir şahsın varlığına ulaşamadığı...” belirtilerek, her iki sanık hakkında suç duyurusunda bulunulmuş olması da gözetilerek; Adana Ticaret Sicil Memurluğundan, şirket temsilcisinin kim ya da kimler olduğunun sorulması, gerekirse şirket ana sözleşmesi getirtilip incelenerek şirket temsilcisinin kim olduğunun tespitinden sonra, sanıkların savunmalarında göz önünde bulundurularak Ceza Genel Kurulu’nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılıp, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan sanık/sanıkların sorumluluklarının belirlenmesinden sonra hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden, eksik soruşturmayla yazılı şekilde her iki sanık hakkında mahkumiyet kararı verilmesi...”* bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T:20.03.2024

²⁴⁴ ÇAVUŞ, s. 83

durumunda bilgisi ve dahli bulunmayan kanuni temsilcinin fail olarak kabul edilmesi mümkün görünmemektedir²⁴⁵.

Yargıtay şirketin kanuni temsilcisinin suç tarihinde şirketin yönetiminde bulunmasının fiilen mümkün olmadığı askerlik, ciddi hastalık ve benzeri durumların olup olmadığının²⁴⁶, şirketin diğer ortakları var ise bu kişilere şirketin yönetimi hususunda vekâletname verilip verilmediğinin, vekâletname olmasa dahi söz konusu kişilerin şirketi fiilen yönetip yönetmediğinin tespit edilmesi gerektiği görüşündedir. Anlaşılabacağı üzere Yargıtay burada isabetli olarak somut olayın şartları çerçevesinde şirketin kâğıt üzerinde yer alan temsilcilerini bir kenara bırakarak dava konusu suçun gerçekte kim tarafından işlendiğinin tespitine yönelmektedir. Bunun için tüzel kişinin kanuni temsilcisinin tespiti noktasında TTK hükümlerine göre araştırma yapılması, ticaret sicil müdürlüğü'ne temsilcilerin kimler olduğu hususunda müzekkere yazılması ve ilan örneklerinin gönderilmesi istenilmelidir²⁴⁷.

Burada incelenmesi gereken bir başka konu, tüzel kişinin temsilcisinin şirketi devrettiğine ilişkin savunması karşısında, temsilcinin şirketi devrettiğine dair belge sunması halinde belgelerin doğruluğu Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden sorulmalı²⁴⁸, sorumluluk tarihinin tespiti açısından hangi tarihte devredildiği şirket kayıtlarıyla eş zamanlı olarak tetkik edilmelidir. Yargılama konusu edilen şirketteki temsil yetkisinin devam ettiği yönünde iddiası üzerine mahkeme nezdinde kuşku oluşması halinde ise; şirketi devralan ile devredenler, hisse devri öncesinde ve sonrasında görevli müdürler

²⁴⁵ GEÇER, s. 248

²⁴⁶ Yrg 21. CD T: 22.11.2016 E: 2016/8857 K: 2016/7003 sayılı ilamda; “2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, sanığın kendi adına kurmuş olduğu şirketin gümrikleme ve nakliye işi yaptığını, o dönemde iflas ettiğini, şirket hisselerini de sattığını ancak devri ticaret siciline bildiremediğini, ayrıca iddianamede belirtilen suç tarihlerinde Cezaevinde tutuklu olduğunu savunması, 04.02.2009 tarihli sayılı vergi tekniği raporuna göre, sanığın 2004 ve 2005 takvim yıllarında matrahlı KDV beyannamesi verdiğinin belirtilmesi ve rapor ekinde adları geçen bir kısım firmaların sanığın yetkilisi olduğu mükellef şirketten 2005 takvim yılında 675.475 TL tutarında mal ve hizmet satın aldıklarını beyan etmeleri karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından, 2005 takvim yılındaki KDV beyannamelerinin kim tarafından ne şekilde verildiğinin katılan kurumdaki sorulması, anılan beyanname asıllarının getirtilip incelenerek üzerlerinde bulunan imzaların sanığın eli ürünü olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, sanığın şirketten mal ve hizmet satın aldığını beyan eden şirketlerden söz konusu ticari ilişkiye dair fatura ve ilgili belgelerin istenilmesi, gerekirse şirket yetkililerinin dinlenilmesi ve sanığın hangi tarihler arasında Cezaevinde tutuklu olarak kaldığının araştırılmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri yerine yazılı şekilde eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi...” yasaya aykırı bulunmuştur. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 25.03.2024

²⁴⁷ TAŞTAN, s. 57

²⁴⁸ TAŞTAN, s. 57

tanık sıfatıyla mahkeme huzurunda dinlenilmeli, şirketin devri sonrası isnat edilen suçlara iştirakinin devam edip etmediği, tanzim edilen vergi tekniği raporu ile vergi suçu raporlarında belirtilen hangi tarihlerde kim/ler adına fatura düzenlendiğine bakılmalı, anılan şirket tarafından düzenlenen veya kullanılan başkaca fatura/ların olup olmadığı ilgili vergi dairesinden sorulmalı, failin temsilci sıfatıyla beyanname doldurup fatura veya şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediği, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş veya pay alıp almadığı araştırılmalıdır.

2.3.1.1.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Ortaklıklarda Faillik Tespiti

Tüzel kişiliği olmayan topluluklara örnek olarak, adi ortaklık, cemaat ve donatma iştiraki verilebilir. VUK.10/1 fıkrasında, tüzel kişiliği olmayan topluluklarda vergisel ödevlerden, topluluğu idare edenler ve bunların temsilcilerinin sorumlu olacak belirtilmektedir. Fakat tüzel kişiliği olmayan topluluk bünyesinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi durumunda idare edenlerin yahut temsilcilerin başkaca bir araştırma yapılmadan fail olarak kabul edilmesi, AY m.38 ve TCK 20. Maddesinde düzenlenen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edeceği açıktır²⁴⁹.

Nitekim Yargıtay da adi ortaklıklarda ceza sorumluluğunun tespiti noktasında suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılması gerektiği görüşündedir²⁵⁰.

2.3.1.1.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Sorumluluğu

Türk Vergi Hukukunda sorumluluk kavramı, mükellef olmamasına rağmen mükellef ile olan ilişkisi hasebiyle vergisel anlamda maddi/şekli ödevlerin yerine

²⁴⁹ GEÇER, s. 253

²⁵⁰Yrg 11 CD. T: 02.06.2020 E: 2017/13740 K: 2020/2604 sayılı ilamda; “...Suç konusu faturaları düzenleyen ...l Petrol şirketinin fatura tarihlerinde yetkilisi olan kişi/kişilerin CMK'nin 48. maddesi hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenip, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiğinin, sanıkları tanıyıp tanımadığının sorulması, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak adi ortaklıkta temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı dikkate alınarak, sanığın savunmaları doğrultusunda bu kapsamda araştırma yapılarak sorumluluklarının ve suça ne şekilde katıldıklarının belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması,...” şeklinde belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 29.03.2024

getirilmesi hususunda üçüncü kişileri de sorumlu tutmak maksadıyla getirilmiştir²⁵¹ Vergi sorumlusu kavramı ise genel itibariyle VUK 8/2 fıkrasında; “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*”²⁵² şeklinde tanımlanmaktadır.

Mevzuatta bu kavram genel anlamda tanımlanmışsa da, vergi sorumlusu bazı durumlarda mükellef adına kesilmiş olan verginin ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne yatırılmasından sorumlu kişiyi, yani vergi ödemekle sorumlu kişiyi ifade eder²⁵³. Bazı hallerde vergi mükellefiyle beraber yahut onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumunda olan kişiyi ifade eder. Bazı hallerde ise, vergisel ödevlerin doğru bir biçimde yerinde getirilmesinden sorumlu olan kişiyi ifade eder. Dolayısıyla vergi sorumlusunu üç başlık altında sıralayabiliriz. Bunlar; 1) Başkasının vergisini keserek ödemekle yükümlü olanlar. Bu vergi sorumluluğu türüne örnek olarak, 193 Sayılı GVK 94. Maddesinde belirtilen gerçek ve tüzel kişiler yanındaki çalıştırdıkları kişilere ödemiş oldukları ücretlerden yahut başka kişilere ödemiş oldukları ödemelere ilişkin kesintilerin vergi İlgili Vergi Dairelerine ödemekle sorumlu tutulmaları verilebilir. Burada vergi sorumlusu ara ödeyici²⁵⁴ konumundadır.

2) Başkasının vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle yükümlü olan fer’i vergi sorumlusu. Bu hale örnek olarak; kanuni temsilcileri, mirasçıları, tasfiye memurları verilebilir.

3) Başkasının şekli ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olan vergi sorumlularıdır. İşbu sorumluluk türünde de vergisel sorumlulukları olanlar iki gruba ayrılmaktadır²⁵⁵. İlki, kendilerine mükellefin bilgi ve belge verme gibi vergisel ödevlerinin tam ve eksiksiz şekilde yerine getirilmesini kontrol etme yükümlülüğü olanlar²⁵⁶ ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

²⁵¹ Adnan GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:54, S: 157-193, 2005, s. 160

²⁵² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 08.04.2024)

²⁵³ GERÇEK, s. 160

²⁵⁴ Bünyamin ÇİTİL, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **TBB Dergisi**, S: 106, 2013, s. 348

²⁵⁵ Mustafa AKKAYA, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XLVI, S: 1, 1997, s. 189

²⁵⁶ GERÇEK, s. 162

ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa²⁵⁷ dayanarak yetki alan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerdir²⁵⁸.

İşbu tezimizde vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusu olan SMMM'lerin tezimize konu suç tipi açısından cezai sorumlulukları incelenecektir. Buna göre, 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 2. Maddesinde görevleri; “...Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak...”²⁵⁹ şeklinde belirtilmektedir.

VUK Mükerrer Madde 227’de²⁶⁰ SMMM’lerin hukuki sorumlulukları düzenlenmiştir. İlgili yasal düzenleme uyarınca meslek mensupları, imzaladıkları beyannameler yahut tasdik ettikleri raporlardaki bilgilerin defter kayıtlarına ve işbu kayıtlara dayanak teşkil eden belgelere uygun olmamasından kaynaklı vergi, ceza ve gecikme zammından mükellef ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer yandan 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ’in²⁶¹ “Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları” başlıklı düzenlemede; “Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen

²⁵⁷ R.G. S: 20194 07.10.1920, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>

²⁵⁸ AKKAYA, s. 189

²⁵⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

²⁶⁰ “...beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar...”<https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (Çevrimiçi), E.T.: 10.04.2024

²⁶¹ RG. No.: 23034 T.: 29.0.1997 <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23034.pdf>, (E.T.: 10.04.2024)

*belgelerden de sorumlu olacaklardır...*²⁶² şeklinde belirtildiği üzere meslek mensuplarının harici araştırmayı dahi gerektirmeden sahte olduğu anlaşılabilecek belgelerden, kanunda öngörülmeven bir sorumluluğun meslek mensubuna yüklenmesinin “Vergilerin Ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”ne uygun düşmeyeceği yönünde eleştiriler bulunmaktadır²⁶³.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından sahte belge düzenleme organizasyonunda yer alması halinde cezai sorumluluğunun tespiti gerekir. Buna göre SMMM, VUK 359/b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme suçunun faili olabilir. Zira bu suç herkes tarafından işlenebilmektedir. Ancak bu kişiler tarafından sahte belge düzenleme suçuna ilişkin fiiller üzerinde doğrudan bir hakimiyet kurmayıp yardım etmesi halinde SMMM’nin şerik olarak suça katıldığını kabul etmek gerekir. Vergiyle alakalı işleri ve işlemlerin devredildiği muhasebecinin ya da ilgili kişilerin yalnızca fail olarak sorumlu tutulacağına ilişkin görüşler bulunmakta ise de *Taştan’a göre; “kanunî temsilcilerin vergi ile ilgili işleri ve işlemleri devrettiği muhasebecinin veya ilgili şahısların sadece fail olarak sorumlu olduğuna ilişkin görüşler bulunmakta ise de; uygulamada ve Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında, işleyişten haberdar olması gereken kanunî temsilcinin asıl olarak sorumlu olduğu, muhasebecinin veya diğer görevlilerin, ancak yasal şartları varsa suça iştirakten sorumlu olacağı kabul edilmektedir”*²⁶⁴.

Serbest muhasebeci mali müşavirin, sahte belge düzenleme hareketine fail olarak mı şerik olarak mı katıldığının somut olayın şartları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim Yargıtay da Mali Müşavirin yargılamaya konu suça nasıl bir katkıda bulunduğu tespitini sonrası fail veya şerik olarak sorumluluğunun belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir²⁶⁵.

²⁶² <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23034.pdf>, (E.T.: 10.04.2024)

²⁶³ Doğan ŞENYÜZ, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyatı Ve Cezasından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C: XXII, S: 3, 2016, s. 2569

²⁶⁴ TAŞTAN, s. 55

²⁶⁵ Yrg. 11. CD. T: 25.05.2021, E: 2021/3841, K: 2021/4231 sayılı ilamda; “...3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanığın mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiğinin ve buna dair delillerin açıklanıp tartışılması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle hüküm kurulması, ...”; Yrg. 11. CD. T: 19.10.2017, E: 2017/3727, K: 2017/6874 sayılı ilamda; “...Sanık ... hakkında 2010 ve 2011 takvim

2.3.1.2. Mağdur

Bu suçlarda mağdur, toplumu oluşturan herkeştir. Zira burada hazinenin zarara uğratılmakta olup, vergi kaybının önüne geçmek amaçlandığından ve devletin vergilendirme hak ve yetkisi koruma altına alındığından, yani kamu güveni korunduğundan mağdur da toplumu oluşturan herkes olacaktır²⁶⁶.

2.3.1.3. Konu

VUK.359/b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda ortak bileşen bir belgenin varlığıdır. Fakat bu belge herhangi bir belge olmayıp, vergi kanunları uyarınca tanzim edilen, saklanan ve ibraz zorunluluğu olan kağıt yahut elektronik belgelerdir.

Bu belgeler, VUK ve diğer vergi kanunlarında sayılan belgelerle sınırlıdır. Buna göre; VUK 229. madde kapsamındaki Fatura, VUK 233. madde kapsamındaki Perakende Satış Vesikaları, VUK 234. madde kapsamındaki Gider Pusulası, VUK 235. madde kapsamındaki Müstahsil Makbuzu, VUK 230. madde kapsamındaki Sevk İrsaliyesi, VUK 240/A bendi kapsamındaki Taşıma İrsaliyesi, VUK 236. madde kapsamındaki Serbest Meslek Makbuzları, VUK 238. madde kapsamındaki Ücret Bordroları, VUK 240/B bendi kapsamındaki Yolcu Listeleri, VUK 240/C fıkrası kapsamındaki Günlük Müşteri Listeleri bu suçların konusunu oluşturmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının VUK Mükerrer madde 257’de verilen yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirmiş olduğu ambar tesellüm fişi, adisyon, irsaliyeli fatura ve döviz alım belgesi gibi belgeler de bu suçların konusunu oluşturabilecektir²⁶⁷. Zira

yıllarında, sanık ... hakkında 2011 takvim yılında mali müşavirlik hizmeti verdikleri ".... Otomotiv....Ltd. Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların suçlamayı kabul etmemesi ve sanıklar hakkında düzenlenen vergi tekniği ve vergi suçu raporlarında sanıkların sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiklerinin belirtilmemesi karşısında, gerçeğin ve iştirak iradesinin kuşkuyla yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için, faturaları kullanan kişi ya da şirket yetkilileri dinlenip, sanıkları tanıyıp tanımadıkları, faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları konusunda beyanlarının alınması, gerekli görülmesi halinde, düzenlenen faturalardaki imzaların sanık ... 'ye ait olup olmadığı hususunda imza incelemesi yaptırılması, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanıkların mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiklerinin açıklanıp tartışılması ve sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ve yetersiz gerekçeyle yazılı şekilde karar verilmesi, ... ” <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (Çevrimiçi), E.T.: 11.04.2024

²⁶⁶ AKBULUT, s. 665

²⁶⁷ AYDOĞAN, s. 498

bu belgelerin de vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunmaktadır.

VUK m.359/b'nin ikinci cümlesinde belirtilen tanım uyarınca; “*gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*”²⁶⁸. İlgili düzenleme gereğince işbu suçun konusu, tamamen yahut kısmen sahte olarak düzenlenen ve kanundaki tanıma uyan belgedir²⁶⁹.

VUK m.359/b uyarınca suç, belgelerin aslı veya belgenin kopyasını ifade edip belgenin içeriği ve orijinali hakkında bilgi verme özelliğine sahip sureti üzerinde de işlenebilmekte olup kanun koyucu belgenin aslı ile sureti arasında bir farklılık bulunmamaktadır²⁷⁰. Zira VUK. 359/b'de bu suçların suretler üzerinde de işlenebileceği belirtilmektedir. Ancak ceza hukuku açısından belge suretinin bir kişiye ait irade beyanının ortaya koymaya yeterli olmadığından belge niteliği bulunmadığı kabul edilmektedir²⁷¹.

Öte yandan VUK 227/3 maddesinde belirtildiği üzere kanuni şekle uygun olarak tanzim edilmeyen, yasal düzenlemede belirtilen zorunlu bilgileri ihtiva etmeyen belgeler uyarınca vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayıldıklarından sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusunu oluşturmayacaktır²⁷².

Yargıtay da, belgenin zorunlu unsurların barındırıp barındırmadığının araştırılmasını; zorunlu unsurları barındırmaması halinde ise belgenin fatura olarak adlandırılmayacağını kabul etmektedir²⁷³. Yine Yargıtay, suça konu belgelerin asıl

²⁶⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 11.04.2024)

²⁶⁹ ELA, **Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge**, s. 263

²⁷⁰ AKBULUT, s. 666

²⁷¹ Mahmut KOCA, İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. bsk., Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 838

²⁷² AYDOĞAN, s. 499

²⁷³ Yrg. 11. CD T: 02.10.2018 E: 2018/2944 K: 2018/7530 sayılı ilamında; “...Sahte fatura kullanma suçunun maddi konusunun fatura olması; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 1. fıkrasında, faturalarda bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğunun belirtilmesi, aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasında "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmünün yer alması; suç konusu faturaların dosya içinde bulunmadığının ve getirtilip duruşmada incelenmediğinin anlaşılması karşısında; suçun unsurlarının tespiti bakımından, sanığın 2006 takvim yılında kullandığı iddia olunan sahte faturalardan, takvim yılına ait kanaat oluşturacak sayıdaki asıllarının veya onaylı örneklerinin getirtilerek incelenmesi ve 213 sayılı Kanunun 230. Maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması..." gerektiği belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E. T: 02.04.2024

yahut suretlerine ulaşılamamasını beraat sebebi yapmaktadır²⁷⁴. Bazı kararlarında ise, suça konu belgelerin elde edilememesini bozma nedeni yapılmayarak adeta ele geçirilemeyen belgenin/faturanın varlığı kabul edilerek şekli unsurları taşıyıp taşımadığının tespitinin ve belge üzerinde bilirkişi incelemesi yapılması gerektiği belirtilmektedir²⁷⁵.

2.3.1.4. Fiil (Hareket)

Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu, VUK 359/b bendindedir; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar...*”²⁷⁶ şeklinde düzenlenmektedir. İlgili düzenleme uyarınca bu suçun fiilleri; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılmasıdır. Bu durumda vergiyi doğuran bir işlemin herhangi bir şekilde belgelendirilmemesi durumunda işbu düzenlemedeki suç oluşmayacaktır²⁷⁷.

²⁷⁴ Yrg. 11. CD. T: 30.11.2017, E: 2017/15235, K: 2017/8408 sayılı ilamında; “...2006 takvim yılında sahte fatura düzenlediği iddia edilen sanık hakkında verilen beraat kararının Dairemizin 01.07.2013 tarih ve 2012/4418-2013/11330 esas ve karar sayılı ilamı ile bozulmasına karar verildiği, mahkemece bozma nedenleri ışığında araştırma yapılmak suretiyle faturaları kullanan şirket yetkililerine ulaşılamaması ve ele geçirilemeyen suça konu sahte faturalar üzerinde inceleme yapma imkanının bulunmaması nedenleri ile 5271 sayılı CMK'nın 217. maddesi uyarınca duruşmadan edildiği kanaate göre delilleri değerlendirip suçun sübutu yönünden vicdani kanaata ulaşamayan mahkemenin takdir ve kabulünde bir isabetsizlik görülmediğinden, tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiştir. Bozmaya uyularak yapılan yargılamada elde edilen delillerin hükümlülüğe yeter nitelik ve derecede bulunmadığı...”, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E. T: 16.04.2024

²⁷⁵ Yrg. 11. CD. T: 26.03.2018, E: 2017/9905, K: 2018/2618 sayılı ilamda; “...sanıkların düzenlediği iddia olunan faturaların asılları veya onaylı örneklerinin de dosya içerisinde bulunmaması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi bakımından;

a) Suça konu fatura asılları ya da onaylı suretlerinin duruşmaya getirilip incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, b) Faturalardaki yazı ve imzaların sanıkların eli ürünü olup olmadığı hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin de dinlenerek, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulmasından sonra, toplanan tüm delillere göre sanıkların hukuki durumunun takdir ve tayini yerine, eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması,...”, (Çevrimiçi), E.T.: 16.04.2024

²⁷⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 16.04.2024)

²⁷⁷ Ertuğrul ÜNAL, “Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C: XXVII, S:2, Aralık, 2021, s.1266

Doktrindeki ağırlıklı görüşe göre; bu suç, seçimlik hareketli bir suçtur. Zira VUK 359/b bendinde “*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar*”²⁷⁸ şeklindeki düzenlemeden tamamen veya kısmen sahte belge düzenlemek ile işbu belgeleri kullanmak iki ayrı suç teşkil etmeyecektir. Çünkü yasal düzenlemedeki veya bağlayıcının kullanılmış olması bu suçun seçimlik hareketli suç olduğunu göstermektedir²⁷⁹. Dolayısıyla seçimlik hareketlerin öngörüldüğü suçlarda, kanuni düzenlemede belirtilen hareketlerden birinin yapılması suçun oluşması için yeterlidir. Bu kapsamda işbu seçimlik hareketlerden birkaçının yahut hepsinin gerçekleştirilmesinde konu aynı olmak koşuluyla suç bir defa işlenmiş kabul edilmektedir²⁸⁰. Bu nedenle tamamen veya kısmen sahte belgeyi düzenleyen kişinin işbu belgeyi kullanması durumunda konu aynı olduğundan ayrı suç oluşmayacak olup, aynı suç işlenmiş olarak kabul edilecektir²⁸¹. Bir başka deyişle, tamamen veya kısmen sahte belge düzenleyen fail aynı zamanda mezkur belgeyi kullanırsa burada birbirinden ayrı iki suç değil, tek bir suç oluşacağından fail hakkında yalnızca sadece sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılacaktır²⁸².

