

VERGİ CEZA HUKUKU YÖNÜYLE SAHTE FATURA

Yüksek Lisans Tezi

Mehmet Fatih KURŞUN

Eskişehir, 2019

VERGİ CEZA HUKUKU YÖNÜYLE SAHTE FATURA

Mehmet Fatih KURŞUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos, 2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mehmet Fatih KURŞUN'un "**Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura**" başlıklı tezi **08 Ağustos 2019** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Maliye Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi** olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ

Üye : Prof.Dr.Ali ÇELİKKAYA

Üye : Doç.Dr.Canatay HACIKÖYLÜ

Prof.Dr.Bülent GÜNŞOY
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura

Mehmet Fatih KURŞUN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2019

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Sahte fatura ya da günlük dildeki yaygın söyleyişle “naylon fatura” genel olarak bütün vergi sistemlerinin en önemli sorunlarından biridir. Sahte faturanın yaygınlaşması mali, sosyal ve ekonomik önemli olumsuzluklara neden olmaktadır. Ekonomik hayatta vergiyi doğuran olayla ilgili olarak düzenlenen en önemli belgelerden olan faturanın sahte düzenlenmesi veya sahte faturanın kullanımıyla etkin mücadele hala önemini korumaktadır. Bu nedenle sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin VUK M. 359/b çerçevesinde, yargı kararları ve öğreti kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda konuyla ilgili olarak yargı kararları ve öğreti incelenerek uygulamada yaşanan sorunlar birlikte değerlendirilmiş; bütünsel bir analiz yapılarak, uygulamada yaşanan sorunlara dair çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda öncelikle fatura kavramı ve hukuki niteliği ile sahte fatura kavramı vergi ceza hukuku yönüyle ele alınmıştır. Daha sonra söz konusu fiile uygulanacak olan yaptırımların niteliği ile uygulanan yargılama usulü incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: *Fatura, e- Fatura, Sahte fatura, Vergi kaçakçılığı, Yargılama usulü.*

ABSTRACT

False Invoice According To Tax Criminal Law

Mehmet Fatih KURŞUN

Department of Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August 2019

Supervisor: Professor Dr. Recai DÖNMEZ

False invoice or in daily discourse nylon invoices is one of the most problem of all tax systems in general. The spread of false invoices causes significant financial, social and economic problems. The effective struggle against the issuing of false invoices or the use of false invoices, which is one of the most important documents based on the records in relation to the tax-generating event in economic life, remains its important. Therefore, within the framework the Article 359/b of Tax Procedure Law, this study aimed to examine the act of issuing or using false invoice with judicial decisions and doctrine frame work. In this context, judicial decisions and doctrine related issues are examined and problems in practice are evaluated together. After making holistic analysis, solutions were proposed for the problems in practice. In this context, first of all the concept of invoice and its legal nature and the concept of false invoice are focused in terms of tax criminal law. Then, the nature of the sanctions to be applied to the act and the trial procedure applied were analyzed.

Key words: Invoice, *e-Invoice*, *False invoice*, *Tax evasion*, *Trial procedure*.

08/08/2019

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalardan bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm

Mehmet Fatih KURŞUN

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ.....	16

BÖLÜM

1. FATURA KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	18
1.1. Fatura Kavramı	18
1.2. Ticaret hukuku açısından fatura	20
1.3. Vergi hukuku açısından fatura	25
1.3.1. Fatura kullanma zorunluluğu	27
1.3.2. Faturanın düzenlenme usulü ve şekli	32
1.3.3. Faturanın saklanması ve ibrazı.....	37
1.3.4. Elektronik fatura (e-Fatura)	39
1.3.4.1. e-Fatura kavramı.....	39
1.3.4.2. e- Fatura kullanma zorunluluğu.....	44
1.3.4.3. e- Faturadan yararlanma yöntemleri	47
1.3.4.4. e- Fatura türü olarak e-arşiv fatura	49
1.3.4.5. e-Fatura Uygulaması ile e- Arşiv Uygulaması arasındaki farklar.....	51
1.3.5. VUK' ta düzenlenmiş olan fatura haricindeki belge türleri	52
1.3.5.1. VUK' a göre fatura yerine geçen belgeler	53

1.3.5.1.1. Perakende satış belgeleri (perakende satış vesikaları)	53
1.3.5.1.2. Gider pusulası.....	54
1.3.5.1.3. Müstahsil makbuzu	54
1.3.5.2. VUK' ta yer alan diğer belgeler.....	55
1.3.5.2.1. Serbest Meslek Makbuzları.....	55
1.3.5.2.2. Ücret bordrosu	55
1.3.5.2.3. Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler	55
1.3.5.2.4. Muhabere belgeleri (evrakı).....	56
1.4. Faturanın vergi hukuku ve ticaret hukuku açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi.....	56
BÖLÜM	
2. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SAHTE FATURA.....	62
2.1. Genel Olarak Sahte Belge	62
2.1.1. Etimoloji ve kavramsal açıklama.....	62
2.1.2. Sahte fatura kavramı	67
2.1.3. Sahte faturanın tespiti.....	73
2.1.3.1. Mal ve para hareketine dair belgelerin bulunup bulunmadığının belirlenmesi	82
2.1.3.2. Fatura konusu satış için gerekli üretim kapasitesinin veya stokun bulunup bulunmadığının belirlenmesi	85
2.1.3.3. Mükellefe ilişkin diğer tespitler	90
2.1.3.4. Karşıt incelemede elde edilen bulgular	92
2.1.3.5. Tanık beyanı	94
2.2. VUK kapsamında yanıltıcı belge.....	96
2.3. VUK kapsamında sahte belge ile yanıltıcı belgenin karşılaştırılması.....	100

BÖLÜM

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU KAPSAMINDA SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ 105

3.1. Ana hatlarıyla vergi kaçakçılığının önemi 105

3.2. Vergi kaçakçılığı suçunun genel özellikleri 109

3.2.1. Tehlike suçlarından olması 110

3.2.2. Neticesi harekete bitişik suçlardan (şekli suç) olması 112

3.2.3. İcrai suç olması 112

3.2.4. Seçimlik hareketli suç olması 113

3.2.5. Kasten işlenebilen suçlardan olması 114

3.3. TCK açısından sahtecilik ve sahte fatura 115

3.4. VUK açısından sahte fatura düzenleme fiili 120

3.4.1. Maddi unsur 121

3.4.2. Manevi unsur 127

3.5. VUK açısından sahte fatura kullanma fiili 129

3.5.1. Maddi unsur 130

3.5.2. Manevi unsur 137

3.6. Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinde suçun

özel görünüm biçimi 140

3.6.1. Teşebbüs 140

3.6.2. Suça iştirak (katılma) 143

3.6.3. Suçların içtimaı (suçların birleşmesi) 150

3.6.3.1. Bileşik (mürekkep) suç 151

3.6.3.2. Zincirleme (müteselsil) suç 151

3.6.3.3. Fikri içtima (görünürde birleşme) 158

BÖLÜM

4. SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİNE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR VE NİTELİĞİ	164
4.1. Genel Açıklama	164
4.2. Sahte fatura nedeniyle uygulanacak adli yaptırım	167
4.2.1. Hürriyeti bağlayıcı ceza	168
4.2.2. Güvenlik tedbiri uygulanması.....	169
4.2.2.1. Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma.....	169
4.2.2.2. Eşya veya kazancın müsadereci.....	171
4.2.2.3. Çocuklara özgü güvenlik tedbirleri	171
4.2.2.4. Akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri	172
4.2.2.5. Tekerrür kurumunun uygulanması.....	172
4.2.2.6. Sınır dışı edilme tedbiri.....	174
4.2.2.7. Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri	174
4.2.3. Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan haller	176
4.2.4. Cezayı Etkileyen Haller.....	177
4.2.4.1. Hapis cezasına seçenek yaptırımlar	177
4.2.4.2. Erteleme.....	178
4.2.4.3. Adli para cezası.....	179
4.2.4.4. Koşullu Salıverme.....	180
4.2.5. Sahte fatura kapsamında dava ve cezayı sonlandıran haller	181
4.2.5.1. Ölüm hali	182
4.2.5.2. İnfaz	183
4.2.5.3. Af	183
4.2.5.4. Dava zamanaşımı.....	185

4.2.5.5. Ceza zamanaşımı	189
4.2.5.6. Pişmanlık ve ıslah kurumu	189
4.3. Sahte fatura nedeniyle uygulanacak idari yaptırımlar	191
4.3.1. Vergi ziyai cezası	192
4.3.2. Özel usulsüzlük cezası	202
4.3.3. Vergi cezasının ödenmesinden sorumlu olanlar	205
4.3.4. Vergi cezasını sonlandıran haller	211
4.3.4.1. Vergi cezasındaki hatanın düzeltilmesi.....	212
4.3.4.2. Ölüm	212
4.3.4.3. Ödeme	213
4.3.4.4. Vergi cezasında indirim	214
4.3.4.5. Af	214
4.3.4.6. Pişmanlık ve ıslah	216
4.3.4.7. Zamanaşımı	219
4.3.4.8. İzaha davet.....	220
4.3.5. Sahte faturanın VUK kapsamında diğer sonuçları.....	221
4.3.5.1. Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerin alınması.....	221
4.3.5.2. VUK kapsamında teminat uygulanması.....	223
4.3.5.3. KDV iadesinde özel esaslara tabi olma	224
4.3.5.4. Uzlaşma kapsamı dışında kalınması.....	226
4.3.5.5. Mükellefiyet kaydının terkini	227
4.3.5.6. Basit usulden yararlanılamaması	228
4.3.5.7. Mesleki kuruluşlara bildirim	228
4.4. Sahte Faturanın VUK Kapsamı Dışındaki Sonuçları	229
4.4.1. Ticari defterin sahibinin lehine delil olma niteliğini kaybetmesi	229

4.4.2. İflas durumunda taksirathlı müflis sayılma.....	231
4.4.3. Konkordato talebinin reddi.....	232
4.4.4. Yatırım teşvik belgesinin iptali	232
4.4.5. Kamu ihalelerine katılımın yasaklanması.....	233
4.4.6. Bazı sermaye şirketleri bakımından kısıtlamalara tabi olunması.....	233
4.4.7. Kamu görevinden yasaklılık.....	234
4.4.8. Bazı meslekleri icra etmekten yasaklık	235

BÖLÜM

5. SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİNİN YARGILAMA USULÜ.....	236
5.1. Genel Açıklama	236
5.2. Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle adli yargıda takip usulü	236
5.2.1. Soruşturma aşaması.....	237
5.2.2. Kovuşturma aşaması.....	242
5.2.3. Kanun Yolları.....	254
5.2.3.1. Olağan Kanun Yolları.....	254
5.2.3.1.1. İtiraz	255
5.2.3.1.2. İstinaf.....	255
5.2.3.1.3. Temyiz	256
5.2.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	257
5.2.3.2.1. Cumhuriyet Başsavcısının İtiraz Yetkisi	257
5.2.3.2.2. Kanun Yararına Bozma	257
5.2.3.2.3. Yargılamanın Yenilenmesi	259
5.3. Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili kapsamında vergi uyumsuzluğunun vergi yargılamasında çözülmesi.....	260

5.3.1. Vergi uyuşmazlığında görevli ve yetkili mahkeme.....	262
5.3.2. Davanın konusu.....	264
5.3.3. Dava ehliyeti.....	265
5.3.4. Vergi yargısında davanın açılması.....	267
5.3.5. Davanın karara bağlanması.....	269
5.3.5.1. Dilekçe üzerine ilk inceleme.....	269
5.3.5.2. Davanın esas yönünden incelenerek karara bağlanması.....	273
5.3.6. Vergi yargılamasında kanun yolları.....	277
5.3.6.1. İstinaf.....	277
5.3.6.2. Temyiz.....	279
5.3.6.3. Kanun yararına temyiz.....	280
5.3.6.4. Yargılamanın yenilenmesi	280
5.4. Vergi yargısı kararı ile adli yargı kararının birbirlerine etkisi	281
SONUÇ	290
KAYNAKÇA	304
ÖZGEÇMİŞ.....	319

TABLULAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. e-Fatura uygulamasına ilişkin veriler	48
Tablo 1.2. e- Arşiv uygulamasına dair veriler	51

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. e-Fatura uygulamasında faturanın göndericiden alıcıya iletilmesi	42
Şekil 1.2. e-Fatura uygulamasının genel mimarisi	43

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
UMCB	: Uyuşmazlık Mahkemesi Ceza Bölümü
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
MAMKD	: Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi
MB	: Maliye Bakanlığı
MİYB	: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMİYB	: Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMCB	: Uyuşmazlık Mahkemesi Ceza Bölümü
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YİBHKGK	: Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

Sahte fatura, yasal dayanağı olmasa da uygulamada sıkça “naylon fatura” olarak ifade edilmektedir. Sahte fatura yerine kullanılan “naylon fatura” tabiri galat-ı meşhur haline gelmiştir. Sahte fatura, beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde mali sistemi ve mali otoriteyi sarmaktadır. Sahte faturanın yaygınlaşmasıyla mali, sosyal ve ekonomik olarak önemli olumsuzluklara neden olmaktadır.

Vergisel olayların takibi ve vergi doğuran olayın gerçekliğinin ispatı bakımından belge düzeninin yerleşmiş olması hayati önem taşıdığından, VUK’ ta kayıtların belgelendirilmesi ve belgelerin saklanması, gerektiğinde de yetkililere ibrazı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerin uygulanmasını sağlamak amacıyla belge düzenine uymayanlara yaptırım da öngörülmüştür.

Bahse konu düzenlemelere rağmen, verginin cebren ve karşılıksız olarak alınması nedeniyle yükümlüler vergiye uyum göstermeyebilmektedir. Vergi kaçakçılığı da kanuna aykırı olarak vergiye uyum gösterememe durumlarından biridir. VUK’ ta vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiiller kapsamında, sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline de yer verilmiştir (VUK M. 359/b). Vergisel işlemlerin belgelendirilmesinde en fazla kullanılan belgelerden olan faturanın sahte düzenlenmesi veya kullanımı da aynı madde kapsamına girmektedir.

Bu tezin konusu, VUK M. 359 kapsamında, sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin yargı kararları ve öğreti kapsamında incelenmesidir. Bu kapsamda tezin birinci bölümünde “Fatura Kavramı Ve Hukuki Niteliği” başlığı altında ticaret hukuku ve vergi hukuku açısından fatura ele alınmış, elektronik fatura uygulaması incelenmiş ve VUK’ ta fatura haricindeki belgelere yer verilmiştir. Bölüm sonunda faturanın vergi hukuku ve ticaret hukuku açısından karşılaştırmalı şekilde değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde, “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Fatura” başlığı altında, sahte belgenin genel olarak etimolojik ve kavramsal açıklaması yapılmış, bu çerçevede sahte fatura kavramı ele alınmış ve sahte faturanın tespitine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca VUK kapsamında sahte belge ile yanıltıcı belge karşılaştırılmasına yapılmıştır.

Üçüncü bölümde, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Kapsamında Sahte Fatura Düzenleme Veya Kullanma Fiili” başlığı altında, genel olarak vergi kaçakçılığı suçu, TCK açısından sahtecilik

ve sahte fatura incelenmiştir. Söz konusu incelemelerden sonra VUK açısından sahte fatura düzenleme fiili ile sahte fatura kullanma fiili maddi ve manevi unsurlarıyla birlikte ayrı başlıklar altında açıklanmıştır. Daha sonra ise sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinde suçun özel görünüm biçimi incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiline uygulanacak olan yaptırımlar ile söz konusu yaptırımların niteliği üzerinde durulmuştur. Tezin beşinci bölümünde söz konusu fiile ilişkin ceza yargılaması ve anılan fiille ilgili vergi uyumsuzluğuna uygulanacak olan yargılama usulü incelenmiştir. Bölümün sonunda vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbiri üzerine etkisi üzerinde de durulmuştur.

Araştırmanın sonuç kısmında ise vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili kapsamında ulaşılan sonuçlar toparlanmış, uygulamada ve mevzuatta karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1 FATURA KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

1.1 Fatura Kavramı

Fatura kelimesi İtalyanca *fattura* kelimesinden alıntıdır.¹ İtalyanca’ daki *fattura* kelimesi ise Latince’ deki *factura* (imalat) kelimesinden evrilmiş olup, bu kelime de Latince *facere*, *fact* (yapmak) fiiline “tura” son ekinin getirilmesiyle türetilmiştir.² Fatura ticari işlemlerde en fazla kullanılan muhasebe kaydı belgesi niteliğindedir.³ Ticari işlemlerin gelişmesine bağlı olarak, hesap hareketlerinin takibi için muhasebede çift taraflı kayıt sisteminin esasları İtalya’ da ortaya konulmuş ve muhasebe sistemi Ortaçağ’ da İtalya’ da gelişmiş, sonrasında da Avrupa’ da yaygınlaşmıştır.⁴ Bu bağlamda Osmanlı ile İtalyan tacirlerin ekonomik ilişkileri ve İtalya’ nın muhasebe kaydı-belge düzeninin gelişmesindeki katkısının, *fatura* kelimesinin İtalyanca’ dan alıntı olmasında önemli bir faktör olabileceği tarafımızca değerlendirilmektedir.

Türkçe’ de *fatura* kelimesinin birinci anlamı, satılan malın cinsinin, miktarının ve fiyatının bildirilmesi için satıcı tarafından alıcıya verilen hesap pusulası, ikinci anlamı ise cereme, hesaptır.⁵ Fatura alım ve satım işlemi nedeniyle satıcı tarafından düzenlenip alıcıya teslim edilen, malın miktar, cinsi, nitelikleri, fiyatı ve dış ticarete konu olduğunda teslim ve ödeme şeklini gösteren belge olarak da tanımlanmaktadır.⁶

Fatura kelimesinin diğer dillerdeki karşılığı olarak İtalyanca’ daki *fattura* kelimesi (*fatt/ura*) “ 1. *fatura*, *hesap pusulası*, 2. *Yapım*, 3. *Yap(il)ma (-ış) ...*”;⁷ *fatura* kelimesinin Fransızca’ daki karşılığı olan *facture* kelimesi ise “*fatura; yapılış; işçilik*” anlamalarına

¹Türk Dil Kurumu [TDK]. *Türkçede batı kökenli kelimeler sözlüğü*,www.tdk.gov.tr,(Erişim Tarihi:25.06.2018).

²<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/fatura>, (Erişim Tarihi: 25.06.2018).

³MBGGM. (1949). *Vergi Usul Kanunu ve izahları*. Ankara: Güney Matbaacılık. s. 379.

⁴Y. Karayalçın (1988). *Muhasebe hukuku (kavramlar, ilkeler, başlıca sorunlar, yeni gelişmeler)*. (2. Baskı), Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. s. 5.

⁵TDK. *Türkçede batı kökenli kelimeler sözlüğü*, www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2018).

⁶TDK. *Bilim ve sanat terimleri ana sözlüğü*. www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 07.04.2018).

⁷A. Tanış (1986). *İtalyanca-Türkçe Büyük Öğretici Sözlük-Grande Dizionario Didattico Italiano-Turco (Cilt 1)*. İstanbul: İnkılap Kitapevi. s. 437.

gelmektedir.⁸ Fatura kelimesinin İngilizce’deki karşılığı bill ve invoice kelimeleridir.⁹ Invoice kelimesi, “*fatura; hesap pusulası; fatura tanzim etmek*”, bill kelimesi ise “*borç senedi; afiş; fatura; poliçe; hesap pusulası; ... senet; kanun tasarısı ...*” anlamlarına gelmektedir.¹⁰ Fatura kelimesinin Almanca’daki karşılığı da rechnung, faktura, bundring, ansclagbund, zusammentstellung olup, fatura bedeli fakturenwert, fakturabetrag iken, fatura çıkarma ise fakturieren’dir.¹¹

Hukuki olarak faturanın tanımı ise Fransız hukukunda, sözleşme konusu malın mahiyeti, miktarı ve fiyatı hakkında ayrıntılı bir cetvel; Alman hukukunda da malın müşterisine veya edimin alacaklısına ait borcun cins ve miktarı ile ilgili gönderilen yazılı beyan olarak tanımlanmaktadır.¹²

Fatura kelimesinin menşei ne olursa olsun, fatura yapmak, meydana getirmek esastır. Bu nedenle de fatura yapılan işi veya verilen malı göstermekte olup, yapılacak işi veya verilecek malı göstermez.¹³

Hukuki durumu tespit eden ve itimat edilir yazılar belge olarak ifade edilmektedir.¹⁴ Bu bağlamda fatura da, ticari işlemlerde mal satışı veya ücret karşılığı düzenlenen ve en fazla kullanılan muhasebe kaydı belgesi niteliğindedir.¹⁵ Bu kapsamda üretim faaliyetinde işin niteliğine uygun belge düzenin kurulmasında hem devletin hem de üretim faaliyetini gerçekleştiren ile söz konusu faaliyette bulunanlarla ilişki içinde olanların yararı bulunmaktadır.¹⁶ Faturanın ekonomik hayattaki önemi nedeniyle de 213 S. VUK (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu) ve 6102 S. TTK’de (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu) faturaya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

⁸G. Candan ve F. Yorulmaz (2009). *Türkçe - Fransızca & Fransızca-Türkçe sözlük*. İstanbul: Hiperlink.s. 159.

⁹İ. Uğurlu (2001). *Türkçe-İngilizce Resimli Ansiklopedik Sözlük-Turkish-English Pictured Encyclopedic-Dictionary*. İstanbul: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları. s. 417.

¹⁰P. Tuğlacı (1990). *İngilizce-Türkçe İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğü*. İstanbul: ABC Kitapevi.s. 56, 274.

¹¹A. H. Taşpınar (1982). *Technisches Wörterbuch Türkisch-Deutsch*. İstanbul: Taşpınar Veriag. s. 564.

¹²H. Arslanlı (1960). *Kara ticareti hukuku dersleri: umumi hükümler*. (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 40.

¹³T. Sengir ve H. Taray (1968). Ticari Satışlarda İspat Vasıtalarından Fatura. *İstanbul Barosu Dergisi*, 13 (1-2), s. 2.

¹⁴MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 387.

¹⁵MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 379.

¹⁶Karayalçın, 1988, **a.g.k.**, 1.

1.2 Ticaret hukuku açısından fatura

Faturaya ilişkin düzenlemenin yer aldığı TTK M. 21' de, fatura düzenlenme zorunluluğu, tüccar olmanın sonuçları kapsamında ve faturanın delil gücü ihtiva etmesi bağlamında düzenlenme yapılmıştır.¹⁷ Ayrıca söz konusu düzenleme kapsamında fatura düzenlemek karşı tarafın isteğine bağlı tutularak faturanın düzenlenmemenin yaptırımına da yer verilmemiştir.¹⁸

TTK M. 21'de faturanın tanımına yer verilmemesine karşın bahse konu maddenin birinci fıkrasında ticari işletmeyle ilgili mal satan, üreten, iş gören veya menfaat sağlayan tacirden, diğer tarafın kendisine fatura verilmesini, bedelinin ödenmesi durumunda da bunun faturada gösterilmesini isteyebileceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda ticaret hukuku açısından fatura, ticari işletmesiyle ilgili mal satan, üreten, iş gören veya menfaat sağlayan tacirden karşı tarafın istemesi halinde, satışı yapan tacir tarafından düzenlenen (bedelin ödenmesi halinde bu hususun da yer alabildiği) ve karşı tarafa verilen belge olarak tanımlanabilir. Yargıtay kararında ise fatura, ticari satışlarda (ticari işletmenin faaliyetiyle ilgili) satılan malın miktarı, niteliği, ölçüsü, fiyatı ve diğer hususları veya ifa edilen hizmetleri gösteren hesap pusulası ve tacir tarafından karşı tarafa verilen ticari bir belge olarak tanımlanmaktadır.¹⁹

Faturanın tanımlarından sözleşmeye konu mal, miktar ve bedelin belgelendirilmesine yarayan,²⁰ sözleşmenin icrasını veya icraya başlandığını gösteren bir belge niteliğinde²¹ olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de fatura sözleşme aşamasıyla ilgili değil de sözleşme (satım, hizmet, istisna ve benzeri) konusu edimin içeriğini gösteren ifa aşamasıyla ilgili bir

¹⁷H. Domaniç ve E. Ulusoy (2007). *Ticaret hukukunun genel esasları: TTK tasarısı ve gerekçeleri ile birlikte*. (5. Baskı), İstanbul: Arıkan. s. 226.

¹⁸H. Ülgen vd. (2015). *Ticari işletme hukuku*. (5. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. s. 285.

¹⁹YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı RG).

²⁰O. K. Ünal (2013). *Fatura ve teyit mektubu*. (5. Baskı), Ankara: Bilge Yayınevi. s. 63.

²¹Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 40-41

belgedir.²² Bu bağlamda fatura düzenlenebilmesi için mevcut bir sözleşmenin bulunması gerekmektedir.²³

Bununla birlikte ticaret hukuku yönüyle fatura düzenleme zorunluluğu bulunmadığından, faturanın ticaret hukukundaki önemi tacirin satışında delil olarak faturaya dayanabilmesidir.²⁴ Zira faturaya dair düzenlemenin yer aldığı TTK' nin 21. maddesinin ikinci fıkrasında ise 8 (sekiz) gün içinde faturanın içeriğine itiraz edilmemesi durumunda, fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılacağına hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümlerle TTK' de özel olarak faturanın delil aracı olabilmesi düzenlenmiştir.²⁵ Yargıtay kararında bahse konu hükümlerle ilgili olarak da tacirler arasındaki sözleşmenin ifa aşamasına ilişkin ispat aracının TTK M. 21/2 ile hükme bağlandığı belirtilmektedir.²⁶

Ancak faturanın TTK M. 21/2 kapsamında delil kuvveti olabilmesi için, her iki tarafın tacir olması ve fatura konusunun her iki tarafın ticari işletmeleriyle ilgili olması gerekmektedir.²⁷ Ayrıca TTK M. 21/2 gereği itiraz edilmeyen faturanın kabul edilmiş sayılabilmesi için, TTK M. 21/1 uyarınca faturanın mevcut bir sözleşmeye istinaden düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamda fatura düzenleyenin lehine delil olabileceği gibi, aleyhine delil de olabilir. Buna ek olarak faturaya süresinde itirazda bulunulmadığında, adına fatura düzenlenenin aleyhine delil olabilir.²⁸ Faturanın düzenleyen lehine karine olabilmesi için faturanın tacir tarafından, mevcut geçerli bir sözleşme ilişkisi kapsamında gönderilmesi ve faturaya 8 (sekiz) gün içinde itiraz edilmemiş olması gerekmektedir.²⁹ Faturaya itiraz edilmesi durumunda ise 4721 S. Türk Medeni Kanunu' nun (TMK) ispat yükü başlıklı 6. Maddesi gereği, faturayı düzenleyen kişinin faturanın doğruluğunu ispatlaması gerekmektedir.³⁰

²²Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 275; YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (24.12.2003 T. ve 25326 S. RG).

²³YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

²⁴Sengir ve Taray, 1968, **a.g.k.**, 8.

²⁵Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 39. Bknz. Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 226; 6201 S. TTK M. 21/2, mülga TTK M. 23/2.

²⁶YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (24.12.2003 T. ve 25326 S. RG).

²⁷Ünal, 2013, **a.g.k.**, 63.

²⁸YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (24.12.2003 T. ve 25326 S. RG). Bknz. 6100 S. HMK M. 187/1.

²⁹Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 276-279. Bknz. Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 41, Ünal, 2013, **a.g.k.**, 63.

³⁰Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 228-229, 232. Bknz. 4721 S. TMK M. 6; 6100 S. HMK M. 190.

Faturaya itiraz edilmemesi durumunda ise itiraz edilmeyen fatura içeriği, düzenleyen lehine aksi ispat edilebilir karine (fatura içeriğinin sözleşmeye uygun olduğuna dair) niteliğinde taşır ve düzenleyen lehine yazılı kanıt olur. Bu durumda karşı taraf söz konusu karinenin aksini ancak yazılı delille ispatlayabilir.³¹

Bununla birlikte faturanın sözleşmenin ifa aşamasıyla ilgili bir belge olduğundan ve faturanın düzenlenebilmesi için daha öncesinde sözleşmenin mevcudiyeti gerektiğinden, sözleşme bulunmadan düzenlenen faturaya itiraz edilmemesi halinde de faturanın TTK M. 21/2 (mülga TTK M. 23/2) kapsamında kabul edildiği anlamına gelmez. Bu durumda fatura düzenleyenin TTK M. 21/2' de yer alan karineden (adi karine niteliğinde olduğundan aksi her zaman kanıtlanabilen) yararlanabilmesi için fatura içeriğinin sözleşmeye uygun olduğunu ispatlaması gerekmektedir.³²

Ayrıca TTK M. 21/2 kapsamında faturanın düzenleyen lehine delil olabilmesi için tarafların tacir olması da gerekmektedir.³³Yargıtay' ın kararında da TTK M. 21/2 kapsamında fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılabilmesi, diğer bir ifadeyle düzenleyenden sadır olmamasına karşın aleyhine delil olabilmesi için gönderenin tacir olması gerektiği, bu nedenle esnaf tarafından gönderilen faturaya itiraz edilmemesinin TTK M. 21/2' de (mülga TTK M. 23/2) yer alan sonucu ortaya çıkarmadığı belirtilmektedir.³⁴

TTK M. 21/2 uyarınca fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılabilmesi için faturanın tebliğ edilmiş olması da gerekmektedir. Bu nedenle Yargıtay da kararında, fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılabilmesi için (TTK M. 21/2 uyarınca) faturanın müşteriye ya da çalışanına tebliğ edilip edilmediği araştırılması gerektiğini belirtmektedir.³⁵

Ayrıca söz konusu TTK M. 21/2 hükmü faturanın olağan içeriğini kapsamaktadır.³⁶ Bu nedenle faturadaki olağan olmayan muhtevaya itiraz edilmemesi, alıcı tarafından TTK M. 21/2 kapsamında olağan olmayan fatura muhteviyatının kabul edildiği anlamına gelmez.³⁷

³¹Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 276. Bknz. Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 41; Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 230; 6100 S. HMK M. 190.

³²YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (24.12.2003 T. ve 25326 S. RG). Bknz. YHGK. 12.10.2011 T., 2011/15-472 E., 2011/608 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018)

³³Ünal, 2013, **a.g.k.**, 63.

³⁴YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

³⁵Y. 23. HD. 22.01.2014 T., 2013/7406 E., 2014/358 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.01.2018).

³⁶Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 276-279. Bknz. Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 41; Ünal, 2013, **a.g.k.**, 63.

³⁷Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 41. Bknz. Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 276-279; Ünal, 2013, **a.g.k.**, 63.

Yargıtay da kararında, itiraz edilmemek suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriğinin, faturada bulunması olağan kabul edilen bilgilere dair (malın cinsi, işin adedi, türü gibi) olduğunu belirtmektedir.³⁸

Faturanın elektronik ortamda oluşturulması durumunda itiraza da kısaca değinilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda e-Fatura Teknik Kılavuzunda, e- fatura (elektronik fatura) oluşturma senaryosu olarak temel fatura ve ticari fatura olmak üzere iki senaryo yer almaktadır. Buna karşın sadece ticari fatura senaryosunda gönderilen faturanın kabulü veya reddi mümkündür.³⁹ Ancak temel fatura senaryosunda ise fatura onay ve ret butonunun bulunmaması faturaya itiraz olanağını ortadan kaldırmamakta, temel fatura senaryosunda üretilen e- faturaya da kâğıt faturada olduğu gibi itiraz etme olanağı bulunmaktadır.⁴⁰ Bu nedenle faturayı alan tacirin TTK M. 18' e yer alan yöntemlerle, TTK M. 21' de yer alan 8 (sekiz) günlük itiraz etme süresine dikkat etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla e- faturaya bahse konu süre geçtikten sonra itiraz edildiğinde veya e-Fatura Uygulamasında ret yanıtı döndüğünde (ticari fatura senaryosunda) alıcı tarafından fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılır. Bu durumda, yapılan itirazı satıcının kabul etmek gibi bir zorunluluğu bulunmadığından, e-faturanın taraflar arasındaki işlemlere esas teşkil etmesinde de hukuki bir engel bulunmamaktadır.⁴¹

Faturanın düzenlendiği TTK M. 21' de ayrıca teyit mektubuna ilişkin de düzenleme yer almaktadır (M. 21/3). Söz konusu maddede telefon, telgraf, herhangi bir iletişim, bilişim veya diğer teknik araçlarla ya da sözlü bir şekilde kurulan sözleşmelerle ilgili yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan yazı olarak tanımlanan teyit mektubuna, sekiz gün içinde itirazda bulunulmadığı takdirde, teyit mektubunun sözleşmeye veya açıklamalara uygun düzenlenmiş olduğunun kabul edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede düzenlenen teyit mektubu, icap ve kabulün şifahen gerçekleşmesi durumunda, sözleşme

³⁸YİBHGK. 27.06.2003 T., 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

³⁹GİB, e- Fatura uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018); GİB (2017). e- Fatura uygulaması (test planı). s. 17-19, <http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-FaturaTestPlani.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018); 26.06.2015 T. ve 67854564-1741-317 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

⁴⁰R. Kumkale (23 Aralık 2014). e- Fatura sisteminde faturaya itiraz. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/e-fatura-sisteminde-faturaya-itiraz/22370>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018)

⁴¹26.06.2015 T. ve 67854564-1741-317 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.07.2018). Bknz. TTK M. 64/5.

şartlarını oluşturan belge niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu belgeye süresinde itiraz edilmemesi belgenin irade beyanına uygun düzenlendiğine delil oluşturur.⁴²

Ticari hayatta açık fatura-kapalı fatura kavramları da kullanıldığından, söz konusu kavramlara değinilmesinde fayda vardır. Faturanın kapatılması (akide edilmesi) faturanın bedelini ödendiğinin yetkili tarafından imzalanarak beyan edilmesidir.⁴³ Bu nedenle kapalı fatura edimin ifa edilerek sözleşmeden doğan borçların sonlandığını gösteren makbuz mahiyetinde iken, adına fatura düzenlenen açısından ise ödeme makbuzu niteliğindedir. Açık fatura ise faturayı düzenleyen bakımından satıcının edimi ifa ettiğini gösteren makbuz niteliğindeki bir belge iken, faturayı alan kişiyi bakımından ise alıcıyı borcu nedeniyle temerrüde düşürebilen bir belge niteliğindedir.⁴⁴ Bu bağlamda kapalı fatura bedelinin alıcı tarafından ödendiğinin kabulünü, açık fatura ise fatura bedelinin ödenmediğinin kabulünü gerektirdiğinden, bedelinin ödenmediği hususunda uyuşmazlık olması durumunda, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğunun belirlenmesi bakımından, ilk önce faturanın açık veya kapalı olup olmadığı tespit edilmelidir.⁴⁵ Yargıtay kararında, taraflar arasındaki sözleşmeye ilişkin düzenlenen faturanın kapalı olarak düzenlendiği, bu durumun ise fatura tutarının ödendiğine karine teşkil ettiğinden fatura tutarının ödenmediğine dair ispat külfetinin faturayı düzenleyene düştüğü yönünde karar vermiştir.⁴⁶

Uygulamada kredi veya ithalat işlemlerinin başlaması için tahmini bedel içeren fatura da istenebilmektedir.⁴⁷ Bu durumda içeriği itibariyle teklifname mahiyetinde olan⁴⁸ sözleşmeden önce malın fiyatı ve özellikleri gibi hususları göstermek üzere proforma fatura düzenlenebilmektedir.⁴⁹ Bununla birlikte söz konusu proforma fatura TTK M. 21 ve VUK M. 229 kapsamında düzenlenen bir fatura niteliğinde değildir. Bu nedenle de mal teslimi

⁴²M. S. Atlı ve O. N. Çevik (1981). *Mevzuatımızda defter ve belgeler*. Ankara: Emel Matbaacılık. s. 125.

⁴³Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, s. 120.

⁴⁴Ünal, 2013, **a.g.k.**, s. 67-68. 6102 S. TTK M. 1/2 “*Mahkeme, hakkında ticari bir hüküm bulunmayan ticari işlerde, ticari örf ve âdete, bu da yoksa genel hükümlere göre karar verir.*”

⁴⁵Y. 11. HD. 15.9.1997 T., 1997/5184 E.,1997/5705 K. *Yargıtay Kararları Dergisi*, (1997), 23 (11), s. 1739-1740.

⁴⁶YHGK. 18.02.2004 T., 2004/11-69 E., 2004/91 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

⁴⁷M. A. Özeyer (2015). *Açıklamalı ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması*. (4. Baskı), Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. s. 471.

⁴⁸02 ve 17 S. No. lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁴⁹Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 275.

veya hizmetin ifasından sonra proforma faturaya atf yapılmak suretiyle kesin fatura düzenlenmelidir.⁵⁰

1.3 Vergi hukuku açısından fatura

213 S. Vergi Usul Kanunu' nda (VUK) vergiyi doğuran olayı kavrayabilmek için düzenlenmesi gereken belgeler ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır.⁵¹ Bahse konu belgeler VUK' un ikinci kitabının üçüncü kısmında hükme bağlanmış olup, söz konusu üçüncü kısmın birinci bölümünde vergisel işlemlere dair kayıtların ispatına yarayan belgelere (ispat edici kâğıtları), ikinci bölümünde ise fatura ve fatura yerine geçen belgelere ilişkin düzenleme yer almaktadır.

VUK' ta belge düzeni kapsamında, istisnai haller dışında (M. 228), VUK' a göre tutulan ve üçüncü kişilerle yapılan vergisel işlemlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır (VUK M. 227/1).

Bu kapsamda vergisel işlemlerde en fazla kullanılan belgelerden olan faturanın tanımına da VUK M. 229' da yer verilmiştir. Buna göre fatura, mal veya yapılan iş (hizmet) karşılığı müşterinin borçlandığı tutarı göstermek için mal veya hizmet satan tüccarın müşterisine vermiş olduğu ticari belge olarak tanımlanmıştır. Danıştay kararında ise fatura, ticari işletmeden mal veya hizmet alan kimseye satıcı tarafından düzenlenerek verilen ve alıcının borçlandığı tutarı gösteren ticari bir belge⁵² olarak tanımlanmıştır.

Faturanın tanımının yapıldığı VUK M. 229' da faturanın tüccar tarafından düzenlenen ticari bir belge olduğu da belirtilmektedir. Ancak söz konusu Kanun' un 232. maddesiyle tüccar dışındakilere de fatura düzenleme zorunluluğu getirildiğinden, VUK M. 229' dan

⁵⁰Özyer, 2015, **a.g.k.**, 471; Proforma faturaların nihai faturalarla uyumsuz olması durumunda, nihai faturaların gerçeğe aykırılığı tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesiyle özel esaslara göre işlem yapılamaz: 84 S. No.' lu KDV Genel Tebliği (23.11.2001 T ve 24592 S. RG); Bknz. 02.09.2013 T. ve 72788441-105-51 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

⁵¹N. Saban, (2014). *Vergi hukuku*. (6. Baskı). İstanbul: Beta. s. 133. Bknz. Belge düzeninin önemi hk. Karayalçın, 1988, **a.g.k.**, 1.

⁵²DVDDGK. 26.03.2010 T., 2008/878 E. ve 2010/145 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

faturanın⁵³ mal satışı veya ücret karşılığı yapılan işlerde düzenlenen⁵⁴ muhasebe kaydı belgesi niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.⁵⁵

Ayrıca VUK hükümleri gereği (M. 229, 231/5, 232-233) faturanın düzenlenebilmesi malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlıdır. Bu nedenle fatura tahakkuka dair bir belgedir.⁵⁶ Bu bağlamda fatura, mal satışı veya ücret karşılığı yapılan işlerde düzenlenen,⁵⁷ alım-satım ya da hizmet ifası belgesi niteliği de taşıyan bir belgedir.⁵⁸ Bu bağlamda fatura VUK' a uygun olarak düzenlendiğinde, vergiyi doğuran sözleşme ilişkisinin ifası gösteren ve kayıtları tevsik eden bir belgedir.⁵⁹

Fatura, sevk irsaliyesi ve irsaliyeli fatura kavramlarının birbiriyle bağlantısı nedeniyle sevk irsaliyesi ile irsaliyeli faturaya da değinilmesinde fayda vardır. Bu kapsamda malın miktar itibariyle hareketinin izlenmesi ve belgesiz dolaşımının önlenmesi amacıyla malın taşınması veya taşıttırılmasında gönderme belgesi niteliğindeki sevk irsaliyenin düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur (VUK M. 230/5).⁶⁰ Daha sonrasında ise mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlama ve uygulamayı kolaylaştırma amacıyla, fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı düzenlenmesi yerine isteyen mükelleflere, söz konusu belgeleri irsaliyeli fatura adı altında tek belge olarak düzenleme ve kullanabilmelerine yönelik düzenleme yapılmıştır.⁶¹ İsteyen mükellefler satılan malın satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde, irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenleyebileceklerdir.⁶²

Faturanın ticari hayattaki önemine istinaden VUK' ta ayrıntılı olarak düzenlenmiş, VUK M. 229' daki tanımı yanında, faturada bulunması gereken asgari bilgiler (M. 230), faturanın düzenlenmesinde uyulması gereken kaideler (M. 231), fatura kullanma zorunluluğu da (M.

⁵³R. Turgay (1977). *Vergi Usul Kanunu ve tatbikatı*(1. Cilt).(3. Baskı), İstanbul: N.Uygan Basım Sanayi. s. 827.

⁵⁴MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 379; Turgay, 1977, **a.g.k.**, 827.

⁵⁵Turgay, 1977, **a.g.k.**, 827.

⁵⁶15.02.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7861-75 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018). Bknz. VUK M. 229, 232.

⁵⁷MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 379.

⁵⁸Y. 11. CD. 10.7.2017 T., 2017/11416 E., 2017/5251 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

⁵⁹Ünal, 2013, **a.g.k.**, 12.

⁶⁰Domanıç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 226. Bknz. 253 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁶¹211 ve 232 S. No.' lu VUK Genel Tebliği, 06/08/2013 T. ve 70280967-105[230/2013/3]-150 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

⁶²232 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

232) hüküm altına alınmıştır. VUK' ta yer alan fatura nizamına ilişkin söz konusu hükümler (M. 229-232) alıcı ile satıcı nezdinde karşılıklı inceleme yapılmasına olanak sağlama amacına dayanmaktadır.⁶³ Alım-satım ve işletme gelir-gideri faturayla (ticari işlemlerin temelini oluşturan bir belge niteliğindeki) belgelendirildiğinden (ispatlandığından),⁶⁴ faturayı düzenleyen mükellefin faaliyetinin izlenmesi yanında ticari ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişilerin de vergi mevzuatı açısından kontrolüne olanak sağlamaktadır.⁶⁵ Faturanın karşıt inceleme yapılmasına elverişli olabilmesi için öngörülen kurallara uygun düzenlenmiş olması gerekmektedir.⁶⁶ Aksi durumda karşıt inceleme olanağı ortadan kalkar.⁶⁷ Bu nedenle vergi ile ilgili işlemlerin doğruluğunun tespitini sağlanabilmesi, diğer bir ifadeyle faturanın gerçekliğinin sorgulanması amacıyla karşılıklı inceleme yapılmasına elverişli olabilmesi için, faturanın öngörülen kurallara uygun olarak kullanılması önem taşımaktadır.⁶⁸ Bu nedenle de aşağıda fatura kullanma zorunluluğu, fatura düzenleme usulü ve şekli ile faturanın saklanması ve ibrazı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.3.1 Fatura kullanma zorunluluğu

Fatura kullanma zorunluluğu, diğer bir ifadeyle fatura alma ve verme zorunluluğu vergi mevzuatında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler⁶⁹ ile defter tutma zorunluluğuna tabi olan çiftçilerin,⁷⁰

- a) birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- b) kazançları basit usulde tabi olan tüccarlara,
- c) serbest meslek erbabına,
- d) defter tutma mecburiyetindeki çiftçilere ve
- e) vergiden muaf olan esnafa,⁷¹

⁶³D. 4. D. 23.10.1969 T., 68/1284 E., 69/4429 K., Turgay, 1977, **a.g.k.**, 837-838.

⁶⁴Y. Karakoç (1997). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. (2. Baskı), İzmir: DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları. s. 117.

⁶⁵M. S. Akgüner ve M. Sekdur (2004). *Vergi hukukunda naylon fatura*. Ankara:Tekağaç Eylül Yayıncılık. s. 10

⁶⁶DVDDGK. 03.05.1991 T., 1990/31 E., 1991/67 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁶⁷D. 4. D. 24.11.1969 T., 68/2770 E., 69/5259 K., Turgay, 1977, **a.g.k.**, 831.

⁶⁸DVDDGK. 03.05.1991 T., 1990/31 E., 1991/67 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁶⁹215 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁰Bknz. 28.12.2016 T. ve 58889402-105 [2016/127-1075]-70028 S. Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018)

⁷¹Bknz. GVK M. 9, 46, 54, 55, 59, 66; Ayrıca Bknz. VUK M. 172, 177-178.

sattıkları mal veya ifa ettikleri hizmet nedeniyle fatura verme ve bunların da isteme ve alma zorunluluğu bulunmaktadır (VUK M. 232).

Bu kapsamda söz konusu kişilerin yapmış olduğu işlem tutarı ne kadar olursa olsun fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu işlem nedeniyle perakende satış fişi gibi bir belge de düzenlenemez. Düzenlenmesi halinde bahse konu belge geçerli olamaz.⁷²

Bununla birlikte fatura vermek zorunda olmayanların (örneğin nihai tüketiciler⁷³ vb.), fatura vermek zorunda olanlardan (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden) satın aldıkları mal veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin öngörülen tutarı geçmesi durumunda veya söz konusu tutardan az da olsa istemleri halinde fatura verilmesi gerektiği de hükme bağlanmıştır (VUK M. 232). Bu nedenle satış bedelinin öngörülen tutarı aşması veya alıcının istemesi durumunda faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.⁷⁴

Ancak fatura vermek zorunda olanlar (birinci ve ikinci sınıf tüccar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler), söz konusu hüküm gereği (VUK M. 232) fatura düzenlemek zorunda olmadığı satışlarını belgelendirmek durumundadır. Bu kapsamda söz konusu satışlar nedeniyle perakende satış fişi, makinalı kasa kayıt rulosu veya giriş ve yolcu taşıma biletleri düzenlenmesi gerekmektedir.⁷⁵ Ayrıca fatura vermek zorunda olanların faaliyete ilişkin işyerlerinde kullanmak ve tüketmek üzere alınan (büro ve temizlik malzemeleri vb.) ve tutarı fatura düzenleme zorunluluğu kapsamında belirlenen sınırı aşmayan mal ve hizmet bedeli için de perakende satış veya yazar kasa fişi gider belgesi olarak kabul edilebilir.⁷⁶ Ancak fatura düzenlenmesi gerekirken (VUK M. 232/1 uyarınca) perakende satış fişi gibi bir belge de düzenlenemez. Düzenlense dahi bahse konu belge geçerli bir belge olamaz.⁷⁷

Fatura, VUK M. 229 uyarınca müşterinin borçlandığı tutarı gösteren bir belge olduğundan, fatura kullanımında her bir mükellef için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi gerektiği

⁷²167 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

⁷³Bknz. 167 S. No.lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁴167 ve 278 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁵167 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁶204 S. No.' lu VUK Genel Tebliği. Bknz. 20 S. No' lu VUK Genel Tebliği; ödeme kaydedici cihazlarla ilgili olarak 3100 S. Kanun; yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarla ilgili olarak 426, 466 ve 473 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁷167 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

hususunu göz önünde bulundurulmalıdır.⁷⁸ Ayrıca faturanın mal veya hizmeti alan tacirin alışına kanıt olabilmesi için satışın faturayı düzenleyen tarafından yapılmış olması gerekmektedir.⁷⁹

VUK' ta fatura kullanım zorunluluğuna uymayanlara özel usulsüz cezası uygulanmasına yönelik yaptırım düzenlenmiştir. Bu kapsamda fatura düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için belirlenen tutardan aşağı olmamak üzere, belgelerde yer alması gereken tutarın veya tutar farkının % 10' u oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 353/1).

Söz konusu hükmün uygulanmasına yönelik uyuşmazlık kapsamında, Danıştay' ın VUK M. 353/1 kapsamında ceza uygulanabilmesi alıcı ve satıcının birlikte tespitinin gerektiğine dair karar verdiği görülmektedir.⁸⁰

Buna karşın, Danıştay' ın diğer kararlarında ise, VUK M. 353 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanabilmesi için Kanun' da yasaklanan fiillerin saptanması gerektiği, anılan düzenlemenin belge vermeme ile almamanın kanunda belirtilmesinin her iki tarafında da cezalandırılmasına yönelik olduğu, bu yüzden belge almayana ceza kesilebilmesi için belgenin kimden alınmadığının belirlenmiş olmasının zorunlu olmadığına karar vermiştir.⁸¹ Dolayısıyla bahse konu hüküm gereği özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için alıcı ve satıcının birlikte belirlenmiş olması şart değildir.

Bu bağlamda VUK M. 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için faturanın verilmediği, alınmadığı veya faturada gerçek meblağdan farklı meblağa yer verildiği ile failin (faturaları düzenlemek veya almak zorunda olanların) hukuken geçerli biçimde tespit edilmiş olması gerekmektedir.⁸²

VUK M. 232 ve M. 353 birlikte değerlendirildiğinde fatura düzenlemek ve almak zorunluluğunun bulunmaması durumunda söz konusu cezanın uygulanamayacağı da

⁷⁸18.11.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2061 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

⁷⁹DVDDGK. 26.03.2010 T., 2008/878 E., 2010/145 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

⁸⁰D. 4. D. 28.01.1999 T., 1998/3243 E., 1999/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018); D. 4. D., 12.04.2001 T., 2001/656 E., 2001/656 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01/07/2018).

⁸¹D. 11. D. 15.02.1995 T., 1995/151 E., 1995/261 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018); D. 3. D. 30.01.1996 T., 1995/1338 E., 1996/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018); D. 11. D. 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁸²D. 3. D. 09.02.2000 T., 1999/566 E., 2000/477 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

açıktır.⁸³ Bu nedenle de VUK M. 353 kapsamında özel usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için ilk olarak faturanın verilmesini gerektiren mal satışı veya hizmet ifasının gerçekleşmesi gerekmektedir.⁸⁴ Bu durumda örneğin, sözleşmede uyarınca cezai şart olarak alıkonulan tutar için fatura düzenlenmesi gerekmediğinden (mal veya hizmet satışı olmadığından) VUK M. 353/1 gereği özel usulsüzlük cezası kesilemez.⁸⁵ Aynı şekilde defter tutma mecburiyetinde olmayan zirai kazanç sahiplerinin fatura düzenleme zorunluluğu bulunmadığından, söz konusu şekilde zirai faaliyette bulunanlar hakkında fatura düzenlemedikleri gerekçesiyle haklarında VUK M. 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilemez.⁸⁶ Danıştay, VUK M. 229' da yer alan fatura tanımı ve 3065 S. Kanun M. 1/1 kapsamında adi ortaklıkta hisse devrinin katma değer oluşturmadığı göz önüne alındığında, adi ortaklıktaki hisse devrinin fatura düzenlenmesi gereken işlemlerden olmadığından, söz konusu işlemde fatura düzenlenmediği gerekçesiyle VUK M. 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine karar vermiştir.⁸⁷

Söz konusu özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için belge düzenine uyulmadığının tespit edilmiş olması gerekmektedir.⁸⁸ Bu nedenle kanunen verilmesi ve alınması zorunlu olan faturanın verilmemesi veya alınmadığına dair hukuken geçerli somut delille tespit edilmesi halinde fiil nedeniyle özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır.⁸⁹ Bu kapsamda fatura düzenlememesi, diğer bir ifadeyle satışların kayıt dışı bırakılması durumunda özel usulsüz cezasının uygulanması gerekmektedir.⁹⁰ Örneğin, fatura düzenlemek zorunda olan birinci sınıf tüccarın adi sözleşmeyle konut satışı yaptığı, alınan ifadeler ile defter ve belgelerden

⁸³28.12.2016 T. ve 58889402-105[2016/127-1075]-70028 S. Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

⁸⁴ D. 4. D. 15.04.1999 T., 1998/4795 E., 1999/1383 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

⁸⁵D. 4. D. 15.04.1999 T., 1998/4795 E., 1999/1383 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

⁸⁶28.12.2016 Tarih ve 58889402-105[2016/127-1075]-70028 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

⁸⁷D. 11. D. 1998/1584 E., 1999/2993 K., 14.09.1999 T., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018). Bknz. Arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında fatura düzenlemesi ile ilgili olarak, 30 S. No.' lu KDV Genel Tebliği "D" bölümü.

⁸⁸D. 11. D. 16.01.1996 T., 1995/3527 E., 1996/170 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁸⁹DVDDGK. 11.06.1999 T., 1998/419 E., 1999/338 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01/07/2018).

⁹⁰DVDDGK. 08.03.1996 T., 1995/111 E., 1996/67 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

anlaşıldığında, fatura dzenlemek zorundaki kişinin fatura dzenlememesi durumunda hakkında özel usulsüz cezasının uygulanması gerekmektedir.⁹¹

VUK M. 353 kapsamında fatura almayana ceza kesilebilmesi için faturanın kimden alınmadığının belirlenmiş olması gerekmektedir.⁹² Bununla birlikte Danıştay kararında, VUK M. 353' te yer alan zorunlu belgeyi vermemek ve almamak fiilleri birbiriyle bağlantılı fiiller olduğundan, fatura dzenlememek fiili nedeniyle satıcı adına dzenlenen özel usulsüzlük cezasının aynı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararının kesinleşmiş olması durumunda, alıcı adına kesilen cezanın da kaldırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹³ Ayrıca suç işleme iradesi olmayan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza ilkesinin idari cezalar için de geçerlidir. Bu nedenle faturanın istenmesine karşın iradesi dışındaki sebeplerle fatura alınamaması nedeniyle fail hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanamaz.⁹⁴

Fatura kullanımını esası kapsamında belirtilen hususlara ek olarak, 159 ve 164 S. No.' lu VUK Genel Tebliğleri ile faturanın noter tarafından tasdikli ya da anlaşmalı matbaalarca basılmış olması zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu zorunluluğa uyulmaması halinde ise bahse konu faturanın hiç kullanılmamış sayılır. Bu nedenle noter tasdiki olmayan ya da anlaşmalı matbaalarda basımı geręekleşmemiş faturanın kullanılması halinde de kullanılan faturanın hükümsüz olacağından VUK M. 353/1 gereği özel usulsüzlük cezası uygulanması gerekir.⁹⁵

Bazı mükelleflere ise faturaların kâğıt ortamda değil de faturalarını elektronik ortamda dzenleme veya elektronik ortamda dzenlenen faturaları alma mecburiyeti getirilmiştir. Bu hususa ilişkin zorunluluk getirilen mükelleflere dair ayrıntılı açıklama elektronik fatura (e-fatura) başlığı altında aşağıda yer almaktadır. Bununla birlikte bu başlık altında konuyla ilgili olarak kısaca değinilmesinde fayda vardır.

⁹¹D. 4. D. 28.1.1999 T., 1998/3344 E., 1999/102 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

⁹²D. 11. D. 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁹³DVDDGK. 08.10.1999 T., 1999/42 E., 1999/415 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

⁹⁴D. 4. D. 29.03.1996 T., 1995/3857 E., 1996/1376 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁹⁵D. 3. D. 19.11.1987 T., 1986/2826 E., 1987/2618 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

e- Fatura Uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, Uygulamaya kayıtlı olanlara düzenleyecekleri faturaların da e- fatura olması gerekmektedir. Aynı şekilde e- Fatura Uygulamasına kayıtlı olanlar kendilerine gönderilen e- faturaları almak zorundadır.⁹⁶ Usulüne uygun düzenlenmeyen, düzenlense de e-Fatura Uygulamasıyla gönderimi veya alımı gerçekleşmeyen e-belge, VUK kapsamında düzenlenen fatura hükmünde olmayacaktır.⁹⁷ Bu bağlamda söz konusu zorunluluklara uymayanlar hakkında VUK' ta fatura düzenlememe ve almamaya ilişkin cezai hükümler uygulanır.⁹⁸ Bununla birlikte e- fatura yerine kâğıt ortamda faturanın düzenlenmesi fatura içeriğinin gerçekleştirilmediği anlamına gelmediğinden (KDV yönüyle vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden) KDV M. 29' da yer alan şartların bulunması halinde söz konusu faturanın KDV indirimde, ayrıca diğer koşulların bulunması halinde de kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinde dikkate alınması gerekmektedir.⁹⁹

1.3.2 Faturanın düzenlenme usulü ve şekli

Faturanın önemine istinaden, nasıl düzenleneceği ve şekli vergi mevzuatında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.¹⁰⁰ Buna göre faturada,

a) faturanın diğer faturalardan ayrımına yönelik olarak bilgiler (düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası),

b) taraflara ait bilgiler (faturayı düzenleyen ile müşterinin adı ya da ticaret unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası),

c) satılan malın veya hizmete ait bilgiler (işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı),

d) satılan malın teslimine dair bilgilerin (malın teslim tarihi ve ilgili irsaliye numarası) yer alması gerekmektedir (VUK M. 230).

VUK M. 232 gereği fatura düzenlemek ve almak zorunda olanlar, düzenledikleri faturalarda taraf bilgisi kapsamında vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarasına yer vermesi gerekmektedir. Bu nedenle de söz konusu mükellefler müşterinin ad ve soyadı ile

⁹⁶397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 5. Bölüm ve 9. Bölüm, 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁹⁷397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 5. Bölümü.

⁹⁸397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 5. Bölüm ve 9. Bölüm, 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁹⁹V. Seviğ (21 Mart 2016). e-Faturada ceza uygulaması. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/202572/e-faturada_ceza_uygulamasi.html, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

¹⁰⁰Bknz. 213 S. VUK M. 230-231; 7, 141, 167, 173, 211, 253, 336, 379, 382 ile 397 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluğun gereği olarak da fatura düzenleyenin istemesi halinde, müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösteren belgeyi ibraz etmek zorundadır.¹⁰¹ Ancak VUK' un 232. maddesinin birinci fıkrasında, söz konusu fıkra yer alamayanlara (nihai tüketici gibi) fatura düzenlenmesi durumunda, T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarası bilgisine yer verilme zorunluluğu bulunmamaktadır.¹⁰² Dolayısıyla sadece tüketiciye yapılan ve belirlenen tutarı aşmayan satışlarda, VUK M. 232' nin son fıkrası uyarınca düzenlenecek olan faturalarda, tarih bilgisinin bulunması koşuluyla satılan malın nevi, miktarı ve tutarına dair bilgilerin yer alması yeterli kabul edilmektedir.¹⁰³

VUK' ta öngörülen zorunlu bilgilerin faturada bulunmaması durumunda, faturanın vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır (VUK M. 227/3). Bu nedenle de alım-satım ya da hizmet ifası belgesi olan faturanın VUK M. 230' da yer alan zorunlu bilgileri içermesi önem taşımaktadır.¹⁰⁴ Aksi takdirde faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağından, söz konusu fiil nedeniyle VUK M. 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekir.

VUK' ta faturada bulunması gereken zorunlu bilgilerin (asgari bilgilerin) yanında faturanın nasıl düzenlenmesi gerektiğine dair hükme de hükme bağlanmıştır. Buna göre fatura düzenlenirken fatura sıra numarasına uygun olarak, mürekkep/makine/kopya kurşun kalemiyle, en az bir tane asıl ve bir tane de örnek olacak şekilde doldurulmalı ve baş tarafında iş sahibinin veya adına imzaya yetkili olanların imzası bulundurulmalıdır (VUK M. 231).

Ayrıca VUK M. 231/5' te faturanın satış işlemi itibaren (malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren) 7 (yedi) gün içinde faturanın düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. Faturanın belirlenen sürede düzenlenmemesi halinde ise faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.¹⁰⁵

¹⁰¹VUK M. 231/6. Bknz. 215 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

¹⁰²18.11.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2061 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹⁰³141 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

¹⁰⁴Y. 11. CD. 10.07.2017 T., 2017/11416 E., 2017/5251 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

¹⁰⁵Bknz. VUK M. 231 ile 173, 232, 336 ve 379 S. No.' lu VUK Genel Tebliğleri. Ayrıca Bknz. D. 11. D. 22.04.1996 T., 1996/2943 E. ve 1996/1662 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017), 03.01.2012 T. ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010-VUK-127-890-1 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

VUK yer alan hükümler (VUK M. 229, M. 231/5, M. 232-233) uyarınca faturanın düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil de malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlıdır. Bu nedenle de fatura, mal teslimi veya hizmet ifasından itibaren 7 (yedi) gün içinde düzenlenmelidir. Bununla birlikte istenmesi halinde mal teslimi veya hizmet ifasından önce de fatura düzenlenebilir.¹⁰⁶ Bu bağlamda avans niteliğindeki ödeme yapılması halinde ise avans nedeniyle öngörülen sürede fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. Dolayısıyla inşaatı devam ederken tapuda yapılan satış nedeniyle bedel alınması halinde, alınan bedelin avans niteliğinde olması nedeniyle fatura avansın alım tarihinde değil de inşaatın bitimi (alıcının kullanımına tahsis edilmesi) tarihi itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, bu tarih itibarıyla 7 gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁰⁷ Ayrıca yazılı sözleşmeyle mal alımının kabule bağlanması halinde de, fatura düzenlenmesine yönelik olan süre kabul tarihinden itibaren başlar.¹⁰⁸

Alıcıya sevk irsaliyesiyle mal gönderilmesi halinde de yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesine dikkat edilmelidir.¹⁰⁹ Faturası düzenlenen malın farklı günlerde kısmi olarak sevki halinde ise her bir sevk için ayrı sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerektiğinden, kısım kısım sevk halinde, sevk irsaliyesi düzenlenip, teslimi takip eden 7 gün içinde fatura düzenlemek suretiyle de işlem yapılabilir.¹¹⁰ Sevk irsaliyesinde düzenleme tarihi ile sevk tarihi arasındaki gün farkının ay değişikliğine sebep olması halinde de (düzenlenme tarihinin 31.01.1997, sevk tarihinin 4.02.1997 olması gibi) fatura düzenlenme süresi, sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihinden itibaren azami 7 (yedi) gündür.¹¹¹

Malın sevkinin faturanın düzenlenmesi sonrasında yapılacağı durumlarda ise söz konusu hususun faturada belirtilmesi gerekmektedir. Sevk işlemi yapıldıktan sonra da faturaya mal teslim tarihi ve irsaliye numarasına dair bilgi şerh edilerek (sevk irsaliyesinden

¹⁰⁶15.02.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7861-75 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹⁰⁷E. Alptürk (2004). Özel inşaatların vergilendirilmesinde sorunlar. *Mali Çözüm*. (69), 79.

¹⁰⁸173 No.' lu VUK Genel Tebliği. Bknz. D. 11. D. 22.04.1996 T., 1996/2943 E., 1996/1662 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

¹⁰⁹29.05.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-VUK-2010/14-110 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹¹⁰29.05.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-VUK-2010/14-110 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹¹¹26.05.1997 T. ve B.07.0.GEL.0.29/2922-230-857/21589 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

faydalanılarak) fatura ve sevk irsaliyesi arasında uyum sağlanmalıdır.¹¹² Faturası daha önce düzenlenen mal veya hizmet satış bedelinin sonradan tahsili durumunda ise söz konusu tahsilat nedeniyle ayrıca fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. Ancak mükellef tarafından tahsilatın önceki tarihli düzenlenmiş olan bir belgeyle (fatura gibi) ilgili olduğu ispatlanmalıdır.¹¹³

VUK M. 231/5 gereği öngörülen sürede fatura düzenlenmemesi veya öngörülen süreden sonra faturanın düzenlenmesi halinde, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağından VUK M. 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir.

Ancak söz konusu cezanın uygulanabilmesi için öngörülen sürenin geçmiş olması gerektiğinden, söz konusu süre içindeki teslimlerde ise faturanın verilmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası uygulanamaz.¹¹⁴ Danıştay da kararında, yoklama tarihinde söz konusu sürenin geçmemesi halinde, mal satışı nedeniyle (malın tesliminden itibaren 7 (yedi) günde içinde düzenlenebileceğinden) fatura kesilmediği gerekçesiyle cezanın uygulanamayacağı yönünde karar vermiştir.¹¹⁵

Faturanın alınmaması ve verilmemesi fiilinin açıkça tespit durumunda fiilin (usulsüzlüğün) yapıldığı yılı takip eden yılın 1. gününden itibaren zamanaşımı süresi içinde özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda faturanın süresinde düzenlenmemesi fiilinin hesap dönemi kapandıktan sonra tespiti halinde, özel usulsüzlük cezası kesilmelidir.¹¹⁶ Bununla birlikte vergilendirmede vergiyi doğuran olay esas olduğundan, VUK M. 231/5 gereği hiç düzenlenmemiş sayılan bir faturanın ilgili olduğu gelir veya gider unsuru reddedilememelidir. Buna ek olarak söz konusu faturada yer alan KDV' nin iade ve indirim konusu yapılması gerekmektedir.¹¹⁷

¹¹²173 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹¹³15.02.2011 T. ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7861-75 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹¹⁴D. 4. D. 04.12.1986 T., 1986/4658 E., 1986/3649 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹¹⁵D. 4. D. 21.02.1989 T., 1988/5491 E., 1989/831 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹¹⁶DVDDGK. 30.04.2014 T., 2014/65 E., 2014/339 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.06.2018).

¹¹⁷Özyer, M. A. (2008). *Açıklamalı ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması*. (4. Baskı), Ankara. s. 404. Bknz. 371 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

Bu başlık altında irsaliye faturaya da kısaca değinilmesinde fayda vardır. Bu bağlamda, 211 S. No.' lu VUK Genel Tebliği¹¹⁸ ile isteyen mükelleflerin fatura ve sevk irsaliyesinin irsaliyeli fatura adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiştir. Bu düzenlemeyle satılan mallar nedeniyle VUK M. 231/5' in tanıdığı, sürede faturanın düzenlenmesi olanağından vazgeçilerek, bu yükümlülüğü hemen yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeden belirlenen esaslara uygun olarak irsaliyeli fatura düzenleyebileceklerdir. İrsaliyeli faturanın en az üç örnek olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. İrsaliyeli faturanın iki nüshası malı taşıyan araçta bulundurulur. Söz konusu iki nüshanın yoklama ve denetimlerde ibrazı gerekmektedir. Bu usulde malın, satın alanlar tarafından taşınması veya taşıttırmaları durumunda, irsaliyeli faturanın bulunması koşuluyla, ayrıca sevk irsaliyesinin düzenlenmesi mecburi değildir.¹¹⁹

Faturaların kâğıt ortamda tanzimine ilişkin düzenleme yanında faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi veya düzenlenen söz konusu elektronik faturaların alımına dair mevzuatta ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. Faturaların elektronik olarak düzenlenmesine dair ayrıntılı açıklama elektronik fatura başlığı altında yer almaktadır.

Bununla birlikte faturaların elektronik ortamda düzenlenmesine dair zorunluluklara bu başlık altında kısaca yer verilmesinde fayda vardır. Usulüne uygun düzenlenmeyen, düzenlense de e-Fatura Uygulamasıyla gönderimi veya alımı gerçekleşmeyen e-fatura, VUK kapsamında düzenlenen fatura hükmünde olmayacaktır.¹²⁰ Bu kapsamda faturalarını elektronik ortamda düzenlemek zorunda olanlar veya düzenlenen e-faturaları almayanlar hakkında VUK' ta fatura düzenlenmesine uymamaya dair yaptırımın uygulanması gerekmektedir.¹²¹ Bu bağlamda e- fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, Uygulamaya kayıtlı olanlara düzenleyecekleri faturalar e-fatura olması gerekmektedir. Buna uygun davranmayan mükellefler hakkında ise VUK' ta öngörülen cezai hükümler uygulanacaktır. Aynı şekilde söz konusu mükellefler, e- faturaları almak zorunda

¹¹⁸211 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

¹¹⁹211 S. No. ' lu VUK Genel Tebliği. İrsaliye fatura ile sevk irsaliyesinin farklı belgeler olması nedeniyle, irsaliyeli fatura ibaresindeki fatura kelimesinin üzerinin çizilerek, belgenin sevk irsaliyesi olarak kullanılması mümkün değildir: 30.06.2014 T. ve 97338759-105[2014-03]-72 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

¹²⁰397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 5. Bölüm.

¹²¹397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 5., 9. Bölüm; 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

olduğundan, bu zorunluluğa uymayanlar hakkında da VUK' ta fatura almayan mükellefler hakkında uygulanması gereken cezai hükümler uygulanması gerekmektedir.¹²²

Bu kapsamda VUK M. 229 (fatura tanımının yer aldığı), M. 231' in beşinci bendi (faturanın düzenlenme süresi), e- faturanın esas ve usullerinin düzenlendiği 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliğinin 3. (e-faturanın yeni belge türü olmayıp kâğıt faturayla aynı hukuki nitelikte olduğu) ve 5. Bölümün beşinci paragrafı (Tebliğde yer almayan hususlarda VUK ve diğer mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekmektedir) gereği, e-faturanın (kâğıt ortamdaki faturada olduğu gibi) satış işleminden itibaren en geç 7 (yedi) gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.¹²³

Dolayısıyla e- fatura düzenlenmesi gerekirken, faturanın kâğıt ortamda düzenlenmesi, e- faturanın VUK M. 231 uyarınca 7 gün içinde düzenlenmemesi veya e-faturanın alınmaması halinde, VUK M. 353/1 gereği özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir.¹²⁴ Bu kapsamda e-faturaların öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi ve alınması gerekmektedir.

1.3.3 Faturanın saklanması ve ibrazı

Belge düzeni için faturaların saklanması ve gerektiğinde de yetkililere ibraz edilmesi gerekmektedir. Buna yönelik olarak da VUK' ta defter ve belgeler ile diğer kayıtların muhafaza ve ibraz ödevine ilişkin düzenleme yapılmıştır (VUK M. 253-256). Söz konusu düzenlemeyle VUK' a göre defter tutmak mecburiyetine tabi olanlar, defterlerini ve Kanun' un üçüncü kısmında yazılı belgeleri (faturaların da yer aldığı),¹²⁵ ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 (beş) yıl süreyle muhafaza etmekle yükümlüdür.¹²⁶ Ayrıca belge düzeni gereği VUK' a göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlara da almaya

¹²²397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 9. Bölüm; 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹²³397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği; 14.07.2014 Tarih ve 64597866-105[MÜK.257-2014]-106 Sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

¹²⁴V. Seviğ (21 Mart 2016). e-Faturada ceza uygulaması. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/202572/e-faturada_ceza_uygulamasi.html, (Erişim Tarihi: 29.01.2018); Bknz. 397 S. No'lu VUK Genel Tebliği; 14.07.2014 T. ve 64597866-105[MÜK.257-2014]-106 S. Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

¹²⁵VUK üçüncü kısımda yer alan belgeler: fatura (M. 229), fatura yerine geçen belgeler (perakende satış belgeleri, M. 223; gider pusulası, M. 234; müstahsil makbuzu, M. 235), serbest meslek makbuzu, (M. 236), ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler (M. 238-239), taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (M. 240), tüccarlarla ilgili muhabere evrakı ile diğer vesikalar (M. 241-242).

¹²⁶Bknz. VUK M. 253.

mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını (VUK M. 232, 234-235 gereği) aynı süreyle muhafaza etme sorumluluğu getirilmiştir.¹²⁷ Bu kapsamda mükelleflere işi terk etmeleri halinde kullanmamış oldukları faturaları vergi dairesine ibraz ederek, söz konusu faturaların iptal edilmesini sağlama yükümlülüğü getirilmiştir.¹²⁸

Muhafaza zorunluluğu getirilen faturanın ibraz edilmemesi halinde ise kişi aleyhine idari ve adli işlem uygulanabilir. Bu kapsamda VUK M. 256' da yer alan ibraz yükümlülüğüne uyulmaması halinde idari olarak, re' sen takdir işlemi (VUK M. 30/3) ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi (VUK mükerrer M. 355) gerekmektedir. Söz konusu fiilin re' sen takdir nedeni olduğundan özel usulsüzlük cezasının iki kat olarak kesilmesi gerekmektedir (VUK mükerrer M. 355). Ayrıca KDVK M. 34/1 gereği bahse konu fiili işleyen yükümlünün KDV indirimleri reddedilir.¹²⁹ Yükümlü hakkında adli olarak ise; varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer suretlerle sabit olan faturanın yetkili olanlara ibraz edilmemesi hali, gizleme fiili kabul edilerek gizleyenler hakkında VUK M. 359/a-2 kapsamında hapis cezası (on sekiz aydan üç yıla kadar) hükmolunur.

Kâğıt oramda oluşturulan faturada olduğu gibi elektronik ortamda oluşturulan faturanın (e-fatura) muhafazası ve ibrazına yönelik zorunluluk bulunmaktadır. Bu kapsamda VUK gereği mükellefler, e-faturaları (düzenlemiş oldukları ve adlarına düzenlenen) da kanuni süreler içinde muhafaza, istendiğinde de ibraz etmek mecburiyetindedir. e- Faturanın veri bütünlüğünü sağlayan e- imzanın ve mali mührün doğruluk ve geçerliliğinin kontrolü ancak elektronik ortamda yapılabilir. Bu nedenle e-faturanın kâğıda basılı saklanması söz konusu olmayıp, e-faturalar (düzenlenen ve alınan) mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler içerisinde kendi bünyelerinde (elektronik, manyetik veya optik ortamda) muhafaza edilmeli ve istendiğinde de aynı şekilde (elektronik, manyetik veya optik araçlarla) ibrazı sağlanmalıdır.¹³⁰ e- Faturaların mükelleflerin bilgi işlem sistemlerinde saklanması temel esas olmakla birlikte üçüncü kişilerde de elektronik olarak saklanabilir. Bununla birlikte başka mükelleflerden saklama hizmeti alınması, muhafaza ve ibraz

¹²⁷Bknz. VUK M. 254.

¹²⁸246 S. No.' lu VUK Genel Tebliğinin "E" bölümü (08.01.1996 T. ve 22577 S. RG.). Bknz. DVDDGK. 11.06.1999 T., 1998/382 E., 1999/332 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

¹²⁹A. Akarca ve M. Şafak (25 Kasım 2010). Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerle-diger-kayitlarin-ibraz-mecburiyeti/8393>, Erişim Tarihi: 11.01.2018.

¹³⁰397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 6. Bölüm.

sorumluluğunu kaldırmaz. e- Faturaların muhafazası, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu yerde yapılması gerekmektedir.¹³¹

Günümüzde e- fatura uygulamasının giderek artması nedeniyle, e- fatura aşağıda ayrı bir başlık altında incelenmektedir.

1.3.4 Elektronik fatura (e-Fatura)

1.3.4.1 e-Fatura kavramı

Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında (2008-2010), denetim kapasitesinin artırılması hedefi kapsamında faturaların elektronik ortamda oluşturulması planlanmıştır.¹³² Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından, vergiye gönüllü uyumun artırılması, vergiye gönüllü uyum maliyetinin azaltılması, mali verilerde standardın sağlanması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına yönelik çalışmalar yapılmıştır.¹³³

Söz konusu e- fatura çalışmaları kapsamında, başlangıç adımı olarak Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) tasarlanmış ve sınırlı sayıda mükellefle protokol imzalanmasıyla uygulamaya konulmuştur.¹³⁴ Daha sonra ise faturanın elektronik belge (e- belge) olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafazası ve ibrazına dair esas ve usullere ilişkin 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği yayımlanmış ve 05.03.2010 tarihi itibarıyla de e-Fatura Uygulaması hayata geçmiştir.¹³⁵

VUK mükerrer M. 242' de elektronik belge (e- belge), şekle dair hükümlerden bağımsız olarak, düzenlenmesi zorunlu belgelerdeki bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. e- Fatura da e- belge niteliğinde olup, yeni bir belge türü değildir. Bu nedenle elektronik olarak düzenlenen e- fatura, kâğıt olarak düzenlenen fatura

¹³¹397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 6. Bölüm.

¹³²GİB (2009). *Kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planı (2008-2010)*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

¹³³397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği (05.03.2010 Tarihli ve 27512 S. RG); 421 S. No' lu VUK Genel Tebliği; GİB (2017). *2017 Performans Programı*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2018). Bknz. VUK mük. m. 242/2, 257/1-3.

¹³⁴14.05.2008 Tarih ve VUK-33/2008-3/EFKS-1 Sayılı VUK Sirküleri/33, 397 S. No' lu VUK Genel Tebliği' nin 8. Bölümü (05.03.2010 Tarihli ve 27512 S. RG).

¹³⁵397 S. No' lu VUK Genel Tebliği' nin 8. Bölümü (05.03.2010 Tarihli ve 27512 S. RG).

ile aynı hukuki niteliğe sahiptir.¹³⁶ Bu bağlamda söz konusu e- fatura kavramı, VUK gereği kâğıt faturada bulunması gereken bilgilerin yer aldığı, Gelir İdaresi Başkanlığınca (GİB) veri format ve standardı belirlenen, satıcı ile alıcı arasındaki gönderimin merkezi platformdan (GİB) yürütüldüğü elektronik belge olarak ifade edilebilir.¹³⁷

e- Fatura Uygulaması, GİB' in belirlediği standartlara uygun mesajların, güvenli bir şekilde aktarılmasını sağlayan uygulamaların genel adıdır.¹³⁸ Kullanıcılar, e- Fatura Uygulamasıyla sistemdeki kayıtlı kullanıcılara e-fatura gönderebilme ve alabilme ile e-faturaları (gönderilen veya alınan) bilgisayara indirme, dijital ortamda muhafaza ve istenmesi halinde de ibrazı edebilme olanağına sahiptirler. Teknik olarak e- Fatura Uygulaması ise tanımlı kullanıcıların standartlara uygun e- belgeleri alıcıya iletebilme olanağı mesajlaşma alt yapısı olarak ifade edilebilir. Bahse konu mesajlaşma altyapısı, kullanıcıların merkezi olarak tanımlanması ve erişimin kolay olması, mesajların standarda bağlanması, farklı mesajların kolay taşınabilmesi, esnek tasarım (mesajların dağılımında alternatif kanalların kullanımını içermesi) hedefleri temel alınarak düzenlenmiştir.¹³⁹

Bu kapsamda kullanıcılar Mali Mühür Sertifikaları, Nitelikli Elektronik Sertifikaları ve Merkezi Adres Yönetim Modülüyle uygulama üzerinde tanımlanmış, UBL TR 1.0 (UBL 2.0. standardı temel alınarak) oluşturulmuş ve mesajların standarda (Standart Business Document Header-GS1) uygun zarf içinde dolaşması sağlanmıştır. Ayrıca Uygulama tanımlı “gönderici birim” ve “posta kutusu” yazılımları aracılığıyla çalışacak ve farklı yazılım altyapılarına kolaylıkla entegre olabilen bu yapılar bağımsız rollerini yerine getirecektir.¹⁴⁰ Faturanın e-Fatura Uygulaması aracılığıyla göndericiden alıcıya iletimi aşağıda yer alan şekilde gösterilmiştir.

¹³⁶397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği; GİB (2015). *2014 Faaliyet Raporu*. s. 102. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 30.01.2018); <http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkında.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹³⁷<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkında.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹³⁸397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği (05.03.2010 tarih ve 27512 Sayılı RG).

¹³⁹<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹⁴⁰<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

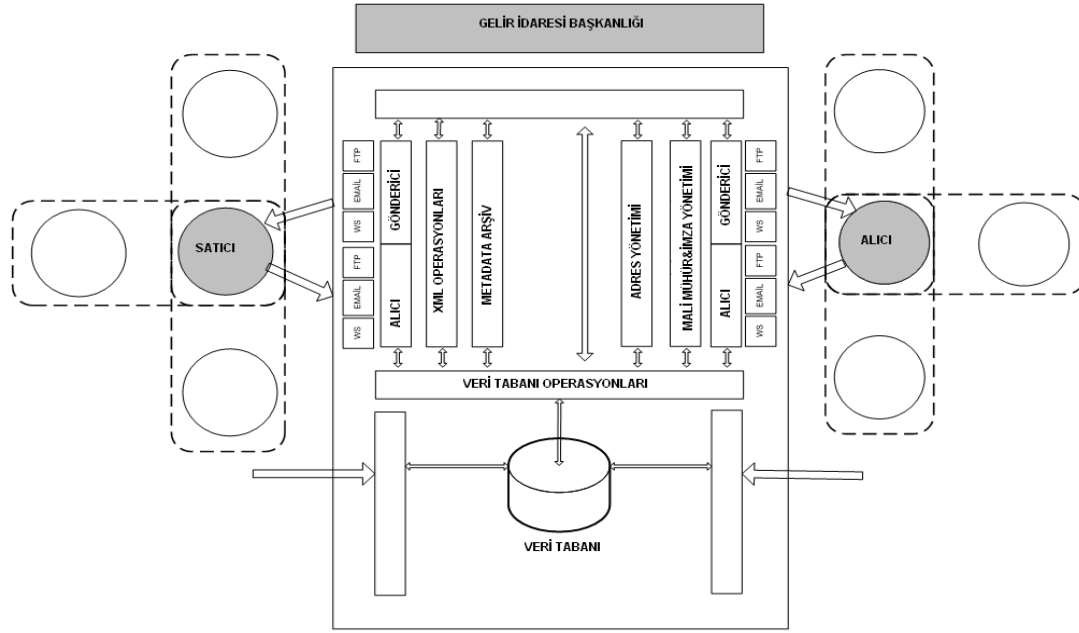
Şekil 1.1. e-Fatura Uygulamasında faturanın göndericiden alıcıya iletilmesi



Kaynak: <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

Satıcı tarafından düzenlenen faturanın alıcıya iletilmesi sürecine dair e- Fatura uygulamasının genel mimarisi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 1.2. e-Fatura uygulamasının genel mimarisi



Kaynak: <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

e-Fatura Uygulaması kapsamında veri güvenliği ve bütünlüğü için mali mühür ve e-imza kullanılmaktadır. Bahse konu mali mühür, VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere verilerin bütünlüğü, kaynağı ve içeriğinin korunması ile gizliliğin sağlanması amacıyla oluşturulan ve e-Fatura Uygulaması kapsamındaki işlemlerde kullanılması yönelik olarak TÜBİTAK-UEKAE' nün GİB adına hazırlamış olduğu

elektronik sertifika alt yapısıdır.¹⁴¹ Bu kapsamda e- Fatura Uygulamasından yararlananların e- faturanın veri bütünlüğünü garanti altına alınmaları amacıyla,¹⁴² e- faturalarını mali mühür sertifikalarıyla onaylamaları veya nitelikli elektronik sertifikalarıyla¹⁴³ imzalamaları gerekmektedir. Özel entegratör aracılığıyla e- fatura uygulamasını kullananlar e-faturalarının entegratörün mali mühür sertifikasıyla onaylanmasına da izin verebilirler.¹⁴⁴

e-Fatura Uygulamasıyla, satıcı ve alıcı arasında aynı format ve standartta zaman ve maliyet açısından tasarruf sağlayan güvenli bir sistemde faturanın oluşturulması amaçlanmıştır.¹⁴⁵ Bu kapsamda faturaların e- fatura olarak kullanılması hem kişiler hem de devlet açısından önemli faydalar sunmaktadır. Bu bağlamda, kişilere sağladığı faydalar bakımından e- fatura;

- a) ödeme sürecinin kısılması,
- b) ödeme gecikmesindeki hataların önlenmesi ve
- c) baskı ile posta maliyetlerinde azalma sağlanması¹⁴⁶;

d) işletmenin sorumlu olduğu diğer belgeler ile süreçlerinin de dijitalleşmesini ve yönetim maliyetlerinin azaltılmasını teşvik etmekte (faturanın elektronik ortamda oluşturulma sürecinin satın alma, faturanın düzenlenmesi, bedelim ödenmesi ile edimlerin ifa edildiğine ilişkin firma içinde ve alıcı-satıcı firma arasında entegrasyonu sağlama olanağı sunması nedeniyle),¹⁴⁷

e) işletmelerin denetim olanağını arttırarak mali yolsuzlukları azaltmada fayda sağlamaktadır.¹⁴⁸

Faturanın elektronik ortamda oluşturulması Devlete de önemli yararlar sağlamaktadır.

Bunlar;

¹⁴¹397 No.' lu VUK Genel Tebliği 7. Bölüm.

¹⁴²397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 6. Bölüm.

¹⁴³Bknz. 5070 S. Elektronik İmza Kanunu M. 4, 9, 11, 13 ve 14; 433 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁴⁴397 S. No' lu VUK Genel Tebliği 7. Bölüm.

¹⁴⁵<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkında.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹⁴⁶European Commission [EC] (2010). *Reaping the Benefits of Electronic Invoicing for Europe*. Brussels. s. 3, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN>, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

¹⁴⁷European Commission [EC] (2010). *Final Report of the Expert Group on Electronic Invoicing*. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/e-invoicing/report_en.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018). s. 10, 14, 17.

¹⁴⁸European Commission [EC] (2010). *Final Report of the Expert Group on Electronic Invoicing*. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/e-invoicing/report_en.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018). s. 10, 14, 17.

- a) vergiye gönüllü uyumun artırılması,
- b) vergiye gönüllü uyum maliyetinin azaltılması,
- c) mali verilerde standardın sağlanması,
- d) kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi¹⁴⁹;

e) vergi idaresinin denetim olanağını arttırarak mali yolsuzlukları azaltmasında fayda sağlamaktadır.¹⁵⁰

Bu bağlamda Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında, denetim kapasitesinin artırılması hedefi doğrultusunda, e-fatura projesi kapsamında VUK uyarınca düzenlenmesi gereken yolcu taşıma bileti gibi diğer belgelerin (fatura dışında) de, elektronik ortamda (e- belge olarak) oluşturulması, iletilmesi ve muhafazasının sağlanması hedeflenmiştir.¹⁵¹

Bu bağlamda GİB' in uygun bulduğu belgeler, e-Fatura Uygulaması (belgelerin taraflar arasında dolaşımına olanak verecek şekilde tasarlanan) aracılığıyla gönderilip alınabilecektir.¹⁵² Bu kapsamda kara ve deniz yoluyla yolcu taşımacılığında isteğe bağlı olarak e-bilet kullanımı başlamış, kara yolu yolcu taşımacılığı yapanlara e- yolcu listesi düzenleyebilme olanağı da getirilmiştir.¹⁵³ Ayrıca hava yoluyla yolcu taşımacılığı yapan mükellefler¹⁵⁴ ile sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası gibi etkinlikler için bilet düzenleyen mükelleflerin, istemeleri halinde e-Bilet Uygulamasından yararlanabilmelerine yönelik düzenleme yapılmıştır.¹⁵⁵

Daha sonra “sevk irsaliyesi”, “müstahsil makbuzu” ve “serbest meslek makbuzu” belgelerinin de isteğe bağlı olarak (01.01.2018 tarihinden itibaren), elektronik ortamda düzenlenebilme olanağı getirilmiştir. Buna ek olarak e-fatura uygulamasından

¹⁴⁹397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği; 421 S. No' lu VUK Genel Tebliği; GİB (2017). *2017 Performans Programı*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

¹⁵⁰European Commission [EC] (2010). *Final Report of the Expert Group on Electronic Invoicing*. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/e-invoicing/report_en.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018). s. 10, 14, 17.

¹⁵¹GİB, 2009, a.g.k.. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018)

¹⁵²397 S. No.'lu VUK Genel Tebliği 10. Bölüm.

¹⁵³415 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

¹⁵⁴462 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁵⁵463 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

yararlananların irsaliyelerini e- belge şeklinde oluşturulabilmesine (e- İrsaliye Uygulamasıyla) yönelik de düzenleme yapılmıştır.¹⁵⁶

1.3.4.2 e- Fatura kullanma zorunluluğu

Elektronik fatura çalışmaları kapsamında başlangıç adımı olarak tasarlanan Elektronik Fatura Kayıt Sisteminden (EFKS) sınırlı sayıda mükellefle protokol imzalanmasıyla faturaların elektronik ortamda oluşturulmasına başlanmıştır.¹⁵⁷ Daha sonra 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği ile faturanın elektronik belge (e- belge) olarak oluşturulmasına yönelik olarak ayrıntılı düzenleme yapılmış ve e- Fatura Uygulaması hayat geçirilmiştir.¹⁵⁸ Bahse konu uygulamanın kademeli olarak yaygınlaştırılmasının sağlanması amacıyla ilk olarak anonim ve limited şirketlerin e- fatura uygulamasından yararlanmalarına (elektronik fatura oluşturma, alıcısına iletme, muhafaza ve istendiğinde ibraz etme) izin verilmiştir. Dolayısıyla başlangıçta, EFKS kapsamında fatura düzenlemek için öncesinde izin alan mükellefler (söz konusu mükelleflere bir yıl içinde entegrasyonu sağlama zorunluluğu getirilmiştir) hariç olmak üzere, gerçek kişilere uygulama üzerinden fatura gönderme ve alma olanağı sağlanmamıştır.¹⁵⁹ Daha sonra söz konusu Tebliğ' de yapılan değişikliklerle, VUK M. 232 uyarınca fatura düzenleme mecburiyeti olan mükelleflere de e- Fatura Uygulamasından yararlanabilme hakkı getirilmiştir.¹⁶⁰ Bu bağlamda e- fatura sisteminden ilk önce anonim ve limited şirket statüsündeki tüzel kişiler faydalanabilmekte iken, daha sonrasında gerçek kişilere de sisteme dâhil olabilme hakkı tanınmıştır.¹⁶¹

Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla bazı sektörlerden (akaryakıt, madenî yağ, tütün ve alkol) başlanarak e- fatura kullanımının yaygınlaştırılması hedeflenmiştir.¹⁶² Bu kapsamda kayıt dışı ekonomi ile mücadele eylem planları da dikkate alınarak hazırlanmış olan 421 S. No.' lu

¹⁵⁶487 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁵⁷14.05.2008 Tarih ve VUK-33/2008-3/EFKS-1 Sayılı VUK Sirküleri/33; 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 8. Bölüm.

¹⁵⁸397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 8. Bölüm.

¹⁵⁹397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁶⁰416 S. No.' lu Genel Tebliği.

¹⁶¹416 S. No.'lu VUK Tebliği. Bknz. 421 S. No.' lu VUK Tebliği.

¹⁶²GİB (2011). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

VUK Genel Tebliğ' de yer alan sektörler ile bu sektörlerden alım yapan ve belirtilen brüt satış hasılatı (bahse konu Tebliğ' de yer alan) olanlara, 2013 yılı sonuna kadar e-Fatura Uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.¹⁶³ Buna göre madeni yağ lisansı sahibi olanlar (5015 S. Petrol Piyasası Kanunu kapsamında) ile bunlardan mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle en az 25 Milyon TL brüt satış hasılatı olanlar (2011 takvim yılında), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlara (2011 takvim yılında) elektronik fatura uygulamasını kullanma zorunluluğu getirilmiştir.¹⁶⁴ Söz konusu düzenlemeyle madeni yağ lisansı sahibi olanlardan mal alanlar için, yapılan alımlarda miktar sınırı getirilmemiş olup, lisans sahibi olanlardan sadece alım yapılmış olması yeterli kabul edilmiştir.¹⁶⁵ Ayrıca brüt satış hasılatının hesaplanmasında da sadece madeni yağ brüt satış hasılatının değil tüm faaliyetle ilişkin toplam satış hasılatının dikkate alınması yönünde düzenleme yapılmıştır.¹⁶⁶

e- Fatura Uygulamasının kapsamının genişletilmesi amacıyla 454 Sıra No.' lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Buna göre brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olanlar (2014 veya devamı hesap dönemleri), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan malları imal, ithal, teslim gibi faaliyetler kapsamında lisans alanlar (bayılık lisansı hariç) ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan malları imal, inşa ve ithal eden mükelleflere de e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.¹⁶⁷ Buna karşın e-fatura uygulaması zorunluluğu getirilen mükelleflerden mal alan kamu idareleri (5018 sayılı Kanununa ekli cetvellerdeki idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşları), e- Fatura Uygulamasından yararlanma zorunluluğu kapsamı dışında tutulmuştur.¹⁶⁸

¹⁶³GİB, 2015, **a.g.k.**, 102. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018)

¹⁶⁴421 S. No' lu VUK Tebliği.

¹⁶⁵19.04.2013 T. ve 70280967-105[Mük.257-2013/2]-73 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018); 06.06.2013 T. ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1-]-823 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

¹⁶⁶21.02/2013 T. ve 67854564-1741-92 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

¹⁶⁷454 S. No' lu VUK Tebliği.

¹⁶⁸421 ve 454 S. No' lu VUK Tebliği

e- Fatura Uygulamasına geçme zorunluluğu getirilenlerin, tam bölünme, birleşme veya tür (nev'i) değişikliğine gitmeleri durumunda da ortaya çıkan yeni tüzel kişilerin e- fatura uygulamasına geçme zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁶⁹ e- Fatura Uygulamasına kayıtlı olanlardan mal veya hizmet alıp belirlenen hadlerin altında kalanlar ise istemeleri durumunda e- fatura uygulamasından yararlanabilir.¹⁷⁰

433 S. No.' lu VUK Genel Tebliği ile e- fatura uygulamasına kayıtlı olanların birbirlerinden yapmış oldukları mal alış veya sağladıkları hizmetlerle ilgili faturaları 01.04.2014 tarihi itibarıyla elektronik olarak gönderme ve alma zorunluluğu getirilmiştir. e- Fatura Uygulamasına kaydı olmayanlara düzenlenecek faturaların ise genel hükümler kapsamında kâğıt ortamda düzenlenmesine devam edilmesi gerekmektedir.¹⁷¹ Diğer bir ifadeyle uygulamaya kayıtlı mükellefler, birbirlerine sattıkları mal ve ifa ettikleri hizmet için faturalarını elektronik ortamda göndermeleri ve almaları, kaydı olmayan mükelleflere yaptıkları satışlar için ise kâğıt ortamda düzenlemeleri gerekmektedir.¹⁷² e- Fatura düzenleme zorunluluğu olanların, faturalarını e-fatura olarak değil de kâğıt ortamda düzenlemeleri halinde ise vergi mevzuatı yönünden faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir.¹⁷³ Bu bağlamda e-fatura düzenlenmesi gerekirken faturanın kâğıt ortamda düzenlenmesi, e- faturanın VUK M. 231 uyarınca 7 gün içinde düzenlenmemesi veya e- faturanın alınmaması halinde, VUK M. 353/1 gereği özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir.¹⁷⁴ Bu nedenle e- Fatura Uygulamasından yararlananlar, fatura düzenlenmeden önce "www.efatura.gov.tr" internet adresinden karşı tarafın kayıtlı kullanıcı listesinde yer alıp almadığını kontrol etmeli, karşı taraf bahse konu uygulamada kayıtlı ise e-

¹⁶⁹421 ve 454 S. No' lu VUK Tebliğleri.

¹⁷⁰421 S. No' lu VUK Tebliği.

¹⁷¹GİB. e-Fatura uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018); 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 9. Bölüm; 433 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 13. Bölüm; 58 S. VUK Sirküleri.

¹⁷²397 S. No' lu VUK Genel Tebliği; 421 S. No' lu VUK Tebliği; 58 sayılı VUK Sirküleri.

¹⁷³GİB. e-Fatura uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 11.07.2018); 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 9. Bölüm; 433 S. No.' lu VUK Genel Tebliği 13. Bölüm; 58 sayılı VUK Sirküleri.

¹⁷⁴V. Seviğ (21 Mart 2016). e-Faturada ceza uygulaması. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/202572/e-faturada_ceza_uygulamasi.html, (Erişim Tarihi: 29.01.2018); Bknz. 397 S. No.'lu VUK Genel Tebliği Bölüm 3; 14.07.2014 T. ve 64597866-105[MÜK.257-2014]-106 S. Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

fatura, kayıtlı değilse kâğıt fatura düzenlemelidir.¹⁷⁵ Yıllar itibariyle e- Fatura uygulamasına dair veriler aşağıda yer alan tabloda yer verilmiştir.

Tablo 1.1. *e-Fatura uygulamasına ilişkin veriler*

YIL	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010*	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	2.020.153.120.135

Kaynak: GİB. (2017). 2016 faaliyet raporu. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, s.102; *2010 verisi 2014 Faaliyet Raporundan alınmıştır. GİB (2015). 2014 Faaliyet Raporu. s. 78. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018).

e- Fatura Uygulamasını, Temmuz 2017 itibariyle 62.774 mükellef kullanmakta olup,¹⁷⁶ Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere, e- Fatura Uygulamasının başladığı 2010 yılından itibaren uygulamadan yararlanma sayılarında önemli artış gerçekleşmiştir.

Kayıt dışılığın azaltılması (kayıt dışı ekonominin GSYH' ya oranı 2017 yılında %23 olarak hesaplanmıştır) kapsamında e-fatura uygulamasının kapsamının genişletilmesine devam edilmektedir.¹⁷⁷

1.3.4.3 e- Faturadan yararlanma yöntemleri

VUK M. 232 gereğince fatura düzenleme mecburiyeti olan mükellefler e-fatura gönderebilecek veya alabileceklerdir. Bunun için söz konusu mükelleflerin gerekli bilgi ve

¹⁷⁵421 S. No.' lu VUK Tebliği Bölüm 3.1.4 ve 3.1.5. Bknz. 17.04.2014 T. ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-1019 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

¹⁷⁶GİB (2017). *2017 yılı kurumsal mali durum ve beklentiler raporu*. s. 17, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018).

¹⁷⁷Kalkınma Bakanlığı [KB] (2015). *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), kayıt dışı ekonominin azaltılması programı eylem planı*. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.01.2018)

belgelerle, www.efatura.gov.tr adresinde yer alan başvuru kılavuzuna uygun olarak, GİB' e başvuruda bulunması gerekmektedir. Başvuruları uygun görülenlere tanımlanan kullanıcı hesaplarının aktif hale getirilmesi sonrasında ise kullanıcı hesaplarıyla özel entegrasyon, entegrasyon ya da e-fatura portalı vasıtasıyla e- Fatura Uygulamasından e-fatura gönderme ve/veya alma gerçekleştirecektir.¹⁷⁸

Bu kapsamda uygulamanın yaygınlaşmasına yönelik olarak bahse konu özel entegratörlük müessesinden yararlanma olanağı getirilmiştir.¹⁷⁹ Buna göre çok sayıda fatura düzenleyen mükelleflerin, bilgi işlem alt yapısının yeterli olmaması ya da bilgi işlem sistemini işletmek istememeleri durumunda,¹⁸⁰ GİB' e başvuruda bulunan ve gerekli bilgi işlem altyapısını kuran mükellefler GİB' ten özel entegrasyon izni alanlara ait bilgi işlem sistemi aracılığıyla e- fatura işlemlerini gerçekleştirebilir.¹⁸¹

Az sayıda fatura düzenleyen,¹⁸² entegrasyon yoluyla e- fatura uygulamasını kullanmada yeterli alt yapısı da bulunmayan mükellefler, e- fatura işlemlerini e-fatura uygulamasının temel fonksiyonlarını içeren e-fatura portalını kullanarak da gerçekleştirebilir. Bu kapsamda kullanıcılar, kullanıcı hesaplarıyla "http://www.efatura.gov.tr" adresindeki portalda yer alan arayüzleri kullanarak e-faturayla ilgili gönderme-alma gibi temel işlemlerini yapabilmektedir.¹⁸³

Yüksek sayıda fatura düzenleyen ve gelişmiş bilgi işlem sistemleri olan mükellefler ise¹⁸⁴ gerekli entegrasyonu sağlamaları durumunda e-Fatura Uygulamasını doğrudan kendi bilgi işlem sistemleriyle de kullanabilirler.¹⁸⁵ Bununla birlikte söz konusu mükellefler sistemlerini 7 gün 24 saat kesintisiz açık tutmak (fatura ve ilgili mesajları alabilir ve gönderebilir halde) zorundadır. Ayrıca sistemdeki işlemler nedeniyle (bakım, onarım vb.) erişimin kesintiye uğrayacak olması durumunda, üç işgünü öncesinde (kesintiden) bildirimde

¹⁷⁸397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁷⁹<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkında.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹⁸⁰GİB. *Sık Sorulan Sorular: e-fatura uygulamasından nasıl yararlanabilirim?*
<http://www.efatura.gov.tr/ss.html>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018);
<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkında.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

¹⁸¹397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği Bölüm 5.

¹⁸²Sık Sorulan Sorular: E-Fatura uygulamasından nasıl yararlanabilirim?
<http://www.efatura.gov.tr/ss.html>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

¹⁸³397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği Bölüm 4-5.

¹⁸⁴Sık sorulan sorular: e-fatura uygulamasından nasıl yararlanabilirim?
<http://www.efatura.gov.tr/ss.html>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

¹⁸⁵397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

bulunmak ve iki gün içinde işlemini sonuçlandırarak sistemini aktif hale getirmek durumundadır. Mükellefin sistemin kesintisiz açık tutulmasına yönelik düzenlemeye uymaması durumunda ise entegrasyon izini iptal edilir ve portal hesabı otomatik açılır. Mükellef bu durumda özel entegratör ile anlaşarak özel entegrasyon yöntemiyle de e- Fatura Uygulaması kullanabilir.¹⁸⁶

1.3.4.4 e- Fatura türü olarak e-arşiv fatura

Çok sayıda belge düzenleyen ve ikinci nüshalarının kâğıt ortamda saklanmasıyla ilgili olarak ağır yük altında olan mükelleflerin, faturaların ikinci nüshalarının elektronik ortamda arşivlenmesini sağlamak için e-Arşiv projesi geliştirilmiştir.¹⁸⁷ 433 S. No.' lu VUK Genel Tebliği ile de e-Arşiv Uygulaması düzenlenmiştir. Bahse konu e- Arşiv Uygulaması, VUK gereği düzenlenmesi gereken faturaların, GİB' in belirlediği standartlarda elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafazası ve ibrazın ve raporlanmasına olanak sağlayan bir uygulamadır.¹⁸⁸ Söz konusu uygulamayla e-Fatura Uygulaması kapsamı dışında yer alan ve düzenlenmesi gereken diğer faturaların da elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı sağlanmıştır.¹⁸⁹

Bu kapsamda EFKS' ni kullananlara 1 yıl içinde, internet üzerinden ticaret yapan ve cirosu belirlenen tutar üzerindeki de 01/01/2016 tarihine kadar e-Arşiv Uygulamasına (Elektronik Fatura Kayıt Sistemini (EFKS) de kapsayacak şekilde oluşturulan) geçmesi zorunlu tutulmuştur.¹⁹⁰

Ayrıca 464 S. No.' lu VUK Tebliği ile e- ticaretin faaliyetlerin izlenmesi amacıyla e-ticaretin önemli paydaşlardan olan kargo ve lojistik işletmelerine (M1, M2 ve M3 Yetki Belgeleri olan), aracı hizmet sağlayıcılarına (platformlara) ve internet reklamcılığı hizmet araçlarına da sürekli bilgi verme yükümlülüğü (01.07.2016 tarihinden itibaren) getirilmiştir. Bankalardan ise e-ticaret faaliyetleri ile ilgili belli bilgileri GİB sistemine elektronik ortamda alınması öngörülmüştür.

¹⁸⁶397 S. No' lu VUK Genel Tebliği Bölüm 9; 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁸⁷GİB (2017). 2017 yılı performans programı. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

¹⁸⁸433 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

¹⁸⁹GİB, 2015, **a.g.k.**, 78. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018)

¹⁹⁰GİB, 2015, **a.g.k.**, 78. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018); 433 S. No' lu VUK Genel Tebliği; 464 S. No' lu VUK Genel Tebliği. Elektronik fatura kayıt sistemi (EFKS) için Bknz. <http://www.efatura.gov.tr/efkshakkinda.html>, (Erişim Tarihi: 30.01.2018)

Söz konusu düzenlemeler sonucunda, 2015 yılında internet satışla ilgili olarak zorunluluk kapsamına girenlerin, 2016 yılı itibariyle de elektronik fatura kayıt sistemini (EFKS) kullananların tamamının e-Arşiv Fatura Uygulamasına geçişi sağlanmıştır.¹⁹¹

Faturaların ikinci nüshalarının elektronik ortamda sağlanmasına dair veriler aşağıda yer almaktadır:

Tablo 1.2. e- Arşiv uygulamasına dair veriler

Yıl	e-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-Arşiv Fatura Sayısı (Adet)
2010 (2008-2009 Dahil)	6 (EFKS)	2.487.427.929
2011	6 (EFKS)	946.489.796
2012	6 (EFKS)	979.993.695
2013	6 (EFKS)	975.754.192
2014	17 *	1.038.320.533
2015	1.915	594.842.313
2016	6.161	1.043.384.973
Düzenlenen Toplam Fatura Sayısı		8.066.213.431
*EFKS ve e-arşiv kullanıcıları dâhildir.		

Kaynak: GİB (2017). 2016 Faaliyet Raporu. s. 103. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, s.103.

e-Arşiv uygulamasını, Temmuz 2017 itibariyle, 7.702 mükellef kullanmaktadır.¹⁹² Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, e-Arşiv Uygulamasından faydalanan mükellef sayısı ile düzenlenen faturalar yıllar itibariyle artış göstermektedir.

e-Arşiv Uygulaması, e-Fatura Uygulamasına kayıtlı mükellefler tarafından, kendilerine ait bilgi işlem sistemi veya özel entegratörün (GİB' den izin alan) bilgi işlem sistemi üzerinden kullanılabilir. Uygulama kapsamındaki belgeler, vergi mevzuatında yer

¹⁹¹ GİB (2017). 2016 Faaliyet Raporu. s. 102, www.gib.gov.tr; 107; 433 S. No' lu VUK Genel Tebliği; 464 S. No.'lu VUK Genel Tebliği 5. Bölümü.

¹⁹²GİB (2017). 2017 yılı kurumsal mali durum ve beklentiler raporu. s. 17. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.01.2018).

alan usul ve esaslara uygun olarak belirlenen sürelerde oluşturulmalı ve e-belgelerde, GİB amblemi, amblemin altında "e-Arşiv Fatura" ibaresi yer almalıdır. e- Belge olarak oluşturulan faturalar kâğıt ortamında da (alıcısının istemi halinde elektronik ortam iletilmesiyle ilgili adı geçen Tebliğin 7.1 ve 7.2 bölümündeki istisna haricinde) alıcısına teslim edilmelidir.¹⁹³ e-Faturanın, alıcısına gönderilen (kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen) şekli belgenin aslı, düzenleyenin muhafaza ettiği elektronik haliyse ikinci nüsha hükmündedir. Oluşturulan ikinci nüsha e-belgeleri aynı şekilde elektronik ortamda ve öngörülen sürelerde (mevzuatta kâğıt nüshalar belirlenen sürede) muhafaza ve istendiğinde de ibraz edilmelidir.¹⁹⁴

Mükellefler, düzenlemiş oldukları belgelerdeki bilgilerin gerçek duruma uygunluğundan sorumlu olup, bahse konu Tebliğde yer alan kaidelere uyulmaması halinde VUK' taki cezalar uygulanır.¹⁹⁵

e-Arşiv Uygulamasıyla mükelleflerin fatura düzenleme, saklama, arşivleme, iletme maliyetleri önemli ölçüde azaltılarak vergiye uyum maliyetleri düşürülmüştür.¹⁹⁶ Ayrıca fatura gönderiminin birkaç dakikada tamamlanması, faturaların şirketlerin nakit akış planına dâhil olma süresini kısaltması, ibrazının kolay ve hızlı olması ile kâğıt tasarrufu sayesinde çevre dostu bir uygulama olması yönleriyle avantajlar içermektedir.¹⁹⁷

1.3.4.5 e-Fatura Uygulaması ile e- Arşiv Uygulaması arasındaki farklar

e-Arşiv Uygulaması aracılığıyla oluşturulan ve e-fatura türü olan e-arşiv faturası,¹⁹⁸ e-Fatura Uygulaması kapsamı dışında kalan mükelleflere ve nihai tüketiciye kesilen faturanın elektronik ortama iletilmesidir. Bu nedenle de e-Arşiv Uygulamasında oluşturulan e- arşiv fatura, e-faturaların arşivlenmesi değildir.¹⁹⁹

¹⁹³433 S. No' lu VUK Genel Tebliği Bölüm 3, 6, 7.

¹⁹⁴433 S. No' lu VUK Genel Tebliği 9. Bölüm.

¹⁹⁵433 S. No' lu VUK Genel Tebliği 11. Bölüm.

¹⁹⁶GİB (2017). 2016 Faaliyet Raporu. s. 76. www.gib.gov.tr.

¹⁹⁷e-Arşiv uygulamasının avantajları nelerdir? https://www.ozelintegrator.com/sss/e-Arsiv?gclid=EAIaIQobChMI6_bapIH72AIVQcayCh132A81EAAYASAAEgKd4vD_BwE, (Erişim Tarihi: 28.01.2018)

¹⁹⁸e-Arşiv' i e-fatura' dan ayıran temel unsurlar! (25 Mayıs 2016). <http://www.milliyet.com.tr/e-arsiv-i-e-fatura-dan-ayiran-egitim-2251497/>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

¹⁹⁹e-Arşiv nedir? https://www.ozelintegrator.com/sss/e-Arsiv?gclid=EAIaIQobChMI6_bapIH72AIVQcayCh132A81EAAYASAAEgKd4vD_BwE, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

e-Fatura Uygulaması 421 S. VUK Genel Tebliğinde yer alan sektörlerde faaliyette bulunanlara zorunlu tutulmuş iken, e-Arşiv Uygulaması cirosu belirli tutar üzerindeki e-ticaret sitelerine zorunlu tutulmuştur.²⁰⁰

e-Fatura Uygulamasında kapsamında e-fatura alıcısına iletilmeden önce GİB' e gönderilmekte iken e-Arşiv Uygulamasında, ay sonunda GİB' e hazırlanan analiz ve verilerle iletilmektedir. Ayrıca e-Fatura Uygulamasında mali mühürle imzalanmakta ancak zaman damgası içermemekte iken, e-Arşiv Uygulamasında e-fatura hem mali mühür hem de zaman damgası ile onay alınarak saklanmaktadır.²⁰¹

1.3.5 VUK' ta düzenlenmiş olan fatura haricindeki belge türleri

Vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgeler 213 S. VUK' un vesikalar başlıklı üçüncü kısmında düzenlenmiş olup, birinci bölümünde kayıtların belgelendirilmesine dair hükümler yer almış, ikinci bölümde ise fatura (M. 229-232) ve fatura yerine geçen belgeler (M. 233-235) düzenlenmiştir. Üçüncü bölümde serbest meslek makbuzları (M. 236-237), ücretle ilgili ait kayıt ve belgeler (M. 238), diğer evrak ve vesikalar başlıklı beşinci bölüm ise taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (M. 240) ile tüccarlarla ilgili muhabere evrakı ile diğer belgeler (M. 241-242) yer almaktadır.²⁰² Ayrıca VUK' un mükerrer 257. Maddesi Maliye Bakanlığı' na belirlediği belgeleri düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi de düzenlenmiştir.

VUK' a göre kullanma zorunluluğu bulunan belgelerde (VUK' ta yer alan söz konusu belgeler ile Maliye Bakanlığınca zorunlu tutulan belgelerde) sahtecilik yapılması halinde sahtecilik eylemi özel belgede sahtecilik suçunu değil de VUK' a aykırılık (M. 359) suçunu oluşturur.²⁰³ Bu nedenle sahtecilik fiilinin maddi konusu olan belgenin VUK kapsamında

²⁰⁰e-Arşiv' i e-fatura' dan ayıran temel unsurlar! (25 Mayıs 2016). <http://www.milliyet.com.tr/e-arsiv-i-e-fatura-dan-ayiran-egitim-2251497/>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

²⁰¹e-Fatura ve e-arşiv arasındaki farklar nelerdir. <https://www.foriba.com/tr/e-fatura-ve-e-arsiv-arasindaki-farklar-nelerdir>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

²⁰²Bknz. YCGK. 11.3.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); 141 S. No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁰³Y. 11. CD. 14.11.2007 T., 2006/6740 E., 2007/7940 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); YCGK. 11.3.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017). Fatura esas itibarıyla özel belge niteliği taşıyan bir belgedir: Muhalefet şerhi. Y. 19. CD., 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

zorunlu tutulan belgelerden olup olmadığı hususu önem taşıdığından aşağıda VUK' ta öngörülen belgelere yer verilmiştir.

1.3.5.1 VUK' a göre fatura yerine geçen belgeler

VUK' un üçüncü kısım ikinci bölümünde perakende satış belgeleri (M. 233), gider pusulası (M. 234) ve müstahsil makbuzu (M. 235) fatura yerine geçen belge olarak düzenlenmiştir.

