



Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

Gaziantep University Faculty of Law Journal

E-ISSN: 3023-722X

Yayıncı/Publisher: Gaziantep Üniversitesi

Yıl/ Year: 2024 – Sayı/ Volume: 2

Mahkeme Kararı / Court Decision

YARGITAY CEZA GENEL KURULU KARARI

COURT OF APPEAL ASSEMBLY OF CRIMINAL CHAMBERS DECISION

Esas No : 2018/427
Karar No : 2018/517
Karar Tarihi : 08.11.2018

Kararı Veren
Yargıtay Dairesi: 11. Ceza Dairesi
Mahkemesi : Ceza Dairesi
Sayısı : 796-1184

2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçundan sanığın beraatine ilişkin Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesince verilen 01.02.2017 tarihli ve 40-14 sayılı hükümlere yönelik katılan vekili tarafından istinaf başvurusunda bulunulması üzerine Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince 03.10.2017 tarih ve 796-1184 sayı ile;

“...İlk derece Mahkemesince her ne kadar sanığın; suça konu faturaların sahte olduğunu bilmediğinden bahisle CMK'nın 223/2-e maddesi uyarınca beraatine karar verilmiş ise de; iddia, savunma, dava şartı olan mütalaa, vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, soruşturma aşamasında alınan bilirkişi raporu, davanın yeniden görülmesi ve duruşma açılmasına karar verildikten sonra dosyaya getirilen vergi tekniği raporları ile tüm dosya içeriğinden; Kızılbey Vergi Dairesi mükellefi olan sanığın elektrik malzemeleri toptan ticareti faaliyetinde bulunduğu, 2010 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda sahte fatura düzenlemeleri nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu düzenlendiği tespit edilen....Grup İnş. Tic. Limited Şirketi,..... İnş. Taah. Tic. ve San. A.Ş., Plastik Pvc Pen. Sis. İnş. Malz. Paz. San. Tic. Ltd Şti., TR-Acay İnş. Otom. Gıd. İle Elek. Tu. Tek. Taah. San. Tic. Ltd Şti,..... Grup Yapı. Malz. İnş. Elek. Pro. Kim. Mad. San. ve Tic. Ltd. Şti, MC İnş. Müşavir Gıda Tic. Ltd. Şti,.....İnşaat Elektrik Elektronik Ltd Şti,..... Grup Reklam Organizasyon Medikal İnşaat Elektrik Petrol Nakliyat San. Tic. Ltd Şti, İnşaat Elektrik Pet. Ürün Çelik Mak. Turz. Taş San. Tic. Ltd Şti.,,, inş. Taah. Elekt. Tem. Medikal Metal San. Tic. Ltd. Şti, Yapı Malz. Mühend. San. Tic. Ltd. Şti tarafından düzenlenen toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda ise komisyon geliri karşılığı sahte fatura düzenlemeyi mutad meslek haline getirdikleri tespit edilen,, ve tarafından düzenlenen toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı kullandığı, faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılmıştır. Davanın yeniden görülmesi ve duruşma açılmasına karar verildikten sonra 23.05.2017 tarihli tensip kararında belirtilen, sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında kullandığı faturaları düzenleyen şahıs ve şirketler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları getirilmiş olup; bu raporlarda, sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı, mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri, yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen

ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği, gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette buldukları şeklindeki tespitler ve sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edememesi de gözetilerek sanığın, suça konu faturaların sahte olduğunu bilmediğine dair savunmalarına itibar edilmemiştir. 2010 ve 2011 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmesi hususunda vergi müfettişi tarafından gönderilen yazının tebliği üzerine sanığın, bu hususta ek süre almasına rağmen defter ve belgeleri ibraz etmemesi, ayrıca, Dairemizce yapılan duruşmada da suça konu faturaların elinde bulunmadığını beyan etmesi ve duruşma hazırlığı işlemleri sırasında suça konu faturaların gönderilmesi hususunda ...'na yazılan yazılara olumsuz cevap verilmesi nedenleriyle sanığın kullandığı sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; suça konu faturaların 2010 ve 2011 takvim yıllarında kull.....dığı BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabittir. Sorun; suça konu faturaların ele geçirilememesi halinde mahkûmiyet kararı verilip verilemeyeceği noktasında toplanmaktadır.

Faturanın kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi yeterli olup; fatura aslının ya da bir örneğinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu yoktur. Yasa koyucunun kullanma sırasında beyannameye eklenmesini zorunlu kılmadığı bir faturayı daha sonra kanuni şekle uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti bakımından aramanın sahte fatura düzenlemek ya da sahte fatura kullanmak suçlarını cezalandırılmayacak suçlar haline getireceğinde kuşku yoktur. Yüksek Yargıtay 11. Ceza Dairesinin sonradan (Mayıs 2016 tarihinden) itibaren değişen görüşü uyarınca sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suça konu faturalardan denetime olanak verecek sayıda dosyada bulundurulmasının zorunlu olduğunun kabulü halinde; suçun sübutu konusundaki inisiyatif sanıklara bırakılmış olur ki bu şekildeki Yargıtay uygulamasının istikrar kazanması durumunda, bu hususta bilinçlenen sanıklarınan suçlardan mahkûmiyetlerine karar verilmesi mümkün olmayacaktır. Zira: 213 sayılı VUK.nun 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin 5 yıl süre ile muhafaza mecburiyeti olup; bu sürenin geçmesi durumunda faturaların ibraz edilmemesinin herhangi bir müeyyidesinin bulunmaması,an sürenin geçmemiş olması durumunda ise; belgeleri gizlemek suçundan verilecek daha az cezaya razı olan sanıkların sahte faturaları ibraz etmeyerek daha ağır cezayı gerektiren sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından ceza almamaları mümkün olacaktır. Çünkü; sahte faturayı düzenleyen ibraz ederse düzenlemek suçundan, kullanan ibraz ederse kullanmak suçundan mahkum olacaktır. İbraz etmedikleri takdirde ise cezalandırılmaları mümkün olmayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle her ne kadar suça konu sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; 2010 takvim yılında toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılında toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı gerçek bir alım satım karşılığı olmaksızın alıp bilerek kullanmak suretiyle faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığının BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabit olduğunun anlaşılması karşısında; sanığın,an her iki yılda sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyeti yerine, 'sanığın suça konu edilen faturaları sahte olduğunu bilmeden kullandığına' dair dosya kapsamına uygun olmayan gerekçe ile beraatine karar verilmiş olması nedeniyle Ankara 34. Asliye Ceza Mahkemesinin isabetsiz kararının Ceza Muhakemesi Kanununun 280/2. maddesi uyarınca kaldırılarak sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyetine" karar verilmiştir. Bu hükümlerin de sanık müdafisi tarafından temyiz edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 11. Ceza Dairesince 07.05.2018 tarih ve 3390-4256 sayı ile;

"2015 yılında vergi suçlarının temyiz incelemesini yapan Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nce benimsenip Dairemizce de devam ettirilen uygulamaya göre; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında

suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki 'Bu Kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır' şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanununun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, yazılan müzekkere cevapları ve sanığın beyanına göre faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi" isabetsizliğinden bozulmasına oy çokluğuyla karar verilmiş,

Daire Üyesi ...;

"Daire çoğunluğu ile aramızdaki uyumsuzluk 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince VUK 230 ve devamı maddelerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden belgenin (faturanın) dosyaya celbinin gerekip gerekmediği noktasındadır. Uyuşmazlığın çözümünde sağlıklı sonuca ulaşabilmek için 213 sayılı Kanun'daki konuyla ilgili yasal düzenlemeler ve VUK'nun 359 maddesinde düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçu ile VUK'da sahtecilik kavramı ve TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile kavramlarının birlikte ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

1- Konu İle İlgili Yasal Düzenlemeler:

VUK 359 Maddesinin: Kaçakçılık suçları ve cezaları üst başlığı altında düzenlenen 359/b maddesinde; 'Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.' şeklinde düzenleme yapılmıştır.

VUK. 3. madde: Vergi Kanunlarının uygulanması: A) İkinci fıkra 'Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafsın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.'

B) 'İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlanma vasıtası olarak kullanamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.' şeklinde düzenleme mevcuttur.

VUK 227/3-4. maddesinde: Kayıtların tevsiki üst başlığında 'ispat edici kağıtlar' adı altında düzenlenen 227/3'de 'Bu kanuna göre kull.....an veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu

bilgileri belirlemeye ve bu bilgilerden uygun gördüklerine düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.’

