

Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur*

Seda Yağmur SÜMER**

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Bu çalışma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında, Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ tarafından verilen “Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri” dersi kapsamında hazırlanmış seminer çalışmasının gözden geçirilmiş, düzeltilmiş-düzenlenmiş halidir. Bu nedenle gerek ders süresince gerek yayın süresince değerli bilgi ve görüşlerini bizlerle paylaşarak desteğini esirgemediği için Saygıdeğer hocam Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ’a teşekkür ederim.

** Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı. (sedayagmur.sumer@deu.edu.tr)
ORCID: 0000-0001-8071-1889.

Makale geliş tarihi: 15 Temmuz 2022 **Makale kabul tarihi:** 13 Aralık 2022

Atıf önerisi: Sümer, Seda Yağmur. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur.” *Ankara Barosu Dergisi* 81, no. 1 (Ocak 2023): 149-212.

DOI: 10.30915/abd.1144205

KANUNİLİK İLKESİ BAĞLAMINDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDA MANEVİ UNSUR

ÖZ

Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinin hukuka uygun bir şekilde yürütülebilmesi vergi ceza hükümlerinin etkinliği ile ilişkilidir. Bu etkinliğin sağlanabilmesi için uygulamada sıklıkla karşılaşılan vergi kaçırma eylemlerinin önüne geçilmesi ve vergilendirmenin mali güç esas alınarak adil bir şekilde yapıldığına ilişkin inancın kuvvetlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nda çalışmaya konusunu oluşturan suç tiplerini ayrı bir şekilde düzenleme ihtiyacı duymuştur. Bu suç düzenlemesine ilişkin birçok tartışma bulunmakla birlikte çalışmada suçun manevi unsuru üzerinde bir değerlendirme yapacak olup Kanunilik İlkesi bağlamında konu bakımından büyük önem arz eden 306 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin neden olduğu sorunlara ve eleştirilere yer vereceğiz.

Anahtar kelimeler:

sahte belge yanılıcı belge vergi kaçakçılığı

kanunilik ilkesi manevi unsur

**IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY
A MORAL ELEMENT IN THE CRIMES OF
FORMING AND USING FORGED OR MISLEADING
DOCUMENTS DUE TO THEIR CONTENT**

ABSTRACT

Legality of the tax assessment, accrual and collection processes is related to the effectiveness of the tax penalty provisions. To ensure this effectiveness, it is necessary to highlight the tax fraud actions that are often encountered in practice and to strengthen the belief that taxation is done fairly based on financial strength. For this reason, the legislator felt the need to regulate the types of crimes that constitute the subject of work in the Tax Procedure Code in a separate way. Although there are many discussions about this criminal regulation, in study we will assess the moral element of the crime and include the problems and criticisms caused by the General Communiqué on Tax Procedure Law No. 306, which is of great importance in terms of the subject in the context of the Principle of Legality.

Keywords:

forged document

misleading document

tax fraud

principle of legality

mens rea

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için en önemli kaynak olan vergiler; Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" hükmü gereğince tek taraflı olarak mükellef ve vergi sorumlularına yüklenmiştir. Maddi açıdan getirilen bu tek taraflı yükümlülük mükellefler nazarında yük olarak algılanmakta ve bu yükümlülüğten kaçınmak veyahut vergi kaçırmak için uygulamada çeşitli yöntemlere başvurulduğu görülmektedir. Kanun koyucu mükelleflerin bu şekilde vergi kaçırmaya yönelik fiilleriyle mücadele edilebilmek amacıyla bazı fiilleri Vergi Usul Kanunu'nda^[1] açık bir şekilde suç olarak düzenlemiş, hürriyeti bağlayıcı cezalar getirmiştir. Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleri için Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Çalışma konumuz olan suç tipi de bu ihtiyaç neticesinde doğmuş olup Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a ve b fıkralarında düzenleme alanı bulmuştur.

Bu çalışmada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun bütünü değil yalnızca manevi unsuru üzerinde bir değerlendirme yapılacak olup özellikle bu suçun manevi unsuru bakımından büyük önem arz eden 306 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde^[2] yer alan tartışmalı hususlar üzerinde durulacaktır.

Öncelikle tebliğde yer alan hukuka aykırı hususların ele alınması bakımından vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi ele alınacaktır. Ardından Türk Ceza Kanunu^[3] bağlamında suç genel teorisine kısaca değinilecek olup suçun manevi unsurundan ne anlaşılması gerektiği açıklanacaktır. Son olarak ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun manevi unsuruna ilişkin genel açıklamalar yapılarak 306 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde bu suçun manevi unsuruna

[1] 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.1.1961- 10703).

[2] 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 18.06.2002 -24789).

[3] 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG.12.10.2004- 25611).

ilişkin yer alan hukuka aykırı hususlar kanunilik ilkesi ile ilişkilendirilerek ortaya koyulacaktır.

I. VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA KANUNİLİK İLKESİ

Vergi suçları genel olarak vergi kanunlarında düzenlenen görev ve ödevlerine aykırı hareket edilmesi halinde karşılığında bir yaptırımın belirlendiği hukuka aykırı eylemler bütünü olarak tanımlanabilir.^[4] Kanun koyucunun bu şekilde düzenlemeler yapmasındaki temel amaç vergi ödevinin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesidir. Bu nedenle kanun koyucu vergi kanunları ile getirilen ödevlere uyulmaması olarak kabul edilen filleri vergi kabahati olarak düzenlemiş ve idari para cezasına tabi tutmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 359 ilâ 363. maddeleri arasında yer alan hukuka aykırı filleri ise suç olarak düzenlemiş ve kabahatlerden farklı olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar getirilmiştir.^[5]

Kanun koyucunun bu şekilde hangi fillerin hukuka aykırı nitelikte olup suç teşkil edeceğini ve hangi fiile hangi müeyyidenin uygulanacağını kanunda açıkça belirtmesi aslında ceza kanununa hakim olan “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesinin temel bir gereğidir. Bu ilkenin temeli Anayasa'nın 38. maddesinde “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*” demek suretiyle vurgulanmıştır.^[6]

[4] Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur,” *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 5, no. 1 (2018): 91.

[5] Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, Özel Sayı (2013): 1273-1275; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 2. Baskı, (Ankara: Yetkin, 2019), 82-83; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)*, 47. Baskı, (Ankara: Savaş, 2019), 100; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Adalet, 2018), 312-313.

[6] Anayasa'nın 73. maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” denerek vergilerin kanuniliği açık bir

Yine Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan bir düzenleme olmamakla birlikte 331. maddede “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” şeklinde dolaylı yoldan bir düzenleme bulunmaktadır. Hal böyle iken Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” hükmü gereğince Türk Ceza Kanunu'nda yer alan genel hükümler vergi suç ve cezaları bakımından yol gösterici olacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin genel düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*” denerek benzer bir şekilde kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine vurgu yapılmaktadır. Türk Ceza Kanunu'ndaki bu hükümleri vergi suç ve cezaları bakımından da geçerli nitelikte olan genel hükümler olarak kabul edilmesi gerekir.^[7] Çünkü kanun koyucu bu hükümler vasıtasıyla Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri ile özel kanunlarda yer alan suç tipleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymak istemiştir. Bu şekilde farklı kanunlarda yer alan çeşitli suç tiplerinin suç genel teorisi anlamında yeknesak bir uygulamaya tabi olması istenmiştir.

Yine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. maddesinin birinci fıkrasında “*Hiç kimse işlendiği zaman milli veya milletlerarası hukuka göre bir suç teşkil etmiyen bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Keza hiç kimse suç işlendiği zaman tertibi gereken cezadan daha ağır bir cezaya da çarptırılamaz.*” düzenlemesiyle cezaların kanuniliği vurgulanmıştır.

Son olarak kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine ilişkin iki temel hususu ifade etmek gerekirse: Bunlardan ilki kişinin hangi fiilinin hukuka aykırı nitelikte olduğunu ve suç teşkil ettiğini önceden bilmek hakkına sahip olmasıdır. Yine kişinin hukuka aykırı nitelikteki fiiline uygulanacak cezai yaptırımın/

şekilde düzenlenmiş olsa da Anayasa'da vergi suç ve cezalarına ilişkin doğrudan ve açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

[7] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, 9. Baskı (Bursa: Ekin, 2016), 9.

güvenlik tedbirinin ne olacağına kanunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle suçun ve suça uygulanacak ceza veya güvenlik tedbirinin kanunda belirtilmesi yeterli olmayıp aynı zamanda kanun hükmünün açık, anlaşılır ve sınırlarının belirli olması da gerekmektedir. Ancak bu şekilde temel hak ve özgürlükler kanunlar karşısında güvence altına alınabilecektir.

Bir hukuk devletinin sağlaması gereken hukuki güvenlik; devletin kişiler karşısında tek taraflı düzenleme yapmasının önüne geçerek bu şekilde tesis edilecektir. Bu nedenle yorum veyahut kıyas yoluyla suçun unsurları genişletilip değiştirilemeyecek bu şekilde hukuki belirlilik mümkün hale gelecektir.

Burada sınırların belirlenmesinde ölçülülük ilkesi önem arz etmektedir. Çünkü kanundan kaynaklı sınırlamalar sonsuz olmayıp öze dokunma yasağı ve ölçülülük ile sınırlandırılmaktadır. *Ölçülülük ilkesi* genel olarak “sınırlamada başvurulmuş aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması” anlamına gelmektedir. Bu ilkenin temel sonucu olarak getirilen hukuki sınırlamada elverişlilik, gereklilik ve orantılılık hususlarının mevcut olması gerekmektedir.^[8] Görüldüğü üzere vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi birçok ilke ile ilişkili bir niteliğe sahiptir.

II. MANEVİ UNSUR

Suç genel teorisi gereği; bir fiilin cezalandırılabilmesi için öncelikle tipe uygun olması gerekmektedir. Tipe uygunluktan genel olarak anlaşılması gereken fiilin kanuni tanıtımda yer alan özelliklere sahip olması ve netice ile arasında nedensellik bağlantısının bulunmasıyla suçun manevi unsurunun mevcut olmasıdır. Tipe uygun fiilin cezalandırılabilmesi için aynı zamanda hukuka aykırı olması ve failin kusurunun bulunması gerekmektedir.^[9]

[8] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 76-78; Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, (Ankara: Adalet, 2018), 3; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 11; Murat Batı, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu,” *Vergi Dünyası* 36, no. 421 (Eylül 2016): 26.

[9] Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, (Ankara: Seçkin, 2020), 207.

Suçun manevi unsuru genel olarak işlenen fiil ile fail arasındaki manevi bağı ifade etmektedir.^[10] Başka bir deyişle suçtan söz edilebilmesi için fail ile fiil arasında objektif bir bağıın varlığıyla birlikte failin fiil ile arasında sübjektif-psişik bir bağıın da bulunması gerekmektedir.^[11]

Suçun manevi unsuru ile kusurluluk birbirinden farklı hususlardır. Suçun manevi unsuru fiilin tipikliğine ilişkin olup yokluğunda suç oluşmayacaktır. Kusurluluk ise suçun oluşup oluşmamasıyla ilgili olmayıp tipe uygun ve hukuka aykırı fiilin cezalandırılabilirliğine ilişkindir. Kusursuz suç ve ceza olamayacağı için failin somut olayda kusuru yok ise cezalandırılması da mümkün olmayacaktır. Failin kusurlu kabul edilebilmesi kusur yeteneğinin bulunması ve kusurluluğu kaldıran hallerden birinin somut olayda gerçekleşmemiş olması gerekmektedir.^[12]

Suçun manevi unsuru dediğimizde suçun sübjektif unsurları olan kast ve taksir üzerinde durulması gerekir. İfade etmek gerekir ki kastın çifte fonksiyonu bulunup bir yönüyle tipikliğin unsuru iken bir yönüyle kusur şeklidir.^[13] Kast Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin birinci fıkrasında “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Burada tanımlanan genel kast/doğrudan kast olup^[14] 21. maddenin ikinci fıkrasında “Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali” olarak

[10] Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı (Ankara: Seçkin, 2020), 55.

[11] Hamide Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m. 1-75*, (İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019), 276.

[12] Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 355.

[13] Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 255-256.

[14] “...5237 sayılı TCK'nın “Kast” başlıklı 21. maddesi; “(1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Maddenin 1. fıkrasının ikinci cümlesinde doğrudan kast tanımlanmış, Buna göre, doğrudan kast, öngörülen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade olup, kanunda suç olarak tanımlanmış eylemin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi ile oluşur. Fail hareketinin kanuni tipi gerçekleştireceğini bilmesi ve istemesi halinde doğrudan kastla hareket etmiş olacak...” Yargıtay Ceza Genel Kurulu., E. 2014/200, K. 2016/250, 10.05.2016 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

olası kast tanımı yapılmıştır. Kanuni tanımından hareketle failin kastından söz edilebilmesi için tipe uygun ve hukuka aykırı fiili “bilerek” ve “isteyerek” gerçekleştirmesi gerekmektedir. Yine aynı hükümde “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.” denerek suçun oluşabilmesi için kural olarak kastın gerekli olduğu vurgulanmıştır. Bununla birlikte kanunda belirtilen istisnai hallerde suçun taksirle işlenmesi de mümkündür.

Taksir ise Türk Ceza Kanunu’nun 22. maddesinin ikinci fıkrasında “Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.” şeklinde kast gibi açık bir şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan taksir basit/bilinçsiz taksir olup 22. maddenin üçüncü fıkrasında “Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi hali” olarak bilinçli taksir tanımına yer verilmiştir.

Bilinçli taksir ile olası kastın kanuni tanımları neticenin öngörülmesi bakımından benzerlik gösterse de birbirinden farklı hususlardır. Bilinçli taksirde fail neticeyi öngörmesine karşın neticenin gerçekleşmesini istemekte ve neticenin gerçekleşmeyeceğine dair bir inançla hareket etmektedir. Olası kastta ise fail neticeyi öngörmekte ve neticenin gerçekleşmesini önemsememektedir. Bir nevi “netice gerçekleşirse gerçekleşsin” şeklinde hareket etmektedir.^[15]

III. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA SUÇLARI

A) GENEL AÇIKLAMA

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin a fıkrasının ikinci bendinde “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” şeklinde suç olarak düzenlemiştir. Kanun hükmünde görüldüğü üzere defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi ayrı bir suç tipi olarak düzenlenirken

[15] Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 268-269.

muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir.^[16]

Yine aynı hükmün b fıkrasında ise “*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*” denerek sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri suç olarak kabul edilmiştir.

Hükümlerde düzenlemek ve kullanmak şeklinde iki farklı seçimlik hareket düzenlenmiştir. Bu nedenle seçimlik hareketli olan bu suç tipi bakımından vergi ziyai sonucu ayrıca aranmadığı için sırf hareket ve tehlike suçu niteliğindedir.^[17] Nitekim Vergi Usul Kanunu madde 359’un gerekçesi de dikkate alındığından topluma karşı işlenen, mali sistemin, otoritenin ve belge düzeninin zayıflatılmasına yönelik bir suç tipi düzenlemesi olduğu görülmektedir.^[18]

Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin a fıkrasının iki numaralı bendinde “*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgedir.*” şeklinde açıklanmıştır. Doktrinde “muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge” kavramının vergi hukukuna özgü bir kavram olmakla birlikte ceza hukukunda genel olarak sahtecilik olarak nitelendirilen eylemleri de içine

[16] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, (Ankara: Yetkin, 2019), 335-341.

[17] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Türkmen, 2013), 357; Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, (Ankara: Yetkin, 2022), 258; Aydın Cengiz ve Ömer Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, (İstanbul: Vedat, 2017), 91; Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 2. Baskı (Ankara: Adalet, 2018), 42; Sedat Apak, “Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler,” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 349 (Ekim, 2017): 33.