1.3.5.1.1 Perakende satış belgeleri (perakende satış vesikaları)

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutma mecburiyetindeki çiftçiler tarafından fatura verme zorunluluğunda olmadıkları satışlar ve yaptıkları işlerin tutarı için düzenlenen ve işletme veya mükellef adı, düzenleme tarihi ve alınan para miktarının perakende satış belgeleri (vesikaları) ile belgelendirmek zorundadır. Söz konusu belgeler perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, biletlerdir (giriş ve yolcu taşıma biletleri). Perakende satış fişi ile biletler, düzen içinde (seri ve sıra numarasıyla) oluşturulması gerekmektedir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi düzenlenerek müşteriye verilmelidir (VUK M. 233).²⁰⁴

Bununla birlikte birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, nihai tüketiciye yaptıkları satışların belirlenen tutarı aşması halinde veya belirlenen tutarı aşmasa da alıncının istemesi halinde mutlaka fatura düzenlemesi gerekmektedir. Satış bedeli öngörülen tutarı aşmayan (VUK M. 232' de yer alan) veya nihai tüketici tarafından fatura istenmemesi durumunda ise perakende satış fişi düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda VUK M. 232' nin birinci ve ikinci fıkra hükümleri kapsamında yapılan satışların bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi ve alınması gerektiğinden, söz

²⁰⁴VUK M. 233' e aykırı olarak düzenlenen sinema biletleri düzenleme filinin sahte belge düzenlemek suçunu oluşturduğundan, fiil nedeniyle VUK M. 359/b gereği mahkûmiyet kararının verilmesi gerekir: Y. 11. CD. 29.11.2004 T. ve 2003/7289 E. ve 2004/8818 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018); Bknz. 167 S. No.'lu VUK Genel Tebliği. Ayrıca turizm firmalarının taşıma hizmeti sunması halinde, faturanın düzenlenmesi durumunda ayrıca yolcu biletinin düzenlenmesine gerek olmadığı hakkındaki Tebliğ için Bknz. 177 Sıra No' lu VUK Genel Tebliği.

konusu satışlar nedeniyle perakende satış fişi düzenlemesi durumunda düzenlenen söz konusu perakende satış fişi geçerli olamaz.²⁰⁵

1.3.5.1.2 Gider pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin (perakende satış fişi düzenleme zorunluluğu olanlar ile serbest meslek erbabının), vergiden muaf esnaftan satın alımları nedeniyle düzenleyip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgeye gider pusulası denir. Söz konusu gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir (VUK M. 234/f-1).²⁰⁶ Ayrıca tüketicilerin malın iade edilip bedelin geri verilmesini istemesi veya başka bir mal veya hizmet ile değiştirilmesinin istenmesi halinde de işlemin düzeltilmesi kapsamında satıcı tarafından iade konusu mal nedeniyle gider pusulası düzenlenmelidir.²⁰⁷ Bu bağlamda KDV ve KV mükellefi olmayan kamu kurum ve kuruluşlarının mal iadelerinde de VUK M. 234 kapsamında gider pusulası düzenlenebilir.²⁰⁸

Düzenlenecek olan gider pusulasında mal veya hizmete dair bilgiler, bedeli/ücreti ile tarafları, adres ve tarih bilgilerine ilişkin öngörülen bilgilere yer verilerek düzen içinde (seri ve sıra numarası dâhilinde) iki nüsha halinde oluşturulmalıdır.

1.3.5.1.3 Müstahsil makbuzu

Fatura düzenleme mecburiyetinde olanlar, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödediklerinde, iki nüsha olarak müstahsil makbuzu (seri ve sıra numarasına göre) düzenleyip birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ise ona imzalatarak almak zorundadır (VUK M. 235).²⁰⁹

²⁰⁵167 S. No.'lu VUK Genel Tebliği.

²⁰⁶Bknz. VUK M. 234/f-2-3, 225 S. No.'lu VUK Genel Tebliği; 385 S. No.' lu VUK Genel Tebliği; DVDDGK 28.01.2000 T., 1999/237 E., 2000/37 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018).

²⁰⁷54 S. No.'lu KDV Genel Tebliği' nin (B) Bölümünün bir numaralı bendinin ikinci fıkrası; 385 S. No.'lu VUK Genel Tebliği' nin 4 numaralı bendi.

²⁰⁸17.04.2014 Tarih ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-1019 Sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.07.2018).

²⁰⁹Sahte müstahsil makbuzu düzenleme suçunda belgenin sahte düzenlenmesiyle suç meydana gelir: Y. 11. CD. 20.2.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); müstahsil makbuzunun sahteliği iddiasında adları söz konusu belgede yer alanların tanık beyanlarına başvurulması gerekir: Y. 11. CD. 1.6.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

1.3.5.2 VUK' ta yer alan diğer belgeler

213 S. VUK' un üçüncü kısmın ikinci bölümünde fatura ve fatura yerine geçen belgeler yer almakta, söz konusu üçüncü kısmın üçüncü bölümü ve sonrası bölümlerde ise diğer belgeler yer almaktadır. Aşağıda söz konusu belgelere yer verilmektedir.

1.3.5.2.1 Serbest Meslek Makbuzları

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatı için iki nüsha halinde öngörülen bilgileri (işlemin tarafları, alınan para miktarı ve alım tarihi gibi) içerecek şekilde seri ve sıra numarası dâhilinde düzenledikleri makbuzu imzalayarak bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bahse konu makbuzu istemek ve almak durumundadır (VUK M. 236-237).

1.3.5.2.2 Ücret bordrosu

İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmak zorundadır (VUK M. 238). Bordroda hizmet erbabının adı-soyadı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü, birim ücreti, çalışma süresi, ücret geliri üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı gibi bilgiler yer almalıdır (VUK M. 238).

1.3.5.2.3 Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler

VUK' ta taşıma işletmelerinin taşıma irsaliyesi ile yolcu listesi, konaklama yerlerinin ise (otel motel ve pansiyon gibi) günlük müşteri listesi düzenlemesine yönelik hükme yer verilmiştir (VUK M. 240).²¹⁰

Buna göre ücret karşılığında eşya taşıyan bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, kanunda yer alan bilgileri içerecek şekilde, “taşıma irsaliyeleri” kullanmalıdır. Bu zorunluluk nakliye komisyoncuları ile acenteleri için de geçerlidir.²¹¹ Şehirlerarasındaki yolcu taşımalarında ise VUK M. 233 gereği yolcu taşıma bileti kesme zorunluluğunda olan mükellefler (T.C. Devlet Demiryolları hariç), taşıtların her seferi için iki nüsha halinde

²¹⁰Şehirlerarası yolcu taşımada bilet kesme zorunluluğu olan mükellefin, sahte basılan yolcu listesi kullanmasının VUK M. 359 kapsamında suç teşkil eder: Y. 11. CD. 14.2.2002 T., 2002/33 E., 2002/1263 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.01.2018)

²¹¹Bknz. VUK M. 240/1-A.

“yolcu listeleri” düzenleyerek, bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshası ise işyerinde bulundurmamak durumundadır. Biletlerin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi durumunda, yolcu listeleri 3 nüsha düzenlenip, bir nüshası da bu kişiler nezdinde saklanır.²¹²

Konaklama yerleri (otel, motel ve pansiyon vb.) ise oda, bölme ve yatak planlarına uygun şekilde “günlük müşteri listeleri” düzenleyip, işletmede bulundurmamak zorundadır.²¹³

1.3.5.2.4 Muhabere belgeleri (evrakı)

VUK’ a göre tüccarlar her türlü ticari işlemleri ile ilgili yazdıkları ve aldıkları mektupları saklaması zorundadır (213 S. VUK M. 241-243).²¹⁴

1.4 Faturanın vergi hukuku ve ticaret hukuku açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi

Fatura hem vergi matrahının tespitinde hem de dayanağı olan sözleşmenin ifa edildiğinin ispatına yaran bir belgedir.²¹⁵ Bu nedenle de fatura VUK ve TTK’ de hükme bağlanmıştır.²¹⁶ Fatura ile ilgili düzenleme yapılırken VUK’ ta vergi mükellefiyeti, TTK’ de ise tacir ve ticari işletme esas alınmıştır. Bu nedenle TTK’ nin faturaya dair hükümlerinin uygulama alanı, VUK’ taki düzenlemelere göre daha dardır.²¹⁷

Fatura VUK’ ta ayrıntılı olarak yer almakta (M. 229-232) iken, TTK’ de ise esas itibarıyla tacir olmanın sonuçları (yükümlülükleri) arasında (6201 S. TTK M. 21, mülga 6762 S. TTK M. 23) yer verilmektedir.²¹⁸ Bu kapsamda VUK’ ta faturanın tanımı yanında (M. 229), faturada bulunması gereken asgari bilgiler (M. 230), fatura düzenlenirken uyulması gereken kurallar (M. 231), fatura kullanma zorunluluğu (M. 232) hükme bağlanmıştır. TTK’

²¹²Bknz. VUK M. 240/1-B.

²¹³Bknz. VUK M. 240/1-C.

²¹⁴Bknz. VUK M. 241-243.

²¹⁵O. M. Köstü (2011). *Danıştay içtihatları ışığında sahte fatura ve tespiti*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 6, 33. Bknz. Ünal, 2013, **a.g.k.**, 6.

²¹⁶Bknz. VUK M. 229-232; 6201 S. TTK M. 21, M. 64, M. 65 (Mülga 6762 S. TTK M. 23 ve M. 66).

²¹⁷O. K. Ünal (1997). Türk hukukunda fatura kavramı ve hukuki mahiyeti. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1 (2). S. 41-45, 50-51.

²¹⁸H. Domaniç ve E. Ulusoy (2007). *Ticaret hukukunun genel esasları: TTK tasarısı ve gerekçeleri ile birlikte*. (5. Baskı), İstanbul: Arıkan. s. 225.

de ise faturanın doğrudan düzenlendiği madde sadece 21. Maddedir. Söz konusu maddede faturanın ispat kuvvetine dair düzenlemeye yer verilmiştir.

Faturayla ilgili düzenlemenin yer aldığı VUK M. 229' da faturanın tanımına doğrudan yer verilmiş iken TTK M. 21' de ise faturanın tanımına yer verilmemiştir. Bununla birlikte TTK M. 21' den dolayı olarak faturanın tanımına ulaşılabilmektedir.

VUK' ta faturanın ticari bir belge olduğu ve ticari faaliyette bulunanlarca düzenlenmesi gerektiğini belirtmekte iken (M. 229), VUK' ta defter tutmak mecburiyetindeki çiftçilere de fatura düzenleme zorunluluğu (M. 232) getirildiğinden, TTK anlamında mutlak bir ticari belge mahiyetinde değildir.²¹⁹ Buna karşın VUK M. 229' daki faturanın ticari bir belge olarak ifade edilmesine karşın VUK M. 232' de ise müessese ve iş sahibi kavramlarıyla tacir olanlara özgü bir belge olmadığı anlaşıldığından, söz konusu ifade TTK' de yer alan ticari iş kavramıyla uyumlu değildir. Zira TTK M. 3' te ticari iş kavramı sadece taciri ve ticari ilemesinin işleri değil TTK' de düzenlenen tüm fiil ve işlemleri içeren bir kavram olarak tanımlanmıştır.²²⁰

VUK ve TTK kapsamında faturanın düzenlenebilmesi için taraflar arasında mal veya hizmet satışının bulunması gerekmektedir. Yargıtay kararında da VUK M. 229, M. 231/5 ile TTK M. 21/1 gereği, faturanın mal veya hizmet teslimi nedeniyle düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.²²¹ Diğer bir Yargıtay kararında da VUK' un faturanın kimler tarafından hangi hallerde zorunlu olduğu ile ilgili maddesi (VUK M. 232) ve TTK' nin fatura ile ilgili hükmün yer aldığı maddesi (TTK M. 21/1-2, mülga TTK M. 23/1-2) uyarınca faturanın düzenlenebilmesi için öncelikle taraflar arasında akdi bir ilişkinin bulunması gerektiği vurgulanmıştır.²²²

VUK ve TTK' deki hükümlere göre fatura, mal veya hizmetin teslimi nedeniyle oluşan borç tutarını gösteren bir belgedir. Borç ilişkisi de satıcı ile alıcı faturanın asli unsuru olup, asli unsurlarda eksikliğin bulunması halinde ise TTK ve VUK' ta yer alan fatura tanımı karşılanmamış olur. Bu durumda gerçek bir faturadan söz edilemeyeceğinden, düzenlenen

²¹⁹Özyer, 2015, **a.g.k.**, 451.

²²⁰Ünal, 2013, **a.g.k.**, 12-13. Bknz. 6102 S. TTK M. 3.

²²¹Y. 15. HD., 2015/4557 E., 2015/6289 K., 09.12.2015 T., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

²²²YİBHKGK. 27.06.2003 T. 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

fatura da sahte fatura niteliği taşır.²²³ Bu bağlamda fatura sözleşmenin ifası aşamasıyla ilgili olması nedeniyle, faturanın düzenlenebilmesi için sözleşmenin bulunması gerekmektedir.²²⁴ Bu nedenle sözleşme ilişkisi bulunmadan faturanın düzenlenmesi halinde ise, düzenlenen belge fatura niteliğini taşıyamaz²²⁵ ve söz konusu belge genel hükümlere tabi olur.²²⁶

Ayrıca VUK' ta faturanın zorunlu içeriği (asgari unsurları) ve şekil şartları ayrıntılı olarak düzenlemiş iken faturanın şekli ve kapsamına dair TTK' de özel hüküm bulunmamaktadır (VUK M. 230, TTK M. 21).²²⁷

VUK M. 232' te tacir dışındakilerin de fatura düzenleme zorunluluğu hükme bağlanmışken TTK M. 21' de tacirin fatura düzenlemesini hükme bağlamıştır. Buna ek olarak VUK M. 232' te, istisnai şartlar hariç olmak üzere, fatura kullanımı zorunlu tutulmuş iken TTK M. 21' de ise faturanın düzenlenmesi karşı tarafın istemine tabi tutulmuştur. Bununla birlikte VUK M. 232' de fatura düzenleme zorunluluğuna getirilen istisna hükmünde, satış işleminin bedeli öngörülen tutarı geçmemesi ve karşı tarafında istememesi halinde fatura düzenlemek, TTK M. 21' deki gibi karşı tarafın isteğine tabi tutulmuştur.²²⁸ Bu bağlamda TTK' de tacirin fatura düzenlemesi müşterinin isteğine bağlı tuttuğundan (M. 21), müşterinin fatura istememesi halinde tacirin fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu hüküm (TTK M. 21) VUK' ta fatura düzenlemeyi zorunlu tutan VUK M. 232 ile tam uyumlu değildir.²²⁹ Buna karşın tacirler, TTK M. 21/1' den bağımsız olarak, VUK M. 231/5 gereği en geç 7 (yedi) gün içinde (mal teslim veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren) fatura düzenlemek zorundadır.²³⁰

Öngörülen şekil şartlarına aykırılığa uygulanacak yaptırım kapsamında ise VUK' ta süresinde düzenlenmeyen (yedi gün) faturanın düzenlenmemiş sayılacağı (M. 231) hükme bağlanmıştır. Ancak VUK M. 231' de yer alan diğer şekil şartlarına uymamanın yaptırımı

²²³Z. Gider (2012). Sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ayrımı. *Vergi Dünyası*, (365), 80-81.

²²⁴YİBHKGK. 27.06.2003 T. 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

²²⁵Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 275; YİBHKGK. 27.06.2003 T. 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326).

²²⁶Arslanlı, 1960, **a.g.k.**, 40. Teyit mektubunun ispat gücü hakkında Bknz. Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 279; 6102 S. TTK M. 21/3.

²²⁷Y. 23. HD. 13.01.2015 T., 2014/3309 E., 2015/127 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

²²⁸Bknz. TTK M. 21, VUK M. 232.

²²⁹Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 226.

²³⁰Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 275.

VUK' ta açıklanmamıştır. Buna karşın faturada imzanın bulunmaması durumunda (VUK M. 231/4) yazılı sözleşmenin düzenlendiği Borçlar Kanunu (BK) M. 13-15 gereği; faturada işlemin tarafı, malın cinsi, miktarı, tutarı, işin niteliği, niceliği ve ücretin yer almadığı durumunda da VUK M. 229 ve TTK M. 21 gereği faturanın geçersiz olması zorunludur.²³¹ Ayrıca işlemin tarafı ve malın miktarı ve tutarına ilişkin söz konusu bilgilerin VUK' un 230. Maddesinin dördüncü fıkrası gereğince faturada bulunması gerektiğinden, VUK M. 227/3 uyarınca fatura vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş kabul edilir.

Dolayısıyla fatura ticari işlemlerin esasını oluşturduğundan ve işlemleri birbirine bağladığından, VUK' taki söz konusu ayrıntılı düzenlemeler sadece vergisel amaca hizmet etmemiş, ayrıca ticari işlemlerin düzenini de sağlamıştır.²³² Bu bağlamda bahse konu ayrıntılı düzenleme nedeniyle, faturanın TTK açısından önemi, ispat kuvveti ile ilgilidir.²³³

TTK M. 21/2' de fatura münderecatına 8 (sekiz) gün içinde itiraz edilmemesi halinde fatura içeriğinin kabul edilmiş varsayılacağına dair kural hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümlerle de özel olarak faturanın ispat kuvveti düzenlenmiştir.²³⁴ Buna karşın VUK' ta ise faturanın zorunlu içeriği ayrıntılı olarak hükme bağlanmış iken, TTK M. 21/2' de neyi ifade ettiğini açıklamadan fatura içeriğinden söz edilmektedir. Bununla birlikte VUK M. 230 ve TTK M. 21 birlikte değerlendirildiğinde, faturanın olağan içeriğinin akdin ifası ile ilgili hususlarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır.²³⁵ Yargıtay da kararında, VUK' taki faturanın tanımı (M. 229), fatura düzenleme süresi ve süresinde düzenlenmemiş faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağına dair hüküm (VUK M. 231/5) ile TTK M. 21/1-2 hükmü gereği süresinde faturaya itiraz etmeyerek faturayı kullanan kişinin faturanın geçerli sözleşme ilişkisi kapsamında alım nedeniyle düzenlendiğini kabul etmiş sayılacağı, bu durumda ispat yükünün faturayı kabul ederek kullanan tarafta olduğundan, faturayı alan mal veya hizmet

²³¹Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 227- 228.

²³²Turgay, 1977, **a.g.k.**, 827.

²³³Domaniç ve Ulusoy, 2007, **a.g.k.**, 228, Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 275. Bknz. Sengir ve Taray, 1968, **a.g.k.**, 8.

²³⁴Bknz. YİBHKG. 27.06.2003 T. 2001/1 E., 2003/1 K. (RG. 24.12.2003/25326); Y. 23. HD., 13.01.2015 T., 2014/3309 E., 2015/127 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

²³⁵Y. 23. HD. 13.01.2015 T., 2014/3309 E., 2015/127 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

almadığından fatura sebebiyle borçlu olmadığını hususundaki iddiasını yazılı veya kesin delille ispatlaması gerektiği yönünde hüküm vermiştir.²³⁶

Faturanın elektronik ortamda kullanımı ile ilgili olarak, VUK mükerrer M. 242 ile belgelerin Maliye Bakanlığına elektronik belgenin oluşturulması, kaydı, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına dair usul ve esasları belirleme yetkisi hükme bağlanmıştır. Bakanlık da söz konusu yetkiye istinaden 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği ile faturaların elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar getirmiştir. TTK' de ise e- faturaya dair yalnızca M. 1525/1' de düzenleme yapılmıştır. Buna göre taraflar arasında açıkça anlaşmış olma şartıyla faturanın elektronik olarak düzenlenebileceği, gönderilebileceği, itiraz edilebileceği ve kabul edilmesi halinde de hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Bununla birlikte olası ihtilafta vergi mevzuatı kapsamında fatura düzenlemek ve almak durumunda olan tacirlerin nasıl hareket etmesi gerektiği açık olmadığı ileri sürülmektedir.²³⁷ Ancak TTK M. 64/5 hükmünde tacirlere VUK' taki defter tutma ve kayıt zamanı, muhasebe usulünü seçme serbestisine ilişkin hükmün yer aldığı M. 175 ve Maliye Bakanlığı tarafından mükerrer M. 257' ye istinaden yapılmış olan düzenlemelere uyma zorunluluğu getirilmiştir. e- Fatura Uygulamasına ilişkin esas ve usullerin düzenlendiği 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliğde ise Tebliğin VUK mükerrer M. 242' ye istinaden çıkarıldığı belirtilmiştir. Bununla birlikte Bakanlığın söz konusu hususta VUK M. 257/3 kapsamında da yetkisi bulunduğundan, ayrıca e- arşiv fatura uygulamasına dair düzenlemenin yer aldığı 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliğinde de bahse konu Tebliğin VUK mükerrer M. 242' ye istinaden de düzenlendiği belirtildiğinden, TTK M. 64/5 hükmü gereği vergi mevzuatı kapsamında faturayı elektronik ortamda kullanmak zorunda olan tacirin Maliye Bakanlığının düzenlemelerine uygun olarak işlem yapması, ayrıca kendisine gelen elektronik faturaya itiraz etmesi gerekmesi halinde TTK M. 21/2 kapsamında süresinde itiraz etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.²³⁸

Düzenlenen faturaların kendilerinden beklenen fonksiyonu icra edebilmesi için, faturaların belli süreyle saklanması, gerektiğinde de yetkililere ibrazıyla ilgili hem VUK hem

²³⁶Y. 15. HD. 30.05.2016 T., 2016/944 E., 2016/3009 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

²³⁷M. Eren ve A. Vural (2015). Ticaret hukuku yönünden e-fatura uygulamasında karşılaşılan sorunlar. *İzmir Barosu Dergisi*, (2), 262-263, 266.

²³⁸Bknz. VUK M. 175, Mük. M. 257, Mük. M. 242; TTK M. 64/5, 397 S. No.' lu VUK Genel Tebliği; 26.06.2015 T. ve 67854564-1741-317 S. Özelge. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

de TTK' de düzenleme yapılmıştır. Bu bağlamda VUK M. 253' te faturanın 5 (beş) yıl süreyle saklanması ve gerektiğinde söz konusu faturaların yetkililere ibrazı zorunlu tutulmuştur. TTK M. 82 kapsamında ise faturaların 10 (on) yıl süreyle saklanması ve ibrazı zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle tacir olan vergi mükellefinin faturalarını VUK M. 253' te yer alan süreden daha fazla olan bir sürede (10 yıl süreyle) muhafaza etmek durumundadır.

Faturanın söz konusu saklama süresi içerisinde zayi olma olasılığı da bulunmaktadır. Bu nedenle TTK' de faturanın saklanma süresi içinde zayi olması durumunda, zayi belgesi alınmasına yönelik düzenleme yapılmıştır (TTK M. 82/7). VUK' ta ise zayi belgesine dair özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak VUK M. 13/4 te irade dışında belgenin elden çıkmış olması mücbir sebep olarak düzenlenmiştir.²³⁹ Buna karşın TTK M. 82/7 kapsamında açılan dava hasımsız olduğundan, söz konusu zayi belgesi kesin kanıt teşkil etmediğinden, ayrıca bahse konu belge özel hukuka ilişkin bir belge olduğundan, faturanın ibraz edilmemesiyle ilgili ceza davasında, faturanın zayi olduğu iddia ve ispat edilebilir.²⁴⁰

²³⁹M. F. Önder ve Ö. Tekşen (2004). Muhasebe hukuku açısından fatura ve karşılaşılan sorunlar ile çözüm önerileri. *Mali Çözüm*, (69), 131-132.

²⁴⁰B. Doğrusöz (01 Ekim 2015). Zayi belgesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/zayi-belgesi/25537>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

“Hepimizde biraz Machiavelli felsefesi vardır.”²⁴¹

İKİNCİ BÖLÜM

2 VERGİ CEZA HUKUKUNDA SAHTE FATURA

2.1 Genel Olarak Sahte Belge

2.1.1 Etimoloji ve kavramsal açıklama

Sahte kelimesi, Farsça’ dan türemiş bir kelime olup, “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, gerçek olmayan” anlamlarına gelmektedir.²⁴² Sahte kelimesi “...*düzmece, yapmacık; yalandan; taklit...*”²⁴³ olarak da ifade edilmektedir.

Sahtecilik ise gerçeğin hileli bir şekilde değiştirilmesi, gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesidir.²⁴⁴ Bu nedenle sahtecilik kelimesi söz, fiil veya yazıda gerçeğin değiştirilmesi hallerini kapsamaktadır.²⁴⁵

Dolayısıyla sahte olma ve aldatma da birbiri ile ilişkili iki kavramdır.²⁴⁶ Bu kapsamda sahtecilik kavramı özünde aldatma niteliğini de bulundurmaktadır.²⁴⁷ Bu nedenle aldatıcılık tüm sahtecilik suçlarında olan bir ögedir.²⁴⁸

Ayrıca sahtecilik, bir şeyi gerçekmiş gibi gösterme amacıyla hile yapmaktır.²⁴⁹ Bu nedenle geniş anlamda sahtecilikte, fiil bir amaç değil de başka bir suçun işlenmesinde araç olup, suçun meydana gelebilmesi için başka hareketlerin de işlenmesi gerekmekte iken, dar anlamda sahtecilikte ise doğruluğuna inanılması zorunluluğu olan bir işaretteki gerçekliğin değiştirilmesiyle doğruluğuna olan güvenin sağlanmasına yönelik amacın sarsıldığı kabul

²⁴¹H. H. Hinrichs (1969). Oyun teorisi ve rasyonel vergi kaçakçısı. (Çev: İzzettin Önder). *MAMKD*, (19), s. 142.

²⁴²TDK. *Büyük Türkçe sözlük*, www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.11.2018).

²⁴³F. Develioğlu (1993). *Osmanlıca-Türkçe ansiklopedik lügat*. (11. Baskı), Ankara: Aydın Kitabevi. s. 913.

²⁴⁴M. E. Artuk, A. Gökçen ve A. C. Yenidünya (2015). *Ceza hukuku: özel hükümler*. (15. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi. s. 600-601.

²⁴⁵S. Eрман (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları (3. Cilt)*. (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü. s. 3.

²⁴⁶Antollisei (1999) *Manuale di diritto penale, parte speciale*, vol. II, Milano, s. 57’ den aktaran Toroslu, 2012, **a.g.k.**, 201.

²⁴⁷Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2015, **a.g.k.**, 600-601.

²⁴⁸Donay, 2007, **a.g.k.**, 298.

²⁴⁹H. T. Gökcan (2009). Resmi belgede sahtecilik suçu (TCK M. 204). *Ankara Barosu Dergisi*, (3), s. 93.

edilmekte ve neticeyle sahtecilik kavramı birleşmektedir.²⁵⁰ Tarihsel süreç içerisinde ise sahtecilik kelimesi geniş anlam yerine belirttiğimiz şekilde özel bir anlama kavuşmuştur.²⁵¹

Suçun yöneldiği işlendiği obje veya insan suçun maddi konusu iken, kanunla korunan hak ve fayda ise suçun hukuki konusudur.²⁵² Sahtecilik suçlarının hukuki konusu da kamunun güvenidir. Kamu güvenini ihlal eden bu suçlar, toplumun güven duyduğu şeyler üzerinde gerçekleşmektedir.²⁵³ Zira hukuk düzeni tarafından ispat kuvveti tanınan şey ile doğruluk ve gerçekliğine güvenilme zorunluluğu olan dış şekil ve alametlerin (para, mühür gibi) sahtekârlıktan korunmasında toplumun menfaati vardır.²⁵⁴

Fiilin kamu güvenini ihlal ettiğinin kabul edilebilmesi için ise kamuyu aldatmaya elverişli olması gerekmektedir.²⁵⁵ Bununla birlikte aldatma niteliğinin bulunup bulunmadığı objektif olarak anlaşılmalıdır.²⁵⁶ Diğer bir ifadeyle aldaticılık niteliği için sahteciliğin belirsiz sayıda kişiyi aldatabilecek nitelikte bulunması²⁵⁷ve ilk görüşte sahteciliğin anlaşılabilmesi gerekmektedir.²⁵⁸ Dolayısıyla sahteciliğin ilk bakışta herkes tarafından fark edilebilmesi halinde fiilde aldatma kabiliyeti (iğfal kabiliyeti) bulunmamakta iken, sahteciliğin herkes tarafından anlaşılabilmesi halinde ise fiilde aldatma kabiliyeti bulunmaktadır.²⁵⁹ Bu nedenle de muhatabın hatası, dikkatsizliği veya özensizliğinden kaynaklanan iğfalde (kandırma), hukuksal açıdan fiilde aldatma yeteneğinin bulunduğundan söz edilemez. Bu kapsamda aldatma yeteneğinin bulunup bulunmadığının tespiti ise mahkemenin takdir yetkisi içerisinde olup, hâkim maddi vakıa göz önüne alınarak, sahteciliğin kolaylıkla anlaşılıp anlaşılamayacağını saptamalı ve sonucuna göre aldatma yeteneğinin olup olmadığını takdir ve tespit etmelidir.²⁶⁰ Aldatmaya uygun, gerçek olmayan şey sahte olduğundan,²⁶¹ aldatma

²⁵⁰Mirto (1946). *La falsita in atti*, 2. Tabı, Roma, 48' den aktaran Erman, 1981, **a.g.k.**, 1.

²⁵¹Erman, 1981, **a.g.k.**, 4.

²⁵²N. Centel, H. Zafer ve Ö. Çakmut (2014). *Türk ceza hukukuna giriş*. (8. Baskı). İstanbul: Beta. s. 218.

²⁵³Toroslu, 2012, **a.g.k.**, 202.

²⁵⁴Erman, 1981, **a.g.k.**, 9-10.

²⁵⁵Antollisei (1999). *Manuale di diritto penale, parte speciale*, vol. II. Milano. s. 71' den aktaran Toroslu, 2012, **a.g.k.**, 213.

²⁵⁶YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E. ve 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

²⁵⁷S. Esen (2007). Anlatımlı ve içtihatlı malvarlığına karşı suçlar, belgelerde sahtecilik ve bilişim alanında suçlar. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 469.

²⁵⁸S. Donay (2007). *Türk Ceza Kanunu şerhi*. İstanbul: Beta. s. 297.

²⁵⁹Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2015, **a.g.k.**, 601.

²⁶⁰YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E., 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

²⁶¹Mirto (1946). *La falsita in atti*, 2. Tabı, Roma, 25' ten aktaran Erman, 1981, **a.g.k.**, 1.

yeteneğinin bulunmadığının belirlenmesi durumunda ise vasıtada elverişsizlik nedeniyle işlenemez suç oluşacak²⁶² ve kamu güveni ihlal edilmediğinden (kamu güveni zarar görmediğinden) sahtecilik suçu da oluşmayacaktır.²⁶³

Dolayısıyla kamu güveni kavramı, dar anlamda sahtekârlığı geniş anlamda sahtekârlık kavramından ayıran tek ölçüdür.²⁶⁴ Roma hukukunda cezalandırılan ilk sahtekârlık fiilleri paralarda ve vasiyetnamelerde ki sahtekârlık fiilleri olmuş ve daha sonra sahtekârlık fiillerini cezalandıran kanuna (Lex Cornelia nummaria testamentaria veya de falsis adımı almıştır) diğer sahtecilik fiilleri eklenmiştir.²⁶⁵ Öğreti, sahtekârlık suçlarını diğer hile suçlarından kesin olarak ayırmaya yönelmiş, 1810 Fransız Ceza Kanunu modern hukuka hâkim olacak esaslar getirmiş, cezai hileyi medeni hileden ve hile suçları da kesin olarak birbirinden ayırmış, hırsızlık, dolandırıcılık, emniyeti suiistimali mala karşı işlenen suç olarak kabul ederek sahtekârlık kavramından çıkarmış, iftira, yalan şahitliği şahıs aleyhine işlenen suç olarak saymış, sahtekârlık suçlarını ise kalpazanlık, Devlet mührünün taklidi, altın ve gümüş vezinlerinin tespitine yarayan zimbaların taklidi, banka kaimlerinin veya itibari amme kâğıtlarının taklidi, resmi ve özel evrakta sahtekârlık olarak dar anlamda belirlenmiştir.²⁶⁶

Bazı suçlarla sadece kamusal nitelikli menfaatlerin korunması amaçlanmakta iken bazı suçlarda ise kamusal menfaat yanında kişilerin menfaatlerinin de korunması amaçlanabilmektedir.²⁶⁷ Bununla birlikte kanun koyucu kamu güvenine üstünlük tanıyarak söz konusu suçları topluma karşı işlenmiş suçlar arasında düzenlemiştir. Ancak bu durum sahtecilikle ilgili hükümler değerlendirilirken bahse konu iki ihlalin göz önünde bulundurulmasını engellemez.²⁶⁸ Kamu güvenine karşı suçlar kamusal değerlerde sahtecilik (parada sahtecilik, paraya eşit sayılan değerlerde sahtecilik, kıymetli damgada sahtecilik, para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlarda sahtecilik), mühürde sahtecilik ve

²⁶²N. Meran (2008). Yeni Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilik, malvarlığı, bilişim suçları ile ekonomi ve ticaret alanında suçlar. (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 460.

²⁶³Esen, 2007, **a.g.k.**, 469, Meran, 2008, **a.g.k.**, 460.

²⁶⁴Erman, 1981, a.g.k, 14.

²⁶⁵Donnedieu de vabres (1943). Essai sur la Notion de prejudice dans la theorie generale du faux documentaire. Paris, 3 ten aktaran Erman, 1981, **a.g.k.**, 10.

²⁶⁶Mirto (1946). *La falsita in atti*, 2. Tabı, Roma, 49' dan aktaran Erman, 1981, a.g.k, 13-14.

²⁶⁷Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 315.

²⁶⁸Toroslu, 2012, **a.g.k.**, 207.

belgelerde sahtecilik suçları olarak üç ana gruba ayrılmaktadır.²⁶⁹ Bu bağlamda TCK' nin ikinci kitabının üçüncü kısmının dördüncü bölümünde yer alan suçların iki hukuki konusu bulunmakta olup, bunlar hukuki ilişki ve faaliyetlerdeki güven diğer bir ifade ile kamu güveni, diğeri ise kanıtlayıcı vasıtaların gerçekliğinin ve doğruluğunun garanti edilmesi şeklindeki özel menfaattir.²⁷⁰ Bununla birlikte TCK' de adli faaliyetle ilgili sahtecilik (TCK M. 267-275), bozulmuş ve değiştirilmiş gıda ve ilaç ticareti (TCK M. 186), Devletin güvenliğine veya iç veya dış siyasal yararına ilişkin belgelerde sahtecilik suçu (TCK M. 326) gibi çok sayıda kişiyi aldatma niteliği olan fiiller ise “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” bölümünde düzenlenmemiştir.²⁷¹ Bu bağlamda örneğin ticaret ve sanayide ve müzayedeye hile ve fesat karıştırmak kamu güveni aleyhine olmayıp, bu suçlar ticari ve iktisadi suçlarla birlikte kamu ekonomisi aleyhine işlenen suç niteliğindedir ve sahtekârlık kavramına dâhil değildir.²⁷²

Bu bağlamda belgede sahtecilik kavramına da değinilmesinde fayda vardır. Sahte belge, özel inceleme yapılmadan gerçek olmadığı anlaşılamayan belgedir.²⁷³ Bu bağlamda, sahteciliğin gerçeğin değiştirilmesiyle eş anlamlı olması sebebiyle, belgenin sahte olması halinde, gerçekliğin değiştirilmesi (hakikatin tahrifi) de gerçekleşmiş olmaktadır.²⁷⁴ Bu nedenle belgede sahtecilik sözlü yalanın belgeye dönüşmüş hali olarak ifade edilebilir.²⁷⁵

Sahtecilik fiiliyle söz konusu nitelikteki bir belgenin (sahte belgenin) düzenlenmesine ya da gerçek olan belgede değişiklik yapılmasına neden olduğundan²⁷⁶ belgede (evrakta) sahteciliğin maddi konusu belge niteliğindeki yazıdır.²⁷⁷ Bu nedenle hukuki sonuç doğurmayan (sadece bir işlemin varlığını doğrulayan yazı belge niteliği taşımadığından) yazılardaki sahtecilik, belgede sahteciliği oluşturamaz.²⁷⁸

²⁶⁹K. Taşdemir ve R. Özkepir (2009). *5237 sayılı TCK'da Açıklamalı-İçtihatlı Sahtekarlık Suçları*. Ankara: Turhankitapevi. s. 1.

²⁷⁰Toroslu, 2012, **a.g.k.**, 208.

²⁷¹Toroslu, 2012 **a.g.k.**, 202.

²⁷²Erman, 1981, **a.g.k.**, 15.

²⁷³5237 s. TCK M. 204 gerekçesi. TBMM 664 No.'lu Komisyon Raporu, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

²⁷⁴Erman, 1981, **a.g.k.**, 233.

²⁷⁵Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 83.

²⁷⁶Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 74.

²⁷⁷Erman, 1949a, 167.

²⁷⁸Y. 6. CD. 16.10.1979 T., 1979/6461 E., 1979/6599 K., Yargıtay Kararları Dergisi (1980). 6(1), s. 138-139.

Belgede sahtecilik, gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi, gerçek belgeye ekleme yapılması, gerçek belgenin tamamen veya kısmen değiştirilmesi şeklinde oluşabilir.²⁷⁹ Bu nedenle sahtecilik maddi sahtecilik ve fikri sahtecilik şeklinde yapılabilir. Maddi sahtecilik, içeriği doğru ama gerçek olmayan çıkarma ve eklemelerle taklit yoluyla baştan sahte belge düzenleme iken fikri sahtecilik ise gerçek ancak içeriği doğru olmayan belge şeklindeki sahtecilik hareketidir.²⁸⁰

Belgede sahtecilik fiilinin ortak unsuru ise gerçeğin değiştirilmesi, aldatma gücü, zarar ihtimali ve kast olarak sayılabilir.²⁸¹

Belgede sahteciliğin hukuki konusu kamu güvenidir.²⁸² Belgede sahtecilik suçuyla da belgelere (her türlü saldırı ve ihlale karşı korunan) duyulan kamu güveninin korunması amaçlanmaktadır.²⁸³ Belgede sahtecilik suçunda hukuki menfaat ile sahtekârlığın konusu olan yazı arasında çok yakın bağ bulunmaktadır.²⁸⁴ Zira belgedeki irade beyanı hakikatin tespitinde kullanıldığından,²⁸⁵ ispat araçlarından olan yazının sahtekârlık eylemlerine karşı da korunması zorunludur.²⁸⁶ Bu nedenle de gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi, gerçek belgeye ekleme yapılması, gerçek belgenin değiştirilmesi (tamamen veya kısmen) fiillerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek, söz konusu fiiller yaptırıma bağlanmıştır.²⁸⁷

Belgede sahtecilik suçunun oluşması için zarar veya zarar tehlikesinin varlığı gerekmektedir.²⁸⁸ Zararın meydana gelmesi zorunlu olmayıp, toplumsal ya da kişisel zarar ihtimalinin bulunması yeterlidir.²⁸⁹ Bu bağlamda sahte belgenin zarar meydana getirmesi şart olmamakla birlikte, belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için fiilin zarar verme imkân ve ihtimalinin bulunması gerektiğinden, faydasız veya lüzumsuz olan sahtecilik halinde fiil

²⁷⁹YCGK. 19.02.2008 T., 2006/6.MD-346 E., 2008/25 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); YCGK. 29.09.2015 T., 2015/412 E., 2015/286 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E., 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

²⁸⁰Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 74.

²⁸¹Ekinci ve Esen, 2003, **a.g.k.**, 3-6.

²⁸²Esen, 2007, **a.g.k.**, 451.

²⁸³Taşdemir ve Özkepir, 2009, **a.g.k.**, 2.

²⁸⁴Erman, 1981, **a.g.k.**, 202.

²⁸⁵Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2015, **a.g.k.**, 583.

²⁸⁶S. Erman (1949a). Evrakta sahtekarlık suçunda varaka mevhumu. *İÜHFEM*, 15 (1), s. 177.

²⁸⁷YCGK. 19.02.2008 T., 2006/6.MD-346 E., 2008/25 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); YCGK. 29.09.2015 T., 2015/412 E., 2015/286 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

²⁸⁸Tezcan, Erdem ve Önok, 2012, **a.g.k.**, 688-689.

²⁸⁹Taşdemir ve Özkepir, 2009, **a.g.k.**, 14.

nedeniyle suç oluşmaz.²⁹⁰ Ancak ispat araçlarının her türlü sahtecilik fiiline karşı korunmasının sağlanması için, belgede sahtecilikte ferdi zarar olmasa da suç oluşmuş kabul edilir.²⁹¹ Bu kapsamda belgede sahtecilikte, sahteciliğin maddi konusunun resmi belge olması halinde toplumsal zarar (kamusal zarar) öne çıkmakta iken özel belge olması halinde ise hususi zarar öne çıkmaktadır.²⁹² Özel belgede sahtecilik suçunda ise zararın fiilen oluşması gerekmeyip, zararın olası olması suçun oluşması açısından yeterli olmaktadır.²⁹³

Ayrıca belgede sahteciliğin oluşabilmesi için ortak unsurlarından olan aldatma gücünün de bulunması gerekmektedir.²⁹⁴ Bununla birlikte belgenin aldatma gücünün olmaması nedeniyle sahtecilik suçu oluşmadığında ise söz konusu belgeyle aldatma ve haksız çıkar sağlama gerçekleştiğinde dolandırıcılık suçu oluşur.²⁹⁵

Belgede sahtecilik suçlarında kast ise genel kast olup, failin fiilinden zarar doğabileceğini öngörmüş olması gerekmektedir.²⁹⁶

Belgede sahtecilik, genelde sadece sahtecilik amacıyla gerçekleştirilmemekte, zimmet²⁹⁷, dolandırıcılık, vergi kaçakçılığı gibi başka bir suçun işlenmesinde araç olarak kullanıldığını²⁹⁸ da belirtmek gerekmektedir. Bu kapsamda sahte belgenin niteliğindeki sahte fatura kavramı aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.1.2 Sahte fatura kavramı

Modern vergicilikte esas olan mükellefin beyanının belge ile tevsik edilmesi edilmesidir.²⁹⁹ Bu kapsamda VUK' ta da her türlü işlemin ve kaydın belgelendirilmesi ilkesi düzenlenmiştir (VUK M. 227).

²⁹⁰Gündel, 2009, **a.g.k.**, 1013.

²⁹¹S.Erman(1950).Evrakta sahtekârlık suçlarının ana hatları,tarihçesi,müşterek unsurları.*İÜHFM*,16(1-2),s.195.

²⁹²Erman, 1950, **a.g.k.**, 194.

²⁹³Esen, 2007, **a.g.k.**, 548.

²⁹⁴Ekinci ve Esen, 2003, **a.g.k.**, 3-6.

²⁹⁵Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 83. Bknz. Y. 11. CD. 22.11.2001 T., 2001/7501 E., 2001/10734 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); TCK M. 157-158.

²⁹⁶Erman, 1981, **a.g.k.**, 255.

²⁹⁷Bknz. YCGK. 31.05.2005 T., 2004/11-158 E., 2005/58 K., www.kazanci.com.tr,(Erişim Tarihi: 09.02.2018).

²⁹⁸Gökcan, 2009, **a.g.k.**, 93.

²⁹⁹Çelenoğlu, N. (1967). Vergi Hukukunda Delil Sistemi. *MAMKD*, (14), s. 188.

Buna karşın vergisel işlemlere dayanak olan belgelerin sahte olması bu belgelere dayanılarak yapılan defter kayıtlarının ve nihayetinde de defter kayıtlarına dayanılarak yapılan beyannamelerin gerçeği yansıtmamasına neden olmakta,³⁰⁰ ayrıca bozuk belge düzeni kaçırılan vergilerin kavranma olasılığını büyük ölçüde azaltan nedenlerdendir.³⁰¹

Sahte fatura da belge düzenini, malî sistemi ve malî otoriteyi zayıflatmakta hatta çökertebilmektedir.³⁰² Zira sahte faturanın kullanımının yaygınlaşması vergi sistemini işlemez duruma getirip, adaletsiz vergi düzenine neden olmakta, ayrıca bazı mükelleflerin sahte fatura kullanımını normal görerek alışkanlık haline getirmesine neden olmaktadır.³⁰³

Bu yıkıcı etkisi nedeniyle faturada sahteciliği de kapsayan belgede sahtecilik VUK M. 359/b' de düzenlenerek yaptırıma bağlanmıştır. Bahse konu maddede sahte belgenin tanımına yer verilmiştir. Söz konusu tanımlamayla, daha öncesinde Kanun' da sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin tanımına yer verilmemesinden kaynaklanan boşluğun giderilmesi amaçlanmıştır.³⁰⁴

VUK M. 359 kapsamında sahte belge fiilinin maddi konusu VUK M. 229-240 arasında düzenlenen mal veya hizmet alım-satımına dair belgelerdir.³⁰⁵ Bu bağlamda vergi kaybına neden olan ve vergi kaçakçılığı kapsamında başvuru alan araçlardan biri de olan sahte faturanın,³⁰⁶ tanımına VUK' ta yer verilmesi de (VUK ta sahte faturaya dair ayrı bir hüküm konulmadığından) VUK M. 359/b hükmü faturaya da uygulanmalıdır.³⁰⁷ Zira söz konusu maddede vergi kanunlarınca zorunlu tutulan belgeler suçun maddi konusu olarak düzenlenmiş olup, fatura da VUK gereği zorunlu tutulan belgeler arasında yer almaktadır. Bu nedenle de sahte fatura, VUK M. 359/b' de tanımlanan sahte belgenin özel bir görünümünü teşkil etmektedir.

³⁰⁰Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 20.

³⁰¹4369 S. Kanun' un genel gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

³⁰²4369 S. Kanun M. 24 gerekçesi. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

³⁰³S. Şeker ve Z. C. Aydın (1992). Sahte fatura kullanımının boyutları, nedenleri ve çözüm yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (60), s. 43.

³⁰⁴4369 S. Kanun M. 24 gerekçesi.

³⁰⁵H. Çığlı (2015). Yargıtay kararları ışığında 15 soruda sahte belge (fatura) düzenleme ve kullanma eylemleri. *Adalet Dergisi*, (53), s. 51.

³⁰⁶Yargıtay kararında sahte faturanın naylon fatura olarak da ifade edildiği görülmektedir: Y. 21. HD. 13.6.2013 T. ve 2011/6670 E., 2013/12555 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

³⁰⁷YCGK. 11.3.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

VUK' ta sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge (VUK M. 359/b), fatura da taraflar arasındaki ticari bir ilişki (mal veya hizmet alış-verişi) nedeniyle düzenlenen bir belge olarak (VUK M. 229) ifade edilmektedir. Bu bağlamda sahte fatura, taraflar arasında mevcut ticari bir ilişki bulunmamasına karşın, ticari ilişki varmış gibi düzenlenen fatura olarak tanımlanabilir.³⁰⁸

Sahte fatura, gerçekte herhangi bir hukuki ilişkinin bulunmadığı hallerde düzenlenen fatura³⁰⁹ veyahut taraflar arasında herhangi bir mal veya hizmet alış-verişi olmadan (gerçek hukuki ilişki bulunmadan) düzenlenen fatura olarak da tanımlanabilir.³¹⁰

Fatura, mal/hizmet tesliminden doğan borcu gösteren bir belge olduğundan (VUK ve TTK uyarınca), taraflar arasında sözleşme ilişkisine dayalı hukuki bir ilişki mevcut değil iken varmış gibi gösterilerek düzenlenen fatura, sahte faturadır.³¹¹

Bu bağlamda faturanın gerçek bir ticari ilişkiye (mal alım/satımı veya hizmet ifasına) dayanmaması yani vergiyi doğuran olayın gerçekte mevcut olmaması halinde (gerçek bir muamele veya duruma dayanmamasına karşın bunlar varmış gibi düzenlenmiş olacağından), söz konusu fatura sahte belge niteliğindedir.³¹² Dolayısıyla faturayı düzenleyen olarak görülen mükellefle adına fatura düzenlenen arasında alım-satım ilişkisinin bulunmaması halinde fatura, sahte fatura niteliği taşır.³¹³

Danıştay kararında da fatura alım-satım karşılığında satıcı tarafından müşteriye verilen ticari belge olarak tanımlandığından, faturanın gerçekte mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında düzenlenmemesi ya da faturanın satış işlemi yapan dışındaki (malı satan veya işi yapan dışında) bir kişi tarafından düzenlenmesi durumunda, faturanın sahte fatura niteliğinde

³⁰⁸Bknz. E. Akçaoğlu (2012). ABD vergi hukukunda özün şekle üstünlüğü ilkesi. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), s. 177.

³⁰⁹Y. 21. HD. 13.6.2013 T., 2011/6670 E., 2013/12555 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); Bknz. DVDDGK, 05.03.2010 T., 2009/297 E., 2010/94 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017), Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

³¹⁰Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11cd-2003-8846.htm>, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

³¹¹Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 11-15; Ünal, 2013, **a.g.k.**, 38-39, 63.

³¹²Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

³¹³DVDDGK. 05.03.2010 T., 2009/297 E., 2010/94 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

olduğu belirtilmiştir.³¹⁴ Aynı şekilde YCGK.'nin kararında da belgesiz yapılan alımın başka mükellefin faturasıyla ya da sahte faturasıyla belgelendirilmesi halinde faturanın gerçek bir muamele veya duruma dayanmaması nedeniyle faturanın sahte fatura mahiyetinde olduğu belirtilmiştir.³¹⁵

Dolayısıyla fatura düzenlenirken düzenleyen olarak başka bir mükellefin ya da mükellef olmayan kişi adına fatura düzenlenmesi (faturanın başka mükellefe ait olması ya da gerçek mükellefin faturasının taklidi gibi) veya faturanın gerçek alıcı adına düzenlenmemesi halinde fatura, sahte fatura niteliğini taşır.³¹⁶

Bu bağlamda sahte faturanın temel özelliği faturada yer alan mal veya hizmet satışının gerçekte olmamasıdır.³¹⁷ Bu nedenle taraflar arasında mal/hizmet alım-satımı olmadan olmuş gibi faturanın düzenlenmesi halinde, fatura sahte fatura niteliği taşıdığından, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi faturanın düzenlenmesi eylemi sahtecilik, düzenlenen fatura ise sahte belge niteliğindedir.³¹⁸

Bu kapsamda VUK yönüyle faturada sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğe uygun bastırıldığı belgelerle işleyebileceği gibi, sahte olarak basılan ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilen belgelerle de işlenebilir, ayrıca belgenin aslı üzerinde yapılabildiği gibi sureti üzerinde de yapılabilir.³¹⁹ Bu nedenle VUK yönüyle maddi sahtecilik-fikri sahtecilik ayrımı yapılabilir. Buna göre gerçek belge üzerindeki sahtecilik fikri sahteciliği, sahte basılan belgedeki sahtecilik ise maddi sahteciliği oluşturmaktadır.³²⁰ Dolayısıyla belgenin şeklen sahte olmamasına karşın (diğer bir ifadeyle maddi sahtecilik söz konusu değil iken) var olmayan bir olgunun olmuş gibi gösterilmesi fikri sahteciliği oluşturmakta

³¹⁴D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

³¹⁵YCGK. 11.7.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 20.08.2017)

³¹⁶Şeker ve Aydın, 1992, **a.g.k.**, 50-51.

³¹⁷M. A. Kelecioğlu (2000a). Sahte faturanın tanımı ve faturanın sahteliğinin ispatı (1). *Yaklaşım*, (94), s. 160.

³¹⁸YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

³¹⁹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

³²⁰Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 224. Sahtecilik fiili maddi sahtecilik (içeriği doğru olan ancak taklit yoluyla gerçek olmayan çıkarma veya eklemelerle baştan sahte belge düzenleme) ve fikri sahtecilik (belgenin gerçek ancak içeriğinin doğru olmaması) şeklinde yapılabilir: Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 74. Bknz. Y. 11. CD. 28.5.2014 T., 2014/10875 E., 2014/10448 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

olup, satış işlemi mevcut değil iken mevcutmuş gibi fatura düzenlenmesi halinde fikri sahtecilik meydana gelmekte iken,³²¹ mal veya hizmetin faturayı düzenleyen mükelleften alınmaması durumunda ise taklit yoluyla işlenen belgede maddi sahtecilik söz konusudur.³²² Zira söz konusu durumunda fatura, şeklen diğer bir mükellefin faturasına benzetildiğinden, bu durumda faturada maddi sahtecilik oluşmaktadır.

Faturada sahtecilik kısmen veya tamamen olmak üzere iki şekilde de yapılabilir. Buna göre gerçek olmayan bir vergi olayının gerçekmiş gibi faturaya yansıtılması tamamen sahtecilik iken, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya duruma aynı faturada yer verilmesi (gerçek mal satışı için düzenlenen faturada ayrıca gerçek olmayan mal satışına da yer verilmesi gibi) ise kısmen sahteciliği oluşturur.³²³

Faturadaki sahtelik, kayıtların belgelendirilmesi ve ispat yönüyle de bazı sonuçları beraberinde getirmektedir. Alım-satım ve işletme gider-gelirleri faturayla kanıtlanır. Fatura düzenleyen açısından geliri, adına düzenlenen açısından ise gideri kanıtlar.³²⁴ Bununla birlikte vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, ticari işlemlerle ilgili düzenlenen belgelerin de VUK' a göre hukuka uygun kabul edilebilmesi için belgelerin öncelikle gerçek mal alım-satımı veya hizmet ifasını yansıtması gerekmektedir.³²⁵ Aksi takdirde faturanın sahte olması halinde, VUK kapsamında öngörülen düzenlemeler (kayıtların tevsiki zorunluluğu [M. 227/1], faturanın tanımı [M. 229], faturanın şekline [M. 230] dair hükümler) gereği, faturada şekilsel anlamda öngörülen bilgilerin tamamı bulunsa dahi, faturanın mal alım-satımı ya da hizmet ifasının belgesi olarak kabulü mümkün değildir.³²⁶ Bu nedenle de sahte fatura kayıtlara esas alınabilecek bir belge niteliğinde değildir.³²⁷ Bu kapsamda kayıtların gerçek mal veya hizmet

³²¹Bknz. Y. 11. CD. 28.05.2014 T., 2014/10875 E., 2014/10448 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

³²²Kelecioğlu, 2000a, **a.g.k.**, 160.

³²³YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

³²⁴K. Bulutoğlu (2004). *Türk Vergi sistemi*. (8. Baskı). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık. s. 336.

³²⁵Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

³²⁶D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

³²⁷Günday, 2000, **a.g.k.**, 65.

teslimine dayanmayan faturaya diğerk bir ifadeyle sahte faturaya dayandırılması halinde, kayıtlar şeklen belgelendirilmiş olur.³²⁸

Ayrıca usulüne uygun düzenlenen belge düzenleyen lehine delil (aksi her zaman ispatlanabilen), usulüne uygun olarak düzenlenmeyen belge ise yalnızca düzenleyen aleyhine delil niteliğit taşıır.³²⁹ Bu nedenle de belgenin mükellef lehine delil olabilmesi için ise belgenin öngörülen düzenlemelere (kanuni şekil ve içerik şartlarına) uygun olması gerekmektedir.³³⁰ Bu kapsamda ticari işlem nedeniyle düzenlenen belgenin, VUK uyarınca hukuka uygun kabul edilebilmesi için, VUK M. 3/B hükmü gereğit öncelikle gerçek mal alım-satımı/hizmet ifasını yansıtmaması gerekmektedir. Bu bağlamda faturanın VUK 3/B maddesi anlamında gerçek bir mal alım-satımına veya hizmet ifasına dayanmaması durumunda ise fatura “sahte belge” niteliğit taşıır.³³¹ Bu durumda VUK’ un kayıt düzeni hakkındaki hükümlerine uygun olarak düzenlenen fatura içeriğit taraflarca doğrulansa da, işlemin mahiyeti ile ilgili aksine tespitlerin yapılması durumunda, faturanın gerçeğit yansıttığı kabul edilemez.³³² Bu kapsamda Yargıtay kararında da faturaya konu işin gerçek durumu yansıtmaması durumunda faturanın hiçbir biçimde incelemede dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.³³³ Belgenin sahteliğit durumunda (diğerk bir ifadeyle belgenin hukuka uygun olmaması halinde), VUK M. 3/B gereğit ispat külfeti mükellefe ait olup, bu durumda mükellef iddiasını ispat etmek durumundadır.³³⁴ Buna ek olarak faturanın gerçek mal veya hizmet alım satımına dayanmaması halinde, adli ve idari yönden işlem yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte faturanın sahteliğinin ispatına kadar bahse konu fatura hüküm ifade edecek (hukuki görünüm açısından faturanın mevcut olması nedeniyle), diğerk bir ifadeyle

³²⁸DVDDGK. 26.12.2008 T., 2007/748 E., 2008/759 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.01.2018).

³²⁹Karakoç, 1997, **a.g.k.**, 123.

³³⁰A. Tezel (1997). Türk vergi hukukunda ispat ve delil sistemi. *Yaklaşım*, (56), s. 13.

³³¹Y. 19. CD, 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

³³²DVDDGK. 09.03.1990 T., 1989/205 E., 1990/17 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.01.2018).

³³³Y. 21. HD. 13.06.2013 T., 2011/6670 E. ve 2013/12555 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

³³⁴Bknz. D. 7. D. 05.04.2004 T., 2000/8771 E., 2004/812 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

gerçek faturanın sonuçları meydana gelecektir.³³⁵ Dolayısıyla faturanın sahteliğinin tespiti hususu önem taşımaktadır.

2.1.3 Sahte faturanın tespiti

Türk vergi sisteminde beyan esasının (elde edilen gelir ya da kazancın mükellef tarafından beyan edilmesi) geçerli olması, mükellef beyanının doğruluğunun tespitini gerektirmektedir.³³⁶ Ayrıca beyan usulünde vergilendirmenin noksansız ve adil uygulanmasında, mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabildiğinden, beyanın doğruluğunun ispatlanmasına ihtiyaç vardır.³³⁷ Bu bağlamda vergi adaleti ve güvenliği gereği, vergiye tabii olay ile konuların belirlenmesi, bunların ortaya çıkarılması yanında bu olayların gerçekliğinin delilleriyle ispatlanarak ortaya konulması bir zorunluluktur.³³⁸

İspat, bir olayın gerçekliğini (hakikatini) göstermek olarak da ifade edilmektedir.³³⁹ Hukuksal olarak ise, ispat bir vakıanın (olayın) varlığı hususunda hâkimi ikna etmek;³⁴⁰ hukuk düzenine tesir eden bir vakıanın gerçekliğine hâkimi inandırmaktır.³⁴¹ İspat araçlarına ise delil denilmektedir.³⁴² Delil, uyuşmazlığı sonlandıran değil, uyuşmazlık konusunda karar verilmesini sağlayan, uyuşmazlığa konu olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini ortaya çıkartmada başvurulan bir araçtır.³⁴³

Vergiye doğuran olayın gerçekliğini ortaya çıkartabilecek her türlü delile ise maddi delil denir.³⁴⁴ VUK M. 3' ün B bendinde vergi usul hukukunda, vergiye tabii olayın tespitinde

³³⁵Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 11-15; Ünal, 2013, **a.g.k.**, 38-39, 63.

³³⁶GİB (2007). Tüm yönleriyle vergi incelemesi rehber. s. 7. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.11.2018).

³³⁷Çelenoğlu, 1967, **a.g.k.**, 187-188.

³³⁸2365 S. Kanun M. 1' in gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³³⁹M. R. Belgesay (1940). Hukuk ve ceza usulü muhakemesinde deliller. İstanbul: Güven Basımevi. s. 11.

³⁴⁰Umar, B. (1962). İsbat yükü kavramı ve bununla ilgili diğer bazı kavramlar (bilhassa bunların incelenmesiyle ortaya çıkan pratik sonuçlar bakımından). *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28 (3-4), 791; Roxin, C. (2005). İspat hukukunun esasları. (Çev: Yener Ünver). *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 265

³⁴¹Belgesay, 1940, **a.g.k.**, 11.

³⁴²Umar, 1962, **a.g.k.**, 791.

³⁴³Karakoç, 1997, **a.g.k.**, 271.

³⁴⁴Karakoç, 1997, **a.g.k.**, 26.

kullanılan ispatlama araçlarının esasları, delil sistemine dair genel kurallar konulmak suretiyle düzenlenmiştir.³⁴⁵

Vergi, çoğunlukla ekonomik faaliyetlerle ilgilidir. Bu yüzden vergi yasalarının uygulanmasında ekonomik verilerin de göz önünde bulundurulması gerekir. Bu da vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve olaylara uygulanmasında olguların dış görünümünden ziyade maddi içeriği ve ekonomik yapısı esas alınarak yapılır.³⁴⁶ Diğer bir ifadeyle vergisel işlemlerin gerçek mahiyeti ekonomik içeriğiyle doğrudan ilgili olup, işlemin gerçekliğinin belirlenmesinde³⁴⁷ ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesinde,³⁴⁸ işlemin belgede nasıl gösterildiği değil, ekonomik içeriği esas alınmalıdır.³⁴⁹ Bu bağlamda vergisel işlemlerde vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin esas olması³⁵⁰ nedeniyle olayın görünen şekli değil de gerçek yönü dikkate alınmalıdır.³⁵¹

Bu kapsamda VUK M. 3/B' nin 2. ve 3. fıkralarında ispat yükü ve delille ilişkin genel kural düzenlenmiştir.³⁵² VUK M. 3' ün B bendinin ilk fıkrasında (VUK M. 3/B-1), vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti ile oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi kapsamında, vergi uygulamasında olayın gösterildiği şekliyle değil de gerçek yönüyle ele alınarak işlem tesis edilmesi gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.³⁵³

Ayrıca anılan hüküm, ceza muhakemesi hukukunda yer alan maddi gerçeğin araştırılması ilkesinin vergi hukukuna uyarlanması olarak da ifade edilebilir.³⁵⁴ Zira hiç bir duraksamaya yer vermeden maddi gerçekliğin ortaya çıkarılması ceza muhakemesinin amacı

³⁴⁵2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018). Vergi kanunlarının lafzı ve ruhuyla hüküm ifade edeceğine dair düzenleme (VUK M. 3), Medeni Kanun M. 1' de yer alan genel ilkelere de uygundur: S. Kaneti (1989). Vergi Hukuku. (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi, s. 46.

³⁴⁶Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 46.

³⁴⁷V. Seviğ (Eylül 2004). Gelişen vergi hukukunda ispat. *Vergi Dünyası*, (227), s. 11-12.

³⁴⁸G. Güneş (1985). Vergi hukukunda deliller. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 51 (1-4), 482.

³⁴⁹Seviğ, **a.g.k.**, 11-12; Güneş, **a.g.k.**, 482.

³⁵⁰DVDDGK 20.6.1997 T., 1996/84 E., 1997/340 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

³⁵¹(Mülga) 143 S. No' lu VUK Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2018).

³⁵²Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 55.

³⁵³2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁵⁴Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

olup, bu kapsamda maddi olayın ispatında şekli gerçekle yetinilmemekte, maddî gerçekliğe ulaşılmaması için işin esası araştırılmaktadır.³⁵⁵

Vergiye doğuran olayın gerçek yönünün tespiti ise sadece maddi ve biçimsel delil anlayışıyla ispatlanamayacağından, vergiye tabi olayın tespiti ve ispatlanmasında söz konusu olaylarla ilgili her türlü delilin serbestçe kullanımı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi güvenliği ve vergi adaleti bakımından vergisel işlemlerin ispatında serbest delil sistemi getirilmiştir (VUK M. 3/B-2). Söz konusu düzenlemeyle vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükme bağlanmıştır. Bahse konu hüküm gereği ispatlama sadece maddi ve biçimsel delille (defter, belge vb.) değil her türlü delille tespit edilebilir.³⁵⁶ Dolayısıyla belgenin sahteliği iddiası karşısında yükümlünün defter ve belge düzeni çerçevesinde ileri sürdüğü deliller de delil serbestisi ilkesi çerçevesindeki her türlü delille çürütülebilir.³⁵⁷

Bununla birlikte başvuru ispat araçları olayın gerçek mahiyetini açıklayacak nitelikte olmalıdır.³⁵⁸ 1982 Anayasası M. 38/6 gereği kanuna aykırı elde edilen bulgular delil olamayacağından, elde edilen delillerin hukuka uygun olarak elde edilmiş olmasına da dikkat edilmelidir.³⁵⁹ Diğer bir ifadeyle hukuk devletinde maddî gerçekliğin her ne olursa olsun araştırılması kabul edilmediğinden yasak deliller öngörülmüştür. Bu nedenle hukuk devleti ilkesi gereği, maddi gerçekliğin olup olmadığının değerlendirilmesinde hukuka uygun elde edilen delil dikkate alınmalıdır.³⁶⁰ Danıştay bir kararında vergilendirme ile ilgili belgelerin şekli kurallara uygun düzenlenmiş olması olayın gerçek niteliğinin araştırılarak sonucuna göre işlem yapılmasına engel teşkil etmediğinden, söz konusu belgelerin gerçeğe aykırılığının usulen geçerli kanıtlarla ispatlanabileceği yönünde karar vermiştir.³⁶¹

³⁵⁵ Adalet Komisyonu Raporu. 5721 S. CMK. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁵⁶ 2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁵⁷ Güneş, 1985, **a.g.k.**, 489.

³⁵⁸ N. Uyanık (2005). İspat araçları nelerdir ve ispat külfeti kime aittir. *Vergi Dünyası*, (283), s. 100.

³⁵⁹ T. Candan (08 Kasım 2012). Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi: Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat. <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/>, (Erişim Tarihi: 22.11.2018); Bknz. CMK M. 206, 217/2; HMK M. 189/2; VUK M. 142; Hukuk muhakemeleri kanun tasarısı gerekçesi M. 193-194; hukuka aykırı delil kapsamında "Zehirli ağacın meyvesi" hk. da Bknz. Roxin, C. (2005). İspat hukukunun esasları. (Çev: Yener ünver). *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 287-288; Akdemir, T. ve Baş, E. (2014). Aramalı vergi incelemelerinin ceza muhakemesi ve vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 37 (314), 126-136.

³⁶⁰ Adalet Komisyonu Raporu. 5721 S. CMK. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁶¹ DVDDGK. 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

VUK M. 3' te delil serbestisi düzenlenmekle birlikte, ifadesine başvurulacak kişinin vergiyi doğuran olay ile doğrudan doğruya açık ve tabii ilgisi bulunması yönünde hüküm kurularak, şahit ifadesinin (yeminin de ispat aracı olamayacağı belirtilerek) ispatlamada kısıtlı olarak kullanılması yönünde düzenleme yapılmıştır (VUK M. 3/B-2).³⁶² Tanık ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılmasındaki söz konusu kısıtlamayla, yükümlüye vergi hukukunda bir ölçüde güvenlik sağlamak amaçlanmıştır.³⁶³ Bununla birlikte söz konusu düzenleme, Hukuk Muhakemeleri Kanunu yönüyle ifadenin (rastlantısal olarak tanık olduğunu belirten kişinin olayı rastlantısal olarak bilmesi) delil niteliğini etkilemez. Ancak söz konusu husus ifadenin takdirinde hâkim tarafından göz önünde bulundurulur.³⁶⁴ Aynı husus ceza yargılaması yönüyle de geçerlidir.³⁶⁵

Bu kapsamda KDV Uygulama Tebliğinde, faturanın sahteliğinin araştırılmasında mükellefin işyeri çevresindeki kişilerin (esnaf, komşu, muhtar vb.) ifadelerine (mükellefin ticari faaliyeti ve itibarıyla ilgili) başvurulması gerektiği belirtilse de³⁶⁶ söz konusu kişilerden alınan ifade, VUK M. 3/B-2' de yer alan kısıtlama gereği, idari nitelikli yaptırımlara dayanak teşkil edemez. Ancak alınan söz konusu ifadeler maddi gerçekliğin araştırılması bakımından adli yönden delil niteliği taşıyabilir.

Ayrıca delil sisteminde ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğunun belirlenmesi de önem taşıdığından bahse konu bendin üçüncü fıkrasında (VUK M. 3/B-3) ispat külfetinin (yükünün) hangi tarafa ait olduğuna dair düzenleme yapılmıştır.³⁶⁷ Söz konusu hüküm, vergi hukukunda egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda düzenlenmiştir.³⁶⁸ Bu maddede iktisadi, ticari ve teknik gerekçelere (icaplara) uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddiası halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait olacağı hükme bağlanmıştır.³⁶⁹ İspat yükü, bir olgunun hukuki neticesinden kendi lehine bir sonuç çıkaracak olan kişinin o olguyu ispatla yükümlü tutulması ve ispat edilememe

³⁶²2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁶³Güneş, 1985, **a.g.k.**, 491.

³⁶⁴Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 61-62.

³⁶⁵Bknz. Y. Ünver (2011). Ceza yargılaması hukukunda isbata ilişkin bir Yargıtay İBK' nin incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 55 (1-2), 192-193.

³⁶⁶KDV Uygulama Tebliği 3.3. Bölümü.

³⁶⁷2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

³⁶⁸Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 55-56.

³⁶⁹VUK M. 3/B-3.

durumunda ise ispat yükü olan taraf aleyhine sonuçlanmasını ifade etmektedir.³⁷⁰ Bu kapsamda kendi yararına sonuç çıkarmak için iddia ileri sürenin, iddiasını ispatla mükellef olduğuna dair genel ilke vergi hukukunda da geçerlidir.³⁷¹ Başka bir ifadeyle bahse konu hükümle genel hukukun ispat külfetindeki ilkeleri (taraplardan her biri iddiasını ispatlamak durumunda iken normal olmayan hususu iddia eden tarafın ise iddiasını ispatla mükelleftir) esas alınarak, söz konusu ilkeler vergi uygulamasının gereklerine uydurularak, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu düzenlenmiştir.³⁷²

Hukuki uyumsuzluğun çözümünde mantıkta geçerli olan ilkelerden de yararlanmak gerekir. Bu kapsamda yapılan değerlendirmenin doğruluğu, mantıki olup olmadığına da bağlı olmaktadır. Mantıkta da bir iddianın belli neticeden kaynaklanmasının zorunlu olması halinde iddianın doğruluğu kabul edilir.³⁷³ Bu nedenle VUK M. 3/B-3' te yer alan iktisadi, ticari, teknik icaplara uymayan ile normal ve mutata olmayan durumun iddiasıyla ilgili düzenleme, hukukta başvurulmuş mantık kuralına da uygundur.

Bu kapsamda idare tarafından genel hukukun kabul ettiği delillere ve iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olarak vergiye tabi olayın tespiti halinde, söz konusu hususun aksinin mükellef tarafından iddia edilmesi halinde, ispat külfeti mükellefe ait olup, mükellef iddiasını ispatlamak durumundadır.³⁷⁴ Örneğin ticari organizasyonu, sermayesi ve ticari geçmişi olmayan birinden mal alımının gerçekliğinin iddia edilmesi ticari icaba; yüksek tutarlı ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması iktisadi (ekonomik) icaba; belgede gösterilen malların depolanması, ambar giriş-çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, buna ilişkin hizmetleri verdiği iddia edilenlerin mükellefiyetlerinin bulunmaması ya da sona ermesi gibi hususlar ise teknik icaba aykırı olup, bahse konu aykırılıkların mevcut olduğunun

³⁷⁰M. Yavaş (2015). Medeni yargılamanın amacı bağlamında ispat yükü kavramı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21 (2), 241-262. Ayrıca Bknz. HMK M. 190.

³⁷¹Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 55.

³⁷²2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018). Ayrıca Bknz. Uyanık, 2005, **a.g.k.**, 100.

³⁷³E. Hırş (1944). Pratik hukukta ilmi ispat ve tefsir. *AÜHFD*, 1 (2), 192.

³⁷⁴2365 S. Kanun M. 1 gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.11.2018).

mükellef tarafından iddia edilmesi halinde, iddia eden taraf (VUK M. 3/B-3 uyarınca) iddiasını ispatla mükelleftir.^{375,376}

Yargıtay kararında da iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan işlemin varlığının ileri sürülmesinin meşruiyet temelini bulunmadığı, böylelikle taraflar arasında gerçek bir ticari ilişki bulunmadığı, dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekte mevcut olmadığı sonucuna varılması durumunda, faturalar gerçek bir muamele veya duruma dayanmamasına karşın gerçek muamele veya durum varmış gibi düzenlenmiş olacağından, söz konusu faturanın sahte belge olduğunun kabulü gerektiği yönünde karar vermiştir.³⁷⁷

VUK M. 3/B de yer alan delil serbestisi ilkesiyle tüm şekilsel sınırlamalar ortadan kaldırılırken,³⁷⁸ VUK M. 3/B-2' ye paralel olarak VUK M. 134 hükmü düzenlenmiştir.³⁷⁹ Bahse konu maddede vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması olarak belirtilmiştir. Söz konusu amaç da vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıyla,³⁸⁰ diğer bir ifadeyle maddi gerçekliğin ortaya çıkartılmasıyla sağlanır.³⁸¹

Sahte fatura vergi kaçakçılığında başvurulmuş araçlardan biridir. Vergi incelemesi de sahte faturayla mücadelede başvurulmuş en önemli araçlardandır. Zira vergi denetimi mükelleflerin yasalara uygun hareket etmelerini sağlayan önemli bir etken olması nedeniyle, vergi denetimiyle mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması da sağlanmış olur.³⁸² Bu bağlamda vergi kaçakçılığını önlemede en verimli yol, etkin bir vergi denetimidir.³⁸³ Denetimin etkin olmaması halinde ise mükelleflerin hileli davranışlarının tespiti mümkün olmaz. Bu durumda bir süre sonra diğer mükellefler de hileli davranışta bulunmaya

³⁷⁵D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

³⁷⁶Bknz. DVDDK. 20.03.2009 T., 2007/697 E., 2009/111 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2018); DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

³⁷⁷Y. 19. CD. 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

³⁷⁸Bknz. Güneş, 1985, **a.g.k.**, 486-492.

³⁷⁹Güneş, 1985, **a.g.k.**, 481.

³⁸⁰D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

³⁸¹Y. 19. CD. 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

³⁸²Ş. Aydemir (1995a). Kayıt dışı ekonomi üzerine (I). *Vergi Dünyası*, (161), s. 42.

³⁸³H. Nadaroğlu (1996). *Kamu maliyesi teorisi*. (9. Baskı), İstanbul: Beta. s. 282.

sürüklenebilir.³⁸⁴ Vergi incelemesi, vergi kaçakçılığını kovuşturmadan ziyade, vergi kaçakçılığının önlenmesinde önemli bir fonksiyona sahiptir.³⁸⁵

Dolayısıyla faturanın gerçeği yansıtmadığına dair belirtilerin bulunması halinde, vergi dairesi faturanın gerçek mahiyetini araştırmaya yetkilidir.³⁸⁶ Bununla birlikte, hukuka uygun yürütülmeyen incelemeye dayanarak yapılan işlemler de hukuka aykırı olacağından, incelemenin VUK M. 134 uygun olarak yürütülmesi önem taşımaktadır.

Faturanın sahteliğinin tespiti halinde, ilgililer hakkında idari ve adli yönden işlem yapılması gerekmektedir. Ancak isnat edilen fiil nedeniyle yaptırım uygulanabilmesi için de olayın gerçekliğinin tespiti gerekmektedir.³⁸⁷

Yargıtay kararında da faturanın sahteliği iddiasında faturanın dayanağı olan ticari ilişkinin gerçek olup olmadığının (VUK M. 3, M. 134 ile ceza muhakemesi hukukunda yer alan maddi gerçeği araştırma ilkesi ve kuşkudan sanık yararlanır ilkesi çerçevesinde), diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın mevcut olup olmadığının tespiti gerektiği yönünde karar verilmiştir.³⁸⁸ Danıştay kararında da sahte faturanın tespitinde, VUK M. 3' te yer alan kural gereği, işlemlerdeki maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyeti araştırılarak faturanın gerçeği yansıtıp yansıtmadığının somut olarak tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir.³⁸⁹

Bu kapsamda sahteliğe ilişkin tespitin yeterli, kesin ve inandırıcı delillere dayandırılması gerektiğinden, delil serbestisi ilkesi çerçevesinde, başvuru ispat vasıtalarının (bilgi, belge, şahit ve uzman görüşü gibi) olayın gerçek mahiyetini açıklayacak nitelikte olmasına dikkat edilmelidir.³⁹⁰

Ayrıca belgenin sahteliği konusunda bir kanaatin oluşabilmesi için birbirini destekleyen makul düzeyde birden fazla tespitin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁹¹ Zira

³⁸⁴Tosun,1962, **a.g.k.**, 16.

³⁸⁵MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 294.

³⁸⁶D. 11. D. 16.01.1996 T., 1995/3527 E., 1996/170 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

³⁸⁷B. Öztürk ve M. R. Erdem (2012). *Uygulamalı ceza hukuku ve güvenlik tedbirleri hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 24.

³⁸⁸Y. 19. CD 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

³⁸⁹DVDDGK. 26.11.1999 T., 1999/155 E., 1999/497 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi:29.10.2017)

³⁹⁰Uyanık, 2005, **a.g.k.**, 95-100. Bknz. Y. 23. CD., 15.12.2015 T., 2015/19756 E. ve 2015/8185 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); DVDDGK. 10.12.1999 T., 1999/192 E., 1999/595 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

³⁹¹Şenyüz, 2015, **a.g.k.**, 111-112.

ispatlama mantık sorunu olduğundan, ileri sürülen delilin güvenilir kabul edilebilmesi için anlaşmazlık konusu olayın mantık yapısına uygun olmalı ve deliller mantık gücüne göre³⁹² birlikte değerlendirilmelidir.³⁹³ Dolayısıyla elde edilen tüm delillerin usul kurallarının öngördüğü ilkeler kapsamında, somut gerçeğe (maddi gerçekliğe) ulaşma amacına hizmet edebilen tüm deliller ele alınarak değerlendirilmelidir.³⁹⁴ Aksi takdirde eksik inceleme yapılmış olur.³⁹⁵ Eksik inceleme nedeniyle de yapılan işlem hukuka uygun bir işlem niteliği taşımaz.³⁹⁶

Dolayısıyla sahte belge kapsamında işlem tesis edilebilmesi için öncelikle belgenin sahte olup olmadığı hususunun net olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlı olup, başka bir tespitle bulunmadan, sadece ihbar veya şikâyete dayanarak kişi hakkında sahte fatura nedeniyle işlem tesis edilemez.³⁹⁷

Bu kapsamda maddi vakianın ortaya çıkarılması amacıyla sağlıklı bir inceleme-araştırma yapılmalıdır.³⁹⁸ Bunun için de faturanın konusunu teşkil eden mal/hizmet alım-satım satımıyla ilgili bütün işlemler incelenmelidir.

Faturanın gerçek bir alış veriş sonucunda düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi için,³⁹⁹ diğer bir ifadeyle gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti amacıyla,⁴⁰⁰ faturanın sahteliğinin incelenmesine mükellefin defter ve belgelerinden başlanmalıdır.⁴⁰¹

³⁹²Bayrak, A. (1969). Vergi hukukunda ispatlama ile ilgili sorunlar. *MAMKD*, (18), s. 35-36.

³⁹³Y. 21. CD. 22.6.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017), Y. 11. CD. 20.03.2017 T., 2017/194 E., 2017/2028 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

³⁹⁴YCGK. 09.05.2017 T., 2017/11-213 E., 2017/257 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

³⁹⁵Y. 19. CD. 30.12.2015 T., 2015/14902 E., 2015/9646 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018), Y. 11. CD. 28.03.2017 T., 2016/8126 E., 2017/2264 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

³⁹⁶Y. 21. CD. 25.05.2016 T., 2016/1660 E., 2016/4663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

³⁹⁷KDV Uygulama Tebliği Sahte Belge Kavramı başlıklı 3.1. Bölümü.

³⁹⁸Y. 21. HD. 13.6.2013 T., 2011/6670 E., 2013/12555 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

³⁹⁹Y. 11. CD., 28.03.2017 T., 2016/8126 E.,2017/2264 K.,www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁴⁰⁰Y. 11. CD. 20.09.2006 T., 2006/2745 E., 2006/7319 K.,www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 21.12.2016 T., 2016/3094 E.,2016/8666 K.,www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁴⁰¹M. A. Kelecioğlu (2000b). Sahte faturanın tanımı ve faturanın sahteliğinin ispatı (2). *Yaklaşım*, (95), s. 122.

Danıştay kararında da mal teslimi veya hizmet ifasının mevcut olup olmamasının tespitinde, öncelikle yükümlülerin yasal defter ve belgelerinin (VUK M. 227, M. 171, M. 256' ya göre) incelenmesini gerektiği yönünde karar yer vermiştir⁴⁰²

Daha sonrasında ise fatura düzenleyen mükellefin alım yaptığı mükellef nezdinde de inceleme yapılmalı, ayrıca delil serbestisi ilkesi çerçevesinde defter ve belge dışındaki yöntem ve delillerle de muamelelerin gerçekliğine dair tespit yapılmalıdır.⁴⁰³

Faturanın sahteliği yönünde bulgular bulunması halinde, belgenin gerçek bir işleme dayandığı, VUK M. 3' te yer alan delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabildiğinden, kişilere bahse konu belgelerin gerçekliğine dair karşı deliller ileri sürme olanağı sağlanmalıdır.⁴⁰⁴ Bu durumda mükellef muamelenin gerçekliğini (mal, para ve belge dolaşımının gerçekliğini) VUK M. 3 kapsamında her türlü delille (yemin hariç) kanıtlamalıdır.⁴⁰⁵ Danıştay kararında da faturanın sahte olduğunun tespiti halinde ise mükellef malın gerçekten alındığını kanıtlamak (VUK' a uygun olarak) durumunda olduğu belirtilmiştir.⁴⁰⁶ Danıştay diğer bir kararında da VUK M. 227/1, M. 229, M. 230, M. 134 ve M. 3 gereği alışları gerçek olmadığı tespit edilen kişinin, satışlarının gerçek olduğunu ispatlayamaması halinde, düzenlenen faturaların da sahte olduğunun kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁴⁰⁷

İnceleme sonucunda, yeterli delillin bulunmaması halinde ise VUK M. 359 kapsamında bir fiilin işlendiği kabul edilemez⁴⁰⁸ iken faturanın sahteliğinin usulüne uygun tespiti durumunda ise fiil nedeniyle adli ve idari yaptırım uygulanması gerekmektedir.⁴⁰⁹

Bu nedenle de faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının tespitinde, maddi gerçekliğin (somut olayın) kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi amacıyla

⁴⁰²DVDDK, 17.04.2009 T., 2008/358 E. ve 2009/183 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁰³Kelecioğlu, 2000b, **a.g.k.**, 122.

⁴⁰⁴KDV Uygulama Tebliği E.4.5. Bölümü.

⁴⁰⁵S. Özel (1999). Sahte ve yanıltıcı belge. *Yaklaşım*, (73), s. 12.

⁴⁰⁶DVDDGK. 26.03.2010 T., 2008/878 E., 2010/145 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

⁴⁰⁷D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

⁴⁰⁸Bknz. Y. 9. CD. 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

⁴⁰⁹Bknz. T. Candan (2010). *Vergi suçları ve cezaları*. (3. Baskı), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 159.

olayın özelliğine göre aşağıda yer alan hususlar göz önünde bulundurularak, elde edilen deliller de birlikte değerlendirilerek, faturanın sahte olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir:

2.1.3.1 Mal ve para hareketine dair belgelerin bulunup bulunmadığının belirlenmesi

Fatura alım satıma ilişkin belgelerden olduğundan, faturanın sahteliği iddiasında faturanın taraflar arasındaki gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığı belirlenmelidir. Bu kapsamda da malın nakliyesi ile ödeme/tahsilatın şekline dair tespitler (banka, çek, senet, kasa, PTT, kredi kartı vb.) yapılarak, faturanın sahteliğine dair kanıtların bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır.⁴¹⁰ Yapılan araştırmada, aranan belgenin olayı kanıtlama yeterliliğine haiz olması da göz önünde bulundurulmalıdır.⁴¹¹ Ayrıca aranılacak belgenin mal veya hizmetin alım satımında kullanılan belgelerden olması da gerekmektedir. Örneğin altın satımının motorlu taşıt gerektirmemesi nedeniyle sevk irsaliyesinin düzenlemesi zorunlu olmadığından,⁴¹² söz konusu alım-satımla ilgili incelemede sevk irsaliyesi belgesinin bulunup bulunmadığı aranmamalıdır.

Yargıtay kararlarında da alım-satımla ilgili kanıtlama yeterliliği olan mal veya hizmet ile para akışına dair belgelerin bulunup bulunmadığı (sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, geçerli ödeme belgeleri [bedelin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan] ve bedelin satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediği gibi) belirlenmesi gerektiği yönünde kararlar verilmektedir.⁴¹³ Faturanın sahteliğinin belirlenmesinde, söz konusu belgelerin bulunup bulunmadığı hususunun araştırılması

⁴¹⁰KDV Uygulama Tebliği' nin E.3.1. ile E.3.4. Bölümü.

⁴¹¹Y. 11. CD. 07.02.2017 T., 2016/3967 E., 2017/742 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁴¹²D. 4. D. 04.12.1986 T., 1986/4658 E., 1986/3649 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁴¹³Y. 19. CD. 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 21. CD. 22.06.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 24.11.2016 T., 2016/9955 E., 2016/7843 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.08.2017); Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5134 E., 2017/2230 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

gerektiğinden,⁴¹⁴ bu durumun araştırılmaması halinde yapılan inceleme de eksik yapılmış olur.⁴¹⁵

Bu kapsamda ödemenin banka aracılığıyla yapılması durumunda, ödeme emri veya satıcı adına düzenlenen çekin varlığının, ayrıca satış bedelinin tahsilinin ya da cari hesaba aktarılmış olmasının; nakit ödeme durumunda ise ödemeye ilgili olarak makbuzun bulunup bulunmadığına dikkat edilmelidir.⁴¹⁶ Danıştay kararında da ödeme aracı niteliğindeki çekin tacirler arasındaki bir ticari işlemde kaynaklanan borcun ödendiğine dair kanıt olabilmesi için bütün unsurlarıyla, varlığı iddia edilen ticari işlemin belgesi olduğunda hiçbir kuşkuyla yol açmaması şart olduğundan, çek lehdarının satıcı, keşide edenin de alıcı olması gerekmekte olup, çekin iki tacir arasında olan alım-satım konu edilen malın bedelinin ödenmiş olduğuna kanıt olabilecek ve malı alanın keşide ettiği çekin satıcı adına değil de hamiline düzenlenmesinin ticari icaplara uygun olmadığı yönünde karar vermiştir.⁴¹⁷

Yargıtay kararında da tüm ödemelerin nakit yapılması hayatına olağan akışına aykırı olup, ödeme ve taşımaya ilişkin hiçbir belge sunulmamasını, faturanın sahteliğinde delil olarak kabul edilmiştir.⁴¹⁸ Ayrıca Yargıtay kararında mal ve para akışına dair geçerli belgelerin bulunup bulunmadığı ile çek veya havaleyle yapılan ödemelerde muhatabın yetkili olup olmadığının araştırılması, ayrıca ticari teamüllere uymayan kasa ödemesi savunmasının dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiştir.⁴¹⁹ Diğer bir kararda da faturaların gerçek alım-satım karşılığı düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesinde, mal ve para transferini gösteren belgelerin olmaması (sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim-tesellüm belgesi) ve fatura bedelinin tahsil edildiğine dair geçerli belgenin (ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan banka hesabı veya kasa mevcuduyla uyumlu çek, senet veya banka havalesi gibi) olmaması

⁴¹⁴Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017); Y. 11. CD. 08.07.2009 T., 2008/18017 E., 2009/8773 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2017); Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018); Y. 11. CD. 29.03.2017 T., 2016/4607 E., 2017/2350 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁴¹⁵Y. 11. CD. 08.7.2009 T., 2008/18017 E., 2009/8773 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2017)

⁴¹⁶Özel, 1999, **a.g.k.**, 12.

⁴¹⁷DVDDK. 20.03.2009 T., 2007/697 E., 2009/111 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2018)

⁴¹⁸Y. 11. CD. 02.10.2014 T., 2012/27716 E., 2014/16208 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴¹⁹R. Gündüz ve V. Gültaş (2013). *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belgelerde ve faturalarda sahtecilik Suçları*. (4. Baskı), Ankara: Bilge Yayınevi. s. 318-319.

durumunda, yüksek meblağlı fatura bedelinin soyut, elden ödendiğine dair savunmanın da geçerli sayılmasının mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir.⁴²⁰

Bu kapsamda yapılan tespitler sonucunda belgenin sahteliğinin iddiası halinde ise mükellef VUK M. 3/B-3 gereği iddiasını ispatlamak durumundadır. Bu durumda mükellef taşıma işlemi ile ödeme aşamasına dair belgelerin aslı veya noter onaylı suretleriyle iddiasını ispatlama yoluna gidebilir. Bu kapsamda örneğin malın taşınması, yüklenmesi, boşaltılması, depolanması, ambalajlanması gibi işlemlerin yapıldığına dair belgeler ile sigorta, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemelerin yapılması halinde söz konusu ödemelerle ilgili belgeleri işlemin geçerliliğini belgelendiren delil olarak ileri sürebildiği gibi ayrıca, bu ödemenin bankalar vasıtasıyla veya Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenen çeklerle yapıldığı hususu belgelendirilebilir. Buna ek olarak, ödemenin kredi kartı, tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi), PTT aracılığıyla yapıldığı da belgelendirilebilir. Buna karşın ödemenin PTT aracılığıyla yapılmasında, ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olması halinde, söz konusu belge de ödemeyi belgelendiren delil olarak ileri sürülebilir.⁴²¹

Bununla birlikte işlemlerin gerçek olduğu görüntüsünü verebilmek amacıyla kişiler tarafından gerçeğe aykırı sevk irsaliyesi düzenlenmesi, ödemenin çekle yapıldıktan sonra tahsil edilen paranın geri iadesi gibi bir takım işlemler yapılabildiğinden, faturanın şekil kurallarına uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi gibi işlemler, malın faturayı düzenleyen olarak görünenden satın alındığını tek başına kanıtlamaya yeterli değildir. Bu nedenle de mal ve para hareketine dair belgeler ile elde edilen diğer deliller birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴²² Dolayısıyla alım-satım belgesi niteliğindeki faturanın gerçekliğinin araştırılması kapsamında, alım-satım sürecine dair belgelerin bulunup bulunmadığı araştırılmakla birlikte, inceleme kapsamında elde edilen diğer delillerle birlikte

⁴²⁰Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁴²¹KDV Uygulama Tebliği E.4.5. Bölümü. Bknz. TTK M. 785.

⁴²²DVDDGK. 20.06.1997 T., 1996/84 E., 1997/340 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

alım-satım sürecinin gerçekliğinin ortaya konması gerektiği hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

2.1.3.2 Fatura konusu satış için gerekli üretim kapasitesinin veya stokun bulunup bulunmadığının belirlenmesi

Fatura alım-satım karşılığı düzenlenen bir belge olduğundan, faturanın gerçek bir alım-satım işlemine dayanabilmesi öncelikle fatura konusu malın veya hizmetin iktisadi, ticari, teknik icaplar gereği satışa konu olabilmesi gerekmektedir.⁴²³ Bu kapsamda da öncelikle faturada yer alan malın var olması, faturada hizmet ifasının yapılmış olduğunun gösterilmesi halinde ise yeterli üretim kapasitesi ve organizasyonun bulunması gerekmektedir.⁴²⁴

Söz konusu iktisadi, ticari, teknik icaplar gereği mal/hizmetin satışının yapılabilmesi için ya mükellef tarafından üretiminin yapılmış olması ya da diğer kişilerden alım yapılan ve stokunda bulunan bir malının bulunması gerekmektedir. Bunun için firmanın gerekli üretim kapasitesi (sermaye, makine-teçhizat, ilk madde ve malzeme veya yarı mamul, iş yeri, depo, işgücü gibi) ve organizasyon yapısına sahip olması gerektiği tabiidir. Bu bağlamda faturanın sahteliğinin araştırılmasında, mükellefin fatura konusu mal veya hizmeti üretebilecek üretim kapasitesinin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Ayrıca malın mükellef tarafında üretilmemesi halinde üretimi başka kişilerce yapılan malın alımı söz konusu olabileceğinden, bu durum göz önünde bulundurularak, alım-satıma konu mal stokunun bulunup bulunmadığı hususu da araştırılmalıdır.

Düzenlenen faturanın sahteliği iddiasında, işletme kapasitesiyle beyanlarının (satış hasılatı, stok, maliyet vb.) uyumlu olup olmadığı değerlendirilmelidir.⁴²⁵ Ayrıca alımla ilgili faturanın tutar ve mahiyet bazında tetkik edilerek, bu belgelerde yer alan mal ve/veya hizmetlerin mükellefin söz konusu dönemdeki iş ve işlemlerinin niteliğine, stok durumuna, sermaye ve ödeme kapasitesine uygun olup olmadığı belirlenmelidir.⁴²⁶

⁴²³Bknz. VUK M. 229, M. 3/B.

⁴²⁴Bknz. VUK M. 3/B-3.

⁴²⁵KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar Başlıklı 3.3. Bölümü.

⁴²⁶KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar Başlıklı 3.4. Bölümü.

Yukarıda açıklanan mal ve para hareketine dair tespitler yanında, envanter (fiili veya kaydi), randıman incelemesi, karşıt inceleme gibi ilave çalışmalarla elde edilen bulgular sonucunda faturadaki mal ve/veya hizmetin alım-satıma konu olup olmadığı hususunda değerlendirme yapılmalıdır.⁴²⁷ Ayrıca araştırma kapsamında mükellefin ticari faaliyeti ve itibarıyla ilgili olarak mükellefin işyeri çevresindeki kişilerin (esnaf, site yöneticisi, komşu, muhtar vb.) ifadelerine başvurulmalıdır.⁴²⁸

Bu kapsamda faturanın sahteliğinin tespiti amacıyla yapılan incelemede, faturayı düzenleyen yeterli üretimi, mal girişi ya da stokunun bulunup bulunmadığı hususu dikkate alınmalıdır.⁴²⁹ Bu bağlamda faturayı düzenleyen mükellefin fatura konusu mal veya hizmetin gerektirdiği üretim ve/veya ticaret için gerekli olan depo, tesis, taşıt, makine, teçhizat ve demirbaş gibi kapasiteye sahip olup olmadığı, mal mevcudu ve çalışan sayısı da belirlenmelidir.⁴³⁰

Yargıtay kararında da faturanın sahteliği iddiasında, mükellefin faturalara konu üretimi gerçekleştirecek üretimin ve kapasitenin bulunup bulunmadığı konusunda tespit ve araştırma yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁴³¹ Yargıtay' ın diğer bir kararında da faturayı düzenleyen mükellefin hizmeti gerçekleştirecek organizasyonu ve kapasitesinin bulunup bulunmadığının da diğer delillerle birlikte göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtilmiştir.⁴³² Danıştay da kararında sermaye ve kapasite durumunun faaliyeti gerçekleştirmeye imkân vermemesini faturanın sahteliğinin değerlendirilmesinde dikkate almıştır.⁴³³

Yargıtay kararında sahte olduğu iddia edilen faturalarla uyumlu yeterli mal girişi ile üretimin bulunup bulunmadığı, iş yeri koşullarının, işçi sayısının beyan edilen vergiye esas potansiyel ve şirketin faaliyet alanıyla uyumlu olup olmadığının araştırılması gerektiği

⁴²⁷KDV Uygulama Tebliği' nin E.3.1. ile E.3.4. Bölümü. Bknz. Kelecioğlu, 2000b, **a.g.k.**, 123.

⁴²⁸KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar Başlıklı 3.3. Bölümü.

⁴²⁹Y. 19. CD. 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 16.01.2017 T., 2016/4048 E., 2017/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁴³⁰KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Düzenleme Tespiti Bulunanlar Başlıklı 3.3. Bölümü.

⁴³¹Y. 11. CD. 20.09.2006 T., 2006/2745 E., 2006/7319 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁴³²Y. 7. CD. 14.12.2006 T., 2005/7848 E., 2006/19061 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

⁴³³DVDDGK. 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27/10/2018)

belirtilmiştir.⁴³⁴ Bununla birlikte tek başına mükellefin faaliyet alanının fatura konusuyla uyumlu olmaması (örneğin mükellefin diğer mükelleflerden satın alma yoluyla fatura konusu mal edinmiş olabileceğinden) düzenlenen faturanın sahteliğini ortaya koymayacağından, bu hususta ayrıntılı bir araştırma yapılarak mükellefin fatura konusu satışı gerçekleştirip gerçekleştirilemeyeceği ortaya konulmalıdır. Yargıtay kararında da işletmenin işkolunun faturada yer alan işe uygun olmaması, tek başına faturanın geçersizliği sonucunu doğurmayacağından, faturanın gerçekliği hususunda hiç bir kuşku ve duraksamaya yer bırakmayacak şekilde sağlıklı bir inceleme ve araştırma yapılması, inceleme sonucunda ise faturanın gerçek olduğunun saptanması halinde faturanın sahte olmadığı kabulü gerektiği yönünde karar verilmiştir.⁴³⁵

Buna ek olarak sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olsa dahi söz konusu mükelleflerin büro mobilyası, telefon vb. demirbaş alımı ve genel yönetim gideri (işyeri kirası, işyeri tadili, kırtasiye ve temizlik malzemeleri, haberleşme vb.) olabileceği gibi asıl faaliyetini gizlemek amacıyla gerçekte mal veya hizmet alışı da olabilir. Bu nedenle de sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere satış yapan mükelleflerin düzenlediği faturaların sahte olduğu yönünde işlem yapılabilmesi için, düzenlenen faturaların sahteliğine dair tespitte bulunulması gerekmektedir.⁴³⁶ Aynı husus, hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleften fatura alan mükellef için de geçerlidir. Bu nedenle mükellefin kullandığı faturaların sahteliği ortaya konmadan sadece hakkında sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunandan mal/hizmet alımına dayanılarak alıcı mükellefin kullandığı faturaların sahte olduğu iddiasıyla işlem tesis edilemez.⁴³⁷

Ayrıca alışların sahte belgeye dayanması halinde de alışların sahteliği tek başına ispat aracı olmadığından (alışlar faturasız gerçekleştirilmiş olabileceğinden), diğer tespitler de

⁴³⁴Y. 11. CD. 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018)

⁴³⁵Y. 21. HD. 13.6.2013 T., 2011/6670 E., 2013/12555 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁴³⁶KDV Uygulama Tebliği' nin Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere Mal Teslimi ve Hizmet İfasında Bulunanlar Başlıklı 2.2. Bölümü.

⁴³⁷KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar Başlıklı 3.5. Bölümü.

destekleyici veri olarak kabul edilerek elde edilen deliller birlikte değerlendirilmelidir.⁴³⁸ Aksi durumda eksik inceleme söz konusu olacaktır.⁴³⁹

Ancak sahte fatura ticareti nedeniyle mükellefiyeti terkin edilenden yapılan alımlarla ilgili olarak fatura konusu mal/hizmetin alım-satıma konu olduğunun ispat edilememesi halinde söz konusu faturanın da sahte olduğunun kabulü gerekmektedir.⁴⁴⁰ Bu nedenle alış belgelerinin tamamının gerçeği yansıtmadığının tespiti halinde, düzenlenen faturaların da gerçek olduğunun kabulü mümkün değildir.⁴⁴¹ Dolayısıyla inceleme sonucunda, tüm alış faturalarının sahteliğinin sabit olması ve söz konusu faturalar dışında mal alışının olmaması, ayrıca alışları ile satışlarının gerçek olduğu yönündeki iddiasını kanıtlayacak somut bilgi ve belgenin sunulmaması (satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamaması) durumunda satışlara ilişkin faturaların da sahte olduğunun kabulü gerekir.⁴⁴²

Buna ek olarak, sahte fatura düzenlenmesi organize bir şekilde, bireysel veya eğitim ve sosyo-ekonomik durumu düşük olan kişiler aracılığıyla yapılabilmektedir.⁴⁴³ Bu nedenle de beşeri sermaye niteliğindeki insan gücünün de işletmenin faaliyetini gerçekleştirmesine olanak sağlayıp sağlamadığı hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu kapsamda KDV Uygulama Tebliğinde mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.), ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar, ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler, muhasebecisine yönelik tespitler ile Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler, sahte belge

⁴³⁸Kelecioğlu, 2000b, **a.g.k.**, 127-128.

⁴³⁹Y. 11. CD. 08.7.2009 T., 2008/18017 E., 2009/8773 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2017)

⁴⁴⁰KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar Başlıklı 3.5. Bölümü.

⁴⁴¹DVDDGK. 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

⁴⁴²D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

⁴⁴³O. Okur (1997). Sahte fatura; kullanım nedenleri, verilen cezalar ve çözüm yolları. *Yaklaşım*, (107), s. 77-78. Bknz. Y. 21. CD. 12.10.2016 T., 2016/5729 E., 2016/6097 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

ticareti varsa komisyon gelirininde elde edilmediğinin, mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁴⁴⁴

Danıştay, şirket faaliyetini sürdürebilecek kişinin diğer şirkette işçi olarak çalışmasını ayrıca söz konusu kişilerin yeterli organizasyona ve sermayeye sahip olmamasını, gerçek bir ticari faaliyetin bulunmadığı hususunda kararında dikkate almıştır.⁴⁴⁵ Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın diğer bir kararında da işyerinin 16 m2 olduğu, işçi çalıştırmadığı, demirbaş olarak bir adet büro masası, bir adet koltuk, iki adet misafir koltuğu bulunduğu, bunların da mülk sahibine ait olduğu, işyerinin kirayla tutulduğunun saptandığı; ikametgâh adresinden adres bırakmadan ayrıldığı, iş yerini terk ettiği ve işyerinin boş olmasını (diğer delillerle birlikte) gerçek bir ticari faaliyetin bulunmaması, diğer bir ifadeyle alım-satımın sahteliği yönündeki kararında göz önünde bulundurmıştır.⁴⁴⁶ Diğer bir kararında da faturayı düzenleyen firmanın işyerinin faaliyette bulunmadığı (kapalı olduğu, iş yerinde bir adet masa ve koltuğun bulunduğu görüldüğü, iş yerinin faal olmadığı), yeterli organizasyonun bulunmadığı (şirketin temsilcisi ve müdürü olan kişinin yurt dışında işçi olarak çalıştığı ve şirketin ne iş yaptığını bilmediği, işlerin diğer ortak tarafından yürütüldüğü), tüm alışların yapıldığı firmanın da faturalarının sahte olduğunun sonucuna varıldığı (şirketin tüm alışlarını yaptığı firmanın da faturalarının sahte olduğunun belirlendiği ve düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığı), bu nedenle beyan edilen yüksek ciroları elde edecek sermaye yapısı ve iş organizasyonuna sahip olmadıkları ve düzenlenen faturaların gerçek mal hareketine dayanmayan belgenin sahte belge olduğu yönünde karar verilmiştir.⁴⁴⁷

Dolayısıyla faturanın sahteliği ile ilgili olarak, maddi olayın özelliğine göre aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir;

a) işyerinin faal olmaması (işyerinin kapalı olması),⁴⁴⁸

⁴⁴⁴KDV Uygulama Tebliği' nin Sahte Belge Kavramı başlıklı 3.1. Bölümü.

⁴⁴⁵D. 9. D. 07.10.2008 T., 2007/1581 E., 2008/4432 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

⁴⁴⁶DVDDGK. 21.11.2008 T., 2007/323 E., 2008/723 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. 3065 S. Kanun M., 29, VUK M. 3/B.

⁴⁴⁷DVDDGK. 24.10.2008 T., 2007/679 E., 2008/718 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim tarihi: 07.08.2018).

⁴⁴⁸Y. 11. CD. 12.03.2014 T., 2012/21269 E., 2014/4568 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

b) yeterli üretim kapasitesinin (iş yeri koşulları, işçi gücü, üretime dair makine ve araçlar gibi) bulunup bulunmadığı,⁴⁴⁹ üretim kapasitesinin (iş gücü, iş yeri koşulları gibi) şirket faaliyet alanıyla uyumlu olup olmadığı⁴⁵⁰

c) faturaları düzenleyen yeterli üretimi, mal girişi ya da stokunun bulunup bulunmadığı,⁴⁵¹ hususunda tespit yapılmalıdır.

Bu bağlamda faturanın sahteliğine ilişkin yapılan araştırma sonucunda elde edilen tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre işlem yapılması gerekmektedir.⁴⁵² Aksi durumda eksik araştırma yapılmış olur.⁴⁵³

2.1.3.3 Mükellefe ilişkin diğer tespitler

Fatura konusu alım-satıma dair mal ve para hareketiyle ilgili belgenin var olup olmadığı ile mükellefin üretim kapasitesi, stoku, faaliyette bulunup bulunmadığı hususları yanında faturanın gerçekliğine ilişkin olarak olayın özelliğine göre yapılan bir takım diğer tespitler de önem taşıyabilmektedir.

Uygulamada komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilip vergi mükellefiyetinin yerine getirilmemesi durumuyla karşılaşılabilmektedir.⁴⁵⁴ KDV Uygulama Tebliğinde mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığıyla ilgili olarak, ticari ilişkide bulunduğu görülen firmalar, ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler, muhasebecisine yönelik tespitler, komisyon geliri elde edilip edilmediği (sahte belge ticareti

⁴⁴⁹Y. 11. CD. 24.11.2016 T., 2016/9955 E., 2016/7843 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.08.2017).

⁴⁵⁰Y. 11. CD. 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018); Y. 11. CD. 10.07.2017 T., 2017/2354 E., 2017/5293 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁴⁵¹Y. 19. CD. 30.12.2015 T., 2015/14902 E., 2015/9646 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018); Y. 21. CD. 22.06.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 21. CD. 07.11.2016 T., 2016/2803 E., 2016/6663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5134 E., 2017/2230 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁴⁵²Y. 21. CD. 7.11.2016 T., 2016/2803 E., 2016/6663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁴⁵³Y. 21. CD. 25.05.2016 T., 2016/1660 E., 2016/4663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

⁴⁵⁴Bknz. D. 9. D. 07.10.2008 T., 2007/1581 E., 2008/4432 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 04.09.2018); YCGK 13.4.2010 T., 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018); Turgay, 1978, **a.g.k.**, 1407.

varsa), mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁴⁵⁵

Yargıtay da kararında, bildirilen adreste faaliyet gösterilmediği tespit edilen mükellefin, yüksek KDV matrahlarının beyan edilmesi gerçek bir mal ve hizmet alım-satımı yapıldığı hususunda kuvvetli şüpheye neden olan hususlardan olduğuna kararında yer vermiştir.⁴⁵⁶ Bu nedenle mükellefin kapasitesinin çok üzerinde matrah beyanı iktisadi, ticari ve teknik gereklere (icaplara) uymadığından, fiili duruma ilişkin tespitler bütün içinde değerlendirilerek elde edilen somut delillerle bağlantı kurulmalıdır.⁴⁵⁷ Bu kapsamda faturanın sahteliği iddiasında vergi beyannamelerinin miktarı ve aylara göre değişim oranının, beyan edilen vergiye esas potansiyeli ve şirketin faaliyet alanıyla uyumlu olup olmadığı da araştırılmalıdır.⁴⁵⁸ Bu bağlamda yükümlünün inceleme dönemine ait beyanları tetkik edilerek, vergi ödeme gayretleri değerlendirilmeli, sürekli olarak devreden KDV beyanı veya iş hacimlerine uygun tutarlarda KDV ödenmemesi veyahut sektör ortalamasının altında karlılık beyanı gibi hususlar ortaya konulmalıdır.⁴⁵⁹

Bununla ilgili olarak Yargıtay kararında da kısa sürede yüksek cirolar beyan edilmesine karşın işçi çalıştırmaması (muhtasar beyannamelere göre), gelir vergisi kesintinin muhasebeci ücreti ve kiradan ibaret olmasını düzenlenen faturanın sahteliğinde göz önünde bulundurmıştır.⁴⁶⁰ Danıştay da mükellefin vergi beyannamelerini vermemesini gerçek bir ticari faaliyetin bulunmadığına, bu bağlamda bahse konu hususun faturalarının sahteliğinde değerlendirme konusu yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁴⁶¹ Danıştay diğer bir kararında, fatura alınan kişilerden bir kısmının mükellefiyet kaydının bulunmadığı (diğer kısmının da fatura konusuyla ilgili alım satımla uğraşmadıkları) ve vergi mükellefiyetine dair

⁴⁵⁵KDV Uygulama Tebliği' nin Sahte Belge Kavramı başlıklı 3.1. Bölümü.

⁴⁵⁶Y. 11. CD. 07.02.2017 T., 2016/3967 E., 2017/742 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁴⁵⁷Köstü, 2011, **a.g.k.**, 63.

⁴⁵⁸Y. 11. CD. 24.11.2016 T., 2016/9955 E., 2016/7843 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.08.2017); Y. 11. CD. 10.7.2017 T., 2017/2354 E., 2017/5293 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); Y. 11. CD. 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁵⁹KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar Başlıklı 3.4. Bölümü.

⁴⁶⁰Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁴⁶¹DVDDGK. 21.11.2008 T., 2007/323 E., 2008/723 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

hiçbir sorumluluğun yerine getirilmemesini faturanın sahteliğinin araştırılmasında (diğer delillerle birlikte) göz önünde bulundurmıştır.⁴⁶²

Buna ek olarak, Yargıtay fatura alınan kişinin işini terk etmesi ve mükellefiyet kaydının bulunmamasını,⁴⁶³ Danıştay da yüksek tutarlı matrah beyanına rağmen küçük ödemelerin çıkarılıp bunların da hiç birinin ödenmesini (faturanın basım tarihinden önce geriye dönük tarihli düzenlenmiş olması ve diğer delillerle birlikte değerlendirildiğinde) faturanın sahteliğinde göz önünde bulundurulması gereken tespitlerden olduğu yönünde karar vermiştir.⁴⁶⁴

Bu bağlamda mükellefiyete ilişkin sorumlulukların büyük ölçüde yerine getirilmemesi ve ticari ilişkide bulunduğu kişilere ilişkin tespitler, faturanın sahteliğinin tespitinde başvurulabilecek önemli ispat araçlarıdır. Bu nedenle faturanın sahte olup olmadığının incelenmesinde, söz konusu hususun bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır.

2.1.3.4 Karşıt incelemede elde edilen bulgular

Faturanın gerçekliğinin tespitinde faturayı düzenleyenle kullananın defter ve belgelerinde karşıt inceleme yapılması önem taşımaktadır.⁴⁶⁵ Bu nedenle karşıt incelemenin ayrı bir başlık altında incelenmesinde yarar vardır. Yargı kararlarında da faturanın sahteliği ile ilgili olarak faturayı düzenleyen ile adına fatura düzenlenenlerin defter ve belgelerinin karşılaştırılmış olması gerektiği yönünde karar verilmektedir.

Mükellef hakkında inceleme yapılmakta iken, inceleme yapılan mükellefe ait kayıtların doğruluğunun teyidi amacıyla yapılan araştırmaya, uygulamada karşıt inceleme denilmektedir. Karşıt inceleme vergi incelemesi olmasa da karşıt inceleme esnasında mevzuata aykırılığın tespiti halinde karşıt inceleme yapılan kişi de vergi incelemesiyle karşı

⁴⁶²DVDDGK. 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

⁴⁶³Y. 11. CD. 02.10.2014 T., 2012/27716 E., 2014/16208 K. www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁶⁴Y. 11. CD. 12.03.2014 T., 2012/21269 E., 2014/4568 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁴⁶⁵Bknz. Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

karşıya kalabilir.⁴⁶⁶ Bu kapsamda karşıt inceleme vergi incelemesinde gerek duyulan belli hususlarla ilgili olarak diğer mükellefler hakkında yapılan inceleme olarak ifade edilebilir.⁴⁶⁷

Faturayı düzenleyen hakkında yapılan tespit ve bu tespitlere dayanılarak yapılan işlem, iddia konusu faturanın aynı olması nedeniyle faturayı kullananın hukuki durumunu da ilgilendirmektedir.⁴⁶⁸ Bu nedenle faturanın sahteliği iddiasında faturayı düzenleyen ya da kullanan hakkında ne gibi bir işlem tesis edildiği de göz önünde bulundurmaktadır.⁴⁶⁹

Yargıtay kararlarında da faturayı düzenleyenle kullananın ticari defter ve belgelerindeki karşılaştırmalı incelemede, faturaları düzenleyen yeterli üretimi, mal girişi ya da stokunun,⁴⁷⁰ faturayı düzenleyen yeterli organizasyonu ve kapasitesinin bulunup bulunmadığı da dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.⁴⁷¹ Diğer bir kararda da faturanın sahte düzenlemesi iddiasıyla ilgili karşılaştırmalı incelemede, adına fatura düzenlenen söz konusu faturayı defterine işleyerek kullanıp kullanmadığı, gerektiğinde faturayı kullanan mükellefin faturayı hangi hukuki ilişkiye istinaden aldığı araştırılması gerektiği belirtilmektedir.⁴⁷²

Faturanın sahteliği iddiasında, faturayı düzenleyen işi terki ve kaydının bulunmaması durumu göz önünde bulundurulmalıdır.⁴⁷³ Fatura alınan kişi hakkındaki tespitlerde, kişinin gerçekte tacir olmadığı, vekâlet verilen kişi aracılığıyla belli bir bedel karşılığı isteyen mükelleflere fatura sağladığının ortaya konulması durumunda da faturanın sahteliğinin kabulü gerekmektedir.⁴⁷⁴ Yargıtay da kararında (diğer delillerle birlikte) faturayı düzenleyen

⁴⁶⁶GİB 2007, Tüm yönleriyle vergi incelemesi rehber. s. 9.