VUK'da değişik maddelerde de; Belgeler, fatura ve fatura düzenlemesi yapılmış, VUK 230. maddesinde Faturanın şekil şartları, (vuk 233 md.) parekende satış vesikaları, (vuk 234 md.) gider pusulası, (vuk 235 md.) müstahsil makbuzu, (vuk 236-237 md.) serbest meslek makbuzları, (vuk 238 md.) ücret bodrosu, (vuk 239 md.) bodro yerine geçen vesikalar ve Maliye Bakanlığının çıkaracağı tebliğlerle yapacağı düzenlemelerle getirilecek şekil şartlarına ilişkin yetki veren VUK'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca çıkarılan tebliğlerle belirlenen belgelerdeki şekil şartları düzenlenmiştir. VUK 331. maddesi ile VUK 230. ve devamı maddeler ve Maliye Bakanlığının çıkardığı tebliğlerde belirlenen şekil şartlarına uyulmamasının müeyyidelerine ilişkin olarak da ‘Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziya cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.’ şeklinde düzenleme yapılmıştır. VUK 351 maddesinde: ‘Usulsüzlük’ başlığı altında; ‘usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.’ şeklinde tarif edilmiştir. VUK 352. maddede: Usulsüzlük cezaları düzenlenmiştir. VUK 353. maddede: Özel usulsüzlükler ve cezaları başlığı altında -a- bendinde fatura ve benzeri belge verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda verilecek idari para cezaları belirtilmiştir. VUK'nun mükerrer 355. maddesi ile Maliye Bakanlığınca mükerrer 257. maddeyle verilen yetki gereğince çıkarılan tebliğlerdeki düzenlemelere uymayanlar hakkında idari para cezaları verileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2-TCK'da Düzenlenen Sahtecilik Suçlarının Niteliği ve Aldatma Kabiliyetinin Kısaca Değerlendirilmesi:

Bilindiği gibi suç ve cezalara ilişkin temel kanun Türk Ceza Kanunudur. Belgede sahtecilik suçları da Türk Ceza Kanununun 204 ile 212. maddeleri arasında topluma karşı suçlar başlığını taşıyan 3. kısmının ‘kamu güvenine’ karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. Sahte kelimesi Farsça olup Türkçe de birşeyin aslına benzetilerek yapılan ‘düzme, düzmece’ anlamına gelmektedir. Geniş anlamda sahtecilik Türk Ceza Kanunu tarafından cezalandırılan bütün yalan ve şekillerini kapsamına almaktadır.

Türk Ceza Kanununda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında ‘kamu güveni’ olarak belirtilmiştir. (‘... evrakta sahtekarlık suçlarının konusu kamu güvenidir...’ CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K) Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yarardır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Türk Ceza Kanununda, kamuda kull.....an belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanması yönüne gidilmiştir. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsurudur. Aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Mesela belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması halinde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında da TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir. TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçları daha çok özel belgede sahtecilik (TCK 207) ve resmi belgede sahtecilik (TCK 204) suçları olarak karşımıza çıkmaktadır.

3- Vergi Usul Kanunu 359'da Düzenlenen Sahtecilik Eylemleri ve Aldatma Kabiliyetinin Değerlendirilmesi:

Vergi Usul Kanununda kanun koyucu vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alarak sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemlerine özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

VUK 359 maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası 359/b deki sahte belge düzenlemek suçunun, memur olmayanların resmi evrakta sahtekarlığına, bu belgeleri kullanmak suçunun da özel belgede sahtecilik suçuna benzerliği ortaya çıkmıştır. Ancak VUK'daki belgelerde TCK'da ki resmi evrak-hususi evrak ayrımının önemi bulunmamaktadır. Şöyle ki;

Her ne kadar VUK 230 ve devamı maddeler ve kanunun verdiği yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle yapılan düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen veya kull.....an belgelere şekil şartları getirilmiş ise de mükellefin usulünce, mükellef olmayanın ise dayanaksız olarak bastırıp düzenlediği belgelerin resmi evrak olduğu düşüncesi benimsenmemiştir. Çünkü sonuçta VUK da düzenlenen belgeler özel kişi veya şirketler tarafından kendi faaliyetlerini kayıt altına almak amacı ile düzenledikleri ya da kull.....dıkları için özel belge olarak kabul edilmiştir. VUK kapsamında yapılan sahteciliğin amacı da düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak olduğu için VUK'da gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil araçtır. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki yarar da devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Bu nedenlerle VUK 359'daki kaçakçılık suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birebir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin (aldatma yeteneği veya şekil denetimi yönünden) aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı bunun VUK'nu bakımından y.....gılı sonuçlara yol açacağı izahtan varestedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok halde Ceza Hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK 359/b de düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK 227/3 maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgileri ve buna bağlı olarak aldatma kabiliyetini TCK'nun da düzenlenen sahtecilik suçlarındaki gibi suçun unsuru olarak kabul etmek Vergi Usul Kanunu açısından y.....gılı uygulamaya ve sonuçlara yol açacaktır.

4- TCK'daki Sahtecilik Suçları ile VUK'daki Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Amacı, Niteliği Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması ve VUK 359/b de Düzenlenen Sahtecilik Suçunun Unsurları Yönünden Değerlendirilmesi:

Yukarıda belirtildiği üzere TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukuki yarar 'kamunun belgeye olan güvenini' korumak olduğu halde VUK'nundaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. VUK 359.b de amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgelerin şeklinin önemi bulunmamaktadır. Oysa TCK'daki sahtecilik suçlarında kamu güveninin korunabilmesi için bizzatihi belgenin (şeklinin) korunması amaçlanmıştır. Dolayısı ile TCK'da belgenin şekil şartları ve özenli düzenlenmiş olması (aldatma kabiliyeti) suçun unsuru olarak kabul edilmiştir. Ve aldatma yeteneği yoksa suçun oluşmadığı kabul edilmektedir. VUK 359 maddesinde ise düzenleme içeriğinden bu madde ile belgenin şeklinin değil içeriğinin korunmasının amaçlandığı açıkça anlaşılmaktadır. Bunu VUK 359/b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile VUK 3/A) ve B) deki düzenlemelerden de anlıyoruz. Şöyleki; VUK 359/b-son cümlede gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir denilmektedir. VUK 3 te ise vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin

ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği belirtilmektedir. Bu düzenlemeler birlikte nazara alındığında VUK-3'teki düzenlemeye göre vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK 359'daki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunda (ceza yargılamasındaki delil serbestisi gereği) her türlü delil ile ispatı mümkündür. Burada suçun konusu belgenin şekli değildir. Belgede bahsedilen olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yani belgenin içeriğidir. Çünkü VUK 359/b de amaç TCK'da olduğu gibi belgede şekil denetimi yapmak değildir.

TCK'nun ve VUK'daki sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırdığımızda da VUK'taki sahteciliğe yaklaşım farkını açıkça görmekteyiz. TCK'nunda sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmi ve özel belge sahtecilik ifadeleri kull.....dığı halde, VUK'da 'kaçakçılık suçları ve cezaları' başlığı kull.....mıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın özelliğine göre mercisince değerlendirilmesine bırakıldığı halde VUK 359/b de 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir.' denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış ve böylece aldatma konusunda neye bakılması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Yukarıda belirtildiği üzere TCK'nun kapsamında düzenlenen sahtecilik suçlarında şekil denetimi ve şekli aldatma kabiliyeti öncelikli ve suçun unsuru olduğu halde VUK 359/b maddesinde belgenin şekli aldatma kabiliyeti değil içerik sahteciliği esas tutulmuştur. Bu nedenle TCK'daki sahtecilik suçlarında belgenin getirilerek incelemesi ve şekil yönünden aldatma kabiliyetinin bulunup bulunmadığının denetlenmesi suçun unsuru olması nedeni ile önemli ve zorunlu olmasına karşın VUK'da kanaatimizce şekil denetimi zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü VUK 359/b de belge ve şekli suçun unsuru olarak düzenlenmemiştir. Şekil denetimi idari olarak vergisel faaliyetin incelenmesi ve denetimi açısından getirilmiştir. Ve onunla sınırlıdır. Dolayısı ile VUK 227/3 deki şekil şartının ve VUK 230 ve devamı maddelerde ve Maliye Bakanlığınca düzenlenen tebliğlerle idari ve mali vergi denetimi kolaylığı için getirilen ve uyulmaması halinde müeyyidesi VUK 331 vd maddelerde belirtilen idari ve mali cezalar olan şekle ilişkin düzenlemelerin şekil denetimi olarak 359/b'ye taşınması, gerek 227/3 maddesi gerekse 359/b maddesinin bağlantısından ve düzenleniş maksadından koparılması olacaktır. Gerçekten de VUK 227/3'deki şekil şartı düzenlenmesi tamamen idari denetim amacı ile yapılmıştır. VUK 359'da 'kaçakçılık suçları' başlığı altında düzenlenen sahte belge düzenleme veya kullanma eylemlerinin denetim veya soruşturmasında ele geçen belgede bulunması gereken unsurlar eksik ise o takdirde, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı açılacak adli dava ve verilecek adli cezanın yanında ayrıca VUK 227/3 ve 331 yollaması ile VUK 351, 352, 353 ve 355 maddeleri gereğince usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları kesilmesi veya bazı vergi indirim ya da iadelerinden yararlandırılmaması söz konusu olacaktır.