[18] Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Beta, 2019), 438.

aldığı, bu nedenle içerik olarak sahte belgenin cezalandırılması ile arasında hukuki yarar açısından bir fark olmadığı ifade edilmektedir.^[19]

Sahte belge ise; Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge” olarak açıklanmıştır. Burada görüldüğü üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sahte belgeden farklı olarak gerçek işleme dayanmakta ve gerçekleşen bir olayı veya işlemi gerçekte olduğundan farklı göstermektedir^[20]. Bununla birlikte belge üzerinde yer alan mahiyet ya da miktara ilişkin bilgilerin bazıları gerçeği yansıtmamaktadır. Belgelerin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi sahte belgeyi ilk defa meydana getirmek demektir.^[21]

Muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırılık ise iki türlü olup bunlardan ilki mahiyeti itibariyle gerçeğe aykırılık (lehine fatura düzenlenenin adresinin ya da mükellef sicil numarasının gerçek olmaması) iken diğeri miktarı itibariyle gerçeğe aykırılıktır.^[22]

Burada suçun oluşması için temel şartlardan biri belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması ya da “sahtelik” unsurunu barındırması

[19] Mahmut Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları,” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999), 286.

[20] Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 287.

[21] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 312, 317.

“Konya Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 21/10/2010 tarihli ve 2010/18683 Esas sayılı iddianamesinde sevk maddesi olarak VUK'nin 359/a-2 maddesi gösterilmiş ise de, iddianame anlatımına göre vergi suçu raporu ve mütalaya uygun olarak sanık hakkında “2006 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçundan kamu davası açıldığı; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesinde düzenlenen “sahte fatura kullanmak” suçu ile 359/a-2 maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçunun birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeden, dava konusu olmayan “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçundan hüküm kurulması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2017/7883, K. 2019/372, 14.1.2019 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[22] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 312-313; Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 132-133.

gerekmektedir. Burada sahtelik unsurunu barındıran belgeden anlaşılması gereken gerçek işlem veya durumun olmadığı halde bunlar varmış gibi belge düzenlenmesi halidir.^[23] Doktrinde sahtecilik unsurunun; belirsiz ve normal zeka düzeyindeki kişiler için değil muhasebe tekniklerini bilen

[23] Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 287-288; Taşkan, *Vergi Hukuku*, 332; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 258.

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

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Madde metninde sahte belge tanımı yapılırken özellikle belge içeriğinin gerçeğe aykırı düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer alması hâlidir. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada, ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi.

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanılıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanılıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.” Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2018/21-396, K. 2019/567, 26.09.2019, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

ve Vergi Hukuku'na hakim olan kimseler için yanıltıcılık kabiliyeti olarak anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir.^[24]

Somut olayda belgenin sahteliği tespit edilirken varsayıma dayalı bir şekilde hareket edilmemesi yanıltıcılık unsurunun kuşkuya yer bırakmayacak şekilde açık bir biçimde tespit edilmesi gerekmektedir.^[25] Sahte belge düzenleyen ya da kullanan kişinin kayıtlı bir mükellef olması gerekmele birlikte adına sahte belge düzenlenen ya da kullanan kişinin mükellef olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü başkası adına düzenlenen sahte belgeyi bir mükellefin bilerek kullanması da bu suç tipi kapsamında cezalandırılmaktadır.^[26] Yine burada gerek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek sahte belgenin düzenlemeye yetkili bir kişi tarafından düzenlenmesi aranmaktadır. Düzenlemeye yetkili olmayan bir kimsenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı veya sahte bir belgeyi düzenlemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddenin b fıkrasında yer alan “*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.*” hükmü gereğince belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar somut olayın özelliklerine

[24] Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, 287.

[25] “*Olayda, her ne kadar (...) Ltd. Sti. ve Tasfiye Halinde (...) Ltd. Sti. hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşku bulunmakta ise de, anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir...*”, Yargıtay 9. Ceza Dairesi, E. 2008/7281, K. 2012/2865, 23.05.2012, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[26] Hakan Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017), 122.

göre Türk Ceza Kanunu'nun 207. maddesinde^[27] düzenlenen özel belgede sahtecilik suçundan sorumlu olabilecektir.^[28]

Uygulamada belgenin nitelendirilmesi yapılırken farklı yaklaşımların olduğu görülmektedir. Bazı durumlarda biri tarafından muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge olarak kabul edilen bir belge bir başkası tarafından sahte belge olarak nitelendirilmektedir. İşte bu niteleme farklılığı uygulama ve yargılamada farklı sonuçlara sebebiyet vermektedir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu madde 359/a-2 gereğince bir belge için *muhteviyatı itibariyle yanılıcı* diyorsak hükmedilecek ceza *on sekiz aydan beş yıla kadar iken* belgeyi *sahte belge olarak nitelendirirsek* hükmedilecek ceza üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası olacaktır. Örneğin; bedeli ödenerek gerçekleşen bir emtia alım-satım işleminde bedelin ödendiğini ortaya koyan firma faturasının düzenleyen bakımından sahteliği iddia edilebilse de kullanan mükellef bakımından mutlaka sahte olduğu varsayımına ulaşamaz. Çünkü somut olayda mal alınmış olup satış bedeli faturayı düzenleyene ödenmiştir. Hal böyle iken malın başkası tarafından satın alındığının ispatı “İdareye-Cumhuriyet Savcısına” ait olacaktır. Aksi halde varsayımına dayalı olarak karar verileceği sonucuna ulaşılacak olup kabulü mümkün değildir.^[29]

[27] “Özel belgede sahtecilik

Madde 207- (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.”

[28] Özen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, 43-44.

[29] Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler,” Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, (Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları No: 63, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 1, Nisan 2020), 344-345.

B) SUÇUN MANEVİ UNSURU

1- Genel Olarak

Manevi unsur bakımından önem arz eden ilk husus 4369 sayılı Kanun^[30] 14. maddesiyle yapılan değişiklikle; suç düzenlemesinden “*bilerek*” ifadesi kaldırılmış olmasıdır. Bu ifadenin kanun hükmünden kaldırılması doktrinde bu suç bakımından kastın artık aranmayacağına dair bir görüşün doğmasına neden olmuştur.^[31] Bununla birlikte zaman içerisinde doktrinde bu konuda görüş birliği sağlandığı söylenebilir.

Doktrinde bizim de katıldığımız hakim görüşe göre; kanun hükmünden “*bilerek*” ifadesinin çıkarılması bu suç bakımından kast unsurunun ortadan kalktığı anlamına gelmemektedir. Nitekim 4369 sayılı Kanun’un değişiklik getiren hükmünün gerekçesinde

“... Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflamasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçınmak amaçlı davranışlar ve sahte ve içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurunu taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar. Yapılan bu düzenleme

[30] 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.07.1998- 23417).

[31] Doktrinde “*bilerek*” ifadesinin hükümden kaldırılması nedeniyle burada artık kast unsurunun aranmasına gerek olmadığı ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Bkz. Sacit Önen, *Genel Vergi Hukuku*, (Ankara: Detay Yayıncılık, 2017), 242.

ile kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiillerin ceza sistematiği değiştirilmekte, fiillere karşılık tertip olunan cezaların mahiyetleri farklılaştırılmaktadır.”

denerek bu suç bakımından kastın halen aranması gerektiği ifade edilmiştir.^[32] Her ne kadar kanun koyucu böyle bir düzenleme getirerek “*eylem ve ihlal var ise cezalandırırım*” şeklinde bir yaklaşım sergilemiş olsa da Türk Ceza Kanunu’nda yer alan genel hükümler gereğince kural olarak suçun manevi unsuru çerçevesinde kast unsuru her halde aranacak olup bununla ilgili kanunda ayrıca bir ibareye yer verilmesine gerek yoktur.^[33] Aksi bakış

[32] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 27. Baskı, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2018), 217-218; Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge”, s. 99-100; Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 391.

[33] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 329; Bilici, *Vergi Hukuku*, 125; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 404; Taşkan, *Vergi Hukuku*, 334; Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, 117-118; Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Genişletilmiş 3. Baskı, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010), 525; M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006), 305; Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2017), 210; Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 40-41; Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 43-44; Bekir Baykara, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun’la Kaldırıldı mı?,” *Maliye Postası*, no. 505, (15 Eylül, 2001): 2, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Kacakciliginda_Kast_Kaldirildi_mi.doc, Erişim Tarihi: 01.06.2021; Apak, “Sahte Belge Kullanma”, 32; Ali Çakmakçı ve Semra Köseer, *213 sayılı VUK ve 5237 Sayılı TCK’ya göre Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 183-184; Burak Aslanpınar, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 124-125; Mehmet Yüce, *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*, 2. Baskı, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017), 688-690; Pınar Ertek, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru,” (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019), 77; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 312.

Candan’a göre; “bilerek” ibaresinin çıkarılması yalnızca ispat yükünü ters çevirmiş olup suçun manevi unsuru bakımından bir etkisi olmamıştır. Bkz. Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 264-265.

açısı cezaların şahsiliğine aykırılık teşkil edecek olup modern ceza hukukunda yer alan kusurlu sorumluluğun yok sayılması anlamına gelecektir.^[34]

Paralel görüşte olan *Bati*'ya göre;^[35] kanun koyucu hükümde yer alan “*bilerek*” ifadesini kaldırarak bu suç bakımından kast unsurunun aranmama-

Doktrinde Taştan'a göre; VUK m. 10'da “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” denmek suretiyle tüzel kişiler bakımından kusur sorumluluğu belirlenirken gerçek kişiler bakımından kusursuz sorumluluğun benimseneceğini ifade etmek isabetsiz olacaktır. Bakınız: Taştan, Vergi Kaçakçılığı, 23-24.

Yine paralel görüşte olan *Oktar'a göre; kanun koyucu “bilerek” ifadesine yer vererek kanuni karineye işaret etmekte ve fiilin sadece bilerek değil aynı zamanda isteyerek işlendiği anlamına gelmekteydi. Kanun koyucu bu ibareyi kanun hükmünden çıkarmış olsa da hükümde yer alan “kullanma” sözcüğü tek başına yine aynı anlamı taşımakta ve hükümde herhangi bir boşluk doğmamaktadır. Oktar, Vergi Hukuku, 373-374.*

“Olayda, davacı tarafından dava ve temyiz dilekçelerinde; S.Ç'den alınan fatura bedellerinin büyük kısmının bu kişi adına düzenlenen çeklerle ödendiği, bu çeklerin, vergi incelemesi sırasında vergi denetmeni tarafından ilgili bankadan yazılı olarak istenilmesi üzerine ilgili banka tarafından vergi denetmenine gönderildiği, ancak, vergi inceleme raporunda bu çekler hakkında herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, bu ödemelere ilişkin çeklerin birer örneğinin de vergi denetmeni tarafından kendilerine verildiği, çeklere bakıldığı takdirde çek bedellerinin bizzat (S.Ç) tarafından tahsil edildiğinin görüleceği, fatura muhteviyatı malların İzmir'den Balıkesir'e sevk edildiği ve bunlara ilişkin sevk ve taşıma irsaliyelerinin mevcut olduğunun açıklandığı, ikinci dilekçesine bir kısım taşıma irsaliyelerinin eklendiği, vergi denetmenince ve Vergi Mahkemesince de bu belgelere ilişkin olarak herhangi bir incelemenin yapılmadığı, aksinin de belirtilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 9. Dairesi, E. 2009/1991, K. 2010/267, 27.01.2010, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[34] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 93, 295-296.

[35] *Bati*, “213 Sayılı,” 36.

sını hedeflemiştir. Bununla birlikte kanun koyucu 4369 sayılı Kanun'un 14. maddesinin gerekçesinde “*niyet, amaç ve plan*” diyerek aslında kastın varlığını kabul etmektedir. Kanun koyucunun hükmün gerekçesinde belirttiği niyet, amaç, plan gibi unsurlar aslında Türk Ceza Kanunu madde 61 anlamında cezanın bireyselleştirilmesi bakımından önem arz edecek olup suça ilişkin fiilin kasıt unsuru, niyet ya da meydana gelen zararın boyutu gibi hususlar cezasının alt ve üst sınırlarının belirlenmesi bakımından dikkate alınacaktır.

Kanaatimizce bu görüşün gerekçesi isabetsizdir. Öncelikle yazar kanun koyucunun “*niyet, amaç ve plan*” diyerek aslında kastın varlığını işaret ettiğini belirtse de kast ve taksir Türk Ceza Kanunu madde 61 çerçevesinde temel cezanın belirlenmesi bakımından dikkate alınacak unsurlar değildir. Kast ve taksir suçun manevi unsuru olup tipikliğe ilişkin hususlardır. Bu nedenle “*kasıt unsuru*” cezasının alt ve üst sınırlarının belirlenmesi bakımından dikkate alınan bir husus değildir. Kanun koyucu Türk Ceza Kanunu'nun 61. maddesinin 2. fıkrasında “*Suçun olası kastla ya da bilinçli taksirle işlenmesi nedeniyle indirim veya artırım, birinci fıkra hükmüne göre belirlenen ceza üzerinden yapılır.*” diyerek olası kast ya da bilinçli taksiri bir indirim ya da artırım nedeni olarak görmektedir. Bununla birlikte üçüncü fıkrada “*Birinci fıkrada belirtilen hususların suçun unsurunu oluşturduğu hallerde, bunlar temel cezanın belirlenmesinde ayrıca göz önünde bulundurulmaz.*” gereğince suçun unsuru olarak kabul edilen bir hususun temel cezanın belirlenmesinde dikkate alınmayacağını açık bir şekilde belirtmiştir^[36].

Bu suç bakımından kastın aranıp aranmayacağına ilişkin tartışmalara değindikten sonra ifade etmek gerekir ki bu suç tipinde vergi ziyayı şartı aranmadığı için genel kast yeterli olup özel kast aranmamaktadır. Ayrıca kanunda bu suç bakımından açık bir düzenleme bulunmadığı için bu suçun taksir ile işlenebilmesi mümkün değildir.^[37]

[36] Yine paralel görüşte olan *Apak'a* göre; 306 No'lu VUK Genel Tebliği ile bu suç tipinin manevi unsuru bakımından ortaya çıkan sorunlar sonradan giderilmeye çalışılsa da kast unsurunun varlığı kanunda yer almalıdır. Aksi takdirde kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Kanaatimizce bu görüş kendi içerisinde çelişmektedir. Yazar bir yandan kast unsurunun Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince bu suç bakımından da aranacağını açık bir şekilde ifade ederken öte yandan kast unsurunun kanunda açıkça belirtilmemesinin bir eksiklik olduğunu ifade etmektedir.

[37] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 313, 326-327; Saban, *Vergi Hukuku*, 444; Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, 117-118; Taştan, *Vergi Kaçakçılığı*, 23-24;

Bu genel açıklamalarla birlikte uygulamada bu suç tipinde manevi unsurun nasıl tespit edildiği önem arz eden bir başka konudur. Bu nedenle suç düzenlemesinde yer alan kullanma ve düzenleme fiillerini ayrı ayrı ele alarak bu suçun manevi unsurunun nasıl tespit edileceğine değinmek gerekir.

2- Sahte Belge/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan Mükellefler Bakımından Manevi Unsur

Sahte/ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler bakımından manevi unsurun tespitinde, mükellefin basiretli bir tacir olup olmaması, belgenin sahteliği, mükellefin belgenin gerçek mahiyetini anlayabilecek durumda olup olmaması gibi hususları değerlendirerek mükellefin *yeterli dikkat ve özeni gösterse idi belgenin sahte olduğunu bilecek durumda olması ve buna rağmen belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması* halinde artık kasten hareket ettiğinin kabul edilmesi gerekecektir. Doktrinde dikkat ve özenden anlaşılması gerekenin “*mükellefin basiretli bir tacir ve sağduyulu bir insan olarak kendisinden beklenen dikkat ve araştırma ile suçta konu belgenin sıhhati üzerinden kuşkunun giderilebilmesi, belgenin sahte*

Oktar, *Vergi Hukuku*, 374; Cengiz ve Kılıç, 93; Kızılot ve Kızılot, *Kaçakçılık Suçları*, 525; Çakmakçı ve Köseer, *213 sayılı VUK*, 183-184; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı*, 127-128; Sarıcaoğlu, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, 211-212; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 307; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı*, 44; Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 67-68;

Doktrinde *Mutluer'e* göre vergi ziyanın suçun oluşması bakımından arandığı hallerde özel kast aranmadığı hallerde genel kast vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması bakımından yeterli olacaktır. Bkz. Mutluer, *Vergi Genel*, 307

Doktrinde *Şenyüz'e* göre; eskiden hükümde yer alan “bilerek” ifadesi özel kastın varlığına işaret etmekte idi. Bu ibarenin kanun hükmünden kaldırılması suçun oluşması için genel kastın yeterli olduğunu vurgulamak içindir. Bkz. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 404; Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 913.