⁴⁶⁷GİB (2007). Tüm yönleriyle vergi incelemesi rehber. s. 10.

⁴⁶⁸YCGK. 13.04.2010 T., 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.208).

⁴⁶⁹Y. 11. CD. 20.09.2006 T., 2006/2745 E., 2006/7319 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 21. CD. 22.06.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 10.07.2017 T., 2017/2354 E., 2017/5293 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁴⁷⁰Y. 19. CD. 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5309 E., 2017/2226 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁴⁷¹Y. 7. CD. 14.12.2006 T., 2005/7848 E., 2006/19061 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

⁴⁷²Y. 11. CD. 28.03.2017 T., 2016/8126 E., 2017/2264 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁴⁷³Y. 11. CD. 02.10.2014 T., 2012/27716 E., 2014/16208 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁷⁴DVDDGK. 20.6.1997 T., 1996/84 E., 1997/340 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

hakkındaki karşılaştırma raporlarının içeriklerinden sahte fatura kullanmanın sabit olduğu gözetilmeden, bilirkişi heyetinin isabetsiz raporu esas alınmasını yasaya aykırı bulmuştur.⁴⁷⁵

Bu bağlamda Yargıtay kararlarında sahte olduğu iddia olunan faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapıp yapılmadığı (yapılmış olması durumunda vergi inceleme ve diğer raporların incelenmesi), yapılmış ise dava açılıp açılmadığı tespit edilmesi (açılmış ise ilgili bilgi ve belgelerin onaylı suretlerinin dosyaya konulması),⁴⁷⁶ gerekmesi halinde faturayı düzenleyen ile faturayı kullananın ticari defter ve belgelerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması, sonrasında da toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi gerektiği yönünde karar verilmektedir.⁴⁷⁷ Dolayısıyla karşılaştırmalı incelemenin faturanın tespitinde önemli yeri bulunduğundan, karşılaştırmalı incelemenin yapılmaması halinde eksik inceleme söz konusu olur.

2.1.3.5 Tanık beyanı

Karşıt inceleme gibi ifade de faturanın sahteliğinde başvurulacak önemli ispat araçlarındandır. Çünkü VUK yönüyle defter ve belgeler, TTK’ deki gibi kanuni delil niteliğinde değildir.⁴⁷⁸ Bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişinin beyanı delil olarak kabul edilmelidir.⁴⁷⁹ Yargıtay kararlarında da faturanın sahteliğinin tespitinde, hangi hukuki ilişkiye dayanarak faturaların alındığı hususunda alım-satım taraf olanların ifadelerine başvurulması gerekmektedir.⁴⁸⁰ Yargıtay’ ın diğer bir kararında da sahte olduğu iddia edilen faturaları kullananlardan kanaat oluşturacak sayıda mükellefin tanık ifadesine (kimden, hangi ticari ilişkiye istinaden alındığı konusunda) başvurulması gerektiği

⁴⁷⁵Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

⁴⁷⁶Y. 11. CD. 21.12.2016 T., 2016/3094 E., 2016/8666 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁷⁷Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018); Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁴⁷⁸Başaran, 2002, **a.g.k.**, 12.

⁴⁷⁹Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁴⁸⁰Y. 21. CD. 25.05.2016 T., 2016/1660 E., 2016/4663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018); Y. 21. CD. 07.11.2016 T., 2016/2803 E., 2016/6663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD., 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018); YCGK. 09.05.2017 T., 2017/11-213 E., 2017/257 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

belirtilmiştir.⁴⁸¹ Ayrıca ikrar niteliğindeki beyan da delil niteliği taşır. Yargıtay da kararında, alım yapan kişinin başka firmanın adının yer aldığı faturayı kendileri önünde düzenleyip kendilerine teslim ettiğini, basiretli iş adamı gibi hareket edemedikleri yönündeki beyanını, söz konusu fiilin işlendiği hususunda delil olarak (diğer delillerle birlikte) kabul etmiştir.⁴⁸²

Bu kapsamda Danıştay kararında da genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkartılması mümkün olmadığından vergiyi doğuran olayın gerçekliğinin araştırılmasında somut kanıtlara dayanılması gerektiği, bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilgili açık ve tabii bağı olmayan kişilerin şahit olarak verecekleri ifadelerin tek başına ispat vasıtası olarak kullanılamayacağından söz konusu ifade dışında kanıtlayıcı bir işlem veya belgenin de bulunmaması halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğinin tespitinin söz konusu olamayacağına dair karar verilmiştir.⁴⁸³

Ayrıca söz konusu ifadelerin kanıtı dayanmayan soyut ifadelerden oluşmaması gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu ifadeye dayanılarak işlem tesis edilemez.⁴⁸⁴ Bu bağlamda alınan ifadeler diğer delillerle desteklenmelidir.⁴⁸⁵ Konuyla ilgili olarak İstanbul Bölge Adliye Mahkemesinin (BAM) kararında da fiili işlediği iddia edilen kişinin soyut savunmasına itibar edilemeyeceğinden, söz konusu soyut ifadenin denetlenmesi (doğruluğunun araştırılması) gerektiği belirtilmiştir.⁴⁸⁶ Dolayısıyla şahit ifadesinin zayıf bir delil olduğundan, ifadenin doğruluğu kontrol edilmeden dikkate alınmaması gerekmektedir.⁴⁸⁷

Buna ek olarak, VUK M. 3/B gereği hayatın olağan akışına uygun olmayan beyanlar iddia eden tarafça ispat edilmelidir.⁴⁸⁸ Örneğin vergi yükümlüsü olan alıcının aradan uzun süre geçtikten sonra fatura muhteviyatını inkâr eden ifadelerine dayanılarak faturaların

⁴⁸¹Y. 19. CD. 04.11.2015 T., 2015/8783 E., 2015/6614 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018).

⁴⁸²Y. 11. CD. 02.10.2014 T., 2012/27716 E., 2014/16208 K. www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁴⁸³D. 4. D. 28.09.1990 T., 1988/1356 E., 1990/2491 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.08.2018).

⁴⁸⁴DVDDK. 21.11.2008 T., 2007/490 E., 2008/730 K., http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.10.2018)

⁴⁸⁵R. Dönmez (2004). Vergi incelemesinde alıcı ifadeleri. *Yaklaşım*, (133), s. 37.

⁴⁸⁶İstanbul BAM 18. CD. 13.01.2017 T., 2017/248 E., 2017/171 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017)

⁴⁸⁷Belgesay, 1940, **a.g.k.**, 121.

⁴⁸⁸D. 7. D. 05.04.2004 T., 2000/8771 E., 2004/812 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

geçersiz olduğu kabul edilemez.⁴⁸⁹ Yargıtay'ın fatura bedelinin tahsil edildiğine dair geçerli belge sunulamayan olayla ilgili kararında, yüksek meblağlı fatura bedelinin elden ödendiğine dair soyut savunmanın geçerli sayılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.⁴⁹⁰

Bu bağlamda ifadenin diğer delil veya emarelerle desteklenip desteklenmediği, hayatın olağan akışına uygun olup olmadığı ile şüpheden arınmışlığı ve belirliliği zayıflatacak şekilde dönülüp dönülmediği gibi hususlar göz önünde bulundurularak, ifadenin somut olaydaki delil değeri ortaya konulmalıdır.⁴⁹¹ Daha sonra faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının hususunda, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre karar verilmesi.⁴⁹²

2.2 VUK kapsamında yanılıcı belge

Mükellefler tarafından bir kısım gelirin gizlenmesi veya giderin fazla gösterilmesiyle matrahın düşürülmesi amacıyla vergiyi doğuran olayın mahiyetinin veya miktarının gerçeğin gerçeğe aykırı gösterilmesinde sıkça başvurulanan araçlardan biri de yanılıcı belgedir (muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge).⁴⁹³ S

Söz konusu nitelikteki belge VUK M. 359/a-2' de hükme bağlanmıştır. Uygulamada ve yargı kararlarında da söz konusu belge, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge olarak ifade edildiği görülmektedir. Ancak belge yanılıcı belgedir. VUK' ta söz konusu belgenin düzenlenmesi veya kullanılması hali suç olarak hükme bağlanırken, "muhteviyatı itibarıyla" ifadesine de yer verilerek yanılıcı belgenin nitelendirilmesi yapılmıştır. Zira muhteviyat içindekiler anlamına geldiğinden,⁴⁹⁴ VUK M. 359/a' da yer alan muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge ifadesinden (VUK M. 3/A-2 kapsamında Kanun lafzından), belgenin içeriğinin yanılıcı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

⁴⁸⁹Turgay, 1977, **a.g.k.**, 829.

⁴⁹⁰Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

⁴⁹¹YCGK. 25.11.2014 T., 2014/8-166 E., 2014/514 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁴⁹²Y. 21. CD. 09.01.2017 T., 2016/2775 E., 2017/26 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018).

⁴⁹³YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁴⁹⁴TDK. Büyük Türkçe sözlük. www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2018).

Bu bağlamda söz konusu belge esas itibariyle gerçek bir belgenin içerik itibariyle yanıltıcı olmasını ifade etmektedir. Yanıltıcı olmak gerçeğe aykırılığı barındırdığından⁴⁹⁵, bahse konu yanıltıcı belge, ceza hukuku açısından, esas itibariyle fikri sahtecilikle meydana getirilen sahte belgedir. Bununla birlikte VUK M. 359' da bahse konu nitelendirmeyle, yanıltıcı belgenin VUK' ta ayrı bentte düzenlenen sahte belgeden ayrılması sağlanmış ve söz konusu nitelikteki belgelerle ilgili fiiller farklı yaptırıma bağlanmıştır.

VUK' ta muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmasına karşın, söz konusu muamele⁴⁹⁶ veya durumun⁴⁹⁷ mahiyet⁴⁹⁸ veya miktarını⁴⁹⁹ gerçeğe aykırı olarak yansıtan belge olarak tanımlanmıştır (VUK M. 359/a-2). Dolayısıyla VUK kapsamında yanıltıcı belge (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge), var olan bir işlemin veya durumun mahiyeti (vasfın, niteliğin) ve miktarı (niceliğinin) gerçeğinden farklı olarak gösterilen belge olarak ifade edilebilir.

YCGK' nin kararında belgenin VUK kapsamında (VUK M. 359/a-2) yanıltıcı belge niteliğinde olabilmesi için,

- a) belgenin VUK kapsamında zorunlu tutulan belgelerden olması,
- b) belgenin gerçek bir muamele veya durma dayanması,
- c) belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanması zorunlu olduğundan VUK' a uygun olarak mükellef sıfatını alan kişi tarafından düzenlenmesi,

gerekmektedir. Buna karşın adına belge düzenlenenin mükellef olması zorunlu değildir.⁵⁰⁰

Bu kapsamda belgenin mahiyeti veya miktarının gerçeğe uygun olup olmadığının tespitinde, belgedeki bilgilerin gerçekliğinin delillerle tespiti (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi); belgede yer alması zorunlu olan bilgilerde tahrifat yapılıp

⁴⁹⁵Bknz. Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁴⁹⁶“Muamele: ...3. İşlem ... 5. tic. esk. Alışveriş...”, www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).

⁴⁹⁷“Durum: 1. Bir şeyin içinde bulunduğu koşulların hepsi, vaziyet, hâl, keyfiyet, mevki, pozisyon ...”. TDK. Büyük Türkçe sözlük. www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).

⁴⁹⁸“Mahiyet: 1. Nitelik, vasıf, öz, asıl, esas,... 2. İçyüz.”. TDK. Büyük Türkçe Sözlük. www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).

⁴⁹⁹“Miktar: 1. Bir şeyin ölçülebilen, sayılabilen veya azalıp çoğalabilen durumu, nicelik. 2. Ölçü: Yapılan yardımın miktarı artırıldı.”. TDK. Büyük Türkçe sözlük. www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).

⁵⁰⁰YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

yapılmadığı; belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı; gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edilip edilmediği gibi hususlar araştırılmalıdır.⁵⁰¹

Yanılıcı belge (muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge) mevcut vergiyi doğuran olay nitelik veya nicelik itibariyle gerçeği yansıtmamaktadır.⁵⁰² Bu nedenle sözleşmenin niteliğinde (vasfı-mahiyeti) veya unsurların birinde muvazaa yoluna başvurarak vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini görünürdeki hukuksal ilişki veya durumun arkasına gizlediğinde, belge VUK M. 359/a-2 kapsamında yanılıcı niteliği taşır.⁵⁰³ Yargıtay kararında ticari ilişki nedeniyle hukuki ilişki bulunmasına rağmen, hukuki ilişkinin (mevcut muamele veya durumun) mahiyet veya miktarının gerçeğe aykırı yansıtılması halinde, belgenin yanılıcı belge (VUK M. 359/a-2 kapsamında) niteliğinde olduğu belirtilmiştir.⁵⁰⁴

Yanılıcı belge niteliğindeki belgenin miktarı itibariyle gerçeğe aykırılığında duraksama bulunmayıp, malın miktarı, fiyatı veya tutarında,⁵⁰⁵ gerçeğe aykırı olması halinde diğer bir ifadeyle rakamsal olarak gerçeğe aykırılık olması halinde muamele veya durum miktar itibariyle gerçeğe aykırı olmuş olur.⁵⁰⁶ Örneğin mevcut ayakkabı alışverişinde, ayakkabı sayısı veya tutarının faturada gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi halinde fatura yanılıcı fatura (muhteviyatı itibariyle yanılıcı fatura) niteliği taşır.⁵⁰⁷ Bu kapsamda Yargıtay kararlarında da belgenin gerçek alım-satıma dayanmasına karşın, işlemin miktarının veya değerinin (tutarının) gerçeğe aykırı olarak (gerçeğe uygun olmayacak şekilde) belgede yer alması halinde, belgenin yanılıcı belge niteliği taşıdığı belirtilmiştir.⁵⁰⁸ Diğer bir kararda

⁵⁰¹KDV Uygulama Tebliği.

⁵⁰²H.H. Bayraklı (2014). Vergi ceza hukuku. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası. s., 90.

⁵⁰³Candan, 2010, **a.g.k.**, 156.

⁵⁰⁴Y. 19. CD. 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁵⁰⁵Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 314-315.

⁵⁰⁶Candan, 2010, **a.g.k.**, 153.

⁵⁰⁷D. Şenyüz (2015). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. Bursa: Ekin Yayınevi. s. 107.

⁵⁰⁸Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

alım faturasında gerçeğe aykırı miktar ve tutar bilgilerine yer verilmesi halinde, belgenin VUK M. 359 kapsamında sahte belge değil de VUK M. 359/a-2 kapsamında yanıltıcı belge niteliğinde olduğu belirtilmiştir.⁵⁰⁹

Ayrıca VUK gereği, gerçek muamele veya durumun mahiyetinin gerçeğinden farklı gösterilmesi halinde de belge yanıltıcı belge niteliğinde olur. Bu kapsamda taraflar arasında ekonomik bir ilişki bulunmasına karşın, var olan gerçekleşen işlemin veya durumun gerçek mahiyetinin belgede doğru yansıtılmaması halinde, belge yanıltıcı belge niteliği taşır.⁵¹⁰ Diğer bir ifadeyle satışın emanet olarak gösterilmesi gibi bir takım yollarla belge mahiyetinin gerçeği yansıtılmaması halinde belge, yanıltıcı belge olur.⁵¹¹ Örneğin, benzin satışının gerçekleşmesine rağmen, motorin satışı yapılmış gibi belge düzenlenmesi halinde belge, yanıltıcı belge niteliğindedir.⁵¹²

Buna ek olarak satılan ürünün yanında diğer satılan ürünün sevk irsaliyesinde yer almaması halinde de belge MİYB niteliğinde olur.⁵¹³ Zira söz konusu belgede satış işlemi eksik olarak, diğer bir ifadeyle doğru bir şekilde aktarılmamıştır.

Gerçek muamele ve ya durum miktar ya da mahiyetinin sadece birisinin gerçeğe aykırılığı halinde belge yanıltıcı belge mahiyetinde (gerçek işlemin takibi halen mümkün olduğundan) iken ikisinde (mahiyet ve miktar) gerçeğe aykırılığı halinde ise belgenin sahte belge olacağı ifade edilmektedir.⁵¹⁴ Ancak VUK M. 359/a-2 de bu muamele veya durumun “mahiyet veya miktar” itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan belge, yanıltıcı belge olarak düzenlenmiş, mahiyet ve miktar kelimeleri “veya” bağlacıyla birbirine bağlanmıştır. Bahse konu bağlaç ise bağlanan kelimelerin seçime bırakıldığı, bu nedenle bağlanan kelimelerin tamamının da gerçekleştirilebildiği hallerde kullanılır. Bu bağlamda söz konusu hükmün lafzı açık olduğundan, mahiyet ve miktarın ikisinin gerçeğinden farklı olarak belgede yer alması halinde de belge yanıltıcı belge niteliği taşır.

⁵⁰⁹Y. 11. CD. 21.01.2002 T., 2001/11356 E., 2002/317 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁵¹⁰Şenyüz, 2015, **a.g.k.**, 110-111.

⁵¹¹Candan, 2010, **a.g.k.**, 153.

⁵¹²Şeker ve Aydın, 1992, **a.g.k.**, 51.

⁵¹³Y. 11. CD. 16.04.2003 T., 2002/13871 E., 2003/1676 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017)

⁵¹⁴T. Erdem (2013). Sahte/Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ücret bordrosu veya gider pusulası düzenleme eyleminin kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (120), s. 105.

2.3 VUK kapsamında sahte belge ile yanıltıcı belgenin karşılaştırılması

Sahte belge düzenleyenler düzenlenen belgede yer alan tutarın belirli oranında gelir etme amacıyla iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ise gelir kazanmadan ziyade kazançlarını kayıt dışına çıkarma amacını gütmektedir.⁵¹⁵

VUK' ta taraflar arasında gerçek her hangi bir işlem veya durum bulunmamasına karşın varmış gibi düzenlenen belge sahte belge (VUK M. 359/b), taraflar arasında gerçekleşen işlem veya durum bulunmasına karşın söz konusu işlem veya durumun mahiyeti (niteliği, vasfı) veya miktarı olduğundan farklı gösterilen belge ise yanıltıcı belge (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge) olarak hükme bağlanmıştır (VUK M. 359/a-2).

Buna karşın sahte belge ile yanıltıcı belge arasında esas itibari fark bulunmayıp, ikisi de gerçeğe uygun olmayan belge niteliğindedir.⁵¹⁶ Zira özel bir inceleme olamadan gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belgedir.⁵¹⁷ Bu kapsamda içeriği doğru ancak gerçek olmayan çıkarma veya eklemelerle taklit yoluyla baştan sahte belge düzenleme maddi sahteliğe; gerçek ancak içeriği doğru olmayan sahte belge ise fikri sahteliğe girmektedir.⁵¹⁸ Bu nedenle gerçek belge üzerindeki sahtecilik fikri sahteciliği, sahte basılan belgedeki sahtecilik ise maddi sahteciliği oluşturmaktadır.⁵¹⁹

Bu bağlamda VUK M. 359' da yer alan sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları fikri sahteliği, söz konusu maddede ayrı olarak düzenlenen belgede tahrif ise maddi sahtekârlığa girmektedir.⁵²⁰ Esas itibariyle söz konusu fiiller sahteciliğin farklı türleri olup, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında aynı madde farklı bentler altında hükme bağlanmıştır.⁵²¹ Ancak sahte belgede gösterilen muamele veya durum tamamen hayal ürünü iken, yanıltıcı belgede gerçekleşen işlem ile belge arasındaki bağ tamamen ortadan

⁵¹⁵Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 20.

⁵¹⁶Erman, 1988, **a.g.k.**, 53.

⁵¹⁷Y. 11. CD. 15.04.2009 T., 2009/237 E., 2009/4278 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017); YCGK. 29.09.2015 T., 2015/412 E., 2015/286 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); YCGK. 26.04.2016 T., 2015/11-20 E., 2016/214 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018); YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E., 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); TBMM 664 no' lu Komisyon Raporu, www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017).

⁵¹⁸Selçuk, 1986, **a.g.k.**, 74.

⁵¹⁹Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 224.

⁵²⁰Tosun, 1962, **a.g.k.**, 69-70.

⁵²¹S. Donay (16 Ağustos 1998). Yeni yasanın aksak yönleri. *Radikal Gazetesi*. s. 9.

kalmadığından, mevcut muamele veya durum yanıltıcı bir şekilde belgede yer aldığından, VUK' ta yanıltıcı belge ile ilgili fiile daha az yaptırım öngörülmüştür (VUK M. 359/a-2).⁵²²

Bu nedenle VUK' ta kaçakçılık suçu kapsamında sahte belge ile yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri farklı hükümlere bağlandığından, suç ve cezanın kanuniliği ilkesi gereği, kanun normu uygulanırken sahte belge ile yanıltıcı belgenin birbirine karıştırılmamalıdır.⁵²³ Bu kapsamda belgenin sahte olması durumunda sahte belge (VUK M. 359/b), yanıltıcı belge olması durumunda ise yanıltıcı belge kapsamındaki düzenlemelere (VUK M. 359/a-2) göre işlem yapılması gerekmektedir.⁵²⁴ Yargıtay kararında da gerçekte hukuki bir ilişki yokken varmış gibi düzenlenen fatura sahte fatura olacağından, söz konusu faturanın yanıltıcı belge (MİYB) olarak nitelendirilmesi durumunda suçun vasfında hataya düşüleceği belirtilmiştir.⁵²⁵

Bu yüzden söz konusu iki belge arasındaki farka değinmekte yarar vardır. Bu kapsamda taraflar arasında herhangi bir alış-veriş, diğer bir ifadeyle gerçek bir hukuki ilişki bulunmaması halinde belge sahte belge; taraflar arasında gerçekte ticari ilişki bulunmakla birlikte ticari ilişkinin mahiyeti ve durumunun faturada farklı yansıtılması haline ise yanıltıcı belge söz konusu olur.⁵²⁶ Diğer bir ifadeyle gerçek hukuki ilişkinin vasfında, unsurlarından birinde gerçeğe aykırılık halinde belge MİYB niteliğinde iken gerçek muamele veya durumun tarafının gerçeğe aykırı gösterilmesi halinde belge sahte belge (taraflar arasında belgede yer alan işlem veya durum olmadığından) niteliğini taşır.⁵²⁷

Dolayısıyla yanıltıcı belge (VUK M. 359/a-2) ile sahte belge (VUK M. 359/b) arasındaki en önemli fark, yanıltıcı belgede mal teslimi veya hizmet ifasının bulunmakta iken sahte belgede bir mal teslimi veya hizmet ifasının olmamasıdır.⁵²⁸ Yargıtay kararında düzenlenen belgenin yanıltıcı belge olabilmesi, belgenin gerçek muamele veya duruma dayanması gerektiği, aksi takdirde düzenlenen belgenin sahte belge niteliğinde (VUK M.

⁵²²Erdem, 2013, **a.g.k.**, 105.

⁵²³Bknz. Y. 11. CD., 21.1.2002 T., 2001/11356 E., 2002/317 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁵²⁴KDV Uygulama Tebliği' nin 8. Bölümü.

⁵²⁵Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁵²⁶Y. 11. CD. 14.06.2017 T., 2017/2732 E., 2017/4589 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁵²⁷Candan, 2010, **a.g.k.**, 156.

⁵²⁸Köstü, 2011, **a.g.k.**, 46.

359/b) olduğu belirtilmektedir.⁵²⁹ Bu nedenle mevcut ekonomik ilişkideki tutarın belgede gerçeğinden farklı gösterilmesi halinde düzenlenen belgenin yanıltıcı belge, gerçek mal veya hizmet karşılığı olmadan belge düzenlenmesi halinde ise belgenin sahte belge niteliği taşır.⁵³⁰

Ayrıca ticari ilişkinin niteliği önemli olup, mal ve hizmetin nev'i bakımından mevcut ticari işlemle belge arasında ilişki kurulamaması halinde belge yanıltıcı belge değil de sahte belge niteliğinde olur.⁵³¹ Faturada alımı yapılan malın değil de, alımı yapılmayan malın faturada yer alması (ayakkabı alışverişi yapılmış iken çanta alışverişinin yapılmış gibi gösterilmesi) halinde belge sahte belge olur.⁵³² Zira burada çanta satışı yapılmamışken yapılmış gibi gösterilmiş olup, malın türünü, nev'ini aşan bir gerçeğe aykırılık olduğundan, belge yanıltıcı belge değil de sahte belge niteliğini taşır.

Bu bağlamda belgenin yanıltıcı belge olabilmesi için gerçek bir muamele veya duruma dayanması gerektiğinden, gerçek muamele veya durum mevcut olmamasına karşın mevcutmuş gibi belge düzenlenmesi halinde belge sahte belge niteliği taşıyıp, düzenlenen belgelerin bir kısmının sahte bir kısmının ise yanıltıcı belge niteliğinde olması halinde ise fikri içtima hükümler kapsamında sahte belgeye ilişkin hükümler uygulanması gerekmektedir.⁵³³

Buna ek olarak, faturasız yapılan alımın, farklı bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi durumunda ise faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir ticari ilişki (mal/hizmet alımı) bulunmadığından fatura bu durumda sahte belge niteliği taşır.⁵³⁴ Buna karşın 84 S. No.' lu KDV Genel Tebliği' nde mal teslimi veya hizmet ifasının olduğunda belge düzenleme yetkisi olmayan kişi tarafından veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi dışında bir kişi adına belge düzenlenmesi halinde belge, düzenleyen açısından sahte, kullanan açısından ise yanıltıcı belge olacağı belirtilmektedir. Ancak suçun oluşmasında ortada

⁵²⁹Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

⁵³⁰Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 01.06.2017 T. ve 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

⁵³¹Şeker ve Aydın, 1992, **a.g.k.**, 45.

⁵³²Şenyüz, 2015, **a.g.k.**, 107.

⁵³³Y. 11. CD., 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017). Bknz. TCK M. 44; VUK M. 359/a-2, 359/b.

⁵³⁴Y. 11. CD. 18.4.2017 T., 2016/4343 E., 2017/2934 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 20.08.2017).

düzenlenen sahte belge var iken, aynı belgenin kullanımında sahte belgenin kullanımı da gerçekleşmiş olur.⁵³⁵ Diğer bir ifadeyle söz konusu durumda fatura düzenleyenle gerçek bir muamele yapılmaması nedeniyle faturanın asli unsurunda eksiklik olduğundan, bahse konu Tebliğ’ de belgenin düzenleyen açısından sahte belge, kullanan açıdan ise yanıltıcı belge olacağına dair düzenleme Kanun’ a uygun olamamakta, bu nedenle söz konusu faturanın kullanan açısından da sahte belge olduğunun kabulü gerekmektedir.⁵³⁶ Bununla birlikte Tebliğ’ de yer alan düzenleme VUK M. 359’ a aykırı olmasına karşın, söz konusu düzenleme ceza davaları yönüyle ise itibar görmeyecektir.⁵³⁷

Ayrıca gerçek ve gerçek olmayan muamele veya duruma aynı belgede yer verilmesi kısmen sahteciliği (gerçek olmayan bir vergi olayının gerçekmiş gibi belgeye yansıtılması ise tamamen sahteciliği) oluşturduğundan kısmen sahteciliği, yanıltıcı belgeyle karıştırılmamalıdır.⁵³⁸ Kısmen sahte belgede gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık (yanıltıcı nitelik olarak kabul edilemeyecek) bulunmakta iken, yanıltıcı belgede gerçek muamele veya durum olmakla birlikte mahiyet ya da miktar itibarıyla gerçeğe aykırılık bulunmaktadır.⁵³⁹ Bu kapsamda gerçek muamele veya durum bulunmakla birlikte belgede mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırılık bulunması halinde belge yanıltıcı belgede; gerçek muamele veya durumun yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliğe yol açan hususların (mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık) bulunması halinde kısmen sahte olan belge söz konusu olur.⁵⁴⁰ Örneğin, faturada satışa konu olan malın yanında farklı bir malın da faturada yer alması halinde fatura sahte fatura (VUK M. 359/b kapsamında); satışa konu olan mal buzdolabı iken televizyon olarak faturada yer alması ya

⁵³⁵Akgüner, Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 18.

⁵³⁶Gider, 2012, **a.g.k.**, 80-83, 85. Farklı görüş için Bknz. Maç, M. (2002). Yanıltıcı belgeler ve sahte belgeler ile ilgili hapis ve ağır hapis cezalarında hatalı anlayış uygulamaları. *Yaklaşım Dergisi*, (110), s.116-117.

⁵³⁷Akgüner, Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 18.

⁵³⁸YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁵³⁹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁵⁴⁰YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

da satılan buzdolabı adedinin farklı yer alması halinde ise fatura yanılıcı fatura (VUK M. 359/a-2 kapsamında) niteliği taşıır.⁵⁴¹

⁵⁴¹Erdem, 2013, **a.g.k.**, 103.

“Öldürmeden katil; vergi kaçırmadan vergi kaçakçısı olmak.”⁵⁴²

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU KAPSAMINDA SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ

3.1 Ana hatlarıyla vergi kaçakçılığının önemi

Vergi, devletin toplumdaki tüm kişilerin varlığının korunması ve devamı için egemenlik gücüne dayanarak kişilerden zorla aldığı mali bir yükümlülüktür.⁵⁴³ Vergi, devletin kamu hizmetlerinin karşılanması için kişilerden zorla aldığı ekonomik değer olarak da tanımlanmaktadır.⁵⁴⁴

Bu nedenle vergilemenin etkin ve adil olarak uygulanabiliyor olması, en az amacına uygun kanuni düzenleme yapılması kadar önemlidir.⁵⁴⁵ Bunun için vergi sisteminin ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi temelinde oluşturması ve vergi yükünün yükümlüler arasında mümkün olduğunca adil dağıtılması gerekir.⁵⁴⁶

Verginin adil ve makul olması verginin kabul edilebilirliğini arttıran bir faktördür.⁵⁴⁷ Dolayısıyla vergide adalet prensibi kabul edilip tam olarak uygulandığında, diğer bir ifadeyle vergi yükümlülüğünün adil dağıtılması halinde, vergiye uyumun artmasıyla vergi matrahı genişleyeceğinden verginin mali amacı tam gerçekleşeceği gibi yükümlülerin mali olanaklarını nispi olarak değiştirmede ölçüde vergi tarafsız vergi niteliği de taşıyacaktır.⁵⁴⁸

Ayrıca vergi, devletin sunduğu hizmetin bir fiyatının olmaması nedeniyle⁵⁴⁹ verginin kişileştirilebilen bir karşılığı bulunmamakta ve cebre dayanmaktadır.⁵⁵⁰ Bu nedenle vergi, kişiler üzerine düşen bir yük, bir çeşit fedakârlık olarak görülmektedir.⁵⁵¹ Verginin yük olarak görülmesi

⁵⁴²H. Aykın (07.07.2017) Öldürmeden katil; vergi kaçırmadan vergi kaçakçısı olmak. <https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/>, (Erişim Tarihi: 05.02.2018)

⁵⁴³H. Nadaroğlu (1996). *Kamu maliyesi teorisi*. (9. Baskı), İstanbul: Beta. s. 229-230.

⁵⁴⁴A. Erginay (2010). *Kamu maliyesi: kamu gelirleri-kamu giderleri-devlet bütçesi-kamu borçları-maliye politikası*. (18. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi. s. 38.

⁵⁴⁵S. Turhan (1994). Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış. *MAMKD*, (36), s. 54.

⁵⁴⁶Turhan, 1994, **a.g.k.**, 46. Bknz. Erginay, 2010, **a.g.k.**, 38, 68, 163.

⁵⁴⁷C. L. Harriss (1969). İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi Kalkınma. (Çev: İzzettin Önder), *MAMKD*. 0 (19), s. 27.

⁵⁴⁸H. Laufenburger (1949). Verginin, İktisadi Ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması. (Çev: Bedî Necmettin Feyzioğlu). *AÜHFD*. 6 (1), s. 227. Bknz. Türk, 2008, **a.g.k.** 136-137.

⁵⁴⁹Nadaroğlu, 1996, **a.g.k.**, 229.

⁵⁵⁰S. Kırbaş (1993). Türkiye’ de vergi kaçağı sorunu. *Mali Hukuk Dergisi*, (43), s. 4.

⁵⁵¹F. Neumark (1937). Vergi yükü ve iktisadi hayat (Çev: Sabri F. Ülgener). *İÜHFM*. 3 (0), s. 249.

nedeniyle kanuni sınırlar içinde ya da kanuni sınırlar dışında (vergi kaçakçılığı gibi) bir takım tepkiler oluşabilmektedir.⁵⁵²

Bu bağlamda kişiler, kazançlarının bir kısmını Devlete vermek zorunda olmadıkları veya karşılığında fayda görmedikleri gibi saiklerle vergi kaçırma girişiminde bulunabilmektedirler.⁵⁵³ Vergi kaçakçılığı, ödenmesi gereken vergiyi olması gerektiği gereği gibi ödememek için yasalara aykırı hareket edilmesi olarak ifade edilebilir.⁵⁵⁴

Uygulamada adli veya idari bakımdan bir takım uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarını önlemek ya da azaltmak ise yükümlülerde vergi bilinci ile vergi ahlâkının yerleşmesine (idarenin hukuka bağlılığının yanında) bağlıdır.⁵⁵⁵ Vergi ahlâkı seviyesinin düşük olması halinde yükümlüler vergi kaçırmanın yolunu arayacaklardır. Bu yüzden vergi sisteminin başarılı olabilmesinde, vergi ahlâkı çok önemli bir faktördür.⁵⁵⁶

Vergi ahlâkı bir yönüyle kültür sorunudur. Ekonomik ve sosyal gelişmeye paralel olarak kültür seviyesi arttıkça vergi ahlâkında da olumlu yönde bir gelişme olması beklenir. Fakat bu, vergi kaçakçılığının sonunda biteceği anlamına gelmemektedir.⁵⁵⁷ Zira belli zamanda belli bir ülkede vergi ahlâkı arasında büyük farklılıklar olmadığından, vergi kaçakçılığı sadece vergi ahlâkı ile açıklanamaz. Bu bağlamda vergi tekniği açısından bazı vergilerde vergi kaçırma olanağı bulunmadığından,⁵⁵⁸ vergi kaçakçılığının yükümlülerin ahlâkı ile değil de vergi kaçırma olanakları ile ilintili olduğu ifade edilmektedir.⁵⁵⁹

Ayrıca beyan edilen vergi matrahı ile vergi oranları arasında ters yönlü ilişki bulunduğundan,⁵⁶⁰ rasyonel davranan mükellef vergi ödeme ve vergi kaçırmanın maliyeti arasında bir seçim yapabilmektedir.⁵⁶¹ Mükellefler vergi denetiminin etkinliğini hissettiklerinde vergi kaçırmaya dönük girişimde bulunmakta zorlanmakta iken denetimin etkin olmaması halinde ise (örneğin % 4' lük denetim oranında) vergi kaçırma eğilimi içerisine gireceklerdir.⁵⁶² Bu nedenle vergi kaçakçılığında yükümlülerin ahlakına ve vatandaşlık duygularına başvurmak vergi

⁵⁵²Y. Taşkın (2010). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. *MAMKD*, 0 (54), s. 87.

⁵⁵³S. Erman (1957). Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler. *MAMKD*, (03), s. 51.

⁵⁵⁴Nadaroğlu, 1996, **a.g.k.**, 279.

⁵⁵⁵Karakoç, 1997, **a.g.k.**, 274.

⁵⁵⁶M. Tosuner ve İ. C. Demir (2007). Toplumsal bir olgu olarak vergi ahlâkı. *GÜİİBFD*. 9 (3), s. 10, 12.

⁵⁵⁷Kırbaş, 1993, **a.g.k.**, 8.

⁵⁵⁸Nadaroğlu, 1996, **a.g.k.**, 279-282.

⁵⁵⁹Türk, 2008, **a.g.k.**, 201.

⁵⁶⁰Hinrichs, 1969, **a.g.k.**, 142.

⁵⁶¹Hinrichs, 1969, **a.g.k.**, 136.

⁵⁶²Kırbaş, 1993, **a.g.k.**, 8.

kaçakçılığı oyununu sürdürmek demektir.⁵⁶³ Realist vergi oranıyla birlikte vergi mevzuatının uygulanmasına dönük ciddi çabalar (yakalanma ihtimalinin arttırılması) ile sert cezalar ise vergi gelirini arttırır.⁵⁶⁴

Bu bağlamda vergi kaçakçılığının genel nedeni olarak, tarihi nedenler, irki nedenler, vergi ahlakının oluşmaması, vergi kanunlarının aksaklıkları, yaptırımların yetersizliği veya tam uygulanmaması,⁵⁶⁵ vergi idaresinin etkin çalışmaması, vergi kanunlarının açık olmaması, belge sisteminin yerleşmemesi, denetlenen beyanname oranının düşüklüğü, pişmanlık, uzlaşma gibi kurumların etkin uygulanmaması, vergi bilinci düzeyinin düşük olması gibi nedenler sayılabilir.⁵⁶⁶ Şahsi nedenler olarak ise kişisel menfaatin öncelikli olması, vergi kaçırmayı bir beceri olarak kabul etme, gelirin devletin değil de kazananın olduğu, ödenen vergi kadar devletten fayda sağlanmadığı ve haksızlığa uğradığı düşünceleri sayılabilir.⁵⁶⁷

Buna karşın vergide adaletin oluşabilmesi için toplumdaki bireylerin vergi yüküne genel olarak katılmış olması gerekmektedir.⁵⁶⁸ Ancak vergi kaçakçılığı olanağı eşit olmadığından, vergi kaçakçılığı sonucunda ise vergilemede eşitlik ilkesi zedelenmektedir.⁵⁶⁹ Diğer bir ifadeyle yasalara aykırı vergi yükünü azaltma çabaları, vergide genellik ilkesinin (herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi) yeterince gerçekleşmesini engeller.⁵⁷⁰ Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadele etmeden vergi adaletini sağlamak mümkün değildir.⁵⁷¹

Ayrıca vergi kaçakçılığının nedenlerinin ortadan kaldırılmaması halinde vergiye karşı direnç artarak devam eder ve sistem içinde kuralsızlık olağan, hoş görülebilir ve sürekli bir durum haline gelir.⁵⁷² Buna karşılık yükümlüler vergi kaçırmayı göze alamadığında ve yasalara uymayı bir ödev kabul ettiklerinde sonraki nesillerde de vergi bilinci oluşacağından, cezalar ile vergi bilinci arasında sıkı bir ilişkinin bulunduğunu söyleyebiliriz.⁵⁷³ Vergide adalet düşüncesini zedeleyen etkenler dürüst vergi mükelleflerinin vergiyi algılama şeklini diğer bir ifadeyle vergi psikolojisini de

⁵⁶³Türk, 2008, **a.g.k.**, 201.

⁵⁶⁴Hinrichs, 1969, **a.g.k.**, 142-143.

⁵⁶⁵Tosun, 1962, **a.g.k.**, 9-22. Bknz. Erman, 1957, **a.g.k.**, 51

⁵⁶⁶Türk, 2008, **a.g.k.**, 202.

⁵⁶⁷Tosun, 1962, **a.g.k.**, 9-22.

⁵⁶⁸Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi*. (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi. s. 206.

⁵⁶⁹Nadaroğlu 1996, **a.g.k.**, 279-282. Bknz. Türk, 2008, **a.g.k.**, 201.

⁵⁷⁰Akdoğan, 2014, **a.g.k.**, 207.

⁵⁷¹Erginay, 2010, **a.g.k.**, 68.

⁵⁷²Aydemir, 1995a, **a.g.k.**, 86.

⁵⁷³Ş. Aydemir (1995b). Kayıt dışı ekonomi üzerine (II). Vergi Dünyası, (162), s. 45.

olumsuz etkiler.⁵⁷⁴ Dolayısıyla kişilerin vergi bilinci düzeyi, toplumsal nitelik taşıyıcı ve genelleşen tutum ve davranışlardan etkilenir.⁵⁷⁵

Bu bağlamda vergi suçuna bakış vergi ödeme gayretini etkiler. Şayet vergi suçu kamu vicdanında basit, hoş görülebilecek bir suç olarak görülürse mükellefler faaliyetlerini kayıt dışına çıkarabilir.⁵⁷⁶ Toplumda vergi yükümlülüklerinin yaptırımsız kalmadığı düşüncesinin yerleşmesi vergi ahlakının oluşumunda önemli faktörlerdendir.⁵⁷⁷

Sonuç olarak vergi kaçırıcı mükellefler, diğer mükelleflerin vergi ahlakını da olumsuz etkileyecek ve vergilemeden beklenen hedefe ulaşmak zorlaşacaktır.⁵⁷⁸ Dolayısıyla vergi kaçakçılığı kamu gelirlerini azaltarak ek vergi konulmasına veya vergi oranlarının arttırılmasına neden olduğundan mali, haksız rekabete neden olduğundan iktisadi ve vatandaşlık gibi sosyal birlik duygularını olumsuz yönde etkilediğinden psikolojik sonuçlara neden olmaktadır.⁵⁷⁹

Bu bağlamda kamu hizmetlerinin ifası vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesine bağlıdır. Vergi yükümlülüğünün zamanında, belirlenen kurallarda yerine getirilmesi ve kanunların etkinliğinin sağlanması amacıyla ceza hukukunun ilkeleri göz önünde bulundurularak VUK' ta vergi suç ve cezaları düzenlemiştir.⁵⁸⁰ Diğer bir ifadeyle devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması amacıyla vergi kanunlarına aykırı bazı davranışlar suç sayılmıştır.⁵⁸¹ Vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı fiille vergi kaybı tehlikesine neden olan ve kamu düzenini bozan, yaptırımı ceza mahkemesi tarafından hükmedilen, yasal tanıma uygun fiil olarak tanımlanabilir.⁵⁸² Bu kapsamda vergi suçu, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklere aykırılık nedeniyle kamunun vergi hakkını tehlikeye sokan veya bu hakka zarar veren fiillerden cezai yaptırım uygulananlardır.⁵⁸³ Dolayısıyla vergi suçları diğer suçlardan farklı olmayıp, konusu örnek olacak şekilde cezalandırmak suretiyle (tenkil yoluyla) kamu düzenini ve devletin gelir kaynaklarını korumaktır.⁵⁸⁴

⁵⁷⁴Taşkın, 2010, **a.g.k.**, 88.

⁵⁷⁵Akdoğan, 2014, **a.g.k.**, 194.

⁵⁷⁶Aydemir, 1995b, **a.g.k.**, 38.

⁵⁷⁷Akdoğan, 2014, **a.g.k.**, 194.

⁵⁷⁸Tosuner ve Demir, 2007, **a.g.k.**, 12.

⁵⁷⁹Erginay, 2010, **a.g.k.**, 163; K. Erkiner (1969). Hileli Vergi Suçu. *MAMKD*, (18), s. 225-226. Bknz. Kırbas, 1993, **a.g.k.**, 9.

⁵⁸⁰AYM. 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁵⁸¹AYM. 31.01.2007 T., 2004/31 E., 2007/11 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁵⁸²Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 14.

⁵⁸³Tosun, 1962, **a.g.k.**, 36.

⁵⁸⁴S. Dönmezer ve S. Erman (1961). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku umumi kısım (1. Cilt)*. (2. Baskı). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. s. 321.

Vergi düzenlemelerinin başarılı olabilmesi, ancak sağlam bir usul düzenlemesiyle mümkün olabilir.⁵⁸⁵ Bu düşünceyle hazırlanan ilk Vergi Usul Kanunu olan 5432 sayılı Kanun' da da belgede sahteciliğe yer verilmiştir (kaçakçılık başlıklı M. 324). Sahte belge düzenleme veya kullanma fiiline başlangıçta sadece mali yaptırım öngörülmüş iken (vergi ziyayı suçun unsuru olarak düzenlenmiş ve kaçırılan verginin üç katı vergi cezası öngörülmüştür) adli yaptırım öngörülmemiştir.⁵⁸⁶ Daha sonra ise öngörülen yaptırımların gelirlerin doğru beyan edilmesini zorunlu kılacak ve vergi kaçakçılığını önlemeye yetecek kadar etkili ve yeterli olmamasının vergi gelirlerinin düşük kalmasının neden olduğu gerekçesiyle, vergi suçlarına hapis cezasına da yer verilmiştir.⁵⁸⁷

İlk Vergi Usul Kanunu olan 5432 Sayılı Kanun' un yerine çıkartılan 213 S. VUK' ta da sahte belge düzenleme veya kullanma fiili özel bir hükümlerle (5432 Sayılı Kanun' da olduğu gibi) suç olarak düzenlenmiştir. Başlangıçta vergi ziyayı 5432 S. Kanun' da olduğu gibi 213 S. VUK' ta da belgede sahteciliğin unsuru olarak düzenlemiştir. Daha sonra yapılan bir değişiklikle fiilin vergi kaybına neden olup olmadığı ve tarh döneminde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, vergi ziyayı kaçakçılık suçunun bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır.⁵⁸⁸

Aşağıda vergi kaçakçılığı suçunun genel özelliklerine, diğer bir deyişle sahte belge niteliğindeki sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle vergi kaçakçılığına neden olma hali açıklanmadan önce, yer verilmiştir.

3.2 Vergi kaçakçılığı suçunun genel özellikleri

Haksız fiillerin bazıları, toplum yaşamında oluşturduğu ihlalin ağırlığı sebebiyle, suç kabul edilip faile cezai yaptırım uygulanması kabul edilmektedir.⁵⁸⁹ Hangi haksız fiillerin suç sayılacağı

⁵⁸⁵5432 S. Kanun gerekçesi. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

⁵⁸⁶5432 S. VUK M. 324-325. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

⁵⁸⁷18.07.1951 T. ve 5815 S. Kanun genel gerekçesi. www.tbmm.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.02.2018).

⁵⁸⁸VUK M. 345, 357-360, 376. www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.02.2018). Bknz. Gümrük Kanunu (11.04.1918 T.), Kazanç Vergisi Kanunu (14.03.1926 T. ve 755 S. ile 22.03.1934 T. ve 2395 S.); 15.06.1949 T. ve 5432 S. VUK; 5815 S. Kanun ile 6094 S. Kanun; 2365 S. Kanun M. 68-69, 81-84, 92; 4369 S. Kanun gerekçesi; YCGK. 06.11.2001 T., 2001/11-235 E., 2001/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017). Vergi kaçakçılığı, vergide hile kavramları ile ilgili ilk düzenleme 11.04.1918 tarihli Gümrük Kanununda yer almış (M. 63-97): Y. Hızlı (1984). *Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları. s. 9.

⁵⁸⁹N. Kunter (1949). *Suçun kanuni unsurları nazariyesi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. s. 124.

ise yasa koyucunun ceza siyaseti belirler.⁵⁹⁰ Ayrıca suçun kanuniliği ilkesi gereği, suçun oluşabilmesi için ceza normunda suç tanımlanmış olmalıdır.⁵⁹¹

Bu bağlamda yasa koyucu tarafından vergi kaçakçılığı suçu da suç genel teorisi ilkelerine uygun olarak, VUK' ta hükme bağlanmıştır.⁵⁹² VUK M. 359 kapsamında meydana gelen vergi kaçakçılığı suçunun genel özellikleri, tehlike suçlarından, neticesi harekete bitişik suçlardan, icrai suçlardan ve seçimlik hareketli suçlardan olması şeklinde sayılabilir.

3.2.1 Tehlike suçlarından olması

Suçun oluşabilmesi için, hukuken korunan yararın zarara uğramış olmasının gerekmediği, hukuki yararın zarar görme ihtimalinin yeterli olduğu suçlar, “tehlike suçu” olarak tanımlanmaktadır.⁵⁹³ Bu nedenle tehlike suçları, kanunla korunan değer zarar görmese de zarar ihtimalinin cezalandırıldığı suçlardır.⁵⁹⁴

Tehlike suçu somut tehlike suçu ve soyut tehlike suçu olarak ikiye ayrılmaktadır.⁵⁹⁵ Somut tehlike suçları, suçun tanımında somut tehlikenin yer aldığı, bu nedenle suçun oluşabilmesi için hareketle somut bir tehlikenin meydana gelmesi şart olan suçlardır.⁵⁹⁶ Dolayısıyla somut tehlike suçunda, suç tanımında yer alan fiilin gerçekleştirilmesi yeterli olmayıp, fiil nedeniyle somut tehlike de gerçekleşmelidir. Diğer bir ifadeyle hareket nedeniyle tehlikenin gerçekleşmiş olması gerekmekte, ancak hareketin tehlike oluşturabilecek şekilde olması gerekmektedir.⁵⁹⁷

Soyut tehlike suçu (genel tehlike suçu) ise hareketle birlikte tehlikenin oluştuğu kabul edilen, bu yüzden hareketin korunan hukuki yarar açısından gerçekten tehlike oluşturup oluşturmadığı araştırılmayan suça denir.⁵⁹⁸ Bu bağlamda soyut tehlike suçunda, fiil nedeniyle ceza hükmedebilmesi için somut bir tehlikenin meydana gelmesinin gerekmemektedir.⁵⁹⁹

⁵⁹⁰U. Alacakaptan (1975). *Suçun unsurları*. Ankara: Sevinç Matbaası. s. 14.

⁵⁹¹Kunter, 1949, **a.g.k.**, 39.

⁵⁹²S. A. Oktar (2000). Kaçakçılık suçları üzerine düşünceler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (144), s. 91.

⁵⁹³N. Centel, H. Zafer ve Ö. Çakmut (2014). *Türk ceza hukukuna giriş*. (8. Baskı). İstanbul: Beta. s. 249.

⁵⁹⁴T. Demirbaş (2014). *Ceza hukuku genel hükümler*. (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık. s. 238.

⁵⁹⁵Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 251.

⁵⁹⁶N. Yiğit. Genel Tehlike Yaratan Suçlar. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/154.doc>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019)

⁵⁹⁷TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu(664 S. Sayılı),www.tbmm.gov.tr,(Erişim tarihi: 31.07.2017).

⁵⁹⁸Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 251.

⁵⁹⁹N. Yiğit. Genel Tehlike Yaratan Suçlar. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/154.doc>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019)

Dolayısıyla somut tehlike suçunda tehlikenin gerçekleşme imkânının bulunup bulunmadığı araştırılmakta iken, soyut tehlike suçunda hareketin gerçekleştirilmesi suçun gerçekleşmesi için yeterli olmaktadır.⁶⁰⁰ Bu nedenle soyut tehlike suçları, neticesi harekete bitişik suçlardır ve nedensellik bağının ayrıca araştırılmasına gerek yoktur.⁶⁰¹ Soyut tehlike suçunda, somut bir tehlikenin varlığı şart olmadığından, tehlike suçunun somut tehlike suçu olarak düzenlenmesi (soyut tehlike suçu olarak düzenlenmemesi) faili koruma fonksiyonu gördüğünden, suçun somut tehlike suçu olarak değil de somut tehlike suçu olarak düzenlenmesi fail lehine olan bir düzenleme olur.⁶⁰²

VUK' ta kaçakçılık suçu kapsamında sayılan fiillerin vergi kaybına neden olup olunmadığına ve tarh döneminde oluşup oluşmadığına bakılmadan kolayca adli yargıda yargılanma yapılması amacıyla düzenleme yapılmıştır.⁶⁰³ Bu nedenle söz konu düzenleme “*öldürmeden katil; vergi kaçırmadan vergi kaçakçısı olmak*” şeklinde de ifade edilmektedir.⁶⁰⁴ Vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiillerin işlenmesiyle kamu güveni ve kamu düzeninin ihlal edildiği kabul edilmiş olup, suçun oluşmasında söz konusu ihlal yeterli kabul edilmiştir.⁶⁰⁵ Bu nedenle söz konusu düzenlemeyle kanun koyucu suçun oluşmasında bir zararın veya tehlikenin varlığını ve ortaya çıkmasını aramadığından,⁶⁰⁶ vergi kaçakçılığı suçu soyut tehlike suçu niteliğini haizdir.⁶⁰⁷

Öncesinde sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu da zarar suçu olarak hüküm altına alınmış iken sonrasında VUK' taki değişikliklerle bahse konu suç tehlike suçu kapsamına dâhil olmuştur.⁶⁰⁸ Bu bağlamda suç tanımında zararın gerçekleşmiş olması aranmadığından ve somut bir tehlikeye yer verilmediğinden, sahte belge düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu da tehlike suçu niteliğindedir.

⁶⁰⁰Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 182.

⁶⁰¹Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 251.

⁶⁰²TCK tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017).

⁶⁰³4369 S. Kanun M. 14 gerekçesi.

⁶⁰⁴H. Aykın (07 Temmuz 2017) Öldürmeden katil; vergi kaçırmadan vergi kaçakçısı olmak. <https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/>, (Erişim Tarihi: 05.02.2018)

⁶⁰⁵Oktar, 2000, **a.g.k.**, 91.

⁶⁰⁶V. Seviğ (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacaciligi_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018).

⁶⁰⁷V. Seviğ (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacaciligi_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018); H. Aykın (20 Mart 2017). Vergi kaçakçılık suçları ve cezaları. <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/vergi-kacacilik-suclari-ve-cezalari/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019)

⁶⁰⁸Muhalefet Şerhi. Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

3.2.2 Neticesi harekete bitişik suçlardan (şekli suç) olması

Neticesi hareketten ayrı olabilen suçlara neticesi hareketten ayrı suç (maddi suç) denilmektedir.⁶⁰⁹ Buna karşılık kanunda neticenin gösterilmediği, hareketin yapılması ile suçun meydana geldiği suçlara ise neticesi harekete bitişik (şekli suç) denir.⁶¹⁰

Neticesi harekete bitişik suçlarda, hareket yapılıp yapılmaz netice olduğundan, bu suçlarda netice hareketten ayrılamaz.⁶¹¹ Diğer bir deyişle hareketin yer ve zaman olarak neticeden ayrılması söz konusu değildir.⁶¹²

Ayrıca illiyet bağı da her suçta gerekli olmakla birlikte, neticesi harekete bitişik suçlarda neticeye hareket neden olduğundan ve netice de hareketten ayrılamadığından söz konusu suçlarda illiyet bağının da ayrıca araştırılması gerekmemektedir.⁶¹³ Dolayısıyla anılan suçlarda kanunda ihlal olarak öngörülen hareketin yapılmasıyla suç tamamlanmış olur.⁶¹⁴

Tekrar vurgulama gerekirse VUK’ ta yapılan değişiklikle “vergi ziyanının” suçun unsuru olmaktan çıkarılmasıyla,⁶¹⁵ vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik (şekli) suçlar kapsamında yer almıştır.

3.2.3 İcrai suç olması

Hareket, iradi olarak yapma veya yapmama şeklinde ortaya çıkan ve sosyal olarak önemi olan maddi iş olarak tanımlanmaktadır.⁶¹⁶ Hareket olmadan suç olmaz (nullum erimensine actione) ilkesi gereği, suçun meydana gelebilmesi için icari veya ihmali bir hareketin bulunması gerekmektedir.⁶¹⁷ Bu kapsamda hareketin oluş şekline göre suçlar, icrai ve ihmali suç olmak üzere ikiye ayrılır. Kanunun işlenmesini yasak ettiği fiilin işlenmesiyle oluşan suça icrai suç, kanunun emrettiği fiilin işlenmemesi şeklinde oluşan suça ise ihmali suç denilmektedir.⁶¹⁸

⁶⁰⁹N. Kunter (1954). *Suçun maddi unsurları nazariyesi (hareket-netice-sebebiyet alakası)*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. s. 107.

⁶¹⁰Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 234.

⁶¹¹Kunter, 1954, **a.g.k.**, 85-86, 107. Bknz. Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 50.

⁶¹²Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 234.

⁶¹³Kunter,1954, **a.g.k.**, 143-144.

⁶¹⁴Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 365.

⁶¹⁵YCGK. 06.11.2001 T., 2001/11-235 E., 2001/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁶¹⁶Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 163.

⁶¹⁷Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 139.

⁶¹⁸M. T. Taner (1953). *Ceza Hukuku: umumi kısım*. (3. Baskı). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. s. 259. Bknz. Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 47-48; Taner, 1953, **a.g.k.**, 96.

Buna göre vergi kaçakçılığı suçu, VUK' ta yasak edilen fiillerin işlenmesiyle oluştuğundan, diğer bir ifadeyle suç iradi olarak yapma şeklinde meydana geldiğinden, icrai insan davranışlarıyla işlenebilen suçlardandır. Bu bağlamda sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu, yasak olan fiilin işlenmesiyle gerçekleştiğinden, suç icrai suç niteliğindedir.

3.2.4 Seçimlik hareketli suç olması

Suçun oluşması için tek bir hareketin gerçekleştirilmesinin yeterli olduğu suça “tek hareketli” suç, suçun oluşabilmesi için birden fazla hareketin gerçekleştirilmesi gereken suça ise “birden fazla hareketli” suç denilmektedir.⁶¹⁹

Suç tanımında yer alan birden fazla hareketin yer almasına karşın bu hareketlerden birinin yapılmasıyla neticenin meydana geldiği,⁶²⁰ söz konusu hareketlerin tümünün gerçekleştirilmesi durumunda dahi tek suçun oluştuğu suçlara ise “seçimlik hareketli” suçlar denir.⁶²¹ Seçimlik hareketli suçlarda öngörülen hareketlerin birkaçının yapılması hali, temel cezanın yukarı sınıra yakın hükmolunmasına neden olabilir.⁶²²

VUK' ta yer alan (M. 359) hareketlerden birisinin yapılmasıyla suç oluştuğundan, vergi kaçakçılığı suçu da seçimlik hareketli suçtur.⁶²³ Bu kapsamda VUK M. 359 kapsamında yer alan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu da seçimlik hareketli suç olarak hükme bağlandığından, sahte fatura düzenleme ile sahte fatura kullanma fiillerinden birinin yapılmasıyla vergi kaçakçılığı suçunun meydana geleceği belirtilmiştir.⁶²⁴ Bu bağlamda söz konusu fiiller birbirinin devamı şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi, fiiller birbirinden ayrı ayrı da (belgeyi düzenleyen ile kullananın farklı olması) gerçekleştirilebilir.⁶²⁵ Bu nedenle sahte faturanın düzenleyen dışında bir kişi tarafından kullanılması halinde, belgenin sahte olduğunun bilinmesi halinde (diğer ifadeyle suçun manevi unsurunun bulunması durumunda), kullanan da VUK M. 359 kapsamında suç işlemiş olacaktır.

⁶¹⁹Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 247. Bknz. K. İçel (2016). *Ceza hukuku genel hükümler*. İstanbul: Beta. s. 271.

⁶²⁰Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 246.

⁶²¹Kunter,1954, **a.g.k.**, 15-16.

⁶²²Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 47.

⁶²³Erman, 1957, **a.g.k.**, 56; M. K. Mutluer (2011). *Vergi hukuku: genel ve özel hükümler*. (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi. s. 224. Normun yorumlanmasında kullanılacak araçlardan ilki kullanılan dilin içeriği, gramer ve mantık kurallarıdır: Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 178. Bknz. VUK M. 3/A.

⁶²⁴YCGK. 06.11.2001 T., 2001/11-235 E., 2001/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁶²⁵Candan, 2010, **a.g.k.**, 151-152. Bknz. Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

Ayrıca seçimlik hareketli suçlarda, her bir harekete ayrı ayrı ceza verilmek istenmesi durumunda her bir harekete dair ayrı ayrı ceza düzenlenmesi gerektiğinden,⁶²⁶ sahte fatura düzenleme ve kullanma fiillerine de ayrı ayrı ceza verilebilmesi için sahte fatura düzenleme fiili ile sahte fatura kullanma fiili hakkında ayrı ayrı ceza düzenlenmesi gerekmektedir. Yukarıda belirttiğimiz üzere, seçimlik hareketli suçlarda öngörülen hareketlerin birkaçının yapılması, temel cezanın yukarı sınıra yakın olarak hükümlenmesine neden olabilir.⁶²⁷ Bu nedenle de sahte faturayı düzenleyen ayrıca söz konusu faturayı kullanması halinde (VUK M. 359/b kapsamında tek suç meydana gelmesine rağmen), söz konusu durum (birden fazla seçimlik hareketin yapılması) kastın yoğunluğu yönüyle temel cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulmalıdır.

3.2.5 Kasten işlenebilen suçlardan olması

Türk Ceza Kanunu' nun genel hükümleri kapsamında suçun oluşması kastın varlığına bağlı tutulmuştur. Taksirle işlenen fiillerin cezalandırılabilmesi, kanunda açıkça belirtilmesi halinde mümkün olabilir (TCK M. 22/1). Diğer taraftan TCK' nin genel hükümlerinin ceza içeren diğer kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır (TCK M. 5).

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunun yer aldığı VUK, ceza içeren bir kanun niteliğindedir. Söz konusu Kanun' da suçun taksirle işlenebileceği de belirtilmemiştir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu taksirli fiille işlenemeyen suçlardan olup, sadece kasten işlenebilen suç niteliğindedir.⁶²⁸ YCGK kullanılan faturaların sayısının, miktarının, alındıkları firmaların farklı oluşu, bu firma ve kişilerle gerçek mal ve hizmet alışverişinin olmaması hususları birlikte değerlendirildiğinde, suçun manevi suçun unsurunun oluştuğuna dair karar vermiştir.⁶²⁹ Yargıtay, sahteliğe ilişkin yeterli delil bulunmaması ve fiille sağlanan maddi menfaatin azlığı dikkate alınarak, failin suç işleme kastıyla hareket ettiğine dair yeterli kesin ve inandırıcı delil olmadığına karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır.⁶³⁰

Bununla birlikte VUK' ta da vergi kaçakçılığı suçu kapsamında harekete neden olan özel bir güdüye (saik) ise suçun unsuru olarak yer verilmemiştir. Özel kastın arandığı haller dışında belirli

⁶²⁶Kunter,1954, **a.g.k.**, 16.

⁶²⁷Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 47.

⁶²⁸Bknz. 306 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

⁶²⁹YCGK. 16.10.2001 T., 2001/11-213 E., 2001/219 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁶³⁰Y. 23. CD. 15.12.2015 T., 2015/19756 E., 2015/8185 K., <http://www.kazanci.com.tr>, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

bir saikle hareketin bulunması gerekmediğinden, vergi kaçakçılığı suçu genel kastla işlenebilen suçlardandır.⁶³¹

3.3 TCK açısından sahtecilik ve sahte fatura

Türk Ceza Kanunu açısından vergi işlemlerinde kullanılan belgeler esas itibariyle “özel belge” niteliğindedir.⁶³² Bununla birlikte düzenleyene ve düzenleme sebebine bağlı olarak bahse konu belgeler (fatura gibi) resmi belge niteliği de taşıyabilmektedir.⁶³³ Örneğin kamu iktisadi teşebbüsü olan bir kurum tarafından (Devlet Malzeme Ofisi gibi⁶³⁴) düzenlenen fatura resmi fatura niteliği taşır.

Belgede sahtecilik, genelde sadece sahtecilik amacıyla gerçekleştirilmemekte, zimmet⁶³⁵, dolandırıcılık, vergi kaçakçılığı gibi başka bir suçun işlenmesinde araç olarak kullanılmaktadır.⁶³⁶ Bu kapsamda TCK’ de sahte belgenin başka bir suçun işlenmesinde kullanılması halinde, hem sahtecilikten hem de ilgili suçtan ayrı ayrı ceza uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır (TCK M. 212). Söz konusu düzenleme gereği, fiilde sahtecilik suçunun unsurlarının bulunması (sahteciliğin varlığının kabulü) halinde, fail hakkında ayrıca sahtecilik nedeniyle de ceza uygulanmalıdır.⁶³⁷ Örneğin, sahte belgeyle aldatılan bir kimseden yarar elde edilmesi halinde hem dolandırıcılık hem de belgede sahtecilik suçları (resmi ya da özel belgede sahtecilik); düzenlenen sahte belgeyle zimmet suçunun gizlenmeye çalışılması hâlinde ise hem zimmet hem de resmi belgede sahtecilik suçu nedeniyle cezaların içtimaı (ayrı ayrı cezaya hükmolunması) söz konusu olur.⁶³⁸

Bununla birlikte bahse konu düzenleme (TCK M. 212), yalnızca TCK’ da düzenlenen suçlara uygulanabilecek bir kuraldır. Özel kanunlarda yer alan suçların işlenmesinde sahte belgenin düzenlenmesi halinde, failin ayrıca sahtecilik nedeniyle de cezalandırılabilmesi için o kanunda özel

⁶³¹S. Erman (1968). Türk vergi hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler. *MAMKD*, (15), s. 83-84.

⁶³²Oktar, 2000, **a.g.k.**, 85. Bknz. S. Erman (1988). *Vergi Suçları: Ticari Ceza Hukuku*, 6. Cilt. İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi. s. 53; N. Saban (2015). Vergi hukuku. (7. Baskı). İstanbul: Beta. s.516.

⁶³³O. K. Ünal (2013). *Fatura ve teyit mektubu*. (5. Baskı), Ankara: Bilge Yayınevi. s. 203, 205.

⁶³⁴Bknz. Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü Ana Statüsü (04/05/2007 T. ve 26512 S. RG).

⁶³⁵Fiilin açığa çıkmamasının temini kapsamında sahte faturanın işleme konulması zimmetin nitelikli halidir: YCGK 31.05.2005 T., 2004/11-158 E., 2005/58 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018)

⁶³⁶Gökcan, 2009, **a.g.k.**, 93.

⁶³⁷Y. 5. CD. 02.05.2014 T., 2014/2559 E., 2014/4873 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.11.2017).

⁶³⁸TCK M. 212. gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017).

bir düzenleme yapılmış olması (5607 S. Kanun M. 4/5' teki gibi), gerekmektedir. Aksinin kabulü ise ceza kanunlarında kıyas yapılması anlamına gelmektedir. Bu nedenle Bankacılık Kanunu' nda yer alan nitelikli zimmet suçu kapsamında (5411 Sayılı Kanun M. 160/2) özel belge sahteciliğın yapılması durumunda, TCK M. 212 genel hükümler kapsamında yer almadığından ve söz konusu suç (5411 Sayılı Kanun M. 160/2) birleşik suç olarak düzenlendiğinden, diğer bir ifadeyle bahse konu fiil nedeniyle sadece nitelikli zimmet suçu için öngörülen cezanın uygulanması gerektiğinden, fail hakkında özel belgede sahtecilik nedeniyle ayrıca cezai yaptırım uygulanamaz.⁶³⁹ Bu bağlamda Bankacılık Kanunu M. 160/2 kapsamında nitelikli zimmetin sahte faturayla işlenmesi halinde fail hakkında söz konusu Kanun' da öngörülen hapis cezası uygulanabilecek, fail hakkında TCK M. 212 hükmü uygulanmayacaktır. Buna karşın, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu' nda yer alan kaçakçılık suçları kapsamında (5607 Sayılı Kanun M. 3), aldatıcı fiillerle gümrük vergisi ödenmeden ülkeye eşya sokan kişinin hapis cezası ile adli para cezasıyla cezalandırılacağı (M. 3/2) hükmü yanında, belgede sahtecilik nedeniyle de (TCK M. 212 hükmüne benzer bir düzenlemeyle) cezanın hükmolunacağı düzenlenmiştir (M. 4/5).

Belgede sahtecilik hükümleri, TCK yanında VUK' ta da düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm kapsamında, vergi kanunları gereğı tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgenin sahte düzenlenmesi veya kullanılması da vergi kaçakçılığı kapsamında suç olarak kabul edilmiştir (VUK M. 359). Dolayısıyla belgede sahtecilik hem TCK' de hem de VUK ta hükme bağlanmıştır.⁶⁴⁰ Bu nedenle TCK' de yer alan belgede sahtecilik hükümleri (özel belgede sahtecilik gibi) genel norm niteliğinde iken, VUK kapsamında yer alan belgede sahtecilik hükümleri ise özel norm niteliğindedir.⁶⁴¹ Yargıtay, VUK gereğı mecburi olan belgelerdeki sahtecilik halinde, TCK kapsamında özel belgede sahtecilik değil de VUK kapsamında (VUK M. 359/b) belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu yönünde karar vermiştir.⁶⁴² Yargıtay diğer bir kararında vergi kanunları gereğı düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin sahte düzenlenmesi halinde sahtecilik fiili özel belgede sahtecilik suçunu değil de VUK' a aykırılık suçunu oluşturduğundan

⁶³⁹YCGK. 06.04.2010 T., 2010/7-38 E., 2010/79 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.11.2017).

⁶⁴⁰Bknz. Y. 11. CD. 03.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017). Faturada sahtecilik bir çok ülkede ceza yasasında yer almasına karşın ülkemizde VUK ta yer almıştır: V. Seviğ (10 Mayıs 2002). Sahte fatura. *Dünya Gazetesi*. s.7.

⁶⁴¹Y. 11. CD. 03.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁶⁴²Y. 11. CD. 17.03.2014 T., 2013/20081 E., 2014/4921 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

fiilin VUK kapsamında (VUK M. 359) değerlendirilmesi gerekirken, TCK kapsamında değerlendirilmesini hukuka aykırı bulmuştur.⁶⁴³

VUK' ta yer alan özel norm nedeniyle (VUK M. 359), VUK' ta yer alan söz konusu belgeler ile Maliye Bakanlığınca zorunlu tutulan belgelerde sahtecilik yapılması halinde, sahtecilik fiili özel belgede sahtecilik suçunu değil de VUK' a aykırılık suçunu (M. 359) oluşturur.⁶⁴⁴ Yargıtay, fiilin VUK kapsamında (VUK M. 359/b) sahte fatura kullanma nedeniyle suç oluşturmasına karşın, fail hakkında TCK kapsamında özel belgede sahtecilik suçu nedeniyle hüküm verilemeyeceğine karar vermiştir.⁶⁴⁵ Bu nedenle VUK kapsamında değerlendirilmesi gereken sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin TCK' ye göre özel belge kabul edilerek, belgenin noterden onaylanması halinde de resmi belgede sahtecilik (ayrıca noter onayı özel belgeyi resmi belge niteliği kazandırmaz) kapsamında işlem yapılamaz.⁶⁴⁶

VUK' ta vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerde sahtecilik fiili suç olarak düzenlenmiştir (M. 359/b). Söz konusu zorunlu belgeler de VUK' un vesikalar başlıklı üçüncü kısmında yer almaktadır. Bu bağlamda faturanın söz konusu zorunlu belgelerden olması ve faturadaki sahteciliğe ilişkin de ayrı bir hüküm getirilmediğinden, faturanın sahte düzenlenmesi veya kullanılması söz konusu madde kapsamında yer alır. Bu nedenle faturadaki sahtecilik, belgede sahteciliğin özel görünümünü teşkil eder.⁶⁴⁷ Bu kapsamda elektronik ortamda düzenlenen fatura da kâğıt faturayla aynı hukuki niteliğe sahip olduğundan,⁶⁴⁸ söz konusu nitelikteki faturanın sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması halinde de VUK kapsamında (VUK M. 359/b) suç oluşmaktadır.

Ayrıca “non bis in idem”, “suçta ve cezada kanunilik” ve “özel kanunun genel kanuna önceliği” ilkesi gereği vergi kaçakçılığı suçları bakımından “sahtecilik” fiiline VUK M. 359 yanında TCK M. 212'de yer alan hüküm uygulanamaz.⁶⁴⁹

⁶⁴³Y. 11. CD. 14.11.2007 T., 2006/6740 E., 2007/7940 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 03.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., <http://www.kazanci.com.tr>, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁶⁴⁴Y. 11. CD. 14.11.2007 T., 2006/6740 E., 2007/7940 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); YCGK. 11.3.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁶⁴⁵Y. 11. CD. 03.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁶⁴⁶H. Uğur ve M. Elibol (2016). *Açıklamalı-ıçtihatlı vergi suçları*. (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi: s. 193-194.

⁶⁴⁷YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁶⁴⁸397 S. No.'lu VUK Genel Tebliği. Bknz. 421 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁶⁴⁹E. Şen (14 Temmuz 2015). Vergi kaçakçılığında belge sahteciliği ve çifte cezalandırma, <http://sen.av.tr/tr/makale->

Bir eylemin suç sayılabilmesi için eylemin yasada yer alan tiplerden birine uyması gerekmektedir.⁶⁵⁰ Fiilin kanuni tipe uymaması halinde suç meydana gelmez.⁶⁵¹ Ayrıca özel norm kapsamına girmeyen bir fiile genel norm uygulanmalıdır.⁶⁵² Bu bağlamda sahte fatura kullanımı nedeniyle VUK M. 359 kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, söz konusu faturanın VUK kapsamındaki vergisel işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle faturanın söz konusu kapsamda kullanılmaması durumunda fiil VUK kapsamında (M. 359) değil de genel norm niteliğindeki TCK kapsamında değerlendirilmelidir.⁶⁵³ Bu durumda TCK gereği fail hakkında hem belgede sahtecilik hem de dolandırıcılık suçu nedeniyle yaptırım uygulanması gerekir (TCK M. 212).

Örneğin tarımla ilgili destekleme primi almak için sahte fatura düzenlenip kullanılması halinde fiil, TCK kapsamında nitelikli dolandırıcılık suçunu oluşturur (TCK M. 158).⁶⁵⁴ Bu durumda fatura vergisel işlemde kullanılmadığından fiil, VUK kapsamına (M. 359) girmemektedir. Ancak söz konusu fatura (kamu kurumuna karşı kullanılmış olduğundan) nitelikli dolandırıcılık suçunun maddi konusunu oluşturmaktadır. Aynı şekilde hiçbir alış verişi yapılmamasına karşın, okul aile birliğine satış yapılmış gibi sahte olarak düzenlenen faturanın ödenmediği gerekçesiyle icra takibi yapılan olayda da fiilin nitelikli dolandırıcılık suçu (TCK M. 158) kapsamında olduğu değerlendirilmiştir.⁶⁵⁵ İhale konusu malın tesliminin yapılmamasına karşın yapılmış gibi düzenlenen sahte faturaların kamu kurumuna verilerek verilmiş gibi kabul durumunda da (nitelikli dolandırıcılık suçu değil) edimin ifasına fesat karıştırma suçu (TCK M. 236) meydana gelir.⁶⁵⁶ Zira fikri içtima gereği fail, nitelikli dolandırıcılıktan değil de edimin ifasına fesat karıştırmadan sorumlu tutulması gerekmektedir.⁶⁵⁷

detay/154/vergi_ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_belge_sahtecili%C4%9Fi_ve_%C3%A7ifte_cezaland%C4%B1rma.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)

⁶⁵⁰Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 29.

⁶⁵¹Kunter, 1949, **a.g.k.**, 74-75.

⁶⁵²K. İçel (2016). *Ceza hukuku genel hükümler*. İstanbul: Beta. s. 611.

⁶⁵³Bknz. VUK M. 1-2, 359.

⁶⁵⁴Y. 11. CD. 06.04.2004 T., 2002/13255 E., 2004/2780 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14/02/2018); Ürün destekleme primi almak üzere ibraz ederek, sahte müstahsil makbuzu kullanma fiili de nitelikli dolandırıcılık suçu kapsamına girmektedir: Y. 15. CD. 17.04.2014 T., 2014/980 E., 2014/7439 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁶⁵⁵Y. 15. CD. 14.09.2018 T., 2013/13997 E., 2015/28627 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁶⁵⁶Y. 05. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁶⁵⁷Bknz. TCK M. 44, 158/1, 236.

Ayrıca fiilin açığa çıkmamasının temini kapsamında sahte faturanın işleme konulması ise zimmetin nitelikli halini oluşturmaktadır.⁶⁵⁸ Yargıtay, sahte fatura nedeniyle sahte resmi belgenin oluşturulmasına neden olunması halinde fiilin resmi belgede sahtecilik suçu olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁶⁵⁹ Biçimsel koşulları taşıdığından aldatma yeteneği olan sahte belgeye dayanarak oluşturulan resmi belge de gerçeğe aykırı belge niteliği taşıdığından ve yapılan işlem değil de sonuca itibar edildiğinden, fail sahtecilik sonucunda gerçeğe aykırı resmi belge düzenlenmesinden (sahte reçete ve faturayla resmi kurumdan ilaç bedeli alınması, sahte gümrük beyannamesi ile mal ihraç etmiş gibi vergi iadesi alınması gibi) sorumludur.⁶⁶⁰ Y. 11. CD. de kamu görevlisinin sahte faturayla ödeme emri düzenlemesi durumunda resmi belgede sahtecilik ve nitelikli dolandırıcılık suçları meydana geldiği yönünde karar vermiştir.⁶⁶¹ Buna karşın Yargıtay 15. CD. sahte faturayla kamu kurumundan hak edilmeyen ödeme alınmasının (VUK kapsamı dışında) özel belgede sahtecilik ve nitelikli dolandırıcılık (TCK M. 158) suçunu oluşturduğu yönünde karar vermiştir.⁶⁶² Yargıtay 15. CD dairesinin söz konusu kararına suçun resmi belgede sahtecilik ve nitelikli dolandırıcılık suçunu oluşturması nedeniyle katılmak mümkün değildir. Bahse konu sahte faturayla resmi belge niteliğindeki ödeme emrinin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesine neden olduğundan suç özel belgede sahtecilik değil resmi belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır. Yargıtay 21. CD.’ nin kararında da devlet hastanesinde görevli doktora düzenlenen sahte sağlık raporuna istinaden düzenlenen sahte faturayla ödeme için SGK’ ya başvuru ancak ödeme yapılmadan evrakın geri alındığı somut olayda, fiillerin nitelikli dolandırıcılık suçuna teşebbüs ve kamu görevlisinin resmi belgede sahteciliği suçuna azmettirme veya nitelikli dolandırıcılık suçuna teşebbüs ve görevi kötüye kullanma suçuna azmettirme suçlarını oluşturup oluşturmadığının tartışılarak sonucuna göre hukuki durumun tayini gerektiği yönünde karar vermiştir.⁶⁶³

Yargıtay diğer bir kararında da kampanya kapsamında ürün almak için düzenlenen ve bayiye verilen sahte fatura nedeniyle fiilin, özel belgede sahtecilik ve dolandırıcılık suçlarını oluşturduğuna dair karar vermiştir.⁶⁶⁴ Söz konusu olayda belgenin kullanıldığı kurum ile fatura

⁶⁵⁸YCGK. 31.05.2005 T., 2004/11-158 E., 2005/58 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018)

⁶⁵⁹YCGK. 12.02.2002 T., 2002/6-24 E., 2002/162 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018)

⁶⁶⁰Muhalefet Şerhi. YCGK 06.11.2007 T., 2007/11-203 E., 2007/224 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 22.10.2017)

⁶⁶¹Y. 11. CD. 19.10.2017 T., 2015/6844 E., 2017/6901 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁶⁶²Y. 15. CD. 17.02.2014 T., 2012/16785 E., 2014/2748 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁶⁶³Y. 21. CD. 20.12.2016 T., 2015/7204 E., 2016/7799 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁶⁶⁴Y. 15. CD. 20.05.2014 T., 2012/17302 E., 2014/9882 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

düzenleyen olarak görülen kurum kamu kurumu olmadığından, fiil resmi belgede sahtecilik değil de özel belgede sahtecilik ve nitelikli dolandırıcılık değil de dolandırıcılık suçu kapsamında değerlendirilmelidir.

Yargıtay, düzenlenen faturanın komisyon karşılığı satılması ve sahte faturanın adına fatura düzenlenen tarafından kamu kurumuna vergisel amaç dışında sunulması menfaat temin edilmesi halinde, faturayı satan nitelikli dolandırıcılık suçuna iştirak, ayrıca düzenlenen sahte faturanın VUK' a muhalefet suçunun oluşturduğu ve faturanın özel belge niteliğinde olduğundan (resmi belge niteliğinde olmadığı) ve VUK' a muhalefet suçundan açılan dava bulunması nedeniyle TCK M. 44 gereği sahtecilik suçu bakımından ayrıca ceza verilemeyeceğine karar vermiştir.⁶⁶⁵ Dolayısıyla adına sahte fatura düzenlenin kamu kurumundan menfaat temini halinde, sahte faturayı düzenleyen fail nitelikli dolandırıcılık suçuna iştirak, ayrıca belgenin sahte düzenlenmesiyle ilgili olarak, fikri içtima (TCK M. 44) gereği, özel belgede sahtecilik suçu (TCK M. 207 kapsamında) nedeniyle değil de en ağır ceza öngörülen VUK' ta yer alan (VUK M. 359) sahtecilik fiili nedeniyle cezalandırılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu olarak hükme bağlanan, sahte belge düzenleme veya kullanma fiili⁶⁶⁶ ise aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.4 VUK açısından sahte fatura düzenleme fiili

Suç, tipe uygun, hukuka aykırı olan kusurlu insan davranışı olduğundan, ceza hukuku tipe uygun insan davranışıyla ilgilendir.⁶⁶⁷ Bu nedenle bir fiilin ceza hukuku yönüyle hukuka aykırı kabul edilebilmesi için suç tipine uyup uymadığı incelenmelidir.⁶⁶⁸ Zira suçun unsurlarından birinin bulunmaması durumunda suç meydana gelmez.⁶⁶⁹ Ayrıca cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları bulunmadan ceza uygulanamayacağı hakkındaki genel ceza ilkesi, idari cezalar için de geçerlidir.⁶⁷⁰ Dolayısıyla fiilin ceza normunu ihlal edip etmediğinin, diğer bir ifadeyle kanunda yasaklanan fiil kapsamında olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

⁶⁶⁵Y. 15. CD. 17.11.2016 T., 2014/3129 E., 2016/8775 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

⁶⁶⁶07 No.' lu VUK Genel Tebliği (RG Tarihi: 22.10.1951).

⁶⁶⁷ Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 142.

⁶⁶⁸S. Dönmezer ve S. Erman (1971). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku umumi kısım (2. Cilt)*. (5. Baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 12.

⁶⁶⁹Kunter, 1949, **a.g.k.**, 74.

⁶⁷⁰D. 4. D. 26.11.1987 T., 1985/5795 E., 1987/3528 K., Danıştay Dergisi (1988 yılı), (70-71), s. 191. Ayrıntılı bilgi için Bknz. Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 229; Bknz. Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

Suçun oluşabilmesi için gerekli olan şartlara suçun unsurları denilir. Genel unsurlar ise tüm suçlarda bulunması gerekli olan hususlardır.⁶⁷¹ Suçun genel unsurları (klasik teori açısından) ise maddi ve manevi unsur olarak iki ayrılmaktadır.⁶⁷²

Bu bağlamda öncelikle suç kapsamında kast oluşur. Bu çerçevede kastın gerçekleştirilmesi için araç temin edilerek (hazırlık hareketleri), suçun icrasına yönelik harekette bulunulur (icra aşaması). İcra hareketinin bitirilip neticenin oluşmasıyla da suç tamam olur.⁶⁷³ Bu nedenle suç isnadı halinde gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi, fail ile fiil arasındaki illiyet bağı ve cezai sorumluluk tespit edilmelidir.⁶⁷⁴

3.4.1 Maddi unsur

Suç, isnat yeteneği olan kişinin kusurlu iradesiyle icrai veya ihmali bir hareketin neden olduğu yasa da yer alan tipe uygun, hukuka aykırı ve ceza öngörülen eylemdir. Bu nedenle, suçun maddî unsuru hareket, sonuç ve nedensellik bağından oluşur.⁶⁷⁵ Hukuk, insan hareketinin neden olduğu neticeyi dikkate aldığından, suçun maddi unsuru sadece suçlar bakımından değil, tüm hukuki fiillerin de (hukuka uygun ve hukuka aykırı) unsurunu oluşturmaktadır.⁶⁷⁶

Bu kapsamda VUK' ta vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerde sahtecilik fiili suç olarak düzenlenmiştir (VUK M. 359/b). Faturadaki sahteciliğe ilişkin ise ayrı bir hüküm getirilmediğinden, söz konusu nitelikteki belgelerden (VUK M. 359/b kapsamındaki) olan faturadaki sahtecilik fiili de bahse konu madde kapsamında yer almaktadır. Bu bağlamda vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgenin sahte düzenlenmesiyle (söz konusu belgelerin ayrıca kullanılması ve vergi ziyanının doğması suçun gerçekleşmesi açısından önem taşımadığından) suç meydana gelir.⁶⁷⁷

Organize bir şekilde, bireysel olarak veya paravan şirket aracılığıyla, ticari faaliyetin bulunmamasına rağmen mükellefiyet tesis ettirilerek komisyon karşılığında işlem yapmış gibi sahte fatura düzenleme faaliyeti yapılabilmektedir.⁶⁷⁸ Diğer bir ifadeyle gelir temini (suç

⁶⁷¹D. Soyaslan (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. (5. Baskı) Ankara: Yetkin Yayınları. s. 227. Bknz. Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 282.

⁶⁷²Kunter, 1949, **a.g.k.**, 22.

⁶⁷³Taner, 1953, **a.g.k.**, 260.

⁶⁷⁴Y. 21. CD. 07.11.2016 T., 2016/2803 E., 2016/6663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁶⁷⁵Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 9. Suç kavramı için Bknz. Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 203.

⁶⁷⁶Kunter, 1954, **a.g.k.**, 9-10.

⁶⁷⁷Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁶⁷⁸S. Şeker ve Z. C. Aydın (1992). Sahte fatura kullanımının boyutları, nedenleri ve çözüm yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (60), s. 51.

niteliğindeki sahte fatura ticaretinden),^{679,680} emtia dengesini sağlama, kara para aklama, dolandırıcılık, hatır veya müşteri çekme nedenleriyle;⁶⁸¹ gerçek işlemi bulunmayan, herhangi bir malı-mülkü olmayan, riski göze alabilen ve bunu meslek haline getirenlerce sahte fatura düzenlenebilmektedir.⁶⁸² Bu bağlamda sahte fatura düzenleme fiili kapsamında işlenen vergi kaçakçılığı suçu, herkes tarafından işlenebilen suçlardan (umumi suç) olup, mahsus (özgü) suç niteliğinde değildir.⁶⁸³ Bu nedenle sahte fatura düzenleme eylemi bireysel olarak gerçekleştirilebildiği gibi üçüncü kişilerle birlikte organize olarak da gerçekleştirilebilir⁶⁸⁴

Gerçek ticari işlem olmadan (mal veya hizmet teslim edilmeden) faturanın düzenlenmesi halinde, sahte fatura düzenleme fiili işlenmiş olur.⁶⁸⁵ VUK' ta yapılan değişiklikle (4369 S. Kanunla) sahte faturanın kullanılması ve vergi ziyanına sebep olunması suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.⁶⁸⁶ Bu nedenle VUK' a göre (M. 359/b) vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu olan belgenin sahte olarak düzenlenmesi, suçun oluşumu için yeterlidir.⁶⁸⁷ Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenlemenin maddi unsuru, kanuni şekle uygun olarak belgenin meydana getirilmesidir.⁶⁸⁸ Bu bağlamda isnat yeteneğine sahip kişi tarafından faturanın sahte düzenlenmesi durumunda suç meydana gelmiş olur.

Sahte fatura düzenlemeden maksat ilk olarak belgenin bu şekilde oluşturulmasıdır.⁶⁸⁹ Buna karşın sahte faturanın vergisel amaç dışında kullanılmak üzere düzenlenmesi halinde, genel hükümler dikkate alınarak belgenin kullanıldığı yere göre TCK' de yer alan sahtecilik suçu oluşur.⁶⁹⁰ Zira söz konusu fiil VUK' ta vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş olup, söz konusu düzenleme de özel norm niteliğindedir. Yargıtay hiçbir alış verişi yapılmamasına karşın, okul aile

⁶⁷⁹Okur, 1997, **a.g.k.**, 72-73; B. Baykara (2005). Naylon fatura olgusunun kriminolojik analizi. *Vergi Dünyası*, (289), s. 43-45.

⁶⁸⁰Sahte fatura düzenleyenin belgedeki tutarın % 2 si kadar ticari kazanç kapsmanında komisyon geliri elde ettiğinin kabulü hususunda Danıştay'ın istikrar kazanmış kararları bulunmaktadır: Okur, 1997, **a.g.k.**, 80.

⁶⁸¹Baykara, 2005, **a.g.k.**, 43-45. Ayrıca Bknz. Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 11-13.

⁶⁸²M. Günday (2000). Sahte fatura kullanımı önlenmeli mi? Sahte fatura neden kullanılıyor sorusuna doğru cevap vermeden sahte fatura kullanımı önlenir mi? *Vergi Sorunları Dergisi*, (141), s. 62.

⁶⁸³Umumi suç, mahsus suç kavramları için Bknz. Taner, 1953, **a.g.k.**, 129.

⁶⁸⁴Okur, 1997, **a.g.k.**, 77-78. Bknz. Y. 11. CD., 12.03.2014 T., 2012/21269 E., 2014/4568 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

⁶⁸⁵İstanbul BAM 18. CD. 13.01.2017 T., 2017/248 E., 2017/171 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017)

⁶⁸⁶Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁶⁸⁷Y. 11. CD. 17.03.2014 T., 2013/20081 E., 2014/4921 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁶⁸⁸Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 224.

⁶⁸⁹Erman, 1988, **a.g.k.**, 53.

⁶⁹⁰M. Taştan (2014). Açıklamalı-içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 79; S. Ağar (2005). Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları. *TBB Dergisi*, (58), s. 287.

birliğine satış yapılmış gibi sahte düzenlenen faturanın ödenmediği gerekçesiyle icra takibi yapılan olayda da fiilin nitelikli dolandırıcılık suçu (TCK M. 158) kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁶⁹¹ Dolayısıyla faturanın VUK kapsamında düzenlenmemesi halinde fiil genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmelidir. Buna göre faturanın örneğin dolandırıcılık kapsamında araç olarak sahte düzenlenmesi halinde, fiil VUK kapsamında değil de genel hükümler kapsamında değerlendirilmelidir. Ancak faturanın sahte olarak düzenlenip karşı tarafa vererek, söz konusu kişinin eyleminde fikir ve eylem birliği içinde bulunulmaması halinde, faturanın sahte düzenlenmesi eylemi, faturanın VUK' ta düzenlenen belgelerden olması ve bu belgedeki sahtecilik eyleminin VUK' ta yaptırıma bağlanması nedeniyle, söz konusu fiil VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suçu oluşturur.

Suç, kanun gereği birden fazla düzenlenmesi gereken belgelerin her nüshasıyla asıl ve suretlerinde bağımsız olarak işlenebildiğinden,⁶⁹² VUK M. 231/3 gereği düzenlenen faturanın aslı veya örneklerinde de sahtecilik yapılabilir.

Fiilin kanuni tipe uymaması durumunda suç da meydana gelmez.⁶⁹³ Ayrıca fiil özel norm kapsamında girmediğinde, fiile genel normun uygulanması gerekir.⁶⁹⁴ Bu kapsamda Yargıtay faturanın zorunlu bilgileri taşımaması halinde, faturalar vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılacağından (VUK M. 227), bahse konu fiil VUK M. 359 kapsamında değil de TCK kapsamında suç oluşturduğu yönünde karar vermiştir.⁶⁹⁵ Diğer bir ifadeyle Yargıtay VUK M. 227/3 gereği, VUK M. 359 kapsamında sahte fatura düzenleme nedeniyle kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için, suçun maddi konusu olan faturanın, VUK M. 230'da yer verilen zorunlu unsurları taşıması gerektiği, aksi takdirde fiil nedeniyle faile genel hükümlerin uygulanması zorunlu olduğuna karar vermiştir.⁶⁹⁶ Söz konusu zorunluluk nedeniyle de Yargıtay kararında VUK M. 359/b kapsamında sahte fatura nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelebilmesi için, suçun maddi konusu fatura olduğundan ve faturanın VUK M. 230' da yer alan zorunlu bilgileri

⁶⁹¹Y. 15. CD. 14.09.2018 T., 2013/13997 E., 2015/28627 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁶⁹²YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁶⁹³Kunter, 1949, **a.g.k.**, 74-75.

⁶⁹⁴İçel, 2016, **a.g.k.**, 611.

⁶⁹⁵Y. 11. CD. 22.11.2001 T., 2001/7501 E., 2001/10734 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁶⁹⁶Y. 11. CD. 27.09.2017 T., 2017/8113 E., 2017/5972 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

içermesi gerektiğinden (VUK M. 227/3 gereği), öncelikle faturanın Kanun' da öngörülen şekil şartını taşıyıp taşımadığı tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁶⁹⁷

Buna karşın Yargıtay CGK kararında, TCK de belgede sahtecilik suçları kamu güvenine karşı suçlar kapsamında düzenlendiği, belgedeki şekli aldatma yeteneği de suçun unsuru olarak kabul edildiği, vergi gelirinde kayba neden olma oranındaki yükseklik nedeniyle, sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilinin VUK' ta özel olarak düzenlendiği, bu kapsamda VUK M. 359/b' de sahte beğenin tanımına yer verildiği, dolayısıyla VUK M. 359/b ile devletin vergilendirme hak ve yetkisinin korunmak istendiği, VUK M. 359/b' nin son cümlesi ve VUK M. 3' ten VUK M. 359/b' de yer alan suçla vergi kaybının önüne geçilmek amaçlanmış olup, belgenin şeklinin söz konusu suç bakımından önem taşımadığı, VUK M. 3/B gereği vergiyi doğuran olay her türlü delille ispatlanabileceğinden ve vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK M. 359/b kapsamındaki suç bakımından şekli unsuru eksik olan faturanın her türlü delille suçun sübutunda ispat aracı olarak kullanılabileceği, diğer delillerle birlikte suçun sübuta ermesi halinde şekil denetimi için belgenin incelenmesinin öneminin kalmadığı, zira vergiye tabi faaliyetin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı suçun konusu bakımından önemli olduğundan belgedeki şekil noksanlığının suçun oluşumuna etkisinin olmadığı, VUK M. 227/3 gerekçe gösterilerek zorunlu bilgilerin suçun unsuru olarak kabul edilerek VUK' taki aldatma kabiliyetinin TCK' de yer alan sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi VUK bakımından amaçlanan yanılgılı sonuçlara neden olacağı belirtilmiştir.⁶⁹⁸ Bu nedenle biz de Yargıtay CGK kararına katılmaktayız.

VUK' ta tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri (tüzel kişiliği olmayan teşekküllere ait ödevlerin ise idare edenler ve varsa bunların temsilcileri) tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 10). Ancak aynı Kanun' da vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı düzenlenmiştir (VUK M. 333). Bu nedenle suç ve cezanın şahsiliği ilkesi gereği, sahte fatura düzenleme iddiası halinde, sahteliği iddia edilen faturanın suçun maddi konusunu oluşturması nedeniyle, iddia konusu faturanın sahteliğinin açıkça ortaya konulması ve söz konusu faturanın

⁶⁹⁷Y. 11. CD. 21.12.2016 T., 2016/3094 E., 2016/8666 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 07.02.2017 T., 2016/3967 E., 2017/742 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD., 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁶⁹⁸ YCGK 08.11.2018 T., 2018/11-427 E., 2018/517 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

kim tarafından (fail) düzenlendiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu hususla ilgili olarak maddi olayın durumuna göre, faturanın kimden hangi hukuki ilişkiye istinaden alındığına yönelik tanık beyanına başvurulması,⁶⁹⁹ buna ek olarak söz konusu fiili işlediği iddia edilen kişinin ilgili beyanname, fatura veya şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemediklerinin araştırılarak gerektiğinde faturalar üzerindeki yazı ve imzaların kime ait olduğu hususunda bilirkişi raporu alınması gerekmektedir.⁷⁰⁰

Dolayısıyla sahte fatura düzenleme iddiasında, örneğin şirket müdürünün (Türkiye Ticaret Sicili Gazetesiyle) diğer bir kişinin olması ve şahıs hakkında da ayrıca bir tespit bulunmaması halinde kişi hakkında sahte fatura düzenleme nedeniyle ceza uygulanamaz.⁷⁰¹ Yargıtay şirket ortakları hakkında araştırma yapılarak şirket işleriyle fiilen kimin ilgilendiğinin tespiti, araştırma sonucunda somut bir tespitin yapılamaması halinde cezai sorumluluğunun şirket müdürüne ait olduğu yönünde karar vermiştir.⁷⁰² Yargıtay, sahte fatura düzenleme iddiasında, kişinin iddiayı kabul etmemesi halinde bahse konu faturadaki yazı ve imzanın aidiyeti hususunda inceleme yaptırılması gerektiğine karar vermiştir.⁷⁰³ Bu hususla ilgili olarak Yargıtay, hangi faturaların sahte olduğunun varsayıma dayanması ve faturaların dosyada bulunmaması halinde, suçun sübuta ermiş sayılamayacağına dair karar vermiştir.⁷⁰⁴ Ayrıca Yargıtay kararında fotokopi üzerinde sahteciliğin işlenmesi hem kolay hem de inceleme yapılmasına imkân veren tanı unsurlarının tespitinin (baskı izi, el hareketleri, yazım şekli, el kaldırma hareketleri gibi yönlerden) çoğunlukla mümkün olmadığından, suça konu belgenin aslının dosya içerisinde bulunması gerekmekte ve belgenin aslı üzerinde inceleme yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁷⁰⁵ Buna ek olarak İstanbul BAM 18. CD.' de sahte fatura düzenlemediği iddia edilen kişinin faturayı ismini verdiği kişinin düzenlediği savunması karşısında, söz konusu kişinin tanık ifadesine başvurulması ve bahse konu kişiye fatura düzenleme işlemi için vekâletname verilip verilmediğinin tespiti, ayrıca kişinin her seferinde başkasına faturayı imzalattırma veya sahte imza atma olanağı gözetilmeden, suç isnat edilen kişinin soyut savunmasına itibar edilerek, imzanın sanığın el ürünü olmadığı gerekçesiyle hüküm

⁶⁹⁹Y. 21. CD., 28.11.2016 T., 2016/9393 E., 2016/7231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018); Y. 11. CD. 05.07.2017 T., 2016/4889 E., 2017/5198 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁷⁰⁰Y. 11. CD. 10.07.2017 T., 2017/2354 E., 2017/5293 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

⁷⁰¹Y. 21. CD. 27.03.2017 T., 2016/5617 E., 2017/1529 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁷⁰²Y. 21. CD. 15.06.2016 T., 2016/4141 E., 2016/5327 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁷⁰³YCGK. 09.05.2017 T., 2017/11-213 E., 2017/257 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018). Bknz. İstanbul BAM 18. CD., 13.01.2017 T., 2017/248 E. ve 2017/171 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017)

⁷⁰⁴Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁷⁰⁵YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E., 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

kurulması halinde yetersiz gerekçeyle hüküm kurulmuş olacağından suç isnat edilen kişinin soyut ifadesinin doğruluğunun araştırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷⁰⁶ Bu bağlamda faturanın sahte düzenlendiği iddiasında gerekli araştırmanın yapılarak failin ortaya çıkartılması gerekmektedir.

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu soyut tehlike suçu niteliğindedir. Zira suçun oluşması için bir zararın veya tehlikenin varlığı ve ortaya çıkması zorunlu değildir.⁷⁰⁷ Diğer bir ifadeyle sahte faturanın düzenlenmesiyle kamu güveni ihlal edilmekte ve suç meydana gelmektedir.⁷⁰⁸ Bu bağlamda tarh dönemi içinde meydana gelen henüz verginin tarh edilmemesi halinde dahi, faturanın sahte olarak düzenlenmesi halinde suç meydana gelmiş olur. Bu doğrultuda Yargıtay kararında da vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin sahte düzenlenmesi suçunun oluşmasında, söz konusu belgelerin ayrıca kullanılması ve vergi ziyaının doğması suç gerçekleşmesi açısından önem taşımadığından belgenin sahte düzenlenmesiyle suçun meydana geleceği belirtilmiştir.⁷⁰⁹

Ayrıca VUK kapsamında faturada sahtecilik seçimlik hareketli suçlardan olması nedeniyle düzenlenen sahte faturanın ayrıca kullanılmış olması gerekmediğinden, sahte faturanın düzenlenmesiyle suç gerçekleşmiş olur.⁷¹⁰ Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgenin sahte düzenlenmesiyle suç meydana gelir (belgenin ayrıca kullanılması ve vergi ziyaının doğması gerekmediğinden).⁷¹¹ Bununla birlikte suç tipte yer alan hareketlerin tümünün gerçekleştirilmesi halinde dahi, seçimlik hareketli suçlarda tek suç oluşmasına karşın,⁷¹² bu durum temel cezanın üst sınıra doğru belirlenmesine neden olabilecektir.⁷¹³ Dolayısıyla sahte fatura düzenleyen kişinin ayrıca söz konusu faturayı kullanması durumunda da tek suç meydana gelecek, ancak söz konusu husus failin temel cezasının belirlenmesinde üst sınıra yakın olacak şekilde cezanın belirlenmesine sebep olabilecektir.

⁷⁰⁶İstanbul BAM 18. CD., 13.01.2017 T., 2017/248 E., 2017/171 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017)

⁷⁰⁷V. Seviğ (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. İstanbul Ticaret Gazetesi. https://www.itohaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacakligi_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018); H. Aykın (20/03/2017). Vergi kaçakçılık suçları ve cezaları. <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/vergi-kacaklik-suclari-ve-cezolari/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019). Bknz. 4369 S. Kanun M. 14 Gereği.

⁷⁰⁸Oktar, 2000, **a.g.k.**, 91.

⁷⁰⁹Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁷¹⁰Erman, 1957, **a.g.k.**, 59.

⁷¹¹Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁷¹²Kunter, 1954, **a.g.k.**, 15-16.

⁷¹³Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 47.

Ayrıca sahte fatura düzenleme nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu, neticesi harekete bitişik suçlardan olduğundan, sahte faturanın düzenlenmesiyle suçun maddi unsurları gerçekleşmiş olur. Dolayısıyla sahte fatura düzenleme halinde, suçunun işlenme tarihi faturanın düzenlenme tarihidir.⁷¹⁴ Birden fazla sahte faturanın düzenlenmesi durumunda suç tarihi, düzenlenen son faturanın tarihidir.⁷¹⁵ Bununla birlikte birden fazla sahte faturanın farklı takvim yıllarında düzenlenmesi halinde ise her bir takvim yılında işlenen sahte fatura düzenlemesi tek suç değil de birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar oluşturur.⁷¹⁶ Bu husus suç ve cezada kanunilik ilkesi açısından (ceza tayini ve zamanaşımının tespiti gibi durumlarda) önem taşımaktadır.

3.4.2 Manevi unsur

Suçun manevi unsuru, failin kusurlu hareket etmesidir.⁷¹⁷ Diğer bir ifadeyle cezai sorumluluk suç işleyen kusuruna dayanmaktadır.⁷¹⁸ Bu nedenle kusur yeteneği bulunmayan eylemler suç niteliği taşımaz.⁷¹⁹ Kısacası ceza vermenin nedeni kusur olup, kusurluluk olmadan ceza verilemez.⁷²⁰

Kusurluluk ise suçun maddi unsurunu meydana getiren iradeyle hukuk düzeninde yer alan kural arasındaki aykırılık olarak ifade edilebilir.⁷²¹ Bu bağlamda failin kusurlu olabilmesi için a) isnat yeteneğinin olması, b) somut olayın kusurlu hareketle işlenmesi, c) kusurluğu kaldıran bir sebebin bulunmaması gerekmektedir.⁷²²

Ayrıca kusur kast ve taksir olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.⁷²³ Kast normal kusurluluk türü olduğundan, cürüm halinde failin cezalandırılabilmesi için kanuni tarifte kastın varlığının belirtilmesi gerekmemekte iken, taksirli fiil nedeniyle ceza uygulanabilmesi için ise suç tipinde bu konunun açıkça yer alması gerekmektedir.⁷²⁴ Kast ise genel kast ve özel kast olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel kast, tüm suçlarda bulunması gerekli olan kasttır. Özel kast ise güdünün suçun

⁷¹⁴Y. 11. CD., 14.12.2016 T., 2016/2638 E., 2016/8390 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018)

⁷¹⁵Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5330 E., 2017/2239 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); Y. 11. CD 01.6.2017 T., 2017/1748 E., 2017/4108 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁷¹⁶Y. 21. CD. 28.11.2016 T., 2016/9393 E., 2016/7231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁷¹⁷Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 159.

⁷¹⁸Taner, 1953, **a.g.k.**, 77.

⁷¹⁹Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 139.

⁷²⁰Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 342.

⁷²¹Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 91.

⁷²²Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 238.

⁷²³S. Erman (1968). Türk vergi hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler. *MAMKD*, (15), s. 83.

⁷²⁴Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 280. Bknz. 5237 S. TCK M. 21/1, 22/1, 24-34.

unsuru kabul edildiği kastedir.⁷²⁵ Bu bağlamda suçun meydana gelmesi kastın varlığına bağlı olup, kast ise suçun kanuni tanımında yer alan unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirmektir (TCK M. 21/1). Dolayısıyla failin suçtan sorumlu olabilmesi için kastın varlığı gerektiğinden failin kasten hareket edip etmediğinin edilmiş diğer bir ifadeyle fiilin bilerek ve istenerek işlenip işlenmediğinin araştırılması gerekmektedir.⁷²⁶

Dolayısıyla belgede sahtecilik suçu için de gerçekliğin değiştirildiğini bilme ve isteme halinin bulunması, ayrıca zarar verme bilinciyle hareket edilmesi gerektiğinden, sahtecilik suçları kasten işlenebilen suçlardandır.⁷²⁷ Bununla birlikte belgede sahtecilikte, manevi unsuru olarak fiil sonucunda zararın doğabileceğinin öngörülmesi (genel kastın) yeterli olup, muayyen kastın ispatı zorunlu değildir.⁷²⁸ Bu kapsamda failde zarar verme bilincinin bulunmaması durumunda suç meydana gelmediğinden, belgede sahtecilik zarar verme bilinci ve iradesini içeren hareketle (genel kastla) işlenebilmektedir.⁷²⁹

VUK' ta suç olarak düzenlenen fiil tanımında, taksiren işlenebileceği belirtilmemiştir. Ayrıca özel bir güdü (saik) de suçun unsuru olarak Kanun' da yer almadığından, sahte fatura düzenleme nedeniyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu, genel kastla işlenebilen⁷³⁰ suçlardandır.

Faturanın ekonomik bir ilişkiyi veya durumu yansıttığından, böyle bir ilişki veya durum olmadan varmış gibi belgenin düzenlenmesiyle kasten belge düzenine aykırı fiilde bulunulmuş olur.⁷³¹ Diğer bir ifadeyle sahte fatura düzenleyen kişinin genel kastla (umumi kast) hareket etmesi nedeniyle belgenin mahiyetini bilmemesi gibi bir durum söz konusu olamaz.⁷³² Bu nedenle kişinin bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi fiilde saklı olduğundan (fiilin niteliği itibarıyla), kastın varlığının ayrıca kanıtlanmasına gerek yoktur.⁷³³ Dolayısıyla sahte faturanın düzenleme iddiasında, kastın varlığı kabul edilip, kastın bulunup bulunmadığının ayrıca araştırılmasına gerek bulunmamaktadır.⁷³⁴

⁷²⁵ Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 156.

⁷²⁶ 306 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

⁷²⁷ Ekinci ve Esen, 2003, **a.g.k.**, 6.

⁷²⁸ Erman, 1981, **a.g.k.**, 255.

⁷²⁹ Taşdemir ve Özkepir, 2009, **a.g.k.**, 43.

⁷³⁰ Erman, 1968, **a.g.k.**, 83-84.

⁷³¹ Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 92.

⁷³² Erman, 1957, **a.g.k.**, 59.

⁷³³ Meran, 2008, **a.g.k.**, 412, 430.

⁷³⁴ 306 S. No. 'lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/87656>, (Erişim Tarihi: 21.03.2016).

3.5 VUK açısından sahte fatura kullanma fiili

Güveni kötüye kullanma, suçtan elde edilen malı aklamak,⁷³⁵ maliyeti yüksek göstererek vergi matrahını azaltmak, KDV indirimi yapabilmek için sahte fatura kullanma yoluna başvurabilmektedir.⁷³⁶

Ayrıca rekabetin yoğun olduğu sektörlerde düşük fiyatla satış yapabilmek için girdinin faturasız olarak düşük fiyatla temini ve girdinin sahte faturayla belgelendirilmesine de başvurulabilmektedir.⁷³⁷ Buna ek olarak kayıt dışılığın yoğun olduğu ülkemizde, belgelendirilemeyen harcama yük olarak yükümlünün üzerinde kaldığından, vergi matrahını azaltmak için sahte fatura kullanımına başvurulması ise sahte fatura kullanmanın en önemli nedenidir.⁷³⁸ Örneğin belgelemedeki sorunlar nedeniyle (vergi kaçırma amacından ziyade) tekstil, canlı hayvan, bakliyat, hububat, hurda metal ve inşaat sektöründe yoğun olarak sahte fatura kullanılmakta iken⁷³⁹ kayıtlı ekonominin işlediği beyaz eşya veya otomobil sektöründe sahte faturanın neredeyse hiç rastlanmamaktadır.⁷⁴⁰ Bu nedenle belgesi alınmayan mal girişinin belgelendirilmesiyle mal dengesinin kurulabilmek için sahte fatura kullanabilmektedir.⁷⁴¹

Sahte belge kullanımının belge düzenini tahrip etmesi nedeniyle VUK' ta sahte belge kullanımı suç olarak düzenlenmiştir. Sahte fatura kullanımı da VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer almaktadır.

Ceza hukuku ilkesi gereğince fiilin tüm unsurları tamamının sabit olduğu tespit edilmeden failin cezalandırılmayacağından, varsayım ya da kıyasla da ceza uygulanamayacağı hususu idari cezalar için de geçerlidir.⁷⁴² Bu nedenle bahse konu fiilin işlendiğinin iddia edilmesi halinde aşağıda yer alan maddi ve manevi unsurların bulunup bulunmadığının belirlenmesi önem taşımaktadır.⁷⁴³

⁷³⁵Baykara, 2005, **a.g.k.**, 43-45.

⁷³⁶DVDDGK 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.comtr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

⁷³⁷Y. 11. CD. 15.03.2017 T., 2016/11960 E., 2017/1894 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁷³⁸Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 20-23. Bknz. Turgay, 1978, **a.g.k.**, 1407.

⁷³⁹Günday, 2000, **a.g.k.**, 60-61. Bknz. DVDDGK. 20.06.1997 T., 1996/84 E., 1997/340 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁷⁴⁰Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 20-23.

⁷⁴¹DVDDGK 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

⁷⁴²D. 4. D., 12.04.2001 T., 2001/656 E., 2001/656 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

⁷⁴³Konuyla ilgili suçun unsurlarına dair bilgi için sahte fatura düzenleme fiili başlığı altında de yer verildiğinden tekrar olmaması için söz konusu bilgilere ayrıca bu başlık altında yer verilmemiştir.