Öte yandan, VUK 227/3 de belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile hiç düzenlenmemiş sayılması adli cezayı gerektiren kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan da çıkarmaz. Bunu VUK 3. maddenin B bendinden anlıyoruz. VUK 3/B)'de 'vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir' denilmektedir. Bu ifadeden fatura ya da benzeri belgelerde bulunması zorunlu bazı bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kull.....masına engel bir durumun bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle VUK 227/3 ve 230 vd. maddelerde getirilen şekil şartlarına rağmen VUK-3-B maddesi gereği idari ve mali denetim yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti her türlü delil ile ispat edilebilmektedir. Dolayısı ile bu delillerin her türlü delilin değerlendirilebileceği yani delil serbestisinin hâkim olduğu adli ceza davasında, (şekil eksikleri olan belgelerin) kull.....masına engel bir durum bulunmamaktadır. Yani belgede şekil eksikliği nedeni ile 227/3 gereğince düzenlenmemiş sayılması bu tür belgelerin adli dava yönünden yok hükmünde sayılmasını gerektirmez. Bu düzenlemelere rağmen belgenin öncelikle şekli unsurlar yönünden denetlenmesi ve

içeriği gerçeği yansıtmıyorsa sahtecilik suçunun işlendiğinin kabul edilmesi VUK 359/b'deki suçun belgede şekil denetimine indirgenmesine ve kötü niyetli kişiler tarafından suçun işlenemez hale getirilmesine neden olacaktır. Şöyleki: Nasıl olsa şekil denetimi sonucu suçun unsurlarının eksik olduğu gerekçesi ile suç beraate gideceği için beyanneme veren kötü niyetli mükellef beyannamede gösterdiği belgelerde şekli unsurlardan bazılarını bilerek eksik yazabilir ya da hiç yazmayabilir. Çünkü bu belgeler vergi idaresine verilen beyannameye eklenmemektedir. Bu nedenle Vergi dairesinin bu belgeleri verildiği sırada denetleme durumu yoktur. Bu şekilde beyannamede gösterdikleri belgelerde bulunması zorunlu unsurları eksik yazmak sureti ile sonradan bir ihbar üzerine veya re'sen yapılacak ve çoğu zamanda sondaj usulu ile yapılan denetimlerde belgelerde bulunması gerekli zorunlu unsurların eksikliği nedeni ile 359/b deki suçun oluşumunu engelleyerek suçtan tamamen kurtulma yoluna gideceklerdir. Bu nedenlerle VUK'da kaçakçılık suçları kapsamında düzenlenen sahtecilik suçlarında belgede şekil denetimi ve aldatma kabiliyetinin TCK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarından farklı değerlendirilmesi gerektiği, şekil noksanlığının 359/b deki suçun unsuru olarak kabul edilemeyeceği, bu suçta belgede şekil denetiminin suçun işleniş biçimine ve maddenin düzenleniş gerekçesine aykırı olduğu kanaatindeyim.

Burada şekil şartlarının VUK 227/3 deki düzenleme nedeni ile VUK 359/b de düzenlenen sahtecilik suçunun unsuru olup olmadığı yani fatura konusunun suçun maddi konusu ve unsuru olup olmadığı üzerinde biraz ayrıntılı durmak gerekir ise; Kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı ile düzenlenmiş VUK 359. maddesi içeriği ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK 359/b de 'vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı' düzenlemesinin bulunduğu, 359/b-son cümlede de 'gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir' denilmek sureti ile de VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı görülmektedir. Bizce bu maddedeki düzenleme ile korunan hukuki değer belgenin kendisi değil devletin gelir kaynağı olan vergiler olduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucu burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koymuştur. Aksi halde yani belgede şekil denetimi ve bunun suçun unsuru kabul edilmesi halinde kötü niyetli kişi ve mükellefler nezdinde bu suçun işlenemez hale getirilmesi söz konusu olacaktır. Oysa belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin yokluğu tespit edilip 227/3 gereğince belgenin düzenlenmemiş sayılması halinde ayrıca idari olarak VUK 331, yollaması ile 351, 352, 353 ve 355. maddeleri gereğince idari ve mali cezaların verileceği 351, 352, 353 ve 355 maddelerinin içeriği ve VUK'nun diğer maddelerindeki düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Şekil şartı düzenlemelerinin idari amaçla yapıldığı, VUK 227/3. maddedeki belgelerin düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin ifadeye rağmen kanun koyucunun VUK 3/B'de 'vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.' düzenlemesi yaparak ve aynı maddenin devamında da vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatının mümkün olduğunu belirtmesinden anlaşılmaktadır. Böylece vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin önemli olduğunu ve bununda her türlü delille ispatının mümkün olduğunu tereddüte yer bırakmayacak şekilde ortaya koymuştur. Yani VUK 3/B deki düzenleme ile belgede şekil denetiminin vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçekliği ve suçun subutunda önemli olmadığını dolaylı olarak ifade etmiştir. Bu nedenle idari vergisel denetim kolaylığı amacı ile getirilen belge şekil şartına ilişkin düzenlemelerin adli ceza gerektiren 359/b deki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunun unsuru haline getirilmesi kanunun düzenleniş şekli ve maksadına aykırıdır. Daha açık ifade etmek gerekir ise; şekil şartları eksikse belge düzenlenmemiş sayılır, o halde 359/b deki suçta oluşmamıştır diyerek VUK 230 vd. maddeleri ile tebliğlerdeki zorunlu unsurların 359/b'deki suçun ön şartı ve unsuru haline getirilmesi idari ve mali amaçla yapılmış düzenlemenin adli ceza öngören suçun unsuru haline getirilmesine bu nedenle gerek VUK

3. maddesinin vergi kanunlarının lafzı, konuluşundaki maksat ve diğer ilgili maddelerle bağlantısına uygun yorumlanması ve uygulanması gerektiğine dair düzenlemesine gerekse VUK 359/b-son cümledeki sahteciliği açıkça içerik sahteciliği olarak tanımlayan ifadesine aykırı olacaktır. Zira salt VUK 359. maddesinin baş kısmında ‘vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgeler’ ifadesi var diye mükellefin vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgelerde adli cezayı öngören ve içerik sahteciliğini cezalandıran 359/b maddesinin uygulanması sırasında 227/3 teki şekil şartının aranması gerektiği düşüncesi, VUK 3. maddesi ve diğer ilgili maddeleri dikkate alındığında maksata uygun bir yorum ve uygulama olmayacaktır. Kanaatimizce Vergi kanunlarına göre tutulması gereken belge ifadesinin madde başına konulmasındaki maksat kanunen tutulması gerekenler dışındaki herhangi bir belgedeki içerik sahteciliğinin 359/b gereğince cezayı müstelzim olmadığını sadece vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgelerdeki içerik sahteciliğinin cezayı gerektirdiğini vurgulanmak içindir. Çünkü vergi denetiminde öncelikle mükellefin vergi kanunlarına göre tutulması gereken defter ve belgeleri denetime esas alınmaktadır. Bununla birlikte VUK 3/B-2 fıkrasındaki ‘vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir’ ifadesi şekil şartlarını içermeyen diğer yazılı deliller ile sözlü delillerin de vergiyi doğuran olayın ispatının yanında ceza soruşturmasında da suçun sübutunda delil olarak kull.....masının mümkün ve hatta ceza soruşturmasında delillerin serbestliği ilkesi gereği kaçınılmaz olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre zorunlu unsurları eksik olan belgeler (fatura ve benzeri belgeler) de bu kapsamda delil olarak kull.....abileceğinden belgede bulunması gereken zorunlu bilgi (şekil) denetiminin VUK 359/b uygulamasında bir anlamının ve uygulama yerinin bulunmadığı, bu nedenle 359/b de belgenin şekli bilgilerinin ve şekil denetiminin suçun unsuru olarak kabul edilemeyeceği kanaatindeyiz. Dolayısı ile VUK 359/b'de sahtecilik suçunu düzenleyen metinde belge şekline ve denetimine ilişkin bir ifade bulunmaması aksine içerik sahteciliğinden bahsedilmesine rağmen VUK 227/3 deki belgede bulunması gereken şekil şartının 359/b maddesindeki suçun unsuru haline getirilmesi gerek 359/b maddesinin gerekse 227/3 maddesinin düzenleme yeri, bağlantısı ve maksatından koparılmasına VUK'nun uygulama ahenginin bozulmasına ve etkinliğinin ortadan kalkmasına neden olacaktır.