Yargıtay ise sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının iki ayrı ve bağımsız suç olarak kabul ederek bu suçların birbirine dönüştürülemeyeceği görüşünü benimsemektedir²⁸³. Zira suçların konusunu teşkil eden fatura ve benzeri belgeler vergi hukuku çerçevesinde minimum iki nüsha olarak düzenlenmektedir²⁸⁴. Bu belgelerin biri alıcıya verilirken bir nüshası da satıcıda kalmaktadır ve her iki taraf da bu faturayı defterlerine kaydetmektedir. Dolayısıyla sahte faturayı düzenleyen bir

²⁷⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 15.04.2024)

²⁷⁹ AKBULUT, s. 673

²⁸⁰ İzzet ÖZGENÇ, **Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, 18. bsk., Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 185-188

²⁸¹ AKBULUT, s. 674

²⁸² AKBULUT, s. 667; GEÇER, s. 318; KAŞIKÇI, s. 223; TAŞTAN, s. 30; AYDOĞAN, s. 497

²⁸³ Yrg 11 CD T: 03.03.2020 E: 2017/8926 K: 2020/2039 sayılı ilamda; “... 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan vergi dairesi başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan 14.03.2011 tarihli 2011/31 sayılı vergi suçu (kaçakçılık) raporunun sahte belge düzenleme suçuna ilişkin olduğu, iddianamede ise “sahte fatura kullanma” suçundan dava açıldığı, **düzenleme ve kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birbirine dönüştürülemez...**” belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 02.04.2024

²⁸⁴ UĞUR, ELİBOL, s. 426

başkası iken yasal defterlerine kaydederek vergi matrahına konu edecek biçimde kullanan bir başkasıdır.

Ancak az da olsa Yargıtay'ın bir ilamında; “...*Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerine uygun olarak "2009 ve 2010 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" suçundan kamu davası açıldığı; "sahte fatura kullanmak suçundan" kamu davası açılmadığı, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gibi her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme fiillerinin de birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılında birden fazla fatura düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeksizin; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak fiillerinin tek suç olduğunun kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması...*”²⁸⁵ şeklinde belirtildiği üzere aynı kişi tarafından hem sahte olarak düzenlenmesi hem de sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması halinde tek bir suçun oluştuğuna ve bu durumda faile yalnızca sahte belge kullanma suçundan mahkumiyet tesisi gerektiğine ilişkin kararları kararı bulunmaktadır. Yargıtay'ın bir başka emsal kararında²⁸⁶ da bu husus belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi de sahte belge kullanmanın seçimlik hareketli olduğunu kabul etmektedir. Nitekim 23.1.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359/b bendinin Anayasaya aykırı olduğu görüşüyle iptali istemi ile yapılan başvuru üzerine tesis edilen 2019/4 Esas ve 2021/78 Karar sayılı kararda; “...*Kuralda; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak kullanılması fiili, 213 sayılı Kanun kapsamında seçimlik hareketli suç olarak öngörülen vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına yol açan hareketlerden birini teşkil etmekte olup bu fiili işleyenlerin hürriyeti bağlayıcı*

²⁸⁵ Yrg 11. CD. T:10.12.2018 E: 2016/5563 K: 2018/10107; <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 10.03.2024

²⁸⁶ Yrg 11. CD. T: 17.01.2019 E: 2016/6690 K: 2019/573 sayılı ilamda; “...*Vergi suçu raporu ve... Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı 11.10.2012 tarihli mütalaasının sanıklar hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek suçuna ilişkin olduğu, failin bizzat sahte fatura düzenlemesi durumunda, aynı faturayı kullansa bile "sahte fatura düzenleme" suçunun; başkasının sahte olarak düzenlediği faturayı kullanması halinde ise "sahte fatura kullanma" suçunun oluşacağı, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeksizin sanıklar hakkında "2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek ve kullanmak" suçlarından hükümler kurularak hükmün karıştırılması..” bozma sebebi yapılmıştır. , <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 12.03.2024*

ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun toplumsal etkisi, tehlikeliliği, vergi düzenine olan zararı ve işlenme oranı göz önünde bulundurulduğunda belirlenen ceza aralığının ağır ya da orantısız olduğu da söylenemez. Buna göre kuralla kişilere aşırı bir külfet yüklendiğinin söylenemeyeceği, bu bağlamda suç ile ceza arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği, dolayısıyla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir...²⁸⁷ şeklinde belirtildiği üzere doktrindeki ağırlık görüşe uymaktadır. Kanaatimizce de işbu suçun seçimlik hareketli bir suç olarak kabul edilmesi gerektiğidir. Aksi halde mükerrer ceza tayin edilmiş olacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarının konusunu fatura, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi gibi belgeler oluşturmakta olup işbu belgeler özel kişiler tarafından düzenlendiği için aslında özel belge niteliğindedirler. Bu nedenle sahte olarak düzenlenen faturanın vergisel amaçla kullanılması halinde failin hem TCK. 207/1 fıkrası hem de VUK. 359/b bendi kapsamında cezalandırılması gerekir ki burada özel kanunun önceliği ilkesi uyarınca fail hakkında VUK kapsamında hüküm kurulması gerekmektedir²⁸⁸. Dolayısıyla burada dikkat edilmesi gereken husus, belgenin vergisel amaçla kullanılıp kullanılmadığıdır. Yargıtay'ın da benimsediği üzere²⁸⁹ belge, vergisel amaç dışında kullanılırsa TCK 207/1 fıkrası kapsamında yer alan özel belgede sahtecilik suçu oluşacaktır²⁹⁰.

2.3.1.4.1. Tamamen veya Kısmen Sahte Belge Düzenleme Fiili

Sahte belge düzenleme fiilinin işlenebilmesi için, belgenin aslının sahte olarak tanzim edilmesi²⁹¹ yeterli olup; sahtecilik, tamamen yahut kısmen işlenebilmektedir.

²⁸⁷ AYM T: 04.11.2021 E: 2019/4 K: 2021/78, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>,

²⁸⁸ AYDOĞAN, s. 501

²⁸⁹ Yrg. 11. CD. T: 04.03.2019 E: 2019/142 K: 2019/2198 sayılı ilamda; "...Saniğin, destekleme parası almak amacıyla ... tarafından sahte olarak düzenlenip verilen 29.10.2010 tarihli müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz ederek kullandığının iddia ve kabul olduğu somut olayda, suça konu makbuzun herhangi bir vergisel işlemde kullanılmadığının anlaşılması karşısında, eylemin sübutu halinde 5237 sayılı TCK'nin 207/1 maddesinde tanımlanan özel belgede sahtecilik suçunu oluşturacağı gözetilmeden suç vasfında hataya düşülerek yazılı şekilde karar verilmesi..." bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 24.04.2024

²⁹⁰ AYDOĞAN, s. 501

²⁹¹ 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: XII, S: 2, Aralık, 2023, s. 886

Tamamen sahtecilik, gerçekte hiç varolmayan bir vergisel olayın varmış gibi belgede gösterilmesidir. Kısmen sahtecilik ise, gerçekte varolan ve olmayan her vergisel olayın belgede gösterilmesidir. Kısmen sahte olarak düzenlenen belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında kesin ve net bir ayrım yapılamadığı durumlarda failin “şüpheden sanık yararlanır ilkesi” uyarınca daha az cezai müeyyide gerektirir VUK 359/a-2 bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan cezalandırılması gerekmektedir²⁹². Dolayısıyla sahte belge düzenleme, gerçekte olmayan vergisel olayın varmış gibi belgeye yansıtılması şeklinde tam sahtecilik olarak işlenebileceği gibi, gerçek olan ve olmayan işlem yahut durumların aynı belge içerisinde bulunması şeklinde kısmi sahtecilik olarak da işlenebilecektir²⁹³. Belgenin aslının yahut suretinin düzenlenmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Sahte olarak düzenlenen belgenin, kullanılmak amacıyla düzenlenmesi gerekmektedir²⁹⁴. Zira vergisel anlamda kullanılmayan bir belgenin VUK 359/b bendinde belirtilen belgelerden olmayacağı açıktır. Bunun dışında düzenlenen belgenin mevzuatta aranan şekli koşulları da sağlaması gerekmektedir. Aksi halde VUK 227/3 fıkrası uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacak bir belgenin suç teşkil etmeyeceği açıktır.

2.3.1.4.2. Sahte Belge Kullanma Fiili

Kullanma fiilinin oluşması için VUK 359/b bendindeki düzenleme uyarınca sahte olarak düzenlenen belgenin mükellef tarafından yasal defterine kaydedildikten sonra yer aldığı beyannamenin vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir²⁹⁵. Bir diğer anlatımla sahte belge kullanma suçunun oluşabilmesi için ilgili sahte belgenin yalnızca yasal deftere kaydı yeterli olmayıp ayrıca tamamen yahut kısmen sahte olarak düzenlenen belgenin dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması gerekmektedir²⁹⁶. Yani kullanma için, sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak

²⁹² Serkan AĞAR, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, S:58, s. 288

²⁹³ ÇAVUŞ, s. 139

²⁹⁴ TORUNOĞLU, s. 886; AĞAR, s. 287

²⁹⁵ AYDOĞAN, s. 500

²⁹⁶ TAŞTAN, s. 356

teşkil etmesi gerekmektedir²⁹⁷. Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulunun emsal kararında da bu husus belirtilmektedir²⁹⁸.

Fail kendisi tarafından düzenlenen sahte belgeyi kullanması durumunda ayrıca kullanmadan cezalandırılmamaktaysa da kendisi tarafından hazırlanan belge ile başkaları tarafından hazırlanan sahte belgeyi kullanması durumunda, artık aynı konudan bahsedilemeyeceğinden ayrıca başkaları tarafından hazırlanan sahte belgeyi kullanmadan dolayı da sorumlu olacaktır²⁹⁹.

2.3.1.5. Netice

Bilindiği üzere sahte belge düzenleme veya kullanma suçun oluşması için kanuni tanımda bir neticenin gerçekleşmesi aranmamaktadır. 4369 sayılı Kanundan önceki dönemde kaçakçılık suçlarında vergi ziyai suç unsuru olarak aranmamaktaydı. İlgili dönemde vergi ziyai ile neticelenmeyen sahte belge düzenleme eylemi, teşebbüs kapsamında değerlendirilmekteydi³⁰⁰. Ancak kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyai, suç unsuru olmaktan çıkarılıp kaçakçılığa teşebbüs suçu da kaldırılmıştır³⁰¹. Dolayısıyla VUK 359/b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun tamamlanması için vergi ziyai oluşması koşulu bulunmamaktadır.

Ez cümle; işbu suçun sırf hareket suçu olması hasebiyle hareketin gerçekleştirilmesi suçun oluşabilmesi için yeterlidir. Ayrıca herhangi bir zararın ya da vergi kaybının gerçekleşmesi aranmamaktadır. Fakat zarar meydana gelmişse, vergi

²⁹⁷ GÖKÇEN, s. 128

²⁹⁸ Yarg. CGK. T: 04.10.2020 E: 2022/192 K: 2022/606 sayılı kararında; “...Maddede belirtilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında failin hareketi birbirinden farklılık arz etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi oluştururken, sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dahil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dahil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder...” şeklinde belirtilmektedir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 17.04.2024

²⁹⁹ AKBULUT, s. 676

³⁰⁰ GEÇER, s. 282

³⁰¹ GEÇER, s. 282

kaçırılması durumu söz konusuysa bu husus TCK. 61. Madde gereğince cezanın tespitinde göz önüne alınacaktır³⁰².

2.3.1.6. Manevi Unsur

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kasten işlenebilen bir suçtur. Zira kanunda suçun taksirle işlenebilen haline yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir.

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi, VUK 344/1 fıkrasında, kaçakçılık suçunda mükellef yahut sorumlunun kasten vergi ziyaına sebep olması aranmaktayken 01.01.1999 yürürlük tarihli 4369 sayılı Kanunun 14. Maddesi ile yapılan değişiklik sonrası VUK. 359. maddesindeki “*kasten*” ibaresi kaldırılmıştır. İşbu değişiklik sonrası manevi unsur olarak kastın şart olup olmadığına ilişkin oluşan duraksama ve tereddütleri gidermek adına Maliye Bakanlığı tarafından 306 Seri No.lu VUK. Genel Tebliği ile bilerek ibaresinin kaldırılmasının bu suçlarda kast unsurunun aranmayacağını ifade etmediği belirtilmiştir³⁰³. Bu değişiklik doktrinde de manevi unsur bakımından tartışmalara sebep olmuşsa da, zamanla görüş birliği sağlanarak TCK’da düzenlenen, kural olarak suçun manevi unsuru çerçevesinde kast unsuru her halukarda aranacak olup bu hususun yukarıda Tebliğ’de de belirtildiği üzere kanunda ayrıca bir ibare ile yer verilmesine gerek yoktur³⁰⁴. Aksi halde suç ve cezanın şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edeceği açıktır.

Bu suçta özel kastın gerekip gerekmeyeceği hususuna bakılacak olursa; VUK’ta düzenlenen kaçakçılık suçlarında özel kast aranıp aranmayacağı hususu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, işbu suçlarda vergisel bir gaye aranmaktayken³⁰⁵; bir diğer görüşe göre, bu suçlarda failin, idarenin vergi matrahına erişmesinin önüne geçmeye yönelik kastının aranmalıdır³⁰⁶. Doktrinde baskın olan görüş ise, sahte belge

³⁰² AKBULUT, s. 667

³⁰³ RG. No: 24789 T.: 18.06.2002, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 01.06.2024).

³⁰⁴ Seda Yağmur SÜMER, Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur, Dergi Park, **Ankara Barosu Dergisi**, C: LXXXI, S: 1, 2023, s. 206

³⁰⁵ Şükrü KIZILOĞLU, Zuhur KIZILOĞLU, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, b. 4, Ocak, 2011, s. 510

³⁰⁶ TAŞTAN, s. 23

düzenleme veya kullanma suçunda genel kastın yeterli olduğudur³⁰⁷. Dolayısıyla bu suç bakımından da özel kast aranmayacağı, genel kastla işlenebileceği anlaşılmaktadır.

Düzenleme ve kullanma fiilleri bakımından kastın varlığına bakılacak olursa; tamamen veya kısmen sahte belge düzenleme fiilinde kast unsurunun olduğu tartışmasızdır. Burada kullanma fiili bakımından manevi unsur tespitinin önemi bulunmaktadır.

Sahte belge kullanma suçu yönünden manevi unsur ise, failin, gerçek bir mal alım satımına yahut gerçekleştirilen bir hizmete dayanmamasına rağmen doğru bilgileri ihtiva etmeyen mükellefiyete ilişkin yanlış bilgiler ihtiva eden, yani belgenin sahte olarak düzenlenen belgenin bilerek ve istenerek kullanma iradesi mevcut olmalıdır³⁰⁸. Dolayısıyla sahte belgeyi kullanan kişinin, belgenin sahte olduğunu bilmemesi ve anlayamaması kastı ortadan kaldıracaktır³⁰⁹. Ancak bu suçta kastın varlığının tespiti hususunda ayrıntılı inceleme yapılması gerekmektedir. Özellikle mal yahut hizmet tedarikçisi tarafından kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesinin verilmesi durumlarında muhteviyatı gerçeği içermeyen belgeyi kullananın işbu durumu bilip bilmediğinin, yani kastının olup olmadığının ayrıntılı olarak araştırılması gerekmektedir³¹⁰.

Dolayısıyla sahte belgeyi kullanan mükellefler bakımından manevi unsurun tespiti noktasında, mükellefin basiretli bir tacir olup olmadığı, mükellefin belgenin sahte olup olmadığını, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını anlayıp anlayamayacağı gibi hususların değerlendirilmesi gerekmektedir³¹¹. Yani somut olayın özelliklerine göre sahte belgeyi kullanan mükellefin, işbu belgenin sahte olarak tanzim edildiğini bilmesi yahut bilebilecek durumda olması halinde artık kast unsurunun oluştuğu kabul edilecektir. Yukarıda belirtildiği üzere, failin cezalandırılabilmesi, eyleminin bilerek ve istenerek işlenmesine bağlıdır.

³⁰⁷ ÇAVUŞ, s. 162; ELİBOL, UĞUR, s. 428

³⁰⁸ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 275

³⁰⁹ AYDOĞAN, s. 503

³¹⁰ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 275

³¹¹ SÜMER, s. 206

2.3.1.7. Hukuka Aykırılık Unsuru

Ceza hukukunda bir suçun oluşması için kanunda belirtilen neticeye uygun hareketin ayrıca hukuka aykırı da olması gerekmektedir. TCK'da kanun hükmünün yerine getirilmesi, 25. madde kapsamında meşru savunma ve zorunluluk hali, 26. mdde kapsamında ilgilinin rızası ve hakkın kullanılması olmak üzere 4 adet hukuka uygunluk halleri bulunmaktadır.

Doktrinde, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda hukuka uygunluk hallerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin hakim olan görüş VUK. 359. Maddesi kapsamında hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanamayacağı yönündedir³¹². Zira bu suçun mağdurunun toplumu oluşturan herkesin olduğu bireysel değerleri koruma altına alan suçlarda uygulanabilen bulunan meşru savunma, ilgilinin rızasının uygulanma ihtimali bulunmadığı gibi hakkın kullanılması ve kanun hükmünün yerine getirilmesi gibi durumların da gerçekleşme ihtimallerinin bulunamayacağı belirtilmektedir³¹³.

2.4. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

2.4.1. Teşebbüs

4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi VUK 358. maddede³¹⁴ kaçakçılık suçlarına teşebbüs söz konusuydu³¹⁵. O dönemde, vergi kaçakçılığı suçlarında unsur olarak vergi ziyayı arandığından işbu unsurun oluşmaması durumunda kaçakçılık suçlarının oluşması da mümkün olmamaktaydı³¹⁶. Zira vergi ziyayı gerçekleşmeyen eylemlerin cezalandırılması da, VUK. 358. Maddede kaçakçılığa teşebbüs suçu çerçevesinde ele alınmaktaydı.

4369 Sayılı Kanun Değişikliği öncesi 358. maddede; "344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarının verginin tarhı için kanımda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılması" şeklinde belirtilen durumda

³¹² AKBULUT, s. 678; ÇAVUŞ, s. 152-155

³¹³ AKBULUT, s. 678

³¹⁴ VUK. Mülga 358. Maddesi: "1)344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe veya iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyasına neden olup olmayacağına bakılmaksızın; ...Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar"

³¹⁵ KAŞIKÇI, s. 202

³¹⁶ GEÇER, s. 304

doktrinde tüm vergi kaçakçılığı suçlarına mahsus bir teşebbüs söz konusu olduğu belirtilmiştir³¹⁷. Yine bu dönemde teşebbüs halinde, cezai indirimde gidilmemiş ve teşebbüsü ayrıca cezalandırma yoluna gidilmiştir³¹⁸. Dolayısıyla ilgili dönemde VUK. 358. maddede, kaçakçılık suçuna teşebbüsün ayrı bir suç tipi olarak kabul edilerek TCK'da yer alan teşebbüs hükümlerine başvurulmasını engellemiştir³¹⁹. Ancak VUK'da 4369 sayılı Kanun değişikliği sonrası kaçakçılık suçlarında ortadan kalkan teşebbüs suçu, yeni bir düzenleme yapılmadığından VUK. 359/b bendinde düzenlenen suçlar bakımından TCK'da yer alan teşebbüs müessesesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir³²⁰.

Doktrinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarına teşebbüs olup olmadığı konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Sahte belge düzenleme suçu açısından incelenecek olursa; bir görüş, düzenleme fiilinin parçalara bölünebileceğini belirterek teşebbüse elverişli olduğunu kabul ederken;³²¹ çoğunluk görüş ise, VUK 359/b bendinde yer alan bu suçun, sırf hareket suçu olduğundan ayrıca bir neticenin meydana gelmesi gerekmediği, dolayısıyla neticesi harekete bitişik suç olarak uygulanmayacağı yönündedir³²². İşbu suç yönünden teşebbüsün mümkün olmadığını belirtilen bir başka görüş ise, sahte olarak düzenlenecek belgenin zorunlu unsurları barındırmaması halinde VUK. 227/3 fıkrası uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağından, burada sahte belge düzenleme suçunun işlendiğinden de söz edilemeyeceği, zira sahte belgenin tanzim edilmesiyle ilgili suçun tamamlanmış olacağı bu yönüyle suçun şekli suç olduğu ve ancak yazılı koşulların gerçekleşmesi ile suç tamamlanacağı belirtilerek düzenleme suçuna teşebbüsün mümkün olmayacağı kabul edilmiştir³²³. Yargıtay bir kararında ³²⁴

³¹⁷ KAŞIKÇI, s. 203

³¹⁸ KAŞIKÇI, s. 203

³¹⁹ Mehmet KARAARSLAN, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 64, s. 138

³²⁰ GEÇER, s. 314

³²¹ ÖZCAN, s.210

³²² AĞAR, 285; AKBULUT, s. 678; AYDOĞAN, s. 504; UĞUR, ELİBOL, s. 427;

³²³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S:37, Ocak, 2019, s. 19; TORUNOĞLU, s. 897; Ahmet Can DULDA, “Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçunun İşlenmesi ve İctima Bakımından Cezanın Belirlenmesine İlişkin Yargıtay Kararı İncelemesi: Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2022/153, K. 2022/641 Sayılı Kararı”, **Karar İncelemeleri Dergisi**, C:II, S:2, 2023, s. 70

³²⁴ Yrg. 11. CD. T: 06.12.2017 E: 2017/11309 K: 2017/8, 665 sayılı ilamda; “...213 sayılı vergi usul kanununa muhalefet suçunu oluşturduğu ve 25.03.2011 tarihli vergi tekniği raporunda “faturaların

faturanın imzasız olması sebebiyle VUK. m. 359/b kapsamında bir işlem yapılamayacağı belirtilmiştir.

Sahte belge kullanma suçu yönünden bakılacak olursa; bir görüş, vergi ziyayı yahut kaybının kullanma suçunun unsuru olmadığı, suçun sırf hareket suçu olması nedeniyle bu suçta teşebbüsün uygulanamayacağı³²⁵, dolayısıyla işbu suçun da teşebbüse elveriş olmadığı belirtilmiş olup³²⁶; bir başka görüş ise, sahte olarak düzenlenmiş belgeyi alan kişinin, defterine mal alımı şeklinde yazıp, miktarı yazarken kolluk kuvvetleri tarafından yakalanması halinde fiilin teşebbüs aşamasında kaldığını³²⁷, sahte belgenin, beyannameye dahil edildikten sonra beyannamenin vergi dairesindeki beyannameyi almaya yetkili kişiye verileceği esnada bir şekilde buna engel olduğunda fiilin teşebbüs aşamasında kaldığı belirtilmiştir³²⁸. Bu durumlarda faile, kaçakçılığa teşebbüs suçundan mahkumiyet hükmü kurulması gerektiği belirtilmiştir.

2.4.2. İştirak

Vergi suçlarında iştirak konusu, VUK yürürlüğe girene kadar vergi suçlarına mahsus iştirak düzenlemesi bulunmadığından ilgili dönemde yürürlükte olan Mülga TCK'da belirtilen iştirak hükümleri uygulanmaktaydı. Yani 4369 Sayılı Kanun değişikliği öncesi iştirak hususu teşvik ve yardım başlıkları altında düzenlenmekteydi. Ancak 4369 Sayılı Kanun değişikliği sonrası iştirak kurumu VUK. 360. maddede düzenlenmiştir³²⁹. 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce iştirak başlığını taşıyan işbu maddede düzenlenen suçlara iştirak edenlerin nasıl cezalandırılacaklarına dair

imzasız olması, sahte belge olarak kullanıldıklarına ve bu fiilden menfaat temin edildiğine dair bir tespitin yapılamamış olması nedeniyle VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçu sayılan sahte belge düzenleme fiilinin tamamen oluşmadığı, teşebbüs aşamasında kaldığı görülmüştür. Bu nedenle VUK'un 359. maddesine göre yapılacak bir işlem bulunmamaktadır." görüşüne yer verildiği anlaşılmakla; bu eylem hakkında mütalaa verilmeyeceğini anlatan bu rapora rağmen sanıklar hakkında mütalaa bulunmayan suçtan dolayı yargılamaya devam edilerek ve suç vasfında yanılığa düşülerek resmi belgede sahtecilik suçundan beraat kararı verilmesi..." yasaya aykırı görülerek bozulmasına karar verilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 11.04.2024

³²⁵ UĞUR, ELİBOL, s. 427

³²⁶ AYDOĞAN, s. 504; AĞAR, s. 285

³²⁷ BAYRAKLI, s. 19-20; ÖZCAN, s. 211

³²⁸ AKBULUT, s. 678

³²⁹ KAÇIKÇI, s. 210

özel düzenleme içeriyordu³³⁰. 5728 Sayılı Kanun değişikliği ile VUK. 359. Maddede yer alan suçlarda iştirak hükmü “Cezadan İndirim” başlıklı VUK. 360. maddede; “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir”³³¹ şeklinde belirtilmektedir.

İlgili düzenlemeden de anlaşılacağı üzere birden fazla kişinin VUK. 359/b bendi kapsamında belirtilen suçları işlemesi durumunda TCK’da yer alan iştirak kuralları uygulanacak olup, suça iştirakin tespiti sonrası “Cezada İndirim” başlıklı VUK. 360. maddede belirtilen suç ortağının suçun işlenmesinde menfaati bulunup bulunmadığına göre ceza tayin edilecektir³³². Bir diğer anlatımla vergi kaçakçılığı suçlarında yargılama sürecinde suçun özel görünüş şekillerinden iştirak kurumunun uygulamasında TCK hükümler esas alınacaktır³³³. Dolayısıyla 2008 yılında getirilen bu düzenleme ile bir yandan iştirak hususunda TCK’ya açık bir atıf yapılmaktayken bir yandan da menfaat gözetilip gözetilmeme durumuna göre cezada indirim yapıp yapılmayacağı hususu belirtilmektedir³³⁴. İlgili düzenlemede atıf yapılmamış olsa dahi TCK. m.5³³⁵ uyarınca da aynı sonuca ulaşılabilecekti.

Ez cümle, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak koşulları ve cezası, TCK’nın 37. ila 41. maddelerine göre belirlenecektir³³⁶. Daha sonrasında VUK. 360. madde uyarınca suçun işlenmesinde menfaatin bulunmaması durumunda TCK’ya göre verilecek cezanın yarısının indirileceği göz önünde tutulacaktır. VUK. 360. maddede belirtilen

³³⁰ Eski m. 360; ““Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte bir hükmolünür”.

³³¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 15.06.2024)

³³² Ufuk GENÇEL, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C: VII, S: 3, 2014, s. 79; GEÇER, s. 321

³³³ ÜMİT, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, s. 385

³³⁴ ÇAVUŞ, s. 190

³³⁵ TCK m.5; “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”, <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

³³⁶ Fulya MERCİMEK, Adnan GERÇEK, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S: 14, Temmuz, 2013, s. 201

indirim yalnızca VUK. 359. Madde kapsamındaki fiiller için geçerli olup diğer vergi suçları açısından bu özel iştirak hükmü uygulanmayacaktır³³⁷.

Bu halde öncelikle TCK'da düzenlenen iştirak şartlarına ve şekillerine, son olarak da VUK'da yer alan düzenlemeye değinilecektir.

Bilindiği üzere TCK'da iştirak müessesesi, TCK. 37 ila 41. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Genel anlamıyla iştirak kavramına değinilecek olursa; bir suç tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi suçun işlenmesinde birden fazla kişinin iş birliği yapılarak işlenmesi de söz konusu olabilir. Kanunen ve niteliği gereği tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin farklı şekillerdeki katılımıyla işlenmesine veya bir kimsenin çok failli suçun icrasına faillik sıfatı dışındaki davranışlarla katılmasına suça iştirak adı verilmektedir. Birden fazla kişi tarafından iş birliği yapılmak suretiyle gerçekleştirilen suçlara katılanların cezai sorumluluğu, iştirak hükümleri çerçevesinde belirlenecektir³³⁸.

İşbu açıklamalar doğrultusunda sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda da TCK'ya göre iştirak, faillik ve şeriklik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Şeriklik ise azmettirme ve yardım etme olarak iki ana kategoriye bölünmektedir. Yardım etme ise kendi içinde maddi yardım etme ve manevi yardım etme şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Aşağıda bu müesseseler alt başlıklar halinde incelenecektir.

2.4.2.1. İştirak Şekilleri

2.4.2.1.1. Faillik

TCK'da faillik;³³⁹ kendi içerisinde doğrudan (müstakil) faillik, müşterek (birlikte) faillik ve dolaylı faillik olarak üçe ayrılmaktadır. *Müstakil bir diğer anlamıyla doğrudan faillikte*, kanunda suç olarak tanımlanan fiil tek başına gerçekleştirilmektedir. Doğrudan faillikte suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Buna göre, VUK. 359. maddedeki fiili birlikte gerçekleştiren, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kuran, suçun

³³⁷ MERCİMEK, GERÇEK, s. 214

³³⁸ GEÇER, s. 322

³³⁹ TCK m. 37: "(1) Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. (2) Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır" .

icrasında doğrudan doğruya hareketi yapan kimseler fail olarak sorumlu tutulacaktır³⁴⁰.

Müşterek, bir diğer anlamıyla birlikte faillikte; TCK. 37/1 fıkrası uyarınca birden fazla kişinin birlikte suç işleme kararına bağlı olarak suçun kanuni tanımında yer alan fiil üzerinde müşterek hâkimiyet kurmaları halinde ortaya çıkan iştirak şeklidir. Bu durumda müşterek faillik için fiilin icrasına yönelik gerçekleştirilen katkı ve birlikte suç işleme kararı unsurları birlikte bulunmalıdır³⁴¹. Dolayısıyla bir suçta birlikte (müşterek) faillikten söz edilebilmesi için objektif ve subjektif unsurların bir arada bulunması gerekmektedir. VUK madde 359’da tanımlanan suçu doğuran fiillerin birlikte ve iş bölümüne dayalı olarak icra edilmesi (objektif unsur) ve birlikte vergi kaçakçılık suçunu işleme kararının olması (subjektif unsur) gerekmektedir³⁴².

VUK. m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçları TCK’da düzenlenen iştirak kuralları çerçevesinde birden çok kişi tarafından işlenilmeye müsaittir.

Dolaylı faillik ise; TCK. m.37/2’de düzenlenmiştir. Burada kişi, suçu bir başkasını araç olarak kullanmak suretiyle gerçekleştirmektedir. Yani arka plan bulunan kişi, suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hakimiyet kurmakta ve bu hakimiyet kişiyi fail olarak sorumlu tutmaktadır³⁴³. Ortak hakimiyetin kurulup kurulmadığının tespiti için suç ortaklarının suçun icrasındaki roller, katkılarının³⁴⁴ taşıdığı önem göz önünde bulundurulmalıdır³⁴⁵.

Dolaylı faillikte araç olarak kullanılan kimsenin, suç işleme konusunda iradesi bulunmamaktadır. Dolaylı faillik sıklıkla, kusur yeteneği olmayan kişilerin suç işlemede kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir. Bu kişilerin araç olarak

³⁴⁰ Emre Burak ONAT, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018, S: 137, s.323

³⁴¹ ONAT, s. 320

³⁴² MERCİMEK, GERÇEK, s. 203

³⁴³ ÇAVUŞ, s. 198

³⁴⁴ Yrg. 19. CD. T: 11.11.2015 E: 2015/2905 K: 2015/6994 sayılı ilamda; “... Muhasebeci olan sanığın, muhasebecilik hizmeti verdiği A... Sentetik Elyaf Amb.San.Tic.Ltd.Şti’nin yetkilisi olan diğer sanık Y. Ş..’nin sahte fatura düzenlemek suçlarına iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir...” şeklinde belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 29.04.2024

³⁴⁵ ÇAVUŞ, 195

kullanılması halinde dolaylı failin cezasının üçte birinden yarısına kadar artırılacağı düzenlenmektedir.

2.4.2.1.2. Şeriklik

Şeriklik, suçun yasal tanımında bulunan eylemin tek başına tamamen gerçekleştirmeyip fakat eylemin gerçekleştirilmesine bir şekilde katkı sağlanması olarak tanımlanabilmektedir³⁴⁶. Dolayısıyla suça ilişkin fiillere iştirak etmekle birlikte, suçun icrasına ilişkin sunulan katkı bakımından failler ölçüsünde geçerli olmaktadır. Kanunda yer alan haksızlığı doğrudan gerçekleştirmeyen kişiler şerik olarak ifade edilmekte ve bağıllık kuralı uyarınca suça ilişkin sorumlulukları doğmaktadır. Şeriklik de faillik gibi kendi içerisinde türlere ayrılmaktadır. Buna göre TCK'da şeriklik halleri; azmettirme ve yardım etme olarak düzenlenmektedir.

Bağıllık kuralı, TCK. 40. maddede düzenlenmektedir³⁴⁷. Buna göre bir suça şerik olarak iştiraktan söz edilebilmesi için bir başka kişinin işlediği yasal tanıma uygun suç oluşturan bir eylemin varlığı gerekir. Dolayısıyla suça azmettiren yahut yardım eden sıfatıyla sorumluluğun doğması için hukuksal bir bağlaca ihtiyaç olup; buna öğretide bağıllık kuralı denilmektedir³⁴⁸. Bağıllık kuralının gereği olarak, diğer suç ortaklarının azmettiren yahut yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi için, failin işlediği fiilin, kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması gerekmektedir³⁴⁹.

Özel faillik durumunun arandığı suçlarda ise, ancak bu niteliklere sahip kişiler fail olarak sorumlu tutulabilecektir. Bu niteliklere sahip olmayan kişilerin azmettiren yahut yardım eden olarak sorumlu tutulabileceği şeklindeki TCK 40/2 fıkrasındaki hükmün, vergi kaçakçılık suçu açısından etkisiz olacak ve vergi kaçakçılık suçu, belirli kişilerce işlenebilen özgü bir suç olmadığı için herhangi bir kişi fail olabilir³⁵⁰.

³⁴⁶ Murat Volkan DÜLGER, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Suç Ortaklığı”, **Yeditepe Üniversite Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: I, S:2, Ocak, 2005, s. 95

³⁴⁷ TCK 40. Maddesi: “Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. (2) Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. (3) Suça iştiraktan dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir”.

³⁴⁸ DÜLGER, s. 121

³⁴⁹ MERCİMEK, GERÇEK, s. 207

³⁵⁰ MERCİMERK, GERÇEK, s. 208

2.4.2.1.2.1. Azmettirme

Azmettirme fiili, TCK 38. maddede düzenlenmiştir³⁵¹. İlgili düzenleme uyarınca belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesi hali söz konusudur. Azmettiren, işlenen suçun cezası ile cezalandırılmaktadır.

Azmettirmenin cezalandırılması için azmettirilenin kanunda suç olarak düzenlenen fiili kasten işlemesi gerekmekte olup; bir başka ifadeyle taksirle işlenen suçlarda azmettirme söz konusu olmayacaktır³⁵². VUK 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu kasten işlenebilen suç olduğundan bu suçlarda azmettirme mümkündür³⁵³. Azmettirmenin gerçekleşebilmesi için, bağlılık kuralı gereğince azmettirilen eylemin fail tarafından gerçekleştirilmesi yahut en azından teşebbüs derecesinde kalması gerekir; aksi halde buna “sonuçsuz kalmış azmettirme” denilmekte olup burada artık azmettirene ceza verilmeyecektir³⁵⁴.

2.4.2.1.2.2. Yardım Etme

Yardım etme, TCK 39. Maddede düzenlenmiştir³⁵⁵. Yardım etmede, başkası tarafından kasıtlı olarak işlenen bir suça bilerek ve istenerek destekte bulunulma hali söz konusudur³⁵⁶. Suça yardım eden kişiler suçun icrasına doğrudan doğruya

³⁵¹ TCK 38. Maddesi: “(1) Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. (2) Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz. (3) Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine onbeş yıldan yirmi yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir. Diğer hallerde verilecek cezada, üçte bir oranında indirim yapılabilir” <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (Çevrimiçi), E.T.: 15.07.2024

³⁵² ARTUK, GÖKCEN, ALŞAHİN, ÇAKIR, s. 657.

³⁵³ GEÇER, s. 326

³⁵⁴ DÜLGER, s. 124

³⁵⁵ TCK 39. Maddesi: (1) Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez. (2) “Aşağıdaki hallerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur: a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek. B) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak. C) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak” <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (Çevrimiçi), E.T.: 11.07.2024

³⁵⁶ GEÇER, s. 330

katılmamakta, suçun icrasını kolaylaştırmaktadırlar³⁵⁷. Yardım etmede azmettiremeden farklı olarak failde önceden suç işleme kastı az da olsa bulunmakta olup yardım eden şerik de faile bu suçu işleme hususunda belirli şekillerde yardım etmektedir³⁵⁸.

Yardım etme, maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Yardım etmeye ilişkin hareketler TCK 39. Maddede birden fazla olacak şekilde sayılmıştır. Buna göre; kanunda yardım etme şekillerinden biri olarak gösterilen “suç işlemeye teşvik” halinde, suç işleme düşüncesi olup fakat bu konuda henüz karar vermemiş olan failin suç işleme yönünde karar vermesinin sağlanması durumu söz konusudur³⁵⁹. Finansal anlamda zor durumda olan ve sahte belge düzenlemeyi düşünen ancak henüz karar vermemiş bir kişiye “Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi matrahını azaltabilir ve bu şekilde ekonomik açıdan rahatlama sağlayabilirsin” şeklinde bir ifadede bulunmak bu durum kapsamında değerlendirilebilir³⁶⁰.

“Suç işleme kararını kuvvetlendirmek” halinde ise suç işlemeye karar vermiş failin suçun maddi unsurunu oluşturan hareketleri gerçekleştirmesi yönündeki kararının desteklenmesi bu yönde kararının güçlendirilme şeklindeki manevi bir yardım türüdür³⁶¹. Bu hususa ilişkin, “O kadar sahte belge düzenleyen varken Maliye seni mi yakalayacak, şu belgeleri sahte olarak düzenle gitsin” şeklindeki söylem, suç işleme kararını kuvvetlendirmeye örnek oluşturabilir³⁶².

“Fiil işlendikten sonra yardımda bulunacağını vaat etmek” halinde ise, faile, suçu işlenmeden önce suçu gerçekleştirmesi halinde yardım edileceği yönünde söz verilmesi halidir³⁶³. Bu hususa ilişkin, “Sen belgeyi sahte olarak düzenle. Benim Maliye’de tanıdıklarım var. Bu işi bir şekilde kapatırım. Ben arkadayım” şeklindeki söylem örnek olarak verilebilir³⁶⁴.

³⁵⁷Sait Alperen UYAR, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2022, s. 29

³⁵⁸ ÇAVUŞ, s. 203

³⁵⁹ DÜLGER, s. 128

³⁶⁰ GEÇER, s. 333

³⁶¹ DÜLGER, s. 128

³⁶² GEÇER, s. 334

³⁶³ DÜLGER, s. 128

³⁶⁴ GEÇER, s. 334

“Yol göstermek” halinde, suçu oluşturan icra hareketlerine başlanmadan önce faile suçun işleniş biçimini açıklanması durumu söz konusudur. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçunu işlemeye karar vermiş olan faile, suçun işlenmesine ilişkin bilgi ve tecrübe aktarılmaktadır.

“Suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösterme” halinde, suçun işlenişine ilişkin faile bilgi verme ve faili bu konuda aydınlatmadır. Ancak bu yol gösterme, Kanunda suç olarak düzenlenen hareket üzerinde hâkimiyet kurmaya neden olmamalıdır. Aksi halde müşterek faillik söz konusu olur. Sahte belge düzenlenmesi konusunda icrayı kolaylaştırıcı fikir vermek bu hususa örnek gösterilebilir³⁶⁵.

“Suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlama” halinde, “araç”, suçun işlenmesinde kullanılmak üzere sağlanan herhangi bir taşınır veya taşınmaz eşyadır³⁶⁶. Burada, sahte belge düzenlemek isteyen kişiye boş fatura temin eden kişinin hareketi veya muhasebecinin bir başka mükellefine ait belgeleri diğer bir kişiye sahte belge düzenlemesi için vermesi de sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna araç sağlamaya örnek verilebilir³⁶⁷.

“Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak suçun icrasını kolaylaştırma” ise, maddi anlamda bir yardım etme hali olup, burada yardım eden kişi suç işlenmeden önce yahut suçun işleniş esnasında birtakım fiiller ile suçun işlenişini kolaylaştırmaktadır³⁶⁸. Yardım niteliğindeki bu fiiller üzerinde hâkimiyet kurulmaması gerekmekte olup aksi halde yardım eden şerik sıfatını kaybeder ve müşterek fail konumuna ulaşır. Sahte fatura kullanmak isteyen mükellefe, söz konusu faturaları tedarik edebilmesi için aracını teslim eden şahıs, bu hareketi dolayısıyla yardım eden olarak sorumlu olacağı örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda belirtildiği şekilde, yardım eden olarak suça iştirak edilmesi halinde, TCK. 39/1 fıkrası uyarınca cezanın yarısının indirilecektir.