Doktrinde Geçer'e göre; bu suç tipi bakımından özel kast düzenlemesi getirilmelidir. Yazara göre örneğin; sahte belge düzenleyerek veyahut kullanarak matrahın yükseltilip daha fazla vergi ödenmesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmak eleştiriye açık bir husustur. Bkz. Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 308.

olabileceğini bilebilecek ve anlayabilecek durumda olunması” olduğu ifade edilmektedir.^[38]

Somut olayda güçlü kanıtlar olmasına karşın mükellefin soyut bir şekilde “*belgenin sahte olduğunu bilmiyordum*” şeklindeki beyanları “*soyut inkar*”^[39] niteliğinde olduğu için dikkate alınmamalıdır.^[40] Örneğin; akaryakıt ticareti yapan bir mükellefin aldığı akaryakıt için piyasadan sahte fatura temin ederek kullanması halinde sahte fatura kullandığını bilmediğine ilişkin iddiasının dikkate alınmaması gerekmektedir.^[41] Bununla beraber kastın varlığından söz edebilmek için mükellefin belgenin sahteliğini “*bilmesi ve istemesi*” gerekmektedir. Bir başka deyişle mükellefin belgenin sahteliğini bildiği ve kullanmak istediğini kuşkuya yer bırakmayacak şekilde ortaya koymak gerekmektedir.^[42] Nitekim satıcı tarafından alıcıya başka birine ait belge

[38] Budak, “Sahte Fatura,” 11.

[39] “... faturaları düzenleyen ... ve ... arasında gerçek bir mal alış verisinin bulunmadığı, faturaların gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı, alınan faturaların yevmiye defterine gider olarak kaydedilmesi ve KDV indiriminde kullanılması nedeniyle vergi ziyana neden olduğu, sanık tarafından sahte faturaların bilerek kullanılmadığı savunulmuş ise de; faturaların sayısı, miktarı, alındıkları firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek bir mal ve hizmet alışverişinin olmaması birlikte değerlendirildiğinde, savunmanın dosya içeriğine uygun olmayıp, soyut inkardan ibaret olduğu, ayrıca Yerel Mahkemeye Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanılarak beraat kararı verilmiş ise de; bu eylemler nedeniyle vergi kaybına neden olduğunun, kesinleşen vergi mahkemesi kararları ile de saptandığı, <faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı yönündeki gerekçenin suçun manevi ögesiyle ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince değerlendirileceği, toplanan kanıtlardan sanığın 1995 ve 1996 yıllarında sahte faturaları bilerek kullanmak suretiyle vergi kaybına neden olduğu, atılı suçun tüm öğeleriyle oluştuğu anlaşılmaktadır.” Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2001/11-213, K. 2001/219, 16.10.2011, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[40] Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 315; Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge,” 99-100.

[41] Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 315-316.

[42] “... Davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanılıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı,

verilmesi yaygın bir uygulama olduğu için bu gibi hallerde satıcı o belgenin başkasına ait olduğunu bilmiyorsa kastın varlığından söz edilemeyecektir.^[43]

Doğrudan vergi ceza hukukuna ilişkin olmamakla birlikte sahte belge kullanımının tespitine ilişkin uygulamada yer verilen bir usule kısaca değinecek olursak: Sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflere vergi idaresi yazılı bildirimde bulunarak 15 gün içerisinde bu belgenin gerçekliğini ortaya koyabileceklerini bildirir. Bu süre içerisinde işlemin gerçekliğini KDV Genel Uygulama Tebliği^[44] IV/E/5 bölümündeki açıklamalara göre^[45] ispat eden mükellefler artık aynı Tebliğin özel esaslar hükümlerine tabi olmayacaklardır.

Uygulamada genellikle bu süreç içerisinde mükellefler belgenin sahteliğini bilmediklerini veyahut belgenin gerçekliğini ispatlamak adına sahte belgeye

ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 9. Dairesi, E. 2009/1991, K. 2010/267, 27.01.2010 Aynı yönde bakınız: Danıştay 9. Daire, 2009/2070 E., 2010/269 K., 27.01.2010, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[43] Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 344-345; Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge,” 100; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı*, 124-125.

[44] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (26.4.2014 tarih ve RG: 28983).

[45] “4.5. Haklarında Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar *Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti, bir mükellefin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığının diğer kişi, işletme veya kurumlar hakkında yapılmakta olan araştırma ve incelemeler sırasında yahut yetkili makamların (Maliye Bakanlığının ilgili birimleri dahil) yazıyla bildirmesi üzerine vergi dairesinin ittilatına girmesidir. Bu kapsamda öncelikle belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun, sonrasında ise mükellefin bu belgede yer alan KDV’yi indirim konusu yaptığının net olarak tespit edilmesi gerekir.*

Haklarında muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.

Verilen süre içerisinde belgenin işlemleri mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığını Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaz.

Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınır.”

konu hizmet ya da alımının gerçekliğini ortaya koymak için belgeye konu işlemin ödenmesi, taşınması veyahut depolanması gibi hususlara ilişkin belgeleri delil olarak ibraz etmektedirler. Örneğin; sözleşme, sipariş fişi, teklif mektubu, nama yazılı çek, banka hesap hareketleri ya da bir nakliye şirketi ise sevk irsaliyesi, çekim listesi, ücret bordrosu, günlük müşteri listesi, perakende satış vesikası, makineli kasaların kayıt ruloları, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, akaryakıt faturaları gibi belgeleri delil olarak sunması gibi.^[46] Fakat bu tarz belgelerin ibraz edilmesi tek başına sahte belgeye konu işlemin gerçekliğini ispat etmemektedir. Bu hususlar manevi unsurun tespitinden ziyade suçun hareket unsurunun tespitine ilişkindir.

Nitekim uygulamada bu süreçlere dair belgelerin de sahte belge düzenleyenlerle beraber birlik içerisinde düzenlendiği görülmektedir. Bu şekilde sahte belgeye konu alışverişin gerçekmiş gibi belgelenmesi göstermektedir ki bu belgelerin sunulması tek başına kast unsurunun tespiti için yeterli olmamalıdır.^[47] Hal böyle iken bu belgelerin ibrazı başlı başına yeterli olmayıp somut olayda aşağıda belirtilen hususların da ele alınarak bütüncül bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.^[48]

Mükellefin sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanması bakımından önem arz eden bir diğer husus belgenin sahteliğinin/yanılıcılığının nasıl tespit edileceğidir. Bu noktada uygulamada;

— Belgeyi düzenleyenin faaliyetinin konusu

[46] Çakmakçı ve Köseer, 213 sayılı VUK, 205; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 258; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 284-290.

“Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için;

aa) Faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve teslim belgelerinin, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullananlara ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına dair belgelerin getirilmesi...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2016/10478, K. 2018/9216, 19.11.2018, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[47] Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 81-82.

[48] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 299.

- Ödemenin şekli
- Mükellefin vergi ödeme gayretleri
- Sattığı mal/hizmet bakımından organizasyonu ve sahip olduğu ekipmanlar
- Yapılan alımların analizi
- Yapılan üretim ve iş hacmi
- Belgenin toplam alışlar içerisindeki yeri
- Belgenin kullanılma sıklığı
- Belgenin değer olarak yüksekliği
- Kredi kullanıp kullanılmadığı
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen
- Alım/satım ilişkisinde olunan kişiler nezdinde yapılan karşıt inceleme ve tutanaklar
- Sermaye miktarı ve çalışan sayısı gibi birçok husus bütüncül bir şekilde ele alınarak sahte belgeye konu faaliyetin gerçekliği tespit edilecektir.^[49] Görüldüğü üzere belgenin sahteliği üzerinden failin kastı tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Buraya kadar açıklanan hususlara ek olarak bazı hususlar vardır ki somut olayda sahte belge kullanma kastını ortaya koymak adına yol gösterici niteliktedir. Bunlar:^[50]

[49] Çakmakçı ve Köseer, 213 sayılı VUK, 203-204; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 264; Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, 101; Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 79, 91.

[50] “Sanık hakkında 2006, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından açılan kamu davasında; sanığın vergi müfettişleri tarafından yapılan denetim esnasında verdiği ifadesinde; faturalarda yazılı emtiaları faturalarda ünvanı yazılı firmalardan aldığını, evinin yakıt ihtiyacını karşıladığını, ödemeleri nakit olarak yaptığını, bunların faaliyetine dair giderler olmayıp yanlışlıkla kanuni defter ve beyanlarına yansıtıldığını, bu faturalarda gösterilen motorin miktarlarının kullandığı miktarlardan fazla olduğunu beyan ettiği, ancak soruşturma ve kovuşturma aşamasında verdiği ifadelerinde ise; söz konusu faturaların evrakı arasına ne şekilde girdiğini bilmediğini, ancak kesinlikle bilerek kullanmadığını beyan etmiş olması, ayrıca sahte fatura kullanmak suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve

— Sahte faturalarda mal/hizmetin mahiyeti

Sahte fatura kullanılması şüphesinin temel dayanak noktası, gerçek bir mal veya hizmet alımı bulunmamasıdır. Hal böyle iken faturaya konu mal veya hizmetin gerçek olup olmadığının tespiti için öncelikle fatura basım izinlerinin tespiti, defter ve belge incelemelerinin ardından incelemeye konu sahte faturalarda yer alan mal veya hizmetin mahiyetinin de ele alınması gerekmektedir^[51]. Uygulamada sıklıkla sahte faturalarda mükellefler

dosya arasında fatura örneklerine rastlanılmamış olması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından; her takvim yılına dair kanaat oluşturacak sayıda fatura asıl ya da onaylı örneklerinin dosya arasına alınması ve incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, sahte olduğu iddia edilen faturaları düzenleyen şirketler hakkında karşıt inceleme yapıldığı anlaşılacakla, haklarında kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyasına intikali sağlanarak ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi ve bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, gerektiğinde faturaları düzenleyen şirket yetkilileri veya kişiler de dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak düzenlediklerinin sorulması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, faturaları düzenleyenlerin yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları düzenleyen şirketler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2016/4691, K. 2018/7239, 25.09.2018, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

- [51] “...yukarıda anılan kişi ve şirketin faaliyet konuları ile davacıya düzenledikleri fatura muhteviyatı malın uyumlu olduğu, faturalarının basım izinlerinin bulunduğu ve davacıya düzenledikleri faturaların bu faturalar içinde yer aldığı, inceleme elemanınca davacı tarafından malların gerçekten alındığının kabul edildiği ve gelir vergisi yönünden herhangi bir tarhiyatın önerilmediği, ...'nin davacıya fatura düzenlediği dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, ... Ltd. Şti. tarafından da davacıya 2002 yılında fatura düzenlediği halde davacı hakkında yapılan cezalı tarhiyata dayanak olarak bu şirketin 2001 yılına ait hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen raporun esas alındığı, 2002 yılına ilişkin olarak herhangi bir tespitin yapılmadığı, adresinde bulunmadığına ilişkin tespitlerin de davacıya fatura düzenlediği tarihten bir, bir buçuk yıl sonrasına ait olduğunun tespit edildiği, bunun yanı sıra, Vergi Tekniği Raporunda, ...'nin alışlarının %70'lik kısmının sahte

tarafından gerçek olmayan bir mal/hizmet faaliyet dayanak gösterildiği, mal/hizmet alımının gerçekleştiğine dair hareketlere yer verilmediği, sahte faturada yer alan mal veya hizmet alım satım miktarının, işletmenin faaliyet konusuyla uyuşmadığı veyahut iş gücünü aştığı görülmektedir^[52].

— Sahte faturaların toplam mal alışları arasındaki payı

Sahte faturaların toplam mal alışları arasındaki payı ele alınırken ayrıca sahte fatura kullanımının tekrarlanma sıklığı, fatura bedelinin yüksekliği veya kullanılan sahte fatura tutarının işletmenin bütün işlem hacmiyle kıyaslanması sonucu bulunan oranın çok yüksek olması gibi hususlar yine kastın belirlenmesine yol gösterici olacaktır. Bununla birlikte ifade etmek gerekir ki yalnızca oranları esas alıp kastı belirlemesi her daim yeterli olmayıp sektörel farklılıklar bakımından isabetli sonuçlar elde edilemeyecektir^[53].

fatura düzenleyen kişilere ait olduğunun belirtilmiş olmasının, davacıya düzenlenen faturaların da sahte olduklarını göstermeye yeterli görülmediği...”, Danıştay 9. Daire, E. 2010/4492, K. 2012/3770, 7.6.2012, Çakmakçı ve Köseer, 213 sayılı VUK, 204-205; Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 91-92; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 318.

[52] Kendal Deniz ve Ufuk Gencel, “Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *TAAD 11*, no. 39 (Temmuz 2019): 161.

[53] “... *Metal Harf İnş. San. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 23.10.2013 tarih ve VDNR-2013-A-1902/31 Sayılı vergi tekniği raporunda; mükellef şirketin 03.01.2008 tarihinde atık ve hurda toptan ticareti ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği, şirket ortaklarının ortağı oldukları diğer şirketlerden bazıları hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı raporlar bulunduğu, bazılarının ise sahte fatura düzenleme şüphesiyle özel esaslara tabi olduğu, şirket adresinde 09.01.2008 tarihinde yapılan yoklamada iş yerinin 500 m2 olup 50 m2’lik kısmının büro olarak kullanıldığı, aylık kirasının 400,00 TL olduğu, asgari ücretli 1 çalışanın bulunduğu, emtia bulunmadığı ancak demirbaş olarak bir adet vinç, 2 bilgisayar, telefon ve faks bulunduğu hususunun tespit edildiği, 20.10.2009 tarihli yoklamada şirketin adreste faal olduğu, 8 işçi çalıştırdığı ve başka bir şube veya deposunun bulunmadığı, 11.05.2011 tarihli yoklamada adreste faal olup 9 işçinin çalıştığı, aylık kirasının 500,00 TL olduğu deposunun bulunmadığı, aynı adreste ... Saç Tek. Hırd. Yapı El. San. ve Tic. Ltd. Şti.’nin de faaliyet gösterdiği, 20.02.2012 tarihli yoklamada adreste 11.10.2011 tarihinden bu yana başka bir mükellefin faaliyette bulunduğu hususlarının tespit edildiği, defter tasdikine dair bilgi bulunmadığı, vadesi geçmiş toplam 488.343,87 TL vergi borcu bulunduğu ancak 14.196,71 TL ödeme yapıldığı, 2010 yılı için 48.777.560,20 TL katma değer vergisi matrahına karşılık, indirilecek katma değer vergisi sebebiyle ödenmesi gereken katma değer*”