5- VUK 359/b Maddesinin Uygulamasında VUK 227/3 Maddesinin Neden Dikkate Alınamayacağı Hususunun Açıklanması:

VUK'nun 359. maddesinde madde başlığı kaçakçılık suçları ve cezaları olarak belirtilmiştir. Ceza Kanunlarının veya ceza müeyyidesi getiren kanunların başlık ve içeriklerinin birlikte değerlendirilmesi sağlıklı ve doğru sonuçlara ulaşmak açısından zorunludur. Çünkü madde başlığı düzenlemenin maksadını ve amacını ortaya koyar. VUK 227/3. maddesinin VUK 230 ve devam maddelerdeki şekil şartlarına yollama yapması ve 359/b'de düzenlenen kaçakçılık suçunda da sahte belgeden bahsedilmesi nedeni ile 359/b de 227/3 gereğince şekil şartları aranması, konusu vergi kaçakçılığı olarak düzenlenen suçun oluşumunun belgenin şekil şartına indirgenmesine yol açacaktır. VUK 359/b deki ‘gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir’ ifadesi ile VUK madde 3/A da ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri ve konuluşundaki maksat hükümlerin kanunun yapılışındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır’ ifadesi ve VUK 3/B deki ‘vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir’ düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde VUK 227/3 deki şekil şartının 359/b maddesinde uygulanma yerinin bulunmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Şöyleki; I-Öncelikle Vergi Usul Kanunu (usuli kurallar, idari, mali cezalar ve adli ceza) düzenlemeleri içeren karma bir kanundur. Dolayısı ile kanunun farklı yerlerdeki farklı amaçlara yönelik düzenlemelerinin maksat ve bağlamından koparılarak uygulanması kanunun yanlış uygulanmasına ve etkinliğinin azalmasına sebep olacaktır. VUK 227/3. maddesindeki ‘bu kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye day.....arak,

kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, ön görülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler Vergi Kanunları bakımında hiç düzenlenmemiş sayılır.’ düzenlemesinden dolayı VUK 230 vd. maddeleri ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerdeki şekil şartları 359/b maddesinde düzenlenen sahte fatura (belge) düzenleme ve kullanma suçunun unsuru olarak kabul edilecek olursa kanunda idari ve mali amaçlarla yapılan bu düzenleme, yeri diğer maddelerle bağlantısı ve maksadından koparılmış olacaktır. Çünkü VUK 227/3 maddesi ve yollama yaptığı 230 vd. maddeler ve yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle getirilen şekil şartlarının amacı 213 sayılı VUK’nu gereğince verilmesi ve alınması zorunlu fatura ve benzeri belgelere ilişkin olarak, belgelerin şekil şartlarının gerek kanun gerekse kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılacak tebliğlerle belirlenerek her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınıp, mali sistemde belli bir düzen tesis edilmesini sağlamak ve sağlanan bu mali düzen ile de hazine tarafından gerçekleştirilen vergi denetim ve incelemelerindeki etkinliği artırmaktır. Bu amaçla yapılan düzenlemeleri vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359/b maddesi ile ilişkilendirmek, düzenlemeyi amacı dışına taşımak ve 359/b maddesini işlevsiz hale getirmek sonucunu doğuracaktır. Oysa VUK 230 vd maddelerindeki bu şekil şartlarına uyulmadan düzenlenen belgelerin 227/3 gereğince ‘hiç düzenlenmemiş’ sayılacağı ifadesi ile şekil şartları noksan belge düzenleyen mükellefe vergi usul kanunu kapsamında belge düzenleme sorumluluğundan kurtulamama anlamında bir yükümlülük yüklenmiştir. Şekil şartına uyulmamanın müeyyideside yukarıda bahsedildiği üzere VUK’nun 331. maddesinin yollaması ile 351, 353 ve 355. maddelerde belirtilen ‘usülsüzlük’, ‘özel usülsüzlük’ cezaları ve belgenin sağladığı KDV indirimi gibi özel vergisel avantajlardan yoksun kalmak şeklinde getirilmiştir. Nitekim VUK 331. maddesindeki ‘Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi cezası ve usülsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar’ şeklindeki düzenleme ile bu tür şekil noksanlıklarının idari ve mali cezalar ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle 227/3 deki şekle ilişkin düzenlemenin VUK 359. maddesine özellikle 359/b ye taşınması, 359/b-son cümledeki sahte belgenin tanımını içeren düzenleme ile VUK 3/A ve 3/B deki vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispat edilebileceğine ilişkin düzenleme karşısında VUK 359/b maddesinin düzenleniş biçimine, maksadına ve 227/3 maddesinin düzenleme yeri maksadı ve diğer VUK maddeleri ile bağlantısına aykırı olacaktır. II-İkinci olarak VUK’nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunda başlangıç kısmında belirtilen ‘Vergi Kanunları uyarınca düzenlenme veya saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin’, sadece bir kısmı kanunla düzenlenmiştir. Bu konuda mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığınca tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. Yasa koyucunun tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmeyeceği düşünülmemeyeceğine göre 227/3. maddesindeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin 359. maddede uygulama yerinin bulunmadığını düşündüğünü kabul etmek gerekir. Aksi takdirde belgelerde bulunması zorunlu unsurların VUK. 227/3. maddesindeki düzenleme gerekçe gösterilerek 359/b’ye taşınması kanunsuz suç ve ceza olmaz şeklindeki ceza hukuku temel ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Şöyleki; Böyle bir taşıma ve uygulama halinde VUK 230 vd maddelerde belirtilen düzenlemeler yanında kanunun (vuk.227/4 ve mük. 257) verdiği yetkiye day.....arak Maliye Bakanlığı tebliğleri ile getirilen şekil şartları ile yeni suçlar ihdas edilmiş olacaktır. Anayasanın suç ve cezaların ancak kanunla düzenlenebileceğine ilişkin açık hükmüne rağmen Maliye Bakanlığı tebliğleri ile oluşturulan belgede bulunması gereken zorunlu unsurlara ilişkin şekil şartlarında VUK 359. maddedeki suçun unsuru kabul etmek Anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Yani olağan üstü hal hariç KHK ile bile suç ihdas edilemezken VUK’nun verdiği yetkiye istinaden tebliğlerle suç ihdas edilmesi söz konusu olacaktır. Kanun koyucunun bunu istemiş ve amaçlamış olduğunu düşünmek hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağından, Kanun koyucu tarafından 227/3’deki belgede şekil şartı düzenlemesi yapılırken bu düzenlemenin VUK 359/b’de uygulanma yerinin bulunmadığı düşünülerek tebliğlerle belgede şekil düzenlemesi yapma yetkisinin Maliye Bakanlığınca verildiğini kabulde zorunluluk bulunmaktadır. Bu yönü ile de belgeler ve belgede

bulunması gereken zorunlu bilgilerin 359/b de düzenlenen suçun unsuru olmadığı diğer deliller gibi sadece suçun subutuna tesir edebilecek bir delil olarak yararlı.....abileceği kanaatindeyiz. Nitekim 2016 yılına kadar Dairemizin geçmiş uygulamaları ve Daire kararları da bu yönde idi. III-Üçüncü olarak; Vergi Kaçakçılığı suçu ve cezası başlığı altında düzenlenen VUK'un 359. maddesinin b fıkrasında sahtecilikle ilgili suç tanımı yapılarak suçun cezası belirlenirken, sahteciliğin tanımında yapıldığını görmekteyiz. Bu yönüyle VUK'nun TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından ayrıldığını göstermiştir. TCK'da sahteciliğin tanımı yapılmamıştır. Oysa VUK'da sahteciliğin, vaki olmayan bir muamele veya durumun gerçekmiş gibi gösterilmesi faaliyeti olduğu açıkça belirtilmiştir. Eğer VUK'nun 359/a ve b bendlerinin baş kısmında ki 'Vergi Kanunlarına göre düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler' ifadesi var diye VUK'nun 227/3 yollamasıyla 230 ve devamı maddeleri ve yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde belirtilen belgelerde bulunması gerekli zorunlu unsurların 359/b maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında mutlaka aranması ve belgenin öncelikle bu yönü ile denetlenmek üzere dosyaya celb edilmesi gerektiği düşüncesi kabul edilecek olursa bu kabul ve uygulamanın yukarıda belirtildiği gibi Anayasaya ve ceza yargılamasının temel ilkelerine aykırılığının yanında VUK 359/b maddesinde vergi kaybını önlemek amacı ile beyannamelerde gösterilen belgelerde içerik sahteciliğinin denetlenmesi için yapılmış düzenlemenin belgenin şekil denetimine indirgenmesine böylece belgenin içeriğinin incelenemez, maddeninde işlevsiz hale gelmesine neden olacaktır. Zira 359/b deki düzenlemenin maksadı Vergi Kanunlarına göre şeklen gerçek olarak düzenlenecek belgelerle vaki olmayan bir muamele veya durumun gerçekmiş gibi gösterilmesinin önüne geçerek vergi kaybını önlemektir. Yoksa belgenin şekli denetimi değildir.