Yardım etmenin gerçekleşebilmesi için, bağıllık kuralı gereğince yardım edilen eylemin fail tarafından gerçekleştirilmesi veya en azından teşebbüs derecesinde kalması gerekir; aksi takdirde yardım etme biçiminde şeriklik gerçekleşmez. Ayrıca

³⁶⁵ ONAT, s. 328

³⁶⁶ GEÇER, s. 331

³⁶⁷ GEÇER, s. 331

³⁶⁸ UYAR, s. 84

bir suçta yardım etme, kasten gerçekleştirilmelidir, taksirle yardım etme hali cezalandırılmaz. Aynı şekilde yardım edilen suç tipi de kasten gerçekleştirilen bir suç olmalıdır.

2.4.2.1.3. Vergi Usul Kanununun 360. Maddesi

“Cezadan İndirim” başlıklı VUK 360. Maddede; “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir” şeklinde belirtilmektedir. İlgili düzenleme yalnızca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkindir. Bu özelliği nedeniyle VUK 360. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği 359/b bendi açısından da uygulanma niteliğine sahiptir.

VUK 360. Maddenin uygulanabilmesi için, suçun işlenmesine iştirak eden kişilerin suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması gerekmektedir³⁶⁹. Suçun işlenmesinde menfaatleri bulunuyorsa ceza indirimi öngören maddenin uygulanma kabiliyeti bulunmamaktadır. Kanunda menfaat ibaresi kullanılmış, menfaatin maddi yönde olup olmayacağına ilişkin bir belirlemeye yer verilmemiştir. 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce menfaatin maddi olması gerektiği hükümde ifade edilmekteydi ve ayrıca düzenlemede maddi menfaat gözetmeksizin iştirak etmek aranmaktaydı³⁷⁰. 5728 sayılı Kanunla maddede yapılan değişiklik sonrası maddi kelimesi kaldırılarak, yalnızca menfaat kavramına yer verilerek suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunup bulunmamasına bakılmıştır³⁷¹. Doktrinde menfaatin maddi olup olmaması gerektiği konusu tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar ilgili düzenlemedeki menfaatin maddi olması gerektiğini³⁷² belirtirken; bir kısım yazarlar da menfaatin maddi olmasına gerek olmadığını³⁷³ belirtmektedirler.

TCK uyarınca iştirakin varlığının saptanması sonrası, iştirak eden failin menfaat temin edip etmediğinin tespiti bakımından Yargıtay ilamlarında her somut

³⁶⁹ AKBULUT, s. 681

³⁷⁰ ÇAVUŞ, s. 206

³⁷¹ AKBULUT, s. 681

³⁷² Mehmet BATUN, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, *Yaklaşım Dergisi*, Y: 18, S: 213, Ankara, 2010, <http://www.yaklasim.com>, s. 135 (E.T.22.05.2019)

³⁷³ UĞUR, ELİBOL, s. 237; ONAT, s. 332

olayda tüm deliller gözetilerek değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir³⁷⁴. Yargıtay bir emsal kararında³⁷⁵ maddi menfaatin bulunup bulunmadığı tespit edilmesi gerektiği yönünde araştırma yapılması gerektiği³⁷⁶ belirtilmiştir.

VUK 360. maddede, menfaatin bulunmaması şartıyla ceza indirimin uygulanması gerektiği belirtildiğinden bu hususta hakime takdir yetkisi verilmemektedir³⁷⁷. İlgili düzenleme uyarınca cezanın yarısının indirilmesi zorunludur. Dolayısıyla hakim tarafından suça iştirak eden kişinin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığının tespit edilmesi halinde cezasında indirimde gidilecektir. Aksi halde işlenen fiilden katkısına göre sorumlu olacaktır³⁷⁸. Yine somut bir olayda,

³⁷⁴ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s.499

³⁷⁵ Yrg 11CD. T: 28.09.2020 E: 2019/2743 K: 2020/5014 sayılı ilamda; “... ..’in de faturalardaki yazı ve imzaların kendisine ait olmadığını söylemesi halinde sanık ve bu kişinin temin edilecek yazı ve imza örnekleri ile faturalardaki yazı ve imzaların kime ait olduğu hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması,3- Faturalardaki yazı ve imzaların sanığa ya da ...’e ait olmadığının anlaşılması halinde ise; a) Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, b) Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması, dava açılmış ise dosyalarının getirtilip incelenerek ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya alınması, c) Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin tanık sıfatıyla duruşmaya çağrılarak CMK’nin 48. maddesi uyarınca çekim hakları hatırlatıldıktan sonra sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkûmiyet hükümleri kurulması, 4- Kabule göre de; a) TCK’nin 37-39. maddeleri uyarınca suçu, doğrudan doğruya birlikte işleyerek iştirak edilebileceği gibi azmettiren veya yardım etmek suretiyle de iştirak edilebileceği cihetle, iştirakin niteliği belirlenmeden ve VUK’nin 360. maddesine göre suçtan menfaat elde edip etmediği araştırılmadan hüküm tesisi, yasaya aykırı...” olduğu belirtilerek bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

³⁷⁶ Yrg 11. CD. T: 09.07.2020 E: 2017862 K: 2020/4330 sayılı ilamda; “...Suç tarihinde serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışan sanıklar hakkında, mükellef...’ın 2012 takvim yılında “sahte fatura düzenleme” eylemine iştirak ettikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların suçlamayı kabul etmemesi; suça konu üç adet faturanın 2012 yılının Ocak ayına ait olmasına karşın, vergi tekniği raporundan, sanık ...’un 2012 yılının Mart ve Nisan ayında, sanık ...’in ise aynı yılın Temmuz ayında sanık ...’a müşavirlik hizmetini verdiklerinin anlaşılması karşısında; sanıkların 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellefin Mart, Nisan ve Temmuz ayı beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiklerinin, suça konu faturalara ilişkin beyannameleri verip vermediklerinin ve 213 sayılı VUK’nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediklerinin tespit edilmesi sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükümleri kurulması...” bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

³⁷⁷ AKBULUT, s. 682

³⁷⁸ Yrg. 11. CD. T: 03.03.2022 E: 2021/11206 K: 2022/3524 sayılı ilamda; “...Ltd.Şti yetkilisi sanık ... hakkında 2012 takvim yılında sahte fatura düzenleme, sanık ... hakkında ise diğer sanığın sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların atılı suçlamaları kabul etmedikleri ve sanık ... hakkında düzenlenen vergi suçu raporunda sanığın sahte fatura düzenleme

emsal yargıtay ilamında sahte fatura düzenleme suçundan dolayı müşavirlik hizmeti veren sanıklar hakkında diğer sanıklara vergi beyannamesi verme dışında nasıl ve ne şekilde bir sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiklerinin ve VUK. 360. Madde kapsamında suçtan maddi menfaat temin edip etmediklerinin tespiti gerektiği belirtilmektedir³⁷⁹. Dolayısıyla burada maddi menfaat temin edilip edilmediğine göre fail hakkında ceza tayin edilecektir³⁸⁰.

2.4.3. İçtima ve Zincirleme Suç Uygulaması

VUK 335, 336 ve 337. Maddelerinde vergi kabahatlerine yönelik içtima kuralları düzenlenmişse de, VUK. 359. Madde kapsamında yer alan sahte belge

suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin de belirtilmemesi karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; 1-) Sanıklar tarafından düzenlendiği iddia olunan kanaat oluşturacak sayıdaki fatura asıllarının, kullanan şirketlerden ve vergi dairesinden de sorulmak suretiyle temin edilip dosya içerisine konulması, faturaların sanıklara gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığının sorulması, 2-) Sanıkların faturalardaki yazı ve imzaların kendilerine ait olmadığını söyledikleri takdirde; yazı ve imza örnekleri temin edilerek, faturalardaki yazı ve imzaların aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması, 3-) Faturalardaki yazı ve imzaların sanıklara ait olmadığının anlaşılması halinde ise; a-)Faturaları kullandığı belirlenen mükellefler hakkında karşıt inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediği ilgili vergi dairesinden sorularak, düzenlenmiş ise onaylı örneklerinin getirilmesi, b-)Aynı mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının araştırılması; dava açıldığının tespiti halinde, dosyalarının getirilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosyaya eklenmesi, c-)Faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekim hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının, sanıkları tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların düzenlenmesi konusunda sanıkların bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması, d-) Ayrıca 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında sanık ...'in mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenleme suçuna iştirak ettiği VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediği araştırılıp karar yerinde açıklanıp tartışılmak suretiyle hüküm kurulması gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile sanıklar hakkında hükümler kurulması yasaya aykırı...” bulunarak bozma kararı tesis edilmiştir. <https://kazanci.com.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

³⁷⁹ Yrg. 11. CD. T: 09.07.2020 E: 2017/862 K: 2020/4330 sayılı ilamda; “... Suç tarihinde serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışan sanıklar hakkında, mükellef...’ın 2012 takvim yılında “sahte fatura düzenleme” eylemine iştirak ettikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanıkların suçlamayı kabul etmemesi; suç konu üç adet faturanın 2012 yılının Ocak ayına ait olmasına karşın, vergi tekniği raporundan, sanık ...’un 2012 yılının Mart ve Nisan ayında, sanık ...’in ise aynı yılın Temmuz ayında sanık ...’a müşavirlik hizmetini verdiklerinin anlaşılması karşısında; sanıkların 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellefin Mart, Nisan ve Temmuz ayı beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte fatura düzenleme suçuna iştirak ettiklerinin, suça konu faturalara ilişkin beyannameleri verip vermediklerinin ve 213 sayılı VUK'nin 360. maddesi uyarınca suçtan maddi menfaat elde edip etmediklerinin tespit edilmesi sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükümleri kurulması...” bozma sebebi yapılmıştır. <https://www.lexpera.com.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

³⁸⁰ Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 134

düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin içtima kuralları yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır³⁸¹. TCK 5. maddesinde yer alan “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*”³⁸² hükmü uyarınca VUK. m. 359/b’de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında içtima meselesi TCK’da yer alan içtima hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Buna göre; ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır*” şeklinde ifade edilen *quot crimina, tot poenae* ilkesi esastır³⁸³. Doktrinde bu ilkeye cezaların içtimai, gerçek içtima olarak adlandırılmakta olup; işbu ilke uyarınca işlenen her bir suçtan ayrı cezaya hükmedilir ve her bir ceza bağımsızlığını korumaktadır³⁸⁴. TCK’da “Suçların İçtimai” başlıklı beşinci bölümünde gerçek içtima kuralının istisnaları olarak bileşik suç (m.42), zincirleme suç (m.43) ve fikri içtima (m.44) hükümleri düzenlenmektedir.

Bileşik suç, esas itibarı ile tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi şeklindeki görünüşte içtimain bir türüdür. Doktrinde bileşik suçta tüketen norm-tüketilen norm ilişkisi söz konusu olduğu ve bileşik suçun görünüşte içtimain bir türü olduğu ifade edilmektedir³⁸⁵. Görünüşte içtimada ihlal edilen normların çokluğu sadece görünüşte olup gerçekte sadece bir norm ihlal edilmektedir. TCK. 42. Madde: “*Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir...*” şeklinde düzenlenmektedir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları birbirine dönüşmeyen iki ayrı bağımsız suçtur. Bu suçlara konu eylemlerin icrası ile birden fazla suçun oluşması mümkün değildir. Ayrıca, suç konusu eylemlerin özelliği gereği, biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni de olmadığından bileşik suçun bu suçlarda uygulama alanı bulunmamaktadır.

Zincirleme suç, TCK. 43/1 fıkrasında: “*(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar*

³⁸¹ GEÇER, s. 344

³⁸² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.07.2024)

³⁸³ Kayıhan İÇEL, “Suçların İçtimai”, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1762, Sermet Matbaası, İstanbul, 1972, s. 12-13; Neslihan GÖKTÜRK, “Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai”, Ceza Hukuku ve Kriminolojisi Dergisi, C: II, S:1-2, 2014, s. 31; GEÇER, s. 345

³⁸⁴ GÖKTÜRK, s. 31

³⁸⁵ İÇEL, s. 204-205

artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır...”³⁸⁶ şeklinde belirtilmektedir. İlgili düzenleme uyarınca, son fıkrada sayılan bazı suçlar haricinde ihlallerin tümü tek suç olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda, zincirleme suç bakımından belirlenmesi gereken ilk husus, “birden çok suçun varlığı” ve bu suçların hepsinin bir “suç işleme kararı”na bağlı olup olmadığıdır. Bir diğer deyişle, öncelikle ortada tek suç mu yoksa birden fazla suç mu olduğunun tespiti, birden fazla suçun olduğunun tespiti sonrası zincirleme suçun diğer şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılması gerektiğidir³⁸⁷. Dolayısıyla zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için, birden fazla fiilin bulunması, bu fiillerin aynı mağdura karşı gerçekleştirilmesi ve yine bu fiillerden her birinin aynı suçu oluşturması gerekmektedir³⁸⁸. Bir tek suçun olduğu bir yerde, zincirleme suçtan bahsedilemeyecektir.

Zincirleme suçun şartlarına kısaca bakılacak olursa; ilk şart, TCK. 43/1. Fıkrasında aynı suçun birden fazla işlenmesinden söz edilmekte ve böylece ihlal sayısınınca suç olacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla her biri tipik, hukuka aykırı ve kusurlu birden fazla fiil aranmaktadır³⁸⁹. İkinci şart, suçun aynı kişiye karşı işlenmesi gerekmektedir. Aynı suçun değişik zamanlar arasında kayda değer bir zaman farkı olmadan icra edilmiş olması gerekmektedir³⁹⁰. Üçüncü şart, birden fazla kez işlenen suçların aynı suç olmasıdır. Kanunda aynı suç kavramının ne anlama geldiği “Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır”³⁹¹ şeklinde belirtilmektedir. Dördüncü şart ise, birden fazla kez işlenen suçun bir suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesidir. Burada suç işleme kararından maksat, failin hareketleri arasında bulunması gereken manevi bağlıdır. Bu şart, zincirleme suçun subjektif unsuru olduğu kabul edilmektedir³⁹². Bir

³⁸⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.07.2024)

³⁸⁷ Tükan YALÇIN SANCAR, “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda “Zincirleme Suç”, **TBB Dergisi**, S: 70, 2007, s. 274

³⁸⁸ GÖKTÜRK, s. 42

³⁸⁹ YALÇIN SANCAR, s. 249

³⁹⁰ Hüseyin BAYRAKLI, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S:30, 2017, s. 6

³⁹¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

³⁹² YALÇIN SANCAR, s. 253

suç işleme kararı, kasten işlenen suçlarda suçun manevi unsuru olan kasttan önce gelen ve kastı da içine alan irade durumudur³⁹³.

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında zincirleme suç kavramını tezimize konu edilen VUK. 359/b bendi kapsamında değerlendirecek olursak; Yargıtayın istikrar kazanan ilamlarında sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda her takvim yılının ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu kabul edilmektedir³⁹⁴. Dolayısıyla, eylemin değişik zamanda işlenip işlenmediği bir takvim yılındaki yinelenmesine göre değerlendirilmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bakımından zincirleme suç hükmünün uygulanması “hesap dönemi” veya “vergilendirme dönemi” esas alınmaktadır³⁹⁵. Buna göre VUK 174. Maddede: “*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır...*”³⁹⁶ şeklinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığının özel hesap dönemi belirleme yetkisi saklı kalmak kaydıyla, defter tutma yükümlülüğünde hesap dönemi, normal takvim yılıdır³⁹⁷. Sahte belge düzenleme suçu, belgenin sahte olarak düzenlendiği anda oluşmaktadır. Dolayısıyla suç tarihi, sahte belgenin oluşturulduğu tarih olup, eğer bir takvim yılı içerisinde değişik tarihlerde birden fazla olarak sahte belge düzenlenirse burada suç tarihi, en son belgenin düzenlendiği tarih olacaktır³⁹⁸. Sahte belge düzenleme suçu; belgenin, sahte olarak düzenlendiği anda oluşmaktadır. Dolayısıyla suç tarihi, sahte belgenin oluşturulduğu tarih olup, eğer bir takvim yılı içerisinde değişik tarihlerde birden fazla olarak sahte belge düzenlenirse burada suç tarihi, en son belgenin düzenlendiği tarih olacaktır³⁹⁹.

³⁹³ GEÇER, s. 360

³⁹⁴ Yrg. 11. CD. T: 27.12.2022 E: 2021/1418 K: 2022/21073 sayılı ilamda; “...Sahte fatura düzenleme” ve “sahte fatura kullanma” suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, hükmün gerekçe kısmında sahte fatura düzenleme suçu anlatıldıktan sonra bazı hüküm kısımlarında sahte fatura kullanma denilerek hükümlerin karıştırılması...” şeklinde belirtilmektedir. <https://kazanci.com.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 25.05.2024

³⁹⁵ Şenel SARSIKOĞLU, Gülden ŞİŞMAN, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”, **Mali Hukuk Dergisi**, C:19, S: 2020, 2023, s. 633

³⁹⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 22.07.2024)

³⁹⁷ Hesap-takvim yılı, 1 Ocak ila 31 Aralık tarihleri arasındır. VUK m.174/1 uyarınca defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. BUK. M. 174/3 uyarınca, faaliyetlerinin özelliğine uygun olmayanlar için Maliye Bakanlığı tarafından 12’şer aylık özel hesap dönemleri tespit edilebilir.

³⁹⁸ AYDOĞAN, s. 505

³⁹⁹ AYDOĞAN, s. 505

Sahte belge kullanma suçu yönünden suç tarihi ise, sahte belgelerin dahil edildikleri beyannamenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla oluşacaktır. Vergilendirme dönemi ise, vergiye tabi unsurların hangi tarih aralıklarıyla vergilendirilmesi gerektiğini belirtmekte olup, özel vergi kanunlarında ilgili kanunun konusuna girmekte olan verginin hangi süre aralıklarında vergilendirilmesi gerektiğini düzenlemektedir⁴⁰⁰. İşbu suçlar bakımından zincirleme suç hükümleri uygulanırken hesap dönemi yahut vergilendirme döneminin esas alınmış ancak hesap dönemi üçer aylık KDV bakımından adaletsizliğe yol açtığından Ceza Genel Kurulu bir kararında⁴⁰¹ sahte belge kullanma ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçları bakımından yıllık hesap dönemi esas alınarak genel ilkeye istisna getirilmiştir⁴⁰². 15.04.2022 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun'un⁴⁰³ 4. maddesinin son fıkrası ile VUK. m. 359 kapsamına eklenmiştir. Buna göre VUK. m. 359'a *"Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası*

⁴⁰⁰ SARSIKOĞLU, ŞİŞMAN, s. 633

⁴⁰¹ YCGK. T: 05.03.2002 E: 2002/28 K: 2002/179 sayılı ilamda; *"...İtirazın kapsamına göre somut olayda çözümlenmesi gereken hukuki sorun katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma eylemlerinin her vergilendirme-tarh dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bir hesap dönemi - takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasında toplanmaktadır... 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak "hesap dönemine" yer verilmiş, madde de hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir. Konuya ilişkin yasal düzenlemeler bu şekilde belirtildikten sonra müteselsil suçun hukuki niteliği üzerinde de durulmalıdır. Ceza hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevlit etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddid neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden biri de "müteselsil suç" dur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddid suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın ayar hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ile açıklamalardan anlaşıldığı gibi "vergi dönemi", vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergilendirme usulüne göre kendi içlerinde değişiklik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir. Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarh döneminin esas alınmamasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır..."* <https://www.lexpera.com.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 26.05.2024

⁴⁰² AYDOĞAN, s. 506

⁴⁰³ RG. No: 31810 T.: 15.04.2022, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 25.07.2024)

kapsamında işlenmesi halinde, *Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır...*” şeklinde madde eklenmiştir. Bu durumda kanun değişikliği öncesi dönem uygulamasındaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından her takvim yılının ayrı ve bağımsız suç oluşturduğunun kabulü, işbu kanuni değişiklik sonrası dönem için uygulanamayacaktır⁴⁰⁴. Yargıtay kanun değişikliği sonrası vermiş olduğu bir kararda⁴⁰⁵ aynı beyannamede kullanılan 16 adet sahte faturanın tek bir suç oluşturacağı belirtilmiştir⁴⁰⁶.