— Sahte faturalar için yapılan ödemelerin şekli

Günümüzde gelişen teknoloji ile ödeme şekli her ne kadar bankacılık hareketleri takip edilerek ispatlanabilse de uygulamada bu durum da sahte faturaya konu işlemi gerçekmiş gibi göstermek için kullanılabilir. Örneğin; mükellef sahte faturaya konu işleme ilişkin satış tutarını bir alıcının hesabına yatırmakta aynı gün alıcı bu tutarı çekip mükellefe iade etmektedir. Bu şekilde işlem her ne kadar görünürde gerçekmiş gibi görünse de sahte faturaya konu işlem yalnızca görünüşte mevcuttur. Uygulamada bu şekilde bir yol izlenmesine karşın Danıştay'ın yaklaşımı ödemelerin banka üzerinden para transferleri ve/veya çek ile yapılması halinde artık gerçek bir ödemenin kabul edilmesi gerektiği ve aksine ispat yükünün davacı idareye ait olduğu yönündedir.^[54]

vergisinin 1.392,42 TL çıktığı, Ba-Bs analizi sonucu, 2010 yılında mall/hizmet alışlarının % 99'luk kısmının toplam 3 mükelleften olduğu ve bunlar hakkında ilgili dönemde sahte belge düzenledikleri yönünde tespitler bulunduğu veya özel esaslara tabi olduğu, 2008/Aralık döneminden itibaren beyannamelerini veren muhasebecinin İzmir SMMM Odası ile yapılan yazışma neticesinde oda kaydının bulunmadığı, amortismanlarının artma veya azalma olmadan sürekli 1.000,00 TL olmasına rağmen 2010 yılı cirosunun 48.777.560,20 TL olduğu hususları tespit edildiğinden sahte fatura düzenleyicisi olduğu sonucuna varıldığı anlaşılmıştır. Olayda, davacıya fatura düzenleyen mükellefin, ihtilaflı dönemlerde faaliyet göstermediği ve gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte fatura düzenlediği hususu somut bir şekilde ortaya konulamamış olduğundan, davacının bu mükelleften aldığı faturalar sebebiyle tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”, Danıştay 9. Daire, E. 2015/1574, K. 2017/1948, 21.2.2017 www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[54] “... Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının ... ve ...'a yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından ...'a yapılan toplam ödemelerin %79'unun, ...'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve KDV'yi ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamıştır...” , Danıştay 4. Daire, E. 2008/2274, K. 2009/3773, 30.06.2009, www.kazanci.com.tr, Erişim

— Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama ve benzeri işlemlerin niteliği

Uygulamada mükellefler işletmelerinin faaliyet konusuna göre fatura bulundurarak muhtemel bir vergi incelemesinde mal alımının gerçek olduğunu ortaya koymak için kullanılmaktadırlar. Fakat ifade etmek gerekir ki, bu faturaların varlığı tek başına mal alım-satımını ortaya koymak için yeterli değildir. Burada faturada yer alan malın miktarı, taşınması, sevki, depolanması, paketlenmesi gibi hususların mükellefin işletme kapasitesini aşmıyor olması ve bir uyum içerisinde olması gerekmektedir. Burada herhangi bir hususa ilişkin bir aşırılık halinin olması örneğin; malın taşınmasının işletmenin çok üzerinde ve olağanüstü şartlar gerektiriyor ise burada artık somut bir uyumsuzluktan söz edilebilecektir.

Yine sahte belgeye konu iş ve işlemler bakımından stok için yeterli deponun bulunup bulunmadığı, özel depolama koşullarının gerekip gerekmediği gerekiyorsa mevcudiyeti (yaş sebze-meyve, et, balık, süt ürünleri vb.), stoklama için gerekli teçhizatın bulunup bulunmadığı, alışa konu hizmetin niteliğine uygun işlemlerin mevcudiyeti gibi hususların her sektör bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.^[55]

Buraya kadar değinilen hususlar daha çok belgenin sahteliği veyahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcılığına ilişkin olmakla birlikte suçun manevi unsurunun tespiti bakımından da yol gösterici niteliktedir. Örneğin; uygulamada naylon faturanın tespit edilmesinde vergi idaresinin faturacıyı fatura düzenleyen, faturayı satın alanları ise sahte belge kullanıcısı olarak nitelendirdiği görülmektedir. Fakat ceza sorumluluğunun tespitinde örnekte olduğu gibi tek bir husus başlı başına yeterli olmayıp yukarıda değinilen hususların da bütüncül bir şekilde somut olay bakımından ele alınması gerekecektir.

— Tanık beyanları-ifadeleri

Son olarak her ne kadar vergi yargılamasına ilişkin olsa da mükellefin sahte belge kullanma kastını belirlerken dolaylı olarak yardımcı olacak bir diğer husus tanık ifadeleridir. Kural olarak Vergi Usul Kanunu madde 3/B “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti*

Tarihi: 18.06.2021; Özmen, “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet”, 66; Budak, “Sahte Fatura”, 11-12; Çakmakçı ve Köseer, *213 sayılı VUK*, 203-204; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 316.

[55] Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 96- 98; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 320-321.

yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” şeklindeki düzenleme gereği tanık ifadesi bir ispat aracı olarak kullanılabilmeyle birlikte bazı şartlara tabidir. Tanığın vergi doğuran olay ile ilgisinin tabii olması, tanığın vergi doğuran olay ile ilgisinin açık olması ve tanık ifadesinin diğer deliller ile desteklenmesi gerekmektedir.^[56] Bu şartlar nedeniyle vergi doğuran olay ile doğrudan ilgisi olmayan kimseler tanık olarak dinlenemez.

3- Sahte Belge/Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleyen Mükellefler Açısından

Uygulamada mükellefler daha çok hizmet bedelini yüksek göstererek veyahut gideri arttırarak vergiye esas matrahı azaltmaya yönelik olarak sahte belge düzenleme eğilimi göstermektedirler.^[57] Kural olarak sahte belge düzenleyen bir mükellefin belgenin sahteliğinden haberinin olmadığı iddia etmek hayatın olağan akışında pek mümkün değildir. Fakat sahte belge düzenleme fiili bakımından da mutlaka suçun manevi unsurunun oluşup

[56] “Maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından;

1-) Sanık tarafından düzenlendiği iddia olunan kanaat oluşturacak sayıdaki fatura asıllarının, kullanan şirketlerden ve vergi dairesinden de sorulmak suretiyle temin edilerek dosyaya getirtilip sanığa gösterilerek yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığı sorulması, kendisine ait olmadığını ve ..., ... veya ...'a ait olduğunu söylemesi halinde; ismi bildirilen kişilerin açık kimlik ve adres bilgilerinin tespiti ile tanık olarak çağırılması, duruşmada çekilme hakkı hatırlatıldıktan sonra faturalar gösterilerek yazı ve imzaların kendilerine ait olup olmadığı sorulması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2017/3108, K. 2021/2402, 10.03.2021 www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[57] Batı, “213 Sayılı,” 34; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 263-264; Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 308.

“Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanmak suçu: Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2012/11-1512 E., 2014/366 K., 11.07.2014, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 21.06.2021.

oluşmadığı ele alınmalıdır.^[58] Başka bir deyişle “*mükellef sahte belgeyi zaten düzenlemiş kastı da evleviyetle mevcuttur*” şeklindeki bir başka bakış açısı her daim hukuka uygun neticeler doğurmayacaktır.^[59]

Sahte belgenin gerçekte kim tarafından düzenlendiği büyük önem arz etmektedir. Nitekim halk arasında yaygın bir uygulama olan geçim sıkıntısı bulunan bireylerin para vaadi ile (düzenli bir gelir sağlanması şeklinde) adlarına kurulan işletmeler üzerinden sahte belge ticareti yapıldığı sıklıkla görülmektedir. Bu şekilde yürütülen uygulamalarda adına şirket kurulan şahıs sahte belge düzenlendiğinden haberdar olmayıp bu yönde bir kastı da bulunmamaktadır. Hal böyle iken sahte belge düzenlendiği iddiası tek başına kastın varlığını ortaya koymak için yeterli değildir.^[60] Çünkü bu suç tipi bakımından düzenlenen hürriyeti bağlayıcı ceza dikkate alındığında vergi ziyandaki gibi belgenin sahteliğinin tespiti tek başına yeterli olmayıp sahte belgenin kim tarafından düzenlendiği de tespit edilmelidir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 333. maddesinin son fıkrası bu hususu işaret etmektedir^[61].

[58] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 295-296.

[59] Doktrinde sahte belge düzenleme bakımından kasıt unsurunun zaten var olduğu bilme/kasıt unsurunun yalnızca kullanma bakımından aranması gerektiğini ifade edilmektedir. Bakınız: Apak, “Sahte Belge Kullanma”, 34.

[60] Çakmakçı ve Köseer, *213 sayılı VUK*, 218; Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 82.

“*Sanık hakkında sahte fatura düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleme suçlarından açılan kamu davasında; sanığın savunmasında, yanında çalıştığı ...’nün kurduğu Mev-se Konfeksiyon Ev Tekstil Ltd. Şti’nin yöneticisi olmasını istediğini, işsiz ve parasız olduğu için şirketin üzerine kurulmasını kabul ettiğini, şirketin işleriyle ve sahte fatura düzenlenmesiyle ilgili bilgisinin bulunmadığını beyan ettiği, şirketle ilgili yapılan incelemelerde ise 2011 yılının ekim ayına kadar ticari faaliyetine devam ettiği, yaptığı satışları karşılayacak kapasitesinin ve alışlarının olduğu, alım yaptığı firmalar hakkında olumsuz tespit bulunmadığı, şirketin 2011 yılının ağustos ayından sonra KDV beyannamesi vermediği, şirketin fatura düzenlediğine dair tespit karışit firmaların Ba formlarına dayandırılmış olması karşısında...*” Yargıtay 11. Ceza Dairesi E. 2017/3108, K., 2021/2402 10.03.2021, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[61] “*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*”

Bu nedenle doktrinde bir görüşe göre; kural olarak düzenleme fiili bakımından kastın ayrıca değerlendirilmesine gerek olmayıp mal ve hizmet alımı sağlayan kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesini verilebileceğinden; kastın bazen ayrıca değerlendirilmesi gerekebilecektir. Çünkü iş veya hizmetin muhteviyatı itibariyle belgeyi alan kişi o belgenin mükellefe ait olmadığını bilmeyebilir.^[62] Belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığı ispat edilirse bilerek kullanma hususu da hukuken sabit olacağından artık ayrıca bir araştırma yapılmayacak olup mükellefin biliyor olduğu kabul edilecektir.^[63]

Aşağıda yer verilecek hususlar her ne kadar belgenin sahteliğinin tespitine hatta mükellefin suça konu ticari ilişkisinin varlığının tespitine ilişkin olsa da somut olayda failin sahte belge düzenleme kastını ortaya koymak adına dolaylı olarak yol gösterici hususlar olarak nitelendirilebilir.^[64]

[62] Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, 123.

[63] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 298-299.

[64] Yüce, *Dava Rehberi*, 694; Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge”, 98; Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 301.

“Davanın yeniden görülmesi ve duruşma açılmasına karar verildikten sonra 23.05.2017 tarihli tensip kararında belirtilen, sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında kullandığı faturaları düzenleyen şahıs ve şirketler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları getirilmiş olup; bu raporlarda, sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı, mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri, yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği, gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette buldukları şeklindeki tespitler ve sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sev ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edememesi de gözetilerek sanığın, suça konu faturaların sahte olduğunu bilmediğine dair savunmalarına itibar edilmemiştir.”, Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E., 2018/427 K. 2018/517, 08.11.2018 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

- Mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması veya adresin başkasına ait olduğu tespit edilmesi
- Faturaya konu işleme ilişkin herhangi bir nakliye, elektrik, su ve telefon giderinin bulunmaması
- İşİ terk esnasında belgeleri vergi dairesine ibraz etmeme
- Sahte belgelerin düzenlendiği tarihte mal ve hizmet teslimi
- Yapabilecek sermaye işgücü ve üretim kapasitesi bulunmaması
- Çalışan işçi sayısı
- Makine parkı ambar demirbaş araç gibi ölçütler
- Üretim süreci ve tüketilen enerji miktarı
- İrsaliye ve ürün sevk yöntemi
- İktisadi ticari ve teknik icaplara aykırı satışlar ve karlılık durumu
- Gerçek olmayan alış beyanları
- Mükellefiyetle ilgili vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi
- Kişinin mükellef olarak kaydının bulunmaması
- İşini terk ettiği halde bastırıldığı faturaları iptal ettirmemesi gibi hususların bütüncül bir şekilde ele alınması gerekecektir.^[65] Çünkü sahte

[65] “Sanık ... hakkında 2007 takvim yılında sahte fatura düzenlemek, sanık ... hakkında ise 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarını işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; sanık ...'ın savunmasında söz konusu şirkette 3 ay vasıfsız işçi olarak çalıştığını, uyuşturucu madde bağımlısı olduğunu, adını İ. olarak bildiği birisinin kendisini işe aldığını, işe başladıktan sonra kimlik fotokopisini alıp vergi dairesine götürdüğünü ve imzalar attırdığını, bu kişinin adına kayıtlı olan şirketlerde kendisini şirket sahibi olarak gösterdiğini sonradan anladığını, evrakları okumadan imzaladığını, o dönem madde bağımlısı olduğunu ve İ.'in gösterdiği yerde kaldığını, iaşesini karşıladığını, sanık ...'ı tanımadığını, fakat sanık ...'in İ.'in adamı olduğunu ve bunları birlikte tezgahladıklarını düşündüğünü, ilkokul mezunu olduğunu, fatura düzenlemeyi de bilmediğini, zor durumda olmasından ve madde bağımlısı olmasını fırsat bilerek adına bu tip işlemleri yaptıklarını, İ.'in yanında ... ve ... isimli şahısların da çalıştığını belirtmesi, sanık ...'ın ise savunmasında ...'yu bu kişinin eşinin kiraladığı evde oturması nedeniyle tanıdığını, bu şahsın kendisinin işsiz olduğunu bildiğinden şirket kuracağını ve sigortalı olacağını söyleyerek belgeler imzalatırdığını, sahte fatura kesmediğini, şirketteki diğer kişilerle de bir ilgisinin

belge düzenleyicisi olarak itham edilen mükellef KDV indirim talebi ve

olmadığını, diğer sanıkları tanımadığını, sadece işe girmek için imza attığını, yetkilendirildiğini bilmediğini beyan etmesi, sanık ...'ın temyiz dilekçesinde sanık ...'i tanımadığını ifade etmesi, tanık ...'nun beyanında sanık ...'in daha önce kiracısı olduğunu, sanığa hiç bir şekilde şirket kuracağını söyleyerek imza attırmadığını, sanığın savunmasını kesinlikle kabul etmediğini belirtmesi, imza ve yazı örnekleri alınan tanık ... de dahil sanıklar hakkında suça konu faturalar üzerinde herhangi bir bilirkişi incelemesi yaptırılmaması, dosyada mevcut vergi raporlarından suça konu sahte olarak düzenlendiği iddia olunan faturaların kim tarafından düzenlendiğine ilişkin somut ve yeterli delilin bulunmaması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; suça konu faturaları kullanan kişi/ şirket yetkilileri dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kimden aldıklarının ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması ile gerekirse yüzleştirilmeleri, sanıkların savunmaları nedeniyle şirketin kurucu ortağı olan ve sanık ...'a hissesini devreden diğer sanık ... ile sanıkların yüzleştirilmeleri, sanıkların imza ve yazı örneklerinin alınması, 2007 ve 2008 takvim yıllarına ait kanaat oluşturacak sayıda suça konu fatura asıllarının temin edilmesi ile bu faturalar üzerinde yer alan imza ve yazıların sanıklara ve tanığa ait olup olmadığı konusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm delillere göre sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2018/7151 , K. 2019/1511, 14.02.2019, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

“Gerektiğinde, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; faturayı düzenleyen şirkete ait mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeterliliği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin; faturaları kullanan sanığa ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin araştırılarak, faturaları düzenleyen şirket ile kullanan sanığın ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması, Sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyet hükmü kurulması...””, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2017/7399, K. 2019/5799 02.07.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

“Burada beyanda bulunan vergi mükellefinin düzenlenen belgenin gerçek bir ticari ilişkide olup olmadığını anlamak için, nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olup olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz edip etmediği, defter ve belgeleri inceleme elamanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunmadığı, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı, verilen beyannamelere göre tarh edilen ödemeler dengesi, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kullanılmamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem

iade talebi reddedilecek veya geri ödemesi istenebileceği gibi hakkında 3 katı vergi ziyayı ve hürriyeti bağlayıcı cezaya da hükmedilebilecektir. Bu gibi ağır sonuçlar mevcut iken belirli belge ya da emarelerle sınırlı bir değerlendirme yapmadan suçun manevi unsurunun tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.^[66]

hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenip düzenlenmediği, vb. Gibi araştırmalar gündeme gelmektedir. Bu kişiler hakkında ayrıca sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Buna göre gerçek bir durum olup olmadığını Vergi inceleme rapor, mütalâa, mahalli araştırma ve diğer delillerle tesbiti mümkündür.