IV-Dördüncü olarak; Belge VUK 230 vd. maddeleri ile tebliğlerdeki şekil şartlarını tam taşımaya bile VUK 3/B maddesi ve ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden 'her türlü delil kapsamında' delil olma vasfını devam ettirmektedir. Dolayısı ile VUK 227/3 uyarınca şekil eksikliği nedeni ile belgenin 'düzenlenmemiş sayılması' belgenin ceza davasında delil olmayacağı anlamına gelmez. Aksi takdirde sahte belge düzenlendiğinin veya kull.....dığıının vergi denetimi ve incelemesi sırasında başka delillerle ispat edilmesine rağmen örneğin; matrahlı beyannameler verilmesine rağmen faaliyet konusuna uygun iş yerinin, araç ve gerecinin bulunmaması, mal stokunun olmaması, işe uygun hiç ya da yeterli sayıda çalışanın bulunmamasına rağmen mükellefin belirli bir haddi aşan 'mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim (Ba) formu' veya 'mal ve hizmet satışlarına ilişkin (Bs) formu'nun düzenlenmiş olması ve karşıt incelemelerden yapılan faaliyetin gerçeği yansıtmadığının anlaşılmasına rağmen salt belgelerin temin edilerek şekil şartlarının denetlenememesi veya eldeki belgenin şekil şartlarını taşımaması gerekçesi ile delil yetersizliğinden sanığın beraatine karar verilmesi gerekecektir ki böyle bir kabul hem VUK 3/B'deki her türlü delilin vergiyi doğrudan olayın veya muamelelerin gerçek olup olmadığının ispatında kull.....abileceği düzenlemesine hem ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesine hem de 359/b-son cümledeki içerik sahteciliğini anlatan tanımdaki kaçakçılık suçunun düzenlenme maksadına aykırı olacaktır. Zira bu durum VUK 359/b'de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma sureti ile kaçakçılık suçlarının (Kadük) uygulanamaz hale gelmesine ve daha öncede belirtildiği gibi kötü niyetli kişilerin suç işlemelerinin önünün açılmasına yol açacaktır. Bu nedenlerle belgelerdeki şekli unsurlardan bir kısmının kasten veya sehven eksik yazıldığıının tespiti halinde dahi bu belgenin VUK 3/B maddesindeki düzenleme nedeni ile 359/b maddesindeki suç yönünden delil olma vasfına engel olmayacaktır. Bu durum, belgenin 227/3. maddesi gereğince VUK kapsamında 'düzenlenmemiş sayılması' nedeni ile VUK'nun 331. maddesi yollaması ile 351, 352, 353 ve 355. maddelerde belirtilen idari ve mali cezalara da hükmedilmesine neden olabilecektir. Bu nedenle yani VUK 3. maddedeki vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin her türlü delille ispatının mümkün olduğuna ilişkin açık düzenleme karşısında, bu belgelerin yok sayılacağını ve hiç delil

olmayacağını düşünmek, VUK 3/B-2 paragrafdaki ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır’ düzenlemesine aykırı olacaktır. Diğer delillerle suçun işlendiği anlaşılıyor ise artık 359. maddenin başlığı, düzenleniş şekli, amacı ve diğer VUK maddeleri ile bağlantısı ve ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi nazara alınarak suçun subuta erdiğinin kabulü gerekmektedir. Tabii ki suçun subutu için imza ve yazı incelemesi gerektiğinde belge suçun subutu açısından yararlı.....acak delillerin başında gelecektir. Bu durumda belge suçun ve cezanın kişiselleştirilmesinde önemli bir delildir. Ancak yukarıda belirtildiği üzere diğer deliller ile suç subuta eriyor ise buna rağmen belgenin unsurları yönünden denetlenebilmesi için dosyaya celbinin zorunlu olduğunun kabulü halinde bu uygulama 359/b deki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının belgede şekil denetimine indirgenmesine neden olacaktır. VUK 227/3'teki düzenleme yukarıda açıklandığı gibi idari ve mali yani vergi denetimi amaçlıdır. Bu nedenle VUK 227/3'deki düzenleme dolayısı ile 230 v.d. maddeler ve Maliye Bakanlığı tebliğlerindeki belgede bulunması gerekli zorunlu bilgilere ilişkin düzenlemelerin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında olduğu gibi belgenin aldatma kabiliyeti kapsamında değerlendirilemez. Ve VUK 359/b'deki suçun unsuru olarak kabul edilemez. Böyle bir kabul VUK'taki içeriği esas alan sahtecilik kavramı ve düzenlemelerine uygun değildir. Şöyleki vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler veya bunu amaçlayanlar usulünce mükellefiyet tesis ederek yükümlülüklerini şeklen yerine getirmekte, defter belge düzenini kurmak sureti ile de sahte fatura ya da belge ticaretini profesyonelce yapmaktadırlar. VUK 359/b maddesinin konuluş amacı tam da bu gibi kişileri caydırmak içindir. Belgede şekil denetimini zorunlu tutmak bu gibi kişilerin işini ve kanunu dolanmalarını kolaylaştıracaktır. Kanun koyucu tam da bunu önlemek için 359/b-son cümlede sahteciliği açıkça içerik sahteciliği olarak tanımlanmıştır. Buna rağmen belgede şekil denetimi ve belgenin dosyada bulundurulması şartının aranması kanunun düzenleniş biçimine, ve maksadına aykırı uygulama olacaktır.

V-Beşinci olarak; VUK'nun 3. maddesinde vergi hukukunda vergiyi doğrudan olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtildikten sonra, ‘iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.’ şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile VUK 359/b deki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde; Mükellef tarafından idarece yapılan gerçek bir vergisel faaliyetin bulunmadığına ilişkin tespitlere rağmen böyle bir faaliyetin varlığı savunuluyorsa artık bunun ispatı mükellefe aittir. Yani VUK'ta ispat külfeti mükellefe yüklenmiştir. Bu yönü ile de vergi hukuku ceza hukukundan ayrılmaktadır. VUK'nun 230 vd. maddeleri ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğler tam da bu nedenle yani mükellefin vergiyi doğuran olay ve muamelelerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığına ilişkin ispat külfetini standart belgelere bağlayarak mükellefin işini kolaylaştırmak amacı ile getirilmiştir. Mükellef belgelerini usulüne uygun düzenlememiş ise usulsüzlük, özel usulsüzlük vs. şeklindeki idari ve mali cezalara muhatap olacak usulüne uygun düzenlemiş ise bu cezalardan kurtulacaktır. Ayrıca belgelerini 230 vd maddeler ile tebliğlerdeki şekle ve usulüne uygun tutmamış ise 227/3 gereğince bu belgeler düzenlenmemiş sayılacağından artık mükellef idari ve mali denetimden geçemeyecek vergi imkan ve kolaylıkları yönünden bu belgelere dayanamayacaktır. Bu durumda idare her türlü delille (gerektiğinde şekil eksikliği olan belgelerle) 359/b deki sahte belge düzenleme ve kullanma sureti ile kaçakçılık suçunun işlendiğini ortaya koyma hakkına sahiptir. Tabii ki mükellefte ceza davasında her türlü delil (bu arada şekil eksikliği olan belge) ile iddiasını ispat edebilecektir. Bu nedenle artık adli dava soruşturma ve kovuşturması aşamasında belge ve belgede unsur (şekil) denetimi aranmayacaktır. Aksi takdirde mutad idari ve vergi denetimine kolaylık ve denetimlere standart getirmek için yapılmış olan ancak VUK 359/b maddesindeki suçun unsuru olmayan bir düzenlemenin adli soruşturma yönünden idarenin aleyhine

yorumlanması söz konusu olacaktır. Böyle bir yorumunda VUK'nun düzenleniş amacı ile bağdaşmayacağı açıktır. Konuyu özetleyecek olursak;