3.5.1 Maddî unsur

Suçun maddî unsuru hareket, sonuç ve illiyet bağından (nedensellik bağından) oluşur.⁷⁴⁴ Sahte fatura kullanarak vergi kaçakçılığı suçu işleme, neticesi harekete bitişik suç niteliğinde olduğundan, suçun maddî unsurunda yer alan hareket sahte faturanın kullanımı, sonuç ise sahte fatura kullanımı hareketiyle kamu güveninin sarsılmasıdır.⁷⁴⁵ Buna ek olarak sahte fatura kullanımı neticesi harekete bitişik suç niteliğinde olduğundan illiyet bağının ayrıca araştırılması gerekmemektedir. Bu bağlamda sahte belge belgenin VUK kapsamında kullanılması halinde vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olur.⁷⁴⁶ Diğer bir deyişle VUK' ta yer alan düzenleme (özel norm) gereği, sahte faturanın VUK kapsamındaki vergisel işlemde kullanılmasıyla fiil TCK kapsamında belgede sahtecilik suçunu değil, VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Yargıtay da kararında sahte fatura kullanma fiilinin VUK kapsamında suç oluşturmasına (VUK M. 359/b) karşın fail hakkında TCK kapsamında özel belgede sahtecilik suçu nedeniyle hüküm verilemeyeceği belirtilmiştir.⁷⁴⁷

Yargıtay, sahte fatura kullanma iddiasında suçun maddî konusu fatura olduğundan, öngörülen zorunlu bilgilerin (VUK M. 230) faturada yer almaması halinde faturanın vergi kanunları yönüyle hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlandığından (VUK M. 227/3), öncelikle suça konu faturanın söz konusu bilgileri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷⁴⁸ Yargıtay diğer kararında faturanın zorunlu unsurları bulundurmaması halinde, faturadaki sahtecilik fiili VUK kapsamında değil TCK kapsamında suç oluşturduğunu belirtmektedir.⁷⁴⁹ Yargıtay CGK kararında ise VUK M. 3' te vergiyi doğuran olayın yemin hariç her türlü delile ispatlanabileceği hükmü göz önünde alındığında, VUK' taki sahtecilik düzenlemesinin şekil denetimini kapsamadığı, VUK M. 359/b ile vergi gelirinin korunması amaçlandığı, VUK M. 359/b' de şekil şartı ve aldatma kabiliyeti suçun unsuru olarak düzenlenmediği, bu bağlamda sahte fatura kullanma suçunda, beyanname ekinde sunulma

⁷⁴⁴Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 9.

⁷⁴⁵S. A. Oktar (2002). Sahte fatura kullanılmasında sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, (167), s. 118-119.

⁷⁴⁶Bknz. VUK M. 1-2.

⁷⁴⁷Y. 11. CD. 3.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁷⁴⁸Y. 19. CD., 30.12.2015 T., 2015/14902 E. ve 2015/9646 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018); Y. 11. CD. 21.6.2017 T., 2016/2760 E., 2017/4861 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); Y. 11. CD. 19.09.2017 T., 2017/13789 E., 2017/5759 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁷⁴⁹Y. 11. CD. 22.11.2001 T., 2001/7501 E., 2001/10734 K.,www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

zorunluluğu olmayan faturanın elde edilememesi halinde, CMK M. 217/2 uyarınca suçun hukuka uygun elde edilen her türlü delille ispat edilebileceğinden, mahkemenin mevcut diğer delilleri değerlendirilerek, isnat edilen suçun işlendiği yönünde kesin sonuca ulaşılması halinde, mahkûmiyet hükmü kurulabileceğini belirtilmektedir.⁷⁵⁰ Biz de Yargıtay CGK' nin söz konusu kararında katılmaktayız.

Ayrıca söz konusu düzenlemede suçun maddi konusu olan faturaya dair belli bir tutar veya oran belirlenmediğinden, suçun oluşması açısından kullanılan fatura tutarı önem taşımamaktadır.⁷⁵¹ Bu nedenle az miktardaki bir faturayla da sahte fatura kullanma fiili gerçekleştirilebilir.⁷⁵²

Buna ek olarak VUK' ta faturada sahtecilik (sahte fatura düzenleme veya kullanma) seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiş olup, kullanılan sahte faturanın kullanan tarafından düzenlenmiş olması da gerekmemektedir. Bu nedenle sahte nitelikteki faturanın düzenlenmesi veya kullanılması suçu birbirinin devamı şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi, belgeyi düzenleyen ile kullananın farklı olması durumunda fiiller birbirinden ayrı da gerçekleştirilebilir.⁷⁵³

Bu bağlamda sahte fatura kullanıldığı iddiasında, kullanılan faturanın sahteliğinin tespiti halinde, suç ve cezanın şahsiliği ilkesi gereği suç isnat edilen fiilin kim tarafından gerçekleştirildiği, diğer bir ifadeyle failin tespiti gerekmektedir.

Faturanın VUK kapsamında kullanımı vergi mükellefi olanlarca gerçekleştirilebileceğinden, sahte faturanın kullanımı mahsus suç niteliğindedir.⁷⁵⁴ VUK' ta (TCK' deki gibi) cezanın şahsiliği ilkesi kabul edilmiş ve cezanın geçek kişilere uygulanması yönünde düzenleme yapılmıştır.⁷⁵⁵ Bu bağlamda cezai sorumluluk açısından mükellefin tüzel kişi ya da gerçek kişi olup olmaması önem taşımadığından, tüzel kişilik aracılığıyla vergi kaçakçılığının işlenmesi halinde, cezai sorumluluk fiili işleyenlere aittir.⁷⁵⁶

⁷⁵⁰ YCGK 08.11.2018 T., 2018/11-427 E., 2018/517 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

⁷⁵¹Ş. Kızılot (1998). Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanmada hapis cezası ve muhatabı. *Yaklaşım*, (69), 25-30.

⁷⁵²Ancak manevi unsur başlığı altında da değinileceği üzere, sahte faturanın tutarının az olması failin fiili kasten işleyip işlemediğinin değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken bir husustur.

⁷⁵³Candan, 2010, **a.g.k.**, 151-152.

⁷⁵⁴Bknz. 07 VUK Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019); TCK M. 5, 20/2.

⁷⁵⁵VUK M. 359' da yer alan fiillerin işlenmesi halinde öngörülen cezanın fiili işleyenler hakkında hükümlenmesine dair düzenleme yapılmıştır (VUK M. 333/3).

⁷⁵⁶07 VUK Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Yargıtay kararında tüzel kişide birden fazla kanuni temsilcinin bulunması halinde (suçun eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması durumunda) cezanın şahsiliği ilkesi gereği cezai sorumluluğun (temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak) suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğundan, temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirlenen iş bölümünün, gerektiğinde de vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği sorularak, faturaları temin eden ve kullanan temsilcinin tespit edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷⁵⁷ Yargıtay faturaların kullanıldığı tarih itibariyle şirketi temsile yetkili olan kişinin belirlenmesi, şirketi temsile yetkili olan kişinin şirket işlerine aktif olarak katılıp katılmadığının araştırılması ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınır ile suçun meydana gelmesinde rolü olan temsilcinin belirlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷⁵⁸ Yargıtay diğer bir kararında sahte fatura kullanma iddiasında anonim şirketin temsille yetkisi olan kişinin şirketi fiilen diğer kişilerin yönettiği iddiası üzerine, suç isnat edilen kişinin yönetime aktif olarak katılıp katılmadıklarının araştırılarak sonuca göre karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁷⁵⁹

Yargıtay, cezanın suçu bilfiil işleyene çektirilmesi cezada şahsilik ilkesinin gereği olduğundan, tüzel kişinin şekli sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcinin cezalandırılması gerektiği, bu nedenle tüzel kişiliği olmayan işyerinin ortağı bulunan ve bu sıfatla vergi mükellefi olan kişinin işyerinin yönetimiyle ilişkisinin bulunmadığının anlaşılması halinde, işlerini yönetenlere VUK' a aykırı fiilde bulunmaya yönelik talimat vererek onların fiiline iştirak ettiğinin de saptanmaması durumunda vergi kaçakçılığı nedeniyle söz konusu ortak aleyhine hüküm kurulmasını hukuka uygun olmadığına dair karar vermiştir.⁷⁶⁰

Ayrıca sahte fatura kullanımı kanuni temsilci tarafından değil de farklı güdülerle (saik) personel tarafından da gerçekleştirilmiş olabilir. Bu nedenle personelin temsilcinin iradesi ve onayı olmadan işlediği fiil nedeniyle temsilcinin cezai sorumluluğu bulunduğu kabul edilemez. Bu bağlamda temsilcinin personelin davranışını bilmediği savunması karşısında, tüzel kişinin faaliyet alanı, iletişim koşulları, örgütlenme biçimi, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, bağımsız hareket etme olasılığı, fiilin mahiyeti ve konusu gibi hususlar göz önüne alınarak

⁷⁵⁷Y. 11. CD. 09.05.2002 T., 2002/1198 E., 2001/3995 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019). Bknz. Kızılot, 1998, **a.g.k.**, 30.

⁷⁵⁸Y. 21. CD. 29.11.2016 T., 2016/7957 E., 2016/7269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁷⁵⁹Y. 21. CD. 07.06.2016 T., 2016/5278 E., 2016/4971 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018).

⁷⁶⁰YCGK 17.12.1990 T., 1990/9-312 E., 1990/340 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

değerlendirme yapılmalı ve personelin faturaları temsilcinin talimatı ve onayıyla kullanıp kullanmadığı, özel amaç ve çıkarının bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır.⁷⁶¹

Suçun meydana gelme anı da uygulanacak ceza normunun belirlenmesi açısından (zaman aşımı, lehe olan ceza normunun uygulanması gibi) önem taşıdığından önem taşımaktadır. Buna karşın sahte fatura kullanma fiilinde kullanmadan kastedilen husus açıkça kanunda düzenlenmediğinden,⁷⁶² sahte fatura kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelme anıyla (suç tarihiyle) ilgili olarak farklı görüşler bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre, vergi kanunlarında öngörülen belgelerde sahteciliğin amacı, az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe veya haksız vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak olduğundan, sahtecilik bir amaç olmayıp, sahteciliğe araç olarak başvurulmaktadır.⁷⁶³ Sahte faturanın deftere kaydı ise sahte belgeden beklenen faydayı sağlamadığından, sahte faturadan beklenen faydanın elde edilebilmesi için faturanın beyannamede gösterilerek vergi dairesine verilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.⁷⁶⁴

İkinci görüşe göre ise sahte belgenin kullanımı, belgenin vergi kanunları gereği tutulması ve saklanması mecburi olan defter aktarılmasıyla gerçekleştiği ileri sürülmektedir.⁷⁶⁵ Zira vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkartıldığından, suç şekli suç halini almış olup, söz konusu suçlarda da fiilin icrası yeterli olduğundan, fiil nedeniyle sonucun oluşması gerekmemektedir.⁷⁶⁶ Şekli zarar değil de zarar doğma tehlikesi önemli olduğundan, söz konusu fiil mali sistem, belge düzeni ve mali otoriteyi sarsan hatta çökerten fiiller olduğundan, kayıt işlemiyle de kamu otoritesinin sarsılmasına neden olduğundan, kullanma için sahte faturanın deftere kaydı yeterlidir.⁷⁶⁷ Örneğin doğalgazla iş yeri ısınan mükellefin kömür alış verişinde bulunmadığı kişiden kömür almış gibi fatura temin ederek almış olduğu sahte faturayı defterine işlemesi durumunda, sahte fatura

⁷⁶¹Y. 11. CD. 27.09.2001 T., 2001/5007 E., 2001/8710 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁷⁶²O. Temizyürek, (2009). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde suç tarihi, suça teşebbüs ve teselsül. *Vergi Dünyası*, (339), s. 118.

⁷⁶³YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁷⁶⁴Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 224-225, 316; Taştan, 2014, **a.g.k.**, 97.

⁷⁶⁵Ş. Kızılot ve Z. Kızılot (2009). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 486; O. Temizyürek, (2009). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde suç tarihi, suça teşebbüs ve teselsül. *Vergi Dünyası*, (339), s. 118; D. Şenyüz (2016). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. (9. Baskı) Bursa: Ekin. s. 396; Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 92-93; H. H. Bayraklı (2017). Vergi kaçakçılığı suçuna katılma (iştirak) ve mali müşavirlerin adli ceza sorumluluğu. *TAAD*, (29), s. 15; Muhalefet şerhi. Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018); Muhalefet şerhi. Y. 11. CD. 11.12.2014 T., 2013/2593 E., 2014/21446 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁷⁶⁶Temizyürek, 2009, **a.g.k.**, 116.

⁷⁶⁷Temizyürek, 2009, **a.g.k.**, 118-119, 122.

kullanma fiilinin gerçekleştirmiş olur.⁷⁶⁸ Ayrıca sahte belge kullanımı hali için belgenin sadece defter ve kayıtlara esas alınması olarak dar yorumlanmaması gerektiği, belgenin kullanımından çıkar sağlayan, fiilden yararlanan da bu kapsamda düşünülmesi gerektiği de belirtilmektedir.⁷⁶⁹

Diğer bir görüş ise sahte faturanın kullanımı faturanın yasal deftere kaydı veya ilgili yere (kişi/kuruma) ibrazı halinde gerçekleşmiş olur.⁷⁷⁰ Buna göre faturanın deftere kaydının yapılması ya da beyannameye dayanak yapılması halinde fatura kullanımının gerçekleşmiş olur.⁷⁷¹ Bize de son görüşe katılmaktayız.

Zira vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzının açık olmaması halinde ise vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki maksadının (amacının), hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulmalıdır.⁷⁷² Bu kapsamda VUK' ta sahte fatura kullanma halinde vergi ziyasını vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkartan Kanun' un (4369 S. Kanun) gerekçesinde faturada sahteciliğin doğrudan malî sistemi, belge düzeni ve malî otoriteyi zayıflatan hatta çökerten bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olduğu, bu nedenle suçun meydana gelebilmesi için vergi kaybına sebep olunup olunmadığı ve tarh döneminde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın vergi suçunun kolayca adli yargıda yargılama yapılması amaçlandığı belirtilmiştir.⁷⁷³ Buradan da anlaşılacağı üzere söz konusu düzenlemeyle sahte faturanın mali sistemi, belge düzenini ve mali otoriteyi ciddi ölçüde sarsması nedeniyle suçun oluşması bakımından vergi ziyayı şartı ortadan kaldırılmıştır.

Dolayısıyla söz konusu düzenlemeyle vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkartılmış olup,⁷⁷⁴ bahse konu fiille kamu güveni ile kamu düzeninin ihlal edilmiş olduğu kabul edilerek suçun oluşmasında söz konusu ihlal yeterli kabul edilmiştir.⁷⁷⁵ Bu nedenle sahte fatura kullanma nedeniyle oluşan vergi kaçakçılığı suçu, soyut tehlike suçu olarak düzenlenmiştir.⁷⁷⁶ Soyut tehlike suçunda ise hareketin gerçekleştirilmesi suçun gerçekleşmesi için yeterli (somut tehlike suçunda,

⁷⁶⁸Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 92-93.

⁷⁶⁹Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 123.

⁷⁷⁰T. Candan (1995). *Vergi suçları ve cezaları*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara: Eylül. s. 74.

⁷⁷¹Gündüz ve Gültaş, 2013, **a.g.k.**, 318.

⁷⁷²VUK' un vergi kanunlarının uygulanması başlıklı M. 3/A.

⁷⁷³4369 S. Kanun M. 14, M. 24 gerekçeleri.

⁷⁷⁴Y. 11. CD. 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁷⁷⁵Oktar, 2000, **a.g.k.**, 91.

⁷⁷⁶V. Seviğ (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. İstanbul Ticaret Gazetesi. https://www.itohaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacakcilig_i_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018); H. Aykın (20 Mart 2017). Vergi kaçakçılık suçları ve cezaları. <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/vergi-kacakcilik-suclari-ve-cezaları/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019)

tehlikenin gerçekleşme imkânının bulunup bulunmadığı araştırılmakta iken) kabul edilmektedir.⁷⁷⁷ Diğer bir ifadeyle soyut tehlike suçunda, somut bir tehlikenin bulunması şart değildir.⁷⁷⁸

Ayrıca hükmün yorumlanmasında hükmün kanundaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu kapsamda belge düzeni açısından faturanın önemi, VUK' ta ki yeri ve kayda alınma hususları dikkate alınmalıdır.⁷⁷⁹ Bu bağlamda Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmakta olup, beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan verginin gerçekliği bakımından belgenin doğruluğu önem taşımaktadır.⁷⁸⁰ Kamu mali otoritesi açısından önemi nedeniyle de VUK' ta defter ve kayıt düzeni ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır.⁷⁸¹

Zira bozuk belge düzeni kaçırılan vergilerin kavranma olasılığını büyük ölçüde azaltan faktörlerdendir.⁷⁸² Bu nedenle mali sistemin etkin olması, belge düzeni ve mali otoritenin varlığı kaçakçılığın önlenmesinde vaz geçilmez bir faktördür.⁷⁸³ Bu kapsamda sahte belge kullanma fiili de doğrudan malî sistem, belge düzeni ve malî otoriteyi zayıflatan hatta çökerten, bireysel veya örgütlü suç niteliğindedir.⁷⁸⁴ Bu bağlamda belge düzenine uyma yükümlülüğüne ilişkin yaptırımla (ceza tehdidiyle), mükellefin belge düzenine uyması sağlanarak vergi gelirinin güvence altına alınması amaçlanmaktadır.⁷⁸⁵

Bu bağlamda VUK kapsamında faturanın hukuka uygun olarak kullanımından söz edilebilmesi için, öncelikle faturanın gerçek mal alım-satımı veya hizmet ifasını yansıtması gerekmektedir.⁷⁸⁶ Sahte faturanın kullanımı halinde vergi kaçakçılığı suçu somut tehlike suçu olarak değil de soyut tehlike suçu olarak düzenlendiğinden, hareketin vergi ziyanına sebep olma tehlikesi oluşturup oluşturmayacağı önem taşımamaktadır. Bu nedenle sahte faturanın kullanımı için faturanın beyannameye esas alınması şart olmadığından, sahte faturanın zorunlu defter kaydıyla suç meydana gelmiş olur.⁷⁸⁷ Zira sahte faturanın zorunlu deftere kaydı da kayıt işlemi

⁷⁷⁷Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 182.

⁷⁷⁸TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

⁷⁷⁹Bknz. VUK M. 3/A.

⁷⁸⁰M. Korkusuz (2000b). Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılmasının cezalandırılması ile ilgili bir değerlendirme. *Yaklaşım*, (95), s. 89.

⁷⁸¹Muhalefet şerhi. Y. 19. CD., 23.12.2015 T., 2015/2825 E. ve 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018)

⁷⁸²4369 S. Kanun' un genel gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

⁷⁸³Y. 19. CD, 10.12.2015 T., 2015/2797 E. ve 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁷⁸⁴4369 S. Kanun ile söz konusu Kanun' un 14. Maddesinin gerekçesi.

⁷⁸⁵Candan, 2010, **a.g.k.**, 290.

⁷⁸⁶Y. 19. CD, 10.12.2015 T., 2015/2797 E. ve 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁷⁸⁷Bknz. S. Erman (1981). *Ticari Ceza Hukuku: sahtekarlık suçları*, 3. Cilt. (4. Baskı). İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi. s. 484-485; Ok ve Gündel, 2002, **a.g.k.**, 228.

yapan adına fatura düzenlenen mükellefin yanında, işlemin karşı tarafı olarak görünen fatura düzenleyen tarafın da vergi yönüyle takibini tehlikeye sokmaktadır. Bu nedenle sahte faturanın zorunlu deftere kayıt şeklinde meydana gelen hareketle doğrudan malî sistem, belge düzeni ve malî otorite açısından, diğer bir ifadeyle kamu düzeni açısından tehlike meydana gelmiş olacağından, bu durumda söz konusu hareketle birlikte kaçakçılık suçu da meydana gelmiş olur.

Ayrıca faturanın beyannameye esas alınarak ilgili vergi dairesine ibrazı halinde, vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanma anı beyannamenin vergi dairesine verildiği andır. Yargıtay da kararında, sahte faturaları ticari deftere kaydederek kullanmak hareketiyle gerçekleştirilen fiillerin, VUK M. 359/b kapsamında her takvim yılı için ayrı suç olmak üzere ve zincirleme şekilde oluşturduğu, suça konu faturaların kurumlar vergisi bildirimlerinde kullanılması durumunda 2005 takvim yılı için suç tarihinin takip eden yılın Nisan ayının 16. günü olduğu; 2006 takvim yılı için ise suç tarihinin takip eden takvim yılının Nisan ayının 26. Günü olduğunu belirtmiştir.⁷⁸⁸

Yargıtay diğer kararlarında da sahte fatura kullanma halinde suç tarihinin, faturaların kullanıldığı vergi türüne göre sunulması gereken son beyanname tarihi olduğu, bu nedenle suça konu faturaların hangi vergi türünde kullanıldığı tespit edilmesi gerektiği, Örneğin faturanın 2017 takvim yılı kurumlar vergisi için kullanılması halinde suç tarihinin 26.04.2018 olduğu, katma değer vergisinde kullanılması halinde ise son fatura tarihine göre bir sonraki ayın yirmi birinci günü olacağı göz önünde bulundurularak suç tarihi belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir.⁷⁸⁹

Buna göre 2017 takvim yılındaki sahte faturanın KV' nde kullanılması halinde, suç tarihi 26.04.2018;⁷⁹⁰ gelir vergisinde kullanılması durumunda (2017 takvim yılı için) suç tarihi 26.03.2018;⁷⁹¹ KDV beyanında kullanılması halinde (2017 takvim yılı için) 25.01.2018,⁷⁹² olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla Yargıtay kararında sahte fatura kullanma halinde suç tarihi son beyan tarihi olduğunun belirtilmesine karşın, verilen kararlardan suça konu faturaların kullanıldığı vergi

⁷⁸⁸ Y. 19. CD, 10.12.2015 T., 2015/2797 E. ve 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁷⁸⁹ Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 20.03.2017 T., 2016/7042 E., 2017/2016 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁷⁹⁰ Y. 11. CD. 11.12.2014 T., 2013/2593 E., 2014/21446 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018); Y. 19. CD. 13.01.2016 T., 2015/2848 E., 2016/262 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).Bknz. 5520 S. KVK M. 14/3, 25/5; KDVK M. 39, 41.

⁷⁹¹ Y. 11. CD. 27.09.2017 T., 2017/8052 E., 2017/5980 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.09.2017).

⁷⁹² Y. 11. CD. 30.03.2017 T., 2016/5900 E., 2017/2381 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017). KDVK M. 41' e göre beyanname vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü verilmesi gerektiğinden, sahte belge kullanma suçu tarihi de söz konusu ayın 25. günü olduğundan Bknz. KDVK M. 39, 41.

türünde sunulması gereken beyannamenin son günü takip eden günün suçun işlendiği tarih olarak kabul edildiği de anlaşılmaktadır.

Ancak mükellefler beyannamelerini beyannamenin son verilme tarihinden önce verebileceği gibi sonrasında da verebileceği gibi ⁷⁹³ beyan süreleri VUK' ta yer alan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca uzatılabilmektedir (VUK M. 17).⁷⁹⁴ Dolayısıyla maddi gerçekliğin araştırılarak tespit edilmek yerine (suçun işlenip işlenmediği, işlenmesi halinde ne zaman işlendiğine ilişkin) varsayıma dayanarak kanunda belirlenen beyan süresinin tüm yükümlüler için suç tarihi olarak esas alınması ceza hukukunun temel ilkelerine uygun değildir.⁷⁹⁵ Bu bağlamda hukuksal işlemde dikkate alınmasına yönelik hareket olarak sahte belgenin beyannamenin esas alınarak kullanılması halinde, vergi ziyayı suçun unsuru olmadığından, verginin tarh ve tahakkuku gerekmediğinden, suçun meydana geldiği an olarak beyannamenin vergi dairesine verildiği tarihi takip eden gün olarak kabulü de mümkün değildir. Bu bağlamda maddi gerçekliğin araştırılarak sahte fatura kullanım tarihinin belirlenmesi gerekmektedir.

3.5.2 Manevi unsur

Sahte fatura kullanma hareketiyle vergi kaçakçılığı suçu, genel kastla işlenebilen suç niteliğindedir.⁷⁹⁶ Bu nedenle failin sahte fatura kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığından sorumlu tutulabilmesi, diğer bir ifadeyle fiilin suç oluşturabilmesi için suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve isteyerek işlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla failin söz konusu suç kapsamında fiilden sorumlu tutulabilmesi için failin faturanın sahteliğini bilmesi ve kullanmayı da isteyerek yapmış olması gerekmektedir.

Buna karşın ticari hayatta yapılan alım karşılığında satıcının kendi belgesi yerine başka bir mükellefe ait belgeyi alıcıya verilebildiğinden, alıcının belgenin satıcıya ait olup olmadığını bilemediği durumlar oluşabilir. Bu nedenle sahte belgeyi kullananın, belgenin satıcıya ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşımakta, kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesinin gerekmesi halinde, diğer bir ifadeyle kasıt söz konusu ise sahte belge kullanımı nedeniyle suç meydana gelmektedir. Aksi durumda suçun manevi unsuru oluşmadığından sahte fatura kullanımı

⁷⁹³Muhalefet Şerhi. Y. 19. CD., 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

⁷⁹⁴Bknz. 08.03.2006 T. ve 48 No.' lu GV Sirküleri; 23.03.2006 T. ve 49 No.' lu GV Sirküleri.

⁷⁹⁵Muhalefet şerhi. Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018),

⁷⁹⁶Erman, 1968, **a.g.k.**, 84. Bknz. TCK M. 5, 21-22.

vergi kaçakçılığı suçu kapsamında (VUK M. 359) değerlendirilemez.⁷⁹⁷ e- Fatura Uygulamasından yararlanan mükelleflerin sahte fatura kullanma riskine muhatap olma olasılığından kurtulmuş oldukları söylenebilir.⁷⁹⁸

Dolayısıyla sahte belge kullanımında, belgenin sahteliğinin kanıtlanmasının yanında kullananın belgeyi bilerek kullandığının da kanıtlanması gerekmektedir.⁷⁹⁹ Sahte fatura kullanmada kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı ise fiilin şekline, mahiyetine ve oluşuna göre belirlemek mümkündür.⁸⁰⁰ Yargıtay, sahteliğe ilişkin yeterli delil bulunmaması ve fiille sağlanan maddi menfaatin azlığı dikkate alınarak, failin suç işleme kastıyla hareket ettiğine dair yeterli kesin ve inandırıcı delil olmadığına dair karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır.⁸⁰¹

YCGK' de yapılan alımın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi kapsamında sahte fatura kullanma iddiasıyla ilgili kararında ise, kullanılan fatura sayısı, miktarı, faturayı düzenleyen firmaların farklı olması, bu firma ve kişilerle gerçek alışverişinin bulunmaması hususları bir arada değerlendirildiğinde, savunmanın soyut inkârdan ibaret olduğu, suçun manevi suçun unsurunun oluştuğu yönünde karar vermiştir.⁸⁰² Yargıtay diğer bir kararında alım yapan kişinin başka firmanın adının yer aldığı faturayı kendileri önünde düzenleyip kendilerine teslim ettiğini, basiretli iş adamı gibi hareket edemedikleri yönündeki ifadesi, ödeme ve taşımaya ilişkin hiçbir belge sunulmaması, ödemelerin hepsinin nakit olarak yapılmasının hayatına aykırı olması, kullanılan diğer faturayla ilgili olarak da faturayı düzenleyen firmanın işini terk etmesi ve kaydının bulunmaması nedeniyle sahte fatura kullanma suçunu işlediğinin sabit olduğu yönünde karar vermiştir.⁸⁰³

Dolayısıyla sahte fatura kullanma iddiası halinde kastın mevcut olmaması halinde fail sahte faturanın kullanımını nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu tutulamayacağından, alım-satım işleminin gerçekleşmiş olması halinde faturanın başka mükellefe ait olması haline fiili durumda alıcının faturanın düzenleyene ait olduğuna bilmek durumunda olup olmayacağı belirlenerek sahte faturanın kasten kullanılıp kullanılmadığı ortaya konulmalıdır.

⁷⁹⁷306 S. No.' lu VUK Genel Tebliği.

⁷⁹⁸V. Seviğ (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. İstanbul Ticaret Gazetesi. https://www.ithaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacakcilig_i_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018)

⁷⁹⁹Candan, 2010, **a.g.k.**, 167-168. Bknz. 306 S. No.'lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/87656>, (Erişim Tarihi: 21.03.2016).

⁸⁰⁰07 No.' lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019),

⁸⁰¹Y. 23. CD. 15.12.2015 T., 2015/19756 E., 2015/8185 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

⁸⁰²YCGK. 16.10.2001 T., 2001/11-213 E., 2001/219 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁸⁰³Y. 11. CD., 02.10.2014 T., 2012/27716 E., 2014/16208 K. www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

Buna karşın çok az bir tutarda veya çok az bir orandaki sahte fatura nedeniyle yükümlü adli takibatla karşı karşıya kalabilir.⁸⁰⁴ VUK Genel Tebliğinde de yapılan inceleme sonucunda sahte belgenin bilerek, istenerek kullanılıp kullanılmadığı hususunun vergi incelemesine yetkili olan tarafından değerlendirilmesi gerektiği, söz konusu belgelerin bilerek kullanıldığının sonucuna varılması halinde ise mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır.⁸⁰⁵ Ancak söz konusu düzenleme faturanın sahte olduğunun bilinmesine ilişkin objektif kıstas getirilmeden kasıt unsurunun tespiti inceleme elemanının takdirine bırakılmaktadır.⁸⁰⁶ İnceleme elemanlarının sahte fatura kullanma fiilinde farklı uygulamalar yapabilmeleri de olasıdır.⁸⁰⁷

Fakat Anayasa M. 2' de hukuk devleti ilkesi hükme bağlanmıştır. Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri de belirlilik ilkesidir. Belirlilik ilkesi hukuki güvenlikle bağlantılı olup, hangi fiilin ve olgunun hukuki yaptırımı bağlandığını ve idareye yaptırım yetkisinin bilinebilir olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde kişiler yükümlülüklerini bilebilir ve davranışlarını ayarlayabilir.⁸⁰⁸ Bu durumda aynı maddi vakıada bir inceleme elemanı kasıt unsurunun bulunduğu gerekçesiyle yükümlü hakkında suç duyurusunda bulunulabileceken, benzer koşullardaki diğer bir yükümlüyü inceleyen farklı bir inceleme elemanı kasıt unsurunun bulunmadığı gerekçesiyle yükümlü hakkında suç duyurusunda bulunulmayabilir. Bu nedenle söz konusu düzenlemeyle yükümlüler inceleme elemanının keyfiliğe neden olabilecek bir düzenleme olduğundan, söz konusu düzenleme hukuk devleti ilkesinin temel ilkelerinden olan belirlilik ilkesine, dolayısıyla da hukuki güvelik ilkesine aykırıdır. Ayrıca düzenlemenin açık olmaması nedeniyle aynı durumda olanlara farklı yönde işlem tesis edilebileceğinden, söz konusu düzenleme eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

Ayrıca ceza normunun ihlalinin bulunup bulunmadığı, bulunması durumunda da yaptırım uygulanması ceza muhakemesi kapsamındaki ceza kovuşturması ile ceza infazıyla gerçekleşir.⁸⁰⁹ Zira VUK M. 359' da yer alan fiiller de ceza yargılamasında yargılandığından, bu fiillerin gerçekleşip gerçekleşmediği, diğer bir ifadeyle suçun unsurlarının oluşup oluşmadığı mahkeme

⁸⁰⁴Kızılot, 1998, **a.g.k.**, 30.

⁸⁰⁵306 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

⁸⁰⁶Doğrusöz, A. B. (20 Haziran 2002). Naylon fatura olgusu ve genel tebliğ düzenlemesi. *Dünya Gazetesi*, *.

⁸⁰⁷Kızılot, 1998, **a.g.k.**, 30.

⁸⁰⁸AYM. 05.03.2015 T., 2014/120 E., 2015/23 K. (21.5.2015 T. ve 29362 S. R.G.), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 01.07.2019). Bknz. AYM. 07.04.2016 T., 2015/94 E., 2016/27 K. (03.05.2016 T. ve 29701 S. R.G.), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 01.07.2019).

⁸⁰⁹ Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 24.

tarafından değerlendirilmelidir.⁸¹⁰ Bu nedenle kasıt unsuruna ilişkin söz konusu düzenleme ceza yargıcını bağlamadığından, bahse konu Tebliğ uygulamadaki sıkıntıyı da çözmediğinden, bahsi geçen konuda yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.⁸¹¹ Bu bağlamda kullanılan faturanın tutarı ve oranı bakımından düzenleme yapılması uygun olacaktır.⁸¹²

Buna ek olarak vergi incelemeye yetkili olanların kast unsurunun bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirme yetkisi olmadığından, vergi suçlarının Cumhuriyet Savcılığına bildirilmemesi halinde, inceleme elemanı görevi kötüye kullanma suçuyla karşı karşıya da kalabilir.⁸¹³

3.6 Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinde suçun özel görünüm biçimi

Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle vergi kaçakçılığı suçunun özel görünümü teşebbüs, suça iştirak (katılma), suçların içtimaı (suçların birleşmesi) başlıkları altında aşağıda incelenmiştir.

3.6.1 Teşebbüs

Suç, bazı aşamalar gerçekleştirilerek meydana gelir. İlk aşamada (düşünce aşaması), suçun nasıl gerçekleştireceğine dair düşünce proje haline getirilir. İkinci aşamada (hazırlık aşaması) ise suçun gerçekleştirilmesi dair hazırlık hareketleri yapılır.⁸¹⁴ Söz konusu iki aşamada (düşünce aşaması ile hazırlık aşaması), toplum düzenini bozulmadığından, diğer bir deyişle ceza normu ihlal edilmediğinden bu aşamalarda failin cezalandırılması da söz konusu olmaz.⁸¹⁵

Üçüncü aşamada (icra hareketlerine başlama aşaması), elverişli vasıtalarla suçun işlenmesi için birtakım hareketler yapılır.⁸¹⁶ Bu yüzden söz konusu aşamada fail icra hareketleriyle suç alanına girer.⁸¹⁷ Son aşamada (neticenin meydana gelmesi aşaması) ise suç tamamlanmış olur.⁸¹⁸

⁸¹⁰Seviğ, V. (10 Mayıs 2002). Sahte fatura. *Dünya Gazetesi*. s.7.

⁸¹¹Doğrusöz, A. B.. (20 Haziran 2002). Naylon fatura olgusu ve genel tebliğ düzenlemesi. *Dünya Gazetesi*, *.

⁸¹²Kızılot, 1998, **a.g.k.**, 30.

⁸¹³B. Doğrusöz (27 Haziran 2002). 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Hukuk. *Dünya Gazetesi* s. 11. Ayrıntılı bilgi için Bknz. B. Baykara (2004). Vergi suçu raporu ve vergi ceza muhakemesindeki yeri. *Vergi Dünyası*,(273).http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri_1_219.pdf, (Erişim Tarihi: 31.01.2018).

⁸¹⁴Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 442.

⁸¹⁵Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 433.

⁸¹⁶Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 442.

⁸¹⁷Taner, 1953, **a.g.k.**, 265.

⁸¹⁸Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 442.

Bu kapsamda TCK' de suça teşebbüs, kişinin işlemeyi kast etmiş olduğu bir suçun, elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlanmasına karşın elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması hali olarak tanımlanmıştır (TCK M. 35). Bu nedenle teşebbüs teşebbüs icra hareketlerine başlama aşamasında meydana gelir.⁸¹⁹

Dolayısıyla teşebbüs hali, kanunda tanımlanan suça kalkışma hali olup, bağımsız olarak bir suç değildir.⁸²⁰ Fiilin, icra hareketlerine başlanmaması halinde, teşebbüs aşamasına ulaşılamadığından, bu aşamaya kadarki fiilin başka bir suçu da oluşturmaması durumunda, fail hakkında yaptırım uygulanamaz.⁸²¹ Ayrıca suça teşebbüsle ilgili değerlendirme yapılabilmesi için failin hangi suçu işlemeyi kastettiği belirlenmelidir.⁸²²

Bu bağlamda fail icra hareketiyle suç alanına girdiğinden,⁸²³ teşebbüs hali maddi suçlarda mümkündür.⁸²⁴ Başka bir deyişle hareketin yapılmasıyla tamamlanan, sonucu harekete bitişik suçlarda ilke olarak teşebbüsün oluşması mümkün değildir.⁸²⁵ Ancak söz konusu suçlarda, hareketin kısımlara bölünebilmesi halinde, icra hareketinin bitmeyebileceğinden, bu durumda teşebbüs meydana gelebilir.⁸²⁶ Bu yüzden teşebbüsün mümkün olup olmaması seçimlik hareketin bölünüp bölünemediğine bağlıdır.⁸²⁷

Vergi kaçakçılığı kapsamında teşebbüs ile ilgili olarak, VUK' ta öncesinde (VUK M. 358' de 4008 sayılı Kanunla değişiklik yapılmasından önce) sahte veya yanıltıcı belge (sevk irsaliyesi) düzenleme veya kullanma suçundan ayrı olarak, verginin tarhi için kanunda öngörülen sürenin girmesinden önce sevk irsaliyesi düzenlememe eylemlerinin ortaya çıkarılmışı halinde, vergi ziyasına sebep olup olmadığına bakılmadan eylemler vergi kaçakçılığına teşebbüs sayılarak cezalandırılması öngörülmüştür (VUK M. 360 gereği). VUK' ta yapılan söz konusu değişiklikle sevk irsaliyesi düzenlememe suç olmaktan çıkarılmıştır.⁸²⁸

⁸¹⁹Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 442.

⁸²⁰Candan, 1995, **a.g.k.**, 310.

⁸²¹YCGK 03.04.2018 T., 2017/7-735 E., 2018/143 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.02.2019)

⁸²²YCGK 17.10.2017 T., 2017/1-924 E., 2017/411 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

⁸²³Taner, 1953, **a.g.k.**, 265.

⁸²⁴Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 234-235.

⁸²⁵İçel, 2016, **a.g.k.**, 513.

⁸²⁶Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, s. 365' da 30 nolu dipnot; Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 51; Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 234-235.

⁸²⁷Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010).Türk ceza hukukunda teşebbüs elverişlilik sorunu ve vergi suçlarının teşebbüse elverişlilik açısından değerlendirilmesi.*Maliye Dergisi*.(158), s. 29, www.sgb.gov.tr,(Erişim Tarihi:01.02.2019).

⁸²⁸YCGK. 06.11.2001 T., 2001/11-235 E., 2001/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

Daha sonra VUK' ta yapılan değişlikle (4369 S. Kanunla) vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyayı şartı kaldırılmış, bunun sonucunda ise vergi kaçakçılığı suçu maddi (neticeli) suç iken şekli suç (neticesi harekete bitişik suç/sırf hareket suçu) haline getirilmiştir.⁸²⁹

Bu bağlamda kaçakçılık suçunun sırf hareketli suçlardan olması nedeniyle teşebbüsün mümkün olup olmaması hareketin bölünüp bölünemediğine bağlıdır.⁸³⁰ Buna karşın sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse elverişli olup olmadığı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Buna göre bir görüşe göre sahte fatura düzenleme hali neticesi hareket bitişik suç olduğundan söz konusu durumda suçun teşebbüse elverişli olmadığı belirtilmektedir.⁸³¹ Diğer bir görüşe göre ise sahte fatura düzenleme halinin teşebbüse elverişli olduğu, örneğin başkasından temin edilen sahte faturanın doldurulduktan sonra, imza aşamasında iken failin yakalanması halinde, fiilin teşebbüs aşamasında kalmış olacağı belirtilmektedir.⁸³²

Buna karşın sahte fatura düzenleme halinde olduğu gibi sahte fatura kullanma halinin teşebbüse elverişli olup olmadığı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Buna göre sahte fatura kullanma halinde suç sırf hareket suçu olduğundan, suç yolu bulunmadığından, hareketin yapılmasıyla suçun oluştuğu, bu nedenle söz konusu durumda teşebbüsün mümkün olmadığı ileri sürülmekte iken,⁸³³ sahte fatura kullanma halinde teşebbüsün mümkün olduğu yönünde görüş de ileri sürülmektedir.⁸³⁴ Sahte fatura kullanma halinde, suç oluşturan harekete ilişkin farklı görüş olması nedeniyle⁸³⁵ bu durum teşebbüs haline ilişkin verilen örnekte de kendini göstermektedir.

Birinci görüşün kabulü halinde, sahte faturanın esas alındığı beyannamenin vergi dairesine verilmesiyle suçun oluştuğu, bu nedenle icra hareketi parçalara bölünebildiğinden bahse konu fiilin teşebbüse elverişli olduğu ileri sürülmektedir.⁸³⁶ Bu görüşün kabulü halinde, elverişli hareket beyannamenin vergi dairesine verilmesi olduğundan, örneğin sahte faturanın esas alındığı

⁸²⁹B. Baykara (2001). Vergi suçuna teşebbüs 4369 sayılı Kanundan sonra da mümkün müdür? *Yaklaşım Dergisi*, (106),http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_dan_Sonra_Mumkun_Mudur_1227.pdf, (Erişim Tarihi: 31.01.2019)

⁸³⁰Bayraklı ve Bozdağ, 2010, **a.g.k.**, 15-34. Bknz. Baykara, 2008, **a.g.k.**, 361-365.

⁸³¹Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 128; A. Çavuş (2016). Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları. İstanbul: Beta. s. 229; Uğur ve Elibol, 2016, **a.g.k.**, 489.

⁸³²Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, 450.

⁸³³B. Baykara (2008). Teori ve pratik yönleriyle vergi ve vergi ceza hukuku (Vergi suçuna teşebbüs 4369 s. Kanundan sonra da mümkün müdür?). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. s. 361; Çavuş, 2016, **a.g.k.**, 229.

⁸³⁴Donay, 2007, **a.g.k.**, 153.

⁸³⁵Sahte fatura kullanma halinde suç oluşturan harekete dair farklı görüşlere yukarıda sahte fatura kullanma fiili başlığı altında yer verilmiştir.

⁸³⁶Taştan, 2014, **a.g.k.**, 110-111.

beyannamenin vergi dairesine verilme aşamasında failin kolluk kuvvetince yakalanması halinde fiil teşebbüs aşamasında kalmış olur. Zira bu aşamada fail beyannamenin teslimine yönelik icrai hareket yapmış olup, fiil failin elinde olmayan nedenden dolayı kesintiye uğramış olur.

İkinci görüşe görüşü kabulü durumunda ise, faturanın deftere kaydıyla suçun meydana geleceğinden, söz konusu fiil nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse elverişli olmadığı belirtilmektedir.⁸³⁷ Ancak bu durumda sahte faturanın kaydı için mali müşavire verilmesi anında yakalanma halinde sahte fatura kullanma teşebbüs aşamasında kaldığı da ileri sürülmektedir.⁸³⁸ Biz de ikinci görüşe katılmaktayız. Bu nedenle zorunlu defter veya kayıtlara kaydedilen sahte faturanın, daha sonra beyannameye esas alınarak vergi dairesine verilmesi aşamasında (beyannamenin henüz vergi dairesine verilmediği anda) fiilin kesintiye uğraması halinde ise (sahte faturanın defter veya kayda kaydı nedeniyle suç olduğundan) sahte fatura kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmuş olur.

Bununla birlikte herkesin farklı anladığı konularda ağır yaptırıma gitmek, ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı olduğundan, kanuna aykırı bir şekilde vergiden kaçınma kapsamında yaptırım uygulanacak olan fiilin sınırının belirli olması (kanunda tarifli yapılarak) gerekmektedir.⁸³⁹ Buna karşın VUK' ta sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin düzenlendiği maddede kullanmanın hangi şekilde olacağına açıkça düzenlenmemesi sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin meydana gelme anı ve buna bağlı olarak söz konusu fiilin teşebbüse elverişli olup olmaması hakkında farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kanunda sahte belgenin kullanımı haline dair suç tanımı açıkça yapılmasına dair düzenleme yapılması uygun olacaktır.

3.6.2 Suça İştirak (Katılma)

Suça iştirak, suça iştirak kastıyla birden fazla kişi tarafından karar verilen suçun işlenmesi halinde oluşur.⁸⁴⁰ Suça iştirak için iştirak iradesi bulunan birden fazla fail tarafından, birden fazla

⁸³⁷Temizyürek, 2009, **a.g.k.**, 118-119, 122; H. H. Bayraklı (2008). *Vergi Suç ve Kabahatleri*. Celepler Matbaası. s. 71.

⁸³⁸Şenyüz, 2012, **a.g.k.**, 549.

⁸³⁹Necmi N. Yücel (Şubat 1953). Vergi hukukunda hileli vergi suçlarına teşebbüs. *Türkiye İktisat Mecmuası*. Sayı: 55, s. 95. Bknz. 4369 S. Kanun M. 24 gerekçesi; TCK M. 2.

⁸⁴⁰Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 468.

hareketin (kastedilen suçun oluşmasında nedensel değer taşıyan) gerçekleştirilerek suçun (tüm failler açısından aynı olan) icrasına başlanması gerekmektedir.⁸⁴¹

Dolayısıyla iştirak halinde vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, birden fazla kişinin anlaşarak eylemler yapmalıdır.⁸⁴² Bu bağlamda bir kişinin söz konusu suçu iştirak ettiğinin kabul edilebilmesi için anılan kişinin bahse konu kaçakçılık suçunun işlenmesine fiiliyle katkıda bulunarak suçun gerçekleşmesine yol açması gerekmektedir.⁸⁴³

TCK' de sorumluluk statüsüne göre faillik, azmettirme ve yardım etmek olarak iştirak şekilleri düzenlenmiştir.⁸⁴⁴ Buna göre iştirak, suç oluşturan fiilin iştirak iradesi olan birden fazla kişinin birbiriyle bağlantılı birden çok hareketiyle işlenmesiyle meydana gelir ve iştirak edenler müşterek faillik, azmettirme veya yardım etme nedeniyle sorumlu tutulurlar.⁸⁴⁵

Bu kapsamda fail, suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişidir. Söz konusu fiilin birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi ve fiilin icrasında veya sonuçlanmasının her birinin elinde olması (ortak hâkimiyet) halinde ise söz konusu her bir kişi müşterek fail olarak sorumlu tutulur.⁸⁴⁶ Dolayısıyla fail, suçun işlenmesinde birinci derece etkili hareketi yapan ve fiil üzerinde ortak hâkimiyeti olandır.⁸⁴⁷ Yargıtay kararında suçun planlanması aşamasından neticenin gerçekleşmesi aşamasına kadar birlikte hareket edildiğinden, birlikte suç işleme kararının bulunması ve birden fazla kişinin suçun işleniş üzerinde birlikte hâkimiyet kurduklarının anlaşılması halinde, söz konusu kişilerin müşterek fail (TCK M. 37) olarak katıldıklarının kabulü gerektiğini belirtmiştir.⁸⁴⁸

Ayrıca bir başkasının araç olarak kullanması suretiyle suç işlenmesi halinde ise dolaylı faillik söz konusudur. Zira arka planda yer alan kişi, suçun icraî hareketlerini yapan kişi ve onun hareketi üzerinde hâkimiyet kurduğundan, fail olarak sorumludur. Dolaylı faillikte kusur yeteneği olmayanın araç olarak suçun işlenmesinde kullanılması halinde ise suç işlenmediğinden kendisini yönlendirme yeteneği bulunmayan kişilerin istismarı söz konusu olduğundan, TCK' de bu

⁸⁴¹İçel, 2016, **a.g.k.**, 534-541. Bknz. Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 496-503.

⁸⁴²Candan, 2010, **a.g.k.**, 201-205.

⁸⁴³D. 4. D. 11.10.2005 T., 2005/1231 E., 2005/1729 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

⁸⁴⁴TCK' nun 37. M. gerekçesi. Türk Ceza Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017). Bknz. Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 492.

⁸⁴⁵E. B. Onat (2018). Vergi kaçaklığı suçunda iştirak. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (137), s. 333. <http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2018-137-1789>, (Erişim Tarihi: 06.02.2019)

⁸⁴⁶TCK M. 37 gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

⁸⁴⁷Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 467-468, 474. Bknz. Candan, 2010, **a.g.k.**, 200.

⁸⁴⁸YCGK. 31.1.2017 T., 2014/1-840 E., 2017/35 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

durumda dolaylı faile verilecek cezanın artırılmasına yönelik hüküm konulmuştur.⁸⁴⁹ Bu nedenle sahte faturanın isnat kabiliyeti olmayan birisine düzenlenmesi halinde, dolaylı faillik söz konusu olur.

Bir kişinin belli bir suçun işlenmesinde fikri olmayan kişinin suç işlemeye karar verdirmesi halinde ise azmettirme söz konusu olur.⁸⁵⁰ Azmettirmenin oluşabilmesi için, azmettirenin fiilin kaçakçılık suçu oluşturan fiili doğuracak nitelikte olması ve illiyet bağının bulunması gerekmektedir. TCK' de suça azmettirme, üstsoy ve altsoy ilişkisinden kaynaklanan nüfuzun kullanılması suretiyle işlenmesi durumunda, azmettiren kişinin cezasının belli bir oranda artırılması öngörülmüştür.⁸⁵¹ Bu bağlamda daha öncesinde sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili işleme konusunda her hangi bir iradesi olmayan kişinin, söz konusu fiili işlemesi konusunda karar verdirilmesi durumunda suça azmettirme söz konusu olur. Eğer bu durum ast-üst soydan kaynaklanan nüfuz kapsamında bir babanın çocuğuna yaptırması durumunda uygulanacak yaptırım daha ağır olacaktır.

TCK suçun işlenmesine yardımcı olan kişinin cezalandırılmasına yönelik hüküm de yer almaktadır (TCK M. 39). Buna göre suçun işlenmesinin teşviki, suç işleme kararını kuvvetlendiren veya fiilin icrasından sonra yardım vaadinde bulunan; suçun işlenmesine yönelik yol gösteren veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçlarını temin eden; suçun icrasından önce veya icrası aşamasında yardımda bulunarak suçun icrasını kolaylaştıran hallerinde kişi yardım eden sıfatıyla işlenen suçtan sorumlu olur.⁸⁵² Bu nedenle örneğin, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme konusunda fikri olan bir kişinin bu fiili gerçekleştirme konusundaki fikrinin kuvvetlendiren, bu fiili nasıl işleyebileceği konusunda yol gösteren kişi de yardım eden olarak (TCK M. 39 kapsamında) suça iştirak etmiş olur.

Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu kapsamında cezai sorumluluk fiili işleyene, iştirakin söz konusu olması halinde de iştirak edene ait olduğundan, cezai sorumluluk açısından mükellefin tüzel kişi ya da gerçek kişi olup olmaması önem taşımamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesine iştirak eden mükellef, sorumlu, müdür, muhasebeci gibi kişiler iştirak halinde

⁸⁴⁹TCK M. 37 gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017). Bknz. TCK M. 37.

⁸⁵⁰Candan, 1995, **a.g.k.**, 126.

⁸⁵¹TCK M. 38 gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017). Bknz. Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 478.

⁸⁵²Bknz. 5237 S. TCK M. 39.

suçun işlenmesinden sorumludur.⁸⁵³ Yargıtay kararında, sahte fatura kullanmak fiilinin ayrıntılarını bilen ve bu fiillerin oluşumuna aktif katkı sağlayan şirketin yöneticilerinin cezai sorumluluklarının asıl olduğu, ayrıca şirkette yönetici olarak görev almasa da suç oluşturan fiili organize eden kişinin de cezai sorumluluğunun bulunduğu yönünde karar vermiştir.⁸⁵⁴

Dolayısıyla suça iştirak iddiasında, iştirakin ne şekilde işlendiğine dair kesin yeterli delilin olması halinde kişi suça iştirak nedeniyle cezalandırılabilir. Yargıtay kararında, temsil yetkisi olmayan şirket ortağının, temsil yetkisi olan diğer ortağın sahte fatura düzenleme sebebiyle vergi kaçakçılığı suçuna hangi şekilde iştirak edip etmediğinin araştırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁸⁵⁵ Yargıtay diğer bir kararında sahte fatura düzenlemek üzere diğer kişilerle fikir ve eylem birliğinde hareket ederek sahte fatura düzenlemek suçunu işlediği gözetilmeden sanığın beraatine karar verilmesini yasaya aykırı bulmuştur.⁸⁵⁶

Ayrıca sahte fatura ticareti yapmak için ikiden fazla kişinin bir araya gelerek şirket kurmaları ve faillerden en az biri tarafından da sahte faturanın düzenlenmesi halinde iştirak halinde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi söz konusudur. Konuyla ilgili olarak Yargıtay kararında sanığın işçi olarak çalışması nedeniyle sigorta işlerini takip etmeleri için firma yetkililerine vekâlet verdiği ve bir takım evrakı imzaladığı, sahte fatura düzenlemediğine dair savunması karşısında, kişinin sahte fatura düzenleme sebebiyle vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edip etmediğinin belirlenebilmesi için bildirdiği kişilerin tanık ifadesine başvurulması, adlarına fatura düzenlenenlerin faturaların hangi ticari ilişkiye istinaden kimden aldıkları hususunda tanık olarak bilgilerine başvurulması, gerekli görülmesi halinde faturada yer alan el yazısı ve imzanın aidiyetine ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırılması ve toplanan delillerin bir bütün halinde değerlendirilerek, sonuca göre hukuki durumun takdir ve tayin edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁸⁵⁷ Yargıtay sahte fatura düzenleme fiiline iştirak iddiasıyla ilgili olarak, sanığın savunmasında üzerine kayıtlı şirketlerin bulunduğunu soruşturma esnasında öğrendiği, sigortalı işe gireceği düşüncesiyle bazı belgeleri imzaladıkları, şirket kurabilecek ya da şirkete ortak olabilecek sermaye birikimine sahip olmadığı beyanı karşısında, faturaları kullananlardan sanıkları tanıyıp tanımadıkları ve suça konu faturaları

⁸⁵³07 VUK Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019), Bknz. TCK M. 5; Y. 15. CD. 17.11.2016 T., 2014/3129 E., 2016/8775 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 28.10.2017).

⁸⁵⁴ Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018).

⁸⁵⁵Y. 21. CD. 14.03.2017 T., 2016/10758 E., 2017/1281 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

⁸⁵⁶Y. 11. CD. 12.03.2014 T., 2012/21269 E., 2014/4568 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁸⁵⁷Y. 11. CD. 14.6.2017 T., 2016/12185 E., 2017/4548 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017). Bknz. Y. 11. CD. 11.10.2017 T., 2016/1873 E., 2017/6583 K., www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 14.02.2018)

sanıklardan alıp almadıkları konusunda tanık beyanlarının alınması, sanıkların şirket işlerini fiilen yürütüp yürütmediklerinin araştırılması (şirketin banka hesapları, oda ve vergi dairesi kayıtları incelenerek ve belirlenecek diğer objektif yöntemlerle) sonrasında toplanan deliller bütün halinde değerlendirilerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumları belirlenmelidir.⁸⁵⁸ Yargıtay kararında, yetkilisi olduğu şirket adına sahte fatura düzenlediği iddiasında sanığın savunmasında işsiz olduğu ve para karşılığında adına şirket kurulmasını kabul ettiği, şirketin sahte fatura ticareti nedeniyle kurulup kurulmadığını bilmediğine dair savunması karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi ve suça iştirak edip etmediğinin tespiti kapsamında, sanığın belge düzenleyip düzenlemediği (şirket faaliyetiyle ilgili beyanname vb.) ve sahte fatura ticaretinden maddi bir menfaatinin bulunup bulunmadığı, faturaları kullananların tanık ifadesine başvurularak faturaların kimden, hangi hukuki ilişkiye istinaden alındığının belirlenmesi, gerektiğinde suça konu faturalardaki yazı ve imzaların aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sanığın sonra hukuki durumunun değerlendirilmesi gerekmektedir.⁸⁵⁹ Yargıtay diğer bir kararında ise şirkete ortak olan sanığın fiilen işleri yürütmediği, işleri diğer ortak olarak görülen eşinin yürüttüğü yönünde savunmasını yaptığı, eşi olan diğer sanığın ifadeyi doğrulaması, tanık ifadelerinin de bu yönde olması ve savunmanın aksini gösteren fiilen suça iştirak ettiğine ilişkin kesin delil bulunması nedeniyle sanığın sahtecilik fiiline iştirak ettiğine dair yerel mahkeme kararını bozmuştur.⁸⁶⁰ Bu bağlamda şirket ortağının sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiline iştirak iddiasında ortağın fiilen işleri yürütüp yürütmediğinin belirlenmesi, ayrıca sahte fatura düzenlemeye iştirak iddiasında faturaları kullananların tanık ifadelerine başvurulması ve gerektiğinde suça konu faturalardaki yazı ve imzaların aidiyeti konusunda inceleme yaptırılması gerekmektedir.

Yargıtay ana sözleşmeyle şirketin (Ltd. Şti.) müdürü olarak seçilen kişinin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiği iddiasında, iştirake ilişkin araştırma yapılması gerektiği, bu kapsamda adına fatura düzenlenenlerin ifadelerine başvurulması (faturaların kimden, hangi hukuki ilişki karşılığında alındığı, sanığı tanıyıp tanımadıkları hususunda), sahte olduğu belirlenen faturalardaki yazı ve imzanın aidiyetinin incelenmesi, sanığın sosyal ve ekonomik durumu da

⁸⁵⁸Y. 11. CD. 10.10.2017 T., 2017/8406 E., 2017/6506 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2017)

⁸⁵⁹Y. 21. CD. 12.10.2016 T., 2016/5729 E., 2016/6097 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018)

⁸⁶⁰Y. 11. CD. 13.02.2014 T., 2012/22266 E., 2014/2545 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

araştırılarak fiiline iştirak edip etmedikleri değerlendirilerek sonucuna göre hukuki durumlarının belirlenmesi gerekmektedir.⁸⁶¹

Ayrıca sahte fatura düzenleyenden komisyon karşılığı alıp başkalarına satan kişi, sahte fatura düzenleme fiiline iştirak etmiş olur. Yargıtay kararında, faturanın sahte düzenlenmesiyle suç meydana geldiğinden (4369 S. Kanun'la yapılan değişiklikle belgenin kullanımı ve vergi ziyasının doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığından), sahte faturayı düzenleyenden komisyon karşılığında alıp söz konusu faturaları satan kişinin fiili sahte fatura düzenleme eylemine iştirak suçunu oluşturur.⁸⁶²

Meslek mensupları da vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiline (muhasebeciler, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler) yardım eden veya azmettiren sıfatıyla katılabilir.⁸⁶³ Ancak vergi kaçakçılığı suçuna iştirak iddiasında kişinin firmanın sadece muhasebecisi ya da işçisi olarak çalışması tek başına suça iştiraki göstermemektedir. Bu nedenle kişi hakkında bahse konu fiile iştirak iddiasıyla işlem yapılabilmesi için, muhasebecinin suç oluşturan fiile katkıda bulunduğu somut olarak tespit edilmelidir.⁸⁶⁴ Konuyla ilgili olarak Yargıtay, sahte fatura düzenleme iddiasında, sanığın suç tarihinde suça konu faturaları düzenleyen şirkette muhasebeci olarak çalıştığı beyanı karşısında, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi de gözetilerek gerçeğin ve sanık ile şirket yetkilileri arasında iştirak iradesi bulunup bulunmadığı kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesine yönelik; faturaları kullanan hakkında ki vergi raporlarının getirilmesi, suça konu faturaları kullananların ifadelerine başvurulması (faturaların hangi ticari ilişkiye dayanarak kimden alındığı konusunda), gerektiğinde faturalardaki imzaların aidiyeti hususunda bilirkişi raporu da alınarak sonucuna göre, muhasebeci olarak çalışan şirket yetkilisi olmayan sanığın suça ne şekilde iştirak ettiği de açıklanmak suretiyle, hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁸⁶⁵ Yargıtay diğer bir kararında, yeminli mali müşavir sanığın şirket (Ltd. Şti.) yetkilisinin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiği iddiasında, gerçeğin ve iştirak iradesinin kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için, faturaları kullananlardan, sanığı tanıyıp tanımadıkları ve faturaların kimden hangi ticari ilişkiye dayanarak

⁸⁶¹Y. 21. CD. 14.06.2016 T., 2016/1720 E., 2016/5242 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018)

⁸⁶²Y. 11. CD. 23.06.2004 T., 2003/5778 E., 2004/5696 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁸⁶³Bayraklı, 2017, **a.g.k.**, 16, 19.

⁸⁶⁴D. 4. D. 11.10.2005 T., 2005/1231 E., 2005/1729 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

Bknz. DVDDGK 15.02.2012 T., 2011/579 E., 2012/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); VUK M. 344, 3568 S. Kanun M. 12; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik M. 4, 14, 16.

⁸⁶⁵Y. 11. CD 02.10.2017 T., 2017/8840 E., 2017/6191 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

alındığı konusunda beyanlarının alınması, gerekli görülmesi halinde faturalardaki imzaların aidiyeti hususunda imza incelemesi yaptırılması, ayrıca muhasebecilik mesleği hizmeti kapsamında (3568 S. Kanun uyarınca) şirketin beyannamelerini verme dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiklerinin belirlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁸⁶⁶

Yargıtay, tüzel kişi olan mükellefin kanuni temsilcinin suça iştirak ettiği iddiasında, suç isnat edilen kişinin şirketteki rollerinin irdelenmesi, bu kapsamda temsil yetkisinin paylaşımındaki ağırlık ve sınırlar göz önünde bulundurularak suçun meydana gelmesinde rolü bulunan temsilcinin belirlenmesi gerektiğinden, bu amaçla kişinin banka hesapları üzerinde tasarrufta bulunup bulunmadığı, suç tarihi itibarıyla temsil yetkisinin devam edip etmediği, şirketle sözleşme imzalayan şirket yetkililerinin tanık ifadesine başvurularak şirket adına kiminle sözleşme imzalandığının araştırılması, şirketle ilgili belge (şirket faaliyetleri kapsamında ilgili beyanname gibi) düzenleyip düzenlemediği, şirketten bir maaş ya da pay alıp almadığı (müdür veya ortak sıfatıyla) hususları incelenerek suç isnat edilen kişinin şirket işlerine fiilen katılıp katılmadığının araştırılması ve kişinin şirketteki rollerinin irdelenmesi gerektiğine karar vermiştir.⁸⁶⁷

VUK' ta suça iştirakte suç nedeniyle menfaatinin bulunmaması halinde TCK kapsamında iştirak nedeniyle belirlenen cezanın yarısının uygulanacağına dair VUK' ta özel düzenleme yapılmıştır (VUK M. 360). Vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakte TCK hükümlerine yollama yapılarak TCK hükümleriyle (M. 37-41) uyum sağlanmıştır. Söz konusu menfaat temini, sırf bu iştirak nedeniyle menfaat teminini ifade etmektedir.⁸⁶⁸ Menfaatin niteliği hakkında iki görüş bulunmaktadır. Bir görüşe göre menfaatin maddi menfaati ifade ettiği yönündedir.⁸⁶⁹ Diğer bir görüşe göre ise menfaat (5728 S. Kanunla VUK M. 360' da yapılan değişikli öncesinden farklı olarak) maddi olabileceği gibi manevi de olabilir.⁸⁷⁰ Ancak kanunda sadece menfaat kavramına yerilmiş olup, menfaat maddi olabileceği gibi manevi de gerçekleşebilir. Zira değişiklik öncesinde kanunda menfaat "maddi menfaat" olarak belirtilmiş iken, değişiklikle maddi ibaresine yer verilmeyerek sadece menfaat ibaresine yer verilmiştir. Bu nedenle menfaatin kapsamının daraltılmasının istenmesi halinde suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği, VUK M. 360' da yapılan değişiklik öncesinde yer aldığı gibi, kanunda açıkça bunun sınırlandırılması gerekmektedir. Bu

⁸⁶⁶Y. 11. CD. 19.10.2017 T., 2017/3727 E., 2017/6874 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁸⁶⁷Y. 21. CD. 29.11.2016 T., 2016/7957 E., 2016/7269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁸⁶⁸Erman, 1968, **a.g.k.**, 76.

⁸⁶⁹Donay, 2007, **a.g.k.**, 157; Taştan, 2014, **a.g.k.**, 114.

⁸⁷⁰F. Başaran Yavaşlar (2008). Vergi suç ve kabahatleri hukukunda son durum. *İstanbul Barosu Dergisi*, 82 (2008-6), s. 2851-2852.

nedenle biz de ikinci görüşe katılmaktayız. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesinde vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkartıldığından, menfaatin maddi menfaat olarak sınırlandırılmaması da yerinde bir uygulamadır.

Ayrıca indirim koşulu bulunmadan cezada indirim yapılması yasaya aykırılık oluşturur. Yargıtay VUK M. 360 da yer alan hüküm gereği, indirim koşulları bulunmadan şirketin kurucu ortağı, müdürü ve suçun asli faili hakkında indirim yapılamayacağına karar vermiştir.⁸⁷¹ Yargıtay diğer bir kararında sahte fatura düzenleme nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunda menfaatin ne şekilde olduğunun somut delillerle gerekçeye yansıtılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁸⁷²

Bu bağlamda, yukarıda yer verilen Yargıtay kararlarından da anlaşılacağı üzere, suça iştirak iddiasında kişinin iştirak iradesi, faturadaki sahtecilikten menfaatinin bulunup bulunmadığı ile sosyal ve ekonomik durumu⁸⁷³ belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda düzenlenen sahte faturadaki imzanın aidiyeti hususunda bilirkişi incelemesi yaptırılması; adına fatura düzenlenenlerin faturayı hangi ilişkiye istinaden kimden aldıklarını hususunda tanık ifadelerinin alınması; şirket işlerinin fiilen yürütüp yürütmediklerinin belirlenmesi, bu kapsamda şirket faaliyetlerindeki rolünün incelenmesi gibi hususlarda somut delille suça iştirakin mevcut olup olmadığını tespit edilmelidir.

3.6.3 Suçların içtimaı (suçların birleşmesi)

Her hareket bir olay meydana getirerek, dış dünyada (tabii âlemde) değişikliğe neden olur veya değişikliğin oluşmasına engel olur.⁸⁷⁴ Bu kapsamda suç tanımına uyan ve failin hareketinin sebep olduğu her neticeyle (dış dünyadaki her değişiklik) kural olarak bağımsız bir suç oluşur.⁸⁷⁵ Dolayısıyla netice sayısı kadar suçun işlendiği kabul edilerek her birinden ayrı ayrı ceza uygulanmakta iken bazı durumlarda farklı netice olmasına rağmen tek bir ceza uygulanmaktadır.⁸⁷⁶ Bu bağlamda TCK' de gerçek içtima (kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza) hâkim olan ilke olup, işlenen her suç nedeniyle ayrı ayrı ceza uygulanması gerekmektedir. Ancak bu

⁸⁷¹Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5330 E., 2017/2239 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁸⁷²Y. 11. CD. 19.10.2011 T., 2011/5756 E., 2011/20867 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁸⁷³Paravan olarak sosyal ve ekonomik durumu zayıf olan kişilerin sahte fatura ticaretinde kullanıldığı, sahte fatura ticaretinden haberdar olmadıkları yönünde sanığın savunmasının bulunduğu hallerde maddi gerçekliğin ortaya çıkartılabilmesi amacıyla söz konusu hususun bulunup bulunmadığı yönünde araştırma yapılması gerekmektedir.

⁸⁷⁴Kunter,1954, **a.g.k.**, 107.

⁸⁷⁵Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 179.

⁸⁷⁶Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 372- 373.

kuralın istisnası olarak TCK' de genel hükümler kısmında suçların içtimaı bölümünde bileşik suç (TCK M. 42), zincirleme suç (TCK M. 43) ve fikri içtima (TCK M. 44.) şeklinde düzenlenmiştir.⁸⁷⁷

3.6.3.1 Bileşik (mürekkep) suç

Biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olması nedeniyle tek fiil olarak sayılan suça bileşik suç denir.⁸⁷⁸ Bileşik suçta cezaların içtimaı hükümleri uygulanmadığından, suçu oluşturan araç suç nedeniyle faile ayrıca ceza verilemez.⁸⁷⁹ Dolayısıyla ceza normunda suçlardan biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni olarak düzenlenmemesi halinde ise bileşik suç hükümleri uygulanamaz.⁸⁸⁰ Bu bağlamda VUK' ta sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu, bileşik (mürekkep) suç olarak düzenlenmemiştir.

Buna karşın diğer özel kanunlarda suçun maddi konusunun sahte fatura olduğu bazı suçların birleşik suç olarak düzenlendiği görülmektedir. Örneğin 5411 S. Bankacılık Kanunu' nda zimmetin açığa çıkmasını önlemeye yönelik olarak sahte faturanın kullanılması hali (hileli davranışa başvurulmuş olacağından) bileşik suç olarak düzenlenmiştir (5411 S. Kanun M. 160/2).⁸⁸¹

3.6.3.2 Zincirleme (müteselsil) suç

Birden fazla neticenin olmasına rağmen, tek bir cezanın uygulandığı hallerden biri de zincirleme (müteselsil) suçlardır.⁸⁸² Zincirleme suç kurumu, failin suç işleme kararında birlik nedeniyle suçların içtimayla birden çok suç işleyen kişinin uygulanacak cezanın şiddetinden korunması amacına dayanmaktadır.⁸⁸³ Aynı suçu işleme kararı kapsamında, aynı suçun birden çok işlenmesi halinde zincirleme suç oluşur.⁸⁸⁴ Bu nedenle zincirleme suçun oluşabilmesi için aynı suçun birden fazla defa aynı kişiye karşı işlenmiş olması (suçların mağdurunun aynı kişi olması) gerekmektedir. Dolayısıyla zincirleme suç halinde, bir suç değil de birden fazla suç

⁸⁷⁷YCGK. 19.11.2013 T., 2012/11-1376 E., 2013/458 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017). Bknz. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017). Bknz. TCK M.5.

⁸⁷⁸TCK M. 42.

⁸⁷⁹TCK' nin 42. M. gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

⁸⁸⁰YCGK 09.05.2017 T., 2017/11-211 E., 2017/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁸⁸¹YCGK. 06.04.2010 T., 2010/7-38 E., 2010/79 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.11.2017).

⁸⁸²YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁸⁸³Sancar, 1995, **a.g.k.**, 159.

⁸⁸⁴TCK M. 43 gerekçesi. TCK tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim tarihi: 31.07.2017). Müteselsil suç, tarihi kökenine bakıldığında fail lehine bir kurumdur: T. Y. Sancar (1995). *Müteselsil suç*. Ankara. Seçkin Yayınevi. s. 163.

bulunmaktadır.⁸⁸⁵ Ancak tek bir suç (aynı suç) işleme kararı nedeniyle, müstakil olarak suç olan birden fazla suç, bir suç olarak kabul edilmektedir.⁸⁸⁶ Her biri bağımsız iradede doğan suçlar “suç işleme kararında birlik” unsuruyla tek suç gibi kabul edilmektedir.⁸⁸⁷

Suç işleme kararı, kanun aynı hükmünün birden fazla ihlal etme hususunda önceden kurulan plan, genel bir niyettir. Bu nedenle yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılasının bulunması, suçların aynı suç işleme kararının etkisinde işlenmediğinin kabulünü gerektirmez.⁸⁸⁸ Buna karşın fasılanın uzun ya da kısa olması tamamen göz ardı edilebilecek husus da değildir. Bu bağlamda suçlar arasındaki zaman aralığının çok uzun olması, failin aynı suç işleme kararıyla hareket etmediğine karine oluşturabilir. Fakat suçların kısa zaman aralıklarıyla işlenmeleri her zaman failin aynı suç işleme kararı içinde hareket ettiğini göstermez.⁸⁸⁹

Bu bağlamda zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için fiilin değişik zamanlarda işlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle iki sahte faturanın aynı zamanda kullanılması halinde zincirleme suç hükümleri uygulanamaz. Aynı zaman kavramının ise dar yorumlanmaması gerekmekte olup, çok kısa zaman aralıkları da aynı zaman dilimi olarak kabul edilmelidir. Bu yüzden birden fazla sahte faturanın kısa zaman aralığında kullanılması halinde söz konusu belgelerin aynı zamanda kullanıldığının kabulünü gerektirir. Fakat bahse konu husus temel cezanın tespitinde göz önüne alınabilecek bir husustur.⁸⁹⁰ Yargıtay kararında, birden fazla suçun aynı suç işleme kararı altında işlenip işlenmediği, diğer bir deyişle suç işleme kararında birliğin bulunup bulunmadığının suç kastına bakılarak belirlenmesi gerektiği, ancak birlikte aşırı genel birlik anlayışının genel saik birliğine neden olduğundan, kesin, belirli, somut suçların maddi ve sübjektif öğelerini kapsayacak şekilde bir tasarlamanın varlığı halinde, suç işleme kararında birliğin

⁸⁸⁵TCK’de değişiklik yapılmasına dair kanun teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu. s. 2, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss901m.htm>, (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁸⁸⁶Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 373.

⁸⁸⁷Sancar, 1995, **a.g.k.**, 159.

⁸⁸⁸YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017). Bknz. Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 372-373. TCK M. 43/1’ de yer alan, değişik zamanlarda ifadesi uyarınca, suçların farklı zamanlarda işlenmesi gerektiğinden, aynı suçun, aynı zamanda, aynı mağdura birden fazla işlenmesi halinde tek suç olduğundan zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasıyla ceza artırımı yapılamayacak, ancak bu husus temel cezanın belirlenmesinde (TCK M. 61 gereği) göz önüne alınabilecek, ayrıca her somut olayın özelliğine göre eylemlerin “değişik zamanlarda” işlenip işlenmediği belirlenmesi gerekmektedir: YCGK. 19.11.2013 T., 2012/11-1376 E., 2013/458 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018),

⁸⁸⁹YCGK. 19.02.2008 T., 2006/6.MD-346 E., 2008/25 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁸⁹⁰YCGK. 18.12.2012 T., 2012/11-999 E., 2012/1862 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

bulduğunu kabul edilmesi gerektiği, bu kapsamda fiillerin icra biçimi, işleme zamanına ve mağdur sayısının göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir.⁸⁹¹

Bu kapsamda suç işleme kararındaki birliğin vergilendirme dönemi olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁸⁹² Bu nedenle sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde her bir takvim yılında işlenen fiil kendi içinde teselsül eden ayrı (bağımsız) suçları oluşturmaktadır.⁸⁹³ Diğer bir ifadeyle sahte fatura düzenleme veya kullanma suçu her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme veya kullanma, kendi içerisinde zincirleme biçimde ayrı ve bağımsız suç oluşturduğundan, farklı takvim yıllarında işlenen söz konusu fiiller nedeniyle tek suçtan hüküm kurulamaz.⁸⁹⁴ Dolayısıyla aynı takvim yılında farklı zamanlarda birden fazla sahte faturanın düzenlenmesi veya kullanılması halinde, zincirleme suç hükümleri (TCK M. 43/1) kapsamında cezanın arttırılarak uygulanması gerekmektedir.⁸⁹⁵

Zincirleme suç kapsamındaki birden fazla suç arasında sübjektif bağın bulunduğundan, suçların her birine ayrı ayrı ceza verilmesi yerine ceza miktarının artırılmasıyla faile tek bir ceza verilmektedir.⁸⁹⁶ Yargıtay, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekirken uygulanmayarak teselsül eden her bir suç nedeniyle ayrı ayrı ceza tayiniyle fail hakkında fazla ceza tayin edilemeyeceği, söz konusu uygulamanın ayrıca ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturacağı yönünde karar vermiştir.⁸⁹⁷

Buna karşın teselsül eden suç nedeniyle cezanın arttırılarak uygulaması gerekirken (zincirleme suç hükümleri uyarınca) uygulanmaması halinde ise fiil nedeniyle faile eksik ceza tayini yapılmış olacağından, söz konusu uygulama ise kanuna aykırılık oluşturur.⁸⁹⁸ Diğer bir ifadeyle zincirleme hükümleri uygulanması gerekirken uygulanmayıp fiilin tek suç oluşturulduğunun kabulü yasaya aykırıdır.⁸⁹⁹ Aynı şekilde tek bir suç oluşmuş iken, teselsül hali oluşmadan, teselsül hükümlerinin uygulanması da yasaya aykırıdır. Örneğin tek bir sahte

⁸⁹¹YCGK. 24.11.1998 T., 1998/6-280 E., 1998/359 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.11.2017)

⁸⁹²Erkiner, 1969, **a.g.k.**, 241.

⁸⁹³Y. 21. CD. 05.10.2016 T., 2016/4690 E., 2016/5947 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018); Y. 11. CD., 07.02.2017 T., 2016/3967 E., 2017/742 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁸⁹⁴Y. 11. CD. 28.09.2017 T., 2017/7961 E., 2017/6086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

⁸⁹⁵Y. 11. CD. 24.10.2016 T., 2016/1802 E., 2016/7152 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.08.2017); Y. 11. CD. 25.5.2017 T., 2016/3988 E., 2017/4090 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁸⁹⁶TCK M. 43 gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

⁸⁹⁷Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

⁸⁹⁸Y. 11. CD. 14.6.2017 T., 2016/12185 E., 2017/4548 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

⁸⁹⁹Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018)

faturanın düzenlemesine karşın, fail hakkında teselsül hükümlerinin uygulanarak (TCK M. 43/1) uygulanarak fazla ceza tayini kanuna aykırılık oluşturur.⁹⁰⁰

TCK hükmü gereği, zincirleme suçun oluşabilmesi için birden fazla işlenen suçun aynı suçun olması gerekmektedir. Bununla birlikte VUK M. 359’ da yer alan her bir bentteki hareketlerden birinin yapılması haline, uygulanması gereken yaptırımla ilgili olarak farklı görüşler bulunmaktadır.

Buna göre VUK M. 359’ un her bir bendi kapsamında ayrı ayrı suç hali düzenlendiğinden, söz konusu bentlerdeki suçların işlenmesi halinde ayrı ayrı ceza uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir.⁹⁰¹ Bu kapsamda örneğin, defterden sayfa kopartan kişinin bir de sahte fatura kullanması halinde birbirinden bağımsız ve ayrı kasta dayanıldığından (aynı hukuki yarar ihlal edilse de) ayrı suçun oluştuğu ileri sürülmektedir.⁹⁰²

Diğer bir görüşe göre ise seçimlik hareketli suçlarda hareketlerin müstakil olması nedeniyle teselsül eden suçlarda hareketlerin aynı olması gerekmediğinden,⁹⁰³ kaçakçılık suçu da suç seçimlik hareketli suç olduğundan, fail kaçakçılık suçu kapsamında ihlal ettiği bent adedince (VUK M. 359) değil de tek bir kaçakçılık suçunun işlenmiş olacağı belirtilmektedir.⁹⁰⁴ Ancak bu durum asgari cezanın üstünde bir yaptırım uygulama sebebi olarak değerlendirilebilir.⁹⁰⁵ Bununla birlikte VUK’ taki kaçakçılık suçunun düzenlendiği madde (VUK M. 359) ile TCK’ de yer alan zincirleme suç hükmü (TCK M. 43) birlikte düşünülerek, daha sonra işlenen fiil nedeniyle verilecek cezanın artırılması gerektiği de ileri sürülmektedir.⁹⁰⁶ Diğer bir ifadeyle kaçakçılık suçları seçimlik harekete ilişkin olduğundan, her bir hüküm yönüyle birden fazla fiilin işlenmiş olması halinde aynı suçun birden fazla işlenmiş olduğundan zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir.⁹⁰⁷

⁹⁰⁰Y. 11. CD., 13.02.2014 T., 2012/22266 E.,2014/2545 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁹⁰¹E. Şen (14 Temmuz 2015). Vergi suçlarında “zincirleme suç” kavramı. http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019). Bknz. Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 191, 222-223.

⁹⁰²Şenyüz, 2012, **a.g.k.**, 532.

⁹⁰³Kunter,1954, **a.g.k.**, 18.

⁹⁰⁴Erman, 1957, **a.g.k.**, 56; Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 223.

⁹⁰⁵Erman, 1957, **a.g.k.**, 56.

⁹⁰⁶Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 222-191.

⁹⁰⁷E. Şen (14 Temmuz 2015). Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” kavramı, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

Biz de ikinci görüşe katılmaktayız. Zira bir suçun temel şekli ile nitelikli şekilleri (daha ağır veya daha az cezayı gerektiren) aynı suç sayılmaktadır.⁹⁰⁸ Suçun aynı suç kapsamında kalıp kalmadığı ile ilgili olarak Yargıtay kararında, sahtecilik suçları bakımından kanun koyucunun resmi belgede sahtecilik ve özel belgede sahtecilik suçlarını benzer şekilde düzenlemesi (seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmesi), her iki suçla korunan hukuki yararın kamu güveni olması, suçun mağdurunun geniş anlamda toplumu oluşturan tüm bireyler olması ve suç isimlerinin aynı olması nedeniyle, resmi belgede sahtecilik suçuyla özel belgede sahtecilik suçunun "aynı suç" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu fiillerin farklı zamanda işlenmesi halinde zincirleme suç hükümleri uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹⁰⁹ Dolayısıyla VUK' ta vergi kaçakçılığı suçları başlığı altında, vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillere yer verilmiş olup, fiillerin neden olduğu ağır sonuçlara göre de söz konusu fiillere farklı yaptırımlar öngörülmüştür. Söz konusu fiillerin hazine aleyhine işlenmesi, aynı isim altında vergi kaçakçılığı suçları kapsamında düzenlenmiş olması nedeniyle VUK M. 359' da farklı bendlerde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer verilen bahse konu fiillerin aynı suçun işlenmesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçu kapsamında her bir bentte sayılan hareketlerden her birinin birden fazla yapılması halinde kaçakçılık suçu teselsül halinde işlenmiş olur.

Ayrıca müteselsil suçlarda suç, teselsül sona erdiğinde işlenmiş sayılır.⁹¹⁰ Bu nedenle sahte fatura düzenleme fiiliyle vergi kaçakçılığı suçu işleme tarihi, faturanın düzenlenme tarihi olduğundan,⁹¹¹ birden fazla sahte faturanın düzenlenmesi durumunda suç tarihi düzenlenen son faturanın tarihidir.⁹¹²

Buna ek olarak teselsülün oluşabilmesi için fiilin farklı zamanlarda işlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle sahte fatura düzenleme halinde, faturanın düzenlenme tarihinin suç

⁹⁰⁸TCK' de değişiklik yapılmasına dair kanun teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu. s. 2, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)

⁹⁰⁹YCGK. 19.11.2013 T., 2012/11-1376 E., 2013/458 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

⁹¹⁰YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017). Bununla birlikte iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesintinin oluşması durumunda ayrı bağımsız suçların meydana gelir. YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁹¹¹Y. 11. CD. 16.01.2017 T., 2016/4048 E., 2017/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁹¹²Y. 11. CD. 27.03.2017 T., 2016/5330 E., 2017/2239 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); Y. 11. CD. 10.07.2017 T., 2017/11416 E., 2017/5251 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

işlendiği tarih olduğundan, faturaların farklı zamanlarda düzenlenip düzenlenmediği belirlenmeden zincirleme suç hükümleri (TCK M. 43) uygulanamaz.⁹¹³

Dolayısıyla her takvim yılındaki sahte olarak fatura düzenleme eylemleri, birbirinden bağımsız ve kendi içinde zincirleme suç oluşturmaktadır. Bu nedenle her takvim yılında işlenen suça zincirleme suç hükümleri (TCK M. 43) uygulanmalıdır.⁹¹⁴ Aynı takvim yılında değişik tarihlerde sahte faturanın düzenlendiğinin belirlenmesi halinde, fail teselsül halinde vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olur.⁹¹⁵ Yargıtay, aynı takvim yılında birden fazla faturanın düzenlemesi halinde TCK M. 43/1' gereği zincirleme suç hükümleri uygulanmaması suretiyle faile eksik ceza tayinin kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir.⁹¹⁶ Yargıtay, aynı takvim yılı içinde, farklı tarihlerde birden fazla sahte fatura düzenlenmesi durumunda eylemin zincirleme olarak işlenmiş olduğundan, cezanın zincirleme suç hükümleri kapsamında artırılması zorunlu olduğundan, bu nedenle de söz konusu fatura tarihlerinin tespitinin yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹¹⁷

Birden fazla sahte faturanın farklı takvim yıllarında düzenlemesi halinde ise her takvim yılındaki sahte fatura düzenleme fiilinin bağımsız suç oluşturur. Bu nedenle her takvim yılıyla ilgili ayrı suçlar nedeniyle ayrı ayrı hüküm kurulup içtima ettirilmesi gerekirken, fiillerin tek suç olarak kabulü yasaya aykırılık oluşturur.⁹¹⁸

Aynı kişi tarafından farklı mükelleflere ait faturaları sahte düzenlenmesi halinde ise fail yönüyle farklılık olduğundan, oluşan ceza normuna ihlali hali, suçun tekrarı olarak değerlendirilemez. Bu nedenle farklı mükellefiyete ait faturaların sahte düzenlenmesi halinde farklı suçun meydana geldiği kabul edilmelidir. Yargıtay da iki ayrı şirket adına aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenleme şeklindeki eylemlerin, şirket sayısınca aynı takvim yılı için ayrı ayrı zincirleme suçları oluşturduğu yönünde karar vermiştir.⁹¹⁹

⁹¹³Y. 11. CD. 16.01.2017 T., 2016/4048 E., 2017/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

⁹¹⁴Y. 11. CD. 06.07.2017 T., 2016/4709 E., 2017/5231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

⁹¹⁵Y. 11. CD. 27.09.2004 T., 2003/7635 E., 2004/6827 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

⁹¹⁶Y. 11. CD., 28.03.2017 T., 2016/8126 E., 2017/2264 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); Y. 11. CD., 14.06.2017 T., 2016/12185 E., 2017/4548 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

⁹¹⁷Y. 21. CD. 22.6.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); Y. 11. CD. 17.5.2017 T., 2017/3589 E., 2017/3809 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

⁹¹⁸Y. 11 CD., 26.10.2004 T., 2003/10081 E., 2004/7806 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁹¹⁹Y. 11. CD. 06.07.2017 T., 2016/4709 E., 2017/5231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

Ayrıca zincirleme suçtan söz edebilmek için suçun aynı kişiye karşı işlenmiş olması gerekmektedir.⁹²⁰ Bu nedenle aynı mükellefe ait faturalarda, aynı dönemde farklı kişiler adına sahte düzenlenmesi halinde de zincirleme suç meydana gelir. Zira burada adına fatura düzenlenen kişiler farklı olsa da suç Hazineye karşı işlenmiştir. Yargıtay da aynı takvim yılı içinde farklı zamanlarda düzenlenen sahte fatura eylemleri, farklı mükelleflere verilse de bir bütün olarak zincirleme şekilde sahte fatura düzenleme nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur.⁹²¹

Bu bağlamda teselsül hükümlerinin uygulanabilmesi için fiilin farklı zamanlarda işlenmesi gerektiğinden, sahte fatura düzenlemenin aynı anda diğer bir ifadeyle aynı tarihte birden fazla faturanın düzenlenmesi halinde, fiile teselsül hükümleri uygulanamaz. Ancak temel cezanın tayinin de kastın yoğunluğu açısından düzenlenen fatura adedi göz önünde bulundurulmalıdır. Aynı husus sahte fatura kullanma açısından da geçerlidir. Yargıtay kullanılan sahte faturanın adedi ve tutarı gözetilerek alt sınırdan uzaklaşarak cezaya hükmolunması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹²² Yargıtay diğer kararında her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçları oluşturmakta; aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte faturanın düzenlenmesi halinde ise fatura adedi, tutarı, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler göz önüne alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmesi ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.⁹²³

Ayrıca vergi kaçakçılığı suçundan amaç vergi ziyayı meydana getirmek olduğundan, aynı vergilendirme döneminde (aynı takvim yılında) birden fazla sahte fatura kullanımı halinde de zincirleme suç meydana gelir.⁹²⁴ Yargıtay da aynı takvim yılında farklı zamanlarda birden fazla sahte faturanın kullanılması halinde zincirleme suç hükümleri (TCK M. 43) uygulanarak cezanın arttırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹²⁵

Sahte fatura kullanımının farklı takvim yıllarında kullanılması halinde de her bir takvim yılı için ayrı ayrı suç oluşur.⁹²⁶ Yargıtay kararında da farklı takvim yıllarındaki birden fazla sahte

⁹²⁰TCK' de değişiklik yapılmasına dair kanun teklifi ve Adalet Komisyonu Raporu. s. 2, www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)

⁹²¹Y. 11. CD. 11.05.2017 T., 2017/3627 E., 2017/3620 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

⁹²²Y. 19. CD., 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

⁹²³Y. 21. CD. 05.10.2016 T., 2016/4690 E. ve 2016/5947 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.02.2018).

⁹²⁴Şenyüz, 2012, **a.g.k.**, 531.

⁹²⁵ Y. 11. CD. 11.12.2014 T., 2013/2593 E., 2014/21446 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 19. CD., 02.12.2015 T., 2015/18146 E., 2015/7956 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); Y. 11. CD. 06.07.2017 T., 2016/4709 E., 2017/5231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); Y. 11. CD., 27.09.2017 T., 2017/8052 E. ve 2017/5980 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.09.2017).

⁹²⁶Şenyüz, 2012, **a.g.k.**, 532.

faturaların kullanımını halinde her bir takvim yılı için teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçun işlendiğinin kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁹²⁷

Buna ek olarak, sahte fatura kullanma suçu her bir takvim yılı içerisindeki aynı vergi türü itibariyle sahte fatura kullanma fiillerini her birinin bağımsız ve ayrı suç oluşturmaktadır. Örneğin 2017 ve 2018 takvim yıllarına ilişkin 6 adet sahte faturanın KDV beyannamelerinde indirim konusu yapmak suretiyle sahte fatura kullanma halinde fail aleyhine her yıl için ayrı ayrı yaptırım uygulanmalıdır.⁹²⁸

Bununla birlikte teselsül eden suç kavramı takvim yılıyla bağlı tutulmamalıdır.⁹²⁹ Ayrıca sahte faturanın deftere kaydıyla kullanma nedeniyle meydana gelen suç, faturanın daha sonra beyannameye esas alınması halinde, beyannamenin ilgili kuruma verilmesi anı (kanun normunun son ihlalinin yapıldığı) suçun tamamlandığı andır.

VUK' ta idari yaptırım bakımından ise ayrı ayrı fiillerle vergi ziyayı veya usulsüzlüğe neden olunması halinde ayrı ayrı ceza kesileceği hükme bağlanmıştır. Ancak belirtilen usulsüzlüklerden (VUK M. 352' de yer alan) aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapılması halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği düzenlenmiştir (VUK M. 337/1). Dolayısıyla söz konusu düzenlemeyle TCK' de ki hukuki birleşme sistemi de kabul edilmiştir.⁹³⁰

3.6.3.3 Fikri içtima (görünürde birleşme)

Türk Ceza Kanunu' nun genel hükümler kısmında, bir fiille birden fazla farklı suçun meydana gelmesi halinde, kişinin en ağır cezayı gerektiren suçtan cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır (TCK M. 44).⁹³¹ Esas itibariyle non bis in idem ilkesi uyarınca bir fiille birden fazla farklı suç meydana gelse de kişi bu fiil nedeniyle sadece bir defa cezalandırılabilir.⁹³² Bu bağlamda kanun koyucu da fikri içtima hükmüyle (TCK M. 44) “non bis in idem” kuralı gereği kişinin bir

⁹²⁷YCGK. 05.03.2002 T., 2002/11-28 E., 2002/179 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁹²⁸Y. 11. CD. 17.09.2014 T., 2012/23888 E., 2014/15123 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017); Y. 19. CD. 2.12.2015 T., 2015/14619 E., 2015/7959 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 11.02.2018)

⁹²⁹E. Şen (14.07.2015). VUK M. 359/a-2 ve M. 359/b mukayesesi. http://sen.av.tr/tr/makale-detay/156/vuk_m.359/a-2_ve_m.359/b_mukayesesi.html, (Erişim Tarihi: 13.02.2019).

⁹³⁰Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 222-196. Bknz. VUK M. 340.

⁹³¹İstanbul BAM 13. CD. 09.05.2017 T., 2017/1095 E., 2017/1107 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019). Bknz. Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 374, 406; İçel, 2016, **a.g.k.**, 563-574, 576, 587, 605; Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 267-268.

⁹³²TCK M. 44. gerekçesi. TCK Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (664 S. Sayılı), www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

fiil nedeniyle birden fazla cezalandırılmasının önüne geçilmesi amaçlamış ve “erime sistemi” ni benimseyerek, en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza uygulanmasıyla yetinilmesini tercih etmiştir.⁹³³ Bununla birlikte ceza tayininde ihlal edilen norm sayısı göz önüne alınarak ceza miktarı üst sınıra doğru çıkılmalıdır.⁹³⁴

Dolayısıyla bir fiilin bulunması (aynı ve tek fiil) ile farklı kanuni hükümlerin ihlali fikri içtimanın objektif koşullarıdır.⁹³⁵ Bu nedenle bir fiille birden fazla farklı suçun oluşması halinde fikri içtima uygulanması gerekmektedir.⁹³⁶ İstanbul BAM kararında, hukuki anlamda tek fiil sayılan eylem nedeniyle fail hakkında, fikri içtima hükümleri uygulanarak en ağır ceza gerektiren suç nedeniyle ceza uygulanmasıyla yetinilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹³⁷ Yargıtay da bir fiille birden farklı suçun oluşmasına neden olunması halinde, fikri içtima kuralı gereği (TCK M. 44) fail hakkında en ağır cezayı gerektiren suça yönelik hüküm kurulması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹³⁸

Buna karşın hareketle birden fazla neticenin meydana gelmesi durumunda ise fiil hukuken tek kabul edilemeyeceğinden (fiil hareketle birlikte neticeyi de kapsaması nedeniyle), fail her bir netice nedeniyle ayrı ayrı cezalandırılmalıdır.⁹³⁹ Bu bağlamda fikri içtima tek fiille farklı kanuni hükümlerin ihlal edilmesi diğer bir ifadeyle tek fiille farklı suçlara neden olunması halinde, failin birden fazla defa cezalandırılmasını engellemek amacıyla hükme bağlanan bir kurum olarak ifade edilebilir.

Belgede sahtecilik fiilleri de genelde sadece sahtecilik amacıyla gerçekleştirilmemekte, zimmet⁹⁴⁰, dolandırıcılık, vergi kaçakçılığı gibi başka bir suçun işlenmesinde araç olarak kullanılmaktadır.⁹⁴¹

VUK’ ta ayrıca tek fiille birden fazla idari yaptırım gerektiren hallerin meydana gelmesi halinde uygulanacak işlem hakkında düzenleme yapılmıştır. Buna göre, tek bir fiille birkaç vergi ziyanına neden olunması halinde, her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceği hükme bağlanmıştır

⁹³³YCGK. 29.09.2015 T., 2015/412 E., 2015/286 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017); İstanbul BAM 13. CD. 09.05.2017 T., 2017/1095 E., 2017/1107 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁹³⁴İçel, 2016, **a.g.k.**, 575.

⁹³⁵İçel, 2016, **a.g.k.**, 563.

⁹³⁶YCGK. 31.1.2017 T., 2014/1-840 E., 2017/35 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

⁹³⁷İstanbul BAM 13. CD. 9.5.2017 T., 2017/1095 E., 2017/1107 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

⁹³⁸Y. 21 CD. 13.06.2016 T., 2016/6398 E., 2016/5142 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁹³⁹Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 496.

⁹⁴⁰Fiilin açığa çıkmamasının temini kapsamında sahte faturanın işleme konulmasının zimmetin nitelikli hallerindedir: YCGK 31.05.2005 T., 2004/11-158 E., 2005/58 K., www.kazanci.com.tr, Erişim Tarihi: 09.02.2018)

⁹⁴¹Gökcan, 2009, **a.g.k.**, 93.

(VUK M. 335). Dolayısıyla bu durumda birleştirme yapılamaz.⁹⁴² Buna karşın tek bir fiille hem vergi ziyasına hem de usulsüzlük cezasına neden olunması halinde cezalardan miktar olarak en ağırının kesileceği düzenlenmiştir (VUK M. 336). Bu yüzden söz konusu düzenlemeyle vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası yönüyle TCK' de ki birleşme sisteminin kabul edildiği söylenebilir. Ancak VUK' ta yazılı olan özel usulsüzlükler (VUK M. 353) nedeniyle vergi ziyasının oluşması halinde vergi ziyayı cezasının ayrıca kesileceği (VUK M. 336 hükmünün uygulanmayacağı) hükme bağlanmıştır.⁹⁴³ Dolayısıyla söz konusu düzenlemelerden idari yaptırım bakımından özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasında ise TCK' deki birleşme sisteminin kabul edilmediği söylenebilir. Bu nedenle gerçek alım-satımın sahte faturayla belgelendirilmesi halinde, vergi ziyasının meydana gelmesi durumunda hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir.

VUK' ta TCK' deki düzenlemeden farklı olarak, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarıyla kaçakçılık suçuna ilişkin (VUK M. 359) ceza ve diğer kanunlardaki yazılı cezaların içtima hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 340/1). Dolayısıyla VUK M. 340/1' de VUK' ta yer alan vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarının yani mali nitelikli idari vergi cezalarının vergi kaçakçılığı suçu kapsamında düzenlenen adli ceza (VUK M. 359 da yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza) ve diğer kanunlarda yazılı cezalarla içtima ve tekerrür hükümleri yönüyle birleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle VUK M. 3/A gereği, kanun lafzından mali nitelikli idari vergi cezalarının adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezalarla içtima ve tekerrür etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu kapsamında suç oluşturan fiilin diğer ceza normları açısından da suç oluşturması halinde TCK M. 44 uyarınca fikri içtima hükmü uygulanması gerekmektedir.

Esas itibariyle farklı yargı merciinin görevi kapsamındaki mali ceza ile hürriyeti bağlayıcı cezanın içtimaı da mümkün değildir.⁹⁴⁴ VUK' ta tek bir fiille birden fazla yaptım gerektiren hallerin oluşması halinde uygulanacak olan işleme dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarının vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza ile (diğer kanunlardaki cezalar dâhil) içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği (VUK M. 340/1); vergi cezası gerektiren fiilin vergi kaçakçılığı suç oluşturması (VUK M. 359) halinde,

⁹⁴²Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 196.

⁹⁴³Bknz. N. Saban. (2014). Vergi Hukuku. (6. Baskı). İstanbul: Beta. s. 487; VUK M. 340, 5326 S. Kabahatler Kanunu M. 15.

⁹⁴⁴Karakoç, a.g.e., 124-125.

vergi cezasının kesilmesinin fiil hakkında adli yönden işlem (VUK M. 359' a göre) yapılmasına engel olmadığı hükme bağlanmıştır (VUK M. 340/2). Aynı şekilde VUK M. 359' da kaçakçılık suçu işleyen hakkında adli cezanın uygulanmasının vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel olmadığı yönünde düzenleme yapılmıştır (VUK M. 359). Bu bağlamda söz konusu düzenlemelerle adli ceza yönüyle bir fiil için birden fazla ceza öngörülmediğinden (VUK M. 359' daki cezalar adli ceza iken diğer maddelerdeki cezalar da mali yükümlülük için getirilen cezalar idari nitelikte cezalardır) bahse konu düzenlemeler “non bis in idem” (bir suçtan iki ceza verilemez) ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.⁹⁴⁵

VUK M. 340/2 ile VUK M. 367' de yer alan hükümler TCK' deki fikri içtima hükmünün mali cezayı da içerecek şekilde uygulanmasına engel olmak amacıyla yer verilmiştir.⁹⁴⁶ Yargıtay, VUK M. 340/1' de yer alan bahse konu hüküm, idare tarafından uygulanacak cezalarla mahkemeler tarafından verilecek cezaların içtima ettirilmeyeceği ve tekerrüre esas alınmayacağına dair bir düzenleme olduğu yönünde karar vermiştir.⁹⁴⁷ Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu oluşturan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiline uygulanacak adli yaptırım ile bahse konu idari nitelikli vergi cezaları içtima hükümleri bakımından birleştirilemez.

Buna karşın VUK M. 340 gereği kaçakçılık suçlarıyla diğer kanunlardaki suçların içtima ettirilmeyerek, her iki kanunda yer alan cezalara ayrı ayrı hükmolunacağı da ileri sürülmektedir.⁹⁴⁸ Buna göre Sermaye Piyasası Kanununda belgede sahteciliğe ilişkin düzenleme yer almakta (6362 S. Kanun M. 110, 112)⁹⁴⁹ ve söz konusu fiillere cezai müeyyide öngörülmüştür. Söz konusu fiiller hem VUK hem de Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında suç olarak kabul edilmiş olup, VUK M. 340/1 gereği bahse konu kaçakçılık fiillerine SPK göre ceza uygulanacak olması VUK' a göre cezaya hükmolunmasına engel oluşturmayacağı belirtilmektedir.⁹⁵⁰

Ancak VUK M. 340 uyarınca vergi kabahatleriyle vergi kaçakçılığı suçunun birleşmeyeceği, vergi suçları bakımından içtima yönüyle değişen bir hususun olmadığı, bu nedenle birden fazla ceza normunun ihlali halinde en ağır ceza içeren ceza normunun uygulanması

⁹⁴⁵E. Şen (14 Temmuz 2015). Vergi Kaçakçılığında Belge Sahteciliği ve Çifte Cezalandırma, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/154/vergi_ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_belge_sahtecili%C4%9Fi_ve_%C3%A7ifte_cezaland%C4%B1rma.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)

⁹⁴⁶Karakoç, a.g.e., 125.

⁹⁴⁷YCGK 31.01.1994 T., 1993/9-344 E., 1994/20 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.06.2019); Y. 9. CD. 08.04.1994 T., 1994/921 E., 1994/1831 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.06.2019)

⁹⁴⁸H. H. Bayraklı (2014). Vergi ceza hukuku. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası. s. 140.

⁹⁴⁹Bknz. Mülga 2499 S. SPK M. 47/B.

⁹⁵⁰Özyer, 2008, **a.g.k.**, 939.

gerektiğinden fiilin hem VUK hem SPK kapsamında suç oluşturması halinde en ağır ceza içeren ceza normunun uygulanması gerektiği de belirtilmektedir.⁹⁵¹ Biz de son görüşe katılmaktayız. VUK M. 340' da idari nitelikli vergi cezalarıyla VUK M. 359 kapsamında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezanın (diğer kanunlardaki cezalar dâhil olmak üzere) içtima ettirilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle söz konusu durumda TCK kapsamında fikri içtima hükmü uygulanarak en ağır ceza içeren ceza normu uygulanmalıdır.

Ayrıca VUK kapsamında kullanılan faturalardan bir kısmının sahte bir kısmının ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olması halinde fikri içtima gereği (TCK M. 44) daha ağır yaptırım öngörülen sahte fatura kullanma (VUK M. 359/b) kapsamında kaçakçılık suçu oluşur.⁹⁵² Aynı şekilde aynı faturada sahtecilik ve yanıltıcılık unsurlularının bulunması halinde fikri içtima hükümleri kapsamında en ağır ceza öngörülen sahte faturaya ilişkin hüküm uygulanmalıdır.⁹⁵³

Sahte fatura düzenleme fiiliyle hem VUK M. 359/b hem de TCK M. 207 ihlal edilmiş olacağından, fikri içtima gereği en ağır cezanın yer aldığı VUK' a göre hüküm verilmesi gerekmektedir.⁹⁵⁴

Buna ek olarak düzenlenen veya kullanılan faturaların bir kısmının sahte, bir kısmının da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura olması durumunda da fikri içtima hükümleri (TCK M. 44 uyarınca) uygulanarak cezası daha ağır olan cezası daha ağır olan sahte faturaya ilişkin (VUK M. 359/b) hüküm kurulması gerekmektedir.⁹⁵⁵ Konuyla ilgili olarak Yargıtay, düzenlenen sahte faturanın vergisel amaç dışında kamu kurumuna sunularak haksız menfaat temini halinde, sahte faturayı düzenleyen kişi nitelikli dolandırıcılık suçuna iştirak ve TCK M. 44 gereği TCK M. 207 kapsamında özel belgede sahtecilik suçu nedeniyle değil de en ağır ceza öngörülen VUK M. 359 da yer alan sahtecilik fiili nedeniyle cezalandırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁹⁵⁶ Dolayısıyla fikri içtima gereği düzenlediği sahte faturayla başka birini kamu kurumundan menfaat temin etmesi halinde, bahse konu faturayı düzenleyen kişi nitelikli dolandırıcılık suçunu iştirak etmiş olur. Ayrıca söz konusu faturayı düzenleyen sahtecilik fiili yönüyle, fikri içtima uyarınca (TCK M. 44) TCK M. 207 kapsamında özel belgede sahtecilik suçu nedeniyle değil de en ağır ceza

⁹⁵¹Şenyüz, 2016, **a.g.k.**, 42.

⁹⁵²Y. 11. CD., 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁹⁵³Taştan, 2014, **a.g.k.**, 84.

⁹⁵⁴Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 140.

⁹⁵⁵Y. 11. CD., 01.06.2017 T., 2016/4460 E., 2017/4129 K., www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

⁹⁵⁶Y. 15. CD., 17.11.2016 T., 2014/3129 E., 2016/8775 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 28.10.2017)

öngörülen VUK M. 359' da yer alan sahtecilik fiili (vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan) nedeniyle cezalandırılması gerekmektedir.

Yargıtay, düzenlenen sahte belgenin, VUK M. 359/c kapsamındaki belge olması halinde failin hem VUK M. 359/c hem de VUK M. 359/b kapsamında cezalandırılacağı yönünde karar vermiştir.⁹⁵⁷ Ancak kaçakçılık suçu seçimlik hareketli suç olması nedeniyle ihlal edilen bent adedine (VUK M. 359) göre değil, tek bir vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olur.⁹⁵⁸ Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiiller, vergi kaçakçılığı suçları başlığı altında farklı bentlerde düzenlenmiş olup, seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğinden, fikri içtima ve zincirleme suç hükümleri uygulanarak, fail hakkında en ağır ceza olan VUK M. 359/b kapsamında hüküm uygulanmalı ve zincirleme suç hükmü kapsamında uygulanacak olan ceza arttırılmalıdır.

⁹⁵⁷Y. 11. CD., 14.04.2003 T., 2002/14579 E., 2003/1625 K., Uğur ve Elibol, 2016, **a.g.k.**, 492.

⁹⁵⁸Erman, 1957, **a.g.k.**, 56; Mutluer, 2011, **a.g.k.**, 223.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4 SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİNE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR VE NİTELİĞİ

4.1 Genel Açıklama

Hukuka aykırı fiilin hem ceza hukuku yaptırımları hem de medenî hukuk yaptırımları gerektirmesi halinde bu tür fiillere hem ceza verilir hem de zarar ödettilmektedir.⁹⁵⁹ Hukuka aykırılığın bir türü olan kabahat de idari yaptırım gereken hukuka aykırı fiil olarak tanımlanmaktadır (KK M. 2).⁹⁶⁰ Suçla kabahat (idari haksız fiil) arasında da mahiyeti bakımından fark bulunmamakta, kabahat oluşturan fiiller suçlardan daha az tehlikeli görüldüğünden suçlar kadar ağır yaptırıma gerek görülmediğinden, sadece derece olarak birbirinden ayrılmaktadır.⁹⁶¹ Dolayısıyla suç ve ceza politikası kapsamında toplumda meydana getirdiği tehlikenin yoğunluğuna göre bir fiil kanunla suç veya kabahat olarak düzenlenebildiğinden, suç ve kabahat ayrımı da yapısal olmayıp, kanunların meydana getirdiği bir farklılıktır.⁹⁶² Bu nedenle suç ile kabahat arasındaki fark nitelik değil, nicelik farkı olup, suç ile kabahat uygulanan yaptırıma göre birbirinden ayrılabilir.⁹⁶³

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de kayıt dışı ekonomi yer almakta ve kayıt dışılığın engellenmesine yönelik, toplumsal gerekçelere uygun, yaptırımlar içeren ve toplumun oluşumuna katıldığı kuralların olması ve bu kuralların uygulanması etkin bir denetlenerek, kurallara uymayanların yaptırma muhatap olması da gerekmektedir.⁹⁶⁴ Bu nedenle kamunun gelir kaybına neden olan veya olma ihtimali olan fiillere karşı yaptırım içeren düzenlemeler yapılabilmektedir.⁹⁶⁵ Verginin ekonomik hayattaki öneminin artmasıyla idari ve adli yaptırımların birlikte uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır.⁹⁶⁶

Bu kapsamda VUK' ta bir takım vergi yükümlülüğüne aykırı fiiller de hem suç hem de kabahat olarak hükme bağlanmıştır.⁹⁶⁷ Mahkemeler tarafından ceza uygulanan vergi kanunlarına

⁹⁵⁹Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 14.

⁹⁶⁰Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 216. Bknz. Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 2840-2843.

⁹⁶¹Tosun, 1962, **a.g.k.**, 35.

⁹⁶²İçel, 2016, **a.g.k.**, 219.

⁹⁶³Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 214-215.

⁹⁶⁴Aydemir, 1995a, **a.g.k.**, 81.

⁹⁶⁵S. Erman (1968). Türk vergi hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler. *MAMKD.* (15), 74.

⁹⁶⁶Erman, 1957, **a.g.k.**, 52.

⁹⁶⁷MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 379.

aykırı fiiller için vergi suçu; vergi idaresi tarafından ceza uygulanan vergi kanunlarına aykırı fiiller için ise vergi kabahati kavramı kullanılabilir.⁹⁶⁸

Kabahatler Kanunda, kabahat kanunun karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngörülen haksızlık olarak ifade edildiğinden, vergi kabahati vergi yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle idari yaptırım öngörülen hukuka aykırı fiil olarak da tanımlanabilir.⁹⁶⁹

Vergi yükümlülüğü, kamu hukuku ilişkisinden doğar ve yasalarla belirlenir.⁹⁷⁰ Bu nedenle yükümlünün vergi borcuna aykırı hareketi sonucunda, Devletin bir borcun alacaklısı olmadan doğan alacak hakkı ihlal edilmekte, ayrıca egemenlik hakkına dayanarak vergisel işlemler kapsamında düzenlemiş olduğu emir veya yasaklara uymama nedeniyle otoritesi sarsılmaktadır.⁹⁷¹

Vergi kanunlarına aykırılıklara uygulanacak yaptırımların hukuki niteliği konusunda ise farklı görüşler bulunmakta olup, bir görüşe göre tazminat niteliğinde para cezası uygulanması (idari usullerle) gerektiği, diğer bir görüşe göre ise hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.⁹⁷²

Uygulanması gereken yaptırıma ilişkin farklı görüşler, esas itibariyle vergi kavramının tanımına bağlı olarak değişmektedir. Buna göre fayda teorisine göre (liberal devlet yaklaşımında) vergi devlet ile vatandaş arasında özel hukuk kapsamında borç-alacak ilişkisi olarak kabul edildiğinden vergi kanunlarına aykırılıklara mali yaptırım uygulanması gerektiği ileri sürülmekte iken; iktidar teorisine (müdahaleci devlet yaklaşımında) göre ise vergi devletin egemenlik hakkına dayanarak kamu hukuku kapsamında vatandaşın bir ödevi olarak kabul edildiğinden genel ceza hukuku çerçevesinde adli yaptırım uygulanması gerektiği ileri sürülmekte, buna karşın her iki teorisinin birlikte uygulanabileceği de belirtilmektedir.⁹⁷³

Dolayısıyla kanun koyucu bazı durumlarda vergi yükümlüsünün, katlanacağı yaptırım ile mali külfeti karşılaştırdığında, yaptırımın ağırlığı nedeniyle yükümlülüğünü yerine getirmesini sağlamaya yönelik, sabit ya da verilen mali zarara göre değişen para cezası öngörülebilme, bazı durumlarda ise para cezası yanında tam anlamda adli yaptırımların da uygulanması yönünde düzenlemeler yapabilmektedir.⁹⁷⁴

⁹⁶⁸Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 12.

⁹⁶⁹Bknz. 5326 S. Kabahatler Kanunu M. 2/1.

⁹⁷⁰Saban, 2014, **a.g.k.**, 78-79.

⁹⁷¹Erman, 1988, **a.g.k.**, 3-4.

⁹⁷²Erman, 1957, **a.g.k.**, 52.

⁹⁷³S. A. Oktar (1998). Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler. *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 49, s. 167. Bknz. Turgay, 1978, **a.g.k.**, 1401; Erman, 1988, **a.g.k.**, 8-9; Kırbas, 1993, **a.g.k.**, 12-13.

⁹⁷⁴Erman, 1968, **a.g.k.**, 74. Bknz. Erman, 1988, **a.g.k.**, 2.