Vergi İnceleme Raporları ile tesbiti mümkün olan fatura ve belge içerikleri aşağıda sayılan bir kısım usullerle anlaşılabilir:

-Vergi mükellefi BA ve BS formları düzenleyerek yani bildirim alış (BA) veya bildirim satış (BS) formlarını düzenleme zorunluluğu vardır. Bu formların birbirini karşılayıp karşılamadığı,

-Bildirilen Matrah, matrah farkı, vergi farkı,

-Gelir Vergisi beyanı (bu beyan içerisinde brüt satışlar, satış maliyetleri, kar ve zarar, satış indirimleri, iadeler gibi)

-Vergi mükellefinin yetkili makamlardan aldığı fatura veya belgeler vergi incelemesinde e-Arşiv sistemine www.efatura.gov.tr adresinden yapılan incelemede vergi nosu, basan matbaanın adı, belge alış tarihi, belge türü, fatura veya belgenin seri numara gibi belgenin tüm fiziki ve şekil şartları denetlenebilir

-İşletmenin fiziki durumun beyan edilen matraha uygun kapasitede olup olmadığı.

-Belgeyi düzenleyen veya kullananın faturada belirlenmiş satışları yapabilecek ticari yeterliliğe sahip mi, makine, personel yeterli mi?

- Şirketin veya mükellefin ticari yeterliliğine uygun mu? Fiziki yapısı araç gereç donanımı var mı?

-Bankalardan vergi mükellefinin beyanda bulunulan belgelerle orantılı para giriş çıkışı olmuş mu?

Görüldüğü üzere 213 Sayılı Vergi Usul Kanun 359 maddesi kaçakçılık suçunda kullanılan belgenin “içerik” itibarı ile sahte olup olmadığı vergi tekniği içinde genel muhasebe bilgileri ,diğer deliller ve metodlarla tesbiti mümkün dür.”, Yargıtay 11 Ceza Dairesi, tarih ve E. 2018/3390, K. 2018/4256, 7.5.2018, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[66] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 300; Çakmakçı ve Köseer, *213 sayılı VUK*, 220-221.

IV. 306 SERİ NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ

A) GENEL AÇIKLAMA

Bu suç tipi bakımından manevi unsur değerlendirmesi yaparken 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne değinmek gerekir. Genel Tebliğler; *“kanunların açıklanmasını ve yorumlanmasını kapsayan genel nitelikli direktiflerdir.”* Bu belgeler kural olarak bağlayıcı değil yol gösterici olup yardımcı kaynak niteliğindedir.^[67]

306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bir yorum genel tebliği olup kanunun uygulanmasına ilişkin gerekli açıklamaları yapmak veyahut uygulamada doğabilecek farklı uygulamaların önüne geçebilmek adına Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Nitekim tebliğde

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.”

denerek Tebliğin niteliği ortaya konmuştur.

Tebliğ'de;

“... Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet almı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka

[67] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, 72-73.

deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir...”

denerek manevi unsurun nasıl tespit edileceği konusunda birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Kanaatimizce bu açıklama birçok noktadan tartışmaya açık olup ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

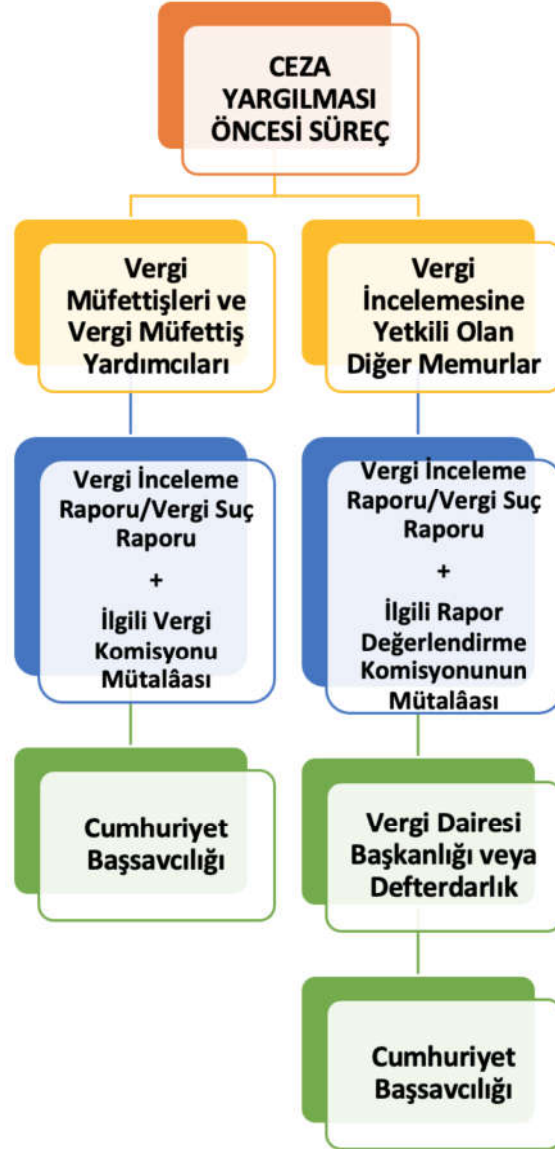
B) MÜTALÂA VE VERGİ SUÇU RAPORU

Tebliğ ile ilgili tartışmalı hususların daha iyi anlaşılabilmesi adına suçun vergi incelemesine yetkili kişilerce Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi bakımından önem arz eden iki belgeye genel olarak değinmekte fayda bulunmaktadır. Bu belgeler Mütalâa ve Vergi Suçu Raporudur.

Kanun koyucu bazı kaçakçılık suçlarının yargılanması bakımından Vergi Usul Kanunu madde 367'de özel bir usul düzenlemiştir.^[68] Vergi Usul Kanunu

[68] “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:(1) (2) Madde 367 – (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.) (Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalâasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalâasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) fıkrasında 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 mütalâasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz. (Ek beşinci fıkra:8/4/2022-7394/5 md.) 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalâaya 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 mütalâa verilmesi şartı aranmaz. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına

madde 367/1, 2 ve 3 gereği vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları suçu doğrudan bildirebiliyorken vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar (ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar) doğrudan bildirim yetkisine haiz olmayıp ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık aracılığıyla suç bildiriminde bulunabilmektedirler.



Şema-1: Ceza yargılaması öncesi süreç^[69]

engel teşkil etmez. (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 4/11/2021 tarihli ve E.: 2019/4, K.: 2021/78 sayılı Kararı ile.)

[69] Yüce, *Vergi Kaçakçılığı*, s. 236.

Şemada görüldüğü üzere mütalâa kural olarak iki ihtimalde verilmektedir. Bunlardan ilki vergi suçu/inceleme raporu üzerine verilen mütalâa diğeri ise savcılığın doğrudan suçtan haberdar olması halinde kamu davası açabilmesi için talep ettiği mütalâadır. Tebliğde de görüldüğü üzere Vergi Suçu Raporu düzenlenmesi ve Cumhuriyet Başsavcılığına yapılacak bildirim üzerine kamu davası açılabileceği belirtilmiştir. Bu şarttan hareketle Cumhuriyet savcısının çalışmaya konu suç tipi bakımından kamu davası açabilmesi için mutlaka vergi suçu inceleme raporunun düzenlenmesi gerekli olup eğer düzenlenmemiş ise ilgili vergi dairesini haberdar edip inceleme talep etmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.^[70] Nitekim raporun düzenlenmesine kadar kamu davasının açılması ertelenecektir.^[71]

Görüldüğü üzere mütalâa şartı kamu davasının açılabilmesi için bir nevi “ön şart” niteliğinde olup^[72] hükümden hareketle mütalâa şartı ceza yargılamasında makamların harekete geçmesine değil yargılamanın yapılmasına engel teşkil ettiği için bir “*muhakeme şartı/dava şartı*” niteliğindedir.^[73] Bu nedenle doğrudan doğruya bildirimde bulunma yetkisi olmayanlar bildirimde bulunur ise, mütalâa şartının yerine getirilmesi için kamu davası açılmış ise de *durma kararı* verilecektir.^[74] Cumhuriyet savcısının ilgili vergi dairesinden mütalâa talep etmesine karşın mütalâa verilemeyeceği belirtilirse kovuşturma evresinde düşme kararı soruşturma evresinde ise

[70] Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 175-176.

[71] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 217-218; Taşkan, *Vergi Hukuku*, 336; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 348.

[72] Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, (İstanbul: Marmara Kitap Merkezi, 2011), 293; Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 364-365.

[73] Yusuf Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, 1996), 58; Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/ Görüş,” *İzmir Barosu Dergisi*, (Mayıs, 2016), 14,16; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 13. Baskı, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022), 293; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 597; Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalâa Şartı,” *Yaklaşım Dergisi*, no. 171, Mart 2007, 284; Çakmakçı ve Köseer, *213 sayılı VUK*, 253-254; Ela, *Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, 1003.

[74] Karakoç, “Vergin Sorunları,” 59-60; Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 346-347.

kovuşturulmasına yer olmadığı kararı verilmesi gerekecektir.^[75] İfade etmek gerekir ki kanunda mütalaa şartının yerine getirilmesi için ne kadar süre bekleneyeceği hususunda bir düzenleme bulunmamaktadır.^[76] Yine mütalâa şartı yerine getirilmemiş ise fail hakkında hüküm tesis edilemeyecek olup cezalandırılmayacağı gibi hakkında beraat hükmü de tesis edilemeyecektir. Mütalâa şartı atlanarak Cumhuriyet Başsavcılığı kendi atayacağı bilirkişi veyahut Hazine ve Maliye Bakanlığı veya kurumlarca verilecek olan vergi inceleme raporuna dayanarak kamu davası açamayacaktır.^[77]

Bu açıklamalarla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesine sonradan eklenen dördüncü fıkra ile çalışmaya konu suç tipine ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu filin, başka bir kişi

[75] Taştan, *Vergi Kaçakçılığı*, 20-21.

“Mersin Grup Başkanlığı'nın vergi suçu ve vergi tekniği raporlarıyla 06.09.2012 tarihli mütalâası ile sanık hakkında 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından 213 Sayılı VUK'nin 359/b-1 maddesi uyarınca dava açılmasının istenmesine rağmen; 26.09.2012 tarihli iddianame ile sanık hakkında “2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte belge düzenlemek ve kullanmak” suçlarını işlediği iddiası ile 213 VUK'nin 359/b-1 maddesi uyarınca üç kez cezalandırılması istemi ile kamu davası açıldığı; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1-2. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak, düzenlemek ve bastırmak suçları ile 359/a-2. maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kullanma” suçunun birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu ve sahte belge düzenlemek suçu ile muhteviyatı itibarıyla sahte fatura kullanmak suçunun birbirine dönüşmeyeceği, her takvim yılında işlenen suçların ayrı ve kendi içinde zincirleme suçları oluşturduğu; 213 Sayılı VUK'nin 367. maddesine göre dava şartı olan mütalâanın yalnızca sahte fatura kullanmak suçuna dair olduğu gözetilmeden, sahte fatura kullanmak suçundan her takvim yılında ayrı ayrı zincirleme suç hükümleri uygulanarak hüküm kurulması ve mütalâa olmadığından kovuşturma şartı gerçekleşmeyen sahte fatura düzenlemek suçlarından CMK'nin 223/8. maddesi gereğince düşmesine karar verilmesi gerekirken, gerekçede sahte fatura kullanma suçu açıklanmasına rağmen, hüküm fıkrasında dava ve mütalâa konusu olmayan “muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlemek ve kullanmak” suçunu oluşturduğu kabul edilip 213 Sayılı VUK'nin 359/b maddesi uyarınca tek hüküm kurulmak suretiyle hükmün karıştırılması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2016/8334, K. 2018/7310, 26.9.2018, www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[76] Şenyüz, “Mütalâa/Görüş,” 26.

[77] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 347-348; Şenyüz, “Mütalâa/Görüş”, 18; Taştan, *Vergi Kaçakçılığı*, 19.

tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması halinde, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalâa verilmesi şartı aranmayacaktır. Yine kanun koyucu 359. maddenin “ç” fıkrasında yazılı suçlara ilişkin yapılacak incelemeler bakımından ayrı bir düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur.^[78]

Mütalâa ile ilgili bir diğer değinilmesi gereken husus mütalâanın hangi suça yönelik düzenlendiğinin açık bir şekilde belirtilmesinin önemidir. Çünkü sahte fatura kullanma ile düzenleme birbirinden farklı eylemler olup aynı zamanda farklı suç tipleridir.^[79] Nitekim Yargıtay bir kararında:

“04.10.2011 gün ve VDNR-2011-2917/15 sayılı vergi suçu ve ekindeki inceleme raporlarının sahte fatura kullanmak suçundan düzenlendiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan T.C. M..

[78] “359 uncu maddenin (ç) fıkrasında 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 mütalâasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.”

[79] Taştan, *Vergi Kaçakçılığı*, 21-22; Şenyüz, “Mütalâa/Görüş”, 43; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 258.

“Zonguldak Cumhuriyet Başsavcılığının 17/01/2011 tarihli iddianamesinde her ne kadar sevk maddesi olarak VUK’nın 359/2-a maddesi gösterilmiş ise de, iddianame anlatımına göre vergi suçu ve vergi tekniği raporları ile mütalâaya uygun olarak sanık hakkında “2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak” suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/b-1. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak suçu ile 359/a-2. maddesinde düzenlenen “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma” suçunun birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu; sanık hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/b-1. maddesinde düzenlenen sahte belge kullanmak suçundan hüküm kurmak yerine, sanığa isnat edilen suçun muhteviyatı itibarıyla sahte fatura kullanmak suçuna dönüşmeyeceği ve suçların birbirinden farklı olduğu gözetilmeksizin, hakkında mütalâa da olmayan muhteviyatı itibarıyla sahte ve yanıltıcı belge kullanmak suçundan mahkumiyet hükmü verilmesi suretiyle iddianame dışına çıkılarak ve gerekçe ile hükümde çelişkili açıklamalarla hüküm kurulmak suretiyle hükmün karıştırılması...”, Yargıtay 11. Ceza Dairesi, tarih ve E. 2017/3545, K. 2018/5585, 19.6.2018 www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

B..'nın 18.10.2011 gün ve 1538 sayılı mütalaasının ise vergi suçu ve ekindeki inceleme raporlarına uyumsuz şekilde 'sahte fatura düzenlemek' suçuna ilişkin olduğu, "sahte fatura kullanmak" suçu ile ilgili dava şartı niteliğinde verilmiş mütalaa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan 'sahte fatura düzenlemek' ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirine de dönüşmeyeceği cihetle, 5271 sayılı CMK'nun 223/8. madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek idareden, 'sahte fatura kullanmak' suçundan 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, yargılamaya devam olunarak yazılı şekilde bu suçtan mahkumiyet hükmü kurulması..."^[80]

demek suretiyle bu hususu işaret etmiştir. Bununla birlikte iddianamede yer alan eylem ile vergi suç raporunda yer alan eylemin aynı olması gerekmele birlikte eylemin nitelendirilmesinde farklılık bulunabilir.^[81] Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun verdiği bir karar şöyledir:

"Vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında yerel mahkemece hüküm kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasında bu eylemin "muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanmak" suçunu, iddianame ve yerel mahkemece ise "sahte belge kullanmak" suçunu oluşturduğu kabul edilmiştir. CMK'nun 225/2. maddesinde açıklandığı üzere, mahkeme fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddia ile bağlı olmadığından fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabilecektir." demiştir.^[82]

Yine mütalâa dosya üzerinden incelenerek yazılı bir şekilde verilecek olup duruşmaya çağrılarak sözlü bir şekilde verilemeyecektir. Çünkü mütalâanın

[80] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2014/7024, K. 2014/9932, 22.05.2014 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 20.06.2022).