1) Vergi Usul Kanununun 359/b de düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının düzenleniş şekli, içeriği ve amacının TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarından farklı olduğu, TCK da belgenin düzenleniş biçimi ve (özellikle resmi belgede) bulunması gereken zorunlu unsurların suçun unsuru kabul edildiği halde VUK'ta düzenlenen belgelerin niteliği (özel belge oluşu) suçun işleniş şekli ve VUK 359/b'nin düzenleniş amacı nazara alındığında VUK'da belge ve şekil denetiminin suçun unsuru olmadığı, unsuru haline getirilmesinde 359/b son cümledeki tanım ve VUK'nun 3 maddesinin düzenleniş biçimi ile bağdaşmayacağı, 359/b'deki suçta belgede şekil denetiminin ön şart haline getirilmesinin maddede düzenlenen suçun işlenemez suç haline dönüşmesine neden olacağı, bu nedenle VUK 359/b'deki sahtecilik denetiminin belge şeklinin değil içeriğinin yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliğinin denetimi şeklinde yapılması gerektiği,

2) VUK'nun 359/b maddesi kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında düzenlenmiş olup ceza içeren kanunların başlık ve içeriklerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiği, VUK 359/b de belgelerde şekil denetiminden ziyade içerik denetiminin esas olduğu, VUK 359/b son cümledeki sahtecilik tanımına göre de aldatma kabiliyetinin içerikte aranması gerektiği, içerik sahteciliğinin ise gerek VUK 3. maddesi ve gerekse Ceza Hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince 'her türlü delille' ispat edilebileceği, özellikle ceza hukukundaki delil serbestisi ilkesi nazara alındığında belge (fatura) dışındaki delillerle suç subuta ermiş ise belgenin salt şekil denetiminin yapılması amacı ile dosyaya celbinde bir zorunluluk bulunmadığı, aksi düşüncenin bu suçun belgede şekil denetimine indirgenerek içerik denetiminin yapılamaz ve suçun işlenemez suç hale getirilmesine neden olacağı,

3) VUK'nu gereğince verilmesi, alınması ve tutulması zorunlu fatura ve benzeri belgelerle ilgili VUK 230 vd maddelerde ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerde şekil şartları belirlenerek her belgede bulunması gereken asgari bilginin hüküm altına alınması sureti ile mali sistemde belli bir düzen sağlanmasının amaçlandığı, sağlanan bu mali düzen ile de hazine tarafından gerçekleştirilen vergi denetim ve incelemelerinde etkinliğin artırılarak Devletin vergi kaybının önlenmesinin amaçlandığı, VUK 227/3 deki şekil şartının da yukarıdaki amaçları gerçekleştirmeye dönük olduğu, şekil şartlarına uyulmamasının müeyyidesinin de VUK 331 yollaması ile VUK 351, 352, 353 ve 355 maddelerde belirtilen usulsüzlük, özel usulsüzlük cezası kesilmesi veya vergisel avantajlardan yararlı.....amaması şeklinde idari olarak düzenlendiği, idari ve vergi denetimine kolaylık sağlamak amacıyla getirilen 227/3 deki bu düzenlemenin kaçakçılık suçları adı altında düzenlenen ve adli cezalar içeren 359/b maddesinde uygulanmasının hem 227/3. maddesinin düzenleme yeri ve maksatından koparılmasına hem de bu maddenin düzenleniş amacına aykırı olacağı ayrıca şekle ilişkin bu düzenlemenin 359/b'deki suçun unsuru haline getirilmesi nedeni ile de 359/b de düzenlenen ve her türlü delil ile ispatı mümkün suçun belgede şekil denetimine indirgenerek işlenemez suç haline dönüştürülmesine neden olacağı,

4) VUK 359'da bahsedilen 'vergi kanunları uyarınca düzenlemesi veya tutulması mecburiyeti bulunan' belgelerin, bir kısmı kanunda düzenlenmiş ancak mükerrer 257. maddeyle de Maliye Bakanlığınca tebliğlerle benzer düzenleme yapmak yetkisi verilmiştir. 227/3 deki şekil denetiminin 359/b'ye taşınması halinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle suç ihdas edilmiş olduğundan Yasa koyucunun da suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği tebliğlerle suç ihdas edilemeyeceğini bilmediği düşünülemeyeceğinden kanun koyucunun VUK 227/3. maddedeki şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin VUK 359/b de uygulama yerinin bulunmadığı düşüncesi ile Maliye Bakanlığınca tebliğlerle belgelerde şekil düzenlemesi yapma yetkisini verdiğini kabul de zorunluluk bulunmaktadır. Bu nedenle belgenin ve belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin VUK 359/b deki kaçakçılık suçunun maddi unsuru olarak kabul edilmesinin kanun koyucunun gerçek iradesine

aykırı olacağı, kanunsuz suç ihdas edilmesine neden olacağı bunun da Anayasaya aykırılık oluşturacağı,

5)VUK'nun öngördüğü suçlar bakımından bir çok halde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrıldığı, cezai sorumluluğa ve takip şartlarına ilişkin farklı düzenlemeler getirdiği, bu bağlamda vergi hukukunda ispat külfetinin yer değiştirdiği, iktisadi, ticari ve teknik icablara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde bunun ispatının mükellefe ait olacağı, suç işlediği diğer delillerle ortaya konan mükellefin bunun aksini öncelikle vergi kanunlarına göre usulüne uygun düzenlenmiş belgeleri ile ortaya koyması gerektiği, belgede şekil şartlarına ilişkin düzenlemenin bu amaçla yapıldığı Dairemizin kabulünün Kanun gereği mükellefin sorumluluğunda olan (belge ile) ispat külfetinin vergi kanunundaki düzenlemenin içeriğine ve maksadına aykırı olarak idarenin üzerine yüklenmesine neden olacağı, bu kabulün yukarıda da belirtildiği üzere standart belgeler oluşturarak vergi denetimini kolaylaştırmak için getirilen belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin kanundaki düzenleme yeri ve bağlantısından koparılarak 359/b deki adli suçun unsuru haline getirilmesine ve VUK 359/b'deki suçun şekil denetimine indirgenerek sübutunun zorlaştırılmasına hatta olanaksız hale gelmesine ve suçlunun cezasız kalmasına neden olacağı açıkça anlaşıldığından,

Bu nedenlerle; VUK 359/b'de 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlığı altında düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının, VUK 359/b son cümlesinden açıkça anlaşıldığı üzere içerik sahteciliği olduğu VUK 3 maddesi ve Ceza Hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince (bazı şekli unsurları eksik belgelerde dahil) bu suçların her türlü delille ispatının mümkün olduğu, nitekim bu dosyada sanığın üzerine atılı suçun diğer delillerle sübuta erdiği, Daire çoğunluğunun kabulünün bu suçların sübutunu, suçun delillerinden biri olan özel belge niteliğindeki belgenin fiziki varlığına ve şekil denetimine indirgenmesine neden olduğu, şekil denetiminin bu suçların ön şartı ve unsuru haline getirilmesinin maddede amaçlanan içerik sahteciliğini denetlenemez hale getirdiği, uygulamanın bu şekilde devam etmesi halinde benzeri olaylarla sıklıkla karşılaşılacağı ve vergi kaçakçılığı suçunu işleyerek Devleti dolandıran kişilerin cezasız kalmasına neden olacağı gibi yukarıda açıklandığı üzere açıkça kanuna ve Anayasaya da aykırı olacağı kanaati ile sayın çoğunluğun dosyada belge ele geçmemesi ve şekil denetiminin yapılamaması nedeni ile suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesi ile delil yetersizliğinden sanığın beraatine karar verilmesi gerektiğine dair bozma kararına katılmadığını ve Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi kararının onanması gerektiği" düşüncesiyle, Daire Üyesi A. İ. Öztekin ise;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu 417 maddeden oluşmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3.maddesi; 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır' Vergi Usul Kanunu, vergi idaresi, vergilendirme usulü, vergi mükelleflerinin ödevleri, vergi maliyesi işleyişi ve idari para cezasını kapsamında olan vergi usulsüzlüklerini düzenleyen daha çok idari düzenlemeler içeren karma bir kanundur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun hürriyeti bağlacı ceza sadece 359. maddesinde 'Suçlar ve Cezalar' bölümünde 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlığı altında vergi suç ve cezasını düzenleyen madde vardır.