Değişiklik öncesi uygulamada, Yargıtay’ın işbu suçların ayrı ve bağımsız suçlar olduğu kabulüne ilişkin görüşü çerçevesinde yargılamalar yürütülmüştür⁴⁰⁷. Dolayısıyla birçok yargıtay kararında da benimsendiği üzere aynı takvim yılı içerisinde farklı tarihlerde sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi halinde

⁴⁰⁴ ÜMİT, Vergi Ceza hukukunda defter, kayıt ve belgeleri gizleme, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, s. 469

⁴⁰⁵ YCGK. T: 04.10.2022 E: 2022/192 K: 2022/606 sayılı ilamda; “...Bu açıklamalar ışığında uyumsuzluk konusu değerlendirildiğinde;... Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.nin yetkilisi olan sanık ...'in, 2010 yılında sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait 05.02.2010, 08.02.2010, 09.02.2010, 12.02.2010, 17.02.2010, 18.02.2010, 19.02.2010, 22.02.2010 (119782 fatura numaralı), 22.02.2010 (119802 fatura numaralı), 24.02.2010, 25.02.2010 (119805 fatura numaralı), 25.02.2010 (119806 fatura numaralı), 26.02.2010 (119786 fatura numaralı), 26.02.2010 (119787 fatura numaralı), 27.02.2010 (119789 fatura numaralı) ve 27.02.2010 (119807 fatura numaralı) tarihli 16 adet faturayı yasal defterlerine kaydettiği ve bu faturaları kurumlar vergisi beyannamesinde kullanarak vergi kaybına neden olduğunun iddia ve kabul edildiği olayda; Sahte fatura kullanma suçunun, gerçekte herhangi bir mal alım satımına dayanmayan fatura bilgilerinin kaydedildiği beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesiyle oluştuğu, bu itibarla sahte fatura kullanma suçları yönünden zincirleme suç hükmünün uygulanmasında kıstas olarak düzenlenen sahte fatura sayısının değil, farklı dönemlerde verilen beyanname sayısının dikkate alınmasının gerektiği ve genellikle kurumlar vergisi beyanının yılda bir kez tek bir beyanname ile vergi dairesine verildiği cihetle; sanığın yetkilisi olduğu...İletişim Temizlik Ürünleri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Tanıtım San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 09.10.2013 tarihli ve 81 sayılı vergi inceleme raporu ile eki tutanakta yer alan; mükellef kurumun sahte fatura düzenlediği tespit edilen ... (Güneş İletişim) isimli firmaya ait toplam 156.230 TL tutarındaki 2010 yılının Şubat ayında düzenlenen 16 adet faturayı maliyetlerine intikal ettirerek vergi kaybına sebep olduğu yönündeki tespitler ile 01.09.2014 ve 15.06.2020 tarihli bilirkişi raporlarında bulunan; sanığın, toplam tutarı 156.230 TL olan 16 adet kontör satışına ilişkin faturayı Şirketin yasal defterlerine kaydedip kullandığı, kullanılan bu sahte faturalar nedeniyle 31.246 TL kurumlar vergisi kaybına neden olduğu şeklindeki tespitler göz önünde bulundurularak suça konu faturaların tamamının 2010 yılının Şubat ayında düzenlendiği ve bu faturaların 2010 yılının kurumlar vergisi yönünden tek bir beyannameye konu edilerek kullanıldığı, belirtilen beyan dışında farklı bir beyana konu edildiğine dair dosya kapsamında herhangi bir delil de bulunmadığı hususları bir bütün hâlinde değerlendirildiğinde, dosya kapsamından sahte olduğu tespit edilen 16 adet faturanın 2010 yılının kurumlar vergisi beyannamesine konu edilerek bu beyannamenin ilgili vergi dairesine verilmesi ile kullanıldığı anlaşıldığından Özel Dairenin davaya konu olayda zincirleme suç hükmünün uygulanma şartları bulunmadığı şeklindeki kabulünün isabetli olduğu sonucuna varılmalıdır...” şeklinde belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

⁴⁰⁶ AKBULUT, s. 685-686

⁴⁰⁷ ÜMİT, Vergi Ceza hukukunda defter, kayıt ve belgeleri gizleme, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, s. 471

zincirleme suç hükümleri uygulanmaktaydı⁴⁰⁸. Ancak her bir takvim yılına için ayrı ayrı sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda hüküm kurulmaktaydı⁴⁰⁹.

Sahte belge kullanma suçu yönünden de, Yargıtay kararlarında her bir takvim yılı ayrı bir suç olarak kabul edilmekteydi⁴¹⁰. Aynı takvim yılı içerisinde değişik tarihlerde alınıp KDV yahut gelir stopaj vergisi beyannamelerine dahil edilmeleri halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulaması kabul edilmekteydi⁴¹¹. Ancak sahte belgelerin yılda bir kez verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde kullanılmaları halinde, işbu belgelerin kullanılmış sayılması için tek beyanname verilmiş olması ve her takvim yılı için tek beyanname verilmesi söz konusu olduğundan burada zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir⁴¹². Yargıtay'ın, bu durumlarda da zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğine ilişkin kararları bulunmaktaydı⁴¹³. Yargıtay ilamlarında sahte belge kullanma suçu

⁴⁰⁸ Yrg. 11. CD. T: 28.02.2019 E: 2017/9433 K: 2019/2075 sayılı ilamda; “...*Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenlemenin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK'nin 43. maddesinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi...*” bozmayı gerektirmiştir; Yrg. 11. CD. T: 13.01.2022 E: 2021/3528 K: 2022/361 sayılı ilamında; “...*Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenleme eyleminin zincirleme suç oluşturduğunun ve sanık hakkında TCK'nin 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamış; 5237 sayılı TCK'nin 53. maddesinin uygulanmasında, Anayasa Mahkemesinin 08.10.2015 tarihli, 2014/140 Esas ve 2015/85 Karar sayılı iptal kararının infaz aşamasında gözetilmesi mümkün görülmiştir...*” <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

⁴⁰⁹ AYDOĞAN, s. 506; Yrg. 11. CD. T: 04.10.2021 E: 2017/9312 K: 2021/8140 sayılı ilamında; “...2) *Sanık hakkında 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte belge düzenleme suçlarından dava açıldığı, sahte belge düzenleme suçunda her takvim yılında işlenen suçların ayrı ayrı suçları oluşturduğu, her bir yıl için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden ve hangi takvim yılından hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin tek hüküm kurulması, 3) Her bir takvim yılında birden fazla sahte belge düzenleme şeklinde gerçekleşen eylemlere ilişkin olarak, TCK'nin 43. maddesi uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanmayarak eksik ceza tayini...*” bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (E.T: 22.05.2024)

⁴¹⁰ Yrg. 11. CD. T: 20.11.2018 E: 2016/4884 K: 2018/9313 sayılı ilamda; “...*Sahte fatura kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu...*” belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 22.05.2024

⁴¹¹ Yrg. 11. CD. T: 19.10.2020 E: 2020/2839 K: 2020/5964 sayılı ilamda; “...*Sanığın aynı takvim yılı içerisinde farklı beyanname dönemlerinde birden fazla sahte fatura kullanma şeklinde gerçekleşen eylemlerine ilişkin olarak, TCK'nin 43. maddesi uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanmayarak eksik ceza tayini...*” bozmayı gerektirmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 28.05.2024

⁴¹² AYDOĞAN, 508

⁴¹³ Yrg. 11. CD. T: 27.09.2017 E: 2017/7799 T: 2017/6039 sayılı ilamda; “...a) *Faturaların, 2005 takvim yılında ve kurumlar vergisinde kullanılması karşısında, 16.04.2006 olan suç tarihinin yerine gerekçeli karar başlığında "20.10.2005" yazılması, b) 2005 yılında beş adet sahte fatura kullanıldığının kabul edilmesine göre zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmeden eksik ceza tayini...*” yasaya aykırı bulunarak bozulmasına karar verilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 28.05.2024

eyleminde sahte faturaların hangi beyanname dönemi/dönemlerinde kullanıldığıının vergi dairesine sorularak tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir⁴¹⁴.

Fikri içtima, TCK 44. Maddede; “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” şeklinde düzenlenmektedir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma eylemleri kendi içlerinde fikri içtimaya konu teşkil edememekteyken, aynı belgede hem sahte hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge işlemlere yer verilmesi durumunda Yargıtay, burada TCK 44. Madde kapsamında fikri içtima hükümlerine yer verilmesi gerektiğini belirtmiştir⁴¹⁵.

Burada değerlendirilmesi gereken bir başka husus; failin, tek fiille VUK 359. Madde kapsamında düzenlenen suçlardan birkaçını işlemesi halinde fail hakkında nasıl bir mahkumiyet hükmü tesis edileceğidir. Bu hususa örnek verilecek olursa, failin, sahte olarak düzenlenen belgeyi yasal defterlerine kayıt edilerek kurumlar vergisinde kullanarak VUK 359/b bendinde düzenlenen sahte belge kullanma suçunu işlemesi, aynı zamanda failin VUK 359/a bendinde düzenlenen defter ve kayıtlarında hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunu işlemesi halinde TCK 44. Maddede belirtilen

⁴¹⁴ ÜMİT, Vergi Ceza hukukunda defter, kayıt ve belgeleri gizleme, sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, s. 475; Yrg. 1. CD. T: 01.07.2020 E: 2017/967 T: 2020/3806 sayılı ilamda; “...Aynı takvim yılında kullanılan sahte faturaların farklı aylara ait olması ve farklı beyanname dönemlerinde birden çok sahte fatura kullanılması halinde TCK'nin 43. maddesinin uygulanması gerektiğinden; suça konu mükellefiyetin vergi inceleme raporunda 2009 yılı Şubat ve Mart aylarında bildirimde bulunulduğunun belirtilmesine rağmen, hangi beyanname/beyannameler döneminde sahte faturaların kullanıldığı hususunda bir açıklık bulunmadığının anlaşılması karşısında, Vergi Dairesinden sahte faturaların hangi beyanname dönemi/dönemlerinde kullanıldığı araştırılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesi gerektiğinin gözetilmemesi...” bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 30.07.2024

⁴¹⁵ Yrg. 11. CD. T: 01.06.2017 E: 2016/4460 K: 2017/4129 sayılı ilamında; “...aa) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenmiş olması halinde ise sahte belge düzenleme, başka şahıs/şirket tarafından sahte düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması halinde de sahte belge kullanma yine başka şahıs/şirket tarafından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı şekilde düzenlenen belgelerin muhasebeleştirilerek vergisel işlemlerde kullanılması ile de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşacağı, belgelerin bir kısmı tamamen sahte, bir kısmı da yanıltıcı belge ise TCK'nin 44. maddesi gereği fikri içtima hükümlerinin uygulanması suretiyle cezası daha ağır olan VUK'nın 359/b maddesinden hüküm kurulmasının gerektiği cihetle; somut olayda, 14.01.2009 tarih ve 2009/1204/13 sayılı vergi suçu ve 1204/1 sayılı vergi tekniği raporlarında, sanığın sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinin belirtilmesi bu yönde de 01.04.2009 tarihli iddianame tanzim olunması karşısında, sübutu halinde eyleminin TCK'nin 44. maddesi delaletiyle 213 sayılı Yasanın 359/b-1. maddesi kapsamında bulunan sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesi...” bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 29.05.2024

fikri içtima kuralı uyarınca failin en ağır ceza gerektiren suçtan cezalandırılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere mülga 4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'un 2/a bendinde vergi kaçakçılığı suçu ile başkaca katalog suçlar, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun öncül suçu olarak kabul edilmişti. Ancak güncel durumda TCK 282. Maddesinde katalog suçlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla fail, tek bir fiili ile hem aklama suçunu işleyip aynı zamanda VUK 359/b bendinde belirtilen fiillerden birini, yani vergi kaçakçılığı suçunu işleyebilir⁴¹⁶. Bu durumda da TCK 44. Madde uyarınca fikri içtima kuralı uyarınca failin daha ağır ceza gerektiren suçtan cezalandırılması gerekmektedir.

⁴¹⁶ Yasin Miraç ER, “Kara Para Aklama Suçu”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2021, s.201

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHAKEME USULÜ, CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN VEYA AZALTAN HALLER, YAPTIRIM VE GÖREVLİ MAHKEME

3.1. MUHAKEME USULÜ

3.1.1. Genel Açıklamalar

Ceza yargılaması temel olarak soruşturma ve kovuşturma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Muhakeme, ilk olarak soruşturma evresiyle başlar. CMK 160/1. Fıkrasında; “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar...”⁴¹⁷ denilmektedir. Bu doğrultuda Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeği açığa çıkarmak amacıyla soruşturma aşamasında kolluk kuvvetleri aracılığıyla şüpheli/lerin leh ve aleyhine olan tüm delilleri toplayıp, dosya kapsamında toplanan tüm deliller savcılık makamı nezdinde kamu davası açılması gerektiği hususunda yeterli şüpheyi ulaşması halinde şüpheli/ler hakkında cezalandırılmaları istemi ile iddianame düzenlemektedir⁴¹⁸. Savcılık makamı kural olarak, re’sen harekete geçme yetkisine sahip olsa da bazı hallerde kamu davasının ikame edilebilmesi ve açılan bir davada yargılamanın yapılabilmesi için öğretide “dava şartı”, “ceza muhakemesinin şartları”, “yargılama koşulları”, “kovuşturma şartı” gibi isimlendirilen birtakım koşulların bulunması gerekmektedir⁴¹⁹.

VUK’ta vergi suçu olarak kabul gören bazı suç tiplerine ilişkin mevzuatta hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu tip vergi suçlarında suçun saptanması/tespiti ve cezai müeyyide uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına

⁴¹⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 01.08.2024)

⁴¹⁸ Didem TÜRKER, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XXVII, S: 1, 2023, s. 327

⁴¹⁹ TÜRKER, s. 327

girmektedir. Burada idarenin VUK 367. Maddesi uyarınca mütalaa verme veya suç duyurusunda bulunma dışında kullanabileceği başka bir inisiyatif bulunmamaktadır⁴²⁰. Ceza mahkemelerinin görev alanına giren ve hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezai müeyyide gerektirir vergi suçları VUK 359. Maddede sayılan kaçakçılık suçları, VUK 5. Maddesinde düzenlenen Vergi Mahremiyetini İhlal ve VUK 363. Maddesinde düzenlenen Yükümlülerin Özel İşlerini Yapmadır. VUK 367/son fıkrası uyarınca, VUK 359. maddede belirtilen kaçakçılık suçlarından dolayı hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması, mali nitelikli yaptırımların tatbik edilmesini engellemeyecektir⁴²¹. Bir başka deyişle, bu suçlarda ilgili yasal düzenleme gereği hem mali hem de cezai yaptırım uygulanabilecektir.

Kanun koyucu, VUK 359. Maddede düzenlenen suçlar hakkında kamu davası ikame edilebilmesini özel şarta tabi tutmuştur. Bu özel şart, VUK 367. Maddede⁴²² “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeden anlaşılabileceği üzere tezimize konu edilen suçlar ve VUK 359. Maddede yer alan diğer vergi kaçakçılığı suçları bakımından vergi değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması zorunludur. Aşağıda detaylı olarak vergi incelemesi ve mütalaa kavramları açıklanacaktır.

⁴²⁰ Mustafa AKKAYA, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2000, s. 87

⁴²¹ AKKAYA, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, s. 87

⁴²² VUK. m. 367; “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddenin (ç) ve (d) fıkralarında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez”

3.1.2. Vergi İncelemesi

3.1.2.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Yani, tarhiyata esas matrah, yükümlünün kendisi tarafından belirlenerek ilgili vergi dairesine beyan edilmektedir. Dolayısıyla yükümlünün vergiyi doğuran faaliyetlerini vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir. Fakat vergilendirme, yükümlü bakımından mali bir yükümlülük olup ister istemez yükümlü tarafından vergi kaybı ve kaçırma meyli ortaya çıkabilecektir⁴²³. Bu nedenle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu ve vergi kaybının önüne geçmek ve yapılan bildirimlerin gerçekliğinin denetlenmesi gerekmektedir. Denetim yolları da VUK'ta; Yoklama (m.127-133), Vergi İncelemeleri (m.134-141), Arama (m.142-147) ve Bilgi Toplama (m.148-152/A) başlıkları altında dört gruba ayrılmaktadır.

Vergi incelemeleri, işbu denetim türlerinin önemli bir türünü teşkil etmektedir. Zira VUK 134/1. Fıkrasında da belirtildiği üzere⁴²⁴ vergi incelemesinin amacı, yükümlü tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve sağlanmasıdır. Dolayısıyla beyana dayalı vergi sistemlerinde vergi güvenliğinin temini⁴²⁵ açısından vergi incelemeleri büyük önem taşımaktadır.

3.1.2.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Kişiler

Vergi incelemesine yetkili olan kişiler; VUK 135. Maddede; “*Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir*” şeklinde belirtilmektedir. İlgili madde haricinde ayrıca VUK 75. Madde uyarınca takdir komisyonları da vergi incelemesi yetkisine sahiptirler.

⁴²³ Abdullah TORUNOĞLU, “Vergi İncelemesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı Kamu Hukuku Programı, Yüksek Lisans Tezi, 2010, s. 13

⁴²⁴ VUK 134/1. Fıkrası: “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 03.08.2024)

⁴²⁵ Abdullah ÖMERCİOĞLU, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), 2016, s. 2282

3.1.2.3. Vergi İncelemesinin Usulü

VUK 137/1 fıkrası⁴²⁶ işbu kanuna ve diğer kanunlar uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları ibraz ve muhafaza mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.

İnceleme, kural olarak mesai saatleri içerisinde yapılmakta olup, incelemenin ne vakit yapılacağına dair bilgi verme mecburiyeti bulunmamaktadır. daha evvel inceleme yapılmış olması ya da matrahın re'sen takdir edilmiş olması halinde dahi yeniden inceleme yapılmasını ve gerektiğinde tarhiyatın ikmalini engellemeyecektir.

Vergi incelemesi; 7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴²⁷ 17. Maddesi ile yapılan değişiklik öncesinde VUK 139. Maddesinde incelemeye tabi olanın iş yeri olarak belirtilmekteydi. İlgili değişiklik sonrası incelemenin yapılacağı yer, VUK 139/1 fıkrası uyarınca⁴²⁸ esas olarak daire olarak belirlenmiştir. Ancak işbu düzenleme 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, yürürlük tarihinden önceki uygulamada vergi incelemesi yine işyerinde yapılacaktır. Yargıtay ilamlarında, ilgili dönemde vergi incelemesi için mükellefe defter ve belgelerinin daireye edilmesi için tebligat gönderilmesinin mükellef aleyhine bir durum oluşturduğu belirtilmektedir⁴²⁹.

Ayrıca incelemenin dairede yapılacağına dair kuralın bulunması, incelemenin iş yerinde yapılmasına engel değildir. Zira 7338 Sayılı değişiklik sonrası VUK 139/4. Fıkrasında; *"Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir"*⁴³⁰ şeklinde yapılan düzenleme uyarınca

⁴²⁶ VUK m.137/1; *"Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler."*

⁴²⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/>

⁴²⁸ VUK 139/1. Fıkrası: *"Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır"* <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 03.08.2024)

⁴²⁹ Yarg. 11. CD. T: 21.12.2021, E: 2018/1572, K: 2021/12956 sayılı ilamda; *"...Somut olaya gelince, vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için çıkartılan tebligatın, 24.05.2013 tarihinde sanığa bizzat iş yeri adresinde tebliğ edildiği; incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenler tespit edilmediği için, defter ve belgelerin incelenmek üzere ibraz edilmek üzere denetmenlik adresine getirilmesi istenerek sürecin mükellef aleyhine tersine çevrildiği; hesapların dairede incelenmesine imkan veren 213 sayılı VUK'nin 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden tespit edilmediği ve suç tarihinde iş yerinde faaliyetin devam ettiği anlaşılmakla, unsurları oluşmayan atılı suçtan sanığın beraati yerine, mahkûmiyetine hükmedilmesi..."* <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), (E.T.: 03.08.2024)

⁴³⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 03.08.2024)

vergi incelemesi esas itibariyle dairede yapılması gerekirken mükellefin talebi ve işyerinin de müsait olması halinde vergi incelemesi iş yerinde de yapılabilecektir.

Vergi incelemeleri esnasında mükellefler yönünden inceleme sırasında savunma haklarını kullanabilme imkanlarını sağlama, idare bakımından da mükellef aleyhine yapılacak işlemleri ispat yükümlülüğü bakımından vergi inceleme tutanakları önem arz etmekte olup, işbu tutanaklara ilişkin VUK 141. Maddede; *“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir...”*⁴³¹ şeklinde düzenleme yer almaktadır⁴³².

İlgili düzenleme uyarınca vergilendirme ye ilişkin olaylar ile hesap durumlarında ayrıca tutanak tutma yetkisi idarenin takdirine bırakılmış; ancak ilgililerin itiraz ve mülahazalarının/düşüncelerinin/görüşlerinin bulunması halinde bunların tutanağa geçirilmesi zorunludur. Vergi incelemeye yetkili olan kişiler tarafından yapılacak olan incelemenin Usul ve Esaslarını Düzenleyen Ve

⁴³¹ VUK. 141. Maddenin devamında; *“... İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalıyarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. 143 üncü madde hükmü, yukarki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır. 144 üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarki şekilde defter ve vesikalar alınan mükellefler hakkında da caridir”*. <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 10.08.2024)

⁴³² TÜRKER, 331

İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği m.16⁴³³ ve 17'de⁴³⁴ inceleme tutanaklarının içeriği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İlgili düzenlemelerde, inceleme sırasında tutulan tutanakların delil niteliği bulunduğu ve idare tarafından işbu tutanakların, mükellef aleyhine ileride yapacağı vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde ispat vasıtası olarak kullanılacağı belirtilmektedir⁴³⁵. Bu nedenle işbu tutanaklar, yargılama aşamasında dikkate alınacağından hem idare hem de mükellef açısından büyük önem arz etmektedir. Bu halde vergi incelemesinde yetkili olan kişiler tarafından mükellefler, tutanakları imzalamaya zorlayamazlar. Tutanaklarda ilgililerin açıklamaları ile varsa itirazları tutanaklarda yer alacaktır. Vergi incelemesi sonunda vergi inceleme raporları tanzim edilerek ilgili rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilecektir.