Bu bağlamda başlangıçta vergi kanunlarında vergi kaçakçılığının cezası olarak mali cezalar öngörölmüş, daha sonra mali cezaların yeterli olmadığı düşüncesiyle mali nitelikli cezalar yanında hürriyeti bağlayıcı cezalar düzenlenmiştir.^{975,976} Esas itibariyle, Anayasa’ da verginin bir bedel olarak değil de mecburi ve karşılığının bulunup bulunmadığı hususundan bağımsız bir yükümlölük olarak tanımlanması nedeniyle, vergi ödevine aykırılıklara sadece mali yaptırımın uygulanması Anayasa’ ya da aykırılık (AY M. 73) oluşturur.⁹⁷⁷

Bu kapsamda VUK’ ta hem devletin gelir kaynağına zarar veren ya da zarar verebileceğı düşünölen fiiller olarak vergi cezası (mali nitelikli yaptırımlar) gerektiren idari vergi suçları hem de teknik anlamda suç oluşturan fiiller (VUK M. 359-360 gibi) düzenlenmiştir.⁹⁷⁸ Vergi cezasını gerektiren fiil, hazinenin menfaati ihlal ediliyor ve fiile karşı alacağın tahsiline yönelik idari organlarca yaptırım uygulanarak tahsil ediliyorsa vergi hukuku dolayısıyla idare hukuku kapsamında kalan⁹⁷⁹ vergi cezası gerektiren mali nitelikte bir fiil iken, yaptırım ile hazine zararının tazmini amacı güdülmeyip herkese örnek olacak caydırıcı ceza verme amacı bulunmakta ise diğere klasik suçlardan farkı olmayan genel ceza hukuku ilkelerine de tabi olan vergi suçu meydana gelmektedir.⁹⁸⁰ Bu nedenle hukuka aykırı fiilin kabahat mi (idari nitelikli suç mu) yoksa vergi suçu mu (adli nitelik suç mu) olduğı hususunda, uygulanan yaptırımın niteliğine ve yaptırımı uygulayacak ve ortaya çıkan uyuşmazlığı çözecek yargı koluna göre karar verilmesi gerekmektedir.⁹⁸¹

Bu bağlamda VUK M. 359/b’ de vergi kanunları gereğı düzenlenmesi, tutulması, saklanması ve ibrazı mecburi olan belgeler sahte düzenleyen veya kullananlara adli ve idari bir takım yaptırım öngöröldüğünden,⁹⁸² vergi cezaları idari ve ceza mahkemeleri tarafından yargılanacak fiillere dair cezalar şeklinde iki gruba ayrılabilir. ⁹⁸³ Bu nedenle sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle uygulanacak olan adli ve idari yaptırımlar aşağıda iki başlık altında incelenmiştir.

⁹⁷⁵Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 7, 9-10, 14-16. Ayrıca Bknz. 11.04.1918 Tarihli Gümrük Kanunu; 755 S. Kazanç Vergisi Kanunu; 22.03.1934 T. ve 2395 S. Kanun; 15.06.1949 T. ve 5432 S. VUK; 5815 S. Kanun; 6094 S. Kanun.

⁹⁷⁶Bknz. S. Tuncer (1982). Vergi Uygulamaları. İstanbul: Ar Basım Yayın, s. 7; Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 9; AYM 11.03.2003 T. ve 2002/55 E., 2003/8 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁹⁷⁷Oktar, 1998, **a.g.k.**, 168-169.

⁹⁷⁸Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 56. Bknz. Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 2840.

⁹⁷⁹Erman, 1988, **a.g.k.**, 8.

⁹⁸⁰Erman, 1968, **a.g.k.**, 74-75.

⁹⁸¹S. Erman (1959). Vergi Usul Kanunu’nda yer alan ceza hukuku kaideleri. *Maliye Araştırma Merkezi Dergisi*, (05), 212.

⁹⁸²Bknz. VUK M. 359/b, M. 344, Ek M. 1; Saban, 2015, **a.g.k.**, 468.

⁹⁸³Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 229.

4.2 Sahte fatura nedeniyle uygulanacak adli yaptırım

Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemin suç olacağı ve suç kabul edilen eyleme ne tür ve miktarda ceza verileceğinin belirlenmesidir.⁹⁸⁴ Adli ceza uygulamasından amaç, devletin koymuş olduğu emirlere uyulmamasının cezalandırılmasıdır.⁹⁸⁵

Bu bağlamda ceza siyaseti kapsamında yasa koyucu,⁹⁸⁶ bazı haksız fiilleri sosyal yaşamda oluşturduğu ihlalin ağırlığı nedeniyle suç olarak kabul edilip cezai yaptırım uygulanabilmesine yönelik düzenleme yapılabilmektedir.⁹⁸⁷ Ceza ise sadece kanunla konulabilen, birtakım yoksunluklarla faili ıslah etme (özel önleme) ve genel önleme amacının gerçekleştirilebilmesi için yargısal bir kararla kusur karşılığı fail aleyhine hükmedilen korkutucu yaptırıma denir.⁹⁸⁸

Kanunda tanımlanan ve hukuk düzeninde suç olmaktan çıkarılmayan iradi bir fiile ceza veya güvenlik tedbirinin uygulanması durumunda suçun varlığından bahsedilir.⁹⁸⁹ Suç işlenmesiyle kanunda yer alan emrin ihlali nedeniyle kişi ceza yaptırımıyla cezalandırılmaktadır.⁹⁹⁰ Genel ceza normu niteliğindeki TCK' de suç karşılığında yaptırım olarak uygulanan cezalar hapis ve adli para cezalarıdır.⁹⁹¹

Verginin ekonomik hayattaki öneminin artmasıyla,⁹⁹² vergi ödevinin gerekleriyle birlikte ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurularak VUK' ta vergi suç ve cezaları düzenlenmiştir.⁹⁹³ Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu, isnat kabiliyeti olan kişi tarafından VUK M. 359' da yer alan hareketlerin hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi olarak ifade edilebilir.

Devletin faaliyetlerini yürütebilmesi için vergi gelirine ihtiyaç duyması ve vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, devletin faaliyetlerini aksatmasına neden olacağından, vergi yükümlülüğüne aykırı fiil, mağduru kamu olan bir suçtur.⁹⁹⁴ Vergi suç ve cezalarıyla vergi kanunlarının iyi biçimde uygulanarak vergi borcunun tespiti, zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesinin sağlanmasıyla devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması

⁹⁸⁴AYM 26.09.2002 T., 2001/345 E., 2002/86 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁹⁸⁵Erman, 1959, **a.g.k.**, 210.

⁹⁸⁶Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 14.

⁹⁸⁷Kunter, 1949, **a.g.k.**, 124.

⁹⁸⁸Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 386. Bknz. TCK M. 1, 5275 S. Kanun M. 3.

⁹⁸⁹Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 205-206.

⁹⁹⁰Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 203. Cezanın tanımı için Bknz. Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 589.

⁹⁹¹Bknz. TCK M. 5, 45-46, 52.

⁹⁹²Erman, 1957, **a.g.k.**, 52.

⁹⁹³AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁹⁹⁴Candan, 2010, **a.g.k.**, 81-82. Bknz. Aydemir, 1995a, **a.g.k.**, 45.

amaçlanmaktadır.⁹⁹⁵ Dolayısıyla adli nitelikli ceza uygulanan vergi suçları, diğer suçlardan farklı olmayıp, ikisi de sosyal düzeni bozan hareketlerin ıstırap verici ve korkutucu olan herkese örnek olacak cezalarla, sosyal düzeni korumayı amaçlamaktadır.⁹⁹⁶

Bu kapsamda vergi suç ve cezaları genel ceza hukukunda yer alan esaslara uygun olarak vergi olayı ve vergi kanunlarının özelliği de göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir.⁹⁹⁷ Bu nedenle ceza hukukunun temel ilkelerinin VUK' ta yer alan suç ve cezalar yönüyle de göz önünde bulundurulmasına dikkat edilmelidir.⁹⁹⁸

Aşağıda söz konusu fiilin tespiti halinde uygulamaya konu olabilecek hapis cezası ve güvenlik tedbirlerine yer verilmiştir.

4.2.1 Hürriyeti bağlayıcı ceza

Vergi kanunlarında başlangıçta vergi kaçakçılığının cezası olarak sadece mali ceza öngörülmüş iken daha sonra mali cezaların yeterli olmadığı düşüncesiyle mali ceza yanında hürriyeti bağlayıcı ceza da düzenlenmiştir.⁹⁹⁹ Bu nedenle faturanın gerçek mal veya hizmet alım satımına dayanmaması halinde, bu nitelikteki faturanın düzenlenmesi veya kullanımına VUK M. 359' da öngörülen cezai yaptırım uygulanması gerekmektedir.¹⁰⁰⁰

Anayasa Mahkemesi konuyla ilgili olarak; verginin devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile karşılığı olmadan belli kurallar çerçevesinde kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değer olduğundan ve Anayasa ve kanunlarla kamu giderlerinin finansmanı için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında, eksiksiz olarak getirilmesi halinde idareye yüklenen kamu hizmetleri aksatılmadan sürdürülebildiğinden Anayasa (AY M. 38) ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında hürriyeti bağlayıcı cezaların da konulmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmadığı yönünde karar vermiştir.¹⁰⁰¹

Bu bağlamda sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle fail hakkında VUK M. 359/b gereği üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanır.

⁹⁹⁵AYM 31.1.2007 T., 2004/31 E., 2007/11 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

⁹⁹⁶Erman, 1988, **a.g.k.**, 2.

⁹⁹⁷MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 379.

⁹⁹⁸Saban, 2015, **a.g.k.**, 465. Bknz. TCK M. 5.

⁹⁹⁹Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 7, 9-10, 14-16.

¹⁰⁰⁰Y. 19. CD. 10.12.2015 T., 2015/2797 E., 2015/8510 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁰⁰¹AYM 11.03.2003 T., 2002/55 E., 2003/8 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

4.2.2 Güvenlik tedbiri uygulanması

Günümüzde ceza ile suçun işlenmesinin engellenmesine yönelik olan genel önleme ve suçlunun uslandırılarak sosyalleştirilmesine yönelik olan özel önleme amaçlanmasına karşın hürriyeti bağlayıcı cezanın özel önleme amacı gerçekleştirmedeki etkinliğine şüpheyile bakılmaktadır.¹⁰⁰² Bu nedenle ek araç olarak güvenlik tedbirlerine gereksinim duyulmaktadır.¹⁰⁰³ Bu kapsamda TCK' de aşağıda yer verilen güvenlik tedbirleri hükme bağlanmıştır.¹⁰⁰⁴

4.2.2.1 Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma

Kasten işlenen suç nedeniyle mahkûmiyet halinde,

- a) kamu görevi üstlenilmesinden,
- b) seçme ve seçilme ehliyetinden,
- c) velayet hakkından, vesayet veya kayyumluğa dair hizmette bulunmaktan,
- d) tüzel kişiliklerin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,
- e) meslek kuruluşunun iznine tabi meslek veya sanatı, kendi sorumluluğunda icra etmekten

yoksun bırakılır ve kişi hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar bahse konu hakları kullanamaz.¹⁰⁰⁵

Söz konusu hak yoksunlukları, mahkûmiyet hükmünün kanuni sonucudur. Yargıtay kararında da kasten işlenen suç nedeniyle hapis cezasına hükmedilen sanıklar hakkında TCK M. 53' te yer alan hak yoksunlukları uygulanması gerektiği ve TCK M. 53/1 uygulanmamış olsa da maddede düzenlenen hak yoksunluğu kazanılmış hak teşkil etmediğinden, güvenlik tedbiri niteliğinde olan ve hürriyeti bağlayıcı cezanın kanuni sonucu olarak her zaman uygulanabileceği yönünde karar vermiştir.¹⁰⁰⁶

Bu kapsamda kişinin kendi alt soyu üzerindeki kanunda yer alan hak yoksunluğu (M. 53/1-c) şartla tahliye tarihine kadar, diğer hak yoksunlukları ise hapis cezasının infazına kadar

¹⁰⁰²İçel, 2016, **a.g.k.**, 631.

¹⁰⁰³Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 45. Bknz. İçel, 2016, **a.g.k.**, 633, 699.

¹⁰⁰⁴Bknz. TCK M. 53-60.

¹⁰⁰⁵TCK M. 53/1-2.

¹⁰⁰⁶Y. 9. CD., 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017)

uygulanmalıdır.¹⁰⁰⁷ Bu nedenle kişinin kendi alt soyu üzerindeki yetkilerini kullanmaktan kısıtlanması sadece koşullu salıverilme tarihine kadar uygulanmalıdır.¹⁰⁰⁸

Ayrıca söz konusu hak ve yetkinin kullanımının kısıtlanabilmesi için suçun işlenmesi ile bahse konu hak ve yetkiler arasında ilişki olması gerekmektedir. Aksi takdirde suç nedeniyle söz konusu hak ve yetkilerin kullanımına kısıtlama getirilemez. Yargıtay, sanığın söz konusu hak ve yetkilerden birini (TCK M. 53/1) kötüye kullanarak suç işlememesi gözetilmeden, sanık hakkında kısıtlama kararı verilmesinin (TCK M. 53/5) yasaya uygun olmadığına dair karar vermiştir.¹⁰⁰⁹

Bu bağlamda sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olan şirket yöneticisi, hapis cezasının infazının tamamlanmasına kadar herhangi bir şirketin yöneticisi de olamaz.¹⁰¹⁰ İstanbul BAM, suçun görevden kaynaklanması nedeniyle, şirket yöneticisi sanık hakkında TCK M. 53/1-d yer alan haklar bakımından yoksun bırakmaya dair karar verilmesi gerektiğine dair karar vermiştir.¹⁰¹¹ Yargıtay da kasıtlı suçtan hapis cezasına mahkûmiyet halinde mahkûmiyetin kanuni sonucu olan hak yoksunluklarına da (TCK M. 53' te yer alan) hükmedilmesi gerektiğinden, sahte fatura düzenleme nedeniyle mahkûmiyet halinde bahse konu hak yoksunluğuna dair hüküm verilmesi gerektiğine dair karar vermiştir.¹⁰¹²

Buna ek olarak, söz konusu hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılmasıyla işlenen suç nedeniyle hapis cezasının uygulanması durumunda, cezanın infazı sonrasında da işlemek üzere öngörülen sürede¹⁰¹³ anılan hak ve yetkinin kullanımı yasaklanabilir.¹⁰¹⁴

Bu bağlamda söz konusu hüküm gereği, örneğin tüzel kişi şirketin yöneticisi olan kişinin yöneticisi olduğu şirketle ilgili olarak sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili işlemesi halinde, ceza infazından sonra işlemek üzere hükmolunacak cezanın yarısından bir katına kadar şirket yöneticisi olma hakkı ve yetkisi kısıtlanır. Ayrıca velayet hakkını kötüye kullanarak sahte fatura düzenlemede çocuğunu araç olarak kullanan kişinin söz konusu hakkı kullanması da aynı şekilde kısıtlanabilir.

¹⁰⁰⁷Y. 11. CD. 06.05.2010 T., 2007/6465 E., 2010/5860 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).
Bknz. AYM 19.02.2009 T., 2005/116 E., 2009/27 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2009); TCK M. 53/3.

¹⁰⁰⁸Y. 11. CD., 04.04.2016 T., 2014/21073 E., 2016/3053 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).
Bknz. TCK M. 53/1-c.

¹⁰⁰⁹Y. 19. CD. 2015/15616 E., 2016/3831 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019)

¹⁰¹⁰Bknz. TCK M. 53/1-d.

¹⁰¹¹İstanbul BAM 13. CD. 31.1.2017 T., 2017/163 E., 2017/229 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁰¹²Y. 11. CD., 18.10.2018 T., 2016/3862 E., 2018/8166 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁰¹³Hükmolunan cezanın yarısından bir katına kadar.

¹⁰¹⁴Bknz. TCK M. 53/5.

4.2.2.2 Eşya veya kazancın müsadere

TCK’ de güvenlik tedbirleri olarak eşya müsadere hükme bağlanmıştır. Buna göre iyiniyetli üçüncü kişilere ait olmayan, kasıtlı suçun işlenmesinde kullanılan veya söz konusu suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşya müsadere olunur.¹⁰¹⁵ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu kapsamında kullanılan veya bahse konu suçun işlenmesi için tahsis edilen eşya da müsadere edilmesi gerekmektedir.

TCK’ de güvenlik tedbiri kapsamında kazanç müsadere de düzenlenmiştir.¹⁰¹⁶ Söz konusu düzenleme gereği vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinden elde edilen ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesinden veya dönüştürülmesinden doğan ekonomik kazançlar müsadere edilir. Yargıtay, kazanç müsadere dair hüküm verilebilmesi için suçtan ne gibi bir menfaat ve ekonomik kazancın elde edildiği belirlenmesi gerektiğine dair karar vermiştir.¹⁰¹⁷

Buna göre komisyon karşılığı sahte fatura düzenleyen, suçtan elde ettiği kazanç veya bu kazancın değerlendirilmesinden veya dönüştürülmesinden elde edilen ekonomik değer müsadere edilir. Örneğin, söz konusu komisyonla taşıt alınması halinde, anılan hüküm gereği, suçtan elde edilen kazancın dönüşmüş hali olan taşıt müsadere edilmelidir.

4.2.2.3 Çocuklara özgü güvenlik tedbirleri

TCK’ de çocuklara özgü güvenlik tedbirlerinin uygulanmasının ilgili kanunda¹⁰¹⁸ gösterileceği hükme bağlanmıştır.¹⁰¹⁹ Korunma ihtiyacı olan veya suça sürüklenen çocuğun korunmasına dair usûl ve esaslar ise Çocuk Koruma Kanunu’ nda düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun’ da, öngörülen tedbirlerin cezai sorumluluğu bulunmayan suça sürüklenen çocuklar bakımından geçerli olduğuna dair düzenleme yapılmıştır.¹⁰²⁰ Yargıtay da çocuklara özgü güvenlik tedbirinin ceza sorumluluğu bulunmayan çocuklar bakımından geçerli olduğundan, ceza

¹⁰¹⁵Bknz. TCK M. 54.

¹⁰¹⁶Bknz. TCK M. 55.

¹⁰¹⁷Y. 11. CD. 6.11.2009 T., 2009/15970 E., 2009/12760 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019). Bknz. Y. 11. CD. 24.9.2007 T., 2007/6874 E., 2007/5826 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Y. 11. CD. 8.8.2006 T., 2006/4652 E., 2006/6690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Y. 11. CD. 28.11.2011 T., 2008/9706 E., 2011/22378 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); TCK M. 55.

¹⁰¹⁸5395 S. Çocuk Koruma Kanunu M. 2-5, 7-9, 11-17, 19-21, 23, 26, 30, 36.

¹⁰¹⁹Bknz. TCK M. 56.

¹⁰²⁰Bknz. 5395 S. Kanun M. 11.

sorumluluğu olan (15-18 yaş grubunda) kişi hakkında mahkûmiyet kararının verilmesi halinde ayrıca çocuklara özgü güvenlik tedbiri uygulanamayacağına karar vermiştir.¹⁰²¹

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçuna sürüklenen cezai sorumluluğu bulunmayan çocuk hakkında bahse konu Kanun kapsamında güvenlik tedbiri de uygulanır.

4.2.2.4 Akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri

Yasama organın suç olarak düzenlediği fiilin işlediği sırada, kişinin akıl hastası olması halinde, kişi hakkında akıl hastalarına özgü kanunda öngörülen koruma ve tedavi amaçlı güvenlik tedbiri uygulanır.¹⁰²² Bu nedenle sanık hakkında akıl sağlığının yerinde olmadığına dair bir iddianın varlığı halinde bu hususta yeterli tespit yapılması gerekmektedir. Yargıtay, suç tarihinde sanığın fiilin hukuki anlam ve sonucunu algılayabilir durumda olup olmadığı veya söz konusu fiille ilgili davranışını yönlendirme yeteneğinin azalıp azalmadığı hususunda yeterli bulunmayan tek hekim raporuna dayanarak karar verilemeyeceği, Adli Tıp Kurumundan yeniden rapor alınması gerektiğine dair karar vermiştir.¹⁰²³

Akıl sağlığı yerinde olmayan kişinin suç işlediğinin iddia edilmesi halinde, gerekli araştırmanın yapılması ve sanığa savunma hakkı verilmesi sonrasında, suçun işlendiği tarihte akıl sağlığının yerinde olmadığına tespiti halinde, suçun sabit bulunmaması durumunda sanığın beraatına, sabit olması durumunda ise ceza verilmesine yer olmadığına karar verilerek akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirlerinin uygulanmasına karar verilmelidir.¹⁰²⁴ Dolayısıyla sahte fatura düzenleyen kişinin, fiili işlediği sırada akıl hastası olması halinde, bahse konu kişi hakkında ceza verilmesine yer olmadığına dair karar verilerek kanunda belirlenen söz konusu güvenlik tedbiri uygulanmalıdır.

4.2.2.5 Tekerrür kurumunun uygulanması

Tekerrür kurumu, cezasını çeken ancak topluma intibak göstermeyen ve toplum için tehlike oluşturmada ısrar eden kişinin cezasının ağırlaştırılmasını gerektiren şahsa ait bir durumdur.¹⁰²⁵

¹⁰²¹Y. 6. CD. 27.1.2010 T., 2006/10627 E., 2010/733 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

¹⁰²²Bknz. TCK M. 57.

¹⁰²³Y. 9. CD. 3.11.2015 T., 2015/16342 E., 2015/6899 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁰²⁴Y. 9. CD. 3.11.2015 T., 2015/16342 E., 2015/6899 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019). Bknz. YCGK., 15.04.2008 T., 2008/1-22 E., 2008/80 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); YCGK. 19.06.2018 T., 2018/16-237 E., 2018/298 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

¹⁰²⁵YİBGK. 10.12.1952 T., 1950/7 E., 1952/3 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019). Bknz. Erman, 1959, **a.g.k.**, 219; TCK M.58/1, VUK M. 339.

Buna göre önceden işlenen suç nedeniyle verilen hükmün kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesi durumunda, fail hakkında tekerrür hükümleri uygulanır. Yargıtay, daha önce işlenen taksirli suçun suç tarihinden sonra kesinleşmesi durumunda söz konusu suçun tekerrüre esas alınamayacağına dair karar vermiştir.¹⁰²⁶

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için hükmolunan cezanın infaz edilmiş olması gerekmemektedir. Ancak fiili işlediğinde on sekiz yaşını doldurmamış kişinin işlediği suçlar için tekerrür hükümleri uygulanmaz.¹⁰²⁷ Bu nedenle suçun on sekiz yaşını bitirmeden işlenmesi halinde, çocukken işlenen suçlar tekerrüre esas alınamayacağına gözetilmesi gerekmektedir.¹⁰²⁸ Yargıtay, sanığın tekerrüre esas alınan suç tarihinde 18 yaşından küçük olması ve TCK M. 58/5 gereği bahse konu ilamın tekerrüre esas alınamayacağı; sanığın diğer mahkûmiyetinin tekerrüre esas alınması gerektiği gözetilmeden hüküm kurulmasını yasaya aykırı bulmuştur.¹⁰²⁹

Ayrıca kanunda öngörülen sürelerden sonra işlenen suçlarda tekerrür hükümleri uygulanmayacağı da hükme bağlanmıştır. Buna göre TCK' de beş yıl veya daha az süreli hapis cezası mahkûmiyetinde, cezanın infazından itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenmiş suçlarda tekerrür hükümleri uygulanmaz (TCK M. 58).

Tekerrüre esas alınabilecek birden fazla hükümlülüğün bulunması durumunda, bunlardan en ağırı esas alınmalıdır.¹⁰³⁰ Yargıtay, tekerrüre esas alınabilecek birden fazla hükümlülüğün bulunması durumunda bunlardan en ağırının uygulanması gerektiğinden daha ağır ceza içeren ilam yerine, suç tarihi yargılama konusu yapılan suç tarihinden sonrasına ait olan ve daha az cezayı içeren ilamın tekerrür esas alınmasını yasaya aykırı bulmuştur.¹⁰³¹

Dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için ikinci suçun önceki hükmün kesinleşmesi sonrasında işlenmesi yeterli olup, önceki suç nedeniyle hükmolunan cezanın infaz edilmiş olması gerekmemekte olup, bu durumda önceki bir suç nedeniyle hükmün kesinleşmesi sonrasında, kanunda öngörülen süre içinde yeni bir suçun işlenmesi halinde, hapis veya adli yaptırım cezası şeklinde seçimlik yaptırım öngörülmesi halinde hapis cezasına hükmolunacak ve

¹⁰²⁶Y. 11. CD. 27.03.2017 T. ve 2016/5330 E., 2017/2239 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

¹⁰²⁷Bknz. TCK M. 58.

¹⁰²⁸Ankara BAM 3. CD. 19.6.2017 T., 2017/768 E., 2017/903 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019). Bknz. TCK M. 58/5.

¹⁰²⁹Y. 11. CD. 27.11.2017 T., 2017/14587 E., 2017/8236 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁰³⁰Y. 11. CD. 3.12.2018 T., 2017/1968 E., 2018/9754 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Y. 7. CD. 4.7.2017 T., 2014/30657 E., 2017/5614 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

¹⁰³¹Y. 11. CD. 22.11.2018 T., 2016/10199 E., 2018/9423 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

ceza mükerrire özgü infaz rejimine göre çektirilecek, ikinci defa tekerrür durumunda ise hükümlü koşullu salıvermeden faydalanamayacak ve denetimli serbestlik tedbiri uygulanacaktır.¹⁰³²

Bu bağlamda sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili halinde vergi kaçakçılığı suçu üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, söz konusu suç nedeniyle mahkûmiyet durumunda, cezanın infazından itibaren üç yıl içinde her hangi bir suçun işlenmesi halinde fail hakkında tekerrür hükümleri uygulanmalıdır. Ancak vergi kaçakçılığı suçu kapsamında kişinin fiili işlediğinde on sekiz yaşını doldurmamış olması halinde, TCK M. 58/5 gereği, söz konusu suç nedeniyle hakkında tekerrür hükümleri uygulanmaz.

4.2.2.6 Sınır dışı edilme tedbiri

TCK’ de güvenlik tedbiri kapsamında sınır dışı edilme de düzenlenmiştir.¹⁰³³ Buna göre hükmü gereği, vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis cezasından mahkûm edilen yabancı kişinin, koşullu salıverilmeden yararlandıktan ve her halde cezasının infazından sonra, sınır dışı edilmesinin değerlendirilmesi için durumu İçişleri Bakanlığına bildirilir.

4.2.2.7 Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri

Ceza hukuku bakımından hareket yeteneğine sadece insan sahip olduğundan, tüzel kişilerin hareket yeteneği bulunmadığından, tüzel kişiler suç faili de olamaz.¹⁰³⁴ Bu kapsamda TCK’ de de tüzel kişilere ceza yaptırımını uygulanamayacağı hükme bağlanmıştır.¹⁰³⁵

Buna karşın toplumsal ve ekonomik hayatta katılımlarındaki boyut da göz önüne alınarak,¹⁰³⁶ tüzel kişilere yaptırım olarak, ceza hukuku anlamında ceza niteliği olmayan güvenlik tedbirleri uygulanabilmektedir.¹⁰³⁷

¹⁰³² Y. 11. CD. 4.7.2008 T., 2008/5042 E., 2008/7221K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Bknz. Ankara BAM 15. CD. 9.10.2017 T., 2017/1840 E., 2017/1938 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); YCGK. 12.7.2011 T., 2011/7-173 E., 2011/174 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); 5275 S. Kanun M. 104, 105/A. Tekerrürün içtimadan farklına dair açıklama için Bknz. Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 374.

¹⁰³³ Bknz. TCK M. 59.

¹⁰³⁴ Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 233. Gerçek kişilerin tüzel kişi adına işledikleri suçlar nedeniyle (gerçek kişilerin suçun faili olabildiğinden) suçu işleyen gerçek kişiler cezalandırılır: Taner, 1953, **a.g.k.**, 297-298.

¹⁰³⁵ TCK M. 20/2. Bu şekildeki bir yaptırımın öngörülmesi, tüzel kişi adına iş yapanların kişilerin daha özenle seçilmesinde ve söz konusu kişilerin daha dikkatli olmalarına yarar sağlar: N. Centel (2016). Ceza hukukunda tüzel kişilerin sorumluluğu-şirketler hakkında yaptırım uygulanması. *AÜHFD*. 65 (4). 3325-3326.

¹⁰³⁶ Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 234, 238. Bknz. TCK M. 20/2

¹⁰³⁷ Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 168.

Bu nedenle TCK' de tüzel kişiler hakkında suç nedeniyle kanunda yer verilen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.¹⁰³⁸ Buna göre kamu kurumunun verdiği izne dayanarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin kanunda öngörülen şartların¹⁰³⁹ bulunması halinde, iznin iptaline karar verilir. Ayrıca müsadere hükümleri, yararına suç işlenen özel hukuk tüzel kişisi hakkında da uygulanır. Buna karşın bahse konu tedbirlerin uygulanması işlenen fiile göre daha ağır sonuç ortaya çıkarabilmesi halinde, hâkim bu tedbirlere hükmetmeyebilir.¹⁰⁴⁰ Dolayısıyla bu durumda hâkime takdir hakkı tanınmıştır.

TCK kapsamında (TCK M. 60/1) güvenlik tedbiri olarak öngörülen faaliyet izninin iptalinin uygulanabilmesi için a) özel hukuk tüzel kişisine belli bir faaliyette bulunması için kamu kurumunca verilmiş olan bir izin bulunması, b) söz konusu iznin sağladığı yetkinin kötüye kullanılmasıyla tüzel kişi yararına kasıtlı suç işlenmesi, c) suçla kamu tarafından verilen iznin kullanılması arasında nedensellik ilişkisi bulunması, d) özel hukuk tüzel kişisi organ veya temsilcisinin anılan suçun işlenmesine iştirak etmeleri gerekmektedir.¹⁰⁴¹

Dolayısıyla söz konusu koşulların bulunması halinde tüzel kişi hakkında güvenlik tedbiri uygulanmalıdır. Yargıtay, suçtan yararına haksız menfaat sağlanan tüzel kişi hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunması gerektiğinden, tüzel kişi şirket hakkında TCK M. 60 kapsamında güvenlik tedbiri uygulanmamasının hukuka uygun olmadığına karar vermiştir.¹⁰⁴²

Bahse konu koşulların (TCK M. 60/1) bulunmaması halinde ise tüzel kişi hakkında güvenlik tedbirinin uygulanamayacağı tabiidir. Aksi takdirde koşullar bulunmadan söz konusu tedbirinin uygulanması yasaya aykırılık teşkil eder. Yargıtay, isnat edilen suçun şirketin faaliyet alanındaki işlerle doğrudan ilgili olmaması, diğer bir ifadeyle suçun anılan şirketin faaliyeti çerçevesinde işlenmemesi halinde tüzel kişi hakkında TCK kapsamında (TCK M. 60/1) yer alan güvenlik tedbiri uygulanamayacağına dair karar vermiştir.¹⁰⁴³

¹⁰³⁸TCK M. 20/2.

¹⁰³⁹Organ veya temsilcisinin iştirakiyle ve söz konusu iznin vermiş olduğu yetkinin kötüye kullanılmasıyla tüzel kişi yararına işlenmiş olan kasıtlı suçtan mahkûmiyet durumunda.

¹⁰⁴⁰Bknz. TCK M. 60.

¹⁰⁴¹TCK M. 60 gerekçesi.

¹⁰⁴²Y. 5. CD. 14.01.2013 T., 2012/11217 E., 2013/325, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019)

¹⁰⁴³Y. 19. CD. 2015/15616 E., 2016/3831 K., www.lebbyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019). Bknz. Y. 10. CD. 23.2.2009 T., 2007/9658 E., 2009/2654 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019)

Bu bağlamda TCK' de düzenlenen kamu kuruluşları tarafından verilen faaliyet izninin iptali, müsadere kurumu ile idari para cezası tüzel kişiler hakkında uygulanabilen yaptırımlar iken, adli para cezası ise tüzel kişilere uygulanacak yaptırım arasında yer almamaktadır.¹⁰⁴⁴

4.2.3 Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan haller

Ceza hukuku açısından hareket, suç tipinde düzenlenen ve suç tipindeki neticenin oluşmasına neden olan iradi harekettir.¹⁰⁴⁵ Ceza vermenin nedeni kusur olduğundan, ceza hukukunun temel kavramlarından olan kusurluluk olmadan ceza verilemez.¹⁰⁴⁶ Zira cezanın meşru olması failin ceza normunu ihlaline karşı kefarete olmasına dayandığından, failin normu anlayamaması ve norma uygun olarak eylemde bulunmaması nedeniyle faile ceza uygulanması anlamlı değildir.¹⁰⁴⁷ Bu nedenle toplumsal fayda düşüncesiyle uygulanacak olan ceza, ancak suçlunun sorumlu tutulabileceği ve cezayı hak ettiği kabul edilebilecek bir kişiye uygulandığında adalete uygun olduğu kabul edilebilir.¹⁰⁴⁸

Failin kusurlu olabilmesi için, isnat yeteneğinin olması, somut olayı kusurlu hareketle işlemesi ve kusurluğu kaldıran bir sebebin bulunmaması gerekmektedir.¹⁰⁴⁹ Dolayısıyla hareketin faile isnat edilememesi diğer bir ifadeyle failin kusurunun bulunmaması halinde, hareketin tipik ve hukuka aykırı olması durumunda da ceza hukuku açısından failin sorumluluğu bulunmamaktadır.¹⁰⁵⁰

Bu bağlamda TCK' de ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebepler hükme bağlanmıştır. Buna göre TCK' de, a) kanunun hükmü ve amirin emri, b) meşru savunma ve zorunluluk hali, c) hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, d) sınırın aşılması, e) cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, f) haksız tahrik, g) hata¹⁰⁵¹, h) yaş küçüklüğü, ı) akıl hastalığı, j) sağır ve

¹⁰⁴⁴N. Centel (2016). Ceza hukukunda tüzel kişilerin sorumluluğu-şirketler hakkında yaptırım uygulanması. *AÜHFĐ*. 65 (4), 3325-3326. Bknz. TCK M. 60; Kabahatler Kanunu M. 43/A.

¹⁰⁴⁵Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 162.

¹⁰⁴⁶Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 342.

¹⁰⁴⁷Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 40-41.

¹⁰⁴⁸Taner, 1953, **a.g.k.**, 77.

¹⁰⁴⁹Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 238.

¹⁰⁵⁰Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 235. Ayrıca Bknz. Y. 11. CD. 14.01.2015T., 2013/3730 E., 2015/459 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017); Y. 11. CD. 30.03.2017 T., 2016/5900 E., 2017/2381 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); 5237 S. Kanun M. 7; 5252 S. Kanun M. 9; 765 S. Kanun M. 102/4, M. 104/2.

¹⁰⁵¹TCK M. 4, TCK M. 30/4 hükmüyle yumuşatılmış olup, bu kapsamda yanıltılma halinde kasıt unsuru olmadığından kaçakçılık suçu da meydana gelmiş olmaz: Y. Karakoç (2016). *Vergi Ceza Hukuku: genel kısım-vergi kabahatleri-vergi suçları*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 326.

dilsizlik, k) geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma, söz konusu nedenler kapsamında düzenlenmiştir.¹⁰⁵²

Buna göre vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde, koşulların bulunması halinde söz konusu hükümler uygulanması gerekmektedir. Bununla birlikte söz konusu suçun hukuksal yapısı gereği, kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, sınırın aşılması, haksız tahrik hükümlerinin uygulanması mümkün görülmemektedir.

Ancak istisnai durumlarda, şartların oluşması halinde cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, hata, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma hallerine dair hükümlerin uygulanması mümkündür. Örneğin, sahte fatura kullanmaya cebir yoluyla suça iştirak ettirilen kişiye (TCK M. 28 gereği), fiili nedeniyle ceza verilmez. Aynı şekilde bahse konu suça iştirak ettirilen oniki yaşını doldurmamış kişiye de (TCK M. 31 gereği), ceza verilmez.

4.2.4 Cezayı Etkileyen Haller

Ceza hukuku kapsamında cezayı etkileyen haller kapsamında, kanunda öngörülen hapis cezasına seçenek yaptırımlar, erteleme, adli para cezası, koşullu salıverme hali sayılabilir.

4.2.4.1 Hapis cezasına seçenek yaptırımlar

Kısa süreli hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesinin meydana getirdiği sakıncalar nedeniyle, söz konusu hapis cezasına mahkûm olanın infaz kurumuna girmesine engel olan kanunda belirtilen seçenek yaptırımların uygulanabilmektedir.¹⁰⁵³ Bahse konu seçenek yaptırımlardan birine hükmedilmesi halinde, söz konusu yaptırımın gereğine uygun hareket eden kişi hakkında ceza infaz edilmeyecek ve söz konusu cezaya mahkûmiyete bağlı olan hukuki sonuçlar da meydana gelmeyecek.¹⁰⁵⁴ Bu kapsamda adli para cezası da seçenek yaptırım içinde yer almaktadır. AYM kararında, hangi fiilin suç olacağı ve suç kabul edilen fiile ne tür ve miktarda

¹⁰⁵²TCK M. 24-33. Bknz. AYM 19.02.2009 T., 2007/91 E., 2009/25 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019)

¹⁰⁵³TCK M. 50 Gerekçe; Kamuya yararlı bir işte çalıştırılma kararı için İnfaz Yasası'nı da öngörülen prosedüre (M. 105/2) uyulmaması halinde, verilen hükmün hukuka aykırı olur: YCGK. 29.04.2008 T., 2008/7-80 E., 2008/93 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Bknz. 5275 S. Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun M. 105, 109; 2006/10218 Ceza İnfaz Kurumlarının Yönetimi ile Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Tüzük M. 51; TCK M. 50.

¹⁰⁵⁴TCK M. 50 gerekçesi.

ceza verileceğinin belirlenmesinin ceza siyasetinin konusu olduğundan, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilmesinde de suçun cinsine göre farklı düzenlemelerin öngörülmesinde yasa koyucunun takdir yetkisi bulunduğu, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezasına çevrilebilmesinin çağdaş ceza hukukunun kabul ettiği, kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların sakıncalarını ortadan kaldırma ve cezanın bireyselleştirilmesi kapsamında öngörülen düzenlemelerden olduğu hususuna yer vermiştir.¹⁰⁵⁵

Bu bağlamda anılan seçenek yaptırımların kısa süreli hapis cezası gerektiren fiillere uygulanabilir. Hükmedilen ceza bir yıl veya daha az süreli hapis cezası ise kısa süreli hapis cezası olarak belirtilmiştir (TCK M. 49/2). Bu nedenle VUK M. 359/b kapsamında faturada sahtecilik fiiline uygulanacak yaptırım da üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak öngörüldüğünden, söz konusu fiil nedeniyle uygulanacak yaptırımın bahse konu seçenek yaptırımlara çevrilmesi mümkün değildir.

4.2.4.2 Erteleme

İşlenen suç nedeniyle iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, kanunda öngörülen şartların¹⁰⁵⁶ bulunması halinde, kişinin cezasının ertelenebilir (TCK M. 51/1). Bu nedenle sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde kanunda cezanın alt sınırı 3 (üç) yıl olarak belirlendiğinden, söz konusu fiil nedeniyle hükmolunan ceza ertelenemez.

Bununla birlikte TCK' de fiili işlediği sırada on sekiz yaşının doldurmamış veya altmışbeş yaşının bitiren kişiler hakkında, ertelemeye esas sürenin üst sınırının üç yıl olduğu belirtildiğinden, bahse konu kişilerin fiili nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi halinde, haklarında hükmolunan cezanın (sonuç cezanın) üç yıl olması halinde, bahse konu ceza ertelemeye konu olabilir. Yargıtay, tekrar suç işlemeyeceğine dair mahkemede kanaatin oluşması halinde, TCK M. 51. kapsamında hükmolunan hapis cezasının ertelenmesinde, sahte fatura kullanma suçunda somut kamu zararı bulunup bulunmadığı, bulunmakta ise zararın karşılanıp karşılanmadığının araştırılması sonrasında hüküm kurulması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵⁵AYM 26.09.2002 T., 2001/345 E., 2002/86 K. (01.03.2003 T. ve 25035 S. RG), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁰⁵⁶Bknz. Y. 11. CD. 07.11.2017 T., 2016/9735 E., 2017/7530 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.05.2019); Y. 21. CD. 29.11.2016 T., 2016/7957 E., 2016/7269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15/02/2018); Y. 11. CD. 31.03.2016 T., 2014/417 E., 2016/3017 K. www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

¹⁰⁵⁷Y. 21. CD. 29.11.2016 T., 2016/7957 E., 2016/7269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15/02/2018). Bknz. TCK M. 51/3; Y. 11. CD. 31.03.2016 T., 2014/417 E., 2016/3017 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

4.2.4.3 Adli para cezası

Ceza hukukunda hürriyeti bağlayıcı cezalar ilk akla gelen cezalar olmasına karşın, bir takım suçlarda (ekonomik niteliği öne çıkan bazı suçlarda olduğu gibi) para cezasının uygulanması daha uygun olabilir.¹⁰⁵⁸ Bu bağlamda her türlü suç için para cezası aslı veya tamamlayıcı olarak verilebilir.¹⁰⁵⁹

Bu bağlamda adli para cezası TCK' nin yaptırımlar kısmının (üçüncü kısım) cezalar başlıklı birinci bölümünde; cezanın infazı ise 5275 S. Kanun' da (İnfaz Kanun' da) hükme bağlanmıştır.¹⁰⁶⁰

Dolayısıyla VUK' ta hükme bağlanan vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması ise adli para cezası niteliğinde olmayıp, idare tarafından kesilen nispi para cezası¹⁰⁶¹ niteliğinde bir para cezasıdır.

Buna karşın söz konusu fiilin VUK kapsamında suç oluşturmaması halinde, sahte faturanın kullanmayla hazinenin kaybı oluşması durumunda fiil genel ceza normu niteliğindeki TCK' nin 158/1-e' de düzenlenen kamu kurum ve kuruluşlarının zararına işlenen nitelikli dolandırıcılık suçu olarak değerlendirilebilir. Bu durumda ise nitelikli dolandırıcılıkta adli para cezası belirleme için TCK M. 158/1 gereği suçtan elde edilen gelir miktarı belli ise suçtan elde edilen menfaatin iki katından az olamayacak şekilde adli para cezası hükmedilmelidir. Bununla beraber söz konusu hükmün uygulanabilmesi için suçtan elde edilen haksız menfaat miktarı belli olmalıdır.¹⁰⁶² Bu şekilde suçun işlenmesinden elde edilen menfaatin fazla olması durumunda, adli para cezasının unsuru olan gün bakımından getirilen sınırlama önem taşımamaktadır (TCK M. 52, 61). Bu nedenle TCK M. 3 ve M. 158/1 gereği nitelikli dolandırıcılık suçlarında sonuç ceza, suçtan elde edilen haksız menfaatin iki katından az olamaz.¹⁰⁶³ Söz konusu Kanun' un 158. Maddesinin 1. fıkrası gereği, belirlenen adli para cezasının da suçtan elde edilen menfaatin iki katından az olamayacağı hükmü, VUK' ta vergi ziyainın üç kat olarak uygulanmasına dair düzenlemeye (VUK M. 344) benzetmektedir.

Bankacılık Kanunu' nda da zimmet suçunun hileli davranışlarla işlenmesi hâlinde hürriyeti bağlayıcı ceza yanında adli para cezasının uygulanacağı, söz konusu cezanın zararın üç katından

¹⁰⁵⁸İçel, 2016, **a.g.k.**, 630-631.

¹⁰⁵⁹Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 585. Bknz. Centel, Zafer ve Çakmut, 2014, **a.g.k.**, 548-549; Demirbaş, 2014, **a.g.k.**, 621; Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 713-718; Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 436.

¹⁰⁶⁰Bknz. TCK M. 52; 5275 S. Kanun M. 106.

¹⁰⁶¹Nispi para cezaları, kanun tarafından daha öncesinden belirlenmeyip fail tarafından elde edilen faydayla veya neden olunan zararla orantılı belirlenen para cezasıdır: Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 718.

¹⁰⁶²YCGK. 12.02.2013 T., 2012/15-1364 E., 2013/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

¹⁰⁶³YCGK. 12.02.2013 T., 2012/15-1364 E., 2013/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

az olamayacağı, zararın ödenmemesi durumunda mahkemenin tarafından re' sen ödettirilmesine hükmolunacağına dair düzenlemeye yer verilmiştir.¹⁰⁶⁴

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu' nda ise anılan kanun kapsamındaki kaçakçılık suçlarının aldatici fiillerle işlenmesi halinde cezai yaptırım olarak iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası (on bin güne kadar) cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.¹⁰⁶⁵ Buna ek olarak TCK M. 212 yer verilen hükme benzer bir düzenlemeyle, 5607 S. Kanunda tanımlı suçların belgede sahtecilikle işlenmesi durumunda ayrıca bu suç nedeniyle de cezanın hükmolunacağı düzenlenmiştir.¹⁰⁶⁶ Bu bağlamda sahte faturayla 5607 S. Kanun M. 3/2' de tanımlanan suçun işlenmesi halinde bahse konu maddede yer alan adli cezanın yanında, belgede sahtecilik nedeniyle de TCK kapsamında ayrıca cezai yaptırım uygulanmalıdır.

Bu kapsamda VUK' ta da hürriyeti bağlayıcı ceza yanında, suçtan elde edilen menfaatin veya suç nedeniyle uğratılan vergi ziyanının üç katından aşağı olamamak adli para cezasına uygulanmasına yönelik düzenleme yapılması uygun olacaktır.

4.2.4.4 Koşullu Salıverme

Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu' nda, belirli şartlarda infaz süresini iyi halde geçiren mahkûmun koşullu salıverilmesi düzenlenmiştir. Buna göre süreli hapis cezasına mahkûmiyet halinde cezanın öngörülen kısmının (2/3' ünün) infaz kurumunda çekilmesi durumunda, mahkûm koşullu salıverilmeden yararlanabilir.¹⁰⁶⁷ Tekerrür halinde ise süreli hapis cezasının infaz kurumunda çekilme süresi daha fazla (3/4) belirlenmiştir.¹⁰⁶⁸ İkinci defa tekerrür durumunda ise hükümlünün koşullu salıvermeden faydalanamayacağı hükme bağlanmıştır.¹⁰⁶⁹

Bu bağlamda VUK gereği vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle mahkûm olan kişi, koşulları sağlaması halinde, cezasının kanunda

¹⁰⁶⁴Bknz. 5411 S. Kanun M. 160/2.

¹⁰⁶⁵Bknz. 5607 S. Kanun M. 3.

¹⁰⁶⁶Bknz. 5607 S. Kanun M. 4/5.

¹⁰⁶⁷Bknz. 5275 S. Kanun M. 107/1, 5237 S. Kanun M. 49. Örgütlü suç nedeniyle süreli hapis cezasının mahkumiyet halinde ise cezanın 3/4 ' ünün infaz kurumunda çekilmesi gerekmektedir (5275 S. Kanun M. 107/4).

¹⁰⁶⁸Bknz. 5275 S. Kanun M. 108/1.

¹⁰⁶⁹Bknz. 5275 S. Kanun M. 108/3; Y. 11. CD. 4.7.2008 T., 2008/5042 E., 2008/7221K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019); Ankara BAM 15. CD. 9.10.2017 T., 2017/1840 E., 2017/1938 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019). Ayrıca TCK' de hükme bağlanan "*Devletin Güvenliğine Karşı Suçlar*" "*Anayasal Düzene ve Bu Düzenin İşleyişine Karşı Suçlar*" ile "*Milli Savunmaya Karşı Suçlar*" kapsamındaki suçlardan birinin örgüt faaliyeti içinde işlenmesinden dolayı ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm olan kişi, koşullu salıverilme hükümlerinden faydalanamayacağı hükme bağlanmıştır (5275 S. Kanun M. 107/16).

öngörülen kısmını infaz kurumunda çekmesi sonrasında koşullu salı verme hükmünden yararlanabilir.¹⁰⁷⁰

4.2.5 Sahte fatura kapsamında dava ve cezayı sonlandıran haller

Dava ve cezayı sonlandıran haller, ölüm, af, zamanaşımı, ön ödeme, hükmün açıklanmasının geriye bırakılması, infaz, pişmanlık ve ıslah kurumu sayılabilir. Ancak vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin işlendiğinin sübutu halinde, sanığa üç yıldan beş yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğünden, bahse konu yaptırım nedeniyle, uzlaştırma, önödeme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumları söz konusu fiil nedeniyle işlenen suça uygulanamaz.

Zira CMK' de uzlaştırma kurumuna başvurulabilecek suçlar kanunda ayrıntılı olarak hükme bağlanmış olup (CMK M. 253), buna göre VUK M. 359/b kapsamında faturada sahtecilik nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu, uzlaştırma kurumu kapsamında yer alan suçlardan değildir.¹⁰⁷¹

Önödeme kurumu da uzlaşma kapsamında yer alan suçlar hariç olmak üzere yalnız adli para cezası gerektiren veya kanunda öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı üç ayı geçmeyen suçlarda, fail hakkında kamu davası açılmamasına yönelik bir düzenlemedir (TCK M. 75).¹⁰⁷² Bu bağlamda VUK M. 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu önödeme kapsamında yer almamaktadır.

Kurulan hükmün sanık hakkında hukukî sonuç doğurmamasını ifade eden hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumu, hükmolunan cezanın iki yıl (2) veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması ve kanunda belirlenen koşulların bulunması halinde, karar verilebilir.¹⁰⁷³ Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili için VUK' ta üç yıldan beş yıla kadar ceza öngörüldüğünden, CMK hükmü gereği (CMK M. 231/5), söz konusu fiil nedeniyle suçun sübutuna kanaat getirildiği takdirde hükmün açıklanmasının geri bırakılmamasına karar verilemez.

¹⁰⁷⁰Bknz. 5275 S. Kanun M. 107/1, 108/1-c.

¹⁰⁷¹Bknz. AYM 28.12.2017 T., 2017/140 E., 2017/177 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

¹⁰⁷²Bknz. AYM 28.12.2017 T., 2017/140 E., 2017/177 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019)

¹⁰⁷³CMK M. 231/5. Bknz. YCGK. 03.02.2009 T., 2008/11-250 E., 2009/13 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017); Y. 21. CD., 29.11.2016 T., 2016/7957 E., 2016/7269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15/02/2018); YCGK., 23.1.2018 T., 2015/8-962 E., 2018/16 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019); Y. 11. CD., 13.02.2014 T., 2012/22266 E., 2014/2545 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); 5018 S. Kanun M. 71.

Bahse konu düzenlemeler dışındaki, ölüm hali, infaz, af, dava ve ceza zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah kurumuna dair düzenlemeler VUK M. 359/b kapsamında faturada sahteciliğe dair suçlar bakımından etki gösteren düzenlemelerdir. Aşağıda söz konusu kurumlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4.2.5.1 Ölüm hali

Sanığın ölümü halinde, açılan kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Bununla birlikte müsadereye tabi eşya ile maddi menfaatler hakkında davaya devam edilerek, müsadere kararı verilebilir. Hükümlünün ölümü durumunda ise hapis ve infaz edilmemiş olan adli para cezaları ortadan kalkar. Buna karşın müsadere ve yargılama giderine dair ölümden önce kesinleşen hüküm, infaz edilir (TCK M. 64).

Yargıtay, suç oluşturan fiilin failinin ölmesi halinde, cezaların şahsiliği ilkesi gereği, başkası sorumlu tutulamayacağından, ölümle birlikte suçtan sorumlu tutulabilecek kişi de bulunmadığı, bu nedenle ölümle birlikte devletin suçla ortaya çıkan cezalandırma sorumluluk ve yetkisinin sona erdiği, bununla birlikte TCK' de hükümlü ile sanığın ölümüne dair farklı neticelerin öngörüldüğü, TCK M. 64 gereği, sanığın ölümü halinde kamu davası düştüğü, ancak niteliği itibarıyla müsadereye tâbi eşya ve yararlar ilgili olarak yargılamaya devam edileceği, hükümlünün ölümü durumunda ise cezanın ortadan kaldırılmasına karar verileceği, fakat müsadere ve yargılama giderine ilişkin hükmün infaz olunacağı, bu bağlamda kamu davasının açılmasından önce şüphelinin ölmesi halinde, kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmesi gerekirken, kamu davasının açılması sonrasında sanığın ölmesi durumunda ise mahkeme tarafından davanın düşmesine karar verilmesi gerektiği, bu nedenle de ölüm öncesinde tahsil edilen para cezasının mirasçılara iade edilmez iken, tahsil edilmeyen para cezalarının ise mirasçılardan istenmeyeceği, ancak müsadere ve yargılama giderine ilişkin hükmün ölümden önce kesinleşmiş olması halinde infaz olunacağı yönünde karar vermiştir.¹⁰⁷⁴

Sanığın vefat etmesi nedeniyle, TCK M. 64/1. uyarınca kamu davasının düşürülmesi gerekmektedir.¹⁰⁷⁵ Yargıtay kararında, sanığın ölümünün kesin olarak tespiti halinde TCK M. 64/1 ve CMK M. 223/8 uyarınca vergi kaçakçılığı suçuna (sahte fatura düzenleme) dair kamu davası düşürülmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.¹⁰⁷⁶ Yargıtay diğer bir kararında, sanığın direnme

¹⁰⁷⁴YCGK. 01.12.2015 T., 2015/1-801 E., 2015/431 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019).

¹⁰⁷⁵Y. 11. CD. 13.02.2014 T., 2012/22266 E., 2014/2545 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

¹⁰⁷⁶Y. 11. CD. 11.10.2017 T., 2016/1873 E., 2017/6583 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

kararından önce öldüğünün belirtilmesi karşısında, söz konusu hususun araştırılarak sonuca göre TCK' nin M. 64 (sanığın veya hükümlünün ölümü başlıklı) ve CMK M. 223 (duruşmanın sona ermesi ve hüküm başlıklı) uyarınca hüküm verilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁰⁷⁷ Aynı şekilde gaiplik kararı halinde de davanın düşmesi, ceza infazının sonlanmasına dair karar verilmelidir.¹⁰⁷⁸

Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu isnat edilen sanığın ölüm hali, kamu davasının düşürülmesi nedenidir. Fakat müsadereye tabi eşya ile maddi menfaat hakkında davaya devam edilerek müsadereye hükmolunabilir. Buna karşın söz konusu suçtan hükümlü olan kişinin ölümü halinde ise hapis ve infaz edilmeyen adlî para cezasını ortadan kaldırır. Bununla birlikte müsadere ve yargılama giderine dair ölümden önce kesinleşen hüküm infaz edilir.¹⁰⁷⁹

4.2.5.2 İnfaz

Ceza ve güvenlik tedbirinin infazına ilişkin usûl ve esaslar 5275 S. Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun' da düzenlenmiştir. Bahse konu Kanun gereği ceza mahkemesi kararının infazı için mahkûmiyet hükmü kesinleşmelidir.¹⁰⁸⁰ Kesinleşen söz konusu kararın anılan İnfaz Kanunu çerçevesinde infaz edilmesiyle de ceza sonlanmış olur.

4.2.5.3 Af

Türkiye Büyük Millet Meclisi, genel ve özel af ilânına karar¹⁰⁸¹ verebilir.¹⁰⁸² Bu kapsamda TCK' de genel af ve özel affa dair düzenleme yapılmıştır. Genel af ve özel af affin doğurduğu sonuç bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre genel afta, kamu davasının düşmesi ve hükmolunan cezanın bütün neticeleriyle birlikte ortadan kalması söz konusu iken; özel afta hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilmesi veya çektirilecek süresinin kısaltılması ya da cezanın adlî para cezasına çevrilmesi söz konusu olup, cezaya bağlı olan veya hükümde yer alan hak yoksunluklarının etkisi devam ettirmektedir.¹⁰⁸³

¹⁰⁷⁷YCGK. 25.10.2016 T., 2016/11-907 E., 2016/381 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

¹⁰⁷⁸Y. Karakoç (2016). *Vergi Ceza Hukuku: genel kısım-vergi kabahatleri-vergi suçları*. Ankara: Yetkin Yayınları. s. 331.

¹⁰⁷⁹Bknz. TMK M. 31, TCK M. 64.

¹⁰⁸⁰Bknz. 5275 S. CGTİHK M. 1, 4.

¹⁰⁸¹Üye tamsayısının (altıyüz milletvekilinin) beşte üç çoğunluğunun kararıyla. Bknz. AY M. 75, M. 87.

¹⁰⁸²AY M. 87. Ayrıca Cumhurbaşkanına sürekli hastalık, sakatlık ve kocama nedeniyle kişilerin cezalarının hafifletme veya kaldırılma yetkisi bulunmaktadır (AY M. 104).

¹⁰⁸³Bknz. TCK M. 65.

Dolayısıyla özel afta, genel aftan farklı olarak, cezaya bağlı veya hükümde yer alan hak yoksunlukları etkisini devam ettirmekte, bu nedenle affin içeriğine göre bahse konu yaptırımın infaz şekli veya süresi değişmekte iken, cezaya bağlı olan veya hükme konu olan hak yoksunlukları bakımından anılan affin etkisi bulunmamaktadır.

Bu bağlamda genel af halinde vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle açılan kamu davası düşer ve hükmolunan ceza bütün sonuçlarıyla ortadan kalkar. Özel afta ise hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilmesi veya infaz kurumunda çektirilecek süresinin kısaltılması (ya da cezanın adlî para cezasına çevrilebilmesi) söz konusu olabileceği hükme bağlandığından, VUK M. 359/b kapsamında işlenen suçun özel af kapsamında yer alması halinde cezanın infaz kurumunda çektirilmesine son verilmesi veya infaz kurumunda çekilecek olan sürenin kısaltılması söz konusu olur.

Örneğin 4811 S. Vergi Barışı Kanunu (M. 14) ile VUK M. 359 da sayılan fiilleri kanunda öngörülen süreden önce işleyenler hakkında suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasındakiler için takibat yapılmayacağı, açılan kamu davalarını ise ortadan kaldırılacağı ve kesinleşen mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre sahte belge kullananlar ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan söz konusu kanundan faydalanabilecektir. Bunun için anılan kanunda bahse konu düzenlemeden faydalanabilmek için kaçakçılık suçu nedeniyle sebep olunan vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, salınan vergi ve kesilen ceza ile gecikme faizi ve zamlarının belirlenen sürede tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargıda dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu düzenlemede VUK M. 359 kapsamında sahte belge düzenleyenler ile sahte belge basanlar bahse konu hüküm kapsamına alınmamıştır.¹⁰⁸⁴ Bahse konu kanunla sahte fatura düzenleme fiili kapsamında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yargılama yetkisinden, şayet fiil hakkında mahkûmiyet kararı verilmesi halinde ise cezanın infazından vazgeçilmiş olduğundan, söz konusu düzenleme genel af niteliğindedir. Bu nedenle söz konusu düzenlemeyle VUK M. 359 kapsamında sahte fatura düzenleme ve sahte fatura basma fiilleri dışındaki vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan fiiller genel af kapsamında hükme bağlanmıştır.

¹⁰⁸⁴Bknz. 4811 S. Kanun M. 14; Y. 11. CD., 1.11.2004 T., 2003/10305 E., 2004/7987 K. www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

Ancak genel af yasaları kapsamında vergi affına dair düzenlemelere de yer verilmesi halinde ceza hukukunda affa ilişkin yaklaşımın vergi affını da etkilemesiyle vergi affının yükümlülere merhamet ya da lütuf aracı olarak bakılmasına ve fiillerin ceza hukuku bakımından değerlendirilerek affın vergiye ilişkin yönünün gözden kaçmasına neden olmaktadır.¹⁰⁸⁵ Ayrıca sık sık af düzenlemesi yapmanın bir takım olumsuz sonuçlar meydana getirmektedir. Buna göre genel ahlak nasıl toplumsal ve bireysel ahlak olarak ele alınabiliyorsa, vergi ahlakı da aynı şekilde ele alınabileceğinden,¹⁰⁸⁶ çok sık af çıkarılması suç işleme alışkanlığının oluşmasına neden olmaktadır.¹⁰⁸⁷ Bu bedenle de vergi kaçakçılığı suçunun da içinde bulunduğu ceza normları için sık sık af kapsamına alınması vergi kaçakçılığı suçu işleme alışkanlığının oluşmasına neden olabileceğinden, vergi kaçakçılığı konusunda af kanunu çıkartılırken bu husus da göz önünde bulundurulmalıdır.

4.2.5.4 Dava zamanaşımı

Dava zamanaşımı TCK' de ceza ve dava düşme nedenleri arasında düzenlenmiştir.¹⁰⁸⁸ Söz konusu düzenleme, kanunda suç için öngörülen ceza göz önünde bulundurularak, düzenlenmiştir.¹⁰⁸⁹ Buna göre, dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde suçun kanundaki cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur. Zamanaşımı, tamamlanmış suçta suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçta ise son hareketin yapıldığı günden, zincirleme suçlarda ise son suçun işlendiği günden itibaren başlar.¹⁰⁹⁰ Bu bağlamda sonucu harekete bitişik suçlarda hareketin yapılmasıyla suç tamamlanacağından, zamanaşımı da o andan itibaren işlemeye başlar.¹⁰⁹¹ Ayrıca seçimlik hareketli suçlarda ise her hareketin müstakil olması nedeniyle her hareketin işlenmesiyle (ayrı bir neticenin de aranmaması durumunda) zamanaşımının işlemeye başlar.¹⁰⁹² Dolayısıyla VUK M. 359/b de seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğinden, aynı takvim yılında birden fazla sahte faturanın düzenlenmesi veya kullanılması halinde son hareketin yapıldığı tarih itibariyle zamanaşımı işlemeye başlar. Bu nedenle sahte fatura düzenleme

¹⁰⁸⁵R. Dönmez (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF. s. 254.

¹⁰⁸⁶Tosuner ve Demir, **a.g.k.**, 10.

¹⁰⁸⁷Kırbaş, 1993, **a.g.k.**, 8.

¹⁰⁸⁸Bknz. TCK M. 67/3-4.

¹⁰⁸⁹Bknz. YCGK. 13.05.2014 T., 2013/11-398 E., 2014/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.05.2019)

¹⁰⁹⁰Bknz. TCK M. 66.

¹⁰⁹¹Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 51.

¹⁰⁹²Kunter, 1954, **a.g.k.**, 18.

iddiasında, suç tarihi düzenlenen son fatura tarihi olduğundan, dava zamanaşımının belirlenmesi açısından bahse konu hususun göz önünde bulundurulmalıdır.¹⁰⁹³ Sahte fatura kullanma halinde ise, suç faturanın en son kullanım anı suç tarihi olarak kabul edilir ve zaman aşımı süresi işleme başlar.¹⁰⁹⁴

Sahte fatura düzenleme nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçunda suçun işlenme tarihi düzenlenen son fatura tarihi olduğundan dava zaman aşımı açısından son fatura tarihinin belirlenmesi önem taşımaktadır.¹⁰⁹⁵

TCK' de beş yıldan fazla olmayan hapis veya adli para cezası gerektiren suçlarda, dava zamanaşımı sekiz yıl olarak düzenlenmiştir.¹⁰⁹⁶ Bu bağlamda VUK M. 359/b kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle suç isnadında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, asli dava zamanaşımı sekiz (8) yıl (TCK M. 66/1-e), kesintili dava zamanaşımı süresi ise oniki yıldır (TCK M. 67/4). Konuyla ilgili olarak Yargıtay, zaman aşımının yargılamaya engel olduğundan, yargılama sırasında gerçekleşmesi halinde mahkeme ya da Yargıtay tarafından re' sen zamanaşımı hükümlerinin uygulanması gerektiği, bu nedenle sahte fatura düzenlemek nedeniyle suç isnadında suç tarihi faturanın düzenlenme tarihi olduğu, yerel mahkemece verilen direnme kararına konu hükmün dava zamanaşımının gerçekleşmesi nedeniyle, sanık hakkında kamu davasının düşmesine karar verilmesi gerektiğine dair karar vermiştir.¹⁰⁹⁷ Diğer bir kararda da, sahte fatura düzenleme nedeniyle suçun yasada gerektirdiği cezanın türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu dava zaman aşımı suç tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiğinden, kamu davasının düşürülmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁹⁸

Ayrıca TCK' de söz konusu zaman aşımını kesen ve durduran haller düzenlenmiştir.¹⁰⁹⁹ Zamanaşımı kesilmesi durumunda, zamanaşımı süresi tekrar işlemeye başlar. Ancak kesilme durumunda bahse konu süre kanunda öngörülen sürenin en fazla yarısına kadar uzayabilir. Yargıtay, temyiz inceleme tarihi itibarıyla zamanaşımının dolması halinde kamu davasının ortadan

¹⁰⁹³Y. 11. CD., 27.09.2017 T., 2017/8113 E., 2017/5972 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); Y. 11. CD. 11.10.2017 T., 2016/1873 E., 2017/6583 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018); Y. 11. CD. 25.05.2017 T., 2016/3988 E., 2017/4090 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

¹⁰⁹⁴Y. 11. CD. 04.12.2018 T., 2018/4993 E., 2018/9837 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019)

¹⁰⁹⁵Y. 11. CD. 01.06.2017 T., 2017/1748 E., 2017/4108 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017). Bknz. Y. 11. CD. 16.1.2017 T., 2016/4048 E., 2017/259 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

¹⁰⁹⁶Bknz. TCK M. 66.

¹⁰⁹⁷YCGK. 03.07.2018 T., 2018/11-147 E., 2018/335 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019).

¹⁰⁹⁸Y. 11. CD. 18.12.2018 T., 2018/6557 E., 2018/10565 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019).

¹⁰⁹⁹Bknz. TCK M. 67.

kaldırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁰⁰ Yargıtay, CMK gereği kovuşturmanın başlaması için iddianamenin mahkeme tarafından kabulü ya da kanuni süre içerisinde (15 gün) iade edilmemiş olması gerektiği, bu nedenle mahkeme tarafından kabul edilen ya da kabul edilmiş sayılan iddianamenin düzenlendiği tarihte dava zamanaşımının kesilmiş olacağı, mahkemenin kabul etmediği iddianamenin ise soruşturma evresini sonlandırmadığından, dava zamanaşımını kesmeyeceği yönünde karar vermiştir.¹¹⁰¹

Soruşturma ve kovuşturma yapılması, izin veya karar alınması gereken hallerde, izin veya kararın alınmasına veya hakkında kaçak olduğu hususunda karar verilen suç faili hakkındaki bu karar kaldırılincaya kadar dava zamanaşımı durur (TCK M. 67).

VUK' ta da vergi kaçakçılığı suçları kapsamında mütalaa şartı getirilmiştir. Buna göre yaptıkları incelemede vergi kaçakçılığı suçunun (VUK M. 359) işlendiğinin tespiti halinde durumun öngörülen kişi/makam tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi zorunlu tutulmuş; söz konusu suçların işlendiğini öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığının vergi dairesinden inceleme talep edeceği hükme bağlanmıştır. (VUK M. 367). Bu nedenle incelemenin cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar zamanaşımı durur. İnceleme sonucunun bildirilmesi tarihinde ise duran zamanaşımı tekrar işlemeye başlar.

CMK' de TCK' deki düşme sebeplerinin varlığı halinde, davanın düşmesine karar verileceği hükme bağlanmıştır (CMK M. 223/8). Dava zamanaşımı da TCK' de ceza ve dava düşme nedenleri arasında yer aldığından, dava zamanaşımının gerçekleştiğinin belirlenmesi halinde, mahkeme tarafından davanın düşürülmesine karar verilmelidir.¹¹⁰² Yargıtay, dava zamanaşımının gerçekleşmesi halinde, kamu davasının düşmesine karar verilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁰³ Yargıtay diğer bir kararında, davayı düşüren hallerden olan dava zamanaşımının yargılamaya engel olması nedeniyle, yargılama sırasında söz konusu zamanaşımının gerçekleşmesi durumunda, mahkeme tarafından resen zamanaşımı kuralı uygulanarak kamu davasının düşmesine karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir.¹¹⁰⁴

Yargıtay, sahte fatura düzenleme nedeniyle suçun işlenme tarihinin son sahte faturanın düzenlenme tarihi olduğu, suç nedeniyle sekiz yıl olan dava zaman aşımının mahkûmiyet kararıyla

¹¹⁰⁰Y. 7. CD. 10.07.2006 T., 2005/2010 E., 2006/14043 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018).

¹¹⁰¹YCGK. 16.02.2016 T., 2014/11-315 E. ve 2016/65 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

¹¹⁰²Bknz. TCK M. 67/3-4.

¹¹⁰³YCGK. 26.05.2009 T., 2008/5-154 E., 2009/135 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹¹⁰⁴YCGK. 04.11.2014 T., 2013/11-645 E., 2014/482 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

dava zaman aşımının kesildiği, kesintili dava zamanaşımının da ceza genel kurulu inceleme tarihinden önce dolduğundan davanın düşmesine karar verilmesi gerektiğine dair karar vermiştir.¹¹⁰⁵ Yargıtay, suç konu faturanın kullanımı halinde, suç tarihi sahte faturalar hangi vergi türünde kullanılmışsa o vergi türüne göre verilmesi gereken son beyanname tarihi olduğundan, TCK gereği kanunda belirtilen cezanın üst sınırı itibariyle dava zaman aşımının suç tarihinden hüküm tarihine kadar gerçekleşmediği gözetilmeden kamu davasının düşürülmesine karar verilmesinin yasaya aykırı olduğuna karar vermiştir.¹¹⁰⁶ Yargıtay diğer bir kararında, sahte faturaların KDV beyanında kullanılması nedeniyle, sahte fatura kullanma suç tarihi 2003 takvim yılı için 26.01.2004 olduğu, sekiz yıllık dava zamanaşımının (TCK M. 66/1-e) sanığın sorgulamasıyla kesildiği, sorgu tarihinden temyiz incelemesine kadar olan sürede, sanığa yüklenen 2005 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu için dava zamanaşımının, suçun işlendiği tarihten hüküm tarihine kadar gerçekleştiğinden, yargılamaya devam edilerek hüküm kurulmasının yasaya aykırı olduğuna dair karar vermiştir.¹¹⁰⁷

Buna karşın TCK deki zamanaşımı süresi ile VUK' taki zamanaşımı süresi farklı düzenlenmiştir. Buna göre VUK' ta defter ve belgenin muhafaza süresi ve buna bağlı olarak ibraz mecburiyeti tarh zamanaşımı göz önünde bulundurularak 5 yıl olarak öngörülmüş, defter ve belgelerin ilgili olduğu takvim yılını takip eden beş yıl geçmesi, yani VUK' a göre defter ve belgelerini ibraz mecburiyeti sonrasında ancak TCK kapsamında sekiz yıllık dava açma süresi içerisinde suç isnadı halinde mütalaa istenmesi halinde TCK ve VUK' un birbirine bu yönüyle uyumlu olmaması nedeniyle sıkıntı yaşanabilir. Bu durumda yükümlü defter ve belgeleri söz konusu ibraz zorunluluğunun bitimi sonrasında kendisinden istenen defter ve belgeleri çeşitli gerekçelerle ibraz etmeyebilir. Bu durum ise sıhhatli bir incelemeye engel oluşturmaktadır.¹¹⁰⁸ Bu nedenle TTK' de düzenlenen defter ve belgelerin 10 yıl süreyle muhafazasına dair düzenleme de göz önünde alındığında, VUK' ta defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazına dair sürenin de 10 yıl olarak düzenlenmesi uygun olacaktır.

¹¹⁰⁵YCGK 18.9.2018 T., 2018/21-335 E., 2018/362 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019); VUK M. 359, TCK M. 66/1-e, 67/4, CMK M. 223/8.

¹¹⁰⁶Y. 11. CD. 04.12.2018 T., 2018/4993 E., 2018/9837 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019)

¹¹⁰⁷Y. 11. CD. 30.03.2017 T., 2016/5900 E., 2017/2381 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

¹¹⁰⁸Bknz. VUK M. 15, 113, 114, 138/2, 256, 257, 374/1; 5510 S. Kanun M. 86/2; TTK M. 64, M. 82/5.

4.2.5.5 Ceza zamanaşımı

Hükmolunan cezanın Kanunda öngörülen sürenin geçmesi halinde söz konusu ceza infaz edilemez. Bu kapsamda beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yılın geçmesiyle cezanın infaz edilmeyeceği öngörülmüştür. Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak söz konusu süre hesaplanır.¹¹⁰⁹

Ceza zamanaşımının gerçekleşmesi (TCK M. 68/1 gereği), infaza konu mahkûmiyet hükmünü ortadan kaldırmadığından sadece mahkûmiyet hükmünün infaz edilmesine engel teşkil etmektedir. Bu durumda hükmün ortadan kaldırılması şeklinde değil de mahkûmiyet hükmünün infaz edilmemesine dair karar verilmelidir.¹¹¹⁰ Yargıtay konuyla ilgili kararında suça ilişkin ceza zamanaşımı süresinin dolması nedeniyle davanın ortadan kaldırılmasına karar verilmesi halinde, sanık ceza yargılamasından beraat etmemiş olduğundan, hukuk mahkemesinde tazminata ilişkin davada söz konusu kişinin ceza yargılamasından berat ettiği gerekçesiyle reddedilmeyeceğinden, hukuk yargılamasında davanın esasına girilerek tazminata konu işlem ve eylemden sorumluluğunun olup olmadığının değerlendirilerek sonucuna göre karar verilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹¹¹¹

Bu bağlamda VUK M. 359/b gereği sahte fatura nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun sübutu halinde sanığa üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunacağından, söz konusu fiil nedeniyle meydana gelen suç nedeniyle hükmolunan ceza da on yıllık ceza zaman aşımına tabidir.

Hükmün infazı amacıyla yetkili merciinin hükümlüye yapmış olduğu tebligat veya hükümlünün bu maksatla yakalanması ile mahkûm olan kimsenin üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı suçu işlemesi halinde ceza zamanaşımı kesilir.¹¹¹² Bu nedenle VUK M. 359/b kapsamında mahkûm olan kişinin, hükmün infazı kapsamında hakkında tebligat yapılması veya yakalanması durumunda söz konusu suç için 10 yıllık ceza zamanaşımı kesilmiş olur.

4.2.5.6 Pişmanlık ve ıslah kurumu

VUK' ta pişmanlık ve ıslah kurumu hükme bağlanmıştır. Söz konusu hüküm gereği vergi kaçakçılığı suçu gerektiren fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen koşullara uygun olarak, durumu

¹¹⁰⁹Bknz. TCK M. 68. 5275 S. Kanun M. 118.

¹¹¹⁰Y. 10. CD. 07.01.2013 T., 2012/16880 E., 2013/59 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019)

¹¹¹¹Y. 16. HD. 03.03.2009 T., 2008/3913 E., 2009/1202 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019)

¹¹¹²TCK M. 71.

ilgili makama bildirenlere vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaz.¹¹¹³ Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah kurumu, ceza hukukundaki faal nedamet halinin VUK' ta düzenlenmiş halidir.¹¹¹⁴ Buna karşın TCK' de (M. 36.) faal nedamet genel olarak kabul edilmemesine karşın, vergi hukukunda cezalandırmadan ziyada vergini tahsili ön planda tutulduğundan vergi ziyai ile vergi aslının gecikme zammıyla ödenmesi halinde yükümlüye ceza verilmez.¹¹¹⁵ Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında, suç oluşturan durumu, VUK M. 371' e uygun olarak bildiren mükellef, cezai yaptırımdan kurtulmuş olur. Ancak söz konusu kurum, fiilin hukuka aykırı olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.¹¹¹⁶

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında VUK' ta düzenlenen pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için bildirimün öngörülen şartlara (VUK M. 371' deki) uygun olması gerekmektedir. Buna göre, keyfiyetin haber verme tarihinden önce herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması, dilekçenin vergi incelemesine başlanmadan veya olayı takdir komisyonuna intikalinden önce verilmesi ve dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde de beyannamenin hiç verilmemiş olması halinde beyannamenin verilmesi, eksik veya yanlış yapılması halinde ise tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçen vergilerin faizi ile birlikte 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle sanığın ikrarının işe başlama tutanağının düzenlendiği tarihte olduğu ve sanığın ikrarından itibaren 15 gün içindeki diğer yükümlülüklerini yerine getirdiğine dair bir verinin bulunmaması halinde VUK M. 371' deki söz konusu koşullar oluşmamış olur.¹¹¹⁷ Bu bağlamda örneğin, pişmanlık dilekçesi vermeden önce Emniyet Müdürlüğü tarafından daha önce fiilin tespit edilmesi halinde pişmanlık koşulları (VUK M. 371/1) gerçekleşmemiş olur.¹¹¹⁸ Yargıtay kararında da hakkında sahte fatura kullanma iddiasıyla açılan davada, dava açılması sonrasında sadece hakkında dava açılan mükellefin kullandığı faturaları kapsayan faturalara ilişkin ek beyanname verilen maddi olayda, pişmanlık hükümlerinin uygulanması bakımından yeterli olmadığı yönünde karar verilmiştir.¹¹¹⁹

¹¹¹³Bknz. VUK M. 359, 371.

¹¹¹⁴Erman, 1968, **a.g.k.**, 76; D. 7. D. 11.10.2005 T., 2002/2135 E., 2005/2362 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019) Bknz. Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 16; Karakoç, 2016, **a.g.k.**, 336; Saban, 2015, **a.g.k.**, 537; 5432 S. VUK M. 324-328; <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/07/5432-sayc4b1lc4b1-vergi-usul-kanunu-kanun-tbmm-c03105432.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.02.2018).

¹¹¹⁵R. Dönmez (1994). Pişmanlık ve ıslah kurumunun işlerliğine yönelik kuramsal tartışmalar ve bu kurumun hukuki niteliği. *Vergi Dünyası*. (157), 78.

¹¹¹⁶Z. Yıldırım (2011). *Vergi ceza hukukunda pişmanlık ve ıslah*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. s. 245.

¹¹¹⁷Y. 11. CD. 19.12.2018 T., 2016/5652 E., 2018/10635 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019).

¹¹¹⁸Y. 11. CD. 01.11.2004 T., 2003/10305 E., 2004/7987 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.05.2019)

¹¹¹⁹Y. 11. CD. 12.02.2002 T., 2002/554 E., 2002/1166 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

Dolayısıyla hakkında sahte fatura nedeniyle açılmış bir incelemenin bulunması halinde pişmanlık dilekçesinin verilme anının belirlenmesi önem taşımaktadır. Yargıtay, sahte düzenlendiği iddia olunan faturalar nedeniyle soruşturma başlandığından, adına faturalar düzenlenen dilekçeyle VUK M. 371 kapsamında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için yapılan başvurunun VUK M. 371 şartlarını taşıyıp taşımadığının belirlenmesi amacıyla, inceleme yapılacağına ilişkin yazının hangi tarihte sanığa tebliğ edildiğinin belirlenmesi, pişmanlık talebinin süresinde yapıldığının anlaşılması halinde belirlenen vergi ve gecikme zamlarının süresinde ve tamamen ödenip ödenmediğinin araştırılması gerekmektedir.¹¹²⁰

Ayrıca pişmanlık hükümlerinin uygulanması bakımından pişmanlık dilekçesi, dilekçe veren yönüyle sonuç doğurur. Yargıtay kararında, sahte fatura düzenlemek ile sahte düzenlenen faturaları kullanmak fiilleri birbirinden bağımsız olarak ayrı suçlar oluşturduğundan VUK M. 359' da pişmanlık şartlarına (VUK M. 371) olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtildiğinden, sahte faturaları kullanan tarafından vergi dairesine verilen pişmanlık dilekçesinin suça konu faturaları düzenleyenler lehine hukuki sonuç doğurmayacağı gözetilmeden, pişmanlık dilekçesi sirayet ettirilerek beraat kararı verilmesinin yasaya aykırı olduğu yönünde karar verilmiştir.¹¹²¹

4.3 Sahte fatura nedeniyle uygulanacak idari yaptırımlar

Vergi kabahati, devletin idari ve mali yapısını bozan ve para cezası yaptırımının uygulandığı fiillerdir.¹¹²² Dolayısıyla vergi cezalarıyla amaçlanan hazineye gelir sağlamak değil, cezaların önleyici ve caydırıcı etkisinden faydalanarak yükümlülerin sorumluluklarını yerine getirmelerinin sağlanması ve bu şekilde vergi kaybının önüne geçilmesidir.¹¹²³

Bu bağlamda belge düzenine uyma yükümlülüğüne dair öngörülen yaptırımlarla da kişilerin belge düzenine uyması sağlanarak vergi gelirinin güvence altına alınması amaçlanmaktadır.¹¹²⁴ Belge düzeni kapsamında VUK' ta fatura düzenleme, kullanma, saklanma zorunluluğu

¹¹²⁰Y. 11. CD. 22.12.2004 T., 2003/14902 E., 2004/9835 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹¹²¹Y. 11. CD. 31.5.2005 T., 2003/12589 E., 2005/3086 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹¹²²Bayraklı, 2014, **a.g.k.**, 5. Bknz. AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K. (T. 17.09.1995, RG Sayısı 22407), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

¹¹²³O. S. Kocahanoğlu (1983). *Vergi suçları, vergi cezaları ve kurtulma yolları*. İstanbul: Yaylacık Matbaası. s. 110.

¹¹²⁴Candan, 2010, **a.g.k.**, 290.

¹¹²⁴MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 480.

düzenlenmiş, faturanın sahte düzenlenmesi veya kullanımını halinde mali nitelikli vergi ziyayı cezası ve özel usulsüzlük cezası yaptırımının uygulanması söz konusu olabilir.

4.3.1 Vergi ziyayı cezası

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği ekonomik olayın biçimsel olarak değil özünün değerlendirilmesi gerekmektedir.¹¹²⁵ Bu nedenle yükümlünün şayet ispat yükünü yerine getirememesi halinde, vergi idaresi iktisadi, ticari ve teknik icapların sonucuna göre vergilendirme işlemi tesis edebilir.¹¹²⁶

Vergi matrahının maddi delillerle tespitinin mümkün olmaması durumunda ise beyan usulünü tamamlayan ve fer' i usullerden olan re' sen vergi tarhının uygulanması gerekmektedir.¹¹²⁷ Bununla birlikte re' sen takdirle matrah tespitinde, gerçek gelire en yakın gelirin tespitine yönelmek esas olduğundan, bu yönde bir tespit yapılmadan vergileme yapılamaz. Aksine bir uygulama verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturur.¹¹²⁸ Bu nedenle re' sen tarh nedenin bulunması durumunda, re' sen tarh edilecek matrah veya matrah farkı VUK M. 3 kapsamında delil ve ispat yöntemleri kullanılarak tespit edilmelidir.¹¹²⁹ Danıştay, re' sen takdirle matrah tespitinde, gerçek gelire en yakın gelirin tespitine yönelmek esas olduğundan, bu yönde bir tespit bulunmadan, karinelere dayanarak, yorumla, kıyasla, kanaatle, çok değişik etkiler altında verilmesi muhtemel olan bir takım ifadeler esas alınarak ya da varsayım yoluyla vergileme yapılamayacağı, ayrıca söz konusu uygulamaların verginin kanuniliği ilkesine de aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹³⁰

Bu bağlamda faturanın gerçeği yansıtmaması da vergilendirmeye engel teşkil etmez.¹¹³¹ Kaçakçılık fiili kapsamında, sahteciliğin kayıtların incelemeye imkân vermeyecek düzeyde olması durumunda mükellef hakkında VUK M. 30' un (b) bendi gereğince re' sen tarh işlemi yapılır.¹¹³²

¹¹²⁵Güneş, 1985, **a.g.k.**, 484. Bknz. DVDDGK 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹¹²⁶S. Kaneti (2011). *Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (1): Makaleler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 242-243.

¹¹²⁷Turgay, 1977, **a.g.k.**, 174. Bknz. VUK M. 30.

¹¹²⁸D. 3. D., 1999/566 E., 2000/477 K., 09.02.2000 T., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

¹¹²⁹A. Akarca ve M. Şafak (09 Ağustos 2018). İdarenin re' sen vergi tarhı. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idarenin-resen-vergi-tarhi/424719>, (Erişim tarihi: 12.04.2019)

¹¹³⁰D. 3. D., 09.02.2000 T., 1999/566 E., 2000/477 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

¹¹³¹Seviğ, 2004, **a.g.k.**, 12.

¹¹³²Özyer, 2015, **a.g.k.**, 368. Re'sen tarhiyatın gerektiği hallerde ikmalen tarhiyata da başvurulamaz, ikmalen tarhiyat gerektiren hallerde tarhiyat resen yapılabilen iken resen tarhiyat yapılması gereken hallerde ise ikmalen tarhiyat yapılamaz: B. Doğrusöz (31 Mayıs 2016). İkmalen tarhiyat. *Dünya Gazetesi*. <http://www.bumindogruso.com/article/ikmalen-tarhiyat>, (Erişim Tarihi: 12.04.2019).

Bu nedenle inceleme elemanı tarafından defterden tespit edilen matrahın sıhhatini bozacak sayıda sahte fatura kullanımı, re' sen tarh sebeplerindedir.¹¹³³

Sahte faturayla gelir ve harcama yönüyle, yersiz olarak vergi matrahının azalması ve KDV' den indirim yapılması sonucunu doğurmaktadır.¹¹³⁴

Bu kapsamda sahte fatura düzenleme nedeniyle kanuna aykırı elde edilen gelir üzerinden vergi tarhiyatının yapılması gerekmektedir. Bu durumda;

- a) komisyon geliri nedeniyle elde edilen gelir üzerinden vergi tarhı,
- b) sahte faturanın kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde KV tarhı, dağıtılmayan gelir nedeniyle de gelir vergisi stopajı,
- c) ayrıca elde edilen gelir üzerinden KDV tarhiyatı söz konusu olur.

Bu nedenle sahte fatura düzenleme nedeniyle düzenlenen sahte fatura bedeli üzerinden safi kazanç ve bu kazanç nedeniyle ayrıca ödenmesi gereken KDV re' sen belirlenebilmektedir. Danıştay düzenlenen sahte faturaların komisyon karşılığı kesildiği sonucuna varılarak vergi tarhı yapılmasında hukuka aykırılık bulmamaktadır.¹¹³⁵ Danıştay, alışları gerçek olmadığı tespit edilen (VUK M. 227/1, M. 229, M. 230, M. 134 ve M. 3 gereği) kişinin, satışlarının gerçek olduğunu ispatlayamaması halinde, faturalarını komisyon karşılığı düzenlediğinin kabulü gerektiğinden, söz konusu komisyon gelirin beyan edilmemesi nedeniyle re' sen kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınmasının hukuka uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹³⁶ Danıştay diğer bir kararında alış belgeleri gerçeği yansıtmayan mükellefin düzenlemiş olduğu sahte faturaları üzerinden %2 komisyonla fatura düzenlendiği kabul edilerek yapılan re' sen kaçakçılık cezalı gelir vergisi tarhiyatının yasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.¹¹³⁷ Danıştay, KV mükellefinin sahte fatura kullanımı halinde üç kat vergi ziyalı KV tarhı ve sahte faturayla kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliğinde tutulduğunun kanıtlanamaması halinde ayrıca gelir vergisi stopajı yönüyle tarhiyat yapılması gerektiğini kararında yer vermiştir.¹¹³⁸ Danıştay diğer bir kararında da sahte fatura düzenleme nedeniyle düzenlenen sahte fatura bedeli üzerinden safi kazanç ve bu kazanç nedeniyle ayrıca ödenmesi gereken KDV' nin re' sen belirlenebileceği yönünde

¹¹³³Özyer, 2015, **a.g.k.**, 142.

¹¹³⁴Akgüner ve Sekdur, 2004, **a.g.k.**, 11-15.

¹¹³⁵DVDDGK. 11.06.1999 T., 1998/382 E., 1999/332 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018). Bknz. 246 S. VUK Genel Tebliğinin "E" bölümü.

¹¹³⁶D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.07.2018)

¹¹³⁷DVDDGK 27.10.2000 T., 2000/176 E., 2000/350 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹¹³⁸DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

hüküm vermiştir.¹¹³⁹ Bu kapsamda örneğin serbest muhasebecinin ücreti dışında sahte fatura temin ederek deftere işleme nedeniyle suçtan gelir elde etmişse elde ettiği kanuna aykırı kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹¹⁴⁰ Ayrıca gerçekleşmeyen giderin yapılmış gibi gösterilmesi nedeniyle vergi kaybına neden olmaktadır.¹¹⁴¹ Bu nedenle sahte faturayla gerçekleşmemiş bir maliyetin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi halinde ise matrah hesaplamasında sahte faturadaki tutarın dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu nedenle;

a) Maliyet kayıtlarından söz konusu sahte faturaların dikkate alınmama suretiyle belirlenen matrah üzerinden vergi tarhi, sahte faturayı kullanan KV mükellefi olması halinde ayrıca gelir vergisi stopajı,

b) KDV yönüyle katlanılmamış bir KDV bahse konu olacağından KDV yönüyle de vergi tarhiyatı söz konusu olur.¹¹⁴²

Bu bağlamda faturanın gerçek bir maliyet unsuru olmaması sebebiyle defter ve belgelerinin ihticaca salih olmaması ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmaması nedeniyle dönem matrahı resen takdir edilmelidir.¹¹⁴³ Danıştay gider kaydedilen faturaların gerçeğe uygun olmaması nedeniyle, kâr oranı esas alınarak belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan re' sen tarhiyatı hukuka uygun bulmuştur.¹¹⁴⁴ Danıştay, maliyete dâhil edilen bir kısım faturaların sahte olması nedeniyle, şirket hakkında re' sen vergi tarh edilen olayda, KV mükellefinin sahte fatura kullanımı halinde üç kat vergi ziyalı KV tarhi ve sahte faturayla kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliğinde tutulduğunun kanıtlanamaması halinde ayrıca gelir vergisi stopajı yönüyle tarhiyat yapılması gerekmektedir.¹¹⁴⁵ Danıştay diğer bir kararında, müteahhit firmanın maliyetlerin gerçek teslim dayandıran faturaların (sahte faturaların) kayda alınarak kazancın az gösterilmesi suretiyle vergi kaybına sebebiyet verilmesi nedeniyle, re' sen vergi tarhi ve eylemin VUK M. 359

¹¹³⁹DVDDGK. 18.06.2014 T., 2014/304 E., 2014/563 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

¹¹⁴⁰A. Taşdelen (2004). Vergi hukuku kara para ilişkisi. 19. *Maliye Sempozyumu (Türkiye' de vergi kayıp ve kaçakları, önlenmesi yolları)*, Antalya, s. 486.

¹¹⁴¹M. Günday (2000). Sahte fatura kullanımı önlenmeli mi? Sahte fatura neden kullanılıyor sorusuna doğru cevap vermeden sahte fatura kullanımı önenebilir mi? *Yaklaşım*, (141), s. 61-62; O. Okur (1997). Sahte fatura; kullanım nedenleri, verilen cezalar ve çözüm yolları. *Yaklaşım*, (107), s. 72-73, Bknz. YCGK. 11.7.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹¹⁴²Bknz. DVDDGK 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹¹⁴³DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹¹⁴⁴D. 4. D. 31.05.2007 T., 2007/530 E., 2007/1870 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018). Bknz. VUK M. 3/B, 30, 134.

¹¹⁴⁵DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

kapsamında yer alması sebebiyle de üç kat vergi zıyaı cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁴⁶

Bununla birlikte uygulamada mal alımının faturasız yapılması nedeniyle mal girişinin kayıtlarda gösterilebilmesi için fatura temini ihtiyacı doğduğu durumda ise temin edilen sahte faturaların gerçekten yüklenen maliyetin var olduğuna kanıt olamaz. Bu nedenle gerçek alıma dayanmayan faturalardaki malın, aynı birim fiyatla başka bir tacirden alındığı ve faaliyetin ve hasılatın söz konusu girdiler olmadan gerçekleştirilemeyeceği yönündeki iddianın bulunması halinde ise malın gerçekten alındığı VUK' un öngördüğü şekilde kanıtlamalıdır.¹¹⁴⁷ Danıştay, sadece fatura düzenleyenler hakkındaki tespitlere dayanılarak söz konusu faturaları gider kaydına aktarılması nedeniyle kaçakçılık cezası kesilemeyeceği, kullanılması zorunlu olan gidere ilişkin belgenin sahte olması halinde, söz konusu gidere dair kayıtlara intikal ettirilen başka bir belgenin bulunup bulunmadığı belirlenmeden (VUK M. 3, VUK M. 134 ve GVK M. 2 gereği), maliyet araştırmasına yönelik araştırma yapmadan, varsayıma dayanarak hak ediş tutarlarının %20'si dönem matrahı olarak kabul edilip, kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınmasını yasaya aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹⁴⁸

KDVK' de (Katma Değer Vergisi Kanunu), vergiyi doğuran olay düzenlenmiş, indirim konu olan ve olmayan vergiler hükme bağlanmış, verginin indirim konu olabilmesi için indirimin belgelendirilmesi şartı getirilmiştir.¹¹⁴⁹ Uygulamada ise mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla hiç yüklenmediği KDV ile ilgili olarak sahte belge kullanımı yoluna başvurabilmekte, bu durum ise KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini bozmakta ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bırakmaktadır.¹¹⁵⁰

Dolayısıyla faturanın KDV indirimine konu edilebilmesi için, söz konusu belgenin gerçeği yansıtması gerekmektedir.¹¹⁵¹ Sahte faturada şeklen yer alan KDV' nin yüklenen bir vergi

¹¹⁴⁶DDDGGK. 26.03.2010 T., 2008/864 E., 2010/141 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹¹⁴⁷DVDDGK. 26.03.2010 T., 2008/878 E., 2010/145 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017). Bknz. D. 9. D. 07.05.2009 T., 2008/5896 E., 2009/2053 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 7. D. 13.6.2001 T., 2000/6231 E., 2001/2238 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); KDV Uygulama Tebliği E.1.1. Bölümü; KDV Uygulama Tebliği İade Başlıklı 3.3. Bölümü.

¹¹⁴⁸DVDDGK. 26.11.1999 T., 1999/193 E., 1999/494 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017).

¹¹⁴⁹Bknz. KDVK M. 10, 29-30, 34.

¹¹⁵⁰KDV Uygulama Tebliği E.1.1. Bölümü.

¹¹⁵¹DVDDGK. 25.06.1999 T., 1999/14 E., 1999/387 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

olmadığından, KDVK uyarınca söz konusu KDV tutarı KDV indirimine konu edilemez.¹¹⁵² Bu nedenle sahte olduğu tespit edilen belgeye dayalı KDV' nin indirimi reddedilmelidir.¹¹⁵³ Danıştay KDV' nin indirimine konu olabilmesi için indirimine konu verginin belgelendirilmesi (KDVK M. 34' ün 1. Bendi) ve indirim konusu verginin gerçekten yüklenilmiş olması gerektiğinden (KDVK M. 29/1-a), gerçek bir teslimde dayanmadan faturalardaki verginin indirilmesinin mümkün olmadığı hususunu kararında yer vermiştir.¹¹⁵⁴ Danıştay kararında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olup (VUK M. 3), KDV' de vergiyi doğuran olay, vergiye tabi olan malın teslimi veya hizmetin ifası olduğundan (KDVK M. 10), söz konusu hizmet ifası ve mal tesliminin gerçek olup olmadığının araştırılması gerekmekte olup, gerçekleşmeyen mal teslimi veya hizmet ifası faturada gösterilirse dahi KDV indiriminde uygulanamayacağını belirtmiştir.¹¹⁵⁵

Ayrıca VUK M. 359 kapsamındaki fiillerle vergi zıyana neden olduğunun tespiti durumunda vergi ziyayı cezasının da uygulanması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları gibi hileli kazanç hırsıyla işlenen suçlarda nispi para cezası etkili olduğundan,¹¹⁵⁶ VUK' ta, vergi ziyayı cezası, mali nitelikli nispi para cezası şeklinde hükme bağlanmıştır.¹¹⁵⁷

Buna ek olarak tazminat kabilinden para cezası, ceza ve tazminat niteliklerini bir arada bulunduran para cezası olarak ifade edilebilir.¹¹⁵⁸ Vergi kaçakçılığında uygulanan üç kat para cezası uygulamasında, cezanın bir kısmı alınması gereken verginin tazmini, diğer kısmı ise ceza mahiyetindedir.¹¹⁵⁹ Dolayısıyla vergi cezasının, kamunun zararının karşılanması, ziyayı uğratan vergi ile ceza arasında bağ kurulması, ayrıca cezanın idare tarafından kesilmesi nedeniyle ceza tazminat mahiyeti de görmektedir.¹¹⁶⁰

¹¹⁵²DVDDGK 21.11.2008 T., 2007/323 E., 2008/723 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. 3065 S. Kanun M., 29, VUK M. 3/B.

¹¹⁵³KDV Uygulama Tebliği' nin Haklarında Sahte Belge Kullanma Raporu Bulunanlar Başlıklı 3.4. Bölümü.

¹¹⁵⁴DVDDK. 17.04.2009 T., 2008/358 E., 2009/183 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018)

¹¹⁵⁵DVDDGK. 09.03.1990 T., 1989/205 E., 1990/17 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.01.2018)

¹¹⁵⁶Taner, 1953, **a.g.k.**, 636. Bknz. H. H. Hınırchs (1969). Oyun teorisi ve rasyonel vergi kaçakçısı. (Çev: İzzettin Önder), *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi*, (19), s. 135-136; Bayraklı,2014, **a.g.k.**, 26-27.

¹¹⁵⁷Para cezaları maktu veya nispi olarak belirlenebilmekte olup, belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde uygulanan cezalara maktu para ceza denilmekte iken, belli bir oranda ve olaya göre artabilecek şekilde düzenlenen para cezasına ise nispi para cezası denilmektedir: Taner, 1953, **a.g.k.**, 636.

¹¹⁵⁸Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 715.

¹¹⁵⁹Taner, 1953, **a.g.k.**, 637. Bknz. Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 331; Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 605; Kaneti, 1989, **a.g.k.**, 234; Candan, 2010, **a.g.k.**, 82; Tuncer, 1982, **a.g.k.**, 7.

¹¹⁶⁰MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 480.

Bu bağlamda VUK M. 359 kapsamında yer alan fiillerle vergi ziyasına neden olduğunun tespiti durumunda ise VUK M. 344 ün ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanır. Buna göre vergi kaçakçılığı oluşturan fiillerle (VUK M. 359 kapsamındaki) vergi ziyasına neden olunması halinde ise vergi ziyasının üç kat, iştirak edilmesi durumunda ise bir kat kesilmelidir (VUK M. 344/2).¹¹⁶¹

Bu bağlamda kaçakçılık suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi tarhının yapılması durumunda da kaçakçılık cezalı vergi ziyayı cezası uygulanmalıdır. Örneğin gerçek mal teslimine dayanmayan faturanın kayda alınarak, yüklenilmeyen verginin indirim konusu yapılması halinde vergi ziyalı KDV kesilmesi gerekmektedir.¹¹⁶² Diğer bir ifadeyle adına düzenlenen faturaların sahte olduğu tespit edilmesi halinde, faturalardaki KDV indirimlerinin reddedilerek salınan katma değer vergisi ve vergi aslının üç katına isabet eden vergi ziyayı cezası kesilmelidir.¹¹⁶³ Danıştay kararında KDV' de indirim hakkından yararlanabilmek için (KDVK M. 29) ilk önce belgenin gerçek olması, diğer bir ifadeyle satın alındığı belirtilen hizmet veya malla ilgili KDV' nin gerçekten yüklenilmiş olması gerekmekte olup, sahte belgedeki KDV' nin gerçekte yüklenilmediğinden indirim konusu yapılmayacağı, aksi takdirde indirimi mümkün olmayan (KDVK M. 29/1-a) verginin indirimini yapılmasıyla verginin ziyayı söz konusu olacağı, bu durumda ise re' sen vergi ziyayı cezalı KDV' nin salınmasının hukuka uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹⁶⁴

Buna karşın kaçakçılık cezalı vergi ziyayı cezasının uygulanabilmesi için durumun delil oluşturan belgelerden açıkça anlaşılması gerekmektedir.¹¹⁶⁵ Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri, vergi kabahatlerine de uygulanması gerektiğinden,¹¹⁶⁶ faile yaptırım uygulanabilmesi için failin kusurlu olması gerekmektedir. Bununla birlikte vergi ziyayı cezasında manevi unsurun varlığı kanunen karine olarak kabul edildiğinden, diğer bir ifadeyle ispat külfeti cezaya muhatap olan kişiye ait olduğundan, ceza kesilirken fiilin vergi ziyasına sebebiyet verme kastıyla işlendiğinin kanıtlanması gerekmemektedir.¹¹⁶⁷ Bu nedenle sahte fatura düzenlenmesi, kastın karinesi olduğundan, kastın bulunup bulunmadığının ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamakta, bu

¹¹⁶¹Bknz. VUK M. 341; 280 S. No' lu VUK Genel Tebliği; Saban, 2015, **a.g.k.**, 529; Candan, 2010, **a.g.k.**, 159.

¹¹⁶²DVDDGK. 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹¹⁶³D. 9. D. 07.05.2009 T., 2008/5896 E., 2009/2053 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹¹⁶⁴DVDDGK. 26.12.2008 T., 2007/748 E., 2008/759 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.01.2018).

¹¹⁶⁵DVDDGK. 31.03.1995, 1994/133 E., 1995/115 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹¹⁶⁶A. Taşdelen (2010). Vergi kabahatlerinin anayasal temelleri üzerine düşünceler. *AÜHFD*, 59 (4), 790; S. Gündoğdu (2016). Vergi Ziyayı Kabahatinin Manevi Unsuru. *Danıştay Dergisi*, (141), s. 84.

¹¹⁶⁷Gündoğdu, 2016, **a.g.k.**, 84

kapsamda sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle vergi ziyayı cezası üç kat (VUK M. 344 kapsamında) kesilmesi gerekmektedir.¹¹⁶⁸ Danıştay, gerçek faaliyeti olmayan firma adına gerçek mal teslimine dayanmayan fatura düzenlemesi halinde, faturanın sahte fatura niteliğini taşıyacağından, gerçek bir muameleye dayanmayan faturalar nedeniyle (VUK M. 359 kapsamındaki fiille) vergi ziyasına neden olduğunun tespiti halinde üç kat vergi ziyayı cezası (VUK M. 344 uyarınca) kesilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹¹⁶⁹

Danıştay, komisyon karşılığı fatura düzenlendiği anlaşılan mükellef hakkında salınan gelir vergisinin kaçakçılık cezalı olarak uygulanmasının hukuka uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹⁷⁰ Bununla birlikte VUK' ta gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı (VUK M. 3/B) ve vergi incelemesinin de bu amaca yönelik olmasının (VUK M. 134) öngörülmektedir.¹¹⁷¹ Bu nedenle vergi kaçakçılığında düzenlenen sahte fatura tutarı kadar sorumluluk bulunduğundan, vergi ziyayı cezası kesilirken düzenlenen sahte fatura tutarı göz önünde bulundurulmalıdır.¹¹⁷²

Dolayısıyla sahte fatura düzenleme nedeniyle neden olunan vergi ziyasında, düzenlenen sahte faturadaki tutarlar göz önünde bulundurularak vergi ziyayı cezası kesilmelidir. Şirket adına kesilen vergi ziyayı cezasının tahsil edilememesi halinde şirketin kanuni temsilcisi adına ödeme emri düzenlenmelidir. Bu kapsamda Danıştay kararında, düzenlediği sahte faturayla karşı tarafın haksız KDV iadesinde alması halinde, sahte fatura düzenleyene uygulanacak olan vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında, düzenlenen sahte fatura tutarının göz önünde bulundurulması, ayrıca şirket adına (limited şirket) vergi kaçakçılığı nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasının şirketten tahsil edilememesi halinde şirket müdürü adına (VUK M. 10, 333 gereği) ödeme emri düzenlenmesi gerektiğine karar vermiştir.¹¹⁷³ Danıştay diğer bir kararında tüzel kişi şirket tarafından ihracatçı şirkete sahte fatura düzenleyerek, şirketin haksız vergi iadesi almasına iştirak etmesi nedeniyle şirket adına kesilen kaçakçılığa iştirak cezasının tahsil edilememesi halinde şirket müdürü adına (VUK M. 10 gereği) ödeme emrinin düzenlenebileceği, bununla birlikte düzenlenen fatura tutarını aşan kısmının ödeme emri ile tahsilinin hukuka uygun olmadığı yönünde karar vermiştir.¹¹⁷⁴

¹¹⁶⁸306 S. No' lu VUK Genel Tebliği.

¹¹⁶⁹DVDDGK. 05.03.2010 T., 2009/297 E., 2010/94 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017)

¹¹⁷⁰D. 3. D. 14.05.2003 T., 2000/4292 E., 2003/3080 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

¹¹⁷¹D. 4. D. 07.04.2014 T., 2011/2100 E., 2014/2339 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 4. D. 27.01.2016 T., 2012/2553 E., 2016/160 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 4. D. 27.01.2016 T., 2012/2553 E., 2016/160 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹¹⁷²D. 7. D. 26.05.1995 T., 1993/4048 E., 1995/2178 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹¹⁷³D. 7. D. 26.05.1995 T., 1993/4048 E., 1995/2178 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018).
Bknz. VUK M. 10.

¹¹⁷⁴DVDDGK 11.04.1997 T., 1996/189 E., 1997/192 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.08.2018)

Bu kapsamda, kolektif ortaklıklarda ortakların ortaklık karından almış oldukları paylar, şahsi ticari kazanç olarak vergilendirilmesi esası getirildiğinden, ortakları adına salınacak vergi miktarı üzerinden kesilecek ceza da VUK M. 333 gereği şirket tüzel kişiliği adına kesilmelidir.¹¹⁷⁵ Buna karşın kollektif şirket ortağının fiilin şirket tüzel kişiliğinin idare ve tasfiyesine ilişkin olmaması halinde (şahsi beyannamesindeki hata gibi) VUK M. 333' e dayanılarak tüzel kişilik adına vergi ziyayı cezası kesilemeyeceğinden, bu durumda vergi ziyayı cezası ortak adına kesilmesi gerekmektedir.¹¹⁷⁶

Sahte faturanın bilerek kullanılması sonucunda da vergi ziyasına neden olunması halinde VUK M. 344/2 kapsamında üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Danıştay, gerçek bir muameleye dayanmayan faturaların kayıtlara dâhil edilerek vergi ziyasına sebep olunduğu sabit olduğundan ve vergi ziyasına VUK M. 359 kapsamındaki fiille sebep olunması nedeniyle, VUK M. 344 gereği sahte fatura kullanan mükellef hakkında vergi ziyasının üç katı tutarında kesilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹¹⁷⁷ Danıştay, firma maliyetleri kapsamında gerçek teslim dayanan faturaların (sahte faturaların) kayda alınmasıyla kazancın az gösterilerek vergi kaybına neden olunması ve fiilin VUK M. 359 kapsamında yer alması sebebiyle üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁷⁸

Danıştay kararında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğundan, belgenin gerçeğe aykırılığı usulen geçerli kanıtlarla ispatlanması halinde, gerçek mal alımı yapılmamasına karşın, alım yapılmış gibi düzenlenen faturaların kayıtlara aktarılması ve ödenmeyen KDV' nin indirim konusu yapılması suretiyle oluşan vergi ziyayı nedeniyle kaçakçılık cezalı KDV salınmasını hukuka uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹¹⁷⁹ Dolayısıyla sahte fatura kullanılma sonucunda, haksız KDV indirimine neden olunma halinde, tarh edilen verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmelidir.¹¹⁸⁰

Ayrıca mükellefin sahte faturayı bilmeden kullanması halinde ise vergi kaçakçılığı suç oluşmadığından, bilmeden kullanılan sahte faturayla vergi ziyasına verilmiş olması halinde ise vergi

¹¹⁷⁵D. 3. D. 08.02.1989 T., 1988/1883 E., 1989/347 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018). Bknz. GVK M. 37.

¹¹⁷⁶D. 4. D. 05.02.1998 T., 1997/42 E., 1998/371 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.08.2018)

¹¹⁷⁷DVDDGK. 12.02.2010 T., 2009/470 E., 2010/60 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹¹⁷⁸DDDGGK. 26.03.2010 T., 2008/864 E., 2010/141 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹¹⁷⁹DVDDGK. 25.06.1999 T., 1999/14 E., 1999/387 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 02.11.2017)

¹¹⁸⁰ D. 9. D. 07.05.2009 T., 2008/5896 E., 2009/2053 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 9. D. 28.06.2005 T., 2004/3550 E., 2005/1603 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 9. D. 10.06.2009 T., 2008/6943 E., 2009/2554 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

ziyayı üç kat değil de bir kat uygulanmalıdır.¹¹⁸¹ Zira suç işleme iradesi bulunmayan failin cezalandırılmayacağına dair genel ceza ilkesi, idari cezalar için de geçerlidir.¹¹⁸² Danıştay da kararında, sahte faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmayan mükelleflere vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olduğu, mükellefin fatura karşılığında gerçekten mal aldığı ve faturaların bilmeden kullandığı anlaşıldığından, vergi ziyayı cezasının üç kat olarak değil de bir kat olarak uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁸³ Danıştay diğer bir kararında sahte faturaya konu malın gerçekten alındığı, bu nedenle sahte faturanın bilmeden kullanıldığı anlaşıldığından, vergi ziyayı cezasının bir kat uygulanması gerekirken üç kat olarak uygulanmasını hukuka uygun bulmamıştır.¹¹⁸⁴

Vergi ziyasına vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiillere (VUK M. 359' da yazılı fiillere) iştirak durumunda ise vergi ziyayı cezasının bir kat (üç kat olarak değil de) olarak uygulanmalıdır (VUK M. 344/2). Bu kapsamda Danıştay, vergi kaçakçılığı fiiline iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasında, şirketin neden olduğu vergi ziyasının ne kadarlık kısmının iştirak eden (anonim şirket) bahse konu şirketin fiilinden kaynaklandığının tespiti gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁸⁵ Danıştay diğer bir kararında, sahte fatura düzenleyerek haksız KDV iadesi alınması fiiliyle oluşan kaçakçılığa iştirak eden şirketten, kesilen vergi cezasının tahsil edilememesi durumunda şirket müdürünün kesilen fatura miktarıyla sorumlu olduğuna dair karar vermiştir.¹¹⁸⁶

Ayrıca vergi ziyayı cezası için, verginin VUK M. 341 tanımı anlamında ziyaa uğratılması yeterli değildir. Ayrıca mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi ziyasına neden olunması gereklidir. Diğer bir ifadeyle mükellef ya da vergi sorumlusunun fiili ile vergi ziyayı arasında illiyet bağı kurulabilmelidir. Şirket temsilcisi tarafından verilen yetki sınırının aşılması sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyayı ile şirket arasında illiyet bağı mevcut olmaz.¹¹⁸⁷

Vergi kaçakçılığı kapsamında sahte fatura nedeniyle, vergi mükellefi veya sorumlusu, kanuni temsilcinin yanında, muhasebe mesleği mensuplarının da sorumluluğu oluşabilmektedir. Danıştay kararında, YMM' nin tasdikini konusu ve kapsamıyla ilgili olarak yeterli güvenilir kanıt toplaması,

¹¹⁸¹306 S. No.'lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/87656>, (Erişim Tarihi: 21.03.2016)

¹¹⁸²D. 4. D., 29.03.1996 T., 1995/3857 E., 1996/1376 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹¹⁸³D. 9. D. 27.01.2010 T., 2009/1991 E., 2010/267 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹¹⁸⁴D. 9. D. 27.01.2010 T., 2009/2070 E., 2010/269 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹¹⁸⁵D. 4. D. 07.04.2014 T., 2011/2100 E., 2014/2339 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 4. D. 27.01.2016 T., 2012/2553 E., 2016/160 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); D. 4. D. 27.01.2016 T., 2012/2553 E., 2016/160 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹¹⁸⁶D. 7. D. 26.05.1995 T., 1993/4048 E., 1995/2178 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 20.04.2018)

¹¹⁸⁷D. 7. D. 16.05.2007 T., 2005/4588 E., 2007/2376 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

hata ve hileleri ortaya çıkaracak ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerektiği gerekirken, alımların gerçekliğine dair yeterli inceleme ve araştırma yapmadan, sadece alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden alınan teyit yazıları ile yetinilmesi ve tasdik raporlarını bu yazıların varlığına dayandırılması, mesleki sorumluluk kapsamında harici bir araştırmaya yönelmeyerek tasdik raporları düzenlediği (şirketin emtia hareketi, nakit hareketine dair kayıtları ve banka hesaplarının işleyişinin incelememesi), düzenlenen tasdik raporuna dayanılarak iade edilen KDV' de firmanın bu amaçla oluşturulan organizasyonun içinde olduğu (suça iştirak ettiği) anlaşıldığından, işlemleri onaylanan firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlenen tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında, YMM hakkında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁸⁸ Danıştay diğer bir kararında ise beyannamenin dayanağı belgenin gerçek mahiyetinin ancak kapsamlı bir araştırma ve incelemek mümkün olmasına karşın serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin böyle bir inceleme yetkisi bulunmadığından, söz konusu kişinin sınırlı sorumlu olmalarının göz ardı edilerek, serbest muhasebeci mali müşavir hakkında borçlu şirketin sahte fatura düzenlemesi nedeniyle tarh edilen vergiden sorumlu tutulmaları mümkün olmadığı yönünde karar verilmiştir.¹¹⁸⁹

Vergi cezası, olayın ilgili bulunduğu vergi yönüyle mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince kesilir (VUK M. 365). Bu bağlamda Danıştay, cezanın yetkili olmayan vergi dairesi tarafından kesilmesi halinde 6183 S. Kanun hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç oluşmadığı, bu nedenle 6183 S. Kanun M. 58 kapsamında ödeme emriyle istenebilecek bir borç da meydana gelmeyecek, dolayısıyla kaçakçılık fiiline iştirakte, iştirak edilen mükellefin vergi dairesi tarafından ceza kesilmesi gerektiğinden, yetkisi olmayan daire tarafından düzenlenen ceza ihbarnamesine karşı dava açılmaması halinde de cebren takip edilebilir borç oluşmadığı yönünde karar vermiştir.¹¹⁹⁰ Danıştay, vergi kaçakçılığına iştirak nedeniyle uygulanacak olan vergi ziyayı cezasının, ziyaya uğrattılan verginin dönemi dikkate nezdinde inceleme yapılan mükellefin bağlı

¹¹⁸⁸DVDDGK 15.02.2012 T., 2011/579 E., 2012/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. VUK M. 344, 3568 S. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu M. 12, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik M. 4, 14, 16.