[81] Şenyüz, "Mütalâa/Görüş", 44.

[82] Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2012/1512, K. 2014/366, 11.07.2014 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 20.06.2022).

verilmesi ilgili defterdarın şahsi işi olmayıp dairesince gerçekleştirecek bir inceleme sonucu halledilebilecek bir husustur.^[83]

Özen'e göre,^[84] Cumhuriyet savcısı mütalâaya bağlı olmamakla birlikte mütalâa bir kovuşturma şartı olup cumhuriyet savcısının soruşturmaya başlaması için gerekli fakat zorunlu değildir. Mütalâada suçun unsurları, suçun manevi unsuru ile ilgili bir değerlendirmenin yapılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum yetki tecavüzü niteliğinde olacaktır.

Şenyüz'e göre; mütalâanın bir dava şartı olarak kabul edilmesi ceza hukukunda dava açma mecburiyeti ilkesine bir sınırlama niteliği taşımaktadır. Mütalâa iddianamenin düzenlenmesinde yardımcı olmak için getirilmiş zorunlu bir ilişkinin sonucudur. Bu zorunluluğun sebebi iki türlü yorumlanmalıdır. Bunlardan ilki “*vatandaşın mali emniyetini sağlama*” düşüncesinin etkisidir. Bu etki ile mükellefler inceleme elemanlarının sübjektif yorumları karşısında bir güvenceye sahip olmaktadır. Bir diğer sebep ise, vergi inceleme elemanlarının yaptığı tespitlerin idare tarafından bir daha gözden geçirilerek muhtemel hata ya da eksiklerin tespitinin sağlanmasıdır. Bu şekilde sanık lehine koruyucu bir mekanizma geliştirilmiştir. Bu nedenle mütalâada hangi yıl, hangi mükellef, hangi fiile ilişkin olduğu açıkça yazılacaktır. Bununla birlikte idarenin muhakeme sürecinde bu denli mutlak bir etkiye sahip olması ön şartın gerçekleşmesinin idarenin kararına bırakılması, bu işleme karşı bir başvuru yolu veya yargı denetimi sürecinin öngörülmemiş olması, siyasi endişeleri de beraberinde getirdiği için kanunilik ilkesine aykırı niteliktedir.^[85]

Vergi suçu raporu; suçun işlendiği dönemi ve suçun faillerini tespit amacıyla düzenlenen rapordur. Bu raporun içeriğine ve işlevine bakıldığında bir hazırlık soruşturması faaliyetini içerdiği görülmektedir.^[86] Doktrinde düzenlenecek raporda suç teşkil eden olay, hareket ve netice, suçun işlenme yeri ve zamanı, suçun işleniş şekli, suçu işlediği tespit edilen failer, suça

[83] Karakoç, “Vergi Sorunları”, 60; Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, 604.

[84] Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 127-130.

[85] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 349-350, 401; Şenyüz, “Mütalâa/Görüş,” 19-21.

[86] Baykara, “Vergi Kaçakçılığı,” 5.

katılanların kimlik bilgileri, suç oluşturan olay ile ilgili kanun hükümlerinin açık bir şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir.^[87]

Gerek vergi suçu raporu gerek mütalâa Cumhuriyet savcısı için bir bağlayıcılık arz etmeyip ulaşılan sonuç olumlu da olsa olumsuz da olsa Cumhuriyet savcısı bağımsızdır. Bu belgelerin temeldeki işlevi suçun oluşup oluşmadığı hususunda *özel ve teknik bilgileri içererek* yol gösterici olmalarıdır.^[88] Burada idare aslında ikinci ve üst bir denetim mekanizması olarak bir görüş sunmaktadır. Başka bir deyişle mütalâaya ilişkin kanunda getirilen usuli düzenleme aslında suçların yargılanma usulüne ilişkin olmayıp iddia ve yargılama makamı arasındaki münasebetin belirlenmesine ilişkindir.^[89] Elde edilen bu belgeler neticesinde fail bakımından suçun manevi unsurunun oluştuğu belirtilse dahi Cumhuriyet savcısı kovuşturmaya yer olmadığına karar verebilir. Fakat vereceği kararlarda yalnızca sunulan rapora atıf yapılmamalı mutlaka gerekçelerin açık bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Bu durumda suçtan zarar gören^[90] idare konumunda olan Hazine ve Maliye Bakanlığı hazine avukatları aracılığıyla en yakın Ağır Ceza Mahkemesi'ne 15 gün içerisinde itiraz hakkı bulunmaktadır.^[91]

[87] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 363-364; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı*, 237-238; Ela, *Sahte Belge ve Yanılıcı Belge*, 1002.

[88] “*Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalâa 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 mütalâalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.*”, AYM E. 2009/89, K. 2011/40, 10.02.2011, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi* 1, no. 49, 2012, (Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2013), 63-72, https://www.anayasa.gov.tr/media/4890/kararlar_dergisi_49_1.pdf, Erişim Tarihi: 19.06.2021.

[89] Karakoç, “Vergin Sorunları,” 57; Şenyüz, “Mütalâa/Görüş,” 17.

[90] **Ceza Muhakemesi Kanunu Madde 237 – (1)** Mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikâyetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabilirler.

[91] Karakoç, “Vergin Sorunları,” 58; Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 365-366; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı*, s. 240; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 345; Yıldırım ve Açar,

Yine Cumhuriyet Başsavcılığı gerekli gördüğü takdirde mütalâaya ek olarak bilirkişi raporu veyahut ek rapor talebinde bulunabilir. Ayrıca yargılama aşamasında mütalâadan/iddianameden farklı bir suç nitelendirmesi yapılmış ise Ceza Muhakemesi Kanunu madde 226 gereğince sanığın ek savunma hakkını kullanabilmesi için süre verilmesi gerekmektedir.^[92]

C) 306 SERİ NOLU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tebliğe ilişkin eleştirilmesi gereken ilk husus *sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın karinesi olarak kabul edilmesi ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmaması gerektiği yönünde* yapılan açıklamaya ilişkindir.

Modern ceza hukukunda kusur sorumluluğu benimsenmiş olup suçta ve cezada şahsilik ilkesi kabul edilmiştir. Failin tipe uygun ve hukuka aykırı fiilden kaynaklı sorumluluğunun doğabilmesi için aynı zamanda somut olayda kusurunun da bulunması gerekmektedir. Suçun manevi unsuru bölümünde de ifade ettiğimiz üzere kastın çifte fonksiyonu gereği hem suçun tipikliği hem de failin kusurluluğu bakımından kastın mevcudiyeti büyük önem arz etmektedir. Hal böyle iken somut olayın özelliklerine göre kastın unsurları irdelenmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinin başlı başına kastı doğurduğunu ifade etmek genel ceza hukuku ilkeleri ve suç genel teorisi ile bağdaşmamaktadır.

Suçun tipikliğine ilişkin failin fiili ile kastı birbiriyle ilişkili olsa da farklı unsurlar olup bunların ayrıca şartların irdelenmesi gerekmektedir. Tebliğde bu şekilde bir karine yaratılmasının hukuki dayanağı bulunmayıp her daim adil neticeler de doğurmayacaktır. Nitekim düzenleme fiili bakımından kastı karine olarak kabul edip *gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmesi* ihtimalini dikkate alarak burada kastın ayrıca araştırılması gerektiği aksi halde adil olmayan bir neticenin ortaya çıkacağı kabul edilmiştir. Bu şekilde ihtimaller veyahut varsayımlar üzerine suçun unsurlarına dair bir konuda kanunun nasıl uygulanacağına ilişkin idarenin bir açıklama sunması *kanunilik ilkesine* aykırılık teşkil

“Vergi Kaçakçılığı,” 286; Çakmakçı ve Köseer, 213 sayılı VUK, 50-52.

[92] Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 346-347.

etmektedir. Suç tipinin Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemesinde bu şekilde bir ayrıma yer verilmezken (ki yukarıda açıklanan gerekçeler ile verilmelidir) tebliğde bu şekilde suçun unsurlarına esaslı bir müdahale içeren düzenlemenin getirilmesi hukuka aykırı niteliktedir. Nitekim uygulamada vergi suç raporu düzenlenirken tebliğde yer alan açıklamaların adeta bir yol haritası olarak izlendiği görülmektedir. Hal böyle iken her ne kadar niteliği itibariyle tebliğin bağlayıcı olmadığı ifade edilse de uygulamada aksi bir durum söz konusudur.

— Değnilmesi gereken bir diğer husus tebliğde yer alan “... Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddenin b fıkrasında belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.” açıklamasında yer alan “bilmesi gerekme” den ne anlaşılması gerektiğidir.

Doktrinde Seviğ'e göre;^[93] burada “bilmesi gerekme” deyimini “halin icabından mükelleflerin bilebilecek durumda oldukları haller” olarak anlamak gerekir. Aksi halde mükellefler bakımından bu şekilde bir vergisel yükümlülük ya da ayırım bulunmamaktadır.

Kanaatimizce idare burada kast ve taksir kavramlarını birbirine çok yakın veyahut yer yer aynı görerek bir açıklamada bulunmuştur. “Kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekmesi” şeklinde bir şartın Tebliğde düzenlemesi kasttan ziyade taksirli sorumluluğa işaret eden bir husustur. Çünkü mükellefin belgenin sahtesini bilmek yükümlülüğü özen yükümlülüğü ile ilişkili olup taksirli sorumluluğun söz konusu olabilmesi için o suç bakımından kanunda açıkça düzenleme bulunması gerekmektedir. Yine özen yükümlülüğünü yerine getirmeyen fail taksirli sorumluluğunun doğması için özen yükümlülüğünün hukuk kurallarından veyahut müşterek tecrübeden kaynaklanması gerekmektedir.^[94] Oysa çalışma konusu suç bakımından kanun koyucu taksirli sorumluluk hali düzenlememiş olup suç kasten işlenebilmektedir.

[93] Veysi Seviğ, “Naylon Fatura Kullanılması ile İlgili Son Düzenleme,” *Yaklaşım Dergisi*, no. 115, (2002), 25.

[94] Koca ve Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 60.

Nitekim Tebliğde “bir başka deyişle kasıt” denmesi bu kavramların birbiri yerine hatalı kullanıldığının en büyük göstergesidir. Çünkü kastın unsurları bilmek ve istemek olup “bilmesi gerekme” değildir. Taksirli sorumluluğa işaret ederek bu suç bakımından kastın arandığını ifade etmek hem kavramsal olarak hem hukuki dayanak olarak hatalıdır.

Yine burada mükellefin “ihmali” bir hareketi söz konusu olmayıp belgenin sahteliğini bilmesi gerekmesi özen yükümlülüğüne ilişkinidir. Çünkü bu suç tipi gerçek olmayan ihmali suç niteliğinde olmayıp kanun koyucu açık bir şekilde bu suçun icrai hareketlerle işlenebileceğini düzenlemiştir. Gerçek olmayan ihmali suçlardan söz edebilmek için failin kendisine yüklenmiş olan neticeyi önlemek yükümlülüğünü hareketsiz kalarak yerine getirmemesi gerekmektedir. Hal böyle iken failin ihmali hareket nedeniyle cezai sorumluluğunun doğabilmesi için kanunda açık bir şekilde düzenleme bulunması gerekmektedir. Bir başka deyişle kanun koyucunun o suçun icrai hareketlere ek olarak ihmali hareket ile de işlenebileceğini belirtmesi gerekmektedir^[95]. Ayrıca failin gerçek olmayan ihmali suçlar bakımından ihmali hareketinin cezalandırılabilmesi için kendisinin kanundan, sözleşmeden ya da önde gelen tehlikeden kaynaklı bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülükler aykırı hareket etmesi gerekmektedir^[96]. Her ne kadar mükellefin belgenin sahteliğini araştırması kendisinden beklense de kanunda ihmali hareketin açık bir şekilde cezalandırılması gerektiği ifade edilmemiştir. Hal böyle iken failin ihmali hareketten kaynaklanan cezai sorumluluğu olduğunu söylemek de hukuka aykırı olacaktır.

[95] Eserde savunulan görüş için bakınız: Özbek, Doğan ve Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 227, 501-502; Koca ve Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 399-400; Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 265-270; Fatih Yurtlu, *İhmali Suçlar*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022), 107, 282. Aksi yöndeki baskın görüş için bakınız: İzzet Özgenç, “İhmali Suç Teorisi,” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XXV, no. 4, (2021): 307.

[96] Özbek, Doğan Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 502-503. Özgenç, “İhmali Suç Teorisi,” 310. Daha geniş bilgi için bakınız: Hakan Hakeri, İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2003), 29 vd.; Rahime Erbaş, *Türk Ceza Kanunu’nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük*, (İstanbul: On iki Levha Yayınları, 2019), 318-321; Fatih Yurtlu, “Suç Teorisi Bakımından İhmali Suçların Yapısı,” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XXV, no. 3, (2021): 579-636.

— *Bir diğer tartışmalı husus Tebliğde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi konusunda bir yetkinin tanınmış olmasıdır.* Başka bir deyişle bu suçun manevi unsurunun vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirileceği belirtilmiştir. Öncelikle vergi incelemesi yetkisine haiz olan kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde "Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." hükmüyle açık bir şekilde belirtilmiştir. Görüldüğü üzere bu yetki alanındaki kişiler ceza yargılamasının bir üyesi olmayıp ceza yargılamasına ilişkin yetkiye haiz olmayan kişilerdir. Vergi incelemesi yetkisine haiz olan kişilerin suçun manevi unsurunu tespit etme yetkisi bakımından doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır:

Yüce'ye göre;^[97] Burada vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin görevi aslında bir nevi hazırlık soruşturmasının yapılmasıdır. Kanunda yer almayan bir yetkinin kullanılarak mahkemenin değerlendirmesi gereken bir hususta karar verme yetkisini gasp edilmektedir. Kanunda suç olarak sayılan bir fiil kanunilik ilkesine aykırı olarak suç olmaktan çıkarabilmekte ya da suç olarak kabul edilmektedir.

Özen'e göre;^[98] vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler kast unsuruna ilişkin tespit ve değerlendirme yapma yetkisine sahip değillerdir. Yalnızca sahte belgenin düzenlendiği veyahut kullanıldığı noktada tespit yapabilirler.

Sarıcaoğlu'na göre;^[99] burada yapılan tespitler bağlayıcı nitelikte olmayıp vergi idaresinin vergi kabahati karşısında uygulayacağı cezaya ilişkin bir tespit niteliğindedir. Hal böyle iken mükellefin kastı yok ise mahkeme huzuruna bu durumun taşınmaması muhakemeye ait bir sorun olup burada herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

[97] Yüce, *Dava Rehberi*, s. 691; Yüce, *Vergi Kaçakçılığı*, s. 235.

[98] Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, 69-70; Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı*, 126-127.

[99] Sarıcaoğlu, 212-213; Ela, *Sahte Belge ve Yanılıcı Belge*, 1004.