⁴³³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği m. 16; “(1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler. (2) Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadeler yer verilmez. (3) İncelemenin dairede yapıldığı durumlarda, nezdinde inceleme yapılanın işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın çalışma yerinin aynı ilde bulunmaması halinde tutanaklar, nezdinde inceleme yapılanın işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresinin bulunduğu ildeki dairede imza edilir. Nezdinde inceleme yapılanın talep etmesi halinde tutanaklar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın sürekli çalışma yerindeki dairede de imzalanabilir. Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur. (4) Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir. (5) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. (6) Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. (7) Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır”. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 15.08.2024

⁴³⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği m. 17; “(1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, f) Tutanağın taslak halinin 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu, g) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade, yer alır”. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 11.08.2024)

⁴³⁵ TÜRKER, s. 331

3.1.2.4. Vergi Suçu Raporu

Vergi suçu raporu, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme sırasında mükellef tarafından vergi suçu işlendiği tespitini edilirse vergi suçu raporu tanzim edilir. Vergi suçu rapor, esas itibariyle bu hususa ilişkin yorum içeren bir belge mahiyetindedir⁴³⁶. İşbu rapor, suç duyurusu mahiyetinde kabul edilmekte olup mütalaanın dayanağını teşkil etmektedir⁴³⁷. VUK 145. Maddesi⁴³⁸ uyarınca vergi incelemesi neticesinde suç teşkil eden olayların ve kanıtlarının tutanak altına alınması ve her türlü tutanak ile suç teşkil eden belgelerin vergi suçu raporuna eklenmesi gerekmektedir⁴³⁹. Vergi suçu raporunun içeriğinde, suç teşkil eden olaylar, fiiller, suç yeri, suçun işlenme zamanı, suçun işleniş şekli, suç delilleri, suç işlediği kanaatine varılan fail ile katılanların kimlik bilgileri ile suç teşkil eden olay ve ilgileri, suç teşkil eden olay/lara ilişkin ilgili kanun maddesi, fıkrası, bendi açık bir şekilde belirtilmelidir⁴⁴⁰.

3.1.2.5. Vergi İnceleme Komisyon'unca Hazırlanan Mütalaa

Mütalaa kavramı, TDK'da; *"Herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı bir biçimde düşünme, herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum"*⁴⁴¹ olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarındaki mütalaa koşulu, ilk olarak mülga 5432 sayılı VUK'ta değişiklik getiren 5815 sayılı Kanun'un gerekçesinde; *"vatandaşın mali emniyet mülahazası"*, yani mali güvenlik düşüncesine dayanılarak getirilmiştir⁴⁴². İlgili düzenleme birçok değişikliğe uğramış ise de mütalaa şartının varlığı devam etmekte olduğundan gerekçe halen varlığını sürdürmektedir⁴⁴³.

⁴³⁶ ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s. 22

⁴³⁷ ŞENYÜZ, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, s. 22

⁴³⁸ VUK 145. Maddesi: *"Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmıyan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tesbit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalıyarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır"*. <https://www.mevzuat.gov.tr/>

⁴³⁹ ELA, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, s. 1001

⁴⁴⁰ ELA, Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, s. 1002

⁴⁴¹ <https://sozluk.gov.tr/>, (E.T.: 16.08.2024)

⁴⁴² TÜRKER, s. 335

⁴⁴³ TÜRKER, s. 335

“Vatandaşın mali emniyeti” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği gerekçede açıkça belirtilmemiş olup öğretide iki farklı şekilde yorumlanmaktadır⁴⁴⁴. Birinci yorum, mükellefe bir teminat sağlamak amaçlı getirildiği; ikinci yorum ise hazırlanması uzmanlık gerektiren bu rapor ve mütalaa ile savcılık ve kovuşturma süreçlerinin, ilgili makamların daha hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olmak amacı taşıdığı şeklindedir⁴⁴⁵.

Mütalaanın hukuki niteliği ve delil niteliğinin bulunup bulunmadığı hususunda ise doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş; inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde hazırlanan mütalaanın savcılık makamı ve yargılama makamınca bağlayıcılığı olmadığını belirtmektedir⁴⁴⁶. Bir diğer görüş ise, mütalaanın, bir delil olmadığı, ancak bir delil değerlendirme aracı olduğu şeklindedir⁴⁴⁷. Anayasa Mahkemesi mütalaa şartı getiren VUK 367. Maddesinin, Anayasaya aykırılığı gerekçesiyle yapılan itiraz neticesinde mütalaanın, vergi kaçakçılığı suçlarında teknik uzmanlıkları bulunmayan savcılık ve yargılama makamlarına yardımcı olan bir müessese olarak nitelendirilmiştir⁴⁴⁸.

VUK 367. Maddede mütalaa kavramı, ilgili rapor düzenleme komisyonunun VUK 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarının somut olayda bulunup bulunmadığına ve inceleme konusu edilen kaçakçılık fiiliyle fail arasındaki illiyet bağının ortaya çıkarılmasına ilişkin değerlendirme ve görüşlerini ihtiva eden ve işbu suçlara ilişkin ceza yargılaması yapılabilmesi için gerekli olan özel bir muhakeme şartıdır⁴⁴⁹. Ceza

⁴⁴⁴ Mümin GÜNGÖR, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 44, 2020, s. 278

⁴⁴⁵ GÜNGÖR, s. 278; TÜRKER, s. 335

⁴⁴⁶ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XVIII, S: 3-4, 2014, s. 525

⁴⁴⁷ ÖZCAN, s. 532

⁴⁴⁸ AYM T: 10.02.2011 E:2009/89 K: 2011/40 “...Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez...”, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, (Çevrimiçi), E.T.: 11.09.2024

⁴⁴⁹ Sadık Melih İŞLER, “Mütalaa Muhakeme Şartının Bazı Hallerde Aranmayacağına Dair 7394 sayılı Kanun İle Getirilen Düzenlemenin Zaman Bakımından Uygulamasına İlişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi Kararlarının Değerlendirilmesi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 27, S: 2, 2023, S.284

yargılamasının yapılabilmesi için muhakeme şartı olan mütalaanın alınmamış olması Yargıtay tarafından bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁴⁵⁰.

Mütalaa; dava şartı olup, mütalaanın içeriği ise, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği 13/2. Maddesinde; “verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği”⁴⁵¹ şeklinde belirtilmektedir. Ancak 7394 Sayılı Kanun değişikliği sonrası VUK 367/5.⁴⁵² fıkrası ile mütalaanın dava koşulu olma şartı kaldırılmamış ancak henüz soruşturma aşamasında olup kamu davası ikame edilmeden önce yahut kovuşturma safhasında mütalaaya konu fiilin, bir başka kişi tarafından yahut mütalaada belirtilen fail ile birlikte bir başka failin iştiraki ile işlendiğinin ortaya çıkması halinde işbu kişi açısından kamu davası ikame edilmesi için vergi suçu raporu ile mütalaa tanzim edilmesi şartı aranmayacaktır⁴⁵³. Dolayısıyla kanun koyucu işbu değişiklik sonrası “mütalaadaki fail ve eylem ile bağılılık” ilkesi yerine “mütalaadaki

⁴⁵⁰ Yrg. 11. CD. T: 15.01.2018, E: 2017/17397, K: 2018/281 sayılı ilamda; “...bozma ilâmı sonrası yapılan yargılamada, sanık hakkında yapılan inceleme sonucunda vergi denetmeni C... Y... tarafından düzenlenen 31/07/2013 tarih ve VDNR-2013-A- 1279/31 sayılı vergi suçu raporu düzenlenerek, mahkemeye bu rapora istinaden, sanık hakkında 213 sayılı Kanun’un 359/1-b maddesi gereğince mahkûmiyet hükmü kurulduğu, iddianamede nitelendirilmesi yapılan eylem ile ilgili olarak 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca sanık hakkında suç tarihi itibarıyla Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun mütalâası alınmasının dava şartı olduğu, dosya kapsamında rapor tarihine göre 213 sayılı Kanun’un 359. maddesinde yazılı suçun işlendiğini tespit eden ve Kanun’un 367. maddesinin birinci fıkrasında gösterilen usule göre verilmiş bir değerlendirme komisyonu mütalâası bulunmadığının belirlendiği, bahse konu vergi suçu raporunun tek başına anılan maddeye göre alınmış komisyon mütalâası yerine geçmeyeceği...”, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 17.08.2024

⁴⁵¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (Çevrimiçi), E.T.: 15.08.2024

⁴⁵² VUK. m. 367/5; “359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz”. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 17.08.2024

⁴⁵³ Yrg. 11. CD. T: 07.03.2023 E: 2020/4107 T: 2023/1270 sayılı ilamında; “...”359. maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” hükmü uyarınca, dosya kapsamına göre Kırkağaç Vergi Dairesinin 484 009 1046 vergi kimlik numaralı mükellefi İzler Akaryakıt ... Ltd. Şti. nin ortağı sanık ... ile şirketin işlerini fiilen yöneten sanık ... hakkında “2012 takvim yılında sahte belge düzenleme” fiiline ilişkin verilmiş bir mütalaa bulunduğundan sanık hakkında ayrıca mütalaa alınması zorunluluğu bulunmadığı anlaşılmakla, tebliğnamedeki bu yönde bozma isteyen görüşe iştirak edilmemiştir”, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T.: 19.08.2024; ÜMİT, Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, s. 170

eylem ile bağılılık” ilkesini benimseyerek mütalaa yokluğu sebebiyle yargılamanın uzamasının önüne geçilmiştir⁴⁵⁴.

Eski uygulamada Yargıtay’ın birçok emsal kararında mütalaanın hem fiil hem fail bakımından verilmiş olmasını⁴⁵⁵ ve fail hakkında yargılama konusu edilen kaçakçılık eylemi açısından verilmiş bir mütalaanın bulunmaması durumunda ise durma kararı tesis edilmesi yahut fail hakkında mütalaa verilip verilmeyeceğinin ilgili makamdan sorularak mütalaa verilmesi durumunda yargılamaya devam edilerek sanığın hukuki durumunun tespit edilmesini, mütalaanın verilemeyeceğine ilişkin görüş bildirilmesi halinde ise muhakeme şartı yokluğundan sanık hakkında düşme kararı verilmesi gerektiği belirtilmekteydi⁴⁵⁶.

Vergi kaçakçılığı suçlarının öğrenilme şekline göre VUK 367. Maddesi uyarınca izlenecek yol bakımından iki farklı usul benimsemiştir. Buna göre, Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemesi neticesinde tanzim edilen vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporunun, bağlı bulundukları Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderildikten sonra bu komisyon tarafından hazırlanan mütalâanın, incelemeyi yapan müfettişe iletilmesi halinde müfettiş de vergi suçu raporu ve mütalaa

⁴⁵⁴ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 429

⁴⁵⁵ Yrg. 11 CD. T: 01.10.2020 E: 2017/3883 K: 2020/5283 sayılı ilamda; “...213 sayılı VUK’nin 367. Maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin “2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin olduğu,... Cumhuriyet Başsavcılığı’nın, 05.04.2012 tarih ve 2012/2305 Esas sayılı iddianamesi ile mütalaya aykırı olarak “sahte fatura kullanmak” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak; iddianameye konu olan sahte fatura kullanma suçu yönünden, 213 sayılı VUK’nin 367. Maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması,...” bozmayı gerektirmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 30.05.2024; TÜRKER, s. 337

⁴⁵⁶ Yrg. 11 CD. T: 01.10.2020 E: 2017/3883 K: 2020/5283 sayılı ilamda; “...213 sayılı VUK’nin 367. Maddesi uyarınca kovuşturma şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin “2008 takvim yılında sahte fatura düzenleme” suçuna ilişkin olduğu,... Cumhuriyet Başsavcılığı’nın, 05.04.2012 tarih ve 2012/2305 Esas sayılı iddianamesi ile mütalaya aykırı olarak “sahte fatura kullanmak” suçundan kamu davası açıldığı, ancak bu suçla ilgili verilen mütalaa bulunmadığı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği dikkate alınarak; iddianameye konu olan sahte fatura kullanma suçu yönünden, 213 sayılı VUK’nin 367. Maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması,...” bozmayı gerektirmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Çevrimiçi), E.T: 30.05.2024; İŞLER, s. 291

ile birlikte doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulabileceği gibi⁴⁵⁷ müfettişler, müfettiş yardımcılar harici kişiler tarafından vergi incelemesi yapılması durumunda vergi dairesi başkanlığınca yahut defterdarlık tarafından suç duyurusunda bulunulabilecektir⁴⁵⁸.

Tüm bunların dışında Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından VUK. 359. Madde kapsamında düzenlenen bir suçun işlendiğinin öğrenilmesi halinde ise, VUK. 367/2 fıkrası⁴⁵⁹ uyarınca ilgili vergi dairesi durumdan haberdar edilerek vergi incelemesi yapılması talep edilecek olup bu süre kamu davasının ikame edilmesi işbu incelemenin yapılmasına ve neticesinin yetkili makama bildirilmesine kadar ertelenecektir⁴⁶⁰.

Cumhuriyet Savcısı mütalaa ile bağlı olmayıp dosya kapsamında yeterli suç şüphesinin oluşması halinde kamu davası açılmasına karar vererek iddianame düzenlerken, yeterli şüphenin oluşmadığına kanaat getirmesi halinde ise Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair karar tesis edebilecektir⁴⁶¹. Zira öğretide mütalaanın, yorum içermekte olduğu ancak delil değerlendirme aracı olduğu, dolayısıyla soruşturma ve kovuşturma makamlarınca bağlayıcılığı bulunmadığı belirtilmekte olup,⁴⁶² bu hususu destekleyen Yargıtay Ceza Genel Kurul kararı⁴⁶³ bulunmaktadır.

3.2. CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN VEYA AZALTAN HALLER

3.2.1. Ölüm

VUK 372. Maddesi uyarınca idari para cezasını gerektirir cezaların, tahsil edilemeden muhatabın ölmesi halinde düşeceğine ilişkin hüküm bulunmaktaysa da,

⁴⁵⁷ TÜRKER, s. 334

⁴⁵⁸ TÜRKER, s. 334; ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 23-24;

⁴⁵⁹ VUK. m. 367/2; “359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder”. <https://www.mevzuat.gov.tr/> (E.T: 31.05.2024)

⁴⁶⁰ TÜRKER, s. 334

⁴⁶¹ ÜSTÜN, s. 313; İŞLER, s. 286; ŞENYÜZ, s. 30;

⁴⁶² ÖZCAN, s. 465

⁴⁶³ YCGK T: 08.11.2018 E: 2018/427 K: 2018/517 sayılı ilamda; “...Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi, vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan...” şeklinde belirtilmektedir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 31.05.2024

şüpheli yahut sanığın ölmesi durumunda adli cezaların akıbeti hakkında düzenleme bulunmamaktadır⁴⁶⁴. Bu halde tezimizin konusu olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçu yönünden şüpheli veya sanığın ölümü halinde TCK hükümleri uyarınca karar verilecektir⁴⁶⁵. Buna göre failin, hakkında soruşturmanın başlaması ancak kamu davası ikame edilmeden önce ölmesi durumunda kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir. Fakat kamu davasının ikame edilmesi sonrasında, yani yargılama aşamasında sanığın ölmesi halinde ise düşme karar verilecektir. Ancak TCK 64/2 uyarınca⁴⁶⁶ da müsadereye tabi eşya bulunması veya maddi menfaatlerin⁴⁶⁷ bulunması halinde yargılama devam ederek müsadere kararı verilebilecektir.

İştirak halinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmesi halinde yalnızca ölen sanık yönünden kamu davası düşecek olup iştirakçiler bu durumdan etkilenmeyecektir.

3.2.2. Af

Af; kaynağını Anayasa’da bulan, bazı durumlarda kamu davasının düşürülmesini yahut kesinleşmiş olan mahkumiyetin tüm kanuni sonuçlarını ortadan kaldıran bazı durumlarda da kesinleşmiş mahkumiyet hükmünün kısmen veya tamamen infazını engellemeye yarayan, yasama veya yürütme organlarınca yapılan kamu hukuku tasarrufudur⁴⁶⁸. TCK 65. Maddesi uyarınca af kurumu; genel af ve özel af olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel af; kamu davasında düşme kararı tesis edilmesini ve hükmolunan cezaların tüm sonuçlarıyla beraber ortadan kalkmasını sağlayan kurumdur. Özel af ise; hürriyeti bağlayıcı cezanın ceza infaz kurumunda çektirilmesini

⁴⁶⁴ GEÇER, s. 397

⁴⁶⁵ GEÇER, s. 397

⁴⁶⁶ TCK m.64/2; “Hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur”. <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

⁴⁶⁷ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi C eza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, b. 12, 2022, s. 516

⁴⁶⁸ Adem SÖZÜER, “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa Uygunluğu Sorunu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, S: 18, 2001, s. 223; TCK 65. Maddesi: “(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. (3) Cezaya bağlı olan veya hükmünde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir”. <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 19.08.2024)

sona erdiren ya da sürenin azalmasını sağlayan yahut cezanın adli para cezasına çevrilmesini sağlayan kurumdur.

Ülkemizde ekonomik anlamda zor zamanların yaşandığı dönemlerde vergi kaybının önüne geçmek adına yapılandırma adı altında af düzenlemelerini içerir kanunlar çıkarılmaktadır. Bu hususa örnek olarak, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5. maddesi⁴⁶⁹ verilebilir. İlgili düzenleme incelendiğinde mükellefin kanunda belirtilen matrah ve vergi artırımına ilişkin koşullarını yerine getirmesi durumunda vergi incelemesi yapılmayan ilgili dönemde işlenen tezimizin konusunu oluşturan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun da yer aldığı VUK 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarının da örtülü şekilde affedildiği anlamı çıkabilir. Zira Kanun'un 5/13. Fıkrasında; *"Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlananlar hakkında 213 sayılı Kanunun 367 nci maddesi kapsamında yapılacak incelemeler saklıdır. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah veya vergi artırımında bulunulan dönemler ve vergiler için tarhiyat yapılmaz"*⁴⁷⁰ şeklinde belirtilmektedir.

3.2.3. Zamanaşımı

Zamanaşımı müessesesi, suçların soruşturulması ile cezai yargılama yapılmasını engelleyen ve cezai yaptırımın infazını ortadan kaldıran, yani devletin yargılama ve cezalandırma hakkını bitiren bir müessesedir⁴⁷¹. VUK'ta sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin zamanaşımı yönünden düzenleme bulunmadığından TCK hükümlerine bakılacaktır. Dolayısıyla burada dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı kavramları incelenecektir.

3.2.3.1. Dava Zamanaşımı

Bilindiği üzere dava zamanaşımı süresi, TCK 66/3 ve 66/4'te belirtildiği üzere kanunda suç için öngörülen cezanın/yaptırımın üst sınırı/miktarı ve daha ağır cezayı

⁴⁶⁹ RG. No: 30425, T: 18.05.2018 <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 21.08.2024)

⁴⁷⁰ <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 21.08.2024)

⁴⁷¹ GEÇER, s. 402

gerektiren nitelikli halleri göz önüne alınarak yapılacak kademelendirmeye göre tespit edilecektir. Buna göre VUK 359/b bendinde sahte belge düzenleme ve kullanma suçları için “*üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası*” öngörülmektedir. Dolayısıyla işbu suçlar yönünden dava zamanaşımı TCK. m. 66/1-d’de “*Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda on beş yıl*” şeklinde belirtildiği üzere 15 yıldır.

Dava zamanaşımı TCK 66/6 fıkrasında belirtildiği üzere; “*...tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden,.. itibaren işlemeye başlar*⁴⁷²”.

Dava zamanaşımı başlangıç tarihi ise, suçun işleniş tarihi olduğundan, öncelikle tezimize konu edilen suçların işleniş tarihlerini belirlemek gerekir. Bu halde sahte belge düzenleme suçunda dava zamanaşımının başlangıç anı, Yargıtay ilamları⁴⁷³ da gözetildiğinde belgenin düzenlendiği tarih olup, birden fazla sahte düzenlenmesi durumunda ise son belgenin düzenlendiği tarih esas alınacaktır⁴⁷⁴.