¹¹⁸⁹D. 9. D. 13.11.2018 T., 2016/12753 E., 2018/7007 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.06.2019). Bknz. 3568 S. Kanun M. 2.

¹¹⁹⁰DVDDGK 10.10.2008 T., 2007/489 E., 2008/627 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

bulunduğu vergi dairesince kesilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹¹⁹¹ Aynı şekilde Danıştay diğer bir kararında da kaçakçılığa iştirak cezasının, ziyaa uğratan vergiye ait beyannamelerin ilgili bulunduğu dönemler göz önüne alınarak, inceleme yapılan kişi ve kuruluşların KDV yönünden bağlı buldukları vergi dairesince kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹¹⁹²

4.3.2 Özel usulsüzlük cezası

Vergi doğuran olayla ilgili işlemleri denetleme ve vergi kaçırmayı azaltmak için vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla getirilen şekle ve usule ilişkin düzenlemelere aykırılıklar, vergi güvenliğini tehlikeye atarak vergi kaybına sebep olabildiğinden, söz konusu düzenlemelere aykırı fiiller vergi kabahati olarak kabul edilmiştir.¹¹⁹³

VUK' ta da usulsüzlük, vergi kanunlarındaki şekle ve usule dair hükümlere uyulmaması olarak ifade edilmiştir (VUK M. 351). Buna göre vergi kanunlarının belirlediği yükümlülükler aykırı hareket usulsüzlük kabahati işlenmiş olur.¹¹⁹⁴

VUK' ta sağlıklı bir belge düzeninin tesisi kapsamında, ticari hayattaki alım ve satıma ilişkin belgelerin düzenlenmesinin (belge düzenine uyulması) sağlanarak sağlayarak kayıt dışı ekonominin engellenmesi ve ekonomik hayatın belli bir düzende tutulmasının sağlanması amacıyla da özel usulsüzlük cezası ön görülmüştür.¹¹⁹⁵ Bu bağlamda öngörülen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde VUK gereği yaptırım uygulanması gerekmektedir.¹¹⁹⁶

Bu kapsamda VUK' ta belge düzenlemek ve almak zorunda olanlara, her bir belge için öngörülen tutardan aşağı olmamak üzere, bu belgelere yazılması gereken tutarın veya tutar farkının %10'u kadar özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Buna karşın bir takvim yılında her bir belge nev'ine dair tespit edilen söz konusu özel usulsüzlük için uygulanacak ceza toplamı belirlenen üst sınırı aşamaz.¹¹⁹⁷ Dolayısıyla bahse konu özel usulsüzlük cezası kapsamında uygulanacak para cezasında alt ve üst sınır belirlenmiş, ayrıca her bir fatura için faturada usulsüzlük

¹¹⁹¹D. 4. D. 18.12.2006 T., 2005/2411 E., 2006/2788 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹¹⁹²DVDDGK. 06.03.1997 T., 1995/280 E., 1997/151 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim tarihi: 20.04.2018)

¹¹⁹³Candan, 2010, **a.g.k.**, 229.

¹¹⁹⁴MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 509.

¹¹⁹⁵D. 11. D. 10.01.1996 T., 1995/2928 E., 1996/80 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹¹⁹⁶D. 11. D. 10.01.1996 T., 1995/2928 E., 1996/80 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹¹⁹⁷Usulsüzlükte vergi ziyayı söz konusu olmadığından, genel olarak usulsüzlük cezasının vergi miktarına göre belirlenmesi mümkün değildir: MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 510. Buna karşın bir takım usulsüzlükler re'sen tarha da neden olabilmektedir: MBGGM, 1949, **a.g.k.**, 509. Bknz. VUK M. 353/1.

kapsamındaki düzenlenmesi gereken belgede yer alması gereken tutar farkının %10' u tutarında para cezası kesileceği belirtilerek nispi para cezası niteliğinde para cezası öngörülmüştür.

Bahse konu düzenleme gereği faturanın verilmemesi veya alınmadığının usulüne uygun olarak tespit edilmesi halinde, özel usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir.¹¹⁹⁸ Bu bağlamda gerçek durumu yansıtmayan belge, hiç düzenlenmemiş olduğunun kabul edilmesi gerektiğinden, faturanın sahte olduğunun tespiti halinde gerçekleşen alım-satımın sahte faturayla belgelendirilmesi halinde, özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır.¹¹⁹⁹ Bu hususta Danıştay, maliyeti yüksek göstererek vergi matrahını azaltmak, KDV indirimi yapabilmek veya faturasız alımların belgelendirilmesi ve mal dengesini kurulabilmek için fatura temini yoluna gidebilmeleri olası olduğundan, gerçek mal teslimine dayanmayan faturada, teslim edilmiş olarak gösterilen malın gerçekten işletmeye girdiği ve söz konusu alışların da fatura düzenlemesi gerekenlerden yapıldığının belirlenmesi halinde, VUK M. 353' ün 1. bendi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği, bahse konu hususun tespiti yapılmadan özel usulsüzlük cezasının kesilmesi durumunda ise işlemin hukuka aykırı olacağı yönünde karar verilmiştir.¹²⁰⁰

Bu nedenle gerçekleşen alımın sahte faturayla belgelendirildiği iddiası kapsamında özel usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için, öncelikle belge düzenine uyulmadığı hususunda tespit yapılmış olması gerekmekte olup, gerçek durumu yansıtmayan belgenin hiç düzenlenmemiş olduğunun kabulü edilmesi gerektiğinden, bu hususta tespit yapılması durumunda özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır.¹²⁰¹

Danıştay bir kararında adına fatura düzenlenen hakkında inceleme yapılmadan sahte fatura düzenleyen hakkındaki tespitlerle adına fatura düzenlenen hakkında özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine, söz konusu cezanın kesilebilmesi için sahte olduğu iddia edilen fatura içeriğinin gerçek olmadığına ilişkin tespit yapılması ve VUK M. 353/1 öngörülen nitelikte alıcı ve satıcının birlikte tespit edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹²⁰²

Ancak söz konusu karara katılmak mümkün değildir. Nitekim Danıştay başka kararlarında belge vermeyene ceza kesilebilmesi için almayanın tespitinin zorunlu olmadığını belirtmiştir. Bu kapsamda Danıştay, VUK M. 353 kapsamında belge vermeyene ceza uygulanabilmesinin belgeyi

¹¹⁹⁸Bknz. DVDDGK 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); VUK M. 353/1.

¹¹⁹⁹D. 11. D. 16.01.1996 T., 1995/3527 E., 1996/170 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹²⁰⁰DVDDGK. 21.11.2008 T., 2007/334 E., 2008/737 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²⁰¹D. 11. D. 16.01.1996 T., 1995/3527 E., 1996/170 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹²⁰²D. 4. D. 12.04.2001 T., 2001/656 E., 2001/656 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

alan kişinin belirlenmiş olmasına bağlı olmayıp, Kanun' da belgeyi vermeme ve almamaya yer verilmesinin, her iki fiili işleyene ceza uygulanmasına yönelik olduğu (her iki tarafa özel usulsüzlük cezası uygulanması gerektiğinin vurgulanmasına yönelik olduğu), bu nedenle de aynı fiil nedeniyle VUK M. 353 kapsamında özel usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için satıcı ve alıcının birlikte saptanmasının gerekmediğinden faturanın verilmediğinin saptandığı ve faturayı almayanın belirlenemediği durumda da belgeyi vermeyene ceza uygulanmasını hukuka uygun bulmaktadır.¹²⁰³ Danıştay diğer bir kararında ise VUK M. 353 kapsamında belge almayana özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için belge vermeyenin tespit edilemesi koşul olmadığından, yapılan mal alımını sahte faturayla belgelendirdiği (sahte fatura kullanıldığı) sabit olan mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası kesilebileceğine karar vermiştir.¹²⁰⁴ Danıştay kararında; alımın sahte faturayla belgelendirildiği ve alımın kimden yapıldığının belli olmayan somut olayda, VUK M. 353 kapsamında fatura almayana ceza uygulanabilmesi için faturayı düzenlemesi gerekenin belirlenmiş olması koşul olmadığından, özel usulsüzlük cezasının uygulanabileceğine dair karar vermiştir.¹²⁰⁵ Danıştay özel usulsüzlük cezasında failer ve fiiller bağımsız olduğundan, taraflardan birine ceza uygulanabilmesi için diğer tarafın belirlenmiş edilmiş olmasına bağlı olmadığı, bu nedenle mal alımında düzenlemesi gereken müstahsil makbuzunun düzenlemeyerek, alımların sahte faturayla belgelendirilmesi halinde özel usulsüzlük cezasının kesilebileceği yönünde karar vermiştir.¹²⁰⁶

Bu nedenle VUK M. 353 kapsamında fatura almayana ceza kesilebilmesi için faturanın kimden alınmadığının belirlenmiş olması gerekmektedir.¹²⁰⁷ Dolayısıyla fatura vermeyen tespit edilemese dahi mal alımının sahte faturayla belgelendirilmesi halinde sahte fatura kullanana özel usulsüzlük cezası kesilmelidir.¹²⁰⁸ Bu bağlamda fatura alımı gereken bir alışveriş kapsamında gerçekleşen bir alımın sahte faturayla belgelendirildiğinin usulüne uygun olarak tespiti halinde VUK M. 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmelidir.

Buna karşın gerçekleşmeyen alım-satımla ilgili olarak sahte faturanın kullanımı (maliyeti arttırma, haksız KDV indiriminden yararlanma gibi) veya komisyon geliri temini için faturanın

¹²⁰³D. 11. D. 15.02.1995 T., 1995/151 E., 1995/261 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹²⁰⁴D. 11. D. 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018)

¹²⁰⁵D. 11. D. 14.01.1999 T., 1998/1189 E., 1998/1189 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018)

¹²⁰⁶D. 3. D. 30.01.1996 T., 1995/1338 E., 1996/239 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹²⁰⁷D. 11. D. 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

¹²⁰⁸D. 11. D. 11.01.1999 T., 1997/4965 E., 1999/54 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018); D. 11. D. 14.01.1999 T., 1998/1189 E., 1998/1189 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

sahte düzenlemesi halinde, düzenlenmesi gereken mal teslimi/hizmet ifası bulunmadığından özel usulsüzlük cezası kesilemez.¹²⁰⁹ Zira söz konusu haller özel usulsüzlük cezası olarak öngörülmediğinden, suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği, söz konusu fiil nedeniyle fatura düzenleyen mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilemez. Bu konuda Danıştay, mükellefiyet kaydı bulunan kişinin kanunda yasak edilen faaliyette bulunması, fatura düzenleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakla birlikte, komisyonla belge düzenlemek de VUK' ta öngörülen özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerden olmadığı yönünde karar vermiştir.¹²¹⁰

Bu bağlamda alım-satım nedeniyle faturanın düzenlenmesi veya kullanılması gerekirken, gerçekleşen alım-satımın sahte faturayla belgelendirilmesi halinde VUK M. 353/1 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Kesilen cezanın muhatabı ise bahse konu faturayı düzenleme veya kullanma yükümlülüğü olan kişidir. Bununla birlikte VUK' ta tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanuna aykırı fiil nedeniyle kesilecek olan vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği hükme bağlandığından bahse konu özel usulsüzlük cezası tüzel kişi adına kesilir (VUK M. 333). Tüzel kişiden alınamayan anılan ceza için, sorumlu olan kanuni temsilciden tahsil için ödeme emri düzenlenebilir (VUK M. 333, M. 10). Danıştay kararında tüzel kişinin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırılıktan doğan cezalar, tüzel kişi adına kesileceğinden, fatura alınmama nedeniyle kesilecek olan özel usulsüzlük cezası da tüzel kişi adına kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹²¹¹

Söz konusu usulsüzlük kapsamında vergi ziyanının oluşması halinde vergi ziyayı cezası da ayrıca kesilir. Bahse konu cezanın kesilmesinde VUK' ta yer alan cezayı gerektiren tek fiille vergi ziyayı ve usulsüzlüğün birlikte işlenmesi halinde cezalardan yalnızca miktarı en ağır olanının kesileceğine dair hüküm (VUK M. 336) anılan özel usulsüzlük cezanın kesilmesinde uygulanmaz.¹²¹²

4.3.3 Vergi cezasının ödenmesinden sorumlu olanlar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da (6183 S. AATUHK) amme borçlusunu, amme alacağını ödemek zorunda olan kişiler (gerçek ve tüzel kişi) ile bunların kanuni temsilcisi

¹²⁰⁹Candan, 2010, **a.g.k.**, 275-278.

¹²¹⁰D. 3. D. 06.05.2008 T., 2007/2735 E., 2008/1390 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
Bknz. VUK md. 353' ün 1. Bendi.

¹²¹¹D. 7. D. 13.06.2002 T., 2001/3998 E., 2002/2424 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²¹²Bknz. VUK M. 353.

veya mirasçısı, vergi mükellefi¹²¹³, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcisi olduğu belirtilmiştir¹²¹⁴.

Bu bağlamda VUK' ta mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin bulunma şartı aranmamıştır. Bu nedenle medeni ehliyet olmasa da kanuna göre vergiyi doğuran olayla ilişki nedeniyle vergi borçlusu olabilme ehliyetine vergi ehliyeti denmektedir.¹²¹⁵

Ayrıca VUK' ta tüzel kişiler ile küçük, kısıtlı, vakıf ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin (cemaat gibi) mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ile varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 10/1). Söz konusu kişilerin vergisel ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle mükellef veya vergi sorumlusunun varlığından alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar ise bahse konu kanuni ödevi yerine getirmeyenin varlıklarından alınacağı düzenlenmiştir (VUK M. 10/2).¹²¹⁶

Bu nedenle tüzel kişi şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı borçlardan kişinin kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulabilmesi için (VUK M. 10) öncelikle kişinin kanuni temsilci sıfatı taşıyıp taşıyamama hususunun belirlenmesi, daha sonra söz konusu hükümde öngörülen diğer koşulların varlığı araştırılmalıdır.¹²¹⁷

Ayrıca VUK' ta düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin ihlaline dayandığından, kusura dayalı bir sorumluluk olduğundan, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için (VUK M. 10 uyarınca) vergilendirme ödevinin yerine getirilmemiş olması gerekmektedir.¹²¹⁸ Bu bağlamda VUK M. 10 kapsamında tüzel kişinin vergi borcu nedeniyle kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kanuni temsilcini vergi ödevini tam yerine getirmemesi ve ödenmesi gereken verginin tüzel kişiden tahsil edilememesi gerekmektedir.¹²¹⁹ Bu nedenle vergi alacağının kanuni temsilciden talep edilebilmesi için, kamu alacağının asıl borçlu

¹²¹³Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişiye (gerçek ya da tüzel) mükellef; verginin ödenmesinde, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi ise vergi sorumlusudur (VUK M. 8).

¹²¹⁴6183 S. Kanun M.1, M. 3.

¹²¹⁵A. Erginay (1998). *Vergi hukuku: ilkeler-vergi tekniği-Türk vergi sistemi*. (16. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları. s. 62. Bknz. Kocahanoğlu, 1983, **a.g.k.**, 128.

¹²¹⁶Temsilcilerin veya teşekkülü idare edenlerin bu şekilde ödemiş oldukları vergiler nedeniyle asıl mükellefe rücu hakkı bulunmaktadır (VUK M. 10/3). Bknz. DVDDK 21.03.2012 T., 2010/184 E., 2012/97 K., www.lebbyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2018).

¹²¹⁷D. 3. D. 28.02.2007 T., 2006/2823 E., 2007/578 K., www.lebbyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

¹²¹⁸AYM 19.03.2015 T., 2014/144 E., 2015/29 K., www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

¹²¹⁹Savcı düşüncesi. D. 3. D. 26.02.1998 T., 1997/283 E., 1998/579 K., www.lebbyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

nezdinde kesinleşmiş olması gerektiğinden, usulüne uygun olarak kesinleşmeyen kamu alacağının tahsili için kanuni temsil adına ödeme emri düzenlenemez.¹²²⁰

Ayrıca VUK M. 10 gereği kanuni temsilcinin şirket borcundan sorumlu tutulabilmeleri için kamu alacağının şirketten tahsil imkânının kalmadığının belirlenmelidir.¹²²¹ Bu kapsamda örneğin şirketin haczi kabil mal varlığının bulunmadığı ve kamu alacağını ödemede acze düştüğünün anlaşılması üzerine, bahse konu hüküm gereği şirketten tahsil olanağı kalmayan vergi alacağı için kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenebilir.¹²²²

Danıştay kararında kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenebilmesi için (VUK M. 10 kapsamında) öncelikle asıl borçlu şirket tüzel kişiliği hakkında gerekli takibat yapılması ve kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkânının kalmadığının saptanması gerektiğinden, bu kapsamda öncelikle asıl kamu borçlusu şirketten kamu alacağının takibi amacıyla ödeme emri düzenlenip kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilci nezdinde kamu alacağının takibinin yapılamayacağına dair karar vermiştir.¹²²³

Birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması halinde ise ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekli bakılacak ve asıl borçludan tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için müşterek ve müteselsil sorumlu olanların her birine kamu alacağının tamamı için ayrı ayrı ödeme emri düzenlenir.¹²²⁴ Ayrıca gerekli şartların bulunması halinde 6183 S. Kanun'un "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan tedbirler (teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi) kamu borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanır.¹²²⁵ Danıştay kararında, 6183 S. Kanun M. 13' te yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde, amme alacağının korunması amacına yönelik olan ihtiyati haciz için vergi borçlusu şirketin kanuni temsilcisinin varlığı hakkında da yetkili mercilerce verilmiş ihtiyati haciz kararıyla

¹²²⁰ İzmir BİM 1. VDD 20.06.2017 T., 2017/1643 E., 2017/1814 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 28.08.2018). Bknz. VUK M. 10, 102.

¹²²¹ DVDDGK 24.12.1999 T., 1999/389 E., 1999/607 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²²² DVDDGK 24.12.1999 T., 1999/389 E., 1999/607 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²²³ DVDDGK 13.12.2002 T., 2002/395 E., 2002/491 K www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. DVDDGK 24.12.1999 T., 1999/389 E., 1999/607 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹²²⁴ Tahsilat Genel Tebliği (30.06.2007 T. ve 26568 S. RG' de yayımlanan) Seri: A Sıra No: 1'in Birinci Kısım, İkinci Bölümünde yer alan IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı bölüm 7 numaralı alt bölüm.

¹²²⁵ Tahsilat Genel Tebliği (30.06.2007 T. ve 26568 S. RG' de yayımlanan) Seri: A Sıra No: 1'in Birinci Kısım, İkinci Bölümünde yer alan IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı bölüm 9 numaralı alt bölüm.

ihtiyati haciz uygulanabileceği, bunun için şirket tüzel kişiliği hakkındaki takip yollarının tüketilmesi gerekmediği yönünde karar vermiştir.¹²²⁶

Ayrıca kanuni temsilciler vergi kanunlarında yer alan görevleri yerine getirmediklerinde asıl mükelleften alınamayan vergi alacaklarından sorumlu tutulabilmesi için¹²²⁷ borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olması gerekmektedir.¹²²⁸ Bu hususla ilgili olarak Danıştay kararında, A.Ş. YK üyesi ve müdür sıfatı olmaması nedeniyle TTK kapsamında temsilci vasfını taşımayan kişinin VUK kapsamında (VUK M. 10) şirketten tahsil edilemeyen vergiden sorumlu tutulmayacağı yönüne karar vermiştir.¹²²⁹

Temsilcilerin vergi cezası yönüyle sorumluluğuna dair VUK' ta (VUK M. 332-333) düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda vergi kanuna aykırı hareket edenler vergi cezasıyla cezalandırılacağı (VUK M. 331), ancak veli, vasi veya kayyımın vergi kanuna aykırı hareketi nedeniyle velayet ve vesayet altındakiler veya işlerinin idaresi bir kayyım devredilenler ise cezaya muhatap tutulamayacağı, bu durumlarda vergi cezasının muhatabının, veli, vasi veya kayyımın kendisi olduğuna dair düzenleme yapılmıştır (VUK M. 332). Esas itibarıyla söz konusu düzenleme suç ve cezanın şahsiliği ilkesinin de bir gereğidir.

Tüzel kişiler yönüyle ise tüzel kişilerin idaresi ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketten doğacak vergi cezası tüzel kişilik adına kesileceği, ancak tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu ile ilgili VUK M. 10' da yer alan söz hüküm vergi cezalar hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır (VUK M. 333).¹²³⁰

Bu bağlamda AY M. 38' de ifade edilen suç tanımı TCK' den farklı olarak suç ve kabahati birlikte ifade ettiğinden, söz konusu düzenleme (VUK M. 332) cezanın şahsiliği ilkesine uygun iken VUK M. 333' te kanuni temsilcilerin kanuna aykırı eylemlerinden, ayrı bir kişilik olan tüzel

¹²²⁶D. 3. D. 05.04.2010 T., 2008/1135 E., 2010/1035 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2018). Bknz. VUK M. 10, 6183 S. Kanun M. 13, Mük. M. 35.

¹²²⁷Erginay, 1998, **a.g.k.**, 63. Bknz. D. 9. D. 20.01.2010 T., 2008/6145 E., 2010/49 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi:02.09.2018)

¹²²⁸DVDDGK 13.11.2013 T., 2012/353 E., 2013/546 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); DVDDK 26.05.2006 T., 2006/9 E., 2006/9 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2018). Bknz. TTK M. 365, 367, 370-371.

¹²²⁹D. 9. D. 20.01.2010 T., 2008/6145 E., 2010/49 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi:02.09.2018). Bknz. D. 4. D. 22.05.2003 T., 2002/3768 E, 2003/1458 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

¹²³⁰Bknz. D. 4. D. 05.02.1998 T., 1997/42 E., 1998/371 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); D. 4. D. 26.05.1998 T., 1997/2231 E., 1998/2253 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018); VUK M. 10, 333; TTK M. 124-125; 6098 S. BK M. 620-645.

kişilik sorumlu tutulmuş ve söz konusu ilkeye istisna getirilmiştir.¹²³¹ Bu bağlamda ceza hukukunda suçun failinin gerçek kişiler olması kabul edilmekte iken fakat vergi cezaları (mali ceza) yönüyle tüzel kişilere de isnat kabiliyeti tanınmıştır.¹²³²

Danıştay da tüzel kişilerin idaresinde vergi kanununa aykırı hareket nedeniyle oluşan vergi cezasının tüzel kişi adına kesileceğini kararında yer vermiştir.¹²³³ Bu nedenle örneğin fatura almama nedeniyle kesilecek olan özel usulsüzlük cezası da tüzel kişi adına kesilmelidir.¹²³⁴ Aynı şekilde tüzel kişiliğe haiz firmanın sahte faturaları kayıtlarını dâhil ederek maliyetlerin yüksek gösterilmesi suretiyle vergi ziyasına sebebiyet halinde kesilecek üç kat vergi ziyayı (re' sen vergi tarhı yanında) tüzel kişilik adına olmalıdır.¹²³⁵

Tüzel kişiliği olmayan Borçlar Kanununa göre kurulan ve son bulan adi ortaklığın halinde¹²³⁶ de VUK gereği kesilecek vergi cezaları adi ortaklık adına kesilir. Bununla birlikte ortaklar söz konusu cezalardan müteselsilden sorumludur.¹²³⁷ Bu bağlamda örneğin adi ortaklığın hissedarlarının sahte belge düzenlediklerinin tespiti halinde ise adi ortaklık adına re' sen üç kat vergi ziyalı KDV tarhiyatı gerekmektedir.¹²³⁸

Bu kapsamda şahıs şirketi niteliğinde olan kollektif şirketlerde de kaçakçılık cezaları tüzel kişilik adına kesilmelidir.¹²³⁹ Danıştay Kol. Şti.' de vergi cezasının ortaklar adına (hisse oranlarına göre) değil de tüzel kişilik adına düzenlenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.¹²⁴⁰ Bununla birlikte Danıştay diğer bir kararında hisseleri oranında ortaklar adına tebliğ sonuca etkili olmadığından, hisseleri oranında ortaklar adına da ceza kesilebileceğine de karar vermiştir.¹²⁴¹

VUK M. 333 uyarınca tüzel kişilerin sadece idaresinde değil, tasfiyesinde de vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği hükme

¹²³¹T. Candan (18 Haziran 2015). Cezaların şahsiliği ilkesi ve tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu. <https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiliği-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumluluğu/>, (Erişim Tarihi: 28.08.2018).

¹²³²Erman, 1959, **a.g.k.**, 213.

¹²³³D. 3. D. 09.05.2001 T., 1999/2842 E., 2001/1771 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²³⁴D. 7. D. 13.06.2002 T., 2001/3998 E., 2002/2424 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²³⁵DDD GK. 26.03.2010 T., 2008/864 E., 2010/141 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹²³⁶D. 3. D. 17.10.2012 T., 2012/2798 E., 2012/3332 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim tarihi: 04.09.2018).

¹²³⁷R. Çetin (2016). Adi şirketlerin genel özellikleri ve bu şirketlerin vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. (136), s. 179. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/13.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

¹²³⁸D. 9. D. 07.10.2008 T., 2007/1581 E., 2008/4432 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

¹²³⁹24 S. No.' lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 26.08.2018)

¹²⁴⁰D. 3. D. 09.05.2001 T., 1999/2842 E., 2001/1771 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹²⁴¹D. 4. D. 26.05.1998 T., 1997/2231 E., 1998/2253 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

bağlandığından, tasfiye halindeki şirkette vergi ve cezalara ait ihbarnameler de ortaklar adına değil tüzel kişilik adına düzenlenmelidir.¹²⁴²

VUK M. 10' da kanuni temsilcinin¹²⁴³ sorumluluğu, VUK M. 333' te ise tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğuyla ilgili olarak söz konusu Kanunun 10. M.' de yer alan hükmün vergi cezalarına da uygulanacağı hükme bağlanmış, bu kapsamda vergi cezaları (VUK M. 333 uyarınca) ile fer' i alacak niteliğinde olan, ödeme süresinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım niteliği taşıdığından, bir tür vergi alacağı olan gecikme zammı da kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamında olduğundan, söz konusu alacaklar bakımından tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin sorumluluğu da bulunmaktadır.¹²⁴⁴

Ayrıca kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğuna dair 6183 S. Kanun Mük. M. 35' te VUK M. 10 ile aynı içerikte hükümlere yer verilmiştir.¹²⁴⁵ Buna karşın VUK' taki düzenlemeyle (VUK M. 10) VUK kapsamına giren alacaklarda kanuni temsilcinin sorumluluğu hükme bağlanmış iken, söz konusu hükme paralel bir düzenlemeyle VUK kapsamına girmeyen diğer kamu alacaklardan (ihracatta vergi iadesi gibi) kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasının sağlanması amacıyla 6183 sayılı Kanun' a Mük. 35. M. eklenmiştir. Bu nedenle vergi ve buna bağlı alacaklar için özel hüküm niteliğindeki VUK M. 10, VUK kapsam dışında kalan diğer kamu alacakları için ise 6183 S. Kanun Mük. M. 35 uygulanabileceğinden, tüzel kişi şirketin (A.Ş.) kanuni temsilcisi adına ödenmeyen vergi borcunun tahsili için ödeme emri düzenlenemez.¹²⁴⁶

Buna ek olarak 6183 S. Kanunda (M. 35) Ltd. Şti.¹²⁴⁷ ortaklarının sorumluluğuna dair özel bir düzenleme yapılmıştır. Bahse konu düzenlemeyle Ltd. Şti. ortaklarının şirketten tahsil olanağı olmayan kamu alacağından sermaye payı oranında doğrudan sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.¹²⁴⁸ Bu nedenle 6183 S. Kanun' un 54 ve devamı maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip sonucunda kamu alacağının tahsil edilememesi (tamamen veya kısmen) veya tahsil

¹²⁴²D. 3. D. 09.05.2001 T., 1999/2842 E., 2001/1771 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018)

¹²⁴³Bknz. D. 4. D. 06.02.2003 T., 2002/2983 E., 2003/363 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018); TTK M. 317, 367, 370; Tahsilat Genel Tebliği.

¹²⁴⁴DVDDGK 01.05.1992 T., 1991/421 E., 1992/148 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018)

¹²⁴⁵Tahsilat Genel Tebliği (30.06.2007 T. ve 26568 S. RG' de yayımlanan) Seri: A Sıra No: 1'in Birinci Kısım, İkinci Bölümünde yer alan IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı bölüm 1 numaralı alt bölüm.

¹²⁴⁶DVDDGK 26.01.2001 T., 2000/261 E., 2001/31 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); DVDDK 16.6.2006 T., 2006/27 E., 2006/174 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹²⁴⁷Bknz. 6102 S. Kanun M. 623.

¹²⁴⁸DVDDK 21.03.2012 T., 2010/184 E., 2012/97 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2018).

edilemeyeceğinin anlaşılması halinde 6183 S. Kanun M. 35 kapsamında Ltd. Şti. ortakları hakkında takip yapılabilir.¹²⁴⁹

Bununla birlikte 6183 S. Kanun M. 35 ile VUK M. 10' teki düzenlemelerde sorumluluk koşulları farklı olup, VUK' ta kanuni temsilcinin sorumluluğu vergisel ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanmakta ve temsilciler müteselsilen borcun tamamından rücu hakları saklı olmak üzere sorumlu tutulmakta iken 6183 S. Kanun' da yer alan söz konusu düzenlemede ise şirket ortakları doğrudan doğruya rücu hakkı olmadan hisseleri oranında sorumlu tutulmaktadır. Bu nedenle bahse konu düzenlemelerdeki sorumluluk halleri sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından öncelik sırası da yapılmamıştır.¹²⁵⁰ Dolayısıyla 6183 S. Kanun M. 35 ile VUK M. 10 arasında öncelik sırası bulunmadığından ortaklar ve kanuni temsilciler hakkındaki takipler aynı zamanda yapılmalıdır.¹²⁵¹ Bu bağlamda Danıştay, öncelikle kanuni temsilcilerin takibin yapılması gerektiği gerekçesiyle ortak adına düzenlenen ödeme emrinin iptalinin yasaya uygun olmadığı yönünde karar vermiştir.¹²⁵²

Danıştay, Ltd. Şti.' de ortaklık payının devrine dair sözleşme özel hukuk sözleşmesi olduğu, VUK M. 8/3 uyarınca da özel hukuk sözleşmesinin kamu alacağını ortadan kaldırmadığı, bu nedenle pay devri sözleşmesinin de kamu alacağından sorumluluğu ortadan kaldıramayacağından, ortak olunan döneme ait ve şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından sorumluluğun hissenin devrinden sonra da devam edeceği (6183 S. Kanun M. 35 gereği) yönünde karar vermiştir.¹²⁵³ Danıştay diğer bir kararında, Ltd. Şti. adına vergi kaçakçılığı nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasının şirketten tahsil edilememesi durumunda, VUK M. 10 ve 333 gereği şirket müdürü adına ödeme emri düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir.¹²⁵⁴

4.3.4 Vergi cezasını sonlandıran haller

VUK' ta mücbir sebep, yanılma ve görüş değişikliği ve uzlaşma da vergi cezasını etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. VUK' ta yer verilen mücbir sebeplerden birinin meydana gelmesi halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve hangi hallerin mücbir sebep olduğuna dair düzenleme

¹²⁴⁹Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.

¹²⁵⁰DVDDGK 19.02.2014 T., 2013/150 E., 2014/96 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹²⁵¹Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.

¹²⁵²D. 4. D. 20.02.2017 T., 2014/7863 E., 2017/1737 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

¹²⁵³DVDDK 19.06.2009 T., 2008/651 E., 2009/312, www.kazanci.com.tr, (07.08.2018). Bknz. TTK M. 623.

¹²⁵⁴D. 7. D. 26.05.1995 T., 1993/4048 E., 1995/2178 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018). Bknz. D. 3. D. 28.02.2007 T., 2006/1034 E., 2007/577 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018); 6183 S. Kanun M. 55, 58.

yapılmıştır (VUK M. 373). Buna göre VUK' ta mücbir sebep, vergi ödevlerinden birini yerine getirmeye engel olacak derecedeki ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevini yerine getirilmeye engel olacak afetler (yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi); mecburi gaybubetler (kişinin iradesi dışında oluşan); defter ve belgelerin elinden çıkması (kişinin iradesi dışında) gibi haller¹²⁵⁵ olarak sayılmıştır. Buna karşın VUK' ta belirtilen bahse konu mücbir sebep halleri sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle uygulanacak olan vergi cezası bakımından, fiil yapısı itibariyle, sonuç doğurmaz.

Buna ek olarak VUK' ta yanılma ve görüş değişikliği halinde de vergi cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmış olmasına karşın (VUK M. 369), mücbir sebep halinde olduğu gibi, uygulamada sahte fatura düzenleme veya kullanma kapsamında kesilen vergi cezası bakımında da söz konusu hükmün uygulama olanağı bulunmamaktadır.

Buna karşın sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle kesilen vergi cezasını sonlandıran haller kapsamında hatanın düzeltilmesi, ölüm, ödeme, indirim, af, pişmanlık ve ıslah kurumu, zamanaşımı, izaha davet sayılabilir.

4.3.4.1 Vergi cezasındaki hatanın düzeltilmesi

Vergi cezasında yapılan hataların VUK' ta vergi hataları için belirlenen usul ve şartlar kapsamında düzeltilir (VUK M. 375).¹²⁵⁶ Danıştay, ilgili dönemde kanuni temsilci olmayan kişinin, şirket vergi borcu nedeniyle ödeme emri düzenlenmesi açık vergilendirme hatası olduğundan, söz konusu hatanın mükellefin şahsında hata niteliğinde olduğundan, uyuşmazlığın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu yapılabileceği yönünde karar vermiştir.¹²⁵⁷

4.3.4.2 Ölüm

Ölüm halinde mükellefin ödevi, mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Ancak mirasçının vergi borçlarından sorumluluğu miras hisseleri oranındadır (VUK M. 12). Bununla birlikte suç ve cezanın şahsiliği ilkesine uygun olarak, vergi cezası ölüm halinde düşer (VUK M. 372).

¹²⁵⁵Söz konusu hükümde mücbir sebep sayılırken gibi haller şeklindeki ifadeye yer verilerek, mücbir sebep halleri sınırlandırılmamış olup, kanunda sayılan hallere benzer vergi ödevinin yerine getirilmesi engelleyen haller mücbir sebep olarak kabul edilecektir.

¹²⁵⁶Bknz. D. 3. D. 4.3.1999 T., 1997/4136 E., 1999/858 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹²⁵⁷DVDDGK 13.06.2003T., 2002/611 E., 2003/320 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018); DVDDGK 13.06.2003 T., 2002/610 E., 2003/319 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. VUK M. 10,116-118, 124; 6183 S. Kanun M. 35, Mük. M.35.

Danıştay kararında da ceza sorumluluğunun şahsi olduğu, VUK gereği de (VUK M. 372) ölüm halinde vergi cezasının düşeceği, bu nedenle işlenen suçta nedeniyle uygulanacak olan adli veya idari cezaların sadece suçu işleyene uygulanabileceği, söz konusu cezanın başkasına yöneltilebilmesinin de mümkün olmadığı, bu nedenle vergi cezasının miras yoluyla mirasçılara geçmesi mümkün olmadığından, mirasçının vergi cezasından sorumluluğunun bulunmadığı yönünde karar vermiştir.¹²⁵⁸ Danıştay diğer bir kararında, VUK' ta tüzel kişilerin tasfiye ve idaresinde vergi kanunlarına aykırı hareketten doğan vergi cezasının tüzelkişilik adına kesileceği (VUK M. 333) hükme bağlanmış olmakla birlikte, VUK' ta ölüm halinde vergi cezasının düşeceği de hükmü bağlandığından (VUK M. 372), Kol. Şti. (ortağı üçüncü kişilere karşı sınırsız sorumlu olan) adına kesilen cezada, ölen ortağa ait verginin dâhil edilerek hesaplanarak ceza kesilmesinin hukuka uygun olmadığına karar vermiştir.¹²⁵⁹

4.3.4.3 Ödeme

Vergi cezaları, cezaya karşı dava açılmaması halinde dava açma süresinin bittiği tarihten, dava açılmış ise mahkeme kararına istinaden vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir (VUK M. 368). Amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde ise yedi (7) gün içinde borcun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerektiği hususu ödeme emri¹²⁶⁰ ile tebliğ edilir. Dolayısıyla söz konusu bir aylık süre sonrasında ödeme emri düzenlenebilir. Danıştay resen, ikmalen veya idarece tarh olup da, dava açmamak suretiyle tahakkuku kesinleşen kamu alacağı için bir aylık ödeme süresi geçirilmeden, ödeme emri düzenlenemeyeceğine dair karar verilmiştir.¹²⁶¹

Vergi ve vergi cezasına dair idari yargıda dava açılması halinde ise tahsil işlemi durur.¹²⁶² Danıştay kararında, birinci derece vergi mahkemesi kararının Danıştay tarafından bozulması durumunda, söz konusu birinci derece mahkeme uyma ya da direnme bakımından serbest olduğundan, Danıştay' ın bozma kararı nedeniyle henüz kesinleşmeyen karara dayanarak kamu

¹²⁵⁸D. 3. D. 11.02.2015 T., 2013/5782 E., 2015/580, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹²⁵⁹D. 3. D. 15.11.1988 T., 1988/153 E., 1988/2656 K www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018); D. 4. D. 14.06.1999 T., 1998/2383 E., 1999/2598 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018).

¹²⁶⁰Bknz. D. 4. D. 12.11.1990 T., 1989/1974 E., 1990/3167 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹²⁶¹D. 9. D. 23.10.1990 T., 1989/4942 E., 1990/3276 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹²⁶² Bknz. 2577 S. İYUK M. 27/4.

alacağıının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemeyeceğine dair karar vermiştir.¹²⁶³ Kesinleşen kamu alacağıının ödenmesiyle birlikte ise vergi cezası da sonlanmış olur.

4.3.4.4 Vergi cezasında indirim

VUK' ta indirim müessesesi düzenlenmiştir. VUK' un ilk halinde de kaçakçılık suçlarına indirim getirilmiştir.¹²⁶⁴ Bu kapsamda sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde kesilen vergi cezasında indirim olanağı getirilmiştir.

Buna göre ikmalen, re' sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının öngörülen indirimlerden arta kalan vergi cezalarının (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını) ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vadesinde veya teminat (6183 S. Kanunda belirtilen) göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini ilgili vergi dairesine bildirmesi halinde belirtilen oranlarda indirilir. Ödeneceği bildirilen vergi ve vergi cezasının söz konusu sürede ödenmemesi halinde veya dava konusu yapılması halinde bahse konu madde hükmünden faydalanamaz.¹²⁶⁵

Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle kesilen vergi ve cezaları uzlaşmama kapsamında olmamasına karşın uzlaşmaya başvurulup, uzlaşmanın reddi sonrasında da indirime başvuru süresinin geçirilmesi halinde hakkında işlem tesis edilen indirime başvuramayacağından yapılan başvurunun reddi gerekir.¹²⁶⁶

4.3.4.5 Af

Vergi affı, kanuni düzenlemeyle vergiyi doğuran olayın ya da cezanın meydana gelmesi sonra hazırlanan ve yürürlüğe giren kanunla verginin ya da cezanın kaldırılmasıdır.¹²⁶⁷ Vergi afları esas itibariyle verginin toplanmasını kolaylaştırmak amacıyla çıkartılmaktadır.¹²⁶⁸

¹²⁶³D. 3. D. 26.12.1995 T., 1995/3088 E., 1995/4385 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

¹²⁶⁴Bknz. VUK M. 376 (12.01.1961 T. ve 3061 S. RG), 2365 S. Kanun M. 92. (31.12.1980 T. ve 17207 S. RG).

¹²⁶⁵Bknz. VUK M. 376; 12.01.1961 T. ve 10705 S. RG' de yayımlanan 213 S. VUK M. 345, 357-360, 376. www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 04.02.2018); 30.12.1980 T. ve 2365 S. Kanun M. 68-69, 81-84, 92, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 03.02.2018).

¹²⁶⁶11.01.2001 T. ve B.07.0.GEL.0.28/2864-124-2892/1520 S. Özelge, http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, (Erişim Tarihi: 18.04.2019). Bknz. VUK M. 376, Ek M. 9.

¹²⁶⁷S. A. Oktar (2017). *Vergi Hukuku*. (12. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi. s. 174.

¹²⁶⁸Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 249.

Anayasa’ da yer alan af düzenlemesi (AY M. 87), maddi ceza hukuku anlamında genel ve özel affi ifade etmektedir.¹²⁶⁹ Bu kapsamda vergi kabahatin nedeniyle uygulanan idari nitelikli vergi cezalarının affi AY’ daki söz konusu düzenleme (AY M. 87) kapsamına girmemesine karşın yasama yetkisini genelliği ilkesi kapsamında çıkartılan kanunla vergi cezalarının affi gerçekleştirilebilmekte, ancak vergi suçu kapsamındaki hürriyeti bağlayıcı cezaların affi için genel veya özel af kanunu çıkartılması gerekmektedir.¹²⁷⁰ Bu bağlamda yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereği, nitelikli çoğunluk aranmadan idari para cezalarının affi mümkündür.¹²⁷¹ AY’ de genel ve özel af için nitelikli çoğunluk aranış iken, vergi affında bu koşul aranmamıştır.¹²⁷²Örneğin 2018 yılında çıkartılan vergi barışına dair Kanun’ la sahte fatura düzenleyenlere vergi barışından faydalanma olanağı getirilmiştir. Söz konusu düzenlemede sahte belge kullananlara ise anılan Kanundan faydalanma olanağı getirilmemiştir (7143 S. Kanun Md 5/9).¹²⁷³

Buna karşın vergi af kanunları vergilemede adalet anlayışını zedeleyerek vergiye tepki oluşturmakta, ayrıca dürüst mükellefler açısından vergiyi algılama şeklini yani vergi psikolojisini olumsuz etkilemektedir.¹²⁷⁴ Bu nedenle aftan en çok yasalara uyum gösteren mükellefler zarar görmektedir.¹²⁷⁵ Dolayısıyla vergi afları eşitlik ilkesine aykırı olup, cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır.¹²⁷⁶ Ayrıca sık sık af kanunu çıkartılması kamu gelirlerinin azalmasına da neden olmaktadır.¹²⁷⁷

Bu bağlamda vergi ödevini zamanında tam olarak yerine getiren mükellefler üzerinde olumsuz etkilerin oluşmaması, iyi niyetli mükelleflerin vergi uyum sağlamayan mükelleflerden etkilenmesini önlemek, vergi affının olacağına dair beklentileri engellemek ve vergi ödevinin tam

¹²⁶⁹İ. Araç ve H. Erikli (2006). Anayasanın 87’nci maddesine göre kabulünde nitelikli çoğunluk aranması› gereken af kanunları. *Yasama Dergisi*, (1), s. 42-43. http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2006/sayi1/anayasanin_87inci.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2019).

¹²⁷⁰E. Sarıcaoğlu (2018). Vergi affından yararlanan mükellef için mütalaa geri alınabilir mi? *TBB Dergisi*, (134), s. 231.

¹²⁷¹Araç ve Erikli, 2006 **a.g.k.**, 42-43.

¹²⁷²Oktar, 2017, **a.g.k.**, 175.

¹²⁷³Bu nedenle söz konusu düzenleme “*satıcı değil, kullanıcıyım*” anekdotunu hatırlatmaktadır: A. Karabiyik (16.05.2018). Satıcı değil, kullanıcıyım. *Hürriyet Gazetesi*. <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/satici-degil-kullaniciyim-40837927>. (Erişim Tarihi: 10.05.2019)

¹²⁷⁴Taşkın, 2010a, **a.g.k.**, 87.

¹²⁷⁵Aydemir , 1995b, **a.g.k.**, 45.

¹²⁷⁶Oktar, 2017, **a.g.k.**, 388.

¹²⁷⁷N. Çağan (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affi. *AÜHFD*, 29 (1), s. 122.

olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi ve vergi cezaları hakkında genel veya özel af çıkarılmayacağına dair hüküm eklenmesi uygun olacaktır.¹²⁷⁸

4.3.4.6 Pişmanlık ve ıslah

Beyana dayanan vergide¹²⁷⁹, vergi ziyayı cezasına sebebiyet veren fiili işleyen mükellefle bunların fiile iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makama kendiliğinden bildirmesi durumunda, öngörülen koşullar çerçevesinde haklarında vergi ziyası cezası kesilmez.^{1280,1281} Danıştay kararında, pişmanlık ve ıslah kurumunun ceza hukukundaki faal nedamet halinden başka bir şey olmadığı, kanun koyucunun bu düzenlemeyle vergi ödevine aykırı hareketle vergi ziyasına neden olan mükellefe fırsat tanıdığı, bazı koşullar altında ceza uygulamasından vazgeçilerek söz konusu hareketlerin vergi dairesine bildirmesi özendirilerek vergi verimliliği korunmaya çalışıldığını belirtmektedir.¹²⁸²

Bu bağlamda mükellefin VUK kapsamında pişmanlık kurumundan faydalanabilmesi için;

a) Mükellefin kendiliğinden keyfiyeti bildirmiş olması gerekmekte olup¹²⁸³ bu kapsamda;

a-1) mükellefin söz konusu kanuna aykırılığı haber verdiği tarih öncesinde her hangi resmi bir makama ihbarda (ihbara dair dilekçe veya tutanağı resmi kayda geçirilmiş olması gerekmektedir) bulunulmamış olması;

a-2) mükellefin söz konusu bildirimini hakkında incelemeye başlandığının veya olayın takdir komisyonuna intikal ettiği (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespiti) edildiği gün öncesinde verilerek resmi kayda geçirilmiş olması;

b) Gerekli vergi beyannamesinin mükellefin durumu bildirildiği tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi (hiç verilmeyen beyannamenin verilmesi ya da eksik veya yanlış verilen vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi),

¹²⁷⁸N. Edizdoğan ve E. Gümüş (2013). Vergi afları ve Türkiye' de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (164), s. 116.

¹²⁷⁹Bknz. D. 7. D. 07.12.2006 T., 2004/3489 E., 2006/3893 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019); D. 9. D. 29.11.2000 T., 2000/37 E., 2000/3577 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁸⁰Bknz. VUK M. 371; Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 7, 9, 14-16; Oktar, 2017, **a.g.k.**, 389-390. Turgay, 1977, **a.g.k.**, 196.

¹²⁸¹Pişmanlık ve ıslah kurumunun adli yönden incelenmesi yukarıda yapıldığından, bu başlık altında bahse konu kurumun vergi cezası bakımından önem taşıyan yönleri üzerinde durulmuştur. Bknz. Dönmez, 1994, **a.g.k.**, 72-79.

¹²⁸²D. 7. D. 11.10.2005 T., 2002/2135 E., 2005/2362 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁸³Bknz. D. 11. D. 5.5.1999 T., 1998/1562 E., 1999/1750 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019); D. 4. D. 31.10.1997 T., 1997/5596 E., 1997/3900 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

c) Haber verilen ödeme süresi geçen verginin Kanunda öngörülen oranda hesaplanan gecikme zammının haber verme tarihinden itibaren on beş gün için ödenmesi¹²⁸⁴ gerekmektedir.

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilini işleyen veya söz konusu fiile iştirak edenlerden kanuna aykırı fiillerini bildirenler hakkında, kanunda belirtilen koşulların bulunması halinde, vergi ziyai cezası kesilmez. Danıştay, mükellef hakkında pişmanlık hükümleri kapsamında beyanname verilen dönem için inceleme yapılmaması, farklı bir dönem kapsamında inceleme yapılması durumunda, pişmanlıkla beyanname verme isteminin reddinde isabet bulunmadığı yönünde karar vermiştir.¹²⁸⁵

Dolayısıyla VUK' ta öngörülen koşulların mevcut olmaması halinde ise söz konusu hüküm kapsamında değerlendirilebilecek başvuru bulunmadığından, vergi ziyai cezası kesilebilir.¹²⁸⁶ Ayrıca söz konusu hükümle hangi vergi cezasının kesilemeyeceği düzenlendiğinden, pişmanlık hükümlerinin faydalanan kişi hakkında koşulların bulunması halinde vergi ziyai cezası kesilmez iken koşulların bulunması halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilir.¹²⁸⁷ Bu kapsamda pişmanlık koşulları bulunmadan başvuru yapılması halinde, başvuru yapan kişi söz konusu hükümlerden faydalanamayacağı gibi VUK' ta belirtilen pişmanlık koşullarının yerine getirilmemesi durumunda da söz konusu hükümlerden yararlanılamaz.¹²⁸⁸ Bu nedenle VUK' ta öngörülen koşulların bulunmaması halinde ise sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle kaçakçılık cezalı vergi ziyai cezası kesilmelidir. Danıştay, pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için mükellef hakkında yapılan bir ihbarın bulunmaması gerekmekte olup, emniyet müdürlüğünün yazısı ihbar niteliği taşıdığından, haksız alınan KDV iadelerini pişmanlık hükümleri hükümlerinden yararlanarak ödeyen mükellefin, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı, bu nedenle mükellef hakkında kaçakçılık cezası kesilebileceği yönünde karar vermiştir.¹²⁸⁹

Bununla birlikte Danıştay, satıcı firma nezdinde mali polis tarafında yapılan arama sonrasında adına fatura düzenlenen mükelleften fatura asıllarının alınarak şirket yetkiliklerinin ifadesinin alınmasının, vergi incelemesine başlanması ya da mali polisin aramasının ihbar olarak değerlendirilmesi de mümkün olmadığı, ayrıca ihbarın pişmanlıktan faydalanmayı önleyebilmesi

¹²⁸⁴Bknz. D. 11. D. 23.05.2000 T., 1999/5908 E., 2000/2219 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019); D. 7. D. 22.04.1998 T., 1997/2332 E., 1998/1500 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019); D. 9. D. 15.11.1995 T., 1995/587 E., 1995/3044 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁸⁵D. 9. D. 17.09.2012 T., 2009/3957 E., 2012/4625 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁸⁶DVDDGK 22.02.2008 T., 2007/272 E., 2008/166 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁸⁷Bknz. DVDDGK. 06.05.1988 T., 1988/2 E., 1988/58 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁸⁸D. 4. D. 09.11.2010 T., 2008/2204 E., 2010/5524 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁸⁹DVDDGK 13.10.2000 T., 2000/160 E., 2000/297 K www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

için ihbar ile pişmanlık dilekçesinin aynı hususta olması gerektiğinden, yerel mahkemenin mükellefin pişmanlıktan yararlandırılmayacağına dair gerekçesinin yasaya uygun olmadığı yönünde karar vermiştir.¹²⁹⁰

Pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için matrah gösterilmiş olması zorunlu olmadığından, sadece matrah gösterilmeme nedeniyle mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayıp resen tarh işlemi yapılamaz.¹²⁹¹ Danıştay kararında pişmanlık dilekçesiyle kendiliğinden verilen beyannamede matrah gösterilmemesi pişmanlıktan yararlanmaya engel oluşturmadığından, beyanın aksine tespit yapılmadan vergi dairesi tarafından re' sen tarh işlemi gerçekleştirilemeyeceğini belirtmiştir.¹²⁹²

Ayrıca pişmanlıkla verilen beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen vergiye karşı mükellef tarafından dava açılmaz.¹²⁹³ Bununla birlikte Danıştay diğer bir kararında VUK kapsamında pişmanlık kapsamında ceza uygulamasında vazgeçilebilmesi için kanuna aykırı davranışın kendiliğinden ilgili makama bildirilmiş olması gerektiği, söz konusu pişmanlık müessesesinin ceza hukukundaki faal nedamet halinden başka bir şey olmadığından, söz konusu bildirimde koşulsuz olması gerektiğinden, beyannamenin ihtirazi kayıtlı yapılmış olsa da beyan üzerine yapılan tarh işlemine karşı dava açılmayacağına dair karar vermiştir.¹²⁹⁴ Fakat Danıştay diğer bir kararında ise pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasının pişmanlık kurumunun amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçenin yasal olarak isabetli olmadığı, ayrıca söz konusu kaydın beyannameye konulmasında hukuki ve yasal engel bulunmadığından pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceğine dair karar vermiştir.¹²⁹⁵ Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı hususunda kanuni düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Buna karşın pişmanlık talebinin idare tarafından reddi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmadığından, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden olmayan pişmanlık

¹²⁹⁰D. 11. D. 15.12.1999 T., 1999/2655 E., 1999/5101 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁹¹D. 7. D. 27.02.2002 T., 2000/5597 E., 2002/759 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

¹²⁹²D. 11. CD. 03.10.1995 T., 1995/2611 E., 1995/2267 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁹³D. 3. D. 17.04.2002 T., 2000/2581 E., 2002/1653 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

Bknz. VUK M. 371, 378; İYUK M. 27/3.

¹²⁹⁴D. 7. D. 11.10.2005 T., 2002/2135 E., 2005/2362 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁹⁵D. 9. D. 14.05.1998 T., 1997/2708 E., 1998/1990 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019); D. 3. D. 06.05.1998 T., 1997/2273 E., 1998/1603 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019).

talebinin kabulüne dair karar verilmesi istemiyle davanın açılması halinde dava incelenmeksizin reddedilmelidir.¹²⁹⁶

Söz konusu fiilin vergi kaçakçılığı suçu kapsamında olması halinde, bildirimde bahse konu koşulları sağlaması durumunda, bildirimde bulunan hakkında adli yönden de ceza uygulanmaz.¹²⁹⁷

4.3.4.7 Zamanaşımı

VUK' ta öngörülen süreler geçmesi sonrasında, vergi cezasının kesilemeyeceği, söz konusu süreler içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi halinde zamanaşımının kesileceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 374).¹²⁹⁸ Ayrıca kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından beş yıl için içinde tahsil edilmelidir. Aksi halde kamu alacağı zamanaşımına uğrar. Buna karşın mükellefin zamanaşımından sonraki rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.¹²⁹⁹ Dolayısıyla vergi hukukunda yer alan zamanaşımı özel hukuktaki düşürücü zaman aşımına uymaktadır.¹³⁰⁰

Hangi hallerde tahsil zamanaşımının kesileceği 6183 S. Kanun' da düzenlenmiştir.¹³⁰¹ Bu kapsamda Danıştay, VUK uyarınca (VUK M. 10) kanuni temsilcinin tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için verginin zamanaşımına uğramadığı ve tüzel kişiden tahsil imkânının kalmadığı idare tarafından tespit edilmesi gerektiği, bu nedenle 6183 S. Kanun M. 102 uyarınca 5 (beş) yıl içinde tahsil edilmemesi nedeniyle tahsil zamanaşımına uğrayan şirkete ait vergi borcunun kanuni temsilciden istenmesi hukuka uygun olmadığı yönünde karar vermiştir.¹³⁰² Dolayısıyla VUK M. 10 kapsamında kanuni temsilcinin tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için verginin zamanaşımına uğramadığı ve tüzel kişiden tahsil imkânının kalmadığı idare tarafından tespit edilmesi gerekmekte olup, 6183 S. AATUHK M. 102 uyarınca 5 (beş) yıl içinde tahsil edilmemesi nedeniyle tahsil zamanaşımına uğrayan şirkete ait vergi borcunun kanuni temsilciden istenmesi hukuka uygundur.¹³⁰³

¹²⁹⁶D. 9. D. 14.12.2000 T., 1999/4322 E., 2000/4002 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2019)

¹²⁹⁷Bknz. VUK M. 359, 371.

¹²⁹⁸VUK M. 114. Bknz. B. Doğrusöz (06.10.2015). Zamanaşımını dolanmak. Dünya Gazetesi, <http://www.bumindogrusoz.com/article/zamanasimini-dolanmak>, (Erişim Tarihi: 28.05.2019).

¹²⁹⁹6183 S. Kanun M. 102.

¹³⁰⁰Erginay, 1998, **a.g.k.**, 93.

¹³⁰¹6183 S. Kanun M. 103.

¹³⁰²D. 3. D. 20.01.2009 T., 2006/3902 E., 2009/51 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018). Bknz. 6183 S. Kanun M. 102-103.

¹³⁰³D. 3. D. 20.01.2009 T., 2006/3902 E., 2009/51 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

Danıştay diğ er bir kararında, 6183 S. Kanun' da tahsil zaman aşımı (6182 S. Kanun M. 102/1) düzenlenmiş olup ile ödeme de tahsil zamanaşımını kesen nedenler arasında sayıldığı (6183 S. Kanun M. 103/1-1), bununla birlikte kişi adına her kamu alacağı için ayrı ayrı olmak üzere 1 kuruş ödeme yapıldığı anlaşılmasına karşın, ödemenin VUK M. 10 kapsamında adına ödeme emri düzenlenen kanuni temsilci tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediğı gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağı, bu nedenle bahse konu ödemenin zaman aşımını kesen neden olarak kabulünün mümkün olmadığından ödeme emrinin iptali gerektiğine dair karar vermiştir.¹³⁰⁴

4.3.4.8 İzaha davet

Yapılan inceleme ve denetim sonunda vergi ziyayı tespiti halinde, mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılabilir. Fakat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak amacı kapsamında gerçekleştirilen işlemler süreci uzatabilmekte, bu ise vergiye uyum maliyetini arttırmaktadır. Bu nedenle de VUK' ta izaha davet müessesesi düzenlenmiştir.¹³⁰⁵

Yetkili merci tarafından, vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce vergi ziyasına dair emarelere dair ön tespit yapılması halinde, söz konusu tespit tarihine kadar ihbarın bulunmaması şartıyla, mükellef izaha davet edilebilir. Ancak izaha davet edilen mükellef, davet konusu tespitle sınırlı olarak, pişmanlık hükümlerinden (VUK M. 371) yararlanamaz.

İzaha davet edilen mükellefin süresinde (15 gün içinde) izahta bulunması halinde;

a) izah sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin anlaşılması halinde bahse konu tespitle ilgili vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk yapılmaz

b) İzah tarihinden itibaren on beş gün içinde verilmeyen beyannamenin verilmesi, beyannamenin tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçen vergiyle ilgili gecikme zammının (6183 S. Kanun M. 51 kapsamında hesaplanan) ödenmesi koşuluyla, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi ziyayı cezası kesilir. Bu hal vergi incelemesine ve gerekmesi durumunda tarhiyatın ikmaline engel değildir.

Ancak bahse konu ön tespitlerde vergi ziyasının VUK M. 359 kapsamında yer alan fiillerle sebep olabileceğini ilişkin olması durumunda söz konusu izaha davet hükümleri (VUK M. 370)

¹³⁰⁴D. 3. D. 25.09.2012 T., 2010/4340 E., 2012/3047 K., www.lebibyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 31.08.2018).

¹³⁰⁵482 S. No.' lu VUK Genel Tebliğı, http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, (Erişim Tarihi: 11.04.2019).

uygulanmaz. Buna karşın ön tespitin sahte belge (veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge) kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair olması halinde, kullanılan söz konusu her bir belge tutarının öngörülen tutarı geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam alışlarının %5'ini geçmemesi şartıyla mükellef izaha davet edilebilir.

Bahse konu belge tutarının belirlenmesi ve alış tutarının hesaplanmasında, vergi hariç tutarlar göz önünde bulundurulur. Ayrıca değerlendirme sonucunda herhangi bir yıla için bu şartların sağlanmaması, diğer yıllarda bahse konu koşullardan ikisini de sağlayan mükellefin koşulları sağlandığı yıla dair izaha davetine engel oluşturmaz.¹³⁰⁶

Bu bağlamda VUK gereği (VUK M. 370) sahte fatura düzenlemeye dair ön tespitler izaha davet kapsamında yer almamakta, ancak sahte fatura kullanmak fiili olabileceğine dair ön tespitler ise belirlenen kısıtlamalar çerçevesinde izaha davet kapsamında yer alabilmektedir.

4.3.5 Sahte faturanın VUK kapsamında diğer sonuçları

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında işlenen faturada sahtecilik nedeniyle yukarıda yer alan vergi cezalarının yanında VUK bakımından aşağıda yer alan birtakım sonuçlar da ortaya çıkabilmektedir.

4.3.5.1 Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlerin alınması

Kanunda öngörülen şartların bulunması halinde 6183 S. Kanun' un "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümündeki teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin amme borçlusunun yanı sıra amme borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması yoluna gidilir.¹³⁰⁷

Teminat istemi, vergi tahsilinin güvence altına alınması amacıyla vergi idaresinin vergi hukuku alanında tesis ettiği işlemlerdendir.¹³⁰⁸ Bahse konu Kanun gereği VUK vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller (VUK M. 344 gereği) ile vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sayılan hallerle (VUK M. 359) ilgili kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olması halinde¹³⁰⁹, tahsil dairelerince teminat istenir.¹³¹⁰ Buna göre vergi kaçakçılığı kapsamında sahte

¹³⁰⁶482 S. No.' lu VUK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (Erişim Tarihi: 11.04.2019).

¹³⁰⁷Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği. Bknz. 6183 S. Kanun M. 9, 13.

¹³⁰⁸6183 S. Kanun M. 9.

¹³⁰⁹Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden.

¹³¹⁰6183 S. Kanun M. 9. Bknz. D. 9. D. 28.01.2009 T., 2008/761 E., 2009/236 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); VUK M. 135, 344, 359; 1 No.' lu Tahsilât Genel Tebliği.

fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle kesilen vergi ve vergi cezaları kapsamında da muhataptan teminat istenir.¹³¹¹

Ayrıca Kanun’ da yer verilen sebeplerden birinin bulunması halinde, hiçbir süreyle sınırlandırılmaksızın, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, ihtiyati haciz uygulanacağı hükme bağlanmıştır.¹³¹² Buna göre teminat istenmesini gerektiren haller, ihtiyati haczin nedenini de oluşturmaktadır.¹³¹³ Teminat gösterilmemesi durumunda, teminat istenenin varlıkları ihtiyaten haczedilebilir. Dolayısıyla teminat istemi kişilerin menfaatini etkileyen hukuki sonuç doğurduğundan, söz konusu işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğinde olduğundan, söz konusu işleme karşı idari yargıda dava açılabilir.¹³¹⁴

Konuyla ilgili olarak Danıştay, organik bağın bulunmaması durumunda ise ihtiyati haciz uygulanamayacağından, üçüncü bir şahsın borcu için ihtiyati haczin konulabilmesi için organik bağın varlığının araştırılması gerektiği, kamu borcu bulunan şirket ile ihtiyati haciz uygulanan şirket arasında organik bağın tespiti gerektiğinden, vergi incelemesiyle ihtiyati haciz işlemi başlatılan şirketle arasında organik bağ bulunduğu iddiasıyla hakkında inceleme başlatılmadan ihtiyati haciz işlemi başlatılamayacağını kararında yer verilmiştir.¹³¹⁵ Danıştay, ihtiyati haciz hükümlerinin amme alacağının korunması amacına yönelik olduğundan ihtiyati haciz hükümlerinin kanuni temsilciler hakkında da uygulanabileceği (VUK M. 10 ve 6183 S. Kanunun Mük. M. 35 gereği), ihtiyati haciz nedenlerinin (6183 S. Kanun M. 13) birinin bulunması halinde, vergi borçlusu şirketin kanuni temsilcisinin varlığına da ihtiyati haciz uygulanabileceği, bunun için kanuni temsilci hakkında yetkili mercilerce verilmiş ihtiyati haciz kararı bulunması gerektiği, ancak şirket tüzel kişiliği hakkındaki takip yollarının tüketilmesi gerekmediği yönünde karar vermiştir.¹³¹⁶ Danıştay, şirketin vergi borcu için yönetim kurulu üyelerinden birinin borcu karşılayacak tutarda teminat göstermesi halinde, diğer yönetim kurulu üyelerinden de aynı yönde teminat istenemeyeceğinden, diğer yönetim kurulu üyesinin teminat göstermediği gerekçesiyle

¹³¹¹Bknz. Seri: A, Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.

¹³¹²6183 S. Kanun M. 13. Bknz. 6183 S. Kanun M. 9, VUK M. 135, 344, 359.

¹³¹³Bknz. 6183 S. Kanun M. 13

¹³¹⁴Bknz. 6183 S. Kanun md. 9, 13, 213 S. Kanun M. 344, 359

¹³¹⁵D. 4. D. 08.06.2000 T., 2000/423 E., 2000/2680 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹³¹⁶D. 3. D. 05.04.2010 T., 2008/1135 E., 2010/1035 K., www.lebibyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2018).

Bknz. VUK M. 10, 6183 S. Kanun M. 13, Mük. M. 35.

hakkındaki ihtiyadi haciz işleminin dayanağı kalmaması nedeniyle kaldırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹³¹⁷

Buna ek olarak Kanun’ da belirtilen nedenlerin bulunması halinde, henüz tahakkuk etmemiş olan vergi, zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilebileceği düzenlenmiştir.¹³¹⁸ Söz konusu sebepler arasında ihtiyati haciz sebeplerinden teminat isteme haline de yer verildiğinden, vergi kaçakçılığı kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle kesilen vergi, zam ve vergi cezaları için de ihtiyati tahakkuk işlemi gerçekleştirilebilir.¹³¹⁹ Danıştay, sahte fatura kullanma halinde, mükellef hakkında yapılan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işleminin yasaya uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹³²⁰

4.3.5.2 VUK kapsamında teminat uygulanması

VUK’ ta hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle işlem yapanların işe başlama bildiriminde bulunması halinde, söz konusu kişilerden teminat alınmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.¹³²¹

Bu kapsamda sahte belge düzenleme nedeniyle mükellefiyeti terkin edilenlerin ve kanunda yer verilen ilgili kişilerin ve söz konusu fiilin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesisi için tüm vergi borçlarının ödenmiş (işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin) olması ve söz konusu kişilerden öngörülen tutardan (ve belirlenen nev’ iden) az olmamak üzere düzenlenen sahte belgelerdeki toplam tutarın % 10’ undan az olmamak şartıyla teminat alınması gerekmektedir.¹³²² Bahse konu kişilerin öngörülen şartlarda ortaklıkları bulunan şirketlerinin¹³²³ veya kanuni temsilcisi veya yönetim kurulu üyesi olduğu belirlenen durumlarda (veya idare etmiş oldukları tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin) işe başlama bildiriminde bulunması durumunda da aynı husus geçerlidir.¹³²⁴

¹³¹⁷D. 4. D. 13.01.2003 T., 2002/4389 E., 2003/17 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019). Bknz. VUK M. 344, Mük. 359, 347; 6183 S. Kanun M. 9, 13/1-1, 13/4, 16.

¹³¹⁸6183 S. Kanun M. 17.

¹³¹⁹Bknz. 6183 S. Kanun M. 9, 13, 18, 110; D. 7. D. 27.11.2000 T., 2000/947 E., 2000/3478 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹³²⁰D. 7. D. 27.11.2000 T., 2000/947 E., 2000/3478 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹³²¹Bknz. VUK md. 153/A; 478 S. No.’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹³²²VUK M. 153/A-1

¹³²³Ortağı oldukları adi ortaklıklar, şirket sermayesinin asgari % 10’una sahip oldukları ticaret şirketleri.

¹³²⁴VUK M. 153/A-2.

Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte belge düzenleme fiilini işledikleri öngörülen usulde tespit edilip¹³²⁵, bu durumları kesinleşenlerden de aynı şekilde teminat göstermesi istenir. Verilen sürede şartların yerine getirilmemesi durumunda ise mükellef adına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilir ve 6183 S. Kanun uyarınca tahsil edilir.¹³²⁶

4.3.5.3 KDV iadesinde özel esaslara tabi olma

KDV Kanunu'nda gerçek mal ve hizmet hareketine dayanan ve dayanağı işlemi doğru yansıtan belgeye istinaden vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesine yönelik düzenleme yapılmıştır.¹³²⁷ Ayrıca Maliye Bakanlığına kanunda öngörülen kriterler esas alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine göre farklı KDV iade yöntemleri belirlemeye yetki verilmiştir.¹³²⁸ Bu kapsamda KDV Genel Uygulama Tebliği ile haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunması halinde mükelleflerin iade talepleri özel esaslara tabi tutulmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.¹³²⁹

KDV Genel Uygulama Tebliği ile hangi belgelerdeki sahtecilik fiilinin özel esaslara tabi olduğu düzenlenmiş, fatura da söz konusu belgeler arasında sayılmıştır. Buna göre mükellefin sahte fatura düzenleme ve kullanmaya yönelik bir belirlemenin yapılması halinde, KDV iadesi bakımından, mükellef özel esaslara tabi olur.¹³³⁰

Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler özel esaslara tabi tutulup, iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.¹³³¹ Ayrıca hakkında herhangi bir olumsuzluk olmasa da özel esaslara tabi mükelleflerden alım yapanların iade talepleri de özel esaslara tabidir. Ancak hakkında olumsuz rapor ya da tespit olmayan mükellefin özel esaslara tabi mükelleflere mal tesliminde veya hizmet ifası halinde, söz konusu mükellefin SMİYB

¹³²⁵VUK M. 153/A-1' da belirtilenler hariç olmak üzere.

¹³²⁶VUK M. 153/A-4.

¹³²⁷KDV Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar 1.Ortak Hükümler 1.1.Amaç Başlıklı Bölüm, s. 239. Bknz. 3065 S. KDV Kanunu M. 9, 11, 29, 32 ve indirime konu diğer maddeler.

¹³²⁸3065 S. Kanun M. 36/2.

¹³²⁹KDV Uygulama Tebliği'nin Özel Esaslara Tabi Mükellefler Başlıklı 1.3. Bölümü.

¹³³⁰KDV Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar 1.Ortak Hükümler 1.2. Belge kavramı başlıklı Bölüm. s. 239.

¹³³¹KDV Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar 2.1. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler başlıklı Bölüm. s. 241.

düzenleyicisi olarak özel esaslara tabi olabilmesi için haklarında bahse konu tebliğ kapsamında olumsuz rapor veya tespit bulunması gerekmektedir.¹³³²

Bu bağlamda mükellefin iade taleplerinin özel esaslara tabi tutulabilmesi için öncelikle, belgenin sahteliğine ilişkin hususlar rapora bağlanmalı ve tespit edilmelidir. Bu nedenle yalnızca ihbar veya şikâyet nedeniyle mükellef özel esaslara tabi tutulamaz.¹³³³

Mükellef tarafından VUK M. 3' te yer alan delil serbestisi kapsamında ileri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi durumunda ise özel esaslar uygulanmaz.¹³³⁴ Aksi halde sahte fatura nedeniyle hakkında olumsuz rapor veya tespit olan mükellefin KDV iadelerinin yapılması anılan Tebliğde belirlenen koşullarda (teminat, münhasıran düzenlenen vergi inceleme raporu gibi) gerçekleşebilir.¹³³⁵

Ayrıca VUK M. 370' te izaha davet hükme bağlanmıştır. 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu hükmün uygulanması düzenlenmiştir. Buna göre izaha davet komisyonlarınca yürütülen işlemler 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki kapsamında yürütülmekte iken izaha davet uygulaması kapsamına girmeyen işlemlerin gerçekliğinin ispatında ise bu Tebliğdeki hükümler uygulanacak ve buna izaha davet kapsamında olan mükellefin izahının kabul edilmesi halinde mükellef özel esaslara tabi tutulmayacaktır.¹³³⁶ Ancak izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve mükellefin izaha davet kapsamındaki işlemleri gerçekleştirmemesi halinde mükellef özel esaslara alınır.¹³³⁷

Ayrıca KDV Uygulama Tebliği gereği faturadaki sahtecilik nedeniyle indirimli teminat uygulaması ve hızlandırılmış iade sistemi yönüyle de olumsuz sonuçlar oluşur. Buna göre;

a) Mükellefin indirimli teminat uygulaması sisteminden (İTUS) faydalanılabilmesi için başvuru tarihinden önceki son üç yıl içinde, SMİYB düzenleme veya kullanma nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönmüş olması gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu sistemden faydalanılamaz. Mükellef hakkında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda vergi dairesine “olumsuz rapor” intikal etmesi halinde, raporun vergi

¹³³²KDV Genel Uygulama Tebliği, E. Özel Esaslar 1.Ortak Hükümler 1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler başlıklı Bölüm. s. 240.

¹³³³KDV Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar 3.1.Sahte Belge Kavramı başlıklı Bölüm. s. 242.

¹³³⁴KDV Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar 5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat başlıklı Bölüm. s. 246.

¹³³⁵Bknz. KDV Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar.

¹³³⁶KDV Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar 5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat başlıklı Bölüm. s. 246.

¹³³⁷KDV Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar 5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat başlıklı Bölüm. s. 247.

dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde indirimli teminat hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

b) Mükellef, Hızlandırılmış İade Sistemi için de başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönmüş olması gerekmektedir. Mükellef hakkında SMİYB düzenlendiği veya kullandığı konusunda, vergi dairesine “olumsuz rapor” intikali halinde, söz konusu sertifika iptal edilir.¹³³⁸

4.3.5.4 Uzlaşma kapsamı dışında kalınması

Uzlaşma Kurumu, vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözülmesiyle mükelleflerin tereddütlerinin kısa sürede giderilmesiyle huzura kavuşmaları, kamu alacağının da zamanında Hazineye aktarılması ve yargısal işlemlerin yükünün azaltılmasının sağlanması amacıyla getirilmiş bir kurumdur.¹³³⁹ Buna göre ikmalen, re’ sen veya idarece tarh edilen vergi ile bunlara dair vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarının öngörülen nedenlerden kaynaklanması halinde mükellefle uzlaşılabilir.¹³⁴⁰

Ayrıca tarh işlemi öncesinde de mükellefin idareyle anlaşabilmesine olanak sağlamak amacıyla VUK’ a tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu eklenmiştir.¹³⁴¹ Buna göre Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve buna bağlı kesilecek vergi ziyayı cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.¹³⁴²

Buna karşın söz konusu düzenlemelerde, vergi kaçakçılığı suçları (VUK M. 359) veya bu suçlara iştirak nedeniyle VUK M. 344 üncü maddesi gereği kesilen vergi ziyayı cezaları ile bunlara ilişkin vergiler hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma dışında tutulmuştur.¹³⁴³ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu kapsamında işlenen fiil nedeniyle uygulanan vergi ve vergi cezaları uzlaşma kapsamında yer almadığından, söz konusu fiil nedeniyle hakkında işlem tesis edilenler uzlaşma kurumuna başvuramaz.

¹³³⁸ Ayrıca raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde Tebliğin (IV/C/2) bölümü hükümleri uygulanmaz.

¹³³⁹ 19.02.1963 T. ve 205 S. Kanun genel gerekçe. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi:05.02.2018).

¹³⁴⁰ VUK Ek M. 1. Bknz. 372 S. No.’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹³⁴¹ 04.12.1985 T. ve 3239 S. Kanun M. 33. gerekçesi. www.tbmm.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2018).

¹³⁴² VUK Ek Madde 11. Bknz. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği M. 2.

¹³⁴³ 280 S. No.’ lu VUK Genel Tebliği. Bknz. DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019); VUK Ek M. 1, Ek M. 11.

Konuyla ilgili Danıştay kararında, vergi kaçakçılığı kapsamında vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmasına karşın, mevzuatın emredici kuralına aykırı olarak vergi ve cezanın uzlaşma konusu yapılarak uzlaşmaya varılmış olması uzlaşma komisyonunun kararını konu yönünden sakatladığı, ancak bu işlemin yargı organı tarafından iptal edilmediği veya yöntemde paralellik ilkesi gereği işlemi tesis eden tarafından hukuksal sınır içerisinde kalarak kaldırılmadığı ya da geri alınmadığı sürece varlıklarını sürdüreceğinden, uzlaşma başvurusu sonucunda uzlaşmaya varılması nedeniyle vergi dairesi müdürlüğünün uzlaşmanın gereklerini yerine getirmekle yükümlü iken uzlaşma talebinin geçersiz sayılarak üzerinde uzlaşılan kısımlarla ilgili olarak yeniden cezalı tarhiyata gidilmeyeceği yönünde karar vermiştir.¹³⁴⁴ Dolayısıyla vergi kaçakçılığı kapsamında işlenen fiil nedeniyle uygulanan kaçakçılık cezalı vergi tarhiyatın uzlaşma kapsamında olamamasına karşın, uzlaşma talep edilmesi halinde, yapılan başvuru sonucuna da uzlaşmaya varılması halinde, yapılan uzlaşmanın yetkili komisyonca söz konusu tarhiyatın uzlaşma kapsamında olmadığına dair karar alınarak yapılan işlemin geri alınması ve ilgili mükellefe tebliği gerekmektedir.

Bu durum ayrıca tesis edilen idari işleme karşı açılacak olan dava açma süresini de etkilemez. Danıştay kararında da vergi kaçakçılığı nedeniyle üç kat vergi ziyasına cezasının uzlaşma kapsamında olmadığından, söz konusu vergilendirmeye karşı uzlaşmaya başvurulmasının dava açma süresini etkilemeyeceği yönünde karar vermiştir.¹³⁴⁵

4.3.5.5 Mükellefiyet kaydının terkinini

VUK uyarınca işe başlama bildirimini zorunluluğu getirilenlere,¹³⁴⁶ işi bırakması durumunda durumu vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda işi bırakan mükellefin belgelerini iptal etmelerine dair düzenleme yapılmış olup, buna göre söz konusu mükellefin, bildirimde (iş bırakma) bulunacakları sürede, öngörülen belgelerden kullanılmayanlarını bağlı bulunduğu vergi dairelerine ibraz ederek iptal edilmesini sağlama zorunluluğu getirilmiştir.¹³⁴⁷

VUK' ta hangi hallerde mükellefiyet kaydının terkin edileceği de düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporla başka bir faaliyeti (ticarî, ziraî ve meslekî) olmamasına karşın münhasıran sahte belge düzenlemek için mükellefiyet

¹³⁴⁴D. 9. D. 14.10.2004 T., 2002/805 E., 2004/4955 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹³⁴⁵DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019)

¹³⁴⁶Bknz. VUK M. 153.

¹³⁴⁷246 S. No.' lu VUK Genel Tebliği E. İşini Terk Eden Mükelleflerin Belge İbraz Ödevi.

tesis ettirildiğinin tespit edilerek mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda yer verilmesi durumunda da vergi dairesince mükellefin işi bırakmış olduğu kabul edilerek mükellefiyet kaydı terkin edileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca bu durum, ilgili yerlere (kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşuna) bildirilir. Bahse konu terkin işlemi, mükellefin sonrasında faaliyette bulunduğu tespit edilmesi durumunda vergilendirilmesine ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına engel değildir.¹³⁴⁸

Konuyla ilgili Danıştay kararında, sahte faturaların işin bırakılması sonrasında diğer ortağın işçisi tarafından düzenlendiği, olayın bilgileri dışında gerçekleştiği, bu nedenle de adi ortaklık adına kaçakçılık cezalı vergi tarhının iptali istemli davada, işi terk eden mükellefin kullanılmayan faturalarını vergi dairesine ibraz edilerek iptal edilmesini sağlamaları gerektiği (VUK M. 160, 246 S. VUK Genel Tebliğinin "E" bölümü), ancak söz konusu zorunluluğu yerine getirmeyerek kullanılmayan faturanın başka bir mükellefe kesilerek verildiği anlaşılması karşısında, bahse konu faturanın komisyon karşılığı gerçek mal hareketine dayanmayan faturanın kesildiği sonucuna varılarak kaçakçılık cezalı vergi tarhı yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde karar verilmiştir.¹³⁴⁹

4.3.5.6 Basit usulden yararlanılamaması

GVK' de belirlenen şartları taşıyanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı hükme bağlanmıştır (GVK M. 46). Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte¹³⁵⁰ belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenlerin bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aydan itibaren gerçek usulde vergilendirmeye (ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere) tabidir.¹³⁵¹

4.3.5.7 Mesleki kuruluşlara bildirim

Vergi mahremiyeti VUK' ta ayrıntılı olarak hükme bağlanmış, ancak bazı hallerde yapılan işlemler vergi mahremiyetinin ihlali olarak kabul edilmemiştir. Buna göre vergi inceleme raporuyla sahte belge (veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge) düzenledikleri veya kullandıkları tespit

¹³⁴⁸Bknz. VUK M. 153.

¹³⁴⁹DVDDGK 11.06.1999 T., 1998/382 E., 1999/332 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.07.2018). Bknz. KDV Uygulama Tebliği 2.1. Bölüm.

¹³⁵⁰Veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge.

¹³⁵¹GVK M. 46; GİB (2017). Basit usule tabi mükellefler için vergi rehberi. www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.08.2017). Bknz. GVK M. 47-48.

olunanların mesleki kuruluşlara¹³⁵² yapılan bildirimde vergi mahremiyeti ihlali sayılmayan hal olarak kabul edilmiştir.¹³⁵³

4.4 Sahte Faturanın VUK Kapsamı Dışındaki Sonuçları

4.4.1 Ticari defterin sahibinin lehine delil olma niteliğini kaybetmesi

Ticari defterlerin usulüne uygun olarak tutulmasında, tacir kadar, ortakların, alacaklıların, üçüncü kişilerin ve kamunun menfaati bulunmaktadır.¹³⁵⁴ Bu nedenle TTK' nin ticari defterlerin tutulması ve saklanması ile ilgili düzenlemelerinin çoğunluğu da hileleri önlemeye, delillerin muhafazasına ve üçüncü kişilerin haklarını korumayı sağlama amacıyla yapılan düzenlemelerdir.¹³⁵⁵

Bu kapsamda TTK tacirlere ticari defterlerinde tacirin ticari işlemlerinin ve ticari işletmesinin durumunu açıkça görülebilir şekilde ortaya koyacak şekilde ticari defter tutuma zorunluluğu getirmiştir. Bu bağlamda TTK' de defterlerin işletmenin faaliyeti ve finansal durumuna dair fikir verebilecek şekilde tutulacağı ve işletmenin faaliyetlerinin defterlerden izlenebilmesine olanak sağlaması gerektiği hükme bağlanmıştır.¹³⁵⁶

Ayrıca defter tutma yükümlüğünün yerine getirilmiş olması için de tüm defterlerin tutulması yeterli olmayıp, bahse konu defterlerin kanuna uygun olarak tutulmuş olması gerekmektedir. Defter kayıtlarının işletmenin iktisadi ve mali durumuyla ilgili doğru fikir sağlayabilmesi için açıklık, tamlık ve doğruluk esasına uygun olmalıdır.¹³⁵⁷

Dolayısıyla belgeler ticari defterdeki kayıtların dayanağını oluşturduğundan,¹³⁵⁸ ticari defterdeki kayıtların belgeye dayanması gerekmektedir.¹³⁵⁹ Buna ek olarak defterlerin tutulması zorunluluğu, kayıtların dayanağı olan belgelerin (dolayısıyla faturanın da), alınması, verilmesi ve saklanmasını gerektirir.¹³⁶⁰

¹³⁵²Kanunla kurulan mesleki kuruluşlar ile 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları.

¹³⁵³VUK M. 5. Bknz. VUK M. 153/A.

¹³⁵⁴Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, s. 2.

¹³⁵⁵M. R. Belgesay (1957). Formalizm ve ticari defterlerin ispat kuvveti. *İstanbul Barosu Dergisi*, 31 (3-4), s.65.

¹³⁵⁶Bknz. TTK M. 18/1, 64, 83-85; HMK M. 222; Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ 4/1, 5; Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 611.

¹³⁵⁷Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 611. Bknz. TTK M. 64/1-c.1, TDİT 4/1.

¹³⁵⁸Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, 117.

¹³⁵⁹Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, 116; S. Arkan (2012). *Ticari işletme hukuku*. (11. Baskı), Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, s. 337.

¹³⁶⁰Ünal, 2013, **a.g.k.**, 119.

Ticari hayatın zorunlu kıldığı hız ve güven ihtiyacı, ticari defterlere delil olarak kabul edilmesini zorunlu kıldığından,¹³⁶¹ HMK' de belli tutarı aşan hukuki işlemin ispatında senetle ispat zorunluluğu ile senede karşı tanıkla ispat edilemeyeceği hükme bağlanarak,¹³⁶² ticari defterlerin delil olabilmesine yönelik özel düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle ticari defterler, ispat hukuku açısından önem taşımakta, HMK' nin yazılı delil dışındakilere onay vermediğinde önemi daha da artmaktadır.¹³⁶³ Bununla birlikte ticari defter ile ispat genel ispata kurallarını ve ispat araçlarını bertaraf eden bir usul olmamakta, iddianın ispatı için defterlere dayanan tarafa kolaylık sağlamaktadır.¹³⁶⁴ Bu bağlamda tacir, usul kanununda yer alan ispat araçlarına başvururken, tutmuş olduğu defterlere de dayanabilir.¹³⁶⁵

Buna karşın defterlerin hiç veya usulüne uygun tutulmaması durumunda¹³⁶⁶ ispat hukuku açısından olumsuz neticeleri bulunmaktadır.¹³⁶⁷ Kanuna göre eksiz ve usulüne uygun tutulan defterler sahibi lehine aksi ispat edilmedikçe delil olabileceğinden (HMK M. 222/2-3), bu nitelikte olmayan defterler, sahibi lehine delil olma niteliğini kaybederler(HMK M. 222/2-4).¹³⁶⁸

Ancak ticari defterler kanuna uygun tutulmamış olsalar dahi sahibi için aleyhte delil olma gücünü yitirmezler.¹³⁶⁹ Bu nedenle alacaklı da borçlu tacirle aralarındaki uyuşmazlıkta delil olarak borçlu tacirin defterlerine dayanabilir.¹³⁷⁰ Zira ticari defterlerin sahibi aleyhine delil olabilmesi için usulüne uygun tutulmuş olması gerekmeyip, söz konusu defterler sahibi aleyhine her zaman delil niteliği taşır.¹³⁷¹

Dolayısıyla TTK hükümlerine göre her tacir ticari işletmesiyle ilgili alım-satım işleminde fatura düzenlemek-almak durumunda olup, söz konusu zorunluluğa uyulmaması halinde ise defterlerin düzenli ve kanuna uygun tutulmaması nedeniyle defter sahibi lehine delil olmayacağı gibi aleyhine delil olur (HMK M. 222).¹³⁷² Sahte fatura da kayıtları tevsik edemediğinden (TTK

¹³⁶¹Olgaç, S. ve Çenberci, M. (1965). İspat hukuku yönünden ticari defterler. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 3 (1), s. 103.

¹³⁶²HMK M. 200-201. Bknz. HMK M. 222.

¹³⁶³Olgaç ve Çenberci, 1965, **a.g.k.**, 103. Bknz. Arkan, 2012, **a.g.k.**, 348-349; Başaran, 2002, **a.g.k.**, 8.

¹³⁶⁴R. Poroy ve H. Yasaman (2012). *Ticari işletme hukuku*. (14. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık. s. 231.

¹³⁶⁵H. Ülgen (1967). Ticari defterlerle ispat. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 4 (1), s. 86.

¹³⁶⁶Bknz. Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 609-618.

¹³⁶⁷Arkan, 2012, **a.g.k.**, 344.

¹³⁶⁸Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 620.

¹³⁶⁹Olgaç ve Çenberci, 1965, **a.g.k.**, 115.

¹³⁷⁰Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, 3.

¹³⁷¹Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 623.

¹³⁷²Ünal, 2013, **a.g.k.**, 120-121.

M. 21 gereği),¹³⁷³ sahte faturanın defter kayıtlarına esas alınması halinde söz konusu defter sahibi lehine delil teşkil edemez.

Buna ek olarak defterin hiç veya kanuna uygun tutulmaması durumunda, defteri muntazam olan tarafın defter kaydı, aksinin muteber delille ispat hakkı saklı kalmak şartıyla, kanuni delil olarak kabul edilir.¹³⁷⁴

Ayrıca TTK' de defterlerin üçüncü kişi uzmanların, makul sürede yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleriyle finansal durumunda fikir verebilecek şekilde tutulması ve işletmenin faaliyetinin oluşumu ve gelişiminin defterlerden izlenebilmesine olanak sağlayacak şekilde tutulmasına dair zorunluluğa uyulmayanların öngörülen idari para cezasıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.¹³⁷⁵

TTK' de yer alan kabahatlerden birine dair idari yaptırım kararı verinceye kadar, kabahatin birden fazla işlenmesi durumunda, bir idari para cezası uygulanır, verilecek ceza iki kat arttırılır. Ancak söz konusu kabahatin işlenmesiyle menfaat temini veya zarara neden olunması halinde idari ceza menfaat veya zararın üç katından az olamayacağı hükme bağlanmıştır (TTK M. 562/14).¹³⁷⁶ TTK' de söz konusu idari para cezaları yanında TTK' de adli cezalara da yer verilmiştir. Buna göre ticari deftere kasten gerçeğe aykırı kayıt yapanların hürriyeti bağlayıcı ceza (1 yıldan 3 yıla kadar) ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır (TTK M. 562/8).

Bu bağlamda sahte faturanın öngörülen ticari defterler kayıtlarına esas alınması nedeniyle, söz konusu defterlerin kanuna uygun tutulmaması, gerçeğe aykırı tutulması nedeniyle idari ve adli yönden ceza uygulanması gerekir.

4.4.2 İflas durumunda taksiratlü müflis sayılma

Tacir olmanın gerekli kıldığı dikkat ve özenin gösterilmemesi nedeniyle iflase neden olan kişinin iflasına karar verilmesi durumunda, söz konusu kişi hürriyeti bağlayıcı ceza¹³⁷⁷ ile cezalandırılır.¹³⁷⁸

İİK' de (İcra ve İflas Kanunu) taksiratlü iflas nedeniyle TCK hükümlerine göre kişinin cezalandırılacağı hükme bağlanmış, söz konusu düzenleme kapsamında hangi hallerin taksiratlü

¹³⁷³Ünal, 2013, **a.g.k.**, 38.

¹³⁷⁴Belgesay, 1957, **a.g.k.**, 67.

¹³⁷⁵TTK M. 562/1-a. Bknz. TTK M. 88/1. Ayrıntılı bilgi için Bknz. Ünal, 2013, **a.g.k.**, 193.

¹³⁷⁶Söz konusu idari para cezası mahallin en büyük mülki amiri tarafından kesilir (TTK M. 562/13).

¹³⁷⁷İki aydan bir yıla kadar.

¹³⁷⁸TCK M. 162.

iflas kapsamında olduğuna yer verilmiştir.¹³⁷⁹ Buna göre Ticaret Kanununun belirtilen defterleri¹³⁸⁰ hiç veya kanunun uygun olarak tutulmaması hali de taksirli iflas haller kapsamında sayılmıştır.

Ticari defterde yer alan kaydın belgeye dayanması gerektiğinden ve¹³⁸¹ sahte fatura da kayda esas alınabilecek bir belge olmadığından¹³⁸², defter kaydının sahte belgeye dayanması halinde, bahse konu defterin kanuna uygun olarak tutulduğundan söz edilemez. Bu durumda ise iflas eden tacir, taksirli iflas nedeniyle sorumlu tutulabilir.

Ayrıca taksirli müflis olma halinde bir takım mesleklerin yapılmasına da engel teşkil eder. Örneğin iadei itibar yapılmış olsa dahi, taksir müflis noterlik mesleğini yapamaz.¹³⁸³

4.4.3 Konkordato talebinin reddi

İİK' de konkordato düzenlemiştir. Buna göre tutulması gereken defterin tamamının (TK M. 64 gereği) tutulup tutulmadığının konkordato cetvelinde yer alacağı hükme bağlanmıştır (İİK 285/1). Bu bağlamda söz konusu defterin tutulmaması ya da gereği gibi tutulmaması durumunda ise konkordato talebi kabul edilmez.¹³⁸⁴ Sahte faturaları defter kayıtlarına esas alınması halinde defterin gereği gibi tutulması söz konusu olamayacağı için¹³⁸⁵ bu durumda konkordato talebi kabul edilmez.

4.4.4 Yatırım teşvik belgesinin iptali

Devlet tarafından ekonomik amaçlarla yatırım teşviki uygulanmaktadır. Hangi fiillerin ise yatırım teşvik belgesinin iptaline neden olacağı da düzenlenmiştir. Bu kapsamda sahte belge düzenleme veya kullanma da bahse konu fiiller arasında yer almaktadır. Bu nedenle söz konusu fiili işleyen yatırımcının teşvik belgesi iptal edilir.¹³⁸⁶

¹³⁷⁹İİK M. 310.

¹³⁸⁰TTK' nin 66. M.' sinin 1. fıkrasının 1. ve 3. Bentlerinde yer alan defterler.

¹³⁸¹Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, 116; Arkan, **a.g.k.**, 337.

¹³⁸²Ünal, 2013, **a.g.k.**, 38.

¹³⁸³1512 S. Noterlik Kanunu M. 7/10.

¹³⁸⁴Ülgen vd., 2015, **a.g.k.**, 621. Bknz. İİK M. 285-286.

¹³⁸⁵Bknz. Arkan, 2012, **a.g.k.**, 337; Atlı ve Çevik, 1981, **a.g.k.**, 116; Ünal, 2013, **a.g.k.**, 38.

¹³⁸⁶Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (2012/3305 Bakanlar Kurulu Kararı) M. 28/1, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19.04.2019); Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 152.

4.4.5 Kamu ihalelerine katılımın yasaklanması

Kamu İhale Kanunu kapsamında yapılan ihale sözleşmelerinin düzenlenmesi ve uygulanması hükme bağlanmıştır. Bahse konu Kanun’ da sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilinin de yer aldığı yasak fiillere yer verilmiştir.¹³⁸⁷ Bu kapsamda söz konusu yasak fiillerin işlediği tespit edilenler bir yıldan az iki yıla kadar, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının¹³⁸⁸ ihalelerine katılmaktan yasaklanmasına dair karar verilir.¹³⁸⁹

İstanbul BAM 13. CD., farklı tarihlerde kamu idaresine sunulan gerçeğe aykırı fatura ile teslim edilmeyen malın teslim edilmiş gibi gösterilerek zincirleme suç olarak edimin ifasına fesat karıştırma suçu oluşturacağına dair karar vermiştir.¹³⁹⁰ Yargıtay kararında da ihale konusu malla ilgili olarak düzenlenen sahte faturanın kamu kurumuna verilmesi halinde edimin ifasına fesat karıştırma suçu olduğundan, söz konusu suç kapsamında (4735 S. Kanun M. 26) sanıklar hakkında ayrıca ihaleden yasaklama karar verilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹³⁹¹

4.4.6 Bazı sermaye şirketleri bakımından kısıtlamalara tabi olunması

Bankacılık Kanunda kurucularda aranan şartlara yer verilmiştir. Bu bağlamda söz konusu Kanun’ gereği vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili ya da bu fiile iştiraktan hükümlü olan kişi kurucu ortak olamaz. Söz konusu durum bankanın tüzel kişi kurucu ortaklarından nitelikli paya sahip (doğrudan veya dolaylı) gerçek kişi ortağı için de geçerlidir.¹³⁹²

Sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin kuruluşu ise Sigortacılık Kanun’ da düzenlenmiştir. Buna göre anonim şirket şeklinde kurulacak sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin kurucuları için aranan şartlar arasında vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle hüküm giymemiş olmak da yer almaktadır.¹³⁹³ Bu nedenle Bankacılık Kanunu’ nda olduğu gibi Sigortacılık Kanunu gereği vergi kaçakçılığı suçu kapsamında faturadaki sahtecilik nedeniyle hükümlü olan kişi de söz konusu şirkete kurucu ortak olamaz.

¹³⁸⁷4735 S. Kanun M. 25.

¹³⁸⁸4734 S. Kanunun M. 2-3’ le istisna edilenler dâhil.

¹³⁸⁹4735 S. Kanun M. 26.

¹³⁹⁰İstanbul BAM 13. CD. 31.01.2017 T., 2017/163 E., 2017/229 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹³⁹¹Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹³⁹²Bankacılık Kanunu M. 8; Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 151.

¹³⁹³5684 S. Sigortacılık Kanunu M. 3.

Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluşu da 6361 S. Kanunla düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu Kanun'da şirket kurucu ortakları için vergi kaçakçılığı suçları veya bu suçlara iştiraktan hükümlü olmama şartı getirilmiştir. Şirketin tüzel kişi kurucu ortaklarının sermayesinde yüzde on ve daha fazla paya sahip ortaklarının veya kontrolü elinde bulunduran gerçek ve tüzel kişiler de bahse konu şartları taşımak zorundadır. Söz konusu Kanun'da bahse konu koşul yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve genel müdür yardımcıları için de geçerli tutulmuştur.¹³⁹⁴ Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu gereği aracı kurumların kurucu ortaklarının da vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olmaması gerekmektedir (SPK M. 44/1-d).¹³⁹⁵

4.4.7 Kamu görevinden yasaklılık

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili işleyenler veya söz konusu suça iştirak edenler, milletvekili ve belediye başkanı gibi seçimle gelinen görevle seçilemezler.¹³⁹⁶

Ayrıca memuriyete engel olan haller Devlet Memurları Kanunda sayılmıştır. Söz konusu suçlar arasında kaçakçılık suçlarına da yer verilmiştir. Hangi fiillerin kaçakçılık suçu olduğu ise Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında düzenlenmiştir.¹³⁹⁷ Danıştay kararında, 657 S. Kanun M. 48/A-5' te memurluğa engel hal olarak belirtilen kaçakçılık niteliğinde ve sonuç olarak ismen teker teker sayılan yüz kıyartıcı suçlar kapsamında bulunmadığından vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili hükümlülüğün memurluğa alınmaya engel olmadığı yönünde karar vermiştir.¹³⁹⁸

Buna karşın DMK' de yapılan değişiklikle TCK M. 53' te yer alan süreler geçse de kasten işlenen suçlar nedeniyle bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet memuriyete engel hal olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle de VUK kapsamında hükme bağlanan vergi kaçakçılığı suçları DMK M. 48' de belirtilen suçlar arasında yer almasa da VUK gereği vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle üç yıldan beş yıla kadar mahkûmiyet söz konusu olacağından, söz konusu süre de DMK de öngörülen bir yıldan

¹³⁹⁴6361 S. Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu M. 6, 13/2; Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 151.

¹³⁹⁵Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 151. Bknz. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, M. 2/o.

¹³⁹⁶Kızılot, Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 152.

¹³⁹⁷5607 S. Kanun M. 1, 3.

¹³⁹⁸D. 12. D. 13.10.1997 T., 1995/9515 E., 1997/2121 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

veya daha fazla süreyle hapis cezasına da mahkûmiyet hali oluşacağından, söz konusu fiil nedeniyle meydana gelen suç nedeniyle mahkûm olan kişi de memur olmaktan yasaklı olur.

4.4.8 Bazı meslekleri icra etmekten yasaklık

Özel kanunlarla bazı mesleklerin yapılması için hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkûm olmamak şartı aranabilmektedir. Örneğin Avukatlık Kanunu' nda (1136 S. Kanun M. 5) TCK M. 53' te yer alan süreler geçse de kasten işlenen suç nedeniyle iki yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet, avukatlık yapılmasına engel haller arasında sayılmaktadır. Noterlik Kanunu' nda ise devlet memurluğuna atanmaya engel mahkûmiyet¹³⁹⁹ (DMK M. 48) ile iadei itibar yapılmış olsa dahi hileli iflası noterliğe engel haller arasında sayılmıştır.

3568 S. Kanun' da (SMM ve YMM Kanunu) bir yıl veya daha fazla süreyle kasten işlenen suç nedeniyle mahkûmiyet hali SMMM ve YMM mesleği için engel oluşturmaktadır (3568 S. Kanun M. 4/1-d). Bu nedenle VUK M. 359/b' de öngörülen ceza söz konusu süreden fazla olduğundan, bahse konu suçla ilgili olarak mahkûm olan kişi anılan mesleği yapamaz.

Gümrük Kanunu' nda da gümrük müşavir yardımcısı ile gümrük müşaviri olabilme koşulları düzenlenmiştir (4558 S. Kanun M. 227-228). Buna göre affa uğramış olsa dahi kanunda öngörülen suçlardan hüküm giyenlerin bahse konu meslekleri icra edemeyeceği hükme bağlanmıştır (4558 S. Kanun M. 227/1). Söz konusu suçlar arasında vergi kaçakçılığı suçu da yer almaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle hüküm giyen kişi gümrük müşavir yardımcısı ya da gümrük müşaviri olamazlar.

Benzer bir şekilde 1219 S. Tababet ve Şubâtı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun' da TCK M. 53' te yer alan süreler geçse de kasten işlenen bir suçtan dolayı beş yıl veya daha fazla süreyle mahkûm olmamayı hekimlik mesleğinin icrası için ön görülen şartlar arasında sayılmıştır (1219 S. Kanun M. 28). Bu nedenle sahte fatura nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, üst sınır olan beş yıllı hapis cezası mahkûmiyet halinde, hükmolunan kişinin hekim olması halinde hekimlik mesleğini icra etmekten de yasaklanmış olacaktır.¹⁴⁰⁰

¹³⁹⁹TCK M. 53' te yer alan süreler geçse de kasten işlenen suçtan sebebiyle bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet memuriyete engel haller arasında sayılmıştır.

¹⁴⁰⁰Bknz. DİDDK 21.11.2008 T., 2008/1196 E., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

BEŞİNCİ BÖLÜM

5 SAHTE FATURA DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİNİN YARGILAMA USULÜ

5.1 Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergi cezaları yanında ceza mahkemelerinin görev ve yetkisi kapsamında yer alan sadece iddianameyle açılabilen kamu davasına konu olabilecek nitelikteki yaptırım olan hürriyeti bağlayıcı ceza da öngörülmüştür.¹⁴⁰¹

Diğer bir ifadeyle VUK' ta ceza mahkemelerinin yetki ve görevinde olan vergi kaçakçılığı suçu yanında mali cezalar bakımından vergi mahkemelerinin yetki ve görevinde olan vergi kabahatleri de düzenlendiğinden iki ayaklı bir yargılama sistemi öngörülmüştür.¹⁴⁰² Bu bağlamda söz konusu VUK kapsamında hukuka aykırı fiil neticesinde hem idari nitelikte hem de adli nitelikte yaptırım uygulanabildiğinden sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin yargılama usulü iki başlık altında aşağıda incelenmiştir.

5.2 Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle adli yargıda takip usulü

Ceza normunun ihlali şüphesi dahi hukuksal barışı bozduğundan uyuşmazlık olarak nitelendirilmekte ve bu şüphenin ortadan kaldırılması gerekmektedir.¹⁴⁰³ VUK M. 359' kapsamında faturada sahtecilik fiili, kamu düzeni ve mali sistemi bozmaları nedeniyle ceza mahkemesinde yargılanan suçlar kapsamında yer alır.¹⁴⁰⁴ Konuyla ilgili olarak, Uyuşmazlık Mahkemesi kararında VUK M. 359 kapsamında cezalandırılması istemiyle açılan davanın adli yargıda görülmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁴⁰⁵ Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi kararında da VUK' ta yer alan kaçakçılık fiilleri, ceza hukuku anlamında suç oluşturduğundan, bu fiillerin tespiti ve yaptırımların uygulanmasının ceza mahkemesinin görev alanına girdiği belirtilmektedir.¹⁴⁰⁶

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında VUK M. 359/b' de yer alan fiiller ceza yargılamasında yargılandığından, bu fiillerin gerçekleşip gerçekleşmediği, diğer bir ifadeyle suçun unsurlarının oluşup oluşmadığı ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmelidir.¹⁴⁰⁷ Bu nedenle

¹⁴⁰¹UMCB 09.12.1991 T., 1991/29 E., 1991/38 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

¹⁴⁰²Ö. Gören (2013). Vergi ceza hukukunda iştirak. *Ankara Barosu Dergisi*. (2), s. 364.

¹⁴⁰³Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 24.

¹⁴⁰⁴Candan, 2010, **a.g.k.**, 179.

¹⁴⁰⁵UMCB 09.12.1991 T., 1991/29 E., 1991/38 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹⁴⁰⁶AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017).

¹⁴⁰⁷Seviğ, 10 Mayıs 2002, **a.g.k.**, 7.

sahte fatura düzenleme veya kullanma fiillerinin işlendiğinin iddia edilmesi halinde, adli aşamanın soruşturma ve kovuşturma aşamalarından oluşması nedeniyle bahse konu suçla ilgili adli aşama iki başlık altında aşağıda incelenmiştir.

5.2.1 Soruşturma aşaması

Soruşturma aşaması, yetkili merci tarafından suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen aşamayı ifade eder.¹⁴⁰⁸ Bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suç işlendiği izlenimi veren bir durumu öğrendiğinde, kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek amacıyla işin gerçeğini hemen araştırmaya başlar.¹⁴⁰⁹

Kamu davası açma görevi cumhuriyet savcısına ait olup, soruşturma evresi sonunda toplanan deliller neticesinde suçun işlendiğine dair yeterli şüphenin oluşması durumunda Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenir (CMK M. 170).

Dolayısıyla ceza usulünde yer alan kanunilik ilkesi gereği savcı suçun işlendiğini öğrendiğinde kamu davası açmak zorundadır.¹⁴¹⁰ Zira cezalandırma bir hak olduğu kadar aynı zamanda görev olduğundan, bu yetkinin kullanımından vaz geçilmesi söz konusu olamaz.¹⁴¹¹

Ancak bazı hallerde Devletin ceza verme hakkı doğmasına karşın, usul hukukunda yer alan maksada uygunluk ilkesi gereği dava açılması, şarta tabi tutulabilir.¹⁴¹² Hukukumuzda bazı durumlarda suç unsurları gerçekleşmesine, objektif cezalandırılabilme koşullarının bulunmasına, failin belli olmasına rağmen dava açılmaması sonucunu doğuran bu şarta, dava şartı (kovuşturma/yargılama/muhakeme şartı) denmektedir.¹⁴¹³ Suç işlenmesine karşın talep, şikâyet, karar, müracaat, izin gibi öngörülen şartlar gerçekleşmeden failin takip edilerek cezalandırılması mümkün değildir.¹⁴¹⁴ Bu nedenle söz konusu şartın gerçekleşmemesi halinde muhakeme sürdürülemez.¹⁴¹⁵

Ceza hukukunda, bazı suçlar hakkında kovuşturmanın yapılabilmesi için, o suçtan dolayı hak ve menfaati ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüşe, mütalaa denilmektedir. Kanun

¹⁴⁰⁸CMK M. 2/1-e. Bknz. CMK M. 157-169.

¹⁴⁰⁹Bknz. CMK M. 160.

¹⁴¹⁰Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 300.

¹⁴¹¹İçel, 2016, **a.g.k.**, 49.

¹⁴¹²Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 301.

¹⁴¹³Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 148.

¹⁴¹⁴Soyaslan, 2012, **a.g.k.**, 224.

¹⁴¹⁵YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

koyucu vatandaşın mali güvenliği düşüncesiyle genel usullerden ayrılarak VUK' ta düzenlemiş olduğu vergi idaresinin mütalaaı dava şartı niteliğindedir.¹⁴¹⁶ Zira kaçakçılık suçu kapsamında bir fiilin işlendiğinden haberdar olan savcı, dava açmadan önce vergi dairesinden inceleme yapılmasını istediğinden (doğrudan soruşturma başlatamadığından), dava açabilmek için idari mericiye yapılan söz konusu başvuru (VUK M. 367) dava şartı (ön şart) niteliğindedir.¹⁴¹⁷

Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesinin, bu konuda uzmanlığı olmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun karar vermelerine yardımcı olacak bir müessese olduğu, özel ve teknik bilginin yer aldığı söz konusu mütalaa, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğindedir.¹⁴¹⁸ Bu yüzden bahse konu mütalaa alımı, hâkimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma şeklinde de değerlendirilemez.¹⁴¹⁹

Dolayısıyla fiilin vergi kaçakçılığı suçu kapsamında olması halinde, vergi dairesinden mütalaa alınmalıdır. Yargıtay, VUK M. 359/b' de yer alan sahte fatura kullanma iddiasında, VUK M. 367 gereği mütalaa alınarak sanığın hukuki durumu değerlendirilmesi gerekirken, şikâyetçinin ihbarıyla özel belgede sahtecilik suçuyla açılan kamu davasına devamla sanığın hukuki durumu hakkında karar verilemeyeceğine karar verilmiştir.¹⁴²⁰

Ayrıca Yargıtay, CMK M. 225 gereği hükmün konusu, iddianamede yer alan fiil olduğundan, iddianameyle sahte fatura düzenlemek suçundan bir dava açılması olmasına karşın, sahte fatura kullanmak suçundan açılan bir dava ve yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığından ayrıca sahte fatura kullanmak suçu ile sahte fatura düzenlemek suçu birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, birbirine de dönüşmeyeceğinden, sahte fatura düzenlemek suçuyla açılan bir davada fail hakkında "sahte fatura kullanmak" suçundan hüküm verilemeyeceğine karar vermiştir.¹⁴²¹

Diğer bir kararda da sahte fatura kullanmak ve sahte fatura düzenlemek suçları, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığından, sahte fatura düzenleme iddiasıyla ilgili mütalaa verilmesi durumunda, sahte fatura kullanma iddiası kapsamında mütalaa alınmamış

¹⁴¹⁶YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017). Bknz. 5432 S. VUK' ta değişiklik yapan 5815 S. Kanun M. 11.

¹⁴¹⁷Ş. Kızılot vd., (2008). *Vergi hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. S. 220. Bknz. 5432 S. VUK' ta değişiklik yapan 5815 S. Kanun M. 11.

¹⁴¹⁸AYM 10.02.2011 T., 2009/89 E., 2011/40 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.05.2019)

¹⁴¹⁹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); AYM 10.2.2011 T., 2009/89 E., 2011/40 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 06.05.2019).

¹⁴²⁰Y. 11. CD. 03.12.2008 T., 2008/1348 E., 2008/12690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴²¹Y. 11. CD. 05.06.2017 T., 2016/10519 E., 2017/4158 K., www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

olacağından söz konusu suç isnadıyla kamu davası açılmaz.¹⁴²² Dolayısıyla mütalaa konusu yapılmadan dava açılması halinde, sahte fatura kullanma suçu nedeniyle hüküm verilemez.¹⁴²³

Aynı şekilde sahte fatura düzenleme suçu nedeniyle mütalaa bulunmadan yargılamaya devam edilerek hüküm kurulması VUK M. 367' ye aykırıdır.¹⁴²⁴ Yargıtay, sahte fatura kullanma ile sahte fatura düzenleme suçları birbirinden bağımsız suçlar olduğundan, iddianameyle sahte fatura kullanma suçundan kamu dava açılmasına karşın, sahte fatura düzenleme suçu iddiasıyla açılan bir kamu davası bulunmadığı ve bahse konu suçların birbirlerine dönüşmeyeceği de göz önüne alınmadan sahte fatura düzenleme suçu nedeniyle mahkûmiyet kararı verilemeyeceğine karar vermiştir.¹⁴²⁵

YCGK kararında (10.03.1998 T., 1998/4 E., 1998/77 K.) VUK M. 367 gereği mütalaanın sadece suç teşkil eden fiil için verilmiş olmasının yeterli olmadığı, ayrıca suçtan sorumlu tutulması gereken fail için de verilmiş olması gerektiği belirtilmektedir.¹⁴²⁶

Dava şartının (ceza muhakemesi şartı) gerçekleşmediği hallerde, CMK gereği (M. 223/8) gerçekleşmesinin beklemesi için “durma kararı”, gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması durumunda ise “düşme kararı” verilmesi gerektiğinden,¹⁴²⁷ mütalaanın bulunmadığının anlaşılması halinde, görülmekte olan davada öncelikle durma kararı verilmelidir.¹⁴²⁸ Bu konuda Yargıtay, faturaların sahte düzenlendiği iddiasında mütalaa alınmadan açılan bir davada, fiilin sübutu halinde VUK M. 359/b' de yer alan sahte fatura düzenlemek nedeniyle suç olduğundan, CMK M. 223/8 gereği durma kararı verilerek, VUK M. 367 gereği dava şartı olan mütalaa alınması sonrasında karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, suçun niteliğinde yanlışlığa düşülüp, yargılamaya devam edilerek özel belgede sahtecilik suçundan beraat kararı verilemeyeceğine karar vermiştir.¹⁴²⁹ Yargıtay, sahte fatura düzenleme suçuna iştirak nedeniyle mütalaa verilmemesi halinde, VUK M. 367 gereği dava şartı olan mütalaanın bulunmaması nedeniyle, CMK M. 223/8 gereği kamu davasının düşürülmesi yerine, beraat hükmü verilmesi hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁴³⁰ Dolayısıyla

¹⁴²²Y. 11. CD. 05.12.2016 T., 2016/2771 E., 2016/8046 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.12.2017).