Budak'a göre ise;^[100] bağımsız ve tarafsız olan adli makamların sahip olduğu takdir yetkisinin idareye bırakılması hukuka aykırı niteliktedir. İdare adli organlardan farklı olarak çeşitli nedenlerle etki altında kalabilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu madde 160 ve madde 161 gereğince kastın varlığını takdir yetkisi Savcılığa aittir. Hal böyle iken Ceza Muhakemesi'nde açık bir şekilde düzenlenmiş bir yetki karşısında Tebliğ yasal dayanak olarak gösterilemeyecektir.^[101]

Geçer'e göre ise; vergi incelemesine yetkili olan kimselerin suçun manevi unsurunu bakımından bağlayıcı olmayan açıklamalarda bulunmalarında hukuken bir sakınca bulunmamaktadır. Bununla birlikte somut olayda suçun manevi unsurunun oluşmadığı kanaatine varılsa dahi suç şüphesi ile karşılaşılması halinde suçun bildirilmesi gerekmektedir. Çünkü suçun oluşup oluşmadığının tespiti münhasıran yargıya aittir. Aksi bakış açısı eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecek olup hukuka aykırı niteliktedir.^[102]

Bu görüşler doğrultusunda kanaatimizce Tebliğde *vergi incelemesine yetkili olanlara* suçun manevi unsurunun varlığına ilişkin bir tespit yetkisinin tanınmış olması hukuka aykırıdır. Bu kimselerin yetkisi çerçevesinde yapması gereken yalnızca belgenin sahteliği/muhteviyatı itibariyle yanıltıcılığı veyahut kullanma/düzenleme fiilleri üzerine bir tespit olup mükellefin yükümlülüklerine aykırı davranması veyahut Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suç tiplerinden birinin varlığına ilişkin şüphenin bulunması halinde bunu raporda belirtmesidir.^[103]

[100] Budak, "Sahte Fatura," 12-13. Benzer yönde görüş için bkz. Saban, *Vergi Hukuku*, 445.

[101] Kızılot, "Vergi Kaçakçılığı," 18.

[102] Geçer, *Vergi Usul Kanunu*, 313-314.

[103] "Olayda, davacının ihtilaflı dönemde ticari faaliyetinin olmadığı ve satış faturalarının gerçeği yansıtmadığı hususunun somut bir şekilde ortaya konulmadığı gibi, ihtilaflı dönemlerde faaliyette olduğu, iş yerinde muhtelif ticari emtiaların bulunduğu, mal ve hizmet alımında bulunulan firmalar hakkında da olumsuz herhangi bir tespit bulunmadığı, kaldı ki düzenlediği belgelerin sahte olduğuna ilişkin yeterli veri bulunmadığı hususunun inceleme elemanınca da kabul edildiği hususları dikkate alındığında, satışlarının gerçek olmadığı somut bir şekilde ortaya konulmadan bir kısım vergi ödevlerini yerine getirmediğinden bahisle, düzenlenen vergi tekniği raporu esas alınarak takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden salınan

Bu yetkinin içerisinde suçun manevi unsurunun tespiti yer almamakta olup bu şekilde bir yetki düzenlemesi de kanunda mevcut değildir. Soruşturma evresi bakımından Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 160. ve 161 maddelerinde Cumhuriyet Savcısının 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

dava konusu vergi ve cezalarda yasal isabet bulunmadığından istinaf başvurusunun belirtilen gerekçeyle reddi gerekmiştir.”, İstanbul BİM, 3. VDD, E.2019/3508, K.2020/452, 2.3.2020, <https://www.lexpera.com.tr/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

“01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile bilerek ibaresi madde metninden çıkartıldığından, bilerek ya da bilmeyerek bu tür belgeleri kullanan herkesin hapis cezası ile yargılanmaları söz konusu olmuştur. Uygulamada ortaya çıkan bu karışıklıkların önlenmesi açısından, bu tür belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı hususunun vergi inceleme elemanlarınca iyice araştırılarak somut bir biçimde kanıtlanabilir maddi delillerle ispat edilmesi gerektiği hususu 306 sayılı VUK Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, bilerek kelimesinin yasa metninden çıkartılması sonucunda bu konuda inceleme elemanlarının tespit ve takdir yetkisi bulunmadığı, kayıtlarda sağlıksız belge gördüklerinde bunun savcılığa intikalini yapmak zorunda oldukları, suçun tüm unsurlarının mevcut olup olmadığı hususunun mahkemece tespit edilmesi gerektiği yönünde düşünüldüğü görülmektedir. Böylece birçok mükellefe ait inceleme raporları, mahkemelere sevk edilmiştir. Mahkemelerde, hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları kısa zamanda karara bağlanamaz duruma gelmiştir.

Sahte belge ve y.....tıcı belge düzenleme ve kullanma suçları içerisinde birbirinden farklı iki iradeyi barındırmaktadır. Bu tür belgeleri düzenleme fiilini gerçekleştiren kişilerin bu belgelerin gerçeğe aykırı bir nitelik taşıdığını bildikleri, suçun sonuçlarını bilme irade ve yetisine sahip oldukları kabul edilmelidir. Bununla birlikte, uygulamada zaman zaman bu tür belgeleri düzenleme amacıyla kurulan şirketlerin gerçekte üzerinde herhangi bir mal varlığı olmayan, hatta bu işlerle doğrudan ilgisi olmayan kişiler üzerine kayıt ve tescil edildiği de görülmektedir. Örneğin, şirketin daha önce bu tür iş tecrübesine sahip olmayan eş üzerine kurulduğu, tüm faaliyetlerin diğer eş tarafından vekaletname ile yürütüldüğü durumlara da sıkça rastl.....maktadır. Hukuki açıdan bakıldığında, işletme faaliyetlerini takip etmemekle birlikte resmi kayıtlarda sahip velveya ortak olarak gözüken bu kişiler suçlu duruma düşmektedirler. Gerçekte fiilen işleri yürüten ancak, resmi olarak ortak olmayan bu kişilerin de ortaya çıkan kaçakçılık fiillerinden dolayısıyla kamuya verilen zarardan sorumlu tutulmaları gerektiği düşünülmektedir.”, Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2018/427, K. 2018/517, 08.11.2018 <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

başlayacağı ve doğrudan doğruya veya emrindeki adlî kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabileceği; bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi isteyebileceği açık bir şekilde belirtilmiştir.

Yine Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 170. ve 171. maddelerinden hareketle suçun manevi unsurunun varlığı konusunda somut olayda yer alan delillerin yüklenen suç ile ilişkilendirilerek Cumhuriyet Savcısı tarafından ele alınacağı görülmektedir. Kovuşturma evresi bakımından ise suçun unsurlarının koşullarının oluşup oluşmadığı mahkemenin yani hakimnin takdirine bağlı olan bir husustur. Görüldüğü üzere tarafsız ve bağımsız bir yargı oranının yerine getirmesi gereken bir görev yetki alanında olmayan bir idari organla paylaştırılmıştır.

Kanunda yer almayan Tebliğ ile getirilen bu yetki düzenlemesi *kanunilik ilkesine* aykırı niteliktedir. Kaldı ki Tebliğde yetki verilen kimseler bakımından ceza yargılaması hususunda bir ihtisas şartı da getirilmemiştir. Denetim yetkisi verilmiş kimselerin ceza yargılaması açısından büyük önem arz eden suçun unsurlarının tespiti bakımından yetkili olmadığını kabul etmek gerekir. Ayrıca inceleme yapmaya yetkili olan bu kimseler çeşitli nedenlerle tarafsızlık ve bağımsızlık hususunda tereddütte sebep olacak bir etki altında kalmaya da açık konumdadırlar. Çünkü hakimnin bağımsızlığı tarafsızlığı gibi katı bir yükümlülük bu kimseler bakımından söz konusu değildir.

Buraya kadar açıklanan gerekçelerin haklılığını ortaya koyan en büyük gösterge uygulamada suçun manevi unsurunun tespiti hususunda suç genel teorisi ile bağdaşmayan kıstaslar türetilmesidir. Uygulamada vergi inceleme elemanları yasal bir dayanağı olmaksızın basit bir oranlama yöntemi ile sahte belge kullanma miktarının, ilgili yıldaki emtia ve hizmet alımları içindeki oranına ve ilgili alımlara ilişkin ödemeleri Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin^[104] Özel Esaslar bölümüne uygun olarak belgelenip belgelenmediğine bakarak suç raporu düzenleme ve suç duyurusunda bulunup bulunmama hususunda kanaate ulaşmaktadırlar. İdare uygulamasında sahte belgenin bilerek kullanımını tespit ederken 84 sayılı KDV Genel Tebliği'nin^[105] “*Olumsuz Rapor*” başlıklı maddesinde “*sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde sahte ve*

[104] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG:26.04.2014- 28983).

[105] 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG: 23.11.2001- 24592).

muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağıının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır” şeklindeki düzenlemeyi dikkate alarak %5'lik bir sınır uygulaması geliştirildiği görülmektedir.^[106]

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu madde 370/b “*İzaha Davet*” düzenlemesinde yer alan “*ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i*” sınırından hareketle^[107] tebliğde raporun olumsuz sayılacağına dair benzer bir düzenleme getirilse de bu şekilde bir uygulamanın geliştirilmesi mükellefler tarafından %5'e kadar sahte belge düzenleme veya kullanmayı hak görme gibi bir bakış açısının gelişmesine neden olmaktadır.^[108] Bu örnekten hareketle uygulamada kast unsuru tespit edilirken yapılan incelemede sahte belge miktarının incelenen yıl emtia ve hizmet alımı içerisindeki oranının belli bir oranın altında kalması veya ödemenin kısmen ya da tamamen banka havalesi ya da nama yazılı çek olarak ödenmesi gibi hususlar başlı başına “*bilmeyerek kullanma*” göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi incelemesi yapmaya yetkili kimseler de mükellef hakkında suç duyurusunda bulunmamaktadır. Bu şekilde geliştirilen uygulamaların

[106] Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge,” 101.

[107] “*b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (148.000 TL) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitte ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.*”

[108] Ertek, *Vergi Kaçakçılığı*, 85; Ela, *Sahte Belge ve Yanılıcı Belge*, 997.

özellikle oranlar özelinde herhangi bir hukuki dayanağı olmayıp bu şekilde yaklaşımların geliştirilmesi hususunda vergi incelemesi yapmaya görevli kimselerin de bu yönde bir yetkisi bulunmamaktadır.^[109]

— Yine tebliğde “...bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suçu duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344’üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyanı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir.” denerek vergi incelemesine yetkili kişilere suçun bildirilmesi konusunda bir takdir hakkı tanınmış olmasıdır.

Yukarıda mütalâa ve vergi suç raporuna ilişkin yapılan açıklamalar doğrultusunda ifade etmek gerekir ki kanun koyucu gerek mütalâa şartını gerek vergi suç raporu düzenleme yetkisini Vergi Usul Kanunu’nda açık bir şekilde düzenlemiştir. Bu belgeler vergi kaçaklığı suçlarının tespitinde teknik bilgiler gerektiği için yol gösterici belgelerdir. Bununla birlikte tebliğde vergi incelemesine yetkili olan kimselerin suçun manevi unsurunun oluşmadığını tespit etmesi halinde vergi suçu raporu düzenlememe ve suç bildiriminde bulunmama yetkisi tanınmasının bir hukuki dayanağı bulunmamaktadır. Yukarıda detaylı bir şekilde vergi incelemesine yetkili olan kimselerin suçun manevi unsurlarını tespit etme yetkisi olmadığını ifade etmiştik. Yine benzer gerekçeler burada da geçerli olup yapılan hukuka aykırı tespite göre ayrıca suç bildiriminde bulunulmaması kanunilik ilkesine açık bir şekilde aykırılık teşkil ettiği gibi Türk Ceza Kanunu’nun 279. maddesinde düzenlenen “Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi Suçu” vücut bulacaktır. Çünkü kanun koyucu Türk Ceza Kanunu madde 279’da “Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklindeki açık düzenleme gereği somut olayda sahte belge düzenlendiği veyahut kullanıldığını tespit eden vergi incelemesine

[109] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 302.

yetkili olan kimseler *her hal ve şartta* suçu bildirmek zorundadırlar. Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun vergi inceleme elemanının suç bildirimine olumsuz mütalaa vermesi dahi suç duyurusunda bulunmaya engel teşkil edemez.^[110] Bu takdire açık bir husus olmayıp hukuka aykırı olduğunu ifade etmekle birlikte Vergi Suç Raporunda suçun manevi unsurunun neden oluşmadığını gerekçeleri ve delilleri ile belirterek Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Aksi bakış açısı bu suçla mücadeleyi zorlaştıracak karanlık alanların oluşmasına neden olacaktır.^[111] Kaldı ki mütalâa kurumu suçun aydınlatılması bakımından ihtiyaç duyulan teknik bilgiyi de sağlamakta olup suçun bildirilmemesi gibi olumsuz bir sonuca kadar gitmeye gerek bulunmamaktadır.

Bu bakış açısının uygulamada mükellefin ekonomik hayatı için ağır neticeler doğurabileceği veyahut savcının vergi suç raporu düzenlenmiş şüpheliye önyargılı olabileceği gibi neticeler doğurabileceği düşünülebilir. Burada unutulmaması gereken husus savcının vergi suç raporundan bağımsız bir şekilde suçun manevi unsurunu değerlendirmesi gerektiğidir. Nitekim bu değerlendirmesi sonucu somut olayın özelliklerine göre Soruşturmaya yer olmadığı veya Kovuşturmaya yer olmadığı kararlarını verebilir. Aksi halde adeta bilirkişi yargılaması gibi vergi suç raporuna dayalı gerekçesiz bir yargılama yapılmış olacaktır. Buna karşın uygulamada bu usulün izlenmeye devam edilmesi düşünüldüğünde yukarıda da ifade edildiği gibi vergi suç raporunu düzenleyen yetkili kimselerin Vergi Hukuku'na ek olarak Ceza Hukuku'na da hakim olması aranmalıdır. Ancak bu şekilde vergi suç raporları isabetli bir şekilde düzenlenecek ve düzenleniş amacına hizmet edecektir.

— Tebliğ ile ilgili ele alınması gereken son husus “*Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suçu duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş*

[110] Şenyüz, “Mütalâa/Görüş,” 22.

[111] Cengiz ve Kılıç, *Naylon Fatura Suçları*, 303; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 343-344; Şenyüz, “Mütalâa/Görüş,” 28, 34; Budak, “Sahte Fatura,” 13; Seviğ, “Naylon Fatura,” 24; Ela, *Sahte Belge ve Yanılıcı Belge*, 997.

olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyayına sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344'üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.” açıklamasıdır. Bu açıklamadan hareketle mükellefin suç işleme kastı ve kusuru (suçun sabit olup olmaması) ile vergi ziyayı cezası kesilmesi arasındaki ilişkinin ele alınması gerekmektedir.

Tebliğde iki temel ihtimal üzerinden hareket edilmiştir. Birinci ihtimal sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanıldığı tespit edilerek suç duyurusunda bulunulmakta ve vergi ziyayına da sebebiyet verilmiş ise üç katı vergi ziyayı cezası kesilecektir. İkinci ihtimalde mükellefin kastı tespit edilemediği için bir katı vergi ziyayı cezası kesileceği ifade edilmiştir.

Öncelikle bir zarar kabahati olan vergi ziyayının oluşması; Devlet Hazinesinin *vergi ziyayı (kayıbı)* şeklinde tahakkukun hiç gerçekleşmemesi; geç ve/ya da eksik gerçekleşmesi yüzünden vergi alacağının tahsilinin gecikmesi şartlarına bağlıdır^[112]. Çalışmaya konu suçu oluşturan fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmiş ise artık hem ziyayına uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı kesilen cezaya ilişkin yargı denetimi hem de çalışmaya konu suçu işlediği iddia edilen kişinin yargılaması sonucunda verilecek kararlar arasında çelişki bulunması uygulamada birtakım olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedir.^[113] Nitekim bu olumsuz sonuçlardan biri de Tebliğ konu ihtimalde gündeme gelmektedir. Mükellefin kastı veyahut kusuru bulunmadığı halde vergi ziyayı bakımından bu durum dikkate alınmadan vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

Karakoç'a göre;^[114] Tebliğde yer alan birinci ihtimal bakımından doğabilecek olumsuz sonuçların bertaraf edilmesi için muhtemel üç çözümün

[112] Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 323.

[113] Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 336-337.