Sahte belge kullanma suçunda suç tarihi ise, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemi ile son beyanname verme gününe göre belirlenecektir⁴⁷⁵. Dolayısıyla suç tarihi ve zamanaşımı başlangıç tarihi beyanname tarihi esas alınacaktır. Birden fazla kez sahte belge kullanma hali söz konusu olduğunda ise teselsülün bittiği tarih, son beyanname verildiği gün olarak tespit edilecektir. Bu halde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 92. Maddesi uyarınca “*Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına*

⁴⁷² <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.08.2024)

⁴⁷³ Yrg. 11 CD T: 14.12.2021 E: 2017/17472 K: 2021/12271 sayılı ilamda; “...b) ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 407 002 9753 vergi kimlik numaralı mükellefi olan ... Çelikve Metal Sanayi Nakliyat ve Ticaret Ltd. Şti yetkilileri ve ortakları olan sanıklar hakkında, “2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme” suçunu işlediği iddia olunan olayda; dosya içerisinde bulunan 29.07.2010 tarihli ve VDENR-2010-779/63 sayılı vergi suçu raporu ve eklerinde, sanıkların Ba-Bs formlarında bildirilen 2009-2010 takvim yıllarında düzenlediği belirtilen faturalara ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmediğinin anlaşılması karşısında, suç tarihinin tespiti ve zamanaşımı hükümlerinin uygulanması bakımından; 2009-2010 takvim yılında düzenlenen faturaların ilgili vergi dairesi müdürlüğünden de sorularak temin ve tarihlerinin tespit edilmesi, suç tarihinin en son düzenlenen fatura tarihi olduğu...” belirtilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (E.T: 31.05.2024)

⁴⁷⁴ Birol KIRMAZ, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 73, 2015, s. 337

⁴⁷⁵ KIRMAZ, s. 338

kadar...’’⁴⁷⁶ verilmesi gerekmektedir. Basit usule tabi mükellefler bakımından bu süre Şubat ayının başından 25’inci günü akşamına kadardır. İlgili düzenlemenin devamında; *“Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir...’’*⁴⁷⁷ denilmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 14. madde uyarınca; *“Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir...’’*⁴⁷⁸ . 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m. 41 uyarınca; *“Mükellefler Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmibirinci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler...’’*⁴⁷⁹. Dolayısıyla dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunlara göre belirlenecektir.

3.2.3.2. Ceza Zamanaşımının Durması

TCK 67/1 fıkrası uyarınca soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, izin veya karar alınması veya diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunduğu durumlarda izin veya kararın alınmasına yahut meselenin çözümüne ya da kanun gereğince hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilmiş olan suç faili hakkında bu karar kaldırılincaya kadar dava zamanaşımı durmaktadır. Kanunda belirtilen durma sebepleri ortadan kalktığında da zamanaşımı süresi kaldığı yerden devam edecektir. Soruşturma ve kovuşturma yapılmasının, diğer bir mercide çözülmesi gereken bir meselenin sonucuna bağlı bulunması durumuna ilişkin olarak 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu 82. maddesi uyarınca hâkim ve savcılarının görevden doğan veya görev sırasında işlenen suçları, sıfat ve görevleri gereğine

⁴⁷⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.08.2024)

⁴⁷⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.08.2024)

⁴⁷⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 20.08.2024)

⁴⁷⁹ Yrg. 11 CD T: 03.03.2020 E: 2020/805 K: 2020/2008 sayılı ilamda; *“...Suça konu faturaların 2007 takvim yılında en son Aralık ayı KDV beyannamesinde kullanılmasından dolayı, suç tarihinin 21.01.2008 olduğu belirlenerek yapılan incelemede...”* <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (E.T: 31.05.2024); <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>

uymayan tutum ve davranışları nedeniyle, haklarında inceleme ve soruşturma yapılması Adalet Bakanlığının iznine bağlı olması, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu m. 58 uyarınca avukatların avukatlık veya Türkiye Barolar Birliği ya da baroların organlarındaki görevlerinden doğan veya görev sırasında işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma başlatılmasının, Adalet Bakanlığının vereceği iznine tabi olması, yine TCK. m. 299 uyarınca Cumhurbaşkanı hakaret suçundan dolayı kovuşturma yapılması Adalet Bakanının iznine bağlı olması halleri örnek verilebilir. Bu durumlarda dava zamanaşımı süreleri duracaktır.

CMK m. 247’de kaçak kavramı “hakkındaki kovuşturmanın sonuçsuz kalmasını sağlamak amacıyla yurt içinde saklanan veya yabancı ülkede bulunan ve bu nedenle mahkeme tarafından kendisine ulaşılamayan kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Kişiler hakkında kaçak kararı ancak CMK m. 248/2’de yazılı suçları işleyenler bakımından verilebilir. İlgili maddede VUK kapsamında düzenlenen kaçakçılık suçları sayılmadığından, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile ilgili kaçak kararı verilemeyecektir⁴⁸⁰.

3.2.3.3. Dava Zamanaşımının Kesilmesi

TCK. m. 67/2’de⁴⁸¹ dava zamanaşımının kesilme sebepleri belirtilmiştir. Maddenin devamında dava zamanaşımı kesildiğinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlayacağı ifade edilmiştir. TCK m. 67/2’de sayılan zamanaşımının kesilmesi sebepleri/sebeplerinden biri bulunsa da, ilgili suçun kanundaki kademelendirmeye göre belirlenecek dava zamanaşımı süresi, yani on beş yıllık süre, en fazla yarısına kadar uzayacak olup bu süre sonunda düşme kararı verilmesi gerekmektedir⁴⁸².

⁴⁸⁰ İhsan Kağan BAYRAKTAR, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2015, s. 87

⁴⁸¹ TCK 67/2. Fıkrası: “(2) Bir suçla ilgili olarak;

a) Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi,
b) Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi,
c) Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi,
d) Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi, halinde, dava zamanaşımı kesilir”. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 20.08.2024)

⁴⁸² Yrg. 11 CD. T: 28.11.2021 E: 2017/12622 K: 2021/13702 sayılı ilamda; “...sanığın ortak ve sorumlu olduğu dönemin 2009 yılının 11. ayında son bulunduğu gözetilerek bu sanık bakımından suç tarihinin en aleyhe kabul ile “25.12.2009” olduğu belirlenerek yapılan incelemede; Sanığa yüklenen “2009 takvim

3.2.4. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, kesinleşmiş mahkûmiyet kararının belli bir süre içerisinde infaz edilmemesi durumunda devletin infaz hak ve yetkisini kaldıran müessesedir⁴⁸³. TCK 68. Maddede cezanın ağırlığı ve türü esas alınarak ceza zamanaşımı süreleri belirlenmiştir⁴⁸⁴. İlgili düzenleme uyarınca sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bakımından ceza zamanaşımı süresi 20 yıldır. Ceza zamanaşımının süresi, ceza infaz edilmeye başlanmamış olması halinde mahkumiyet hükmünün kesinleştiği günden; ceza infaz edilmeye başlanmış fakat herhangi bir nedenle kesintiye uğramışsa kesintinin gerçekleştiği günden itibaren başlayacaktır⁴⁸⁵.

3.2.4.1. Ceza Zamanaşımının Durması

TCK'da ceza zamanaşımının durmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakta ancak Anayasa'da, 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da ve 5320 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da ceza zamanaşımının durma hallerine ilişkin

yılında sahte fatura kullanma" suçunun Kanundaki cezasının türü ve üst sınırına göre, 5237 sayılı TCK'nin 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen olağanüstü dava zamanaşımının, 25.12.2009 olan suç tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği ve bu itibarla sanığın temyiz nedenleri yerinde görüldüğünden, diğer yönleri incelenmeyen hükmün 5320 sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nin 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA; ancak bu husus yeniden yargılama yapılmasını gerektirmediğinden aynı Kanun'un 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak, sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen olağanüstü dava zamanaşımı nedeniyle 5271 sayılı CMK'nin 223/8. maddesi uyarınca DÜŞMESİNE..." karar verilmiştir. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (E.T.: 23.08.2024)

⁴⁸³ GEÇER, s. 415

⁴⁸⁴ TCK 68. Maddesi: "(1) Bu maddede yazılı cezalar aşağıdaki sürelerin geçmesiyle infaz edilmez:

- a) Ağırlandırılmış müebbet hapis cezalarında kırk yıl.
- b) Müebbet hapis cezalarında otuz yıl.
- c) Yirmi yıl ve daha fazla süreli hapis cezalarında yirmidört yıl.
- d) Beş yıldan fazla hapis cezalarında yirmi yıl.
- e) Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl.

(2) Fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, bu sürelerin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle ceza infaz edilmez.

(3) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı yurt dışında işlenmiş suçlar dolayısıyla verilmiş ağırlandırılmış müebbet hapis veya müebbet hapis veya on yıldan fazla hapis cezalarında zamanaşımı uygulanmaz.

(4) Türleri başka başka cezaları içeren hükümler, en ağır ceza için konulan sürenin geçmesiyle infaz edilmez.

(5) Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır".

<https://www.mevzuat.gov.tr/>

⁴⁸⁵ ÖZCAN, s. 366

hükümler bulunmaktadır⁴⁸⁶. Buna göre “Yasama Dokunulmazlığı” başlığı altında AY. m. 83/3’te,⁴⁸⁷ bir milletvekili hakkında, milletvekili seçilmeden önce yahut sonrasında tesis edilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sona ermesine bırakılacaktır⁴⁸⁸. Bu halde milletvekilinin üyelik süresince zamanaşımı duracaktır. “Asker Edilen Kişilerin Cezalarının İnfazı” başlıklı 5275 Sayılı CCTİHK. m. 118’de,⁴⁸⁹ askere alınmadan önce ve askerlik sırasında işlenilen suçlar dolayısıyla er ve erbaşlar ile yedek astsubay ve yedek subaylar hakkında TCK. m. 50/1-c,e,f bentlerinde yazılı tedbirler ile TCK. m. 106’da yazılı adli para cezasının yerine getirilmesi askerlik hizmetlerinin sonuna bırakılır⁴⁹⁰. Bu süreler içinde ceza zamanaşımı duracaktır.

Yine 5320 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 15. Maddesi⁴⁹¹ uyarınca birden fazla mahkumiyeti olan kişinin bu mahkumiyetlerden birisine ilişkin cezayı infaz kurumunda çektiği süre zarfında diğer suçlar bakımından ve infazı ertelenenler yahut durdurulmasına karar verilenler açısından bu süreler içerisinde zamanaşımı duracaktır⁴⁹².

3.2.4.2. Ceza Zamanaşımının Kesilmesi

TCK 71. Maddede⁴⁹³ ceza zamanaşımının kesilme sebepleri belirtilmektedir. Buna göre, mahkumiyet hükmünün infazı için hükümlüye yetkili merciince tebligat yapılması yahut infazı gerçekleştirmek amaçlı yakalama emri düzenlenmesi neticesinde hükümlünün yakalanması ve yine hakkında bir suçtan mahkumiyet hükmü bulunan kişinin üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi hallerinde ceza zamanaşımı süresi duracaktır.

⁴⁸⁶ BAYRAKTAR, s. 89

⁴⁸⁷ AY. m. 83/3; “Türkiye Büyük Millet Meclisi üyesi hakkında, seçiminden önce veya sonra verilmiş bir ceza hükmünün yerine getirilmesi, üyelik sıfatının sona ermesine bırakılır; üyelik süresince zamanaşımı işlemeyiz” <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 21.08.2024)

⁴⁸⁸ BAYRAKTAR, s. 90

⁴⁸⁹ RG. No: 25685, T.: 29.12.2004 <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 21.08.2024)

⁴⁹⁰ BAYRAKTAR, s. 90

⁴⁹¹ RG. No: 25772, T.: 31.03.2005 <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 21.08.2024)

⁴⁹² BAYRAKTAR, s. 90-91

⁴⁹³ TCK 71. Maddesi: " (1) Mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser. (2) Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir" <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 23.08.2024)

3.2.5. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah, mükelleflerin tek taraflı iradeleri ile idareye karşı kullanabilecekleri yenilik doğuran bir hak olarak düzenlenmiştir⁴⁹⁴. Pişmanlık ve ıslah kurumu ile mükelleflerin vergi kanunlarının sert hükümlerine karşı yardımsız bırakmamak, idareye karşı yakınlaşmalarını sağlamak amaçlanmıştır⁴⁹⁵.

Vergi hukukunda pişmanlık müessesesi, ilk kez 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK 348. maddede düzenlenmiştir⁴⁹⁶. Fakat, vergi gelirlerinde azalma meydana gelmesi ve ayrıca iyi niyetli vergi yükümlüleri ile kötü niyetli vergi yükümlülerini birbirinden ayırmak amacı ile 1951 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun ile pişmanlık hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır⁴⁹⁷. Daha sonrasında toplumsal baskılar neticesinde pişmanlık müessesesi 6094 sayılı Kanun ile “Islah ve Pişmanlık” başlığı ile tekrar uygulamaya konulmuş olup bu kanun kapsamında hileli vergi suçu, pişmanlık kapsamına alınmıştır⁴⁹⁸. Ardından hileli vergi suçunun kaldırılarak kaçakçılık suçlarına dönüşmesi neticesinde de 2365 sayılı Kanun⁴⁹⁹ ile yapılan düzenlemeyle kaçakçılık suçlarının iştirak, teşvik ve yardım halinde işlenmesi durumu da pişmanlık kapsamına alınmıştır⁵⁰⁰. 4369 sayılı Kanun ile de kaçakçılık suçlarının niteliğinin tamamen değişerek adli suçlar haline dönüşmesi neticesinde VUK 359. maddesine eklenen fıkra ile kaçakçılık suçları da pişmanlık ve ıslah kapsamı içerisine alınmıştır⁵⁰¹.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin pişmanlık ve ıslah hükümleri VUK 371. Maddede⁵⁰² düzenlenmiştir. İlgili madde kapsamında etkin

⁴⁹⁴ ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 310

⁴⁹⁵ KIZILOĞ, KIZILOĞ, s. 268

⁴⁹⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 2017, S: 31, s. 48

⁴⁹⁷ Başak ÖZEL, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2023, s. 70

⁴⁹⁸ ÖZEL, s. 71

⁴⁹⁹ 2365 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG, T 31.12.1980, S 17204

⁵⁰⁰ BAYRAKLI, Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu, s. 48; ÖZEL, s. 70

⁵⁰¹ ÖZEL, s. 72

⁵⁰² VUK 371. Maddesi: “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

pişmanlık ve ıslah müessesesi, sadece vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumu için düzenlenmiştir⁵⁰³. Ancak VUK 359/2. Fıkrası uyarınca pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre, durumu yetki makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir⁵⁰⁴. İlgili düzenlemeden yola çıkılacak olursa, gerek vergi ziyayı kabahati gerekse de vergi kaçakçılığı suçu bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için failin, vergi kaçakçılığı veya vergi ziyasına ilişkin gerçekleştirdiği fiillerini yetkililer haberdar olmadan önce yazılı olarak bildirmesi ve başvuru anında VUK 371. Maddede düzenlenen şartları yerine getirmesi gerekmektedir⁵⁰⁵.

Bir diğer anlatımla, VUK 371. Madde kapsamında düzenlenen pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren eylemleri işleyen mükellefler ile bu suça iştirak eden kişilerin hukuka aykırı eylemlerini ilgili makamlar haberdar olunmadan yazılı bir dilekçe ile başvuru anında ilgili düzenlemede belirtilen diğer koşulların da yerine getirmeleri esasına dayanmaktadır⁵⁰⁶. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği maddedeki atıf nedeniyle, sahte fatura düzenleme yahut kullanma durumunda da gerekli yasal koşulların yerine getirilmesi halinde

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir". <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 25.08.2024)

⁵⁰³ Elif YILMAZ FORTUNA, Arzu LALOĞLU, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: V, S: 2, 2022, s. 352

⁵⁰⁴ YILMAZ FORTUNA, LALOĞLU, s. 352

⁵⁰⁵ YILMAZ FORTUNA, LALOĞLU, s. 353

⁵⁰⁶ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 508

pişmanlık hükümleri uygulanabilecektir⁵⁰⁷. Sahte belge kullanan veya sahte belge düzenleyen bir mükellef yahut suç ortağının bu bildirimi, hakkında herhangi bir vergi incelemesi yapılmadan, vergi suçu raporu ve mütalaa tanzim edilmeden yapması gerekmektedir⁵⁰⁸. Yargıtay bir ilamında⁵⁰⁹ sanığın bir dilekçe ile vergi incelemesinin yapılmasını sağladığından bahisle VUK 371. Madde hükmünün uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir⁵¹⁰.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmanın neticesi ise, ilgililer hakkında yetkili makamların suç duyurusuna ilişkin bildirimde bulunmamaları olup Yargıtay birçok kararında⁵¹¹ ilgilinin yalnızca verilen bir dilekçe ile pişmanlık

⁵⁰⁷ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, s. 387

⁵⁰⁸ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 509

⁵⁰⁹ Yrg. 11 CD T: 16.06.2020 E: 2017/818 K: 2020/3156 sayılı ilamda; "...sanık ...'nin hizmet verilmediğini bilmesine rağmen sahte fatura düzenleme suçuna iştirak edip etmediğinin şirket çalışanlarının beyanlarına başvurularak tespit edilmeye çalışılması; iştirak ettiğinin anlaşılması halinde, dilekçe ile olay hakkında inceleme yapılmasını sağladığından 213 sayılı VUK'nin 371. Maddesindeki etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanma olanağı olup olmadığının değerlendirilmesi ve tüm bu deliller toplanılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi gerekirken, eksik araştırma ile ve suçun unsuru olmayan vergi kaybı olmamasını gerekçe göstererek suçun oluşmadığını belirten bilirkişi raporuna dayanılarak beraat kararları verilmesi..." bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (E.T: 31.05.2024)

⁵¹⁰ ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 509

⁵¹¹ Yrg. 11 CD T: 21.02.2019 E: 2019/1523 K: 2019/1826 sayılı ilamda; "... 213 sayılı VUK'nin 359. maddesinde 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle getirilen "371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" şeklindeki düzenlemenin uygulanabilmesi için aynı Kanun'un 371. maddesine gönderme yapıldığı ve bu maddede yer alan "mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama bir ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş olması, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş vergilerin faizi ile birlikte 15 gün içinde ödenmesi" koşullarının gerçekleşmesi gerektiği; somut olayda, sanığın, oğluna ait faturaları sahte olarak bastırıp yaptığı işler karşılığında düzenleyip ... Makina ... A.Ş. ye verdiğini, daha sonra pişman olup durumu hem bu şirkete hem de vergi idaresine bildirdiğini savunması; sanık hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; sanığın yaptığına pişman olarak 28.04.2008 tarihinde vergi dairesine durumu bildirdiğinin, ... Makina ... A.Ş. tarafından pişmanlıkla gerekli düzeltme beyanları verildiğinden bu mükellef hakkında sahte fatura kullanımı yönünden yapılacak işlem bulunmadığının belirtilmesi; aynı raporda, sanık hakkında vergi incelemesine başlanmasının nedenlerinin gösterilmemiş olması; sanığın vergi dairesine yaptığı bildirimlere ilişkin dosya içerisinde herhangi bir kayda rastlanmaması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, sanığın yaptığı bildirimlere ilişkin belgelerin ilgili vergi dairesinden getirilerek 213 Sayılı Kanun'un 371. maddesinde öngörülen pişmanlık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağının tartışılması sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükmü kurulması..." bozma sebebi yapılmıştır. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (E.T: 31.05.2024)

hükümlerinden faydalanmasına yetmeyeceği, dosya kapsamında tüm delillerin toplanarak değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir⁵¹².

Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah, yalnızca tarh öncesinde ve vergi ziyai cezası kesilmesini engelleyen, ayrıca kaçakçılık suçuna ilişkin cezai takibatın yapılmamasını sağlayan bir kurumdur⁵¹³.

3.2.6. Etkin Pişmanlık

VUK 371. Madde hükmünün soruşturma yahut kovuşturma aşamasında uygulanamaması kanun koyucunun VUK 359. Maddede değişiklik yapmasına sebebiyet vermiştir. Bu nedenle 7394 sayılı Kanun 7394 Sayılı Kanun m.4 düzenlemeleri ile VUK 359. Maddesine etkin pişmanlık hükümleri eklenmiştir⁵¹⁴. 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası VUK. 359. Maddesinde; “...*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez*”⁵¹⁵ şeklinde hükümler eklenmiştir.

İlgili düzenlemenin VUK kapsamında yer alan tüm suç tipleri için olmayıp yalnızca kaçakçılık suçlarında kişiler hakkında tesis edilen cezada indirim sağladığı

⁵¹² ÜMİT, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, s. 509

⁵¹³ Yusuf KARAKOÇ, “Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XVI, Özel Sayı, 2014, s. 3642

⁵¹⁴ AKBULUT, s. 691

⁵¹⁵ <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 26.08.2024)

görülmektedir⁵¹⁶. Vergi kaçakçılığı suçlarında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması için; kaçakçılık suçunun tamamlanmış olması gerekmektedir⁵¹⁷. Yine yukarıda belirtildiği üzere kanunda etkin pişmanlık hükümleri dolayısıyla fail hakkında cezada indirim uygulanması, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunup bulunmadığına göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır⁵¹⁸.

Soruşturma aşamasında failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için, kanunda belirtilen bir aktif davranışı sergilemesi gerekmekte olup işbu aktif davranış, tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma aşamasında ödenmesidir⁵¹⁹. Bu halde fail hakkında uygulanacak cezada ½ oranında indirim yapılacaktır.