¹⁴²³Y. 11. CD. 20.03.2017 T., 2016/7042 E., 2017/2016 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴²⁴Y. 9. CD. 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

¹⁴²⁵Y. 9. CD., 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

¹⁴²⁶Muhalefet şerhi. Y. 11. CD. 06.06.2014 T., 2012/26477 E., 2014/11196 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴²⁷YCGK. 11.7.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴²⁸Y. 11. CD. 25.05.2017 T., 2016/3988 E., 2017/4090 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

¹⁴²⁹Y. 11. CD. 17.03.2014 T., 2013/20081 E., 2014/4921 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

¹⁴³⁰Y. 11. CD. 19.10.2017 T., 2017/3727 E., 2017/6874 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

VUK M. 367 de yer alan mütalaayla birlikte cumhuriyet savcılığına bildirme dava koşulu olduğundan kovuşturmanın dolayısıyla da yargılamanın şarta bağlı tutulduğu hallerde, şartın gerçekleşmediğinin anlaşılması durumunda, gerçekleşmesinin beklenmesi için yargılamanın durmasına, aksi takdirde şartın gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde davanın düşmesine karar verilmesi gerekmektedir.¹⁴³¹

Soruşturma aşaması sonunda elde edilen deliller, suçun işlendiğine yeterli şüphe oluşturması halinde ise Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenir.¹⁴³² Bu kapsamda hüküm, ancak iddianamede unsurları yer alan suça dair fiil ve faili hakkında verilebildiğinden suçla ilgili fiil ve fail ayrıntılı olarak iddianamede yer almalıdır.¹⁴³³

Bununla birlikte savcı mütalaadaki fiilin nitelendirilmesiyle bağlı olmadığından, mütalaada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçu yer almasına karşın sahte fatura kullanma suçu iddiasıyla kamu davası açabilir.¹⁴³⁴ Ancak fiilin birbirine dönüşebilecek nitelikte olmaması durumunda savcının iddia konusu hakkında mütalaa alması gerekmektedir. Yargıtay kararında, vergi suçu raporunun hem sahte fatura kullanmak hem de sahte fatura düzenlemek suçuna dair olmasına karşın, vergi suçu raporu mütalaasının yalnızca sahte fatura düzenlemek suçuna dair düzenlenmesine karşın, Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından iddianameyle hem sahte fatura düzenlemek hem de sahte fatura kullanmak suçundan kamu davası açıldığı, bununla birlikte birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan “sahte fatura kullanmak” ve “sahte fatura düzenlemek” suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, sahte fatura kullanmak suçundan CMK M. 223/8 gereği öncelikle durma kararı verilerek sahte fatura kullanmak suçundan, VUK M. 367 uyarınca dava şartı olan, mütalaanın verilip verilmeyeceği sorularak sonucuna göre kullanma suçundan açılan davadan karar verilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.¹⁴³⁵

Ceza muhakemesi hukukunda, mahkeme tarafından yargılama faaliyetinin yapılabilmesi ve hüküm kurulabilmesi için yargılamaya konu edilecek eylemle ilgili usulüne uygun açılmış bir ceza davasının bulunması gerekmektedir.¹⁴³⁶ Diğer bir ifadeyle ceza muhakemesi hukukunda mahkeme tarafından yargılama faaliyetinin yapılabilmesi ve hüküm kurulabilmesi, CMK M. 170/1 gereği

¹⁴³¹YCGK. 8.10.2002 T., 2002/11-248 E., 2002/351 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 22.10.2017).

¹⁴³²CMK M. 170/2.

¹⁴³³Bknz. CMK M. 225/1.

¹⁴³⁴Y. 11. CD. 15.03.2017 T., 2016/11960 E., 2017/1894 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

Bknz. CMK 174/2.

¹⁴³⁵Y. 11. CD. 18.04.2018 T., 2017/6911 E., 2018/3665 K., , www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).

¹⁴³⁶YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

Cumhuriyet savcısı tarafından¹⁴³⁷ yargılamaya konu fiil hakkında usulüne uygun açılan ceza davası bulunmasına bağlıdır.¹⁴³⁸ Yargıtay, hükmün konusu iddianamede yer alan fiil olduğundan, bir fiil nedeniyle dava açıldığının kabulü için o fiilin iddianamede açıkça gösterilmesi ve yüklenen suçun unsurlarını oluşturan fiilin nelerden ibaret olduğu hiçbir duraksamaya yer bırakmayacak şekilde açıklanması gerektiği yönünde karar verilmiştir.¹⁴³⁹ Dolayısıyla sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma birbirinden ayrı ve bağımsız suç oluşturmaları nedeniyle söz konusu suçların her biri için iddianameyle kamu davası açılması gerekmektedir.¹⁴⁴⁰

Konuyla ilgili olarak Yargıtay, vergi suçu raporu, mütalaa, iddianame ve yerel mahkeme kararında değerlendirilen eylem aynı olup, mahkemenin eylemin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından, eylem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma olarak nitelendirilip mütalaanın bu yönde verilmesi durumunda, CMK M. 225/2 uyarınca mahkeme eylemin nitelendirilmesinde mütalaa ve iddianameyle bağlı olmayıp, eylemin nitelendirilmesini serbestçe yapabileceğinden, bu nedenle aynı Kanun' un M. 359/b uyarınca sahte fatura kullanmak suçundan cezalandırılması istemiyle kamu davası açılabileceğinden, iddianamede eylemin unsurlarının gösterilmediği, diğer bir ifadeyle davaya konu olmayan fiilden hüküm kurulduğu ve dava şartının gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceğini belirtmiştir.¹⁴⁴¹

Aynı şekilde yargılama da iddianamede yer alan fiilden ibaret olup, sahte fatura kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğu, CMK M. 225/2 uyarınca, mahkeme fiilin nitelendirmesinde iddiayla bağlı olmayıp, fiilin nitelendirmesini serbestçe yapabileceğinden, başka bir ifadeyle fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ve iddianameyle bağlı olmadığından, sahte fatura kullanma ve muhteviyatı itibariyle sahte fatura kullanma suçlarının vasıflarının farklı olmasına karşın, vasıf değişikliğinde mahkemenin tekrar mütalaa almasına gerek bulunmamaktadır.¹⁴⁴²

¹⁴³⁷Dava açan belge niteliğindeki icra ceza mahkemelerine sunulan şikâyet dilekçesi, son soruşturmanın açılma kararı gibi istisnai hükümler dışında.

¹⁴³⁸YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴³⁹YCGK. 06.11.2007 T., 2007/11-203 E., 2007/224 K., www.kazanci.com.tr, (erişim tarihi: 22.10.2017).

¹⁴⁴⁰Aksi takdirde iddianamede yer alamayan fiil nedeniyle kamu davası açılmaması olacağından, mahkeme tarafından söz konusu suç nedeniyle de hüküm verilemez.

¹⁴⁴¹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴⁴²Y. 11. CD. 15.03.2017 T., 2016/11960 E., 2017/1894 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

Ayrıca iddianamede suç nedeniyle ilgili kanundaki ceza ve güvenlik tedbirlerinden hangilerine hükmedilmesinin istendiği; suçun tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenmesi durumunda, tüzel kişi hakkında uygulanabilecek güvenlik tedbiri belirtilir.¹⁴⁴³

Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hâllerinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verir. Söz konusu karar sonrasında yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve sulh ceza hâkimliğince karar verilmedikçe, aynı fiil nedeniyle kamu davası açılmaz.¹⁴⁴⁴

İddianamenin kabulünden hükmün kesinleşmesine kadarki aşamaya kovuşturma aşaması denilmekte olup,¹⁴⁴⁵ iddianamenin kabul edilmesiyle de kamu davası açılmış ve kovuşturma evresi başlamış olunur.¹⁴⁴⁶

5.2.2 Kovuşturma aşaması

Adli yargıda ilk derece ceza mahkemelerinin asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleriyle özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemelerinden oluşmaktadır.^{1447,1448} Asliye ceza mahkemeleri, aksine hükümler hariç, sulh ceza hâkimliği ile ağır ceza mahkemelerinin görevi dışındaki dava ve işlere bakmakla görevlidir.¹⁴⁴⁹ Ağır ceza mahkemesinin görevi kanunların ayrıca görevli kıldığı hâller saklı kalmak üzere, kanunda belirtilen suçlar¹⁴⁵⁰ ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarla ilgili davalarda görevlidir.¹⁴⁵¹

Görevli mahkemenin belirlenmesinde ise ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler değerlendirilmeden, kanunda suçun cezası içi öngörülen üst sınır dikkate alınır.¹⁴⁵² Göreve dair düzenlemeler, kamu düzenine ilişkin olduğundan, davanın görevli olmayan mahkeme tarafından bakılması kanuna mutlak aykırılık oluşturur.¹⁴⁵³ Bu nedenle bir suçun işlendiğinin isnat edilmesi

¹⁴⁴³CMK M. 170/6. Bknz. CMK M. 171.

¹⁴⁴⁴CMK M. 172/1-2. Bknz. CMK M. 173-174.

¹⁴⁴⁵CMK M. 2/1-f.

¹⁴⁴⁶CMK M. 175/1.

¹⁴⁴⁷ 5235 S. Kanun M. 8.

¹⁴⁴⁸Bknz. 5235 S. Kanun M. 10.

¹⁴⁴⁹5235 S. Kanun M. 11.

¹⁴⁵⁰TCK M. 148, 158, 161, TCK' nin İkinci Kitap Dördüncü Kısımının Dört, Beş, Altı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar (318, 319, 324, 325 ve 332 nci maddeler hariç) ile Terörle Mücadele Kanunu kapsamındaki suçlar.

¹⁴⁵¹5235 S. Kanun M. 12.

¹⁴⁵²5235 S. Kanun M. 14

¹⁴⁵³YCGK. 31.10.1988 T., 1988/9-339 E., 1988/394 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019).

halinde, görevli mahkemenin belirlenirken öncelikle suçun niteliği belirlenmeli daha sonra ise söz konusu suç için kanunda belirtilen cezanın üst sınırı dikkate alınmalıdır. Konuyla ilgili olarak Yargıtay kararında da Anayasa (AY M. 142) ve 5235 S. Kanun (5235 S. Kanun M. 10-12 ve 14) gereği, görevli mahkemenin belirlenirken cezanın ağırlığı ya da sanığın sıfatı göz önünde bulundurulduğundan, kanunda açık düzenleme bulunmayan durumlarda, görevli hangi mahkemenin tespit için, öncelikle suçun niteliğinin belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁴⁵⁴ Yargıtay diğer bir kararında (YCGK. 05.04.1993 T., 1991/4-350-71 S. Karara atf yapılan), ceza davasının konusunun iddianamede gösterilen fiilden ibaret olması nedeniyle, mahkemelerin sevk maddeleriyle bağlı olmadığı, ancak görevli mahkemenin tayininde iddianamedeki nitelendirme göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiştir.¹⁴⁵⁵

Ayrıca Anayasa’ da hiç kimseni kanunen tabi olduğu mahkeme dışında başka bir merci önüne çıkarılmayacağı hükme bağlanarak kişilerin kanuni hâkim güvencesi teminat altına alınmıştır.¹⁴⁵⁶ Söz konusu düzenleme doğal hâkim güvencesi olarak da ifade edilmekte olup, bahse konu güvence hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.¹⁴⁵⁷

Bu bağlamda vergi suçları ihtisas mahkemeleri veya özel yetkilendirilmiş mahkemelerde görülmemektedir. Ancak vergi suçları hâkim ve savcılarının genel olarak vakıf oldukları TCK’ deki suçlar gibi olmadığı, mevcut ihtisas mahkemelerindeki suçlar kadar özellik arz eden suçlar olduğu, vergi suçlarının ihtisas mahkemeleri veya özel yetkilendirilen mahkemeler tarafından bakılan gümrük kaçakçılığı gibi suçlardan daha önemsiz olmadığı, adalet komisyonlarının bulunduğu yerlerde vergi ceza mahkemelerinin kurulması gerektiği belirtilmektedir.¹⁴⁵⁸

Bu bağlamda VUK’ ta vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilin nedeniyle uygulanacak olan cezanın üst sınırı beş yıl olarak öngörülmüştür. Bu nedenle söz konusu fiil nedeniyle isnat edilen suç bakımından görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir. Dolayısıyla asliye mahkemesi tarafından iddianamenin kabulüyle bahse konu vergi kaçakçılığı suçu isnadı nedeniyle fail hakkında kovuşturma aşamasına da geçilmiş olur.¹⁴⁵⁹

¹⁴⁵⁴YCGK. 26.05.2015 T., 2013/11-813 E., 2015/161 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

¹⁴⁵⁵YCGK. 26.05.2015 T., 2013/11-813 E., 2015/161 K www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

¹⁴⁵⁶AY M. 37.

¹⁴⁵⁷AYM 11.03.2000 T., 1996/74 E.,1998/45 K., http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/, (Erişim Tarihi: 18.06.2019).

¹⁴⁵⁸Uğur ve Elibol, 2016, **a.g.k.**, 163-165.

¹⁴⁵⁹Bknz. CMK M. 2/1-f; 175/1; 5235 S. Kanun M. 1-3, 8, 11.

İddianamenin kabulü sonrasında duruşma gününü belirlenerek, duruşmada hazır bulunması gereken kişiler çağrılır.¹⁴⁶⁰ Anayasa (AY M. 141) ve CMK (CMK M. 182) hükmü gereği duruşmalar kamuya açık olarak yürütülür.¹⁴⁶¹ Duruşuma usulü CMK’ de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre duruşma için tutanak tutulması ve imza altına alınır. Duruşmanın kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun yapılıp yapılmadığı, ancak söz konusu tutanakla ispatlanabilir.¹⁴⁶²

Bu bağlamda sanığın sorguya çekilmesi sonrasında ise deliller ortaya konmaya başlanır.¹⁴⁶³ Ceza yargılamasının amacı adil, etkin ve hukuka uygun bir yargılamayla, usul kurallarının öngördüğü ilkeler doğrultusunda somut gerçeğin (maddi gerçeğe) her türlü kuşkudan uzak bir şekilde kesin olarak belirlenmesidir.¹⁴⁶⁴ Dolayısıyla ceza yargılamasında maddi gerçeklikle biçimsel gerçeklik arasındaki fark yargılama aşamasında giderilerek maddi gerçekliğin ortaya çıkartılması esastır.¹⁴⁶⁵ Tarafların öne sürdüğü ispat araçlarına delil denilmektedir.¹⁴⁶⁶ Delillerle maddi olayı ortaya konulabildiği ölçüde, yargılama sonunda kanaate ulaşılabilir.¹⁴⁶⁷ Bu nedenle adaletin tam olarak gerçekleşmesi için inceleme olanağı olan tüm deliller ele alınıp değerlendirilmelidir.¹⁴⁶⁸ Aksi takdirde eksik inceleme söz konusu olur. Konuyla ilgili olarak Yargıtay, suça konu faturaların gerçek bir alım satıma dayanıp dayanmadığı kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespit edilmesi gerektiğinden, buna yönelik gerekli araştırmaların yapılmaması halinde eksik incelemeyle sanık hakkında hüküm verilmesi yasaya aykırı olduğundan, söz konusu husus yerel mahkemenin kararının bozulmasını gerektirdiği yönünde karar vermiştir.¹⁴⁶⁹ Yargıtay, sahte fatura kullanma suçu ile ilgili davada, söz konusu faturayı düzenleyen hakkında açılmış bir davanın bulunması halinde sonucu faturayı kullananın hukuki durumunu da ilgilendirdiğinden, faturayı düzenleyenler hakkında da dava açılıp açılmadığının araştırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁴⁷⁰ Yargıtay diğer bir kararında, sahte fatura

¹⁴⁶⁰CMK M. 175/1.

¹⁴⁶¹Bknz. CMK M.182-205, 219-222.

¹⁴⁶²Bknz. CMK M. 219-222.

¹⁴⁶³CMK M. 206. Bknz. İstanbul BAM. 18. CD. 19.01.2017 T., 2017/85 E., 2017/257 K., ht www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.11.2017); CMK M. 216.

¹⁴⁶⁴YCGK 13.04.2010 T. 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

¹⁴⁶⁵Seviğ, 10 Mayıs 2002, **a.g.k.**, 7.

¹⁴⁶⁶B. Umar ve E. Yılmaz (1980). İspat yükü. İstanbul: Kazancı Matbaacılık. s. 2.

¹⁴⁶⁷Aydın, 2014, **a.g.k.**, 231.

¹⁴⁶⁸YCGK 13.04.2010 T. 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

¹⁴⁶⁹Y. 11. CD. 28.03.2017 T., 2016/8126 E., 2017/2264 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

¹⁴⁷⁰YCGK 13.04.2010 T., 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

kullanma iddiasında suça konu faturaları düzenleyen ilgililer hakkında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılmış olup olmadığı araştırılması, açılmış ise birleştirilmesi, birleştirilmesi mümkün değilse davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilerek sonuca göre sanığın hukuki durumu belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir.¹⁴⁷¹

Ayrıca söz konusu deliller hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilir. Ayrıca mahkeme kararı ancak duruşmaya getirilen ve mahkeme huzurunda tartışılan delillere dayandırılabilirdiğinden, delillerin mahkeme huzurunda tartışılması önem arz eder.¹⁴⁷²

Buna ek olarak hükmün konusu, iddianamede unsurları yer alan suça ilişkin fiil ve faili hakkındadır.¹⁴⁷³ Dolayısıyla davasız yargılama olmaz ve yargılamanın sınırlılığı olarak ifade edilen bu ilke gereği dava açılan fiil ve kişiyle ilgili yargılama yapılabilir ve mahkeme önüne getirilen somut uyuşmazlık hukuksal çözüme kavuşturulabilir. Bu nedenle CMK M. 225 gereği, iddianamede yer alan ve suç olduğu ileri sürülen fiil dışına çıkılması halinde, davaya konu olmayan fiil veya olayla ilgili olarak açılmayan dava sebebiyle hüküm kurulmaz.¹⁴⁷⁴

Yargıtay kararında, CMK M. 225 gereği hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede yer alan fiilden olduğundan ve birbirinden bağımsız ayrı suçlar olan sahte belge düzenleme ile sahte belge kullanma suçlarının birbirine de dönüşmeyeceğinden iddianame dışına çıkılarak sahte fatura kullanma suçundan mahkûmiyet kararı verilmeyeceği belirtilmiştir.¹⁴⁷⁵

Ayrıca CMK gereği (CMK M. 225) hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede yer alan fiilden ibaret olduğundan, hüküm verilirken hangi fiile dair hüküm verildiği karardan açıkça anlaşılabilir olmalıdır. Yargıtay kararında, farklı takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçları nedeniyle açılan kamu davasında, düzenlemek ve kullanmak eylemleri birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturduğundan, hüküm verirken hangi suça dair hüküm verildiğinin karardan anlaşılabilmesi gerektiğini belirtmiştir.¹⁴⁷⁶

Hükmün konusu, iddianamede unsurlarına yer verilen suça dair fiil ve fail olmasına karşın, mahkeme fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmayla bağlı değildir.¹⁴⁷⁷ Konuyla ilgili olarak Yargıtay, sahte fatura kullanmak ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suçlarının

¹⁴⁷¹Y. 19. CD. 21.01.2016 T., 2015/23210 E., 2016/809 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁴⁷²CMK M. 217.

¹⁴⁷³CMK M. 225/1.

¹⁴⁷⁴YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017).

¹⁴⁷⁵Y. 19. CD. 21.01.2016 T., 2015/23210 E., 2016/809 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁴⁷⁶Y. 21. CD. 07.11.2016 T., 2016/2803 E., 2016/6663 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁴⁷⁷Bknz. CMK M. 225/2.

vasıflarının farklı olmakla birlikte CMK gereği (CMK M. 225/2) mahkeme fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabileceğinden, diğer bir deyişle mahkeme nitelendirmede mütalaa ve iddianameyle bağlı olmadığından, sahte fatura kullanma suçuyla açılan davada fiilin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçu olduğu dikkate alınarak hukuki durumun takdiri açısından tekrar mütalaa alınmasına gerek olmadığına karar vermiştir.¹⁴⁷⁸

Bu bağlamda iddianamedeki fiilin değişmediği hallerde ise fiilin hukuki niteliğinin değişmesi, davasız yargılama olmaz ve yargılamanın sınırlılığı ilkelerine aykırı değildir. Ancak söz konusu durumda sanığa ek savunma hakkı tanınmalıdır.¹⁴⁷⁹ Yargıtay VUK kapsamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma nedeniyle (VUK M. 359/a) mütalaa düzenlenen fiil hakkında, savcılık tarafından da aynı yönde iddianame düzenlenip kamu davası açılması durumunda, CMK uyarınca (CMK M. 225/2) mahkeme, mütalaa, iddianame ve savunmayla bağlı olmayıp, fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabildiğinden, bu durumda sanığa ek savunma hakkı (CMK M. 226) tanınarak fiilin nitelendirilmesini serbestçe yaparak, fiilin sahte fatura kullanma nedeniyle suç oluşturduğuna (VUK M. 359/b) yönelik hüküm verebileceğini belirtmiştir.¹⁴⁸⁰ Yargıtay diğer bir kararında da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suçuyla mütalaa verilen fiille sahte belge kullanmak suçu nedeniyle değerlendirilen fiili aynı olup, mahkeme de CMK gereği (CMK M. 225/2) fiilin nitelendirilmesinde mütalaa ya da iddiayla bağlı olmadığından (fiilin nitelendirilmesini serbestçe yapabileceğinden), dava şartı gerçekleşmediği ve davaya konu olmayan fiile hüküm kurulduğundan söz edilemeyeceğini belirtmiştir.¹⁴⁸¹

Suçun niteliğinin değişmesi durumunda sanığa ek savunma hakkı tanınmalıdır.¹⁴⁸² Yargıtay, sanığa, iddianamede yer almayan zincirleme suç hükmünün (TCK M. 43) uygulanabilmesi için, sanığa ek savunma hakkı verilmesi gerektiği, aksi durumda hükmün yasaya aykırı olarak kurulacağını belirtmiştir.¹⁴⁸³

Hükmün hukuka uygun olabilmesi için hüküm verilirken, toplanan deliller karar yerinde incelenmeli, isnat edilen suçun sübutunun kabul halinde, soruşturma ve kovuşturma sonucuna uygun olarak vasfı tayin edilmeli, cezayı arttıran ve azaltan nedenlerin niteliği ve dereceleri takdir

¹⁴⁷⁸Y. 11. CD. 15.03.2017 T., 2016/11960 E., 2017/1894 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017); Y. 11. CD. 27.09.2017 T., 2017/8052 E., 2017/5980 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.09.2017)

¹⁴⁷⁹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

¹⁴⁸⁰YCGK. 11.03.2014 T., 2012/11-1382 E., 2014/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁴⁸¹YCGK. 11.07.2014 T., 2012/11-1512 E., 2014/366 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018)

¹⁴⁸²Bknz. CMK M. 226.

¹⁴⁸³Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018)

kılınmalı, savunması inandırıcı gerekçelerle reddedilmesi gerekmektedir.¹⁴⁸⁴Yargıtay kararında faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olmasına karşın, faturanın sahte belge olarak nitelendirilmesi suretiyle yaptırım uygulanmasını, suç vasfında yanılıya düşülerek fazla ceza tayin edilmesi sonucunu doğurduğunu belirtmiştir.¹⁴⁸⁵

Duruşma sonunda ise hüküm açıklanır. Koşulların bulunması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.¹⁴⁸⁶ Hüküm, beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirinin uygulanmasına hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararıdır.¹⁴⁸⁷

Buna göre fiilin suç olarak tanımlanmaması, isnat edilen suçu sanığın işlemediğinin sabit olması, failin kast veya taksirinin olmaması, hukuka uygunluk sebebinin olması veya sanığın isnat edilen suçu işlediğinin sabit olmaması halinde sanığın beraatına karar verilir.¹⁴⁸⁸ Yargıtay, sanığın mahkûmiyetine yeterli delillin elde edilememesi halinde sanığın beraatına dair hükmün yasaya uygun olduğuna karar vermiştir.¹⁴⁸⁹

Sanığın yüklenen suçla ilişkili olarak kanunda belirtilen hallerde (yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, zorunluluk hali gibi), kusurunun bulunmaması nedeniyle ceza verilmesine yer olmadığı karar verilir.¹⁴⁹⁰ Ayrıca işlenen fiilin suç olma özelliğini bulundurmasına karşın kanunda öngörülen hallerin (etkin pişmanlık, kişisel cezasızlık nedeni gibi) bulunması sebebiyle faile ceza verilmediğinde faile ceza verilmemesi hallerinde de bahse konu karara hükmedilir.¹⁴⁹¹

Suç işlediğinin sabit olması durumunda ise sanığın mahkûmiyetine kararı verilir.¹⁴⁹² Yargıtay, sahte belge düzenleme nedeniyle mahkûmiyet hükmü için her türlü şüpheden uzak kesin ve yeterli delil bulunması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁴⁹³

Bu kapsamda isnat edilen suç, hukuka uygun elde edilen her türlü delille ispat edilebilir.¹⁴⁹⁴ Ancak bunun için elde edilen deliller nitelik ve derece itibariyle hükümlülüğe yeter bulunmalıdır.¹⁴⁹⁵ Yargıtay, belgenin sahteliği vergi suçu ve inceleme raporları, tanık beyanları,

¹⁴⁸⁴Y. 11. CD. 19.12.2018 T., 2016/5652 E., 2018/10635 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019).

¹⁴⁸⁵Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁴⁸⁶Bknz. CMK M. 231.

¹⁴⁸⁷CMK M. 223/1.

¹⁴⁸⁸CMK M. 223/2.

¹⁴⁸⁹Y. 9. CD. 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

¹⁴⁹⁰CMK M. 223/3.

¹⁴⁹¹CMK M. 223/4.

¹⁴⁹²CMK M. 223/5.

¹⁴⁹³Y. 11. CD. 11.02.2002 T., 2002/638 E., 2002/1043 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁴⁹⁴CMK M. 217.

¹⁴⁹⁵Y. 11. CD. 25.06.2014 T., 2012/27827 E., 2014/12606 K.,www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018).

vergi incelemesi yapmaya yetili olanla ve sanığın imzalamış olduğu tutanak ile tüm dosya kapsamı itibariyle sabit olduğundan, sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiğini belirtmektedir.¹⁴⁹⁶

Ayrıca Anayasa ve CMK gereği mahkemelerin her türlü kararı gerekçeli olarak yazılmalıdır.¹⁴⁹⁷ Bu kapsamda hüküm verirken gerekçede çelişkiye düşülmesi yasaya aykırılık oluşturduğundan,¹⁴⁹⁸ gerekçenin kanunda belirtilen koşullara uygun olarak yazılması önem taşır. Bu nedenle mahkûmiyet hükmü, beraat hükmü ya da ceza verilmesine yer olmadığına dair karar CMK’ de belirtilen şekilde gerekçeli olmalıdır.¹⁴⁹⁹ CMK’ de hükmün kanunda belirtilen gerekçeleri içermemesi halinde ise hukuka kesin aykırılık oluşturur.¹⁵⁰⁰ Yargıtay kararında hükmolunan yaptırımın alt ve üst sınır arasında temel cezanın belirlenmesi (TCK M. 61) hâkimin takdir ve değerlendirme yetkisinde olmasına karşın, Anayasa (AY M. 141) ve CMK (CMK M. 34, 230, 289) gereği bahse konu takdirin denetime olanak sağlayacak biçimde, hak ve nesafet kurallarına¹⁵⁰¹ uygun, dosya içeriği ile uyumlu ve yeterli gerekçesinin gösterilmesi zorunlu olduğundan, kanun ifadelerin tekrarıyla metinde yer alan genel nitelikli ölçütlerin somut olaya ve failine özgülenmediği sürece yeterli gerekçe oluşturmayacağı yönünde karar vermiştir.¹⁵⁰² Yargıtay kararında vicdani kanaatin duruşma sonucunda oluştuğunu ve tutanaklar, belge ve gerekçelerin duruşma sürecini yansıttığını belirtmiştir.¹⁵⁰³ Yargıtay, denetime olanak vermesi bakımından suça konu belgenin dava dosyasında bulundurulması gerektiğini belirtmiştir.¹⁵⁰⁴ Yargıtay, fotokopi belge üzerinde sahteciliğin işlenmesi hem kolay hem de inceleme yapılmasına imkân veren tanı unsurlarının tespiti çoğunlukla mümkün olmadığından, suça konu belgenin aslının dosya içerisinde bulunması ve belgenin aslı üzerinde inceleme yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁵⁰⁵

¹⁴⁹⁶Y. 11. CD., 20.02.2006 T., 2003/8846 E., 2006/1007 K., www.lebibyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁴⁹⁷Bknz. AY M. 141, CMK M. 34, 223, 230.

¹⁴⁹⁸Y. 11. CD. 09.02.2009 T., 2008/21170 E., 2009/724 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 03.05.2019)

¹⁴⁹⁹CMK M. 230.

¹⁵⁰⁰CMK M. 289.

¹⁵⁰¹Bknz. H. S. Çalış (2017). Genel olarak nesafet kavramı ve bu kavramın idare hukukundaki bazı görünüş şekilleri. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25(2), 185-216. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/387036>, (Erişim Tarihi: 14.06.2019).

¹⁵⁰²Y. 21. CD. 28.11.2016 T., 2016/9393 E., 2016/7231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

¹⁵⁰³Y. 19. CD. 21.01.2016 T., 2015/23210 E., 2016/809 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

¹⁵⁰⁴Y. 11. CD. 15.04.2009 T., 2009/237 E., 2009/4278 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.10.2017); YCGK. 26.04.2016 T., 2015/11-20 E., 2016/214 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018).

¹⁵⁰⁵YCGK. 23.05.2017 T., 2017/11-22 E., 2017/287 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

Bu bağlamda ceza normunun ihlalinin bulunup bulunmadığı, bulunması durumunda da yaptırım uygulanması ceza muhakemesi kapsamındaki ceza kovuşturması ile ceza infazıyla gerçekleşir.¹⁵⁰⁶ Söz konusu infaz edilecek cezanın, suçun ağırlık derecesine göre önleme ve iyileştirme amacı da göz önünde bulundurularak, adaletli bir ölçüde belirlenmelidir.¹⁵⁰⁷ Zira ceza, fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluğuyla orantılı bir şekilde uygulan bir yaptırımdır.¹⁵⁰⁸ Diğer bir deyişle cezalandırma hakkı adaletle sınırlı toplumsal fayda esasına dayanmaktadır. Bu nedenle suçluya uygulanacak yaptırımın türü, niteliği ve ölçüsü de buna uygun olmalıdır.¹⁵⁰⁹

Suç ile ceza arasındaki oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir.¹⁵¹⁰ Bu bağlamda suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı olarak ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.¹⁵¹¹ Bu kapsamda TCK' de belirtilen hususlar (TCK M. 61) göz önünde bulundurularak suçun kanuni tanımında yer alan cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezanın belirlenir. Buna göre ceza belirlenirken somut olayda; suçun işleniş şekli, suçta kullanılan araçlar, suçun işlenme zamanı ve yeri, suç konusunun önemi ve değeri, oluşan zarar veya tehlikenin ağırlığı, failin kusurunun ağırlığı ile failin güttüğü amaç ve saik dikkate alınarak kanunda öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel ceza belirlenir (TCK M. 61).¹⁵¹²

Yargıtay, TCK M. 61 kapsamında cezanın alt ve üst sınırları arasında temel ceza belirleneceğinden, ayrıca TCK M. 3/1 uyarınca işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı olarak ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunacağından, alt ve üst sınır içinde temel cezanın belirlenmesi hâkimin takdirinde olmasına karşın, bu takdirin denetime olanak sağlayacak şekilde, hak ve nesafet kurallarına uygun, dosya içeriğiyle uyumlu yasal ve yeterli gerekçe gösterilmesi zorunlu olduğundan (Anayasa M. 141, CMK M. 34, 230 ve 289. maddeleri gereği), kanundaki genel nitelikli ölçütler somut olaya ve failine özgülünmeden, kanun metninde yer alan ifadelerin tekrarı yeterli gerekçe olmadığından, yasada yer alan ibarenin tekrarıyla alt sınırdan uzaklaşarak en üst sınırdan ceza tayinine gidilemeyeceğine karar vermiştir.¹⁵¹³

¹⁵⁰⁶Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 24.

¹⁵⁰⁷AYM. 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K. (17.09.1995 T. ve 22407 S. RG.), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁵⁰⁸Dönmezer ve Erman, 1971, **a.g.k.**, 596.

¹⁵⁰⁹Taner, 1953, **a.g.k.**, 76.

¹⁵¹⁰AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K. (17.09.1995 T. ve 22407 S. RG.), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁵¹¹TCK M. 3/1.

¹⁵¹²Y. 21. CD. 28.11.2016 T., 2016/9393 E., 2016/7231 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018)

¹⁵¹³Y. 21. CD. 09.1.2017 T., 2016/2775 E., 2017/26 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.02.2018).

Yargıtay kararında, temel ceza belirlenirken TCK M. 61/1 ve M. 3/1' de yer alan düzenlemelere uygun olarak, elde edilen bilgi ve kanıtlar birlikte ve isabetle değerlendirilerek, denetime olanak verecek şekilde ve somut gerekçe gösterilerek belirlenen alt ve üst sınırları arasında hak ve nesafete uygun cezanın tayin edilmesi gerektiğinden, ceza tayininde söz konusu ilkelere ve TCK M. 3/1' de yer alan orantılılık ilkesine aykırı bir şekilde alt sınırdan uzaklaşarak temel ceza belirlenerek fazla ceza tayinini kanuna aykırı bulmuştur.¹⁵¹⁴

Dolayısıyla söz konusu ceza belirlenirken, AY M. 141, 5271 S. CMK M. 34, M. 230 ve M. 289 gereği, hâkimin takdirinin denetlenebileceği şekilde dosya içeriğiyle uyumlu yasal ve yeterli gerekçe gösterilmelidir. Kanundaki genel nitelikli ölçütler somut olaya ve failine özgülenmesi gerektiğinden, kanunda yer alan ifadelerin tekrarı yeterli gerekçe değildir.¹⁵¹⁵ Bu nedenle Yargıtay somut gerekçe gösterilme gereğine aykırı olarak, suçun işleniş şekli, suçun işlendiği yer-zaman, kastın yoğunluğu şeklinde soyut gerekçeyle alt sınırdan uzaklaşarak temel ceza belirlenmesini yasaya aykırı bulmuştur.¹⁵¹⁶ Yargıtay, temel cezanın hak ve nesafete uygun olarak tayin edilmesi gerekirken, TCK M. 3/1' de yer alan orantılılık ilkesine aykırı ve dosya içeriğine uygun olmayan gerekçelerle alt sınırdan uzaklaşarak fazla ceza tayininin yasaya aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁵¹⁷

Yargıtay diğer bir kararında, sahte fatura düzenleme nedeniyle meydana gelen suçta VUK' ta üç yıldan beş yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesine karşın, temel cezanın teşdiden uygulanmasına gerekçe gösterilmeden beş yıl hapis cezasına hükmedilerek fazla ceza tayinin isabetsiz olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁵¹⁸

Ancak temel ceza belirlenirken, toplanan deliller gerekçeli kararda gösterilerek tartışılmalı, sonrasında yüklenen suçun sübutunun kabulü ve oluşa uygun şekilde vasfının tayin edilerek, temel ceza alt sınırın üzerinde belirlenme sebepleri ve cezayı azaltıcı sebebin nitelik ve derecesi takdir edilmelidir.¹⁵¹⁹

Bu bağlamda suçun maddi konusu olan belgenin düzenlenme şekli, adedi, sebep olunan vergi ziyayı ve diğer hususlar göz önünde bulundurularak, cezanın alt ve üst sınırları içerisinde

¹⁵¹⁴Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁵¹⁵Y. 11. CD. 08.10.2018 T., 2018/4869 E., 2018/7698 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

¹⁵¹⁶Y. 11. CD. 27.11.2018 T., 2017/16943 E., 2018/9579 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019).

¹⁵¹⁷Y. 5. CD. 06.07.2017 T., 2015/1724 E., 2017/3028 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁵¹⁸Y. 11. CD. 22.11.2018 T., 2016/10199 E., 2018/9423 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁵¹⁹Y 11. CD. 20.12.2018 T., 2017/11212 E., 2018/10726 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

belirlenmesi hâkimin takdirindedir.¹⁵²⁰ Yargıtay, sahte fatura düzenlemek suçunda, her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğundan, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura düzenlenmesi halinde fatura adedi ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ile suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak cezanın tayini ve zincirleme suç hükümleri uygulanması gerektiği yönüne karar vermiştir.¹⁵²¹

Birbirinden bağımsız ayrı suçlar olan sahte belge düzenleme ile sahte belge kullanma suçlarının birbirine de dönüşemediğinden,¹⁵²² sahte fatura kullanmak ve düzenlemenin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturmakta, bu nedenle de her bir suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekmektedir.¹⁵²³ Ayrıca seçimlik hareketli suçta, birden fazla seçimlik hareketin yapılması halinde temel ceza yukarı sınıra yakın hüküm verilebilir.¹⁵²⁴ Yargıtay kararında kastın yoğunluğunu yoğunluğu göz önünde alınarak düzenlenen sahte fatura sayısı ile zararın ağırlığı göz önünde bulundurularak temel cezanın alt sınır aşılarak belirlenmesi gerekirken, söz konusu hususların dikkate alınmadan eksik ceza tayini kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir.¹⁵²⁵ Bu bağlamda VUK M. 359/ b' de yer alan sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde vergi kaçakçılığı suçu da seçimlik hareketli suç olduğundan, sahte fatura düzenleyen kişinin ayrıca söz konusu faturayı kullanması durumunda tek suç nedeniyle cezalandırılması gerekmekte, ancak alt ve üst sınırlar içinde ceza belirlenirken söz konusu durum bu durum göz önünde bulundurulmalıdır.

Temel cezanın belirlenmesi sonrasında (TCK M. 61/1 kapsamında), temel ceza üzerinden sırasıyla a) teşebbüs, b) iştirak, c) zincirleme suç, d) haksız tahrik, e) yaş küçüklüğü, f) akıl hastalığı, g) cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi nedenler, h) takdiri indirim nedenlerin uygulanmasıyla sonuç ceza belirlenmelidir.¹⁵²⁶ Bu kapsamda örneğin, her takvim yılında kullanılan faturaların ayrı suçları oluşturmasına karşın, aynı takvim yılına ait birden fazla faturanın kullanılması halinde, zincirleme suç hükümlerinin (TCK M. 43/1) uygulanması gerektiğinden, uygulanacak olan ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmalıdır.¹⁵²⁷ Yargıtay, farklı takvim yılları içinde çeşitli tarihlerdeki sahte fatura düzenleme fiili de zincirleme iki ayrı suç oluşturmakta

¹⁵²⁰A. Gündel (1993). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi-kullanılması. *Yaklaşım*, (4), s. 6.

¹⁵²¹Y. 21. CD. 22.6.2016 T., 2016/2151 E., 2016/5495 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁵²²Y. 19. CD. 21.01.2016 T., 2015/23210 E., 2016/809 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁵²³Y. 11. CD. 21.06.2017 T., 2016/2760 E., 2017/4861 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

¹⁵²⁴Alacakaptan, 1975, **a.g.k.**, 47. Bknz. Kunter,1954, **a.g.k.**, 15-16.

¹⁵²⁵Y. 11. CD. 23.06.2004 T., 2003/5778 E., 2004/5696 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017)

¹⁵²⁶TCK M. 61/5.

¹⁵²⁷Y. 11. CD. 05.11.2018 T., 2016/4749 E., 2018/8743 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

ve suçun işlenmesindeki özellikler, kastın yoğunluğu, zararın miktarı gözetilerek alt sınırdan uzaklaşarak ceza tayini gerektiği yönünde karar vermiştir.¹⁵²⁸ Yargıtay diğer bir kararında, aynı takvim yılında birden fazla fatura düzenlenmesi, zincirleme suç oluşturduğundan, zincirleme suç hükümleri kapsamında belge sayısı göz önünde bulundurularak TCK M. 43/1' e yer alan oran belirlenerek ceza tayini gerekirken, söz konusu fiillerinin Kurumlar vergisi ve KDV yönünden ayrı suç kabul edilerek temel cezanın tayinine esas alınmasını yasaya aykırı bulmuştur.¹⁵²⁹

Buna karşın zincirleme suç hükmünün uygulanma olanağının bulunmaması halinde sahte belge sayısı göz önünde bulundurularak, temel ceza alt sınırdan uzaklaşarak belirlenmesi gerekirken (TCK M. 61 gereği), zincirleme suç hükümlerine göre cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılması (TCK M. 43/1) kanuna aykırıdır.¹⁵³⁰ Bu kapsamda temel ceza belirlenmesi sonrasında zincirleme suç hükümleri uygulanarak cezanın 1/4 oranında artırım yapılması sırasında (TCK M. 43/1 uyarınca) hesap hatası sonucu cezanın fazla belirlenmesi ve 1/6 indirim oranında indirim yapılırken (TCK M. 62) yanlış hesaplanan söz konusu ceza miktarından indirim yapılarak sonuç cezanın fazla tayin edilmesi halinde kanuna aykırılık oluşur.¹⁵³¹

Yargıtay, maddi gerçeğin kuşkudan uzak bir şekilde tespiti bakımından, 2018 takvim yılında düzenlendiği iddia edilen 2 adet faturanın aynı tarihlerde mi, farklı tarihlerde mi düzenlendiğinin tespiti sonrasında, zincirleme suç maddesinin uygulanıp uygulanmayacağına değerlendirilmeden eksik araştırmayla temel cezanın arttırılmasını hatalı bulmuştur.¹⁵³²

Kanunda cezanın bireyselleştirilmesi kapsamında TCK' de takdiri indirim nedenleri de düzenlenmiştir. TCK' de takdiri indirim nedeni olarak, failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonra ve yargılama sürecinde davranışları, cezanın failin geleceğinde olası etkisi gibi hususlar olduğu belirtilmiştir. Kanunda söz konusu takdiri indirim nedenleri sayılırken “gibi” ifadesine yer verilerek, takdiri indirim nedenleri katı bir şekilde sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle bahse konu belirtilen nedenlere benzeyen nedenler takdiri indirimde dikkate alınabilir. Söz konusu hususların varlığı halinde, kararda takdiri indirim nedenlerine yer vererek, kanunda öngörülen oran/sürede cezada indirim yapılabilir(TCK M. 62).¹⁵³³

¹⁵²⁸Y. 11. CD. 24.03.2004 T., 2003/14866 E., 2004/2312 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017)

¹⁵²⁹Y. 11. CD. 09.10.2018 T., 2018/4865 E., 2018/7779 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

¹⁵³⁰Y. 11. CD. 04.12.2018 T., 2017/2943 E., 2018/9805 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

¹⁵³¹Y. 11. CD. 12.12.2018 T., 2016/5754 E., 2018/10292 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019).

¹⁵³²Y. 11. CD. 14.11.2018 T., 2016/10051 E., 2018/9111 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

¹⁵³³Y. 11. CD. 31.10.2018 T., 2016/4517 E., 2018/8609 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019).

Dolayısıyla, sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu işlemede üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüş olup, koşulların bulunması durumunda, sonuç cezanın belirlenmesinde söz konusu fiil nedeniyle fail hakkında hükmolunacak cezada 1/6 oranında indirim yapılabilir. Yargıtay konuyla ilgili kararında, geçmiş hükümlülüğü bulunmayan, duruşmadaki hal ve tavırları nedeniyle takdiri indirim uygulanan fail hakkında, temel ceza belirlenirken teşdit gerekçeleri somut olarak olaya uygun ve denetime olanak verecek şekilde gösterilmeden, temel cezanın soyut gerekçeyle alt sınır üzerinde tayinini kanuna aykırı bulmuştur.¹⁵³⁴ Ayrıca takdiri indirim uygulanması halinde, kararda takdirim indirim nedenine yer verilmelidir. Yargıtay, takdiri indirim nedenlerinin (TCK M. 62) gerekçe gösterilmeden uygulanmaması kanuna aykırı bulmaktadır.¹⁵³⁵

Bu bağlamda yargılama sonucunda hüküm verilirken, karar yerinde toplanan deliller incelenmeli, suçun sübutunun kabulü, oluşu ve soruşturma sonucuna uygun şekilde suçun vasfi tayin edilmeli, cezayı arttıran ve azaltan nedenlerin nitelik ve dereceleri takdir edilmeli, ertelemeye ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesine yer olmadığına ilişkin gerekçeler gösterilmelidir.¹⁵³⁶ Yargıtay, yargılamada karar yerinde deliller incelenip, suçun sübutunun kabulü halinde, olayın niteliğine ve kovuşturmanın sonucuna uygun olarak vasfi tayin edilmiş olup, savunma inandırıcı gerekçelerle reddedilmesi halinde, verilen mahkûmiyet kararının yasaya uygun olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁵³⁷

Ayrıca TCK uyarınca vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hüküm kesinleşmeden önce gerçekleşen ve şahsi hürriyeti sınırlama sonucunu doğuran bütün haller nedeniyle geçirilmiş süreler, hükmolunan hapis cezasından mahsup edilir.¹⁵³⁸ İşlenen suç nedeniyle güvenlik hürriyeti bağlayıcı ceza yanında güvenlik tedbirinin uygulamasına karar verilebilir.¹⁵³⁹ Buna karşın söz konusu mahkeme kararlarına karşı, CMK' de belirtilen kanun yoluna başvuru yolu açıktır.¹⁵⁴⁰

¹⁵³⁴Y. 11. CD. 28.11.2018 T., 2016/5236 E., 2018/9624 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.03.2019)

¹⁵³⁵Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E., 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018)

¹⁵³⁶Y. 11. CD. 28.05.2014 T., 2014/10875 E., 2014/10448 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 14.02.2018)

¹⁵³⁷Y. 9. CD. 13.11.2014 T., 2012/10895 E., 2014/11474 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.10.2017).

¹⁵³⁸Bknz. TCK M. 63.

¹⁵³⁹Bknz. TCK M. 53, CMK M. 223/6.

¹⁵⁴⁰Bknz. CMK M. 160.

5.2.3 Kanun Yolları

Anayasa’ da hak arama hürriyeti kapsamında, herkesin adil yargılama hakkına sahip olduğu hükme bağlanmıştır.¹⁵⁴¹ Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ nde (İnsan Haklarını Ve Ana Hürriyetlerini Koruma Sözleşmesi) adil yargılama hakkı düzenlenmiştir.¹⁵⁴² Bu kapsamda söz konusu sözleşmenin ek protokolünde bir suçtan mahkûm olan kişinin, bir üst mahkemeden hükmün tekrar incelenmesini talep etme hakkına yer verilmiştir.¹⁵⁴³

Dolayısıyla kanun yoluna başvuru hakkı adil yargılama kapsamına girmektedir. Bu kapsamda CMK’ de mahkeme kararına karşı Cumhuriyet savcısı, şüpheli, sanık ve bu Kanuna göre katılan sıfatını alanlar ile katılma isteği karara bağlanmayan, reddedilen veya katılan sıfatını alabilecek şekilde suçtan zarar görenlerin kanun yollarının açık olduğu hükme bağlanmıştır.¹⁵⁴⁴ Buna göre davaya katılan¹⁵⁴⁵ mağdur ve şikâyetçiye davayı sonuçlandıran karara karşı kanun yoluna başvuru hakkı vardır.¹⁵⁴⁶ Cumhuriyet savcısına sanığın lehine olarak da kanun yoluna başvurabilir.¹⁵⁴⁷

Kabul edilebilir bir başvuru olması şartıyla kanun yolu veya mercide yanılma halinde başvuranın hakkını ortadan kalkmaz. Bu durumda başvuru yapılan merci, derhâl görevli ve yetkili olan mercie başvuruyu gönderir.¹⁵⁴⁸ Kanun yoluna başvurulması sonrasında, karar verilmeye kadar başvurudan vazgeçilebilir. Fakat Cumhuriyet savcısının sanık lehine yaptığı başvurudan vaz geçebilmesi için sanığın rıza göstermesi gerekmektedir.¹⁵⁴⁹ Kanun yolları olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere iki grupta aşağıda incelenmiştir.

5.2.3.1 Olağan Kanun Yolları

Ceza Muhakemesi Kanunu’ nda olağan kanun yolu olarak itiraz, istinaf ve temyiz yolu düzenlenmiştir.¹⁵⁵⁰

¹⁵⁴¹Bknz. AY M. 36.

¹⁵⁴²Bknz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Hak ve Özgürlükler başlıklı 1. Bölüm M. 6. <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.06.2019)

¹⁵⁴³Bknz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 7. Protokol M. 2, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/04/20160408-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.06.2019).

¹⁵⁴⁴CMK M. 260/1. Bknz. CMK M. 260-263.

¹⁵⁴⁵Bknz. CMK M. 237.

¹⁵⁴⁶CMK M. 234/6

¹⁵⁴⁷CMK M. 260/3.

¹⁵⁴⁸CMK M. 264.

¹⁵⁴⁹CMK M. 266/1

¹⁵⁵⁰Bknz. CMK M. 267-307.

5.2.3.1.1 İtiraz

Ceza Muhakemesi Kanunu'nda, kanunda belirtilen durumlarda mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebileceği hükme bağlanmıştır.¹⁵⁵¹ Buna göre görevsizlik, yetkisizlik, duruşmanın il sınırları içinde başka bir yerde yapılması, hâkimin reddi istemi, tanıklıktan ve yeminden sebepsiz çekilme nedeniyle verilen disiplin hapsi, gözlem altına alınma, tutuklama, şüpheli veya sanığın salıverilme, adlî kontrol, el konulan eşyanın iadesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına karşı itiraz yoluna başvurulabilir.¹⁵⁵²

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma isnadı nedeniyle görülmekte olan dava kapsamında, asliye ceza mahkemesi tarafından verilen söz konusu kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabilir.¹⁵⁵³ Ancak CMK hükmü gereği (CMK M. 267) asliye ceza mahkemesi tarafından söz konusu suç kapsamında hükmolunan hürriyeti bağlayıcı ceza için itiraz yoluna gidilemez.

5.2.3.1.2 İstinaf

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Fakat on beş yıl ve üzeri hapis cezalarına dair hükümler, bölge adliye mahkemesi tarafından re' sen incelenir. Ayrıca hükümden önce verilen ve hükme esas teşkil eden veya başka kanun yolu öngörülme-yen mahkeme kararlarına karşı da hükümle beraber istinaf yoluna başvurulabileceği hükme bağlanmıştır. Ancak hapis cezasından çevrilen adli para cezalar hariç olmak üzere, sonuç olarak belirlenen kanında belirtilen tutar dâhil adli para cezası mahkûmiyet hükmüne, üst sınırı kanunda belirtilen tutarı geçmeyen adlî para cezası gerektiren suçlardan beraat hükmü ile kanunda kesin olduğu yazılı olan hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulamaz.¹⁵⁵⁴ Dolayısıyla asliye ceza mahkemesi tarafından VUK kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle hükmolunan hürriyeti bağlayıcı ceza için istinaf yoluna başvurulabilir.

İstinaf talebi, kanunda belirtilen süre (7 gün) içinde dilekçeyle veya beyanla (zabıt kâtibine yapılan beyan tutanağa geçirilerek hâkime onaylatılır) hükmü veren mahkemeye yapılır.¹⁵⁵⁵

¹⁵⁵¹Bknz. CMK M. 267.

¹⁵⁵²Bknz. CMK M. 267, 5/2, 18/3, 19/3, 28, 31/3, 60/4, 74/4, 101/5, 104/2, 111/2, 131/1, 231/12; YCGK. 3.2.2009 T., 2008/11-250 E., 2009/13 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 21.10.2017).

¹⁵⁵³Bknz. CMK M. 268-269.

¹⁵⁵⁴CMK M. 272/1-3.

¹⁵⁵⁵CMK M. 273.

Süresinde yapılan söz konusu başvuru, hükmün kesinleşmesini engeller.¹⁵⁵⁶ Hükmü veren mahkeme tarafından istemin reddi halinde, başvuruda bulunanlar bölge adliye mahkemesinin bu hususta karar vermesini (7 gün içinde) isteyebilirler. Bu durumda dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilir. Fakat hükmün infazı ertelenmez.¹⁵⁵⁷

Bölge adliye mahkemesi, dosya ve dosyayla birlikte sunulan delilleri inceledikten sonra; herhangi bir hukuka aykırılığın bulunmadığını saptaması halinde istinaf başvurusunun reddine, hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine, ilk derece mahkemesinin kararında CMK M. 289 belirtilen hukuka aykırılık nedeninin bulunması durumunda, hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolünmek üzere ilk derece mahkemesine¹⁵⁵⁸ gönderilmesine, diğer hâllerde ise gerekli tedbirleri aldıktan sonra davanın yeniden görülmesine ve duruşma hazırlığı işlemlerine başlanmasına karar verir. Bölge adliye mahkemesi duruşma sonunda istinaf başvurusunu esastan reddeder veya yeniden hüküm kurar.¹⁵⁵⁹

Söz konusu kararların sanık lehine olması hâlinde, istinaf isteminde bulunmayan diğer sanıklara uygulanma olanağının bulunması halinde, bu sanıklar da verilen kararlardan yararlanırlar.¹⁵⁶⁰ Ayrıca sanık lehine istinaf yoluna başvurma durumunda, yeniden verilen hüküm önceki hükümde belirlenen cezadan daha ağır olamaz.¹⁵⁶¹ Bölge adliye mahkemesinin karar ve hükümlerine karşı direnilemez, diğer olağan kanun yollarına dair hükümler saklı olmak üzere, bunlara karşı herhangi bir kanun yoluna gidilemez.¹⁵⁶²

5.2.3.1.3 Temyiz

Bölge adliye mahkemesi ceza dairesinin bozma dışındaki hükümleri (kanunda belirtilen haller dışındaki) temyiz edilebilir.¹⁵⁶³ Ancak ilk derece mahkemesinin beş yıl veya daha az hapis cezası ile adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararlarının temyiz edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle VUK M. 359/b kapsamında yer alan sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle meydana gelen vergi

¹⁵⁵⁶CMK M. 275/1.

¹⁵⁵⁷CMK M. 276.

¹⁵⁵⁸Hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine.

¹⁵⁵⁹İlk derece mahkemesi hükmünü kaldırarak.

¹⁵⁶⁰Bknz. CMK M. 280.

¹⁵⁶¹CMK M. 283

¹⁵⁶²CMK M. 284.

¹⁵⁶³CMK M. 286/1. Bknz. Y. 11. CD. 04.07.2017 T., 2017/3743 E., 2017/5107 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

kaçakçılığı suçu da üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, söz konusu suç nedeniyle verilen hüküm kararına ilişkin yapılan istinaf başvurusunun esaslan reddedilmesi halinde, söz konusu karar için temyiz başvurusun başvurulamaz. Dolayısıyla söz konusu suç bakımından temyiz yolu kapalıdır.¹⁵⁶⁴

5.2.3.2 Olağanüstü Kanun Yolları

Ceza Muhakemesi Kanunu' nda olağanüstü kanun yolu olarak Cumhuriyet başsavcısının itiraz yetkisi, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi düzenlenmiştir.¹⁵⁶⁵

5.2.3.2.1 Cumhuriyet Başsavcısının İtiraz Yetkisi

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, Yargıtay ceza daire kararına karşı (30 gün içinde)¹⁵⁶⁶ Ceza Genel Kuruluna itiraz edebilir. İtiraz halinde dosya, kararı itiraz edilen daireye gönderilir. Dairenin itirazı yerinde görmesi halinde kararı düzeltir, görmemesi durumunda dosya Yargıtay Ceza Genel Kuruluna gönderilir.¹⁵⁶⁷

Aynı şekilde Bölge Adliye Mahkemesi (BAM) Cumhuriyet Başsavcılığı da Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesinin kesin nitelikteki kararına karşı (30 gün içinde)¹⁵⁶⁸ kararı veren daireye itiraz edebilir. Daire itirazı yerinde görürse kararı düzeltir, aksi takdirde itirazı reddeder. Ancak itirazın reddine dair karar kesindir.¹⁵⁶⁹

Dolayısıyla VUK gereği sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle isnat edilen suçtan hakkında asliye ceza mahkemesi tarafından verilen kesin kararlara karşı Bölge Adliye Mahkemesinde istinaf yoluna başvurulabilir. Bu nedenle Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesinin bahse konu suç isnadı hakkında verilen karara karşı söz konusu kararına karşı Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından kararı veren ceza dairesine itiraz edilebilir.

5.2.3.2.2 Kanun Yararına Bozma

Adalet Bakanlığı, istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen mahkeme kararı veya hükmünde hukuka aykırılık bulunduğunu öğrenmesi halinde, söz konusu karar veya hükmün

¹⁵⁶⁴Bknz. CMK M. 286-307.

¹⁵⁶⁵Bknz. CMK M. 308-323.

¹⁵⁶⁶Sanık lehine yapılan itirazda süre aranmaz.

¹⁵⁶⁷CMK M. 308

¹⁵⁶⁸Sanığın lehine yapılan itirazda süre aranmaz.

¹⁵⁶⁹CMK M. 308/A.

Yargıtay tarafından bozulmasına dair istemini, kanuni nedenleri belirterek, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı olarak bildirir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, bu nedenleri aynen yazarak, karar veya hükmün bozulması istemine ilişkin yazısını Yargıtay' ın ilgili ceza dairesine verir. İlgili daire ileri sürülen sebepleri yerinde görürse, bahse konu karar veya hükmü kanun yararına bozar. Söz konusu karara karşı direnilemez. CMK' de bozma nedenlerine yer verilmiştir.¹⁵⁷⁰

Adalet Bakanlığının kanun yararına bozma yoluna başvurmadığı durumda, hükümlünün cezasının kaldırılmasını gerektirmesi, daha hafif bir cezanın verilmesini gerektirmesi haline özgü olmak üzere, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı da re' sen kanun yararına bozma yoluna başvurabilir.¹⁵⁷¹

Konuyla ilgili olarak Yargıtay, suç tarihi itibarıyla sanığın 18 yaşını bitirmemesi halinde, hem yaş küçüklüğüne dayalı indirim gerçekleştirilmesi gerektiği, hem de 5395 sayılı Kanun kapsamında (Çocuk Koruma Kanun M. 23) hüküm tarihi itibarıyla sadece çocuklar bakımından uygulaması mümkün bulunan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun değerlendirme dışı bırakılması durumunda, yargıcın takdirinin yanlış kullanması değil de yargıcın değerlendirme yaparak sonuca varıp bunu hükümde açıklama zorunluluğuna uyumamış olması denetlendiğinden, söz konusu durumun hatalı uygulamanın açıkça hukuka aykırılık oluşturduğundan, bahse konu hükmün kanun yararına bozma konusu yapılabileceğine dair karar vermiştir.¹⁵⁷² Yargıtay, Adalet Bakanlığının kanun yararına bozma istemine atfen Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından düzenlenen ihbarname ile ilgili olayda, sanığın VUK' ta yer alan (VUK M. 371) pişmanlık şartlarına uygun olarak başvuruda bulunduğu ve ödemesi gereken miktarı ödediğinden, VUK M. 359 hükmü uygulanamayacağı, bu nedenle sanık hakkında mahkûmiyet kararının bozulmasına ve sanığın beraatına dair karar vermiştir.¹⁵⁷³

Yargıtay diğer bir kararında ise vergi mahkemesinin kararının yeni delil olduğu ileri sürülerek yapılan kanun yararına başvuruyu, VUK gereği (VUK M. 367/5) vergi mahkemesinin verdiği kararlar ceza mahkemesini bağlamayacağı belirtilerek yapılan söz konusu başvuruyu yerinde görmeyerek istemin reddine karar vermiştir.¹⁵⁷⁴

¹⁵⁷⁰CMK M. 309.

¹⁵⁷¹CMK M. 310.

¹⁵⁷²YCGK. 13.11.2007 T., 2007/8-171 E., 2007/235 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 30.04.2019)

¹⁵⁷³Y. 11. CD. 25.04.2018 T., 2018/3478 E., 2018/3858 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.05.2019).

Bknz. CMK M. 309.

¹⁵⁷⁴Y. 7. CD. 13.02.2008 T., 2007/13594 E., 2008/1374 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.05.2019)

5.2.3.2.3 Yargılamanın Yenilenmesi

CMK' de hükümlü lehine ve hükümlü aleyhine yargılamanın yenilenmesi halleri düzenlenmiştir.¹⁵⁷⁵ Buna göre kesinleşen hükümle sonuçlanan bir davada kanunda belirtilen hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi hallerinin bulunması durumunda dava tekrar görülür.¹⁵⁷⁶ Söz konusu haller kapsamında;

- a) belgenin (duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen) sahteliğinin anlaşılması,
- b) tanığın/bilirkişinin gerçeğe aykırı (hükmü etkileyecek şekilde) tanıklıkta bulunduğu/oy verdiği anlaşılması,
- c) hâkimin görevinde kusur etmesi,¹⁵⁷⁷
- d) hükme esas alınan hukuk mahkemesi hükmünün ortadan kaldırılması,
- d) yeni olay/delilin (hükmü etkileyecek nitelikteki) ortaya çıkması,
- e) AİHM' in kesinleşen kararıyla, ceza hükmünün AİHS' ye¹⁵⁷⁸ aykırı olduğunun tespit edilmiş olmasıdır.

CMK' de sanık veya hükümlü aleyhine yargılamanın yenilenme hali de hükme bağlanmıştır. Buna göre kesinleşen hükümle sonuçlanan davada aşağıda yer alan hallerde sanık veya hükümlünün aleyhi olarak yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilir:

- a) suç isnat edilen kişi lehine ileri sürülen belgenin¹⁵⁷⁹ sahteliğinin anlaşılması,
- b) hâkimlerden birinin (hükme katılan) görevini yapmada sanık veya hükümlü lehine kusur etmesi,¹⁵⁸⁰
- c) sanığın beraatından sonra suçunu ikrar¹⁵⁸¹ etmesi halidir.¹⁵⁸²

Yargılamanın yenilenmesi istemi, hükmü veren mahkemeye sunulur. Mahkeme isteminin kabule değer olup olmadığına duruşma yapmadan karar verir.¹⁵⁸³ İstemin yerinde bulunması

¹⁵⁷⁵Bknz. CMK M. 311, 314.

¹⁵⁷⁶CMK M. 311. Bknz. 314, 318, 320-321.

¹⁵⁷⁷Hükme katılan hâkimin hükümlünün sebep olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmesi.

¹⁵⁷⁸İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerine.

¹⁵⁷⁹Duruşmada sanık veya hükümlü lehine ileri sürülen ve hükme etkili olan belge.

¹⁵⁸⁰Aleyhine ceza kovuşturması veya bir cezayla mahkûmiyetini gerektirecek nitelikte sanık veya hükümlü lehine görevde kusur işlenmesi.

¹⁵⁸¹Hâkim önünde güvenilebilir nitelikte suçunu ikrar etmişse.

¹⁵⁸²CMK M. 314.

¹⁵⁸³CMK M. 318.

halinde, deliller toplanır.¹⁵⁸⁴ İstem in esas sız olması halinde ise istem reddedilir ve verilen karara itiraz edilebilir.¹⁵⁸⁵

Yeniden yapılan duruşma sonucunda, mahkeme önceki hükmü onaylar veya hükmü iptal ederek yeniden hüküm verir. İstem hükümlü lehine yapılmış olması halinde verişecek olan hüküm önceki hükümde daha ağır bir ceza içeremez. Beraat veya ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesi durumunda ise önceki hükmün infaz nedeniyle uğranılan maddi ve manevi zarar tazmin edilir.¹⁵⁸⁶

Dolayısıyla CMK' de belirtilen bahse konu koşulların bulunması halinde vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle yapılan yargılamanın yenilenmesine karar verilir. Yargıtay, vergi mahkemesi kararlarının ceza hâkimini bağlamaması ve hükmün dayanağı olarak gösterilen kanıtların geçerliliğini ortadan kaldıracak nitelik ve derecede olamaması nedeniyle yargılamanın yenilenmesine ilişkin istemin reddine dair karar vermiştir.¹⁵⁸⁷

5.3 Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili kapsamında vergi uyusmazlığının vergi yargılamasında çözülmesi

Anayasa' da herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu, bu hakkın ancak kamu yararı kapsamında kanunla sınırlandırılabilceğı hükme bağlanmıştır.¹⁵⁸⁸ Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi' nde mülkiyet hakkı düzenlenmiştir. Bahse konu sözleşmeye göre herkesin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Fakat kamu yararı amacıyla mülkiyetin kullanımının düzenlenmesine veya vergi ve diğ er katkılar ile para cezalarının ödenmesine dair gerekli kanunların uygulanması, mülkiyetin hakkının ihlali anlamına gelmez.¹⁵⁸⁹

Bu kapsamda Anayasa' da temel hak ve ödevlerin düzenlendiğı kısımda (2. kısım) yer alan siyasal hak ve ödevler başlıklı bölümde (4. Bölüm), vergi ödevi düzenlenmiştir.¹⁵⁹⁰ Buna göre verginin genelliğı ve verginin kanuniliğı ilkesi doğrultusunda herkesin kamu giderini üzere ödeme gücüne göre vergi ödemekle zorunlu olduğu ve verginin kanunla konulup, kaldırılabilceğı hüküm altına alınmıştır.

¹⁵⁸⁴CMK M. 320.

¹⁵⁸⁵CMK M. 321.

¹⁵⁸⁶CMK M. 323.

¹⁵⁸⁷Y. 11. CD. 30.01.2003 T., 2002/11792 E., 2003/97 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.05.2019)

¹⁵⁸⁸AY M. 35.

¹⁵⁸⁹Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. 1 No.' lu Ek Protokol, M. 1. <https://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.06.2019).

¹⁵⁹⁰AY M. 73.

Dolayısıyla devletin kamu harcamaları nedeniyle kanunla vergi koyması ve herkesin vergi kanunlarına uyması için mali yaptırım öngörmesi, vergi kanunları kapsamında vergilendirme yapılması ve vergi kanunlarına uymayanlara ise kanunlarda yer alan mali yaptırımların uygulanması kişilerin mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmez.

Anayasa' da düzenlenen kişi haklarının güvence altına alınması kapsamında, hak arama hürriyeti kapsamında herkesin yargı mercii önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmiştir (AY M. 36). Söz konusu düzenlemeyle dava hakkı koruma altına alınmıştır.¹⁵⁹¹ Anayasa' da hiç bir kimsenin kanunen tabi olduğu mahkeme haricinde başka bir merciinin önüne çıkarılmayacağı hükme bağlanarak kanuni hâkim güvencesinin güvence altına alınması amaçlanmıştır (AY M. 37). Kişi haklarının güvence altına alınması amacıyla Anayasa' da suç ve cezanın kanuniliği ilkesi de hükme bağlanmıştır (AY M. 38).¹⁵⁹² Buna ek olarak Anayasal hak ve hürriyetlerin ihlali halinde, kişilerin gecikmeden yetkili makama başvuru hakkına sahip olmasına dair düzenleme de yapılmıştır (AY M. 40).

Ayrıca Anayasa' da hiçbir ayırım gözetilmeden herkesin kanun önünde eşit olduğu, Devlet organlarının ve idarenin bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorunda olduğu hükme bağlanmıştır (AY M. 10). Anayasa' da idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir (AY M. 125/1).

Dolayısıyla bahse konu düzenlemeler kişiye tanınan temel hakların korunması fonksiyonu görmektedir. Esas itibarıyla, söz konusu düzenlemeler hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Zira Anayasaya göre Türkiye Cumhuriyeti, hukuk devletidir (AY M. 2). Hukuk devleti ise insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun hukuk düzeni kuran, bu düzeni sürdürmede kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemlerinde hukuk kurallarına ve AY' a uyan, işlem ve eylemlerinin yargısal denetimine bağlı olduğu devlettir.¹⁵⁹³

Verginin kanuniliği ilkesi verginin kanunla konulup, kanunla kaldırılması yanında verginin kanuna uygun olarak tahsilini de içermektedir.¹⁵⁹⁴ Devlet egemenlik gücüne dayanarak almış olduğu vergiye karşı kişilere tanıdığı vergi yargısına başvurma olanağıyla da vergide

¹⁵⁹¹Ş. Kızılot (2003). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. (6. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları. s. 277.

¹⁵⁹²Bknz. B. Y. Soydan (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı (1). *Vergi Sorunları Dergisi*. (143), s. 167; AİHS M. 6-7.

¹⁵⁹³AYM 11.03.2003 T., 2002/55 E., 2003/8 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017); AYM 26.09.2002 T., 2001/345 E., 2002/86 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017)

¹⁵⁹⁴Ş. Kızılot (19 Ocak 2000). Vergi yargısı ve vergi uyuşmazlıklarının (davalarının) yargı aşamasında çözülmesi (2). *Hürses Gazetesi*. s. 5.

adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.¹⁵⁹⁵ Bu nedenle vergilemede adaletin oluşabilmesi için kanunların adalet düşüncesine ve temel vergi ilkelerine uygun hazırlanması yanında bu kanunların adalete ters düşmeyecek şekilde uygulanması önem taşımaktadır.¹⁵⁹⁶

Bu bağlamda kişiler haklarında uyunan vergilendirme veya vergi cezası kesme işleminin hukuka görmediklerinde, söz konu işleme karşı vergi yargısında¹⁵⁹⁷ dava açma hakkına sahiptirler.

5.3.1 Vergi uyuşmazlığında görevli ve yetkili mahkeme

İdari uyuşmazlıklar, başlangıçta genel mahkeme olan adalet mahkemelerinde görülmekte iken, daha sonra söz konusu uyuşmazlıkların adalet mahkemeleri dışında ayrı bir yargı düzeni içinde çözülmesi gerektiği ileri sürülmüş ve idari yargı düzeni kurulmuştur.¹⁵⁹⁸

Bu kapsamda idare mahkemelerinin vergi mahkemelerinin görev kapsamındaki davalar ile Danıştay’ da ilk derecede çözümlenecek davalar dışındaki idari iptal davası, tam yargı davası ile idari sözleşmeden (tahkim yolu öngörülenler hariç) doğan uyuşmazlıklarla ilgili davalarda görevlidir (2576 S. Kanun M. 5).¹⁵⁹⁹ İdari davalarda genel yetki kapsamında, İYUK’ un uygulaması bakımından yetki kamu düzeninden olup, özel hükümler saklı kalmak şartıyla, yetkili idare mahkemesi, dava konusu olan idari işlemi (veya idari sözleşmeyi) yapan idari makamın bulunduğu yer idare mahkemesidir.¹⁶⁰⁰

Bununla birlikte idari yargılamada kapsamında vergi uyuşmazlıkları bakımından görevli mahkeme ise ihtisas mahkemesi niteliği taşıyan vergi mahkemeleridir.¹⁶⁰¹ Bu nedenle özel yetki kapsamında, vergi uyuşmazlıkları bakımından yetkili mahkeme ise uyuşmazlığa konu vergi ve vergi cezası işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.¹⁶⁰² Bu çerçevede vergi ve cezalarının, vergi daireleri tarafından tahakkuk ve tahsili yapıldığından, uyuşmazlığı çözümü vergi mahkemesinin görev ve yetkisi dâhilindedir.¹⁶⁰³ Konuyla ilgili olarak Danıştay,

¹⁵⁹⁵M. K. Mutluer (1975). *Türkiye’ de vergi yargı sistemi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi. s. 7; Ş. Kızılot, 19 Ocak 2000, **a.g.k.**, 5.

¹⁵⁹⁶Akdoğan, 2014, **a.g.k.**, 208.

¹⁵⁹⁷Bknz. C. Turmangil (1987). Vergi davasının hukuki niteliği. *AÜHFD*. 39(1). <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/303/2857.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.06.2019); Ş. Kızılot (18 Ocak 2000). Vergi yargısı ve vergi uyuşmazlıklarının (davalarının) yargı aşamasında çözülmesi (1). *Hürses Gazetesi*. s. 5.

¹⁵⁹⁸Mutluer, 1975, **a.g.k.**, 10-11.

¹⁵⁹⁹2576 S. Kanun M. 6.

¹⁶⁰⁰Bknz. İYUK M. 32.

¹⁶⁰¹Bknz. 2576 S. Kanun M. 6.

¹⁶⁰²Bknz. İYUK M. 37.

¹⁶⁰³D. 4. D. 16.02.1995 T., 1995/651 E., 1995/743 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

kaçakçılığa iştirak cezası, nezdinde inceleme yapılanın ziyaa uğratılan vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesi tarafından kesilmesi gerektiğine karar vermiştir.¹⁶⁰⁴ Bu bağlamda VUK kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle uygulamış olan vergilendirme veya vergi cezası kesme işlemine karşı, söz konu işlemi tesis eden vergi idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili mahkemedir.

İYUK' ta bağlantılı davaların birleştirilmesi de hükme bağlanmıştır. Aynı sebepten (maddi veya hukuki) doğan ya da bir dava hakkında verilecek hükmün diğer davayı da etkileyecek nitelikte olması halinde söz konusu davalar bağlantılı dava olarak ifade edilmektedir. İdari yargıda birden fazla açılmış olan davalarda bağlantının bulunup bulunmadığı hususunda mahkeme tarafından¹⁶⁰⁵ karar verilir.¹⁶⁰⁶ Bağlantı iddialarının mahkemeler tarafından kabul edilmemesi halinde ise bu husustaki ara karar taraflara tebliğ edilir. Taraflar ilgisine göre bölge idare mahkemesine¹⁶⁰⁷ ya da Danıştay¹⁶⁰⁸ a başvuruda bulunabilirler. Başvuru üzerine durum, söz konusu usullere göre incelenerek karara bağlanır.¹⁶⁰⁹

İdari yargının görev alanına giren bir davada, idare ve vergi mahkemelerinin görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davayı reddetmesi halinde ise dosya Danıştay' a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderilir. Danıştay, görevsizlik nedeniyle gönderilen davayı görevi içinde görmez ise dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. Ayrıca görevsizlik veya yetkisizlik nedeniyle kendisine dosya gönderilen mahkeme de kendisini görevsiz veya yetkisiz görmesi durumunda, söz konusu mahkemelerin aynı BİM yargı çevresinde olması halinde BİM tarafından, aksi durumda Danıştay tarafından çözümlenir ve söz konusu karar kesindir.¹⁶¹⁰

Aynı şekilde yetkili mahkemenin davaya bakmasına engel çıkması (fiili veya hukuki) veya yargı çevresi sınırlarında tereddüt edilmesi veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar vermeleri halinde hallerde tarafların veya mahkemelerin isteği üzerine merci tayini için dosyalar BİM' e (mahkemelerin aynı yargı çevresinde olması halinde), diğer hallerde

¹⁶⁰⁴DVDDGK. 06.03.1997 T., 1995/280 E., 1997/151 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 16.06.2019)

¹⁶⁰⁵Taraflardan birinin istemi üzerine veya doğrudan doğruya mahkeme tarafından.

¹⁶⁰⁶Bknz. İYUK M. 38-40.

¹⁶⁰⁷Mahkemelerin aynı yargı çevresinde olması halinde ilgili karar BİM tarafından verilir.

¹⁶⁰⁸Davaların farklı BİM yargı çevresinde ya da davanın birinin Danıştay da görülmesi halinde bahse konu karar Danıştay tarafından verilir.

¹⁶⁰⁹Bknz. İYUK M. 41; Ayrıca Bknz. İYUK M. 42.

¹⁶¹⁰Bknz. İYUK M. 43.

ise Danıştay' a gönderilir. Danıştay ya da BİM görevli ve yetkili olan mahkemeyi belirler ve söz konusu karar kesindir.¹⁶¹¹

5.3.2 Davanın konusu

İdari yargılama kapsamındaki dava türleri iptal davaları¹⁶¹², tam yargı davaları¹⁶¹³ ve idari sözleşmelerden kaynaklanan idari davalardır. Söz konusu davalardan olan iptal davaları, idari işlemlerin hukuka aykırı (yetki, şekil, sebep, konu veya maksat yönleri bakımından) olmaları nedeniyle işlemin iptali için menfaatleri ihlâl edilenlerce açılmış olan davadır.

Dolayısıyla iptal davası hukuka aykırı idari işlemin yargı merci tarafından iptalini sağlayan dava türüdür.¹⁶¹⁴ Bu nedenle iptal davası, hukuk devletinde idarenin hukuka uygunluğunu sağlayan araçlardandır.¹⁶¹⁵ Bu bakımdan vergi kaçakçılığı suçu kapsamında uygulanan vergi ve vergi cezalarıyla ilgili idari işleme karşı açılan davalar da genel itibariyle, iptal davaları şeklindedir.¹⁶¹⁶ Buna karşın yargı merciinin yetkisi, idari işlemin hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesiyle sınırlı olduğundan yargı mercii vergi dairesinin yerine geçerek işlem tesis edemez.¹⁶¹⁷

İdari işleme karşı dava açılabilmesi için, İYUK gereği (İYUK M. 14/3-d) işlemin kesin ve yürütülmesi gereken idari davaya konu olabilecek bir işlem olması gerekmektedir. Danıştay, vergi inceleme raporu icrai niteliğe (kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem) olmadığından, vergi inceleme raporunun dava konusu edilemeyeceğine karar vermiştir.¹⁶¹⁸

VUK' ta söz konusu düzenlemeyle (İYUK M. 14/3-d) uyumlu olarak vergi veya vergi cezasının dava konusu yapılabilmesi için diğer bir deyişle söz konusu işlemler nedeniyle vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır (VUK M. 378). Bu bağlamda vergi mahkemelerinde davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğindeki vergi ve ceza ihbarnameleri dava konusu yapılabilir.¹⁶¹⁹

¹⁶¹¹Bknz. İYUK M. 44.

¹⁶¹²Bknz. DVDDGK 23.10.2009 T., 2008/574 E., 2009/449 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁶¹³Bknz. YHGK. 15.11.2000 T., 2000/4-1650 E., 2000/1690 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 16.06.2019); Erzurum BAM 1. HD. 17.03.2017 T., 2017/99 E., 2017/100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 16.06.2019).

¹⁶¹⁴A. Ş. Gözübüyük (2017). Yönetmelik yargı.(36. Baskı). Ankara: Turhankitapevi. s. 139.

¹⁶¹⁵Gözübüyük, 2017, **a.g.k.**, 141.

¹⁶¹⁶Bknz. İYUK M. 2/1.

¹⁶¹⁷D. 7. D. 27.02.2008 T., 2007/3245 E., 2008/1256 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 26.06.2019). Bknz. İYUK M. 2/2.

¹⁶¹⁸D. 9. D. 13.01.1993 T., 1992/2790 E., 1993/78 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁶¹⁹D. 4. D. 12.06.2017 T., 2014/4347 E., 2017/5093 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.06.2019).

Danıştay kararında davacının bildirimde bulunduğu olumsuz mükellefler listesindeki mükellefe ait faturadaki tutarların maliyet kayıtlarından çıkarılarak ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergi, vergi ziyayı cezası ile gecikme faizinin kaldırılması istemine dair davada; beyan üzerine salınan vergilerden süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıtlarla konulması halinde dava açılabilirliği, bu nedenle süresinden sonra beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyan üzerine yapılan vergi tarhına karşı etkisinin olmayacağından, söz konusu vergi tarhına karşı dava açılmayacağı, buna karşın vergi ziyayı cezası ile gecikme faizine dair işleme karşı açılabilirliği yönünde karar vermiştir.¹⁶²⁰

5.3.3 Dava ehliyeti

İdari yargılamada dava konusu yapılabilecek bir işleme karşı dava açılabilmesi için, davanın dava açma ehliyetine sahip olabilecek kişi tarafından açılmış olması gerekmektedir. Bu nedenle dava ehliyetinin bulunup bulunmadığı önem taşımaktadır.

Bu kapsamda idarenin tek taraflı olarak irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu olan idari işleme (icrai işleme) karşı iptal davası, ancak söz konusu işleme meşru, kişisel ve güncel bir menfaati olanlar tarafından açılabilir.¹⁶²¹ Bu nedenle iptal davası niteliğindeki vergi davaları da menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilir. Bunun için iptal davasının açılabilmesi için idari işlem nedeniyle kişinin hakkının doğrudan ihlali diğer bir ifadeyle doğrudan etkilenmesi ve zarara uğraması gerekmektedir. Aksi takdirde kişinin idari işlemde menfaatinin etkilendiğinin kabulü mümkün değildir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay iptal davasının ön koşullarından biri davacının objektif ve sübjektif dava ehliyetinin olması gerektiğine yönelik olup, sübjektif dava açma ehliyeti için ise davaya konu idari işlemin davacının meşru, şahsi ve güncel bir menfaatini ihlal etmesi gerektiği, idari işleme dava açma ciddiyetini sağlayacak ölçüde muhatap olan ve menfaat ilgisi bulunan kişiyi ve kuruluşun idari işlemin iptalinin istemiyle dava açabileceği belirtilmiştir.¹⁶²²

Danıştay diğer bir kararında davacının iptalini istediği işleme yurttaş olma niteliği dışında bir ilişkisinin bulunmadığı, kesin, yürütülmesi gerekli bir idari işlemin uygulanması nedeniyle davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve

¹⁶²⁰DVDDGK. 11.04.2018 T., 2018/55 E., 2018/172 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.06.2019).

¹⁶²¹DVDDGK. 15.10.1999 T., 1999/953 E., 1999/889 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶²²DİDDGK. 10.12.2009 T., 2008/860 E., 2009/2836 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

güncel¹⁶²³ bir menfaat ilgisinin bulunduğu tespit edilemediğinden, davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir.¹⁶²⁴

VUK' ta mükellefler ile kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezalarına karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği düzenlenmiştir (VUK M. 377/1). Danıştay VUK' ta (VUK M. 377) dava açma yetkisinin mükellef ve cezaya muhatap olanlara tanındığından, şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen ve yönetim kurulu başkanına tebliğ edilen ödeme emrinin kanuni temsilcinin sorumluluğu (VUK M. 10) kapsamında değil, şirketin takibi amacıyla düzenlenen ödeme emrinin kanuni temsilcinin kendi adına menfaatini ihlal etmediğinden, kanuni temsilci olan bahse konu kişinin anılan ödeme emrine karşı dava açma ehliyeti bulunmadığına karar vermiştir.¹⁶²⁵

Bu bağlamda hakkında vergi ve vergi cezası uygulanan kişi, yapılan işlemin hukuka uygun bulmaması halinde, yapılan idari işleme karşı öngörülen usullere uygun olarak vergi yargısına başvurabilir (VUK M. 377). Başvuru yapılırken İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (2577 S. İYUK) gösterilen usullere uyulması gerekmektedir. İYUK' ta, belirtilen haller dışında,¹⁶²⁶ vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır (İYUK M. 31/2). Bu çerçevede VUK' ta mükellefle kendileri hakkında yapılan vergi tarhi ve vergi cezası kesme işlemine karşı dava açabileceği düzenlenmiştir. (VUK M. 377-378). Ayrıca VUK' ta geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlusu için de geçerli olacağı dair belirtildiğinden (VUK M. 8), vergi sorumlusunun da mükellef gibi vergi tarhi ve vergi cezası kesme işlemine karşı dava ehliyeti bulunmaktadır.¹⁶²⁷ Danıştay kararında da VUK' ta yer alan özel yetki kuralı (VUK M. 377/1) ve VUK M. 8 uyarınca vergi sorumlularının dava ehliyeti bulunduğu belirtmiştir.¹⁶²⁸

Danıştay, mümeyyiz vasfa sahip olmayan adi ortaklıkların tüzel kişiliği dolayısıyla da taraf ehliyeti bulunmadığından, ortakların tamamının birlikte dava açmaması veya hep birlikte avukata vekâlet vermeleri halinde dava açılabilirliği yönünde karar vermiştir.¹⁶²⁹ İYUK gereği hakları

¹⁶²³Doğmamış ya da ileride doğacak bir hak için dava açılmayacağından, menfaatin dava açıldığında ya da karara bağlanmaktayken bulunması gerekmektedir: Gözübüyük, 2017, **a.g.k.**, 191.

¹⁶²⁴DVDDGK. 24.09.1999 T., 1999/21 E., 1999/392 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 17.06.2019). Bknz. İYUK M. 2/1-a.

¹⁶²⁵DVDDGK. 26.09.1997 T., 1996/83 E., 1997/348 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018). Bknz. VUK . 8, M. 94, M. 377; 6183 S. Kanun M. 58/1.

¹⁶²⁶2577 S. Kanunda belirtilen haller ve söz konusu Kanun' da Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıftaki haller dışında.

¹⁶²⁷DVDDGK. 12.10.2011 T., 2011/390 E., 2011/583 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.06.2019)

¹⁶²⁸DİBGK. 07.12.1989 T., 1988/2-3-4 E., 1989/5 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹⁶²⁹D. 7. D. 20.02.2007 T., 2006/259 E., 2007/599 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 04.09.2018). Bknz. 396 S. VUK Genel Tebliği M. 1, 4; 13.02.2013 T. ve 27575268-105[229- - 8754]-110 S. Özelge.

menfaat edilenin iptal davası açabileceğinden (İYUK M. 2), açma ehliyeti bulunduğu ortaklığın borçları nedeniyle müteselsilen sorumlu olan her bir ortağın, ortaklık adına kesilen vergi tarhi ve vergi cezalarına karşı dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü gerektiğinden, Danıştay bahse konu katılmak mümkün değildir. Bu nedenle ortağın kendi adına bahse konu ihbarnameye karşı dava açabilir. Danıştay diğer bir karar sahte fatura kullandığı gerekçesiyle adi ortaklık adına vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhi ve özel usulsüzlük cezasının kesilen olayda, KDV Kanunu gereği (3065 S. Kanun M. 8/1-a, 44) adi ortaklığın KDV mükellefi olduğu, ortaklardan birisi tarafından ortaklık adına KDV beyannamesi düzenlenerek vergi dairesine vermesi gerektiği, verginin ödenmesi bakımından da ortaklardan birinin müteselsilen sorumlu olmak üzere tarhiyata muhatap tutulduğundan, vergi mükellefiyeti olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu verginin takibi amacıyla düzenlenen vergi-ceza ihbarnamesine karşı ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu olan ortaklardan herhangi biri tarafından dava açılacağına karar vermiştir.¹⁶³⁰ Aynı şekilde Danıştay kolektif ortaklıklarda ortakların ortaklık karından almış oldukları paylar, şahsi ticari kazanç olarak vergilendirilmesi esası getirildiğinden, ortakları adına salınacak vergi miktarı üzerinden kesilecek ceza, şirket tüzel kişiliği adına kesilmesi gerekmektedir birlikte (VUK M. 333) kolektif şirket adına kesilen vergi cezasının ödenmesi halinde ortakların şahsi sorumluluğu oluşacağından, diğer bir ifadeyle kolektif şirket adına kesilen vergi cezalarında, ceza her ortağın hukukunu etkileyeceğinden, vergi cezalarına karşı ortakların her birinin iptal davası açabileceğine karar vermiştir.¹⁶³¹

5.3.4 Vergi yargısında davanın açılması

Vergi uyuşmazlığına karşı davalar, vergi mahkemesi başkanlığına hitaplı dilekçeyle açılır. Davanın esastan görüşülme aşamasına geçilebilmesi için, dava dilekçesinin İYUK' a uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.¹⁶³² Bu nedenle söz konusu dilekçede;

- a) Taraflara ve varsa vekil veya temsilciye ait bilgi (ad-soyadları/unvan ve adres ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası),
- b) Dava konusu ve nedenleri (dayandığı delillerle birlikte),
- c) Davaya konu idari işlemin tebliğ tarihi,

¹⁶³⁰D. 9. D. 14.04.2009 T., 2007/5234 E., 2009/1707 K., www.lebilyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 04.09.2018).

¹⁶³¹D. 3. D. 08.02.1989 T., 1988/1883 E., 1989/347 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.08.2018). Bknz. GVK md. 66.

¹⁶³²Bknz. İYUK M. 3/1.

d) Uyuşmazlık konusu miktar,

e) Davaya konu vergi veya cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihbarname tarihi-numarası, varsa mükellef hesap numarası yer almalıdır.¹⁶³³

Ayrıca her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılmalıdır. Ancak idari işlemlerin aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da neden-sonuç ilişkisinin bulunması halinde söz konusu işlemlere karşı bir dilekçeyle dava açılabilir.¹⁶³⁴ Birden fazla kişinin tek bir dilekçeyle dava açabilmesi de davacıların hak veya menfaatlerinde iştirakin bulunmasına ve davaya yol açan nedenlerin aynı olması halinde mümkündür.¹⁶³⁵

Bahse konu dava dilekçesi ve ekleri ait olduğu mahkeme başkanlığına verilebileceği gibi bunlara gönderilmek üzere Danıştay' a, idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına (idare veya vergi mahkemesi olmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine) veya Türk konsolosluklarına da verilebilir.¹⁶³⁶

Dava açma süresi, hak düşürücü sürelerden olduğundan, söz konusu sürenin aşılması halinde, kişiler bakımından dava açma hakkının kaybı, idare bakımından ise yargı denetiminden kurtulma sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının denetimi açısından önem taşımaktadır.¹⁶³⁷

Dava dilekçesinin, İYUK' ta idari yargılamada belirlenen dava açma süresi (İYUK M. 7-8) içinde kanunda belirlenene yerlere verilmesi önem taşımaktadır. Özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen durumlar hariç, dava açma süresi otuz gündür. Bu nedenle söz konusu süre içerisinde dilekçenin mahkeme başkanlığına veya Kanunda belirtilen yerlere verilmesi önem taşımaktadır.

İdari yargının görev alanına girmesine karşın adli yargıda dava açılması halinde ise davanın görev nedeniyle reddine dair kararın kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine yapılan başvurunun tarihi, görevli mahkemeye başvuru tarihi kabul edilir. Bununla birlikte söz konusu otuz günlük süre geçirilse de idari dava için öngörülen sürenin henüz dolmamış olması halinde bu süre içinde dava açılabilir.¹⁶³⁸

¹⁶³³Bknz. İYUK M. 3/2.

¹⁶³⁴Bknz. İYUK M. 5/1.

¹⁶³⁵Bknz. İYUK M. 5/2; D. 12. D. 03.10.2012 T., 2012/4577 E., 2012/5649 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶³⁶Bknz. İYUK M. 4-6.

¹⁶³⁷B. Doğrusöz (23 Eylül 2010). Vergi yargısında dava süreleri. <http://www.bumindogruso.com/article/vergi-yargisinda-dava-sureler>, (Erişim tarihi: 27.06.2019).

¹⁶³⁸Bknz. İYUK M. 9.

İYUK' ta yargı yoluna başvurmadan önce işlem tesis eden idareye başvurma olanağı da getirilmiştir. Buna göre ilgililer idari dava açmadan önce, dava açma süresi içinde, üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan idari işlemin düzeltilmesi amacıyla (işlemin kaldırılması, geri alınarak değiştirilmesi veya yeni işlem yapılması) idareye başvuruda bulunabilir. Bahse konu başvuru, dava açma süresini durdurur. Altmış gün içinde cevap alınmaması halinde istek reddedilmiş sayılır. Bu durumda dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.¹⁶³⁹

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında işlenen faturada sahtecilik nedeniyle hakkında idari işlem tesis edilen kişi, bahse konu işlemin düzeltilmesi amacıyla vergi dairesine başvurabilir. Buna karşın vergi kaçakçılığı sayılan fiiller uzlaşma kurumu kapsamında yer almadığından, bu durumda uzlaşma kurumuna başvurulması dava açma süresine etki etmez. Konuyla ilgili olarak Danıştay kararında, vergi kaçakçılığı nedeniyle üç kat vergi ziyasına cezasının uzlaşma kapsamında olmaması nedeniyle, söz konusu vergilendirmeye karşı uzlaşmaya başvurulmasının dava açma süresini etkilemeyeceğine dair karar verilmiştir.¹⁶⁴⁰

Danıştay veya idari mahkemede açılan dava, söz konusu idari işlemin yürütülmesini durdurmaz (İYUK M. 27). Ancak vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlığı nedeniyle dava açılması halinde, dava konusu edilen vergi ve vergi cezalarının tahsil işlemini dair işlemi (kanunda yer alan istisnai haller dışında) durdurur.¹⁶⁴¹

5.3.5 Davanın karara bağlanması

İdari işlemin iptali amacıyla dilekçenin yargı merciine verilmesiyle dava açılmış olur. Açılan davada, dava dilekçesi öncelikle İYUK' a uygun düzenlenip düzenlenmediği hususunda incelenir. Dilekçenin kanuna uygun olarak düzenlendiğinin belirlenmesi sonrasında davanın esastan görülme aşamasına geçilir. Bu aşamada dava dosyasının tekemmül ettirilmesi sonrasında davanın esas hakkında karar verilir.

5.3.5.1 Dilekçe üzerine ilk inceleme

Vergi mahkemesinde dava, mahkemeye hitaplı dilekçeyle açılır ve dilekçenin verilmesiyle dava açılmış olur. Buna karşın, davanın esastan görüşülebilmesi için dilekçede öngörülen bilgilerin

¹⁶³⁹Bknz. İYUK M. 11. Ayrıca Bknz. İYUK M. 12-13.

¹⁶⁴⁰DVDDGK 05.03.2010 T., 2009/508 E., 2010/90 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019) Bknz. İYUK M. 7; VUK M. 344, Ek M. 1, Ek M. 7; Uzlaşma Yönetmeliği M. 10 (03.02.1999 T. ve 23600 S. RG.).

¹⁶⁴¹Bknz. İYUK M. 27.

yer alması gerekmektedir.¹⁶⁴² Bu nedenle söz konusu dilekçenin kanuna öngörülen hususlara (İYUK M. 14/3) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususunda incelenir. İlk incelemede kanunda yer alan hususlara aykırılığın bulunduğunu tespit etmesi üzerine, kanunda belirtilen kararları verir.

Bu kapsamda iptal davasının açılabilmesi ve yargı mercilerinin bu davayı ön koşullar yönünden kabul edebilmesi için İYUK gereği (2577 S. Kanun M. 14) dava dilekçeleri;

- a) görev ve yetki,
- b) idari mercii tecavüzü,
- c) ehliyet,
- d) idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- e) süre aşımı,¹⁶⁴³
- f) husumet ve

g) aynı Kanun M. 3 (dilekçede bulunması gerekli bilgilerin düzenlendiği) ve M. 5 (aynı dilekçeyle dava açılabilmesine dair düzenleme) bakımından öngörülen şartları taşıyıp taşımadığı hususunda sırasıyla incelenir. Söz konusu ilk inceleme sonucunda, dilekçede Kanuna aykırılığın görülmesi halinde kanunda belirtilen (M. 15) kararlardan birisi verilir. Kanuna aykırılığın görülmemesi halinde ise dava dosyası tekemmül ettirilir.¹⁶⁴⁴

Bu bağlamda, dilekçe ilk önce görev ve yetki bakımından incelenir. Davanın adli yargının görev alanına girmesi halinde davanın reddine karar verilir. Dava konusunun idari yargının kapsamında olmasına karşın görevli ve yetkili mahkemede açılmaması halinde ise dava görev veya yetki yönünden reddedilir ve dosyanın görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir.¹⁶⁴⁵

Bazı durumlarda, idari işleme karşı dava açılabilmesi, idareye başvurulması şartına tabi tutularak, idarenin idari işlemi gözden geçirmesi sağlanmak istenebilmektedir. Bu çerçevede VUK' ta dava süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi halinde, mükellefin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaatı öngörülmüştür (VUK M. 124). Dolayısıyla bu durumda

¹⁶⁴²Bknz. İYUK M. 3/1.

¹⁶⁴³Bknz. DVDDGK. 26.11.1999 T., 1999/166 E., 1999/493 K., www.kazanci.com.tr , (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁶⁴⁴DİDDGK 10.12.2009 T., 2008/860 E., 2009/2836 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁶⁴⁵Bknz. İYUK M. 15/1-a.

mükellef ancak Bakanlığa yaptığı şikâyet başvurusunun reddi halinde vergi yargısına başvurulabilir. Aksi takdirde idari merci tecavüzü söz konusu olur.¹⁶⁴⁶

Dava dilekçesinde yapılan ilk incelemede de görev ve yetki bakımından inceleme sonrasında, idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığı incelendiğinden, idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığı önem taşır. Danıştay, vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı yapılan düzeltme başvurusunun reddi sonrasında şikâyet yoluna gidilmeden açılan davada, dilekçe ve eklerinin yetkili merciiine tevdi yapılması gerekirken, süre aşımı nedeniyle davanın reddinde isabet olmadığı yönünde karar vermiştir.¹⁶⁴⁷

Söz konusu iki husus bakımından dilekçede kanuna aykırılık bulunmaması halinde, dilekçenin ehliyet yönünden incelemesi yapılır. İnceleme sonucunda dilekçenin dava ehliyeti olmayan tarafından verilmesi halinde ehliyet yönünden (İYUK M. 14/3-c) davanın reddine karar verilir.¹⁶⁴⁸ Bu hususta Danıştay, ödeme emri düzenlenen şirketin tasfiye ile birlikte tüzel kişiliğinin ortadan kalkması ve bu hususun tescil ve ilan edilmesi nedeniyle, hukuken var olmayan şirketin hak sahibi ve borçlu kılınması ile temsili mümkün olmadığından, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemle ilgili olsa bile, olmayan şirkete adına vergi tarhı ve cezası kesilemeyeceğinden, söz konusu işlemin hukuki sonuç doğurmayacağından hiçbir kimsenin menfaatini etkilemeyeceği ve tüzel kişiliği sonlanan şirketin temsilinin de mümkün olmadığından, tasfiye memurunun şirketi temsilen davanın, ehliyetsizlik sebebiyle esastan incelenemeyeceğinden, davanın ehliyet yönünden reddinin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir.¹⁶⁴⁹

Danıştay, kanuni temsilci adına düzenlenme ihbarnamesine karşı, şirket adına dava açılması durumunda, İYUK (M. 2) ve VUK (M. 377) birlikte değerlendirildiğinde, idari davaya konu ihbarnamenin asıl muhatabına dava açma hakkı tanınması ve bu hakkın bizzat kendisi veya vekil tarafından kullanılarak söz konusu hakkın korunmasının amaçlandığı anlaşıldığından, ihbarnamenin dilekçe veren adına düzenlenmemiş olması halinde, mahkeme tarafından dilekçenin reddine karar verilerek adına ihbarname düzenlenenin usulüne uygun olarak dava açmasının

¹⁶⁴⁶Kızılot, 2003, **a.g.k.**, 412.

¹⁶⁴⁷DVDDGK. 27.02.2004 T., 2003/254 E., 2004/28 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).
Bknz. VUK M. 122-124; İYUK M. 7, 11, 14.

¹⁶⁴⁸Bknz. İYUK M. 15/1-b.

¹⁶⁴⁹DVDDGK. 23.12.2015 T., 2015/983 E., 2015/991 K www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 17.06.2019).

sağlanması, Anayasal hak olan hak arama hürriyeti kapsamında iken, davanın ehliyet yönünden reddine hukuki isabet bulunmadığına karar vermiştir.¹⁶⁵⁰

Dilekçenin ehliyet yönünden incelenmesi sonrasında, dava konusu yapılan işlemin kesin ve yürütülmesi zorun diğer bir ifadeyle icrai bir işlem olup olmadığı bakımından incelenir. İcrai bir işleme karşı dava açılmadığının tespiti halinde davanın reddine karar verilir.¹⁶⁵¹ Danıştay, iptali istenen idari işlemin mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme riskinin ölçülmesi amacıyla geliştirilen bir ön işlem olduğu, bu nedenle söz konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli nihai işlemin niteliğinde olmadığı, söz konusu işlemin icrai bir işlemin sebep unsuru olması halinde icrai işlemle birlikte denetlenebileceğinden, söz konusu durumda davacının menfaatini etkileyen kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddinin hukuka uygun olduğu yönüne karar vermiştir.¹⁶⁵²

Dava konusu yapılan işlemin icrai bir işlem olduğunun belirlenmesi sonrasında, davanın süre bakımından incelenmesi yapılır. Davanın süresinde açılmadığının belirlenmesi halinde davanın reddine karar verilir.¹⁶⁵³

Dilekçenin süre bakımından kanuna ayırılık içermemesi halinde, dilekçe husumet yönünden incelenir. İnceleme sonucunda davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açıldığı belirlenmesi halinde davanın gelecek hasma tebliğ edilmesine karar verilir.¹⁶⁵⁴

Söz konusu incelemeler sonrasında dilekçe en son olarak İYUK M. 3 ve 5' te yer verilen şartları taşıyıp taşımadığı hususunda incelenir. Buna göre, dava dilekçesinin İYUK' ta (İYUK M. 3) dilekçede bulunması gereken hususlara dair öngördüğü bilgiler doğrultusunda düzenlenmemiş olması halinde veya aynı dilekçe ile açılacak davalara ilişkin düzenlemeye uygun olmaması (İYUK M. 5) haline dilekçenin 30 gün içinde yeniden düzenlenmesi veya noksanlıkların tamamlanmasına; dava ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından davanın açılmış olması halinde ise 30 içinde kendisinin veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir.¹⁶⁵⁵

¹⁶⁵⁰İstanbul BİM 3. VDD. 01.12.2016 T., 2017/193 E., 2017/847 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 16.06.2019)

¹⁶⁵¹Bknz. İYUK M. 15/1-b.

¹⁶⁵²DVDDGK. 26.03.2014 T., 2013/304 E., 2014/158 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 17.06.2019).

¹⁶⁵³Bknz. İYUK M. 15/1-b.

¹⁶⁵⁴Bknz. İYUK M. 15/1-c.

¹⁶⁵⁵Bknz. İYUK M. 15/1-d.

İlk inceleme üzerine verilen kararlardan dilekçenin yeniden düzenlenmesine dair söz konusu karar (İYUK M. 15/1-d), idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ve gerçek hasma tebliğe dair karar dışındaki kararlara karşı istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.¹⁶⁵⁶ Konuyla ilgili olarak Danıştay, aynı dilekçeyle birden fazla idari işleme karşı dava açılabilmesi için dava konusu yapılan idari işlemler arasında neden-sonuç ilişkisinin varlığı bulunması gerektiği düzenlenmiş olup, bu iki işlem arasında söz konusu neden-sonuç ilişkisinin gerçekleşmiş olması halinde, dava dilekçesinin bu sebeple reddinin hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.¹⁶⁵⁷ Danıştay diğer bir kararında, aynı incelemeye dayanan birbirini izleyen döneme ait tarhiyatlara karşı aynı dava dilekçesiyle dava açılabileceğinden, dava dilekçesinin 2577 S. Kanun M. 5' e dolayısıyla aynı Kanun M. 14/3-g' e aykırı olmadığından, davanın esas yönünden incelenerek sonuçlandırılmasını hukuka aykırı bulmamıştır.¹⁶⁵⁸

5.3.5.2 Davanın esas yönünden incelenerek karara bağlanması

Dava dilekçesinin kanunda öngörülen hususlara aykırılığın bulunmadığının belirlenmesi halinde, dosyanın tekemmül ettirilerek, dava hakkında esastan karar verilir. Bu çerçevede dava dilekçeleri ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma ise davacıya tebliğ olunur. Daha sonra ise davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir, ancak buna karşı davacı (kanunda öngörülen istisna dışında) cevap veremez.¹⁶⁵⁹

İdari yargılamada duruşma yapılması ise şarta tabi tutulmuştur. Buna göre belli tutarı aşan tam yargı davaları ile belli tutarı aşan vergi ve cezalarına dair vergi davalarında taraflardan birinin isteminin bulunması halinde duruşma yapılır. Temyiz ve istinafta ise duruşma kararına bağlıdır. Buna karşın hiçbir kayda bağlı kalmaksızın ilgili yargı mercii re' sen duruşma yapılmasına da karar verebilir.¹⁶⁶⁰ VUK gereği Danıştay ve vergi mahkemelerindeki duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kılması halinde, mahkeme tarafından tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapan inceleme elemanı ile mükellefin mali müşaviri veya muhasebecisi¹⁶⁶¹ de dinlenir.¹⁶⁶²

¹⁶⁵⁶Bknz. İYUK M. 15/4.

¹⁶⁵⁷D. 12. D. 03.10.2012 T., 2012/4577 E., 2012/5649 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁵⁸DVDDGK 13.02.1998 T., 1996/301 E., 1998/38 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁵⁹Bknz. İYUK M. 16.

¹⁶⁶⁰Bknz. İYUK M. 17. Ayrıca Bknz. İYUK M. 18-19, 20/A ve 20/B.

¹⁶⁶¹Mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavir veya muhasebecisi.

¹⁶⁶²Bknz. VUK Mük. M. 378.

İdari yargılamada yazılı yargılama zorunlu olduğu (İYUK M. 1/2), İYUK' ta tanığın dinlenmesi ya da ifade alınması gibi bir yöntem bulunmadığı, ayrıca bu hususta İYUK' ta HMK' ye de atıf yapılmamıştır (İYUK M. 31/1).¹⁶⁶³ Danıştay kararında, İYUK' ta yazılılık ilkesi geçerli olup, İYUK' ta HMK' ye tanık ifadesine başvurma hususunda atıf yapılmadığından, duruşmada şahit ifadesine başvurulması, şahide yemin teklif edilmesi ve teklif edilen yeminin kabul edilmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edilmiş kabul edilmesinde hukuka uygun olmadığını belirtmiştir.¹⁶⁶⁴

Buna göre İYUK M. 31 gereği VUK M. 3 kapsamında duruşmada tanık ifadesine başvurulabileceği ileri sürülse de idari yargılamada tanığın dinlenmesine yönelik HMK' ye de atıf yapılmadığından, tanığın ifadesinin nasıl alınacağı belirsiz olduğundan İYUK' ta tanık ifadesinin alınmasına yönelik HMK' ye atıf yapılması gerektiği ifade edilmektedir.¹⁶⁶⁵

Buna karşın idari yargılamada re' sen araştırma ilkesi¹⁶⁶⁶ kapsamında duruşmada tanığın dinlenebileceği, aksine bir uygulama hak arama özgürlüğüne ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu, AY M. 38 uyarınca vicdani kanaatin oluşması sürecindeki eksiklik nedeniyle adaletin tecellisinin de tam olmayacağı, bu nedenle VUK' taki özel düzenlemeler (VUK M. 3 ve Mük. M. 378) gereği duruşmalarda tanık dinlenmesi gerektiği belirtilmektedir.¹⁶⁶⁷

Biz de son görüşe katılmaktayız. Zira idari yargılamada yazılılık ilkesi geçerli olup (İYUK M. 1/2), duruşma yapılması ise istisna olup, hangi şartlarda duruşma yapılacağı hükme bağlanmıştır (İYUK M. 17). İYUK duruşmada tarafların dinlenmesine yönelik düzenleme yapılmış olup, tanığın ifadesinin alınmasına yönelik herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir (İYUK m18). İYUK M. 31' de ise HMK' ye atıf yapılmadığından, HMK hükümlerinin idari yargı düzeninde kullanılması da mümkün değildir. Söz konusu hükümde İYUK' ta hüküm olmayan ve HMK' ye atıf yapılmayan hallerde VUK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. VUK' ta ise vergi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olanın ifadesinin, vergi doğuran olayın gerçek mahiyeti diğer bir ifadeyle maddi gerçeklik tanık ifadesine başvurulabileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁶⁶³D. 8. D. 25.02.2004 T., 2003/3369 E., 2004/917 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.06.2019)

¹⁶⁶⁴D. 3. D. 24.12.1986 T., 1986/1201 E., 1986/2706 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.06.2019)

¹⁶⁶⁵Ö. Biyan (2009). Türk vergi hukukunda ispat ve delil. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Doktora Tezi. 232-233.

¹⁶⁶⁶Bknz. 2577 S. Kanun M. 20.

¹⁶⁶⁷Z. Yüksel Durmaz (2010). *Vergi hukukunda ispat ve delil*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. s. 269-270

Bu bağlamda mahkeme tarafından tanık ifadesine başvurulabilmelidir. Ancak bu hususun İYUK M. 18 ve VUK Mük. M. 378' de açıkça düzenlenmesinin uygun olacaktır.

İdari yargıda re' sen inceleme ilkesi geçerlidir. Buna göre yetkili mahkeme bakmakta olduğu davaya ilişkin her türlü incelemeyi re' sen (kendiliğinden) yaptığından, gerekli gördüğü bilgi ve belgeyi taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilir.¹⁶⁶⁸ Bu kapsamda vergi yargılaması neticesinde verilecek olan kararın hak ve nesafete uygun olabilmesi için tarafların iddia ve savunmalarının toplanmasında gerekli özen gösterilerek dosya tekemmül ettirilir.¹⁶⁶⁹

Danıştay, 2577 S. Kanun M. 2/2 gereği yargı organının denetim yetkisinin kanunla idareye bırakılan yetkinin kullanımının hukuka uygunluğunun araştırılmasını kapsadığı, bu nedenle söz konusu yetkinin yargı mercii tarafından kullanımı sonucunu doğurmayacağı, aynı Kanun M. 20' de yer alan re' sen araştırma yetkisinin ise dava konusu idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlemesi amacıyla yönelik olduğu, yargı merciinin idare tarafından yapılamayan inceleme ve araştırma yapmasının idarenin yerine geçmesi sonucunu doğurduğu, bu şekildeki bir inceleme ve araştırmanın re' sen araştırma yetkisi kapsamında yer almadığı kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmadığı yönünde karar vermiştir.¹⁶⁷⁰ Dolayısıyla yargı tarafından yapılan re' sen araştırma, idarenin yetki alanındaki işlemin yapılmasını kapsamamaktadır, aksi takdirde idarenin yerine geçilerek idari işlem mahiyetinde işlem tesis edilmiş olur.

Danıştay kararında, idari yargılama usulü hukukunda re' sen araştırma ilkesinin benimsendiği (İYUK M. 20/1 düzenlemesiyle), buna göre idari yargı yerleri olayın maddi yönünü belirlemede her türlü inceleme ve araştırmayı serbestçe kendiliklerinden yapabileceği, bu kapsamda maddi olayın gerçeğe uygunluğunun araştırılmasında, gerektiğinde bilirkişi incelemesinin de yaptırabileceği, bu bağlamda re' sen araştırma yetkisi kullanılmadan ve bu konuda herhangi bir bilirkişi incelemesi yaptırılmadan (yapılan iş kapsamındaki zorunlu giderlerin araştırılarak bilirkişi incelemesi yapılması gerekirken) salt gider belgelerinin sahte olduğu iddiasıyla karar verilmesinin yasaya uygun olmadığına dair karar vermiştir.¹⁶⁷¹ Danıştay diğer bir kararında, mahkemenin hüküm verirken inceleme elemanı tarafından yapılan tespitlerin yerindeliğinin tartışılarak yapılan söz konusu tespitlerle bilirkişi raporunun karşılaştırılması

¹⁶⁶⁸Bknz. İYUK M. 20; DVDDGK. 21.02.1997 T., 1995/209 E., 1997/124 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 17.06.2019).

¹⁶⁶⁹Kızılot, 2003, **a.g.k.**, 407.

¹⁶⁷⁰D. 9. D. 20.01.2009 T., 2007/4149 E., 2009/51 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁷¹D. 3. D. 21.10.1997 T., 1996/3153 E., 1997/3537 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 05.02.2019). Bknz. 2577 S. İYUK md. 20.

gerektiği, ayrıca kararda bilirkişi raporunun dayanak yapılma nedenin açıklanması gerektiği, aksi takdirde verilen kararın yeterli incelemeye dayandığının kabul edilemeyeceği yönünde karar vermiştir.¹⁶⁷²

Ayrıca vergi yargılamasında, maddi olayın tespitinde delil serbestisi geçerli olmakla birlikte, buna yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi bakımından iki istisna getirilmiştir.¹⁶⁷³ Ancak idari işlemin yeterli incelemeye dayanmadan sadece şahit ifadesine dayanılması halinde, eksik inceleme nedeniyle mahkeme tarafından işlem iptal edileceğinden, duruşmada yemin ve şahit ifadesine başvurulması sorunun çözümüne esas itibariyle katkısı bulunmamaktadır.¹⁶⁷⁴

Mahkeme tarafından vaktinde ibraz edilme olanağı bulunmadığına kanaat getirilen dilekçe ve savunma eklerinde verilemeyen belge mahkeme tarafından kabul edilerek diğer tarafa tebliğ edilir.¹⁶⁷⁵ Diğer idari yargılamalarda olduğu gibi vergi yargılamasında da yazılı yargılama usulü geçerli olup, inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır.¹⁶⁷⁶ Anılan yargılama, idarinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğun olup olmadığının denetimiyle sınırdır. Bu nedenle yargı mercii yapılan işlemin yerinde olup olmadığının denetimini (yerindelik denetimi) yapamaz ve idari eylem ve işlem niteliğindeki veya idarenin takdir yetkisini kaldıran karar veremez.¹⁶⁷⁷ Dolayısıyla vergi yargılamasında, yargı merciiinin yetkisi söz konusu fiil nedeniyle tesis edilen işlemin sadece hukuka uygun tesis edilip edilmediğinin denetimiyle yetkilidir.