Vergi Kaçakçılığı Suçunu Benzer Suçlarla Karşılaştırma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinde düzenlenen 'kaçakçılık suçları' ile benzer suçlar arasında farklılıklar vardır. Daha iyi anlamak için vergi kaçakçılığı suçları ile karşılaştırmak zorunludur. Öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 359/b maddesindeki suçun 'maddi konusunun fatura olmadığını' belirtmek gerekir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen suç 'Kaçakçılık Suçu'dur, madde şekli ve fikri sahtecilik ile vergi kaçakçılığını aynı suçta birleştirmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu, 'Bileşik suç' başlıklı 5237 sayılı TCK md. 42 kapsamında değerlendirilebilecek özel bir suçtur. 5237 sayılı Yasanın 204, 207 maddelerinde düzenlenen Sahtecilik Suçunun maddi konusu 'Sahte Belge'dir. 5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddesine göre suçun maddi konusu 'sahte belge' olduğundan belgenin iğfal kabiliyeti olup olmadığını, suçun unsurlarını tespit için belge aslımı yani suçun maddi konusu olan belgenin dosyada bulundurmak gerekir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na benzer yönleri vardır. 5607 Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda gümrük mevzuatına aykırı olarak, suçun maddi konusu 'Mal ve Ürünler' hakkında ihracat veya ithalat yapılırken, gerçek ticari işlem gizlenerek daha yüksek veya daha düşük bedeller gösterilerek bir kısım sanık lehine avantajları hedeflenir. Burada suçun maddi konusu mal veya ürün gibi görünse de yine amaçlanan değişik maddi avantajlarıdır. 5607 sayılı Yasanın kendine özgü soruşturma ve yargılama usulleri vardır.

213 sayılı Yasanın 359. maddesinde düzenlenen Vergi Kaçakçılığı suçunda ise, sanık ... Kanuna göre bulundurması gereken belgeleri hileli birden fazla hareketle, birçok Resmi Kurumlara karşı hileli davranışlarda bulunarak, gerçekte olmayan alış veriş, üretim ve hizmet sektöründe vergi mükellefi gibi belgeler düzenlenmekte ve vergisel sistemi y.....tılmaktadır. Vergi Kaçakçılığı, birden fazla muhasebe hileleri yapılarak kamu güveni ve düzenini y.....tıp vergi giderlerini azaltmak veya kamu düzeni gereği sağlanan bir kısım vergi teşviklerini sağlamak için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre bulundurulması gereken belgeleri gerçekte hiç olmayan ticari işlem ve muamele varmış gibi gösterilerek gerçekleşir. Görüldüğü üzere burada amaçlanan bir kısım vergi avantajlarıdır. Vergi Kaçakçılığının konusu bir belge değildir.

Nitekim Yargıtay Ceza Genel Kurulunun Esas No: 2012/11-1512 Karar No: 2014/366 sayılı Kararında açıkça gösterildiği üzere 'Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.' 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde düzenlenen suç, 5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddelerine benzer bir sahtecilik suçu değildir. Vergi Usul Kanunu suçun ismini de belirleyerek suçu 'kaçakçılık suçu'olarak belirtmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçu bir çok aşaması olan ve bileşik eylemlerle gerçekleşebilen bir suçtur. Bu suç daha çok resmi izinler çerçevesinde şekil şartlarına tam uyan birden çok belgenin içeriğinin gerçeği yansıtılmayarak vergilendirme sistemi y.....tılan ve resmi kurumlar nezdinde usulünce kurulmuş şirketler ile bir çok muhasebe hileleri yapılan karma özel bir suç tipidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki suçta dolandırıcılık yöntemlerine benzer metodlar kull.....arak ve kamu düzenini y.....tma amacını taşır.

5237 sayılı Yasanın 204 ve 207 maddesinde ise, suçun maddi konusu sadece sahte belgedir. Sahteliğin fiziken tespiti sahtecilik suçu için önemlidir. Sahte belgeyi hileli amaçla kullanıp başkaların zararına kendi lehine menfaat temin ettiğinde ayrıca Dolandırıcılık suçundan da ceza verilir .Görüldüğü üzere sahtecilik suçu tek bir işlemle olur ve sahte belge tamamlandığında iğfal kabiliyeti denetimi gereklidir.213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b maddesinin bünyesinde ise birden fazla eylemin birleştiği bağımsız ve özel bir suç tipi vardır. 5237 sayılı Yasadaki bir suçta benzetilmek istenirse dolandırıcılık suçuna daha yakındır. Bu sebeplerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi aşağıda daha ayrıntılı açıklanacağı üzere muhteviyatı itibarı ile sahtecilik bulunan ve ancak kendine has yöntemlerle içerik sahteciliği tespit edilebileceği bir suç tipidir.

213 S.Y. 359. Maddesine Konu ve İlgili Belgeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki dava konusu belgeler sadece 229. maddesindeki fatura değildir. 359. madde belgelerin ne olduğunu 'Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler' olarak madde metninde belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde de belirtildiği üzere 'Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.' 359. maddeye göre sayılan belgelerden biri olarak kabul edebileceğimiz sahte fatura-belge ise; biçim olarak faturada olması gereken bilgileri içermesine rağmen gerçek bir ticari alış verişi veya hizmet ilişkisi olmadığından, faturanın asıl tanımında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde yer alan, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından verilmesi ya da satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermediği durumda vergi usul kanuna göre bir faturadan söz etmek mümkün değildir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin içerisinde belge olarak belirtirken 'fatura' sözü geçmemekte ve belgeden kastın ne olduğunu da 'Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler' olarak açıklamıştır. Bu yasal düzenlemeye göre suçun maddi konusuna 'fatura' denilmesi mümkün değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'a göre, dava konusu olan belgelerden sahte faturalar gerçek bir borç-alacak ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak düzenlenen ya da miktar veya satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmektedir. Bu faturalar şekil ve görünüm itibarıyla Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygundur. Ancak, temelinde herhangi bir hukuki ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak suçlarında esas faili gizlemek, işlenmiş bir vergi kaçakçılığı fiilini ortaya çıkartılmaması amacı ile kull.....maktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faturanın işlevi göz önüne alındığında Fatura; 'satıcı ile müşteri arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispat etmeye yarayan, hukuki niteliği olan belgedir' şeklinde tanımlanmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesine göre dava konusu belgeler; Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler, Başkası adına bastırılıp kull.....an belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir. Türk vergi sisteminde kabul edilen vergilendirmede ilke, vergiyi doğuran olayın esas alınmasıdır. Bu olayın da bir belge ile tevsiki zorunludur. Gerçek olmayan fakat temelinde gerçek bir hukuki ilişki varmışçasına düzenlenen ve yasal şekil şartlarına da haiz olan bu belgelerin kayıtları tevsik etmesi de düşünülemez. Vergiyi doğuran olayı tevsike yarayan belgelerden birisi olan fatura, Türk Ticaret Kanununun 23'ncü maddesinde de belirtildiği üzere, ticareti yapan tarafların gerçek bir satış veya hizmet karşılığında verdiği belgedir.

Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemeye benzer bir düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanun 230. maddesinde faturanın şekil şartları belirtilmiştir. Buna göre gerçek bir faturanın tanımı de Vergi Usul Kanununun 229'ncü maddesinde yapılmıştır. 'Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır' madde hükmüne göre; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelenmektedir. Gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır.

213 S.Y. 227. Maddesinin 359. Maddesi İle İlgisi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, karma bir kanun olduğundan bu kanun kapsamında vergi mükellefinin ve vergi denetim makamlarının işleyiş ve yönetimi ile ilgili düzenlemelerinde yasal çerçevesini belirleyen bir kanundur. Bu kapsamda 227 maddesi 'Vergi Usulsüzlükleri' olarak değerlendirilen

‘İdari Yaptırım’ kapsamında kalan vergi denetlemeleri ve vergi incelemelerinde kull.....an vergi mükellefinin ‘ispat edici kağıtlar’ın neler olduğunu gösteren bir yasal düzenlemedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun İdari yaptırım gereken ‘vergi usulsüzlük’lerinde mükellefin lehine sağlanan ispat edici araçların neler olduğunu düzenleyen 227. maddesi ‘belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır’ hükmü vergi mükellefinin kendi aleyhine yapılan idari denetimlerde kendisini savunma için düzenlenmiş açıklayıcı ve tamamlayıcı bir maddedir.

Vergi mükellefi vergi denetim ve incelemelerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre bulundurması gereken diğer belgelerle, sevk irsaliyesi, nakliye yazıları, araçlara ilişkin belgeler, sipariş formları, banka ödeme dekontları gibi tamamlayıcı belgelerle kendisinin yaptığı vergisel olayların doğruluğunu ispat imkanı getirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227/3 maddesi hakkında işlem yapılan vergi mükellefinin usulsüz işlemin ispatı için vergisel olayın savunmasında kullandığı ispat belgesinin ispata yeterli olması gerektiği ve bu ikinci belgenin, şekil şartlarına uygun olduğu takdirde ispat aracı olabileceğine dair bir yasal düzenlemedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde düzenlenen vergi mükellefi lehine bu ispat edici kağıtlar, hürriyeti bağlayıcı cezaları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, sanık hakkında bu suçtan adli yargı mercilerince yargılanması yapılırken, ancak Ceza Usul Hukukunun ve Ceza Hukukunun genel hükümler; ve diğer delillerle birlikte değerlendirilebilir. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 359 maddesinde düzenlenen ‘kaçakçılık suçu’ özel bir suç tipidir. Soruşturma aşaması ve yargılama aşaması özel olarak düzenlenmiş ‘hürriyeti bağlayıcı cezalar’ kapsamındaki adli yargı mercilerinin yetki ve görev kapsamında vergi kaçakçılığı suçu özel bir suç tipidir ve yargılanması ve delillendirilmesinin özel metodları vardır.