[114] Karakoç, “Tesbit ve Öneriler,” 337-338.

değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki *Ceza Mahkemesi* kararı gerekçe gösterilerek *re'sen düzeltme* yapılmasıdır. Fakat vergi yargılamasında kesinleşmiş bir kararın sonuçları idari işlemle bertaraf edilemeyeceği için uygulanması mümkün değildir. Bir diğer ihtimal yargılamanın yenilenmesine başvurulması yolu olabilir. Fakat burada da şöyle bir sorun karşımıza çıkmaktadır: İki ayrı yargı koluna ait mahkemenin verdiği kararlarda; tarafların, konunun ve gerekçenin aynı olduğu uyuşmazlıklar için verildiği kabul edilerek bir çelişki olduğu varsayılabilir mi? Bu sorunun mutlak bir şekilde cevabının bulunması zor olacağı için olumsuzlukların giderilmesi bakımından bu çözüm yolunun da uygulanması güçtür. Bir diğer ihtimal vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki çelişkinin *hüküm uyuşmazlığı* oluşturduğu gerekçesiyle *Uyuşmazlık Mahkemesi*'nde çözümlenmesi düşünülebilir. Fakat bu yol uzun olup pratik ve amaca elverişli değildir. Tebliğde yer alan ikinci ihtimal bakımından ise; kaçakçılık suçu işlenmemiş olmasına karşın suç işlenmiş gibi vergi ziyai cezasının kesilmesi büyük bir çelişki barındırmakta bu çelişkinin mevcut hükümler çerçevesinde düzeltilmesi mümkün değildir.

Taner-Aslanpınar'a göre^[115] bu şekilde bir uygulamanın geliştirilmesinin ardındaki temel neden 3 kat vergi ziyai cezalı tarhiyatla birlikte hapis cezası bakımından yargılamanın uzun sürmesi, mükellefin ticari hayatının durma noktasına gelmesi nedeniyle uzlaşma yoluyla indirilme imkanı olan 1 kat vergi ziyai cezalı tarhiyat daha kabul edilebilir görülmesidir.^[116] Fakat suçlarda olduğu gibi kabahatler bakımından da kusur sorumluluğu gerekli olup kusur sorumluluğu hem adli hem idari cezalar bakımından geçerlidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin görüşü de bu yöndedir.^[117]

[115] Fahri Gökçen Taner ve Y. Burak Aslanpınar, “Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyai Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Hukuka Aykırılığı Üzerine,” *Yaklaşım Dergisi*, no. 265, (Ocak, 2015), 277-280.

[116] Y. Burak Aslanpınar, “Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I,” *Yaklaşım Dergisi*, no.221, (Mayıs 2011), 304-307.

[117] “*Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel ilkelerindedir. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Bu ilkeye göre asli ve feri failden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmaları olanaklı değildir. Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de,*

Doktrinde paralel görüşte olan *Batı'ya* göre,^[118] Vergi ziyayı hem kast hem de taksirle işlenmesi mümkün olan bir kabahat iken Tebliğde yalnızca kast bakımından bir değerlendirme yapılarak vergi ziyayı cezasının da kesildiğini görmekteyiz. Bu şekilde bir değerlendirme yapılması yetersizdir.

Kanaatimizce uygulamada Tebliğ nedeniyle kusursuz olsa bile mükellefe bir katı vergi ziyayı cezası kesilmesi eleştirilmesi gereken önemli bir husustur. Bu tartışma her ne kadar başka bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek kadar önemli ve detaylı olsa da tebliğ ve çalışma konusuyula ilişkisinden kaynaklı kısaca değinmek gerekir^[119]. Tebliğ düzenlenirken mükellefin kusursuz olması veyahut hataya düşmüş olması durumları dikkate alınmamıştır. Özellikle mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunu bilmediği bir belgeyi kullanması halinde suçun manevi unsuru bakımından taksirli sorumluluk ve kusurluluk bakımından hata hükümlerinin değerlendirilmesi gerekecektir. Öncelikle her ne kadar Danıştay içtihatlarında Kabahatler Kanunu'nun vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda doğrudan uygulanmasının açıkça mümkün olmadığı ifade edilse ve doktrinde bu husus tartışmalı olsa da vergi ziyayı bir kabahat olup Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca bir düzenleme bulunmaması nedeniyle (sadece kasten işlenebileceğine dair bir hüküm bulunmaması nedeniyle) Kabahatler Kanunu madde 9'a gidilerek bu kabahatin hem kasten hem taksirle işlenebileceğini ifade etmek gerekir^[120]. Yine kabahatler bakımından objektif sorumluluk esası benimsenmemiş

'... fıkra ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.' denilmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.", AYM, E. 2014/20, K. 2014/28, 11.02.2014, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/05/20140509-18.pdf>, Erişim Tarihi: 18.06.2021.

[118] Batı, "213 Sayılı," 37-38.

[119] Tartışmanın detayları için bakınız: Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *Ceza Hukuku Dergisi* 10, no. 28, (2015): 204-216.

[120] Kabahatler Kanunu'nun vergi hukuku bakımından uygulama alanına ilişkin detaylı tartışmalar için bakınız:

Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği," *TAAD* 5, no. 18, (Temmuz 2014): 314-315; Elif

olup Kabahatler Kanunu madde 10'da bu husus işaret edilmiştir^[121]. Burada mükellefin özen yükümlülüğünü yerine getirip getirmediğine bakılarak taksir bakımından bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Oysa tebliğde suçun manevi unsuru bakımından yalnızca “kast” dikkate alınarak bir düzenleme getirilmiştir. Yine somut olayda mükellefin taksirli sorumluluğundan söz edilebilmesi halinde bu defa belgenin sahteliği veyahut muhteviyatı itibariyle yanılıcılığı hususunda düştüğü hata ayrıca değerlendirilmelidir. Çünkü Türk Ceza Kanunu madde 30/1 gereğince taksirli sorumluluk hali saklıdır. Hal böyle iken sadece mükellefin kastı bakımından bir değerlendirme yapılarak taksirli sorumluluk halini değerlendirmeksizin doğrudan bir katı vergi ziyai cezasına hükmedilmesi suç genel teorisi ve kabahatler hukuku bakımından hukuka aykırı niteliktedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi Vergi Usul Kanunu madde 367/6'ya ilişkin verdiği iptal kararında “*Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir.*” diyerek suç genel teorisi bakımından ceza yargılamasında yapılan değerlendirmelerin her zaman tamamen vergi idaresi tarafından yapılacak değerlendirmelerden bağımsız veyahut bağlantısız olamayacağını vurgulamıştır^[122].

Bu şekilde geliştirilen uygulamanın Vergi Usul Kanunu madde 344/2 ve madde 359'a dayandırılması hukuka aykırıdır. Uygulamada ortaya çıkan bu hukuka aykırı gelişme ancak Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bir bireysel başvuru ile ilgili tebliğin neden olduğu hak ihlaline dikkat çekerek çözümlenebilecektir. Çünkü Tebliğin ilan yılı olan 2002 yılından bu yana geçen 19

Bekar, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi,” *Prof. Dr. İlhan Ozay'a Armağan, İUHFM* 69, no. 1-2, (2011): 1033-1050.

[121] Zeynel T. Kangal, *Kabahatler Hukuku*, 3. Baskı, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2022), 184,185; Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyai Kabahati,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, (2012): 490-491.

[122] AYM, E: 2019/4, K: 2021/78 T: 4/11/202, R.G.: 9/3/2022-31773, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, (E.T:12.09.2022).

senede hiçbir değişik yapılmaksızın hukuka aykırı bir şekilde uygulamada istikrarlı bir şekilde yer edinmesi muhtemel çözümün yalnızca bu olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun manevi unsuru bakımından önem arz eden ilk husus 4369 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle yapılan değişiklikle; suç düzenlemesinden "bilerek" ifadesi kaldırılmasıdır. Bu değişiklik doktrinde suçun manevi unsuru bakımından tartışmaları beraberinde getirmişti. Bununla birlikte zaman içerisinde doktrinde bu konuda görüş birliği sağlanmış olup Türk Ceza Kanunu'nda yer alan genel hükümler gereğince kural olarak suçun manevi unsuru çerçevesinde kast unsuru her şartta aranacak olup bununla ilgili kanunda ayrıca bir ibareye yer verilmesine gerek yoktur. Aksi bakış açısı suç ve cezanın şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edecek olup modern ceza hukukunda yer alan kusurlu sorumluluğun yok sayılması anlamına gelecektir.

Bununla birlikte uygulamada suç tipinde manevi unsurun nasıl tespit edildiği önem arz eden bir başka konudur. Mevcut suç düzenlemesinde yer alan kullanma ve düzenleme fiillerini ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir. Sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanan mükellefler açısından manevi unsurun tespitinde; mükellefin basiretli bir tacir olup olmaması, belgenin sahteliği, mükellefin belgenin gerçek mahiyetini anlayabilecek durumda olup olmaması gibi hususları değerlendirerek mükellefin yeterli dikkat ve özeni gösterse idi belgenin sahte olduğunu bilecek durumda olması ve buna rağmen belgenin sahte olduğunu bilerek kullanması halinde artık kasten hareket ettiğinin kabul edilmesi gerekecektir. Mükellefin sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanması bakımından önem arz eden bir diğer husus belgenin sahteliğinin/yanılıcılığının nasıl tespit edileceğidir. Bu konuda belgeyi düzenleyen faaliyetinin konusu, ödemenin şekli, mükellefin vergi ödeme gayretleri, alım/satım ilişkisinde olunan kişiler nezdinde yapılan karşıt inceleme ve tutanaklar gibi hususlar yol gösterici niteliktedir. Ayrıca bazı hususlar vardır ki somut olayda sahte belge kullanma kastını ortaya koymak hususunda önem arz etmektedir. Sahte faturalarda mal/hizmetin mahiyeti, tanık ifadeleri, sahte faturaların toplam mal alışları arasındaki payı örnekleri gibi.

Sahte belge/muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleyen mükellefler açısından ise; uygulamada mükellefler vergi matrahını arttırmaya yönelik olarak sahte belge düzenleme yönünde yoğun bir eğilim göstermektedirler. Kural olarak sahte belge düzenleyen bir mükellefin belgenin sahteliğinden haberinin olmadığını iddia etmesi hayatın olağan akışında pek mümkün

değildir. Fakat sahte belge düzenleme fiili bakımından da mutlaka suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığı ele alınmalıdır. Başka bir deyişle, “mükellef sahte belgeyi zaten düzenlemiş kastı da evleviyetle mevcuttur” şeklindeki bir bakış açısı her daim hukuka uygun neticeler doğurmayacaktır. Somut olayda sahte belge düzenleme kastını ortaya koymak amacıyla yol gösterici hususların ayrıca ele alınması gerekmektedir. Mükellefin bilinen adreslerinde bulunmaması veya adresin başkasına ait olduğunun tespit edilmesi, faturaya konu işleme ilişkin herhangi bir nakliye, elektrik, su ve telefon giderinin bulunmaması, işi terk esnasında belgeleri vergi dairesine ibraz etmeme örnekleri gibi.

Bu suç tipi bakımından manevi unsur ele alınırken 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan hususların değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Söz konusu Tebliğ; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın karinesi olarak kabul edilmesi ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmaması gerektiği yönünde bir görüş ortaya koyması, mükellefin belgenin sahteliğini “bilmesi gerekmesi”nden ne anlaşılması gerektiği, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi konusunda bir yetkinin tanınması, vergi incelemesine yetkili kişilere suçun bildirilmesi konusunda bir takdir hakkı tanınması, mükellefin suç işleme kastı ve kusuru olmadığı halde hakkında vergi ziyai cezası kesilmesi gibi birçok konuda hukuka aykırılıklar barındırmakta olup eleştiriye açıktır.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, Demet. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur.” *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 5. no. 1: 90-105.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Apak, Sedat. “Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler.” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 349, (Ekim 2017): 29-35.
- Arslan, Mehmet. *Vergi Hukuku*. 7. Baskı, İstanbul: Marmara Kitap Merkezi, 2011.
- Arslaner, Hakan. *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Aslanpınar, Burak. *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Aslanpınar, Y. Burak. “Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I”. *Yaklaşım Dergisi*, no. 21, (Mayıs 2011): 302-07.
- Batı, Murat. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu.” *Vergi Dünyası* 36, no. 421, (Eylül, 2016): 21-41.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun’la Kaldırıldı mı?”. *Maliye Postası*, no. 505, (15 Eylül, 2001), http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Kacakliginda_Kast_Kaldirildi_mi.doc, (Erişim Tarihi: 01.06.2021).
- Bekar, Elif. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi.” *Prof. Dr. İl Han Ozay’a Armağan, İUHFM* 69, no. 1-2, (2011): 1033-1050.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)*. 47. Baskı, Ankara: Savaş Kitabevi, 2019.
- Budak, Yılmaz. “Sahte Fatura Kullananı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”. *Vergi Dünyası*, no. 349, (Eylül, 2010): 10-13.

- Candan, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2022.
- Cengiz, Aydın ve Kılıç, Ömer. *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.
- Çakmakçı, Ali ve Köseer, Semra. *213 sayılı VUK ve 5237 Sayılı TCK'ya göre Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Deniz, Kendal ve Gencil Ufuk. "Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri." *TAAD 11*, no. 39 (Temmuz 2019): 157-188.
- Ela, Hatice. *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Erbaş, Rahime. *Türk Ceza Kanunu'nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük*. İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2019.
- Ertek, Pınar. "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru." Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Geçer, Ahmet Emrah. *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Hakeri, Hakan. *İhmal Kavramı ve İhmali Suçların Çeşitleri*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2003.
- Kaneti, Selim; Ekmekci Esra, Güneş Gülsen ve Kaşıkçı Mahmut. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Kangal, Zeynel T. *Kabahatler Hukuku*. 3. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, (Özel Sayı, 2013): 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler." *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, (Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları No: 63, Hukuk Fakültesi Yayınları No: 1, Nisan 2020: 321-382.

- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*. 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, 1996.
- Kaşıkcı, Mahmut. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999.
- Kılıç, Ayhan. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği.” *TAAD* 5, no. 18, (Temmuz 2014): 314- 315.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot Zuhâl. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Kızılot, Şükrü. “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura.” *Yaklaşım Dergisi*, no. 130, (Ekim, 2003): 16-21.
- Koca, Mahmut ve Üzülmüş, İlhan. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 13. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Mutluer, M. Kamil. *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Oktar, S. Ateş. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami. *Vergi Hukuku*, 27. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Önen, Sacit. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*. 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Özbek, Veli Özer, Doğan Koray ve Bacaksız, Pınar. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Özen, Mustafa. *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

- Özgenç, İzzet. “İhmalî Suç Teorisi.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* XXV, no. 4, (2021): 303-378.
- Özmen, İbrahim. “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370. madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 1, (2018): 63-85.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019.
- Sarıcaoğlu, Ercan. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- Seviğ, Veysi. “Naylon Fatura Kullanılması ile İlgili Son Düzenleme”. *Yaklaşım Dergisi*, no. 115, (2002): 21-25.
- Şenyüz, Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 13. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa Görüşü.” *İzmir Barosu Dergisi*, (Mayıs 2016): 13-50.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- Taner, Fahri Gökçen ve Aslanpınar Y. Burak. “Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin Hukuka Aykırılığı Üzerine.” *Yaklaşım Dergisi*, no.265, (Ocak 2015): 275-281.
- Taşkan, Yusuf Ziya. *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Taştan, Mehmet. *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu.” *Ceza Hukuku Dergisi* 10, no. 28, (2015): 187-221.
- Torunoğlu, Tahsin. “Vergi Ziyayı Kabahati.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, (2012): 477-544.
- Yıldırım, Zübeyr ve Açar Serkan. “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalâa Şartı.” *Yaklaşım Dergisi*, no. 171, (Mart 2007): 280-286.

Yurtlu, Fatih. “Suç Teorisi Bakımından İhmali Suçların Yapısı.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi XXV*, no. 3, (2021): 579-636.

Yurtlu, Fatih. *İhmali Suçlar*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2022.

Yüce, Mehmet. *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*. 2. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Yüce, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Zafer, Hamide. *Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m. 1-75*. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019.