Uyuşmazlık konusunun aydınlandığında davaya konu meseleler karara bağlanır.¹⁶⁷⁸ Bununla birlikte Anayasa (AY M. 38) ve VUK (VUK M. 3) uyarınca hâkim önüne gelen uyuşmazlık konusu olayda tam vicdani kanaate ulaşmalı, başka bir deyişle maddi gerçekliğe ulaşmaya çalışarak maddi gerçeklik hususunda hâkimin şüphesinin ortadan kalkmış olmalıdır.¹⁶⁷⁹ Bu kapsamda Danıştay kararında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek

¹⁶⁷²DVDDGK 31.05.1996 T., 1995/155 E., 1996/250 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 07.08.2018)

¹⁶⁷³S. Albayrak (2011). *Yargı kararları ışığında vergi hukukunda ispat müessesesi*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. s. 141. Bknz. VUK M. 3.

¹⁶⁷⁴S. Albayrak (2011). *Yargı kararları ışığında Vergi Hukukunda ispat müessesesi*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. s. 141-142.

¹⁶⁷⁵Bknz. İYUK M. 20.

¹⁶⁷⁶Bknz. İYUK M. 1.

¹⁶⁷⁷Bknz. İYUK M. 2/2.

¹⁶⁷⁸Bknz. İYUK M. 22.

¹⁶⁷⁹G. Gümüşkaya (2015). *Vergi hukukunda ispat*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. s. 252.

mahiyetinin esas olduğu (VUK M. 3/B), bu nedenle faturaların sahteliğinin şüpheye yer bırakmayacak şekilde kesin olarak ortaya konulması gerektiği yönünde karar verilmiştir.¹⁶⁸⁰

Ayrıca kararda kanunda belirtilen hususlara yer verilir. Bu kapsamda kararın dayanağı hukuki sebeplerle birlikte gerekçesi ve hüküm yer alır.¹⁶⁸¹ Vergi uyuşmazlığına dair mahkeme kararının idareye tebliği sonrasında, bahse konu karar göre belirlenecek olan vergi, zam ve cezaları idare tarafından mükellefe bildirilir (İYUK M. 28/5). Danıştay, yargı tarafından verilen karar gereği düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin bir tarh işlemi olmadığı, söz konusu işlemin karar kapsamında ödenmesi gereken vergi ve cezanın yükümlüsüne bildirimine dair bir işlem olduğu, bu nedenle söz konusu işlemlerin yeniden dava konusu yapılamayacağını belirtmiştir.¹⁶⁸²

İdare, yargı kararının esasa ve yürütmenin durdurulmasına dair kararı gereği gecikmeksizin işlem tesis etmeye mecburdur. Söz konusu süre kararın idareye tebliğinden otuz günü geçemez. Mahkeme kararını süresi içinde yerine getirilmemesi halinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir. Mahkeme kararlarına göre belirlenen vergi, zam ve ceza miktarı ilgili idare tarafından bildirilir. Mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye tecil faizi oranında hesaplanan (6183 S. Kanun M. 48 göre) faiz ödenir.¹⁶⁸³

5.3.6 Vergi yargılamasında kanun yolları

Kanun yolu, yargı kararının yanlış olduğunu ileri sürülen tarafa, kararın yeniden incelenerek değiştirilmesini sağlayan hukuki bir yoldur.¹⁶⁸⁴ İYUK’ ta yargı kararına karşı kanun yolları olarak, istinaf, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi yolu düzenlenmiştir.

5.3.6.1 İstinaf

İYUK’ ta kanun yolu olarak istinaf başvuru düzenlenmiştir. Bu bağlamda bölge idare mahkemelerinin, kanunda belirlenen konular dışındaki davaların istinaf incelemesiyle kesinleşeceği, bu şekilde Danıştay’ ın iş yükününün azaltılarak içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmıştır.¹⁶⁸⁵

¹⁶⁸⁰ D. 9. D. 26.11.2012 T., 2009/6707 E., 2012/7630 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 28.06.2019)

¹⁶⁸¹ Bknz. İYUK M. 24; Ayrıca Bknz. İYUK M. 25-26.

¹⁶⁸² D. 7. D. 14.5.1991 T., 1990/6928 E., 1991/1622 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁸³ Bknz. İYUK M. 28; Ayrıca Bknz. İYUK M. 29-30.

¹⁶⁸⁴ Gözübüyük, 2017, **a.g.k.**, 500.

¹⁶⁸⁵ 6545 S. Kanun Genel Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss592.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.06.2019); D. 4. D. 31.1.2018 T., 2017/1720 E., 2018/1000 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

Bu kapsamda idare ve vergi mahkemelerinin kararına karşı, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde, bölge idare mahkemelerine istinaf yoluna başvurulabilir. Buna karşın kanunda belirtilen tutarı¹⁶⁸⁶ geçmeyen vergi uyuşmazlıkları hakkındaki¹⁶⁸⁷ vergi mahkemesi kararı kesindir. Bu nedenle söz konusu uyuşmazlık kapsamında verilen kararlarda istinaf yoluna kapalıdır.¹⁶⁸⁸

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı kapsamında cezalı tarh edilen vergi ve vergi cezalarının öngörülen tutarı aşmaması halinde, söz konusu idari işleme kapsamında verilen vergi mahkemesi kararına karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İzmir BİM kararında, konusu öngörülen tutarı geçmeyen vergi davasında, vergi mahkemelerinin kararı kesin olduğundan, söz konusu karar karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı, bu nedenle istinaf başvurusunun reddinin gerektiği belirtilmiştir.¹⁶⁸⁹

İstinafta temyiz yolu için öngörülen şekil ve usullere tabidir. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulması halinde istinaf başvurusunun reddine karar verir. Kararda yer alan maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse gerekli düzeltme yapılarak aynı kararı verir.

İlk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunmaması halinde ise istinaf başvurusu kabul edilir. Bu durumda bahse konu kararın kaldırılmasına karar verir ve işin esasına dair yeniden karar verilir. Bununla birlikte ilk incelemede üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunması halinde, davanın görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması durumlarında, istinaf başvurusunun kabul edilerek söz konusu kararın kaldırılmasına karar verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bahse konu kararları kesindir.¹⁶⁹⁰

İYUK' ta bölge idare mahkemesinin hangi kararlarının temyize açık olduğu hükme bağlanmıştır (İYUK M. 46). Söz konusu hükümde, BİM tarafından konusu kanunda belirtilen tutarı aşan vergi davalarına ilişkin verilen kararlar temyize konu olabilecek kararlar arasında yer almaktadır (İYUK M. 46/1-b). Konuyla ilgili olarak İzmir BİM kararında, bölge idare mahkemelerinin temyize açık olmayan kararlarının kesin olduğu, konusu kanunda öngörülen tutarı aşan vergi davalarına dair karara karşı temyiz yolu açık olduğu, bu nedenle kanunda belirtilen tutar

¹⁶⁸⁶Bknz. İYUK Ek M. 1.

¹⁶⁸⁷Bahse konu tutarı geçmeyen tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları dahil

¹⁶⁸⁸Bknz. . İYUK M. 45/1; 645 S. Kanun gerekçesi.

¹⁶⁸⁹İzmir BİM 1. VDD 16.06.2017 T., 2017/903 E., 2017/1781 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁶⁹⁰Bknz. İYUK M. 45, 46.

altındaki dava hakkında vergi mahkemesinin kararına karşı yapılmış olan istinaf başvurusunun reddine dair kararın kesin olduğu, söz konusu karara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağını belirtmiştir.¹⁶⁹¹

5.3.6.2 Temyiz

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin Kanunda yer verilen davalar hakkında vermiş oldukları kararlara karşı otuz gün içerisinde temyiz edilebilir. Bu kapsamda kanunda belirtilen tutarı aşan vergi davaları¹⁶⁹² için temyiz yoluna başvurulabilir.¹⁶⁹³

Bu nedenle İYUK kapsamında (İYUK M. 46/1-b) öngörülen tutarı aşmayan davalarla konusu belli bir tutarı içermeyen işlemlere karşı açılan iptal davalarında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunda bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesin olduğundan, söz konusu kararlar temyize konu edilemez.¹⁶⁹⁴ Danıştay vergi mükellefiyetinin iptaline karşı açılan davada, dava konusu işlemin belli bir parasal tutarı içermemesi nedeniyle, istinaf yolu başvurusu üzerine verilen kararın kesin olduğu, bu karara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağına karar verilmiştir.¹⁶⁹⁵

Danıştay, temyiz incelemesi sonucunda, verilen kararı hukuka uygun bulması halinde kararı onar. Kararın sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte kararın gerekçesini doğru bulmaması veya eksik bulması halinde kararın gerekçesi değiştirilerek karar onanır. Yeniden yargılamaya ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün olan eksiklik veya yanlışlıkların bulunması halinde ise karar düzeltilerek onanır.¹⁶⁹⁶

Buna karşın Danıştay' ın temyiz incelemesi sonucunda; görev ve yetki dışı bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, kararı etkileyebilecek nitelikte usul hükümlerinin uyulmaması halinde incelenen karar bozulur.¹⁶⁹⁷ Kararların kısmen onanması, kısmen bozulması durumunda kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.¹⁶⁹⁸

¹⁶⁹¹İzmir BİM 1. VDD. 15.06.2017 T., 2017/1661 E., 2017/1739 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁹²Kanunda öngörülen tutarı aşan tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar dâhil. Bknz. İYUK Ek M. 1.

¹⁶⁹³Bknz. İYUK M. 46; Ayrıca Bknz. İYUK M. 48.

¹⁶⁹⁴D. 4. D. 31.01.2018 T., 2017/1720 E., 2018/1000 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁹⁵D. 4. D. 31.01.2018 T., 2017/1720 E., 2018/1000 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁶⁹⁶Bknz. İYUK M. 49/1.

¹⁶⁹⁷Bknz. İYUK M. 49/2.

¹⁶⁹⁸Bknz. İYUK M. 49/3.

5.3.6.3 Kanun yararına temyiz

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararın hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi haline, söz konusu karar Başsavcı tarafından¹⁶⁹⁹ kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteminin yerinde görülmesi halinde bahse konu karar, kanun yararına bozulur. Ancak söz konusu karar, daha önce kesinleşen kararın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz (İYUK M. 51).

5.3.6.4 Yargılamanın yenilenmesi

İYUK' ta kanunda belirtilen hallerin bulunması durumunda, idari yargı mercii tarafından verilen karar hakkında yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabileceği hükme bağlanmıştır (İYUK M. 53/1). Bu kapsamda;

- a) bir belgenin¹⁷⁰⁰ karar sonrasında elde edilmesi,
- b) karara esas alınan belgenin sahteliğinin anlaşılması,¹⁷⁰¹
- c) karara esas alınan ilam hükmünün, kesinleşen mahkeme kararıyla ortadan kaldırılması (kararın bozulması),
- d) bilirkişinin kasten gerçeğe aykırı beyanda bulunduğuunun belirlenmesi (mahkeme kararıyla),
- e) lehine karar verilenin karara etkileyen bir hileye başvurmuş olması,
- f) vekil veya kanuni temsilci olmayan kişilerle davanın görülerek karara bağlanması,
- g) çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılımıyla karar verilmesi,
- h) önceki ilam hükmüne aykırı olarak karar verilmesi¹⁷⁰²,
- ı) AİHM' in kesinleşmiş kararıyla, hükmün İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâl edilerek verildiğinin tespit edilmesi veya AİHM' de hüküm aleyhine yapılan başvuruda dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi¹⁷⁰³, yargılamanın yenilenme sebebi olarak sayılmıştır.¹⁷⁰⁴

¹⁶⁹⁹İlgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden.

¹⁷⁰⁰Zorlayıcı nedenler veya lehine karar verilenin eylemi nedeniyle elde edilemeyen belgenin.

¹⁷⁰¹Sahteliğine hükmedilmesi veya sahteliğinin ikrar olunması (mahkeme veya resmi makam huzurunda) veya sahtelik hakkındaki hükmün karardan önce verilmiş olmasına karşın yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karardan zamanında haberdar olmaması.

¹⁷⁰²Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan dava hakkındaki karara aykırı olarak yeni bir karara neden olabilecek kanuni bir dayanak bulunmaksızın

¹⁷⁰³Bknz. AYM 21.04.2016 T., 2013/8413 No.' lu bireysel başvuru, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi. 25.06.2019).

¹⁷⁰⁴Bknz. İYUK M. 53.

Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas hakkında karar veren mahkeme tarafından karara bağlanır (İYUK M. 53/2).¹⁷⁰⁵ Dolayısıyla bahse konu talebin esas hakkında karar veren mahkeme dışında başka bir yargı merciine yapılması mümkün değildir. Danıştay kararında da yargılamanın yenilenmesi talebinin esasa yönelik karar veren mahkemeden isteneceği ve söz konusu mahkeme tarafından karara bağlanması gerektiğinden, istemin inceleneme olanağının bulunmadığına karar verilmiştir.¹⁷⁰⁶

İYUK' ta yargılamanın yenilenme isteminde uygulanacak usule de yer verilmiştir. Buna göre yargılamanın yenilenmesinde, İYUK' ta yer alan diğer hükümlerin uygulanacağı (İYUK M. 53 ve 55 saklı kalmak koşuluyla) hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu hüküm gereği yargılamanın yenilenmesi talebinin reddi halinde, İYUK' ta öngörülen kanun yollarına başvurulabilir. Danıştay, İYUK uyarınca (İYUK M. 53/1-h) konusu aynı olmayan davalarda iki farklı mahkemeden farklı kararlar çıktığı gerekçesiyle yargılamanın yenilenmesi istenilemeyeceği, bu nedenle yargılamanın yenilenmesinin istediği davanın konusu, iştirak suçu nedeniyle kesilen kaçakçılık cezası (VUK M. 338, 344/2) olduğu, diğer davanın konusunun ise 3568 S. Kanun M. 12 gereği müteselsil sorumluluk kapsamında kaçakçılık cezalı KDV olduğundan, yargılamanın yenilenme talebi sebebi bulunmadığından, temyiz isteminin reddine karar vermiştir.¹⁷⁰⁷

5.4 Vergi yargısı kararı ile adli yargı kararının birbirlerine etkisi

VUK hem vergi mahkemelerinin görev alanına giren para cezalarını hem de ceza mahkemelerinin görev alanına giren hürriyeti bağlayıcı ceza hükümlerine yer vermesi nedeniyle VUK' ta iki ayaklı bir yargılama sistemi öngörülmüştür.¹⁷⁰⁸ Bu nedenle VUK' un vergi kaçakçılığı suçuyla vergi kabahati arasında kurmuş olduğu bağlantı nedeniyle aynı maddi olguda fiil ve kastın bulunup bulunmadığı hususunda hem vergi mahkemesi hem de ceza mahkemesi tarafından karar verilebilmektedir.¹⁷⁰⁹

¹⁷⁰⁵Bknz. D. 4. D. 24.12.1990 T., 1989/2698 E., 1990/3922 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019).

¹⁷⁰⁶D. 9. D. 22.12.1994 T., 1994/5424 E., 1994/5558 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁷⁰⁷D. 9. D. 23.02.2011 T., 2008/8661 E., 2011/422 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁷⁰⁸Gören, 2013, **a.g.k.**, 364.

¹⁷⁰⁹E. Sarıcaoğlu (2017). *Türk vergi hukukunda vergi hukukunda vergi suç ve kabahatleri bakımından yorum ve ispat*. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 375-376.

Bu kapsamda VUK' ta ceza mahkemesi kararının VUK' ta yer alan vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve merci tarafından verilen kararın da ceza hâkimini bağlamayacağı hükmüne yer verilmiştir (VUK M. 367/5).¹⁷¹⁰ Söz konusu düzenleme kesin hüküm nedeniyle oluşabilecek tartışmaların ortadan kaldırmasına yönelik bir hüküm olup, vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin kararları arasındaki etkileşim ile ilgili bir düzenleme değildir.¹⁷¹¹

Vergi kaçakçılığı cezası nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi durumunda, kişiler bir yanda adli yargıda kamu davasının sanığı iken, diğer yandan da vergi dairesinin ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde davacı taraf olabilmektedir. Bu durumda adli mahkemede kastın bulunmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilebilmekte iken, vergi mahkemesi ise kastın varlığı gerekçesiyle kaçakçılık cezasını uygun bulabilmektedir.¹⁷¹² Benzer şekilde kaçakçılık cezalı vergi cezasını iptal eden vergi mahkemesinin kesinleşmiş kararı bulunmasına karşın ceza mahkemesinde aynı kişinin mahkûmiyetine karar verildiği görülebilmektedir.¹⁷¹³

Vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyasının suçun unsuru olmaktan çıkartılmış olmasıyla ceza ve vergi mahkemesi arasında bulunması gereken bağ da ortadan kaldırıldığından söz konusu anlaşılması güç dava sonuçları da çoğalmaya başlamıştır.¹⁷¹⁴

Ancak vergi kaçakçılığı suçu kapsamında faturada sahtecilikte de hukuka aykırılık unsuru, sadece VUK' u değil tüm hukuk düzenine aykırılığı ifade eder.¹⁷¹⁵ Çünkü hukuka aykırılık, hukuk düzeninin tümü açısından bütünlük gösteren, parçalanamayan bir kavramdır.¹⁷¹⁶ Bu nedenle bir fiilin suç olabilmesi için, hukuk düzeni tarafından uygun bulunmaması gerektiğinden, diğer bir deyişle aynı fiilin farklı bir hukuk dalında emredilmesi veya hukuka uygun bulunması halinde, söz konusu suçun oluşturduğu kabul edilerek cezalandırılması mümkün değildir.¹⁷¹⁷

¹⁷¹⁰VUK M. 367/5. Bknz. A. Kumrulu. Vergi yargısında sorunlar. 6. Maliye Eğitimi Sempozyumu. s. 130. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_6_119_136.pdf, (Erişim Tarihi: 07.05.2019)

¹⁷¹¹M. Akkaya (2000). Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi üzerine bir inceleme. *AÜHFD*, 49 (1), s. 95.

¹⁷¹²Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 46.

¹⁷¹³Bknz. AYM' e yapılan bireysel başvuru (Başvuru No: 2012/829, Karar Tarihi: 05.03.2013), www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.05.2019)

¹⁷¹⁴B. Doğrusöz (12 Ekim 2009). Vergi cezalarının iç çelişkisi. *Referans Gazetesi*. <http://www.bumindogruso.com/article/vergi-cezalarinin-c-celiskisi>, (Erişim Tarihi: 07.05.2019)

¹⁷¹⁵Oktar, 2002, **a.g.k.**, 119.

¹⁷¹⁶İçel, 2016, **a.g.k.**, 305.

¹⁷¹⁷Dönmezer ve Erman, 1961, **a.g.k.**, 287. Bknz. İçel, 2016, **a.g.k.**, 305.

İki ayrı yargı kolunda birbiriyle çelişen kararların mevcut olması ise kişilerin hukuk güvenliğini ortadan kaldırmakta ve kesin hüküm otoritesine zarar vermektedir.¹⁷¹⁸ Dolayısıyla hem hukuk düzeni birliği hem de yargılama birliği gereği, mahkemelerin birbiriyle çelişik karar vermesi maddi hukuk kuralarıyla getirilmesi amaçlarının düzeni de olumsuz etkilemektedir.¹⁷¹⁹

Bu nedenle hem suç hem de kabahat oluşturan aynı hareketi (hukuka aykırı aynı maddi olgunun) aynı ya da benzer kurallarla inceleyen vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin birbirinden farklı hüküm vermeleri hukukun birliği ilkesine de ne derece uygun olduğu tartışılmalıdır.¹⁷²⁰

Aynı fiilin maddi unsurlularının değerlendirme konusunda farklı olması durumunda, diğer bir ifade ile ceza mahkemesi fiilin maddi unsurunu sabit görmeyip, vergi mahkemesi sabit görülmesi durumunda, her iki hukuk kolundaki fiilin maddi kısımlarını değerlendirme hemen hemen aynı düzeyde olması nedeniyle, ceza mahkemesi kararı vergi dairesine yönelik olmasa da, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar hukuk devletinde gözetilmesi gerektiğinden, hukuk düzeninde aynı normların uygulanarak farklı sonuç çıkmasına izin verilemez.¹⁷²¹ Dolayısıyla ceza ve vergi mahkemeleri kararları arasında mutla etkileşimin olmaması, aynı maddi olaya dair farklı karar verilmesini kabul etmek anlamına geldiğinden, söz konusu husus ise adil yargılama, adalet duygusu ile hukuki güvenlik ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.¹⁷²² Diğer bir ifadeyle aynı fiile farklı boyutlarıyla bakmış olsalar da vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin aynı fiile ilişkin cezalandırma yetkisi kullanımını bakımından farklı mahkeme kararlarının bulunması yargı erkinin tekliği, hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacağından söz konusu mahkeme kararları arasında etkileşimin bulunması gerekmektedir.¹⁷²³

Ayrıca söz konusu hüküm re' sen araştırma ve her türlü delille maddi gerçekliğin araştırılarak delilleri serbestçe değerlendirme yetkisi olan ceza mahkemesi kararını mutlak surette bağlamadığı anlamına gelmediğinden, diğer bir deyişle anılan hüküm ceza mahkemesi hâkiminin vergi mahkemesi kararıyla kendini bağlı hissetmemesi anlamına geldiğinden, gerekli araştırma yapılmadan sadece vergi mahkemesi kararına dayalı olarak karar verilmesi halinde ceza

¹⁷¹⁸ A. E. Geçer (2016). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesi. *AÜHFD*, 65 (2), s. 338.

¹⁷¹⁹ A. H. Akkaş (2016). *Ceza muhakemesi bağlamında yargı mercileri kararlarının birbirleri üzerindeki etkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi. s. 62

¹⁷²⁰ Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 2847-2848.

¹⁷²¹ Şenyüz, 2015, **a.g.k.**, 139.

¹⁷²² Uğur ve Elibol, 2016, **a.g.k.**, 180.

¹⁷²³ Akkaya, 2000, **a.g.k.**, 95.

yargılamasında eksik araştırmaya dayalı olarak verilmiş olur.¹⁷²⁴ Bu bağlamda vergi mahkemesi kararı ceza mahkemesi tarafından göz önünde bulundurulması gereken bir delil niteliğinde olması ve ceza mahkemesinin aynı maddi olguya dayalı¹⁷²⁵ olarak verdiği karar vergi mahkemesine etkili olabilmesi nedeniyle, her iki yargılama bağımsız olarak yürütülmemelidir.¹⁷²⁶

Danıştay adli yargı organlarının maddi vakianın tespitine dair kararlar, aksi sabit olunmadığı sürece, vergi yargısını da bağladığı yönünde karar vermiştir.¹⁷²⁷ Buna karşın vergi yargılamasında, adli yargıda suçun unsurlarının bulunmadığı gerekçesiyle verilen beraat kararına uygun olarak karar verilmediği de görülebilmektedir. Danıştay, VUK gereği vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olması ve ekonomik icaba aykırı hususun varlığının iddia edilmesi halinde ispat yükünün bunu iddia edene ait olduğu, suçun maddi unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle verilen beraat kararının da uyumsuzluğun çözümünde etkisinin bulunmadığını kararında belirtmiştir.¹⁷²⁸

Bu hususta sorunun çözümü için farklı görüşler ileri sürülmektedir. Akkaya' ya göre, ceza mahkemesi uyumsuzluk konusunun özelliklerini dikkate alarak ihtisas mahkemesi niteliğindeki vergi mahkemesinin aynı fiile ilişkin vereceği kararın kendi kararı üzerinde etkili olacağını belirlemesi halinde bekletici sorun sayma kararı vermeli, fakat bu karar vergi mahkemesi kararıyla bağlı olma sonucunu doğurmamalı; vergi mahkemesi kararının yargılamada etkili olmayacağını belirlemesi halinde ise yargılamaya devam etmelidir.¹⁷²⁹

Maç' a göre ise konunun vergi mahkemelerinde görülmesi halinde, ceza mahkemelerinin vergi mahkemesinin kararını beklemesi ve sonucunun dikkate alınarak hüküm vermesi gerekmektedir.¹⁷³⁰ Ancak vergi mahkemesi vergi uyumsuzluğuna ilişkin alanda uzman olduğundan, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahtecilik fiilinde vergi zıyaının suçun unsur olarak kabul edildiği dönemde söz konusu görüş ileri sürülebilir. Zira vergi zıyaı suçun unsuru olmaktan çıkartıldığından vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura nedeniyle vergi mahkemesinin kararının bekletici sorun olarak kabulü mümkün değildir.

¹⁷²⁴Uğur ve Elibol, 2016, **a.g.k.**, 180.

¹⁷²⁵Bknz. UMHB 27.03.2000 T., 1999/30 T., 1999/30 E., 2000/1 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 15.06.2019).

¹⁷²⁶Sarıcaoğlu, 2017, **a.g.k.**, 375

¹⁷²⁷D. 7. D. 15.12.1985 T., 1984/1880 E., 1985/2894 K., *Danıştay Dergisi* (1986). (62-63), s. 296-297.

¹⁷²⁸DVDDGK. 09.10.1998 T., 1998/20 E., 1998/256 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.06.2019)

¹⁷²⁹Akkaya, 2000, **a.g.k.**, 96.

¹⁷³⁰M. Maç (2002). Yanıltıcı belgeler ve sahte belgeler ile ilgili hapis ve ağır hapis cezalarında hatalı anlayış uygulamaları. *Yaklaşım Dergisi*, (110), s.120.

Vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi farklı yargılama usulüne tabi olup, ceza yargılamasında maddi gerçekliğin araştırılmasında katı usul kurallarının çerçevesinde fiilin ve kastın varlığı araştırılmakta, şüphe halinde sanık lehine karar verilmekte ve olaya ilişkin şüphe olmadan karar verildiğinden, vergi yargılamasında ispat yükü kuralı gereği ispat ölçütünün ceza yargılamasına göre daha düşük düzeyde olduğu söylenebilmektedir.¹⁷³¹ Bu nedenle vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararlarında çatışması olması durumunda sahtelik hususunda ceza mahkemesinin uzmanlığına üstünlük verilmelidir.¹⁷³²

Aksi takdirde VUK' ta yer alan bahse konu hüküm, ceza mahkemesinin özellikle beraat hükmünün, hiçbir şekilde mali idareyi bağlamaması, vergi hukukunun bağımsızlığı sınırlarının çok aşılması ve hukuk güvenliğinin çok daraltılması anlamına gelir.¹⁷³³ Ceza hâkiminin ceza yargılamasındaki ispat araçlarının hukuk hâkiminden çok daha elverişli olması nedeniyle ceza mahkemesinin maddi olayları ve yasak fiilleri tespit eden kararı taraflar açısından kesin delil niteliği taşıdığından, hukukun üstünlüğü ilkesi, kanun koyucunun amacına uygun yasal ve hukuksal bir zorunluluk olarak ceza yargısının hükme esas aldığı maddi olguların vergi yargısı üzerinde bağlayıcı nitelik taşıdığı kabul edilmelidir.¹⁷³⁴

Danıştay kararında adli yargının maddi vakıanın tespitine ilişkin kararı, aksi sabit olmadıkça, vergi yargısı için de hukuksal olarak geçerli olduğu belirtilmiştir.¹⁷³⁵ Buna göre vergi yargılamasında, ceza mahkemesi kararına göre işlem yapılması, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olup, bu şekilde bir işlem yapılması ceza hukukunun evrenselliği ilkesine de uygun olacaktır.¹⁷³⁶

Anayasa Mahkemesi kararında, VUK M. 359 da yer alan kaçakçılık fiillerinin ceza hukuku anlamında suç oluşturduğundan, söz konusu fiillerin tespiti ve yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girdiği, söz konusu fiiller için uygulanacak ceza yaptırımında, ceza mahkemesinin görevli olmasının kişiler yönünden güvence oluşturduğunu belirtmektedir.¹⁷³⁷

¹⁷³¹Sarıcaoğlu, 2017, **a.g.k.**, 376. Ceza yargılamasında, delillerin ortaya konulmasıyla şüphenin yerini belirlilik alacak, bu belirlilik kesin olabileceği gibi nispi de olabilecek, ancak belirlilik olayla ilgili yargısal kanaat olduğundan, matematiksel bir kesinlikle yüzde yüz kesinlikte olması söz konusu değildir: D. Aydın (2014). *Ceza muhakemesinde deliller*. Ankara: Yetkin. s. 26-27.

¹⁷³²Şenyüz, 2015, **a.g.k.**, s. 139' un dipnotu.

¹⁷³³Gören, 2013, **a.g.k.**, 365.

¹⁷³⁴K. Beyribey (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi. *Danıştay Dergisi*, (141), s. 64.

¹⁷³⁵D. 7. D. 15.12.1985 T., 1984/1880 E., 1985/2894 K., *Danıştay Dergisi* (1986). (62-63), s. 296-297. Ayrıntılı bilgi için Bknz. S. Kaneti (2011). *Makaleler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. s. 246.

¹⁷³⁶Şenyüz, 2012, **a.g.k.**, 484.

¹⁷³⁷AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K. (17.09.1995 T. ve 22407 S. RG.), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017). Bknz. Candan, 2010, **a.g.k.**, 179.

Adalet Komisyonu Raporu' nda (VUK M. 367' de değişiklik yapan Kanun' la ilgili olarak) ise gerçekliği araştıran ceza mahkemesi tarafından verilen belgenin sahte olmadığı, gerçek bir işlemi yansıttığı gerekçesiyle kesinleşmiş beraat hükmünün, bu belgelere dayanılarak vergi cezası kesilmesine engel oluşturduğu, söz konusu hüküm sadece vergi idaresini değil vergi mahkemelerini de bağladığı belirtilmiştir.¹⁷³⁸

Yargıtay, suçta konu faturalar nedeniyle tarh edilen cezaların kaldırılmasına ilişkin vergi mahkemesinde dava açtığı ve mahkemece tarafından özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar verildiği görülmüş olsa da VUK M. 367 son fıkrası ve ileri sürülen deliller gözetilmek suretiyle, belgenin sahteliğinin kabulünde isabetsizlik bulunmadığı, bu nedenle sahte faturaları kullanarak suçta işlediği kanaatine varan mahkemenin kararını hukuka uygun bulmuştur.¹⁷³⁹ Yargıtay CGK, (sahte fatura kullanma iddiasıyla ilgili olarak) yerel mahkemenin Danıştay' ın incelemesinden geçip kesinleşen vergi mahkemesi kararına göre sanığın fiili kasten yapmadığının söz konusu mahkeme kararıyla kesinleştiği, aksi yönde kasten yaptığının kabulünün ise vergi mahkemesinin kesinleşen kararına tamamen aykırı olacağı belirtilerek Yargıtay' ın vermiş olduğu bozma kararına direnme kararıyla ilgili olarak; elde edilen deliller (kullanılan fatura sayısı, miktarı, alınan firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek mal ve hizmet alışverişinin olmaması hususları) birlikte değerlendirildiğinde savunmanın soyut inkârdan ibaret olduğu, Danıştay tarafından incelenerek kesinleşen vergi mahkemesi kararına istinaden yerel mahkeme tarafından beraat kararı verilmiş olsa da suçun manevi unsurunun değerlendirilmesinin ceza mahkemesince değerlendirileceği belirtilerek suçun unsurlarının oluşması nedeniyle yerel mahkemenin vermiş olduğu beraat kararını bozmuştur.¹⁷⁴⁰ Yargıtay diğer bir kararında vergi mahkemesinin verdiği kararın CMK M. 311 kapsamında yeni delil olduğu ileri sürülerek yapılan kanun yararına başvuruyu (CMK M. 309), VUK M. 367/5 gereği vergi mahkemesinin verdiği kararın ceza mahkemesini bağlamayacağına belirterek istemi reddetmiştir.¹⁷⁴¹ Yargıtay, vergi mahkemesi kararının ceza hâkimini bağlamaması ve söz konusu kararın hükme esas alınan kanıtların

¹⁷³⁸Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/335) 22. Dönem Adalet Komisyonu Raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonu Esas No.: 1/1187 28/8/2006, Karar No: 109 (5728 S. Kanun), s. 136

¹⁷³⁹Y. 11. CD. 07.06.2018 T., 2017/13857 E., 2018/5455 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 08.07.2019).

¹⁷⁴⁰YCGK. 16.10.2001 T., 2001/11-213 E., 2001/219 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.02.2018)

¹⁷⁴¹Y. 7. CD. 13.02.2008 T., 2007/13594 E., 2008/1374 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.05.2019)

geçerliliğini ortadan kaldıracak nitelik ve derecede olamaması nedeniyle yargılamanın yenilenmesine ilişkin istemin reddine dair karar vermiştir.¹⁷⁴²

Bu bağlamda ceza yargılaması, usul kurallarının ilkeleri doğrultusunda, her türlü kuşkudan uzak bir biçimde somut gerçeğin (maddi gerçeğin) kesin olarak saptanmasını amaçladığından, adaletin tam gerçekleşmesi için, öne sürülen ve olaya ışık tutabilen tüm kanıt ve belgeler araştırılıp tartışılması gerekmektedir.¹⁷⁴³ Bu nedenle ceza yargıcısı, aynı fiile ilişkin vergi mahkemesinin kararıyla bağlı olmasa da maddi olayın her türlü şüpheden uzak aydınlatılması kapsamında, aynı fiile ilişkin vergi yargılamasındaki değerlendirmeler ispat değeri taşımakta taşımaktadır.¹⁷⁴⁴ Bu kapsamda ceza yargılamasında, sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi yargılamasında dava açılışı açılmadığı sorgulanma, açılmış ise dava dosyasındaki gerekli bilgi ve belgenin ceza yargılamasındaki dava dosyasına intikali sağlanmalı, ancak bu husus söz konusu vergi yargılamasıyla ceza yargılamasını bağladığı anlamına gelmemeli sadece davanın eksik incelenmemesi kapsamında gerekli delillerin toplanması kapsamında değerlendirilmelidir. Dolayısıyla vergi mahkemesinde dava açılmış ise davanın neticesi ve söz konusu dava kapsamında ileri sürülen deliller sadece ceza mahkemesinde maddi gerçeğin araştırılmasında takdiri delil niteliği taşır.

Doğrusöz, kesilen vergi cezasının belirlenmesi bakımından ceza mahkemesi kararının önem taşıdığı durumlarda vergi mahkemesinin ceza mahkemesi tarafından verilecek kararı beklemesi ya da bunu bekletici sorun yapması uygun olacağı, bu kapsamda belgenin sahteliğinin tespiti ceza hukukunun konusu olduğundan bu konuda uzman olan ceza mahkemesi kararının beklenmesi gerektiği görüşündedir.¹⁷⁴⁵ Biz de söz konusu son görüşe katılmaktayız.

Zira ceza normunun ihlali şüphesi dahi hukuksal barışı bozduğundan uyuşmazlık olarak nitelendirilmekte ve bu şüphenin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Şüphenin kesinliğinin tespiti ve yaptırım uygulanması da ceza muhakemesinin konusuna girmektedir. Ceza normunun ihlalinin bulunup bulunmadığı, bulunması durumunda da yaptırım uygulanması ceza muhakemesi kapsamındaki ceza kovuşturması ile ceza infazıyla gerçekleşir.¹⁷⁴⁶

¹⁷⁴²Y. 11. CD. 30.01.2003 T., 2002/11792 E., 2003/97 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 09.05.2019)

¹⁷⁴³YCGK. 13.04.2010 T., 2010/11-40 E., 2010/81 K., www.lebiblyalkin.com.tr, (Erişim Tarihi: 24.10.2017)

¹⁷⁴⁴Sarıcaoğlu, 2017, **a.g.k.**, 380.

¹⁷⁴⁵M. E. Doğrusöz (07 Mayıs 2019). Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi sorunu. <http://www.bumindogrsoz.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b#>, (Erişim Tarihi: 07.05.2019). Bknz. 6100 S. HMK M. 165.

¹⁷⁴⁶Öztürk ve Erdem, 2012, **a.g.k.**, 24.

Dolayısıyla VUK' ta kaçakçılık suçu sayılan fiillerin (VUK M. 359) gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi ve gerçekleştiğinin tespiti halinde ise yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görevi kapsamındadır.¹⁷⁴⁷ Bu nedenle ceza yargıcının olayın tespitine dair kararı diğer yargı kollarındaki mahkemeleri de bağlar.¹⁷⁴⁸ Bu bağlamda vergi kaçakçılığı kabul edilen fiiller bakımından suçun unsurlarının mevcut olup olmadığı ceza mahkemesince değerlendirilmelidir.¹⁷⁴⁹

Bu nedenle hukuk düzenin birliği ve yargı erkinin tekliği¹⁷⁵⁰ gereği ceza yargıcının sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği iddiası kapsamında esasa ilişkin vermiş olduğu karar, vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiiller nedeniyle uygulanan vergi cezalarına yönelik uyuşmazlıklarda vergi mahkemesini de bağlar. Tekrar vurgulamak gerekirse, ceza mahkemesi vergi kaçakçılığı kapsamında suç kabul edilen fiil bakımından kararı söz konusu olduğundan, vergi cezasının dayanağı olan vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiilin işlendiği ya da işlenmediğine yönde ceza yargılamasından farklı bir yönde karar verilmesi yukarıda da belirtildiği üzere hukuk düzeninin birliği ve yargı erkinin tekliği ile bağdaşmaz.

Ancak bahse konu hususun kesin olarak çözümlenmesi için kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir. Bu hususta Hızlı, aynı fiilden kaynaklanan yaptırımlardan bir kısmın vergi yargısında bir kısmının ise ceza yargısında görülmesi uygulamasına son verilerek, para cezasının da ceza yargılamasıyla uygulanmasına yönelik düzenleme yapılarak, faile ceza yargılamasının sağlamış olduğu savunma güvencesi hem de yaptırımın hukuki niteliğinin belirlenmesindeki tartışmalar da sonlanmış olacağını belirtmektedir.¹⁷⁵¹

Karakoç ise vergi ziyana sebebiyet halinde adli yargı tarafından mahkûmiyet kararıyla birlikte fer' i ceza olarak para cezasına hükmedebilmesine dönük düzenleme yapılmasına yönelik düzenleme yapılması uygun olacağı, bu durumda ceza kesme zamanaşımı, ceza tamamlama, düzeltme gibi hususlar da söz konusu olmayacak, farklı yargı kolundaki çelişkili kararların sonuçlarının da oluşmayacağı ileri sürülmektedir.¹⁷⁵² Doğrusöz de vergi ziyana VUK M. 359

¹⁷⁴⁷AYM 03.12.1992 T., 1992/45 E., 1992/51 K. (17.09.1995 T. ve 22407 S. RG.), www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 19.10.2017). Bknz. Candan, 2010, **a.g.k.**, 179.

¹⁷⁴⁸Y. Ünver (2011). Ceza yargılaması hukukunda ispata ilişkin bir Yargıtay İBK' nin incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 55 (1-2), 211.

¹⁷⁴⁹Seviğ, V. (10 Mayıs 2002). Sahte fatura. *Dünya Gazetesi*. s.7.

¹⁷⁵⁰Bknz. H. Dursun (2009). Erkler ayrılığı ve yargıç bağımsızlığı. *TBB Dergisi*. (80), s. 68, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-80-477>, (Erişim tarihi:25.06.2019); N. Kunter (1989). *Muhakeme hukuku dalı olarak ceza muhakemesi hukuku*. (9. Baskı). İstanbul. Beta, s. 142-143.

¹⁷⁵¹Hızlı, 1984, **a.g.k.**, 143.

¹⁷⁵²Karakoç, 2012, **a.g.k.**, 13-14. Bknz. Saban, 2015, **a.g.k.**, 528; Geçer, 2016, **a.g.k.**, 338.

kapsamındaki fiillerle de neden olursa, vergi ziyanının bir kat uygulanması, kalan iki kat para cezasının ise niteliğinin değiştirilerek adli para cezası niteliğinde düzenlenmesi gerektiği, bu şekilde ceza hâkiminin hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında ziyaa uğratılan verginin iki katı tutarında adli para cezasına da hükmedebileceği ifade etmektedir.¹⁷⁵³ Söz konusu uygulama esas itibarıyla TCK’ deki bazı ekonomik suçlar, benzer şekilde VUK kapsamında girmeyen Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki kaçakçılık suçlarında hem adli para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Dolayısıyla biz de vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiillerle vergi ziyanına sebebiyet halinde uygulanan üç kat vergi ziyayı cezasının iki kat tutarının adli para cezası olarak hürriyeti bağlayıcı cezayla birlikte adli mahkemeler tarafından uygulanmasını, kalan kısmının ise vergi ziyayı cezası şeklinde bir kat olarak vergi idaresi tarafından kesilmesine yönelik VUK’ ta düzenleme yapılmasının uygun olacağına dair söz konusu fikre katılmaktayız. Bu şekildeki bir düzenlemeyle hürriyeti bağlayıcı cezayla hükümlenen para cezası, AY hükmü gereği nitelikli çoğunluk aranmayan idari para cezalarının affını düzenleyen idari para cezalarının affına dair kanuni düzenlemelerin kapsamı dışına da çıkmış olur. Diğer bir ifadeyle para cezasının niteliğinin adli para cezası şeklinde düzenlenmesi halinde cezai hükümlerin affı AY hükmü gereği nitelikli çoğunlukla mümkün olduğundan, adli para cezasına çevrilen iki kat tutarındaki para cezalarının sık sık af kapsamına girmemesi de sağlanmış olur. Bu şekildeki bir düzenleme cezanın caydırıcılığını arttırır.

¹⁷⁵³B. Doğrusöz (23 Şubat 2009). Vergi ceza sistemimizin aksaklıkları ve öneriler. *Referans Gazetesi*. s. 4

SONUÇ

Devletin yürütmüş olduğu faaliyetlerin finansmanı için sürdürülebilir en temel gelir kaynağı vergidir. Ancak vergi, zorla kişilerden alınan mali bir yükümlülük olduğundan, yükümlüler vergi ödememenin yollarını arayabilmektedir. Kanuna aykırı olarak, vergi ödememek için başvuru yollardan birisi de vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığının yaygınlaşması halinde mali, ekonomik ve toplumsal ciddi olumsuzluklar meydana gelebilir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına neden olan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle etkin bir mücadele önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi güvenliği ve vergide adaletin sağlanması için kayıtların belgeye dayanması önem taşıdığından, VUK' ta belge düzeni ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bahse konu düzenlemelerin uygulanmasının sağlanması amacıyla uygulanacak adli ve idari yaptırımlar da hükme bağlanmıştır.

Fatura, vergiyi doğuran olayla ilgili ekonomik ilişkilerde en çok kullanılan ve kayıtlara esas alınan, VUK' taki yer alan söz konusu belgelerdendir. Faturanın gerçekliği, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın (maddi olayın) doğru bir şekilde faturada gösterilmesi vergi güvenliği ve vergi adaleti için önem taşımaktadır.

Faturanın ticari hayattaki önemi nedeniyle TTK' de de düzenlenmiştir. Fatura VUK' ta vergi güvenliği bakımından ele alınmış iken, TTK' de ise daha çok tacirler arasında ispat aracı olarak ele alınmıştır. Faturanın söz konusu fonksiyonları icra edebilmesi için VUK ve TTK' de faturanın muhafaza ve yetkililere ibraz zorunluluğu da hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte zamanaşımı süreleri bakımından söz konusu kanunlarda farklı düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre VUK' ta zamanaşımı beş yıl (VUK M. 253) öngörülmüş iken TTK' de ise on yıl olarak öngörülmüştür (TTK M. 82). Bu nedenle tacir olan vergi mükellefi, TTK hükmü gereği faturalarını VUK' ta öngörülen süreden daha fazla bir sürede muhafaza etmek durumundadır.

Ayrıca zamanaşımı vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından da farklı düzenlenmiştir. VUK' ta defter ve belge muhafaza ve ibraz mecburiyeti süresi, tarh zamanaşımı dikkate alınarak, beş yıl olarak düzenlenmiş iken vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle suç isnadında ise dava zamanaşımı sekiz yıldır. Dolayısıyla VUK kapsamında beş yıllık süre sonrasında, ancak sekiz yıllık dava açma süresinde suç isnadı halinde savcılığın mütalaa istemesi halinde sağlıklı bir inceleme yapılamama ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle TTK' de yer alan on yıllık defter ve belge muhafaza zorunluluğu göz önüne alınarak,

VUK' ta vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiillerle vergi ziyasına neden olunması hususu kapsamında yapılan incelemelerde defter ve belgenin ibraz süresinin on yıl olarak düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu şekildeki bir düzenleme vergi kaçakçılığı suçunun etkin bir şekilde kovuşturulması bakımından faydalı olacaktır.

Vergi kaçakçılığı fiiliyle vergi ziyasına neden olunması halinde, Hazinesinin gelir kaybı dolayısıyla kamu zararı meydana gelmiş olacaktır. Bu nedenle 5018 S. Kanun' da kamu zararı için öngörülen on yıllık zamanaşımı süresi de göz önünde alındığında, vergi kaçakçılığı suçu kapsamında uygulanacak olan idari nitelikli para cezalarında zamanaşımın da on yıl olmasına dair düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Gelişen teknoloji olanaklarla birlikte elektronik fatura (e- fatura) uygulamasına geçilmiştir. Uygulama, belge düzeninin yerleşmesine olumlu katkı sağlamaktadır. Ayrıca uygulama, sahte basılan fatura aracılığıyla gerçekleştirilen faturada sahteciliği de (maddi sahteciliği) azaltmada faydalı olacaktır.

Bununla birlikte idari ve adli tedbirlerle faturada sahtecilikle mücadele hala önemini korumaktadır. Zira sahte belgenin kayıtlara esas alınması vergi dairesinin kontrol ve inceleme olanağını ortadan kaldırarak vergilerin kavranma olasılığını azalttığından, sahte belge vergi güvenliğini tehdit etmektedir. Bu nedenle sahte belge mali sistemi ve mali otoriteyi sarsmaktadır. Bu husus VUK M. 359' da değişiklik yapan 4369 S. Kanun gerekçesinde de vurgulanmıştır.

Sahte belgenin yol açtığı bu yıkıcı etki nedeniyle, VUK' ta öngörülen zorunlu belgelerin sahte düzenlenmesi veya kullanılması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller arasında sayılmıştır (VUK M. 359/b). Fatura da bahse konu zorunlu belgelerden olması nedeniyle, sahte faturanın düzenlenmesi veya kullanılması vergi kaçakçılığı suçunun özel bir görünümünü teşkil etmektedir.

Bahse konu düzenlemede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmamasına karşın varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır (VUK M. 359/b). Fatura ise mal veya hizmet alım-satımı karşılığında düzenlenen bir belgedir (VUK M. 229). Ayrıca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır (VUK M. 3/B). Bu bağlamda sahte fatura, düzenleyen ile adına fatura düzenlenen arasında ticari bir ilişki bulunmadan düzenlenen fatura olarak tanımlanabilir.

Faturada sahtecilik (VUK M. 359/b) özel yönetmeliğe uygun bastırılan fatura aracılığıyla işlenebileceği gibi (fikri sahtecilik), sahte basılan ya da mükellefin rızası dışında elde edilen faturayla da (maddi sahtecilik) işlenebilir.

VUK’ ta vergi kaçakçılığı suçu kapsamında “sahte belge” tanımı yanında (VUK M. 359/b) yanında “yanıltıcı belge” tanımına da (VUK M. 359/a-2) yer verilmiştir. Yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılmasına, VUK M. 359/b’ de yer alan cezadan az süreli hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Bahse konu düzenleme kapsamında vergiye tabi işlemin mahiyeti veya miktarının gerçeğe aykırı gösterilme hali yanıltıcı belge olarak hükme bağlanmıştır.

Uygulamada ve yargı kararlarında söz konusu belge “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” şeklinde ifade edilmesine karşın, anılan belge yanıltıcı belgedir. Zira kanunda suç tanımı yapılırken “muhteviyatı itibariyle” ifadesine yer verilerek “yanıltıcı belgenin” nitelendirilmesi yapılmıştır. Dolayısıyla kanunda gerçek bir belgenin “içerik” itibariyle “yanıltıcı” olması ifade edilmiştir. Yanıltıcılık kelimesi ise gerçeğe aykırılığı barındırdığından, VUK’ ta düzenlenen yanıltıcı belge, ceza hukuku açısından fikri sahtecilikle oluşturulan sahte belgenin bir türüdür.

VUK’ ta öncesinde “sahte belge” ile “yanıltıcı belgenin” tanımına yer verilmemiştir. Daha sonra, oluşan kanuni boşluğun giderilmesi amacıyla kavramların tanımlarına da kanunda yer verilmiştir. Kanunda sahte belge tanımının açıkça düzenlendiği görülmektedir. Kanunda yanıltıcı belgenin tanımındaki “miktar” itibariyle yanıltıcılık ifadesinde de tereddüt bulunmamaktadır. Ancak “mahiyeti” itibariyle yanıltıcılık ifadesi uygulamada tereddüt oluşabilecek niteliktedir. Bu husus ise suç ve cezanın kanuniliği ilkesi, hukuki belirlilik ilkesi nihayetinde de hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, ceza hukuku bakımından yanıltıcı belge, esas itibariyle sahte belge niteliğindedir. Dolayısıyla genel ceza normu niteliğindeki TCK’ de sahte belgeye yönelik düzenlemeler göz önünde bulundurularak, VUK’ ta yanıltıcı belgenin de sahte belge kapsamında düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu çerçevede hürriyeti bağlayıcı cezanın alt sınırının onsekiz ay (VUK M. 359/a’ da yer alan alt sınır), üst sınırının da beş yıl (VUK M. 359/b’ de yer alan üst sınır) beş yıl hürriyeti bağlayıcı ceza) olarak belirlenebilir. Anılan düzenlemeyle ceza yargılamasında, maddi olayın oluş şekli göz önünde bulundurularak, kastın yoğunluğu bakımından belgenin muhteviasının gerçeğe aykırılık mı oluşturduğu veya belgenin gerçek bir işleme dayanmadan mı düzenlendiği dikkate alınarak alt ve üst sınırlar içerisinde ceza tayini yapılabilir.

Faturanın sahteliğinin iddia edilmesi halinde, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti diğer bir ifadeyle maddi gerçekliğin ortaya çıkartılarak faturanın sahte olup olmadığı belirlenmelidir. Bu hususla ilgili olarak, VUK’ ta delil serbestisi düzenlenmiş (VUK M. 3), ancak ifadesine başvurulacak kişinin vergiyi doğuran olayla doğrudan açık ve tabii ilgisinin bulunması gerektiği

hükme bağlanarak tanık beyanı ispatlama aracı olarak kullanımına kısıtlama getirilmiştir (VUK M. 3/B-2). Ancak söz konusu kısıtlama, maddi gerçekliğin ortaya çıkartılması bakımından suçun adli yönden takibinde geçerli değildir.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin maddi ve manevi unsuru tezin üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ancak burada bazı tespitlere kısaca değinilmesinde yarar bulunmaktadır.

Buna göre, faturanın sahte düzenlenmesiyle VUK M. 359/ b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olur. Faturanın VUK kapsamı dışında kullanımı amacıyla düzenlenmesi halinde ise VUK' a göre kullanım alanına göre diğer özel ceza normu ya da TCK kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sahte fatura düzenleyen kişi, faturayı kullananla birlikte fikir ve eylem birliğinde bulunduğu, kullananın işlemiş olduğu suça iştirakten dolayı da sorumlu olur. Ayrıca sahtecilik fiili bakımından fikri içtima gereği TCK' de yer alan özel belgede sahtecilikten değil de VUK M. 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olur. Faturayı sahte düzenleyip karşı tarafa veren kişi, faturayı kullananla fikir ve eylem birliğinde bulunmadığında ise faturayı sahte düzenleyenin fiili sadece VUK' ta yer alan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur.

Ayrıca faturada sahtecilik fiilinde uygulanacak ceza normunun ve zamanaşımının belirlenmesi gibi hususlar bakımından suçun oluşma anı önem taşır. Sahte fatura düzenleme sebebiyle vergi kaçakçılığı suçu, neticesi harekete bitişik suç olduğundan, suçun işlenme tarihi faturanın düzenlenme tarihidir. Aynı takvim yılında birden fazla sahte faturanın düzenlenmesi halinde ise suç tarihi son fatura tarihidir.

Sahte faturanın VUK kapsamında kullanımı halinde de VUK M. 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş. Ancak sahte fatura kullanmanın hangi halde meydana geleceği suç tanımında açıkça düzenlenmediğinden sahte faturanın kullanım anıyla ilgili farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre sahte fatura kullanımının amacı sahte belgeyle vergi bakımından haksız kazanç sağlamak olduğundan, faturanın kullanımından söz edebilmek için faturanın beyannamede esas alınarak beyannamenin vergi dairesine verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Diğer bir görüşe göre ise şekli suçlar tehlike suçu olduğundan sahte faturanın kayıtlara esas alınmasıyla kamu otoritesi sarsılacağı, bu nedenle faturanın defter ve kayıtlara esas alınmasıyla sahte fatura kullanımının gerçekleşeceği ileri sürülmektedir. Buna göre sahte belge kullanımı hali için belgenin sadece defter ve kayıtlara esas alınması olarak dar yorumlanmaması, belgenin

kullanımından çıkar sağlayanın da bu kapsamda düşünülmesi gerektiği de belirtilmektedir. Üçüncü bir görüşe göre ise, sahte fatura kullanmanın hem faturanın yasal deftere kaydı hem de ilgili yere ibrazı halinde gerçekleşeceği kabul edilmektedir.

Bize göre de sahte faturanın yasal deftere kaydı, yetkili kişi veya kurumlara ibrazı yanında sahte faturadan çıkar sağlayanın fiilinin sahte faturanın kullanımı olarak kabul edilmelidir. Zira belge düzeni VUK' ta ayrıntılı olarak hükme bağlanmış olup, sahte fatura kullanımı nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı da soyut tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Soyut tehlike suçunda ise hareketin vergi ziyana sebep olma tehlikesi oluşturup oluşturmayacağı önem taşımamaktadır. Bu bağlamda sahte fatura kullanmanın ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesi bakımından VUK M. 3/A gereği 4369 S. Kanun gerekçesi ve faturanın belge düzeni içerisindeki yeri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle sahte faturanın kayıtlara esas alınmasıyla belge düzeni dolayısıyla vergi güvenliği tehlike sokulmuş olacağından, sahte faturanın VUK gereği zorunlu tutulan defter ve kayıtlara esas alınması halinde sahte faturanın VU kapsamında kullanımı gerçekleşmiş olur. Buna ek olarak söz konusu faturanın yetkili mercie ibrazı halinde de vergi güvenliği tehlikeye sokulmuş olacağından vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sahte faturanın kullanımının gerçekleşmiş olacağı kabul edilmelidir.

Yargıtay yerleşik kararında ise son beyan tarihi suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak maddi gerçekliğin araştırılması yerine varsayıma dayanılarak kanunda öngörülen beyan süresinin tüm mükellefler için suç tarihi olarak esas alınması ceza hukukunun temel ilkelerine uygun değildir.¹⁷⁵⁴ Bu nedenle maddi gerçekliğin araştırılarak sahte fatura kullanım tarihinin, dolayısıyla da suç tarihinin belirlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca suç ve cezada kanunilik ilkesi ve hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, VUK' ta suç tanımının yer aldığı düzenlemede (VUK M. 359/b), sahte belgenin kullanımı halinin açıkça hükme bağlanmasına yönelik düzenlenmesi uygun olacaktır.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma sebebiyle vergi kaçakçılığı suçu, TCK hükmü (M. 21) gereği ancak kasten işlenebilen suçlardandır. Bununla birlikte fiilin niteliği nedeniyle sahte fatura düzenleme halinde, kastın varlığı kabul edilerek kastın bulunup bulunmadığının ayrıca araştırılması gerekmemektedir. Sahte fatura kullanma halinde ise mükellef bilmeden gerçekleşen alımlarını sahte faturayla belgelendirebileceğinden, sahte fatura kullanma durumunda, failin fiili

¹⁷⁵⁴Muhalefet şerhi. Y. 19. CD. 23.12.2015 T., 2015/2825 E. ve 2015/9100 K., www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2018),

kasten işlemiş olduğunun ispatlanması gerekmektedir. Bununla birlikte e- Fatura uygulamasından yararlanan mükellefin, bilmeden sahte fatura kullanma riskine muhatap olma olasılığından kurtulmuş olur. Ancak uygulamada suç tanımında kullanılan sahte faturaya dair asgari bir tutar veya oran belirtilmediğinden, sahte faturanın az miktardaki bir tutarda olması halinde dahi suç meydana gelmiş olacağından, sahte fatura kullanımında kastın varlığının ortaya konulması hala önem arz etmektedir.

Bu hususta VUK Genel Tebliği' nde (306 S. No.' lu Tebliğ) düzenleme yapılmıştır. Buna göre inceleme sonucunda failin kastının bulunup bulunmadığının inceleme elemanları tarafından değerlendirilmesi, kastın bulunduğu anlaşılması halinde savcılığa suç duyurusunda bulunulması gerektiği belirtilmiştir. Ancak söz konusu düzenlemeyle objektif bir kıstas getirilmediğinden, inceleme elemanına kastın belirlenmesinde geniş takdir hakkı tanınmış olmaktadır. Bu yüzden söz konusu düzenleme, inceleme elemanının keyfilğine ve farklı uygulamaların oluşmasına neden olabilecek bir düzenleme olduğundan, bahse konu Tebliğ hukuk devletinde belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkelerine aykırıdır.

Buna ek olarak ceza normunun ihlal edilip edilmediği ceza muhakemesiyle gerçekleşmesine karşın kastın bulunup bulunmadığı yönündeki değerlendirmenin vergi inceleme elemanının yetkisi dâhilinde bulunmamaktadır. Bu bağlamda anılan Tebliğ söz konusu sorunu çözmediğinden, kullanmanın suç oluşturması bakımından faturanın tutar ve oran bakımından kıstas getirilmesine dair kanuni düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiliyle oluşan vergi kaçakçılığı suçunun özel görünümü teşebbüs, suça iştirak ve suçların içtimaı başlıkları altında tezin üçüncü bölümünde yukarıda ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu bölümde söz konusu başlıklar altında önemli görülen hususlara kısaca değinilmesinde yarar vardır.

VUK kapsamında (M. 359/b) faturada sahtecilik nedeniyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse elverişli olup olmadığı konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle oluşan suçun teşebbüse elverişli olmadığı ileri sürülmekte iken diğer bir görüşe göre ise bahse konu fiille meydana gelen suçun teşebbüse elverişli olduğu ileri sürülmektedir. Biz de söz konusu fiilin teşebbüse elverişli olduğu fikrini katılmaktayız.

VUK' ta suçtan menfaatinin olmaması durumunda TCK' ya kapsamında iştirak sebebiyle belirlenen cezanın yarısının uygulanacağı hükmolunuştur (M. 360). Ancak söz konusu menfaatin

niteliği hakkında ise iki görüş bulunmaktadır. Bir görüşe göre menfaatin maddi menfaat şeklinde olabileceği ileri sürülmekte iken, diğer bir görüşe göre ise menfaatin maddi olabileceği gibi manevi menfaati şeklinde de olabileceği yönündedir. Zira VUK' ta yapılan değişiklikten önce (5728 S. Kanun' la yapılan değişiklik) kanunda menfaatin “maddi menfaat” olduğu belirtilmiş, değişiklikte “maddi” kelimesine yer verilmemiş, sadece “menfaat” kelimesine yer verilmiştir. Bu yüzden biz ikinci görüşe katılmaktayız. Ayrıca vergi kaçakçılığında vergi zıyayının suçun unsuru olmaktan çıkartılması nedeniyle, menfaatin maddi menfaat şeklinde sınırlandırılmamasının da yerinde olduğu fikrindeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçunun iştirak halinde işlenmesi halinde, TCK' de gerçek içtima hâkim ilke olduğundan, işlenen her suçtan dolayı ayrı ayrı ceza uygulanmalıdır. Bununla birlikte gerçek içtima ilkesinin istisnası TCK' de suçların içtimaı olarak bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima şeklinde düzenlenmiştir (TCK M. 42-44). Söz konusu düzenleme kapsamında suçlarında içtimasında birden fazla neticenin gerçekleşmesine karşın, faile tek bir ceza uygulanır. VUK M. 359/b kapsamında yer alan faturada sahtecilik nedeniyle oluşan vergi kaçakçılığı suçu bileşik suç olarak düzenlenmemiştir. Ancak diğer özel ceza normlarında (5411 S. Bankacılık Kanunu M. 160/2 gibi) suçun maddi konusu olan sahte faturanın bileşik suç olarak düzenlendiği görülmektedir.

Bahse konu suç zincirleme suç şeklinde de meydana gelebilir. Zincirleme suçun meydana gelebilmesi için birden fazla işlenmiş olan suçun aynı suç olması gerekmektedir. Buna karşın VUK M. 359' da yer alan her bir bentteki hareketlerden birinin yapılması halinde zincirleme suç hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Zincirleme suç kapsamında bir görüşe göre VUK M. 359 kapsamındaki her bir bentte yer alan fiillerin ayrı ayrı işlenmesi halinde zincirleme suç uygulanması gerektiği ileri sürülmekte iken diğer bir görüşe göre söz konusu durumda zincirleme suç hükmünün uygulanması gerektiği belirtilmektedir. İkinci görüşün kabulünün gerektiği fikrindeyiz. Zira söz konusu fiillerin Hazine aleyhine işlenmesi, aynı isim altında vergi kaçakçılığı suçları kapsamında düzenlenmiş olması nedeniyle VUK M. 359' da farklı bentlerde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer verilen bahse konu fiillerin aynı suçun işlenmesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kaçakçılık suçu kapsamında her bir bentte sayılan hareketlerden her birinin birden fazla yapılması halinde kaçakçılık suçu teselsül halinde işlenmiş olur.

Yargıtay kararlarında aynı takvim yılında farklı tarihlerde birden fazla sahte fatura düzenleme veya kullanma halinde suçun zincirleme suç kapsamında meydana geldiği kabul

edilmektedir. Zincirleme suçlarda, teselsülün sona erdiğinde suç işlenmiş olur. Bununla birlikte suçunun teselsül halinde işlenmiş olduğunun kabulü için zincirleme suçun takvim yılıyla sınırlı tutulmaması gerektiğinden, sahte faturanın deftere kaydıyla kullanma nedeniyle meydana gelmiş olduğu da göz önüne alındığında, söz konusu faturanın esas alındığı beyannamenin ilgili kuruma verilmesi anı suçun tamamlandığı an olacaktır.

TCK' de tek fiille birden fazla ceza normunun ihlali durumunda, failin birden fazla cezalandırılmaması amacıyla engellemek amacıyla fikri içtima kurumu düzenlenmiştir (TCK M. 44). VUK' ta da tek fiille birden fazla vergi cezası gerekmesi durumunda yapılacak işleme dair düzenleme yapılmıştır. Buna göre tek bir fiil ile birkaç vergi ziyasına sebep olunması durumunda, söz konusu cezalar bakımından birleştirme yapılmamasına dair düzenleme yapılmıştır (M. 335). Bir fiille hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezasının gerekmesi durumunda miktar itibariyle en ağır cezanın kesileceği düzenlenmiştir (VUK M. 336). Bu nedenle söz konusu cezalar bakımından VUK' ta TCK' de ki gibi bir birleşme sisteminin kabul edilmiştir.

Özel usulsüzlük kapsamındaki fiillerle (VUK M. 353) vergi ziyasına neden olunması durumunda ise VUK M. 336' nın uygulanmayacağı, vergi ziyayı cezasının ayrıca kesileceği hükme bağlanmıştır. Bu yüzden VUK' ta özel usulsüzlük ile vergi ziyayı cezaları bakımından TCK' deki birleşme sistemi kabul edilmediğinden, gerçek alım-satımın sahte faturayla kayıt altına alınarak, vergi ziyasının neden olunması halinde hem vergi ziyayı cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca VUK' ta TCK' deki düzenlemeden farklı olarak, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarıyla kaçakçılık suçuna ilişkin (VUK M. 359) ceza ve diğer kanunlardaki yazılı cezaların içtima hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği hükme bağlanmıştır (VUK M. 340/1). Dolayısıyla VUK M. 340/1' de, mali nitelikli idari vergi cezalarının (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarının) vergi kaçakçılığı suçu kapsamında düzenlenen adli ceza (VUK M. 359 da yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza) ve diğer kanunlarda yazılı cezalarla içtima ve tekerrür hükümleri yönüyle birleştirilemeyeceği düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle VUK M. 3/A gereği, kanun lafzından mali nitelikli idari vergi cezalarının adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezalarla içtima ve tekerrür etmeyeceği anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu kapsamında suç oluşturan fiilin diğer ceza normları açısından da suç oluşturmaması halinde, fikri içtima hükmü (TCK M. 44) uygulanmalıdır. Vergi

kaçakçılığı suçu oluşturan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiiline uygulanacak adli yaptırım ile bahse konu idari nitelikli vergi cezalar da içtima hükümleri bakımından birleştirilemez.

Ayrıca failin işlemiş olduğu tek bir fiille vergi kaçakçılığı suçu kapsamında suç olarak düzenlenen her bir bentteki birden fazla fiilin işlenmesi halinde faile uygulanacak ceza hakkında da farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş göre fail her bir bent kapsamında ayrı ayrı cezalandırılması gerektiği ileri sürülmekte iken, diğer bir görüşe göre ise vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suç olarak düzenlendiğinden, fail ihlal edilen bent adedi kapsamında farklı suçlar değil tek bir suç olan vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda VUK' ta vergi kaçakçılığı suçları başlıklı (aynı başlıkta) tek bir madde altında fiilin meydana getirdiği ağır sonuçlara göre farklı bentler altında ayrı ayrı yaptırıma tabi tutulmuştur. Dolayısıyla aynı anda bahse konu birden fazla bendi ihlal etmesi halinde, fikri içtima gereği faile en ağır cezanın uygulanması gerekmektedir.

Failin aynı takvim yılında farklı zamanlarda farklı bentleri ihlal etmesi halinde ise fikri içtima hükmü uygulanarak en ağır ceza uygulanmalı ve söz konusu ceza zincirleme suç hükmü kapsamında arttırılmalıdır. Şayet söz konusu her bir bendin içtimaya konu olması istenmemesi halinde, TCK M. 212' de yer alan düzenlemede olduğu gibi, her bir bendin kendi arasında içtimaya konu olamayacağına dair düzenleme yapılması gerekmektedir.

Tekrar belirtmek gerekirse, düzenlediği sahte faturayla fikir ve eylem birliği içinde olduğu kişinin faturayı VUK kapsamında kullanmaması halinde diğer özel ceza normu ya da TCK kapsamında suça iştiraktan sorumlu olur. Örneğin faturayı kullanan kişinin sahte faturayla kamu kurumundan haksız menfaat temin etmesi halinde, bahse konu faturayı düzenleyen kişi nitelikli dolandırıcılık suçunu iştirak etmiş olur. Ayrıca sahtecilik fiili yönüyle de fikri içtima uyarınca (TCK M. 44) faturayı düzenleyen özel belgede sahtecilik suçu (TCK M. 207) nedeniyle değil de en ağır ceza öngören VUK' ta yer alan sahtecilik fiili (M. 359/b) nedeniyle cezalandırılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin işlenmesi halinde fail üç yıldan beş yıla kadar (VUK M. 359/b) hürriyeti bağlayıcı cezayla muhatap olacaktır. Koşullarının bulunması durumunda güvenlik tedbirlerinden bir ya da birkaçına da hükmolunur (TCK M. 53-60). Ceza sorumluluğunu ve hükmolunacak cezayı etkileyen haller ile dava ve cezayı sonlandıran haller bakımından diğer suçlara uygulanacak hükümler, anılan fiil nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu bakımından da geçerlidir. Söz konusu yaptırımlara ek olarak

koşulların bulunması halinde idari nitelikli sahte fatura nedeniyle vergi tarhiyatı ile vergi ziya cezası ve özel usulsüzlük cezası da uygulanabilecektir. VUK M. 359/b kapsamında faturada sahtecilik fiili nedeniyle uygulanacak olan yaptırımlar ve niteliği ise tezin dördüncü bölümünde incelenmiştir.

Ceza hukukunda hürriyeti bağlayıcı ceza yanında, bazı suçlarda para cezası aslı ya da tamamlayıcı olarak verilebilir. Vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde uygulanacak olan üç kat vergi ziyası cezası ise idare tarafından uygulanan nispi para cezası niteliğinde olup adli para cezası niteliğinde değildir. Buna karşın söz konusu fiilin VUK kapsamında suç oluşturulmaması durumunda sahte faturanın kullanımıyla kamu kurumundan haksız menfaat temini durumunda şartların bulunması halinde fiil nitelikli dolandırıcılık suçu meydana gelir (TCK M. 158/1-e). Bu durumda ise suçtan haksız elde edilen gelirin belli olması durumunda menfaatin iki katından az olmayacak şekilde adli para cezasına da hükmolunur. Dolayısıyla söz konusu husus vergi ziyası cezasının üç kat uygulanmasına ilişkin düzenlemeye benzemektedir (VUK M. 344). Benzer düzenleme (zararın üç katı şeklinde) Bankacılık Kanunu'nda da yer almaktadır (5411 S. Kanun M. 160/2). Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda da hürriyeti bağlayıcı ceza yanında adli para cezası da öngörülmüş (5607 S. Kanun M. 3), kanunda tanımlı suçların belgede sahtecilikle işlenmesi halinde ise (TCK M. 212 düzenlemesi gibi) durumunda ayrıca bu suç nedeniyle de ceza uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle sahte faturayla bahse konu kanundaki suçların işlenmesi halinde öngörülen adli ceza yanında sahtecilik fiili nedeniyle TCK kapsamında da yaptırım uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Bu bağlamda VUK M. 359' da yer alan fiillerle vergi ziyasına neden olunma halinde uygulanacak olan idari nitelikli üç kat vergi ziyası cezasının, hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte adli mahkemelerce verilmesine yönelik düzenleme yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle VUK M. 359' da hürriyeti bağlayıcı cezayla birlikte suç oluşturan fiille hazinenin kayba uğradığı vergi zıyanının üç katından az olmamak üzere adli para cezasının uygulanmasına dair düzenleme yapılmalıdır. Bu şekilde söz konusu cezanın niteliğinin adli para cezası niteliğinde düzenlenmesiyle hem adli ve idari yargının faili, mağduru, zarar göreni aynı olan somut olay hakkında farklı kararlar verebilmeleri nedeniyle ortaya çıkan kamu vicdanını sızlatan uygulamaların önüne geçilmiş olacak, ayrıca hızlı ve etkin bir yargılama sistemine katkı sağlayacaktır. Ayrıca cezanın mahiyeti idari ceza iken adli ceza mahiyetine dönüşmüş olduğundan, söz konusu cezanın affi için Anayasa

gereği nitelikli çoğunluk gerekeceğinden, söz konusu cezanın affı da zorlaşmış olacak ve sık sık af kanunun çıkmasıyla oluşan olumsuzluklar da kısmen azaltılmış olacaktır.

Bu arada vergi cezasını cezayı sonlandıran haller içinde yer alan affa kısaca değinilmesinde fayda vardır. Zira sık sık af kanunlarıyla vergi cezalarının affı eşitlik ilkesine aykırı olup, vergi adaletini zedelemektedir. Bu nedenle sık sık vergi affına başvurulması vergiye karşı dürüst mükelleflerin vergi psikolojisini olumsuz etkilemekte ve vergi cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır. Bunun sonucunda kamu gelirin azalmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle vergi affına dair beklentileri engelleyerek vergi ödevinin tam yerine getirilmesinin sağlanması için Anayasa' ya vergi ve vergi cezalarına dair af ıkartılamayacağına ilişkin hüküm eklenmesi (AY M. 169/3' te yer alan hüküm gibi) yerinde olacaktır.

VUK M. 359/b kapsamında faturada sahtecilik fiili sebebiyle bahse konu vergi cezalarının yanında VUK kapsamında dâhil olan ve VUK kapsamı dışında diğer normlar bakımından birtakım ek sonuç sonuçlar da meydana gelebilmektedir. Söz konusu sonuçlara tezin dördüncü bölümünde yer verilmiştir.

Sahte fatura düzenleme veya kullanma fiilinin yargılama usulü ise tezin beşinci bölümünde incelenmiştir. Tekrar olmaması açısından söz konusu hususla ilgili olan ve önemli görülen hususlara bu başlık altında kısaca yer verilmesi uygun olacaktır.

Adli takibatta vergi kaçakçılığı suçları bakımından VUK' ta mütalaa şartı düzenlenmiştir. Bu nedenle söz konusu fiilin işlendiğinden haberdar olan savcılık makamı, vergi dairesinden mütalaa almadan kamu davası aamaz. Mütalaanın işlenen fiille ilgili olması önem taşır. Bu nedenle uygulamada sahte fatura düzenlemeden mütalaa verilmiş iken kullanmadan (ya da tersi) kamu davası aılamaz. Ancak fiilin nitelendirilmesinde savcılık makamı mütalaayla bağlı değildir. Örneğin sahte fatura düzenlemeden mütalaa verilmişken yanılıcı belgeden kamu davası açılabilir.

Ayrıca suç vasfının yanlış nitelendirilerek suçun VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suç kapsamında kalmasına rağmen, suçun özel belgede sahtecilik suçunu oluşturduğu kabul edilerek mütalaa alınmadan kamu davası açılması ve yargılama yapılması kanuna açıkça aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla bahse konu fiil nedeniyle suç isnat edilen kişi hakkında adli yönden takibatta kanuna uygun olarak mütalaa alınması önem taşır.

Savcılık makamı soruşturma sonucunda yeterli şüphe oluşturan delil elde etmesi halinde kovuşturma olanağının bulunması halinde iddianameyle kamu davası aar. Vergi suçları bakımından özel yetkilendirilmiş mahkeme veya ihtisas mahkemesi bulunmadığından söz konusu

suça bakmakla görevli olan mahkeme asliye ceza mahkemeleridir. Ancak hali hazırda vergi kaçakçılığı suçları söz konusu ihtisas mahkemeleri veya özel yetkilendirilen mahkemelerin baktığı suçlardan daha önemsiz veya söz konusu suçlardan daha az karmaşık olmadığından, vergi kaçakçılığı suçlarının da ihtisas mahkemelerinde veya özel yetkili mahkemelerde görülmesine yönelik düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Kovuşturma aşamasında yargı organı sahte fatura düzenleme veya kullanma nedeniyle düzenlenmiş olan vergi inceleme raporlarını, söz konusu fiille ilgili olarak vergi uyuşmazlığının bulunması halinde vergi yargılaması sürecindeki ilgili bilgi, belgeyi, vergi yargılaması sonucunda verilen mahkeme kararlarını karar verme sürecinde göz önüne bulundurması gerekmektedir. Aksi takdirde yargılama sürecinde eksik inceleme yapılmış olacağından verilen karar hukuka uygun olmayacaktır.

Ayrıca suç vasfında yanılığa düşülmesi de kanuna aykırı karar verilmesine neden olur. Örneğin sahte faturayla ilgili olarak VUK M. 359/b kapsamında karar verilmesi gerekirken yanılıcı faturaya ilişkin olarak VUK M. 359/a kapsamında ceza verilmesi halinde kanuna aykırı olarak eksik ceza tayini söz konusu olur.

Uygulanacak olan sonuç cezanın belirlenmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza yanında güvenlik tedbirlerinin de uygulanmasına karar verilmesi ile mahkeme kararlarına karşı düzenlenen kanun yollarına başvuru bakımından diğer suçlar bakımından geçerli olan hükümler vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili bakımından da geçerlidir.

Devletin kamu harcamaları için ihtiyaç duyduğu gelirin temini amacıyla kanunla vergi koyması ve vergi yükümlülüğüne uymayanlara kanunlarla öngörülen mali cezayı uygulaması mülkiyet hakkı ihlali anlamına gelmese de vergi tarhına ve vergi cezasına muhatap olan kişiler yapılan idari işleme karşı hak arama hürriyeti kapsamında vergi yargılamasında dava açma hakkı bulunmaktadır. Söz konusu hak temel hak ve hürriyetlerin korunması bu kapsamda da hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

Bu bağlamda VUK M. 359/b' de yer alan sahte fatura düzenleme veya kullanma fiili sebebiyle hakkında vergi tarhi yapılan ve vergi cezası kesilen, söz konusu idari işlemi tesis eden vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi söz konusu uyuşmazlığı çözmeye yetkili mahkemedir.

Vergi mahkemesinde, uyuşmazlığın esastan görülmesinden önce dava dilekçesinin kanuna uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, diğer bir ifadeyle davanın kanuna uygun olarak açılıp

açılmadığı yönünden dilekçe üzerinde ilke inceleme yapılır. Bu aşamada davanın dava ehliyeti taşıyan kişi tarafından açılmış olması gerektiği hususu önem taşıdığından, dava dilekçesi düzenlenirken bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Örneğin dilekçe düzenlenirken şirket tüzel kişi adına düzenlenen ödeme emrine karşı kanuni temsilcinin kendi adına anılan ödeme emri için dava açamayacağı hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Dilekçenin belirtilen şartlara uygun olarak düzenlenmiş olması halinde davanın esastan görülmesine başlanır. Vergi yargılamasında yazılılık esası geçerli olup, dava kapsamında mahkeme re' sen araştırma yetkisi kapsamında gerekli araştırmayı yapar ve esas hakkında karar verir. Verilen kararlara karşı kanunda öngörülen şartların bulunması halinde kanun yollarına başvurulabilir. Bu kapsamda karşın kanunda dava konusu yapılan vergi ve vergi cezası toplamı öngörülen tutarı (İYUK Ek M. 1) geçmeyen vergi uyuşmazlığıyla ilgili vergi mahkemesi kararı kesin olduğundan, söz konusu karar için istinaf yoluna başvurulamaz.

Kanunda öngörülen tutarı aşan vergi uyuşmazlığında ise vergi mahkemesinin kararına karşı BİM' de istinaf yoluna başvurulabilir. İlk derece mahkemesinde belirtildiği gibi BİM' in de kanunda öngörülen tutarı aşmayan vergi uyuşmazlığı hakkında vermiş olduğu karara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. İYUK' ta kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi de düzenlenmiş olup, koşulların bulunması halinde VUK M. 359/b' de yer alan fiille ilgili işleme karşı söz konusu kanun yollarına başvurulabilir.

Bu bağlamda VUK' ta hem vergi yargılamasına konu olabilecek mali cezalar hem de ceza yargılamasında konu hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörüldüğünden VUK' ta adli ve idari yargı sisteminin görev kapsamına giren yaptırım hükme bağlanmıştır. Aynı fiile dayanan cezalar bakımından hukuk düzeni içerisinde hem adli hem de idari yargı karar verebilmektedir. Bu nedenle iki farklı yargı kolunda görev alan farklı mahkemelerin aynı olaya ilişkin farklı kararların verilmiş olması halinde kesin hüküm uygulanmasında karışıklığın önlenmesi amacıyla VUK' ta bu hususta düzenleme yapılmıştır. Buna göre, ceza mahkemesi kararının VUK' taki vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilere etki etmeyeceği, işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerin kararın da ceza hâkimini bağlamayacağı hükme bağlanmıştır (M. 367/5).

Vergi yargılaması ve ceza yargılamasında re' sen araştırma ilkesi geçerlidir. Ancak maddi olayın gerçekliğinin ortaya çıkartılması bakımından usul hukuku bakımından ceza mahkemesi, vergi mahkemesine göre daha geniş olanağa sahiptir. VUK' taki söz konusu hüküm de mahkeme kararlarının etkileşimini engel oluşturacak bir düzenleme değildir. Bu nedenle ceza mahkemesinin

aynı olaya ilişkin vermiş olduğu kesin hükmünün aksi sabit oluncaya kadar, vergi mahkemesini de bağladığının kabulü gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi yargılaması ve ceza yargılamasında re' sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, sahte fatura düzenleme veya kullanma iddiası halinde ise maddi gerçekliğin diğer bir ifadeyle vergi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya çıkartılması için mahkemeler gerekli araştırmayı yapmalıdır. Aksi takdirde dava konusu eksik incelenmiş olacaktır. Bu nedenle ceza yargılamasında, aynı maddi olayla ilgili vergi mahkemesinde uyuşmazlığın görülmekte olması (ya da vergi yargılamasında kesinleşmiş bir davanın bulunması) halinde ilgili bilgi ve belgenin (ya da kesinleşmiş mahkeme kararının) ceza yargılamasında da değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda dava eksik incelenmiş olur. Aynı husus vergi uyuşmazlığının vergi yargılamasında çözümü için de geçerlidir.

Buna karşın uygulamada aynı maddi olaya ilişkin olarak vergi yargılaması ve ceza yargılaması sonucunda farklı kararların verildiği görülebilmektedir. Bu ise hak ve nezafete, adil yargılamaya, yargı erkinin tekliği ilkesine ve sonuç itibariyle de hukuk devleti ilkesine bağdaşmaz. Bu hususun çözümü için getirilen önerilere tezin beşinci bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu sorunun çözümü kapsamında sahte fatura düzenleme veya kullanma sebebiyle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu dâhil olmak üzere VUK' ta düzenlenen kaçakçılık suçu oluşturan fiil nedeniyle uygulanan idari nitelikli para cezasının (vergi ziyayı cezasının) niteliğinin değiştirilerek ceza yargılamasında mahkeme tarafından verilen adli nitelikli adli para cezası şeklinde düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu şekildeki düzenlemeyle hazinenin uğramış olduğu zararın affi için Anayasa da nitelikli çoğunluk gerekeceğinden sık sık af kanunu düzenlemesini de zorlaştıracaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi*. (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüner, M. S. ve Sekdur, M. (2004). *Vergi hukukunda naylon fatura*. Ankara: Tekagaç Eylül Yayıncılık.
- Akkaş, A. H. (2016). *Ceza muhakemesi bağlamında yargı mercileri kararlarının birbirleri üzerindeki etkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Alacakaptan, U. (1975). *Suçun unsurları*. Ankara: Sevinç Matbaası (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 372).
- Antolliseı (1999) *Manuale di diritto penale, parte speciale (vol. II)*. Milano, s. 57' den aktaran Toroslu, N. (2012). *Ceza hukuku özel kısım*. (6. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Arkan, S. (2012). *Ticari işletme hukuku*. (11. Baskı), Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları
- Arslanlı, H. (1960). *Kara ticareti hukuku dersleri: umumi hükümler*. (3. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. (2015). *Ceza hukuku: özel hükümler*. (15. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Atlı, M. S. ve Çevik, O. N. (1981). *Mevzuatımızda defter ve belgeler*. Ankara: Emel Matbaacılık.
- Aydın, D. (2014). *Ceza muhakemesinde deliller*. Ankara: Yetkin.
- Bayraklı, H. H. (2008). *Vergi suç ve kabahatleri*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.
- Bayraklı, H. H. (2014). *Vergi ceza hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.
- Belgesay, M. R. (1940). *Hukuk ve ceza usulü muhakemesinde deliller*. İstanbul: Güven Basımevi.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi sistemi*. (8. Baskı), İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Candan, G. ve Yorulmaz, F. (2009). *Türkçe - Fransızca & Fransızca - Türkçe sözlük*. İstanbul: Hiperlink.
- Candan, T. (1995). *Vergi suçları ve cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2010). *Vergi suçları ve cezaları*. (3. Baskı), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2014). *Türk ceza hukukuna giriş*. (8. Baskı), İstanbul: Beta.
- Çavuş, A. (2016). *Suç genel teorisi ışığında vergi kaçakçılığı suçları*. İstanbul: Beta.
- Demirbaş, T. (2014). *Ceza hukuku genel hükümler*. (10. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Develioğlu, F. (1993). *Osmanlıca-Türkçe ansiklopedik lügat*. (11. Baskı), Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları.
- Domaniç, H., Ulusoy, E. (2007). *Ticaret hukukunun genel esasları: TTK tasarısı ve gerekçeleri ile birlikte*. (5. Baskı), İstanbul: Arıkan.
- Donay, S. (2007). *Türk Ceza Kanunu şerhi*. İstanbul: Beta.
- Domnedieu de vabres (1943). *Essai sur la Notion de prejudice dans la theorie generale du faux documentaire*. Paris. s. 3' ten aktaran Erman, S. (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları (3. cilt)*. (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1961). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku umumi kısım. (1. cilt)*. (2. Baskı), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1971). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku umumi kısım (2. cilt)*. (5. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası
- Ekinci, M. ve Esen, S. (2003). *Sahtecilik, hırsızlık, gasp, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal, bilişim alanında suçlar ile müşterek hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Erginay, A. (1998). *Vergi hukuku: ilkeler-vergi tekniği-Türk vergi sistemi*. (16. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (2010). *Kamu maliyesi: kamu gelirleri-kamu giderleri-devlet bütçesi-kamu borçları-maliye politikası*. (18. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erman, S. (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları (3. Cilt)*. (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi.
- Erman, S. (1988). *Ticari ceza hukuku: vergi suçları (6. Cilt)*. İstanbul: İ. Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi.
- Esen, S. (2007). *Anlatımlı ve içtihatlı malvarlığına karşı suçlar, belgelerde sahtecilik ve bilişim alanında suçlar*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Gündel, A. (2009). *5237 sayılı TCK'da zimmet, sahtecilik, dolandırıcılık, yağma, hırsızlık, güveni kötüye kullanma suçları*. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Gündüz, R. ve Gültaş, V. (2013). *5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belgelerde ve faturalarda sahtecilik Suçları*. (4. Baskı), Ankara: Bilge Yayınevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (2017). *Yönetmelik yargı*. (36. Baskı), Ankara: Turhankitapevi.

- Hızlı, Y. (1984). *Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları
- İçel, K. (2016). *Ceza hukuku genel hükümler*. İstanbul: Beta.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku*. (2. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kaneti, S. (2011). *Türk kamu maliyesinin anayasal temelleri (1): makaleler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (1997). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. (2. Baskı), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku: genel kısım-vergi kabahatleri-vergi suçları*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karayalçın, Y. (1988). *Muhasebe hukuku: kavramlar, ilkeler, başlıca sorunlar, yeni gelişmeler*. (2. Baskı), Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Kızılot, Ş. (2003). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. (6. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş, Şenyüz, D. Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, O. S. (1983). *Vergi suçları, vergi cezaları ve kurtulma yolları*. İstanbul: Yaylacık Matbaası.
- Köstü, O. M. (2011). *Danıştay içtihatları ışığında sahte fatura ve tespiti*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kunter, N. (1949). *Suçun kanuni unsurları nazariyesi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Kunter, N. (1954). *Suçun maddi unsurları nazariyesi (hareket-netice-sebebiyet alakası)*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü [MBGGM] (1949). *Vergi Usul Kanunu ve izahları*. Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik.
- Meran, N. (2008). *Yeni Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilik, malvarlığı, bilişim suçları ile ekonomi ve ticaret alanında suçlar*. (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mırto (1946). *La falsita in atti*. (2. Tabı), Roma. s. 25' ten aktaran Erman, S. (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları (3. cilt)*. (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi.

- Mırto (1946). *La falsita in atti*. (2. Tabı). Roma. s. 48' den aktaran Erman, S. (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları* (3. cilt). (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi.
- Mırto (1946). *La falsita in atti*. (2. Tabı). Roma. s. 49' dan aktaran Erman, S. (1981). *Ticari ceza hukuku: sahtekarlık suçları* (3. Cilt). (4. Baskı), İstanbul: Nazım Terzioğlu Matematik Araştırma Enstitüsü Baskı Atölyesi.
- Mutluer, M. K. (1975). *Türkiye' de vergi yargı sistemi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku: genel ve özel hükümler*. (3. Baskı), Ankara: Turhan Kitapevi.
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu maliyesi teorisi*. (9. Baskı), İstanbul: Beta.
- Ok, N. ve Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-içtihatlı ceza mahkemelerinin görevine giren vergi kaçakçılığı suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, S. A. (2017). *Vergi hukuku*. (12. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öztürk, B. ve Erdem, M. R. (2012). *Uygulamalı ceza hukuku ve güvenlik tedbirleri hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özyer, M. A. (2008). *Açıklamalı ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması*. (4. Baskı), Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Özyer, M. A. (2015). *Açıklamalı ve örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması*. (7. Baskı), Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Poroy, R. ve Yasaman, H. (2012). *Ticari işletme hukuku*. (14. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Saban, N. (2014). *Vergi hukuku*. (6. Baskı), İstanbul: Beta.
- Saban, N. (2015). *Vergi hukuku*. (7. Baskı), İstanbul: Beta.
- Sancar, T. Y. (1995). *Müteselsil suç*. Ankara. Seçkin Yayınevi.
- Sarıcaoğlu, E. (2017). *Türk vergi hukukunda vergi hukukunda vergi suç ve kabahatleri bakımından yorum ve ispat*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Selçuk, S. (1986). *Dolandırıcılık cürmünün kimi suçlardan ayrımı ve çeklerle ilgili suçlar*. Ankara: Kadioğlu Matbaası.
- Soyaslan, D. (2012). *Ceza hukuku genel hükümler*. (5. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Şenyüz, D. (2012). *Vergi ceza hukuku vergi kabahatleri ve suçları*. (6. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın.

- Şenyüz, D. (2015). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)*. (9. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taner, M. T. (1953). *Ceza Hukuku: umumi kısım*. (3. Baskı), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası (İstanbul Üniversitesi Yayın No: 532).
- Tanış, A. (1986). *İtalyanca-Türkçe Büyük Öğretici Sözlük-Grande Dizionario Didattico Italiano-Turco (1. cilt)*. İstanbul: İnkılap Kitapevi.
- Taşdemir, K. ve Özkepir, R. (2009). *5237 sayılı TCK' da açıklamalı-içtihatlı sahtekarlık suçları*. Ankara: Turhankitapevi.
- Taşpınar, A. H. (1982). *Technisches Wörterbuch Türkisch-Deutsch*. İstanbul: Taşpınar Veriag.
- Taştan, M. (2014). *Açıklamalı-içtihatlı vergi kaçakçılığı suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tezcan, D., Erdem, M. R. ve Önok, R. M. (2012). *Teorik ve pratik ceza özel hukuku*. (8. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, N. (2012). *Ceza hukuku özel kısım*. (6. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Tosun, Ö. (1962). *Hileli vergi suçları*. İstanbul: İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No. 935.
- Tuğlacı, P. (1990). *İngilizce-Türkçe İktisadi Ticari Hukuki Terimler Sözlüğü*. İstanbul: ABC Kitapevi.
- Turgay, R. (1977). *Vergi Usul Kanunu ve tatbikatı (1. cilt)*. (3. Baskı), İstanbul: N. Uycan Basım Sanayi.
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016). *Açıklamalı-içtihatlı vergi suçları*. (2. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi
- Uğurlu, İ. (2001). *Türkçe-İngilizce Resimli Ansiklopedik Sözlük-Turkish-English Pictured Encyclopedic-Dictionary*. İstanbul: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.
- Umar, B. ve Yılmaz, E. (1980). *İspat yükü*. İstanbul: Kazancı Matbaacılık.
- Ülgen, H., Helvacı, M., Kendigelen, A., Kaya, A. ve Nomer Ertan, N. F. (2015). *Ticari işletme hukuku*. (5. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ünal, O. K. (2013). *Fatura ve teyit mektubu*. (5. Baskı), Ankara: Bilge Yayınevi.

Tez ve Makaleler

- Ağar, S. (2005). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları. *TBB Dergisi*, (58), 273-301.

- Akarca, A. ve Şafak, M. (25 Kasım 2010). Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerle-diger-kayitlarin-ibraz-mecburiyeti/8393>, (Erişim Tarihi: 11.01.2018).
- A. Akarca ve M. Şafak (09 Ağustos 2018). İdarenin re' sen vergi tarhi. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idarenin-resen-vergi-tarhi/424719>, (Erişim tarihi: 12.04.2019)
- Akdemir, T. ve Baş, E. (2014). Aramalı vergi incelemelerinin ceza muhakemesi ve vergi hukuku bakımından değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 37 (314), 126-136.
- Akkaya, M. (2000). Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi üzerine bir inceleme. *AÜHFD*, 49 (1), 85-96.
- Albayrak, S. (2011). *Yargı kararları ışığında vergi hukukunda ispat müessesesi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Alptürk, E. (2004). Özel inşaatların vergilendirilmesinde sorunlar. *Mali Çözüm*. (69), 78-81.
- Aydemir, Ş. (1995a). Kayıt dışı ekonomi üzerine (I). *Vergi Dünyası*, (161), 72-86.
- Aydemir, Ş. (1995b). Kayıt dışı ekonomi üzerine (II). *Vergi Dünyası*, (162), 35-49.
- Aykın, H. (07 Temmuz 2017) Öldürmeden katil; vergi kaçırmadan vergi kaçakçısı olmak. <https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/>, (Erişim Tarihi: 05.02.2018)
- Aykın, H. (20 Mart 2017). Vergi kaçakçılık suçları ve cezaları. <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/vergi-kacakcilik-suclari-ve-cezolari/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019)
- Araç, İ. ve Erikli, H. (2006). Anayasanın 87' nci maddesine göre kabulünde nitelikli çoğunluk aranması gereken af kanunları. *Yasama Dergisi*. (1), s. 42-43. http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2006/sayil/anayasanin_87inci.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2019).
- Başaran, F. (2002). Elektronik kayıt ve belgelerin Türk hukuk sistemindeki ispat ve delil hükümleri açısından değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, (251), 7-15.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Vergi suç ve kabahatleri hukukunda son durum. *İstanbul Barosu Dergisi*, 82 (2008-6), 2839-2859
- Baykara, B. (2001). Vergi suçuna teşebbüs 4369 sayılı Kanundan sonra da mümkün müdür? *Yaklaşım Dergisi*, (106),

http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_dan_Son_ra_Mumkun_Mudur_1227.pdf, (Erişim Tarihi: 31.01.2019)

- Baykara, B. (2005). Naylon fatura olgusunun kriminolojik analizi. *Vergi Dünyası*, (289), 40-47.
- Bayrak, A. (1969). Vergi hukukunda ispatlama ile ilgili sorunlar. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (18), s. 35-36.
- Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2010). Türk ceza hukukunda teşebbüs elverişlilik sorunu ve vergi suçlarının teşebbüse elverişlilik açısından değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (158), 15-34.
- Bayraklı, H. H. (2017). Vergi kaçakçılığı suçuna katılma (iştirak) ve mali müşavirlerin adli ceza sorumluluğu. *TAAD*, (29), 1-21.
- Belgesay, M. R. (1957). Formalizm ve ticari defterlerin ispat kuvveti. *İstanbul Barosu Dergisi*, 31 (3-4), 61-70.
- Beyribey, K. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi. *Danıştay Dergisi*, (141), 41-65.
- Biyar, Ö. (2009). *Türk vergi hukukunda ispat ve delil*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Candan, T. (08 Kasım 2012). Vergi Usul Kanununun 3' üncü maddesi: Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat. <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/>, (Erişim Tarihi: 22.11.2018).
- Candan, T. (18 Haziran 2015). Cezaların şahsiliği ilkesi ve tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu. <https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiliği-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/>, (Erişim Tarihi: 28.08.2018).
- Centel, N. (2016). Ceza hukukunda tüzel kişilerin sorumluluğu-şirketler hakkında yaptırım uygulanması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65 (4), 3313-3326.
- Çağar, N. (1972). Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı. *AÜHFD*, 29 (1), 111-122.
- Çelenoğlu, N. (1967). Vergi Hukukunda Delil Sistemi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (14), 187-192.
- Çetin, R. (2016). Adi şirketlerin genel özellikleri ve bu şirketlerin vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. (136), s. 179. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/13.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

- Çığlı, H. (2015). Yargıtay kararları ışığında 15 soruda sahte belge (fatura) düzenleme ve kullanma eylemleri. *Adalet Dergisi*, (53), 41-82.
- Doğrusöz, B. (20 Haziran 2002). Naylon fatura olgusu ve genel tebliğ düzenlemesi. *Dünya Gazetesi*, s. 11.
- Doğrusöz, B. (27 Haziran 2002). 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Hukuk. *Dünya Gazetesi* s. 11.
- Doğrusöz, B. (23 Şubat 2009). Vergi ceza sistemimizin aksaklıkları ve öneriler. *Referans Gazetesi*. s. 4.
- Doğrusöz, B. (12 Ekim 2009). Vergi cezalarının iç çelişkisi. *Referans Gazetesi*. <http://www.bumindogrusoz.com/article/vergi-cezalarinin-c-celiskisi>, (Erişim Tarihi: 07.05.2019)
- Doğrusöz, B. (23 Eylül 2010). Vergi yargısında dava süreleri. <http://www.bumindogrusoz.com/article/verg-yargisinda-dava-sureler>, (Erişim tarihi: 27.06.2019)
- Doğrusöz, B. (01 Ekim 2015). Zayi belgesi. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/zayi-belgesi/25537>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).
- Doğrusöz, B. (31 Mayıs 2016). İkmalen tarhiyat. *Dünya Gazetesi*. <http://www.bumindogrusoz.com/article/ikmalen-tarhiyat>, (Erişim Tarihi: 12.04.2019).
- Doğrusöz, M. E. (07 Mayıs 2019). Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi sorunu. <http://www.bumindogrusoz.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b#>, (Erişim Tarihi: 07.05.2019).
- Donay, S. (16 Ağustos 1998). Yeni yasanının aksak yönleri. *Radikal Gazetesi*. s. 9.
- Dönmez, R. (1994). Pişmanlık ve ıslah kurumunun işlerliğine yönelik kuramsal tartışmalar ve bu kurumun hukuki niteliği. *Vergi Dünyası*, (157), 72-79.
- Dönmez, R. (2004). Vergi incelemesinde alıcı ifadeleri. *Yaklaşım*, (133), 36-40.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye’ de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (164), *-*
- Erdem, T. (2013). Sahte/Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ücret bordrosu veya gider pusulası düzenleme eyleminin kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (120), 99-113.

- Eren, M. ve Vural, A. (2015). Ticaret hukuku yönünden e-fatura uygulamasında karşılaşılan sorunlar. *İzmir Barosu Dergisi*, (2), 259-268.
- Erkiner, K. (1969). Hileli Vergi Suçu. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (18), 221-265.
- Erman, S. (1949a). Evrakta sahtekarlık suçunda varaka mevhumu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 15 (1), 167-197.
- Erman, S. (1950). Evrakta sahtekarlık suçlarının ana hatları, tarihçesi, müşterek unsurları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 16 (1-2), 157-201.
- Erman, S. (1957). Hileli vergi suçları hakkında bazı düşünceler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (03), 51-71.
- Erman, S. (1968). Türk vergi hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (15),73-88.
- Geçer, A. E. (2016). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesi. *AÜHFD*, 65 (2), 315-348.
- Gider, Z. (2012). Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımı. *Vergi Dünyası*, (365), 77-85.
- Gider, Z. (2012). Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ayrımı. *Vergi Dünyası*, (365), 77-85.
- Gökcan, H. T. (2009). Resmi belgede sahtecilik suçu (TCK m. 204). *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 93-127.
- Gören, Ö. (2013). Vergi ceza hukukunda iştirak. *Ankara Barosu Dergisi*. (2), 359-368.
- Gümüşkaya, G. (2015). *Vergi hukukunda ispat*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Günday, M. (2000). Sahte fatura kullanımı önlenmeli mi? Sahte fatura neden kullanılıyor sorusuna doğru cevap vermeden sahte fatura kullanımı önlenebilir mi? *Vergi Sorunları Dergisi*, (141), 59-70.
- Gündel, A. (1993). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi-kullanılması. *Yaklaşım*, (4), 4-6.
- Gündoğdu, S. (2016). Vergi ziyayı kabahatinin manevi unsuru. *Danıştay Dergisi*, (141), 67-85.
- Güneş, G. (1985). Vergi hukukunda deliller. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 51 (1-4), 475-494.

- Gürboğa, E. (2001). Sahte belge olgusunun öznel ve nesnel koşulları. *Lebibyalkın*, (103), http://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2001-temmuz-sayı-103_mdergi_8958a-00_/sahte-belge-ve-kosullari/sahte-belge-ve-kosullari.html?query=sahte+fatura, (Erişim Tarihi: 01.03.2016) (sadece dipnotta kullanıldı)
- Harriss, C. L. (1969). İşletmelerin vergilendirilmesi ve iktisadî kalkınma. (Çev: İzzettin Önder), *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (19), 23-44.
- Hınırhıs, H. H. (1969). Oyun teorisi ve rasyonel vergi kaçakçısı. (Çev: İzzettin Önder), *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi*, (19), 133-143.
- Hırş, E. (1944). Pratik hukukta ilmi ispat ve tefsir. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1 (2), 192-199.
- Karakoç, Y. (2012). Türk vergi ceza hukuku üzerine bir değerlendirme. *DEÜHFD*. 12 (Özel Sayı 2010), 3-26.
- Kelecioğlu, M. A. (2000a). Sahte faturanın tanımı ve faturanın sahteliğinin ispatı (1). *Yaklaşım*, (94), 157-162.
- Kelecioğlu, M. A. (2000b). Sahte faturanın tanımı ve faturanın sahteliğinin ispatı (2). *Yaklaşım*, (95), 122-128.
- Kırbaş, S. (1993). Türkiye’ de vergi kaçağı sorunu. *Mali Hukuk Dergisi*, (43), 3-14.
- Kızılot, Ş. (1998). Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanmada hapis cezası ve muhatabı. *Yaklaşım Dergisi*, (69), 25-30.
- Kızılot, Ş. (19 Ocak 2000). Vergi yargısı ve vergi uyuşmazlıklarının (davalarının) yargı aşamasında çözümlenmesi (2). *Hürses Gazetesi*. s. 5.
- Korkusuz, M. (2000b). Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılmasının cezalandırılması ile ilgili bir değerlendirme. *Yaklaşım*, (95), 89-95.
- Kumkale, R. (23 Aralık 2014). e- Fatura sisteminde faturaya itiraz. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/e-fatura-sisteminde-faturaya-itiraz/22370>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018)
- Laufenburger, H. (1949). Verginin, İktisadi Ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması. (Çev: Bedî Necmettin Feyzioğlu). *AÜHFD*, 6 (1), 225-235.
- Maç, M. (2002). Yanıltıcı belgeler ve sahte belgeler ile ilgili hapis ve ağır hapis cezalarında hatalı anlayış uygulamaları. *Yaklaşım Dergisi*, (110), s.120.

- Neumark, F. (1937). Vergi yükü ve iktisadi hayat (Çev: Sabri F. Ülgener). *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 3 (0), 247-261.
- Oktar, S. A. (1998). Vergi suçunun niteliği üzerine bazı düşünceler. *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 49, 165-174.
- Oktar, S. A. (2000). Kaçakçılık suçları üzerine düşünceler. *Vergi Sorunları Dergisi*, (144), 75-93.
- Oktar, S. A. (2002). Sahte fatura kullanılmasında sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, (167), 116-130.
- Okur, O. (1997). Sahte fatura; kullanım nedenleri, verilen cezalar ve çözüm yolları. *Yaklaşım*, (107), 72-87.
- Onat, E. B. (2018). Vergi kaçaklığı suçunda iştirak. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 137, 333. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-137-1789>, (Erişim Tarihi: 06.02.2019)
- Olgaç, S. ve Çenberci, M. (1965). İspat hukuku yönünden ticari defterler. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 3 (1), 102-119.
- Önder, M. F. ve Tekşen, Ö. (2004). Muhasebe hukuku açısından fatura ve karşılaşılan sorunlar ile çözüm önerileri. *Mali Çözüm*, (69), 124-135.
- Özel, S. (1999). Sahte ve yanıltıcı belge. *Yaklaşım*, (73), 9-14.
- Roxin, C. (2005). İspat hukukunun esasları. (Çev: Yener Ünver). *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (8), 265-289.
- Sengir, T. ve Taray, H. (1968). Ticari Satışlarda İspat Vasıtalarından Fatura. *İstanbul Barosu Dergisi*, 13 (1-2), 1-10.
- Seviğ, V. (10 Mayıs 2002). Sahte fatura. *Dünya Gazetesi*. s.7.
- Seviğ, V. (2004). Gelişen vergi hukukunda ispat. *Vergi Dünyası*, (227), 10-14.
- Seviğ, V. (21 Mart 2016). e- Faturada ceza uygulaması. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/202572/e-faturada_ceza_uygulamasi.html, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).
- Seviğ, V. (13 Mart 2017). Vergi kaçakçılığı suçu. *İstanbul Ticaret Gazetesi*. https://www.itohaber.com/koseyazisi/205640/vergi_kacakligi_sucu.html, (Erişim tarihi: 14.02.2018).
- Soydan, B. Y. (2000). İnsan hakları açısından vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı (1). *Vergi Sorunları Dergisi*. (143), 151-167.

- Şeker, S. ve Aydın, Z. C. (1992). Sahte fatura kullanımının boyutları, nedenleri ve çözüm yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (60), 43-69.
- Şen, E. (14 Temmuz 2015). Vergi kaçakçılığında belge sahteciliği ve çifte cezalandırma, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/154/vergi_ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1nda_b_elge_sahtecili%C4%9Fi_ve_%C3%A7ifte_cezaland%C4%B1rma.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019)
- Şen, E. (14 Temmuz 2015). Vergi suçlarında “zincirleme suç” kavramı, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html, (Erişim Tarihi: 20.02.2019).
- Şen, E. (14 Temmuz 2015). VUK M. 359/a-2 ve M. 359/b Mukayesesi. http://sen.av.tr/tr/makale-detay/156/vuk_m.359/a-2_ve_m.359/b_mukayesesi.html, (Erişim Tarihi: 13.02.2019).
- Taşkın, Y. (2010). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Taşdelen, A. (2004). Vergi hukuku kara para ilişkisi. *19. Maliye Sempozyumu (Türkiye’ de vergi kayıp ve kaçakları, önlenmesi yolları)*, Antalya.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi kabahatlerinin anayasal temelleri üzerine düşünceler. *AÜHFD*, 59 (4), 767-795.
- Temizyürek, O. (2009). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde suç tarihi, suç teşebbüs ve teselsül. *Vergi Dünyası*, (339), 115-122.
- Tezel, A. (1997). Türk vergi hukukunda ispat ve delil sistemi. *Yaklaşım*, (56), 8-18.
- Turhan, S. (1994). Rasyonel vergi politikası açısından Türk vergi sistemine genel bir bakış. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (36), 45-54.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal bir olgu olarak vergi ahlâkı. *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9 (3), 1-20.
- Umar, B. (1962). İsbat yükü kavramı ve bununla ilgili diğer bazı kavramlar (bilhassa bunların incelenmesiyle ortaya çıkan pratik sonuçlar bakımından). *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28 (3-4), 790-798.
- Uyanık, N. (2005). İspat araçları nelerdir ve ispat külfeti kime aittir. *Vergi Dünyası*, (283), 95-100.
- Ülgen, H. (1967). Ticari defterlerle ispat. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 4 (1), 86-103.

- Ünal, O. K. (1997). Türk hukukunda fatura kavramı ve hukuki mahiyeti. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1 (2), 41-52.
- Ünver, Y. (2011). Ceza yargılaması hukukunda ispata ilişkin bir Yargıtay İBK' nin incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 55 (1-2), 183-218.
- Yavaş, M. (2015). Medeni yargılamanın amacı bağlamında ispat yükü kavramı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21 (2), 241-262.
- Yıldırım, Z. (2011). *Vergi ceza hukukunda pişmanlık ve ıslah*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Yiğit, N. Genel tehlike yaratan suçlar. <http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/154.doc>, (Erişim Tarihi: 14.02.2019).
- Yücel, N. N. (Şubat 1953). Vergi hukukunda hileli vergi suçlarına teşebbüs. *Türkiye İktisat Mecmuası*. (55), 95-98.
- Yüksel Durmaz, Z. (2010). *Vergi hukukunda ispat ve delil*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

e- Kaynaklar

- e-Arşiv nedir?, https://www.ozelentegrator.com/sss/e-Arsiv?gclid=EAIaIQobChMI6_bapIH72AIVQcayCh132A81EAAYASAAEgKd4vD_BwE, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).
- e-Arşiv uygulamasının avantajları nelerdir? https://www.ozelentegrator.com/sss/e-Arsiv?gclid=EAIaIQobChMI6_bapIH72AIVQcayCh132A81EAAYASAAEgKd4vD_BwE, (Erişim Tarihi: 28.01.2018)
- e-Arşiv' i e-fatura' dan ayıran temel unsurlar! (25 Mayıs 2016). <http://www.milliyet.com.tr/e-arsiv-i-e-fatura-dan-ayiran-egitim-2251497/>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).
- e- Fatura ve e- arşiv arasındaki farklar nelerdir. <https://www.foriba.com/tr/e-fatura-ve-e-arsiv-arasindaki-farklar-nelerdir>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).
- European Commission [EC] (2010). Final report of the expert group on electronic invoicing. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/e-invoicing/report_en.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).
- European Commission [EC] (2010). Reaping the benefits of electronic invoicing for Europe. Brussels. <http://eur-lex.europa.eu/legal->

content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0712&from=EN, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2009). Kayıt dışı ekonomiyle m¼cadele stratejisi eylem planı (2008-2010).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

GİB (2007). T¼m y¼nleriyle vergi incelemesi rehber.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_inceleme.pdf, (Erişim Tarihi: 28.11.2018).

GİB (2011). Kayıt Dışı Ekonomiyle M¼cadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Dis_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).

GİB (2015). 2014 Faaliyet Raporu. s. 102.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 30.01.2018),

GİB (2017). 2016 Faaliyet Raporu.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf, s. 76.

GİB (2017). 2017 yılı kurumsal mali durum ve beklentiler raporu. s. 17,

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Haberler/2017_Kur_Mali_Beklentiler_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 30.01.2018).

GİB (2017). 2017 yılı performans programı.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2017_Performans_Programi.pdf, (Erişim Tarihi: 28.01.2018)

GİB (2017). e- Fatura uygulaması (test planı). [http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-](http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-FaturaTestPlani.pdf)

[FaturaTestPlani.pdf](http://www.efatura.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-FaturaTestPlani.pdf), (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

GİB (2017). Basit usule tabi m¼kellefler için vergi rehberi.

<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017basitusulrehber.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.08.2017).

GİB. e- Fatura uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar.

<http://www.gib.gov.tr/node/102183>, (Erişim Tarihi: 11.07.2018).

GİB. Sık sorulan sorular: e-fatura uygulamasından nasıl yararlanabilirim?
<http://www.efatura.gov.tr/sss.html>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html> (Erişim Tarihi: 07.08.2017).

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/fatura>, (Erişim Tarihi: 25.06.2018).

Kalkınma Bakanlığı [KB] (2015). Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), kayıt dışı ekonominin azaltılması programı eylem planı.

<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>,
(Erişim Tarihi: 29.01.2018)

Sık Sorulan Sorular: E-Fatura uygulamasından nasıl yararlanabilirim?
<http://www.efatura.gov.tr/sss.html>, (Erişim Tarihi: 28.01.2018).

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, www.tdk.gov.tr.

Kanun gerekçeleri ve komisyon raporları, www.tbmm.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

Mevzuat Bilgi Sistemi, www.mevzuat.gov.tr

Mahkeme Kararaları

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/

UYAP-Bilgi Bankası, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>

Kazancı Hukuk Otomasyon İhtihat Bilgi Bankası, www.kazanci.com.tr.

www.lebilyalkin.com.tr

Yargıtay Kararları Dergisi (1980). 6(1), s. 138-139.

Yargıtay Kararları Dergisi (1997), 23(11), s. 1739-1740.

Danıştay Dergisi (1986). (62-63), s. 296-297.

Danıştay Dergisi (1988). (70-71), s. 189-192.