Failin kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için sergilemesi gereken aktif davranış ise, işbu kalemlerin mahkeme tarafından hüküm tesis edilinceye kadar ödenmesidir. Bu halde fail hakkında uygulanacak cezada 1/3 oranında indirim yapılacaktır. 7394 Sayılı Kanun ile VUK kapsamına eklenen geçici 34/1. Fıkrası⁵²⁰ uyarınca infaz aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanılabileceği belirtilmektedir. Ancak ilgili fıkranın ikinci cümlesinin AY 10. ve 36. Madde hükümlerine aykırılık teşkil ettiği, iptaline karar verilmesi için Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru neticesinde Mahkeme 28.9.2022 Tarih, 2022/59 Esas ve 2022/111 Karar sayılı Kararı⁵²¹ ile Geçici madde

⁵¹⁶ Güliden ŞİŞMAN, Şenel SARSIKOĞLU, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XXX, S: 3, 2022, s. 1597

⁵¹⁷ YILMAZ FORTUNA, LALOĞLU, s. 355

⁵¹⁸ ŞİŞMAN, SARSIKOĞLU, s. 1603

⁵¹⁹ ŞİŞMAN, SARSIKOĞLU, s. 1603

⁵²⁰ VUK. Geçici m. 34/1; “*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır*”. <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 27.08.2024)

⁵²¹ AYM T: 28.09.2022 E: 2022/59 K: 2022/111 sayılı karar; “... 3. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun geçici 34. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin iptalini talep etmiştir. İtiraz konusu kuralla, anılan fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanılabilmesi için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart olarak öngörülmüştür.

34/1 fıkrasının ikinci cümlesinin birinci fıkranın birinci cümlesinde yer alan “infaz” ibaresi yönünden ve ikinci cümlesinin ikinci fıkrada yer alan “kovuşturma” ibaresi yönünden iptaline karar vermiştir⁵²². Son olarak işbu düzenlemeden faydalanmak için söz konusu alacaklara ilişkin vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi gerekmektedir.

3.3. YAPTIRIM VE GÖREVLİ MAHKEME

3.3.1. Yaptırım

3.3.1.1. Hapis Cezası

VUK 359/b bendi uyarınca sahte belge düzenlemek veya kullanma suçlarının cezası üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır. 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ilgili maddede düzenlenen cezai yaptırımın alt sınırdan herhangi bir değişiklik yapılmamış olup üst sınır beş yıldan 8 yıla çıkarılmıştır⁵²³. Ayrıca 7394 Sayılı Kanun ile VUK Geçici madde 34’e; *“Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir. 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma*

4. Bakılmakta olan davanın konusu sanıkların sahte fatura ve içeriği itibarıyla yanıltıcı fatura düzenledikleri iddiasıyla cezalandırılmaları talebine ilişkindir. İtiraz konusu kural ise bakılmakta olan davaların yanı sıra henüz açılmamış veya kanun yolu ya da infaz evresinde bulunan davalar bakımından da geçerli, ortak kural niteliğindedir. Bu itibarla bakılmakta olan davanın bulunduğu evre gözetilerek itiraz konusu kuralın esasına ilişkin incelemenin “...kovuşturma...” ibaresi yönünden yapılması gerekir. 5. Açıklanan nedenle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 6. maddesiyle eklenen geçici 34. maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinin esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin maddenin ikinci fıkrasında yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden yapılmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir...”. normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, (Çevrimiçi), E.T.: 28.08.2024

⁵²² AKBULUT, s. 693

⁵²³ AKBULUT, s. 694

açılmak suretiyle yapılır”⁵²⁴ şeklinde eklenen düzenlemeler uyarınca fiilin işlendiği zamandaki kanuni düzenlemeler ile 7394 sayılı Kanun hükümleri somut olaya ayrı uygulanması, hangisi lehe ise onun faile uygulanacaktır⁵²⁵. Nitekim bu husus 5252 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 9/3. Fıkrasında; *“Lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri olaya uygulanarak, ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenir”* şeklinde de belirtilmiştir⁵²⁶.

3.3.1.2. Vergi Ziyai Cezası

VUK 359/son fıkrası uyarınca vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında ilgili düzenlemede belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması, VUK m. 344’te yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir⁵²⁷. Buna göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu işleyenler hakkında üç kat; işbu suçlara iştirak edenler hakkında bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Fakat mükellef hakkında sahte belge düzenleme veya kullanma suçu yönünde kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü bulunmamasına karşın üç kat vergi ziyai cezası kesilmesinin AY 38. Maddeye aykırı olacağı muhakkaktır⁵²⁸.

⁵²⁴ <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 30.08.2024)

⁵²⁵ Yrg. 11 CD T: 24.04.2023 E: 2023/1074 K: 2023/3058 sayılı ilamda; *“...Cumhuriyet Başsavcılığınca, yukarıda belirtilen değişiklik doğrultusunda bir karar verilmesinin talep edilmesi üzerine, Bakırköy 11. Asliye Ceza Mahkemesinin, 21.04.2022 tarihli ve 2019/617 Esas, 2020/103 Karar sayılı ek kararı ile "...zincirleme suç hükümlerinin sanık lehine uygulanmasına hukuki imkan bulunmadığı..." gerekçesiyle dosya üzerinden inceleme yapılarak talebin reddine karar verilmiştir. 5. Bakırköy 10. Ağır Ceza Mahkemesinin 09.06.2022 tarihli ve 2022/515 Değişik İş sayılı kararı ile Bakırköy 11. Asliye Ceza Mahkemesinin, 21.04.2022 tarihli ve 2019/617 Esas, 2020/103 Karar sayılı ek kararına yönelik itirazın reddine karar verilmiştir. 6. Bu kapsamda inceleme konusu dava dosyası değerlendirildiğinde; uyarılama yargılaması yapılarak 7394 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesi ve aynı Kanun’un 6 ncı maddesi ile yapılan ve sanık lehine hükümler içeren değişikliklerin değerlendirilmesi, zincirleme suç yönünden de duruşma açılmak suretiyle gereğinin takdir ve ifası yoluna gidilmesi gerektiği gözetilmeden, dosya üzerinden yapılan inceleme ile talebin reddine karar verilmesi karşısında; itirazın bu yönlerden kabulü yerine yazılı şekilde reddine karar verilmesi Kanun’a aykırı olup, kanun yararına bozma talebi yerinde görülmüştür...”* <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (Çevrimiçi), E.T: 20.04.2024; AKBULUT, s. 694

⁵²⁶ <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 30.08.2024)

⁵²⁷ TORUNOĞLU, s. 905

⁵²⁸ TORUNOĞLU, s. 905

3.3.1.3. Güvenlik Tedbirleri

TCK 53/1. Fıkrası uyarınca kasıtlı bir suçtan dolayı hakkında hapis cezasına hükmedilen kişi güvenlik tedbiri olarak kanunen belli hak ve yetkilerden yoksun bırakılmaktadır⁵²⁹. Dolayısıyla VUK 359/b bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, kasten işlenebilen suçlardan biri olup fail hakkında bu suçtan hapis cezasına hükmedilmesi halinde TCK 53. Madde kapsamında düzenlenen hak yoksun bırakılma hali söz konusu olacaktır⁵³⁰. Kişi bu haklarını cezasının infazı tamamlayıncaya kadar kullanamayacaktır. Mahkum olduğu hapis cezası ertelenen yahut denetimli serbestlik tedbiri uygulanarak cezası infaz edilen veya şartlı salıverilen hükümlünün kendi altsoyu üzerindeki velayet, vesayet ve kayyımlık yetkileri açısından işbu hükümler uygulanmayacaktır. Mahkum olduğu hapis cezası hakkında erteleme kararı verilen yahut denetimli serbestlik tedbiri uygulanarak cezası infaz edilen veya şartlı salıverilen hükümlü hakkında bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek, sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etme şeklindeki hak yoksunluğunun uygulanmamasına karar verilebilecektir. Bu durumda VUK 359. madde kapsamında düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçları yönünden fail hakkında mahkumiyet hükmü tesis edilmesi yanında TCK 53/1. Fıkrasında belirtilen bentlerdeki hak yoksunluklarına da hükmedilebilecektir⁵³¹.

⁵²⁹ GEÇER, s. 434

⁵³⁰ TCK 53. Madde: “(1) Kişi, kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak;

a) Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden; bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya Devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tabi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmekten,

b) Seçme ve seçilme ehliyetinden,

c) Velayet hakkından; vesayet veya kayyımlığa ait bir hizmette bulunmaktan,

d) Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,

e) Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten, yoksun bırakılır...”. <https://mevzuat.gov.tr/>, (E.T.: 30.08.2024)

⁵³¹ GEÇER, s. 434

3.3.2. Görevli Mahkeme

Bilindiği üzere 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 11. maddesi⁵³² uyarınca VUK 359/b bendi kapsamında düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma suçuna ilişkin ceza yargılaması yapma görevi Asliye Ceza Mahkemelerine aittir.



⁵³² RG. No: 25606, T.: 07.10.2004, <https://www.resmigazete.gov.tr/>, (E.T.: 09.09.2024)

SONUÇ

Devletin yürütmekte olduğu kamu hizmetlerinin finansmanının sürekli olarak sağlanması noktasında en temel gelir kaynağı vergi/lerdir. Ancak, vergi/ler, ciddi bir mali yükümlülük yüklediğinden kişiler tarafından vergi ödemekten kaçınmanın yollarını aramaya yönelik davranışlar sergilenebilmektedir. Vergi kaçakçılığının yaygınlaşması da ekonomik ve sosyal hayatta ciddi sıkıntılara yol açabilmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçlarıyla mücadele etmek büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda tezimizin konusunu oluşturan ve vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına sebebiyet veren sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerine karşı etkin bir mücadele verilmesi gerekmektedir. VUK m. 359/b hükmünde düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçları yüksek oranda vergi kaybına yol açması sebebiyle TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarından ayrılmış ve ayrıca hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyana dayalı bir sistemdir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın dayanağını belge teşkil etmektedir. Buna göre Vergi kanunları ve VUK Mükerrer 227/1. fıkrasında verilen yetki uyarınca idarenin düzenleyici işlemleri kapsamında tesis edilen tutulması, ibrazı ve muhafazası mecburi olan, mükellefin başkalarıyla yapmış olduğu iş ile işlemlerini ortaya koyan matbu ve elektronik ortamda tanzim edilen, vergiyi doğuran olayı ortaya koyan belgeler VUK kapsamında belge niteliğinde olup, işbu suçun konusunu oluşturmaktadır. Sahte belge kavramı da VUK 359/b fıkrasında; *“Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge...”*⁵³³ olarak tanımlanmıştır. Tezin birinci bölümünde belge kavramı genel itibariyle açıklanıp, daha sonrasında vergi hukuku açısından belge ve türleri ile sahte belge kavramı açıklanıp sonrasında ceza hukuku bağlamında sahte belge kavramlarına değinilmiştir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, bakımından doktrindeki görüşler ile Yargıtay'ın görüşü arasında farklılıklar bulunmaktadır. İşbu farklılıkların en önemlisi

⁵³³ <https://www.mevzuat.gov.tr/aramasonuc>, (E.T.: 10.09.2024)

sahte belge düzenleme ile kullanmanın birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturup oluşturmadığıdır. Yargıtay, bu fiillerin ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağını görüşündedir. Yani, sahte belge düzenleyen ve düzenlediği sahte belgeyi kullanan fail hakkında hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma suçundan ayrı ayrı ceza verilmesi gerektiği yönünde Yargıtay İlamları bulunmaktadır. Doktrindeki baskın olan ve bizim de katıldığımız görüş ise, bu fiillerin birden fazla defa işlenmesinin veya sahte belge düzenleyen kişinin aynı zamanda kullanmasının tek bir suçu oluşturacağı yönündedir. Zira sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Kanaatimizce bu suçun seçimlik hareketli suç olduğunun kabulü gerekmektedir. Zira aksi halde fail hakkında mükerrer ceza uygulanması söz konusudur. Suçun manevi unsuruna bakılacak olursa; bu suç kasten işlenebilen bir suç olup, sahte belge düzenleme fiilinde kastın varlığının tespiti noktasında herhangi bir sıkıntı olmamaktadır. Ancak sahte belge kullanan kişinin kastının tespiti noktasında belgenin sahte olduğunu bilmemesi ve anlayamaması kastı ortadan kaldıracaktır. Ancak bu suçta kastın varlığının tespiti hususunda ayrıntılı inceleme yapılması gerektiği yönünde Yargıtay İlamları bulunmaktadır.

Suçla ilişkin zincirleme suç hükümleri açısından 7394 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır. Düzenleme öncesi birden fazla takvim yılı yahut vergilendirme döneminde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu işlenmesi halinde her bir yıl bakımından ayrı ayrı mahkumiyet hükmü tesis edilmekteyken işbu kanuni değişiklik sorası TCK 43. Maddesinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. İlgili düzenleme ile Yargıtay'ın sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin iki ayrı ceza verilmesini gerektirir yönündeki görüşüne etkisiz hale getirmektedir. Tezimizin ikinci bölümünde suçun maddi ve manevi unsurları ile özel görünüş şekillerine Yargıtay İlamları ve doktrindeki görüşlere doğrultusunda yer verilmiştir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda kamu davası ikame edilebilmesi, vergi değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması zorunluluğuna tabidir. Bu nedenle vergi incelemesi yapılması akabinde işlenen vergi suçuna ilişkin mütalaa alınması gerekmektedir. Burada 7394 Sayılı Kanun değişikliği sonrası mütalaaya ilişkin değişiklik yapılmıştır. Buna göre mütalaanın dava koşulu olma şartı kaldırılmamış ancak henüz soruşturma aşamasında olup kamu davası ikame edilmeden önce yahut kovuşturma safhasında mütalaaya konu fiilin, bir başka kişi tarafından

yahut mütalaa da belirtilen fail ile birlikte bir başka failin iştiraki ile işlendiğinin ortaya çıkması halinde işbu kişi açısından kamu davası ikame edilmesi için vergi suçu raporu ile mütalaa tanzim edilmesi şartı aranmayacaktır. Bu hususun yargılamanın çabuk neticelenmesini sağlayacağı muhakkaktır.

Yine 7394 Sayılı Kanun ile getirilen bir başka değişiklik vergi kaçakçılığı suçları bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin getirilmesidir. Bu değişiklik etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanan failler hakkında cezai indirim sağlamaktadır. Tezimizin nc bölümünde sahte belge düzenleme ve kullanma suçuna ilişkin hususi yargılama/muhakeme şartı olan mütalaa kavramı, işbu kavrama ilişkin 7394 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler, suça uygulanacak yaptırım, cezayı sona erdiren veya azaltan sebepler ile bu suçlarda yargılamayı yürütecek mahkemeye yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, (2005), “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, No: 58, s. 273-301.

Akbulut, Berrin, (2023), Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b), Adalet Dergisi, Sayı: 71, s. 653-702.

Akkaya, Mustafa, (2000), “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, No: 1, C: XLIX, s. 85-96.

Artuk, Mehmet Emin, Gökçen, Ahmet, Alşahin, Mehmet Emin, Çakır, Kerim, (2022), Ceza Hukuku Özel Hükümler, b. 20., Adalet Yayınevi.

Ay, Ercan, (2006), Vergi Suç ve Cezaları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Aydoğan, Dündar, (2022), (Açıklamalı-İçtihatlı) Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yetkin Yayınları.

Batun, Mehmet, (2010), Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 18, No: 213, Ankara, s. 311-335.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, (2019), “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, No: 37, s. 1-23.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, (2017), “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 7, No:30, s. 1-18.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, (2017), “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 8, No: 31, s. 47-64.

Bayraktar, İhsan Kağan, (2015), Vergi Hukukunda Zamanaşımı, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Bekci İnneci, Merve, (2019), Türk Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir

Çağan, Nami, (1980), “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XXXVIII, No: 1, s. 129-151.

Çavuş, Adnan, (2016), Suç Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, b. 1., Beta Yayınları.

Dülger, Murat Volkan, (2005), “Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Suç Ortaklığı”, Yeditepe Üniversite Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: I, No: 2, Ocak, s. 85-137.

Er, Yasin Miraç, (2021), “Kara Para Aklama Suçu”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Erman, Sahir, (1981), Ticari Ceza Hukuku Cilt: III Sahtekârlık Suçları, b. 4., İstanbul.

Erman, Sahir, (1988), Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Geçer, Ahmet Emrah, (2021), Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul

Gök, Onur, (2019), Türk Vergi Sisteminde Fatura Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir

Gökcan, Hasan Tahsin, (2019), Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204), Ankara Barosu Dergisi Yıl:67 No: 3, s. 93-126.

Gökmen, Mustafa Kemal, Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur, Ankara Barosu Dergisi, s. 359-473.

Göktürk, Neslihan, (2014), Türk Hukuku'nda Suçların İçtimai, Ceza Hukuku ve Kriminolojisi Dergisi, Cilt: II, No:1-2, s. 31-59.

Güngör, Mümin, (2020), Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 11, No: 44, s. 269-299.

İçel, Kayıhan, (1972), Suçların İçtimai, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1762, Sermet Matbaası, İstanbul.

İşler, Sadık Melih, (2023), Mütalaa Muhakeme Şartının Bazı Hallerde Aranmayacağına Dair 7394 sayılı Kanun İle Getirilen Düzenlemenin Zaman Bakımından Uygulamasına İlişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi Kararlarının Değerlendirilmesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XXVII, No: 2, s. 279-301.

Karaarslan, Mehmet, (2006), Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, No: 64, s. 115-150.

Karakoç, Yusuf, (2013), Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.

Karakoç, Yusuf, (2010), "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XII, s. 6-23.

Karakoç, Yusuf (2014), “Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XVI, Özel Sayı, s. 3637-3739.

Karataş Durmuş, Neslihan, (2014), Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XVIII, No: 3-4, s. 505-528.

Kaşıkcı, Mahmut, Rençber, Altan, (2023), Vergi Ceza Hukuku, Onikilevha Yayıncılık.

Kırmaz, Birol, (2015), Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 73, s. 329-340.

Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhale, (2011), Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, b. 4., Yaklaşım Yayıncılık.

Koca, Mahmut, Üzülmüş, İlhan, (2022), Türk Ceza Hukuku, Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş b. 8., Adalet Yayınevi.

Köstü, Ozan Muzaffer, (2011), Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Ankara

Kurşun, Mehmet Fatih, (2019), Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ağustos

Mercimek, Fulya, Gerçek, Adnan, (2013), Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, No: 14, Temmuz, s. 191-228.

Oktar, S. Ateş, (2014), Vergi Hukuku, b. 10., Türkmen Kitabevi. İstanbul

Onat, Emre Burak, (2018), Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, No: 137, s. 311-335.

Özdemir, Serkan, (2020), Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye AnaBilim Dalı, Maliye Programı, Doktora Tezi, İzmir

Özbek, Veli Özer, Doğan, Koray, Bacaksız, Pınar, Tepe, İlker, (2018), Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Genişletilmiş ve Güncellenmiş b. 13., Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Özcan Onur, (2014), Vergi Suçları, b. 1., Seçkin Yayıncılık.

Özel, Başak, (2023), Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Özen, Mustafa, (2018), 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, b. 2, Adalet, Ankara

Özgenç, İzzet, (2022), Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, b. 18., Seçkin Yayınevi.

Sarsıkoğlu, Şenel, Şişman, Gülden, (2020), Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, Mali Hukuk Dergisi, C: XIX, s. 627-656.

Sümer, Seda Yağmur, Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur, Dergi Park, Ankara Barosu Dergisi, C: LXXXI, s. 149-212.

Şanlı, Sema Sultan, (2023), Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Şenyüz, Doğan, (2022), Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), b. 12., Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şişman, Gülden, Sarsıkoğlu, Şenel, (2022), Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XXX, No: 3, s. 1591- 1625.

Taştan, Mehmet, (2018), “Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya

Torunoğlu, Tahsin, (2023), 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: XIII, No: 2, s. 877-911.

Tutar, Ahmet, (2022), Türk Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AnaBilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli

Türker, Didem, (2023), Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturamalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Ankara Hacı Bayram Veli Hukuk Fakültesi Dergisi, C: XXVII, No:1, s. 321-358.

Uğur, Hüsametdin, Elibol, Mert, (2015), Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi.

Uyar, Sait Alperen, (2022), Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve İştirake İlişkin Yaptırımların Değerlendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir

Ümit, Ceyda, Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Güncellenmiş ve genişletilmiş b. 2., Seçkin Yayıncılık.

Ümit, Ceyda, (2021), Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Hacettepe HFD, C: XI, No: 1, s. 357-393.

Ünal, Ertuğrul, (2021), Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C: XXVII, No: 2, s. 1260-1297.

Üstün, Ümit Süleyman, (2001), Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: IX, No: 3-4, s. 293-323.

Yalçın Sancar, Türkan, (2007), Yeni Türk Ceza Kanunu’nda “Zincirleme Suç”, TBB Dergisi, No: 70, s. 244- 259.

Yenigün, Songül, (2021), Türk Ceza Kanunu’nda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Yılmaz Fortuna, Elif, Laloğlu, Arzu, (2022), 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: V, No: 2, s. 347-372.

Url-1, < <https://kazanci.com.tr/> >, (Erişim Tarihi: 20.10.2024)

Url-2, < <https://www.lexpera.com.tr/> >, (Erişim Tarihi: 20.10.2024)

Url-3, < <https://www.resmigazete.gov.tr/> >, (Erişim Tarihi: 20.10.2024)

Url-4, < <https://tdk.gov.tr/> >, (Erişim Tarihi: 20.10.2024)

Url-5, < <https://karararama.yargitay.gov.tr/> >, (Erişim Tarihi: 20.10.2024)

Url-6, < <https://www.gib.gov.tr/> >. (Erişim Tarihi: 20.10.2024)