İçtihatlarla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Beyan usulünün uygulandığı vergi sistemimiz de vergi mükelleflerin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatını mükellefe yüklenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 3. te mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir. Mükelleflerce düzenlenen ve kull.....an belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar dayanak olarak kabul edilmeyeceklerdir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu Esas No: 2012/11-1382 Karar No: 2014/124 sayılı kararında ‘Muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge kullanmak’ suçu: ‘Vergiye doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında veya üstünde gösterilerek bir kısım gelirin gizlenmesi veya giderin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır. Muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde; ‘Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle y.....tıcı belgedir’ şeklinde tanımlanmıştır.

Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; 50 adet satılan gömleğin 30 adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ise, satılan mal veya hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde

faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.

Belgede miktarın gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin, gerçeğe aykırı şekilde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta, adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır. (Nuri Ok-Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.314)

Muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgenin, Vergi Usul Kanunu'na uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin, mükellef olması şart değildir.

Muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2. Kitabının 'Vesikalar' başlıklı 3. Kısımında gösterilmiştir. Buna göre söz konusu belgeler şunlardır: fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanun'unun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir.' 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 230. maddesinde şekil şartları belirtilmiş gerçek bir faturadan söz etmek için, öncelikle Vergi Usul Kanununun 229. maddesi hükmüne göre, faturayı, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelemektedir. Gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu anlamında fatura demek için, fatura gerçek bir ticari ilişkiden kaynaklanmalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227 maddesinin, gerçek bir ticari ilişki olmadığı durumda uygulanma olanağı yoktur.

Vergi Usul Yasasına göre kull.....an veya kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen belge içeriğindeki gerçek ticari alış veriş bilgilerini içermemesi halinde, bu belgeler vergi yasaları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359 maddesine göre içeriği sahte olarak olarak düzenlenmiş bir belge olarak kabul edilir. Dolayısı ile 359. maddedeki suçun sübutu için 'suçun maddi konusu fatura' denilemez. Belgenin aslı veya sureti fiziken dosya içeriğinde olsa ve yasanın taşıdığı dış şekil şartlarını taşısa bile belge içeriği gerçeği yansıtmadığı sürece sanık lehine bir ispat aracı olarak değerlendirilemez ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre vergi kaçakçılığı açısından suçun sübut bulduğunu kabul etmek gerekir. Esasen Dairemizin çoğunluk görüşü de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinin uygulanması için fatura veya belgelerin fiziki şekil şartlarının incelenmesini yeterli görmeyerek, belgenin 'içerik incelenmeden' herhangi bir sonuca ulaşmamakta; mütalaa, vergi raporu, BA ve BS formlarını inceleyerek gerçek bir inceleme yapmaktadır. Dairemiz de suçun sübutu için özellikle belge içeriğini inceliyor belge aslını suçun sübutu için yeterli görmüyor. O halde suçun sübutu için etkili olmayan belge aslının veya suretinin aranmasını önemsiz gördüğü halde, belge aslını (faturanın) dosya içinde aranması yönündeki çoğunluk görüşü kendi içinde çelişmektedir. 213 S.Y. Vergi Usul Kanunu 367. Mad. Göre Cezalandırma Usulü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu karma bir kanun olduğundan adli yargı mercilerinin yargılama görev ve yetkisinde olan hürriyeti bağlayıcı suçlar için yargılama yaparken özel soruşturma ve yargılama şartları düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367 mad: 'Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili

rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

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

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.'

A-) Vergi Suçlarında Mütalaa Şartı

Ceza Genel Kurulu Esas No :2012/11-1382 Karar No:2014/124 nolu kararı; 'CMK'nun 158-160 maddelerinde de belirtildiği üzere soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır. Ceza hukukunda 'mütalaa', kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaa, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, 'kovuşturma/yargılama şartı' olarak kabul edilmektedir.

Muhakeme şartları, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için bazı durumlarda aranan şartlardır; bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak bu şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu hale getirmemektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/8 hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilecektir. Ancak aynı maddenin 9. bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu olan mütalaa şartı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkân dâhilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir. Bu düzenlenmenin nedeni madde gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır; 'Hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyet mülhazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve muavinleri ile Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisine haiz memurların tetkik neticelerine bağlı buldukları Defterdarın mütalaa ile birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı belli hileli vergi suçları için, alakalı Defterdarlıktan inceleme

istememesi bu sebep ve mülhaza ile yerinde görülmüştür. Diğer taraftan adalet cihazının tetkikine ve yetkisine tevdi olunan hileli vergi suçları için mali cezaların tatbiki gerekli olduğu da bir fıkra halinde belirtilmiştir.’

Görüldüğü gibi kanun koyucu, genel usullerden ayrılma nedenini ‘vatandaşın mali emniyet mülhazası’ yani mali güvenlik düşüncesine bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi, vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyecektir.’ 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen kaçakçılık suçu özel düzenlenmiş bir suç tipidir ve muhasebe ve vergilendirme bilgisi gerektiren bir ön araştırma zorunluluğu vardır. Bu sebeple mütalaa ve vergi raporu, soruşturmanın başlangıcı için zorunludur. Bu zorunluluk 359/b-son cümlesinde belirtilen belgelerde ne şekilde içerik sahteciliğinin yapıldığının anlaşılması için yapılmış açıklayıcı bir yasal düzenlemedir.

Ceza Genel Kurulu Esas No : 2012/11-1512 Karar No: 2014/366 Sayılı Kararında Sahte fatura kullanmak suçu:

‘Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir.

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

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Y.....tıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya y.....tıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belge ile belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir. (Örneğin; 11. Ceza da (Örneğin;

11. Ceza Dairesinin 04.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291 - 17107 sayılı kararları)

Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi durumunda, bu belgeleri kullanan mükellef failin, sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef failin, alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülmemelidir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.' Yargıtay C.G.K. 2014/366 K. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 2014 tarihli kararında açıkça anlatıldığı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunı madde 359/b maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun 'maddi konusu belge' değildir. Beyan esasının uygulandığı vergi sistemimiz de vergi mükelleflerinin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatı mükellefe yüklenmiştir. (213 sayılı Vergi Usul Kanunı madde.3) Mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından beyan edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununa da sayılan belgelere kanıtlanabilir. Vergi mükelleflerince düzenlenen ve kull.....an belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar dayanak olarak kabul edilmeyeceklerdir. Yukarıda açıkladığımız gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 359/b maddesindeki sahteciliğin ne olduğu 359/b son cümlesinde açıklanmıştır. 'Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.' Görüldüğü üzere vergi usul kanunu içerik sahteciliğinin ne olduğunu açıklamıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mad. 3 de belirtildiği üzere 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder', Yani 'kelamda asıl manayı hakikidir.' Yerinde kull.....an söz anlamı dışında kull.....amaz ve yorumlanamaz.

B-) İçerik Sahteciliğini Araştırma Yöntemleri

Burada beyanda bulunan vergi mükellefinin düzenlenen belgenin gerçek bir ticari ilişkide olup olmadığını anlamak için, nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olup olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz edip etmediği, defter ve belgeleri inceleme elamanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunmadığı, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı, verilen beyannamelere göre tarh edilen ödemeler dengesi, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kull.....mamış faturaların ele geçirilmesi, emtia alış belgelerinin sahte olması, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlenip düzenlenmediği, vb. gibi araştırmalar gündeme gelmektedir. Bu kişiler hakkında ayrıca sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Buna göre gerçek bir durum olup olmadığını Vergi inceleme rapor, mütalaa, mahalli araştırma ve diğer delillerle tespiti mümkündür. Vergi İnceleme Raporları ile tespiti mümkün olan fatura ve belge içerikleri aşağıda sayılan bir kısım usullerle anlaşılabilir,

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

-Bildirilen matrah, matrah farkı, vergi farkı,

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

-Vergi mükellefinin yetkili makamlardan aldığı fatura veya belgeler vergi incelemesinde e-Arşiv sistemine www.efatura.gov.tr adresinden yapılan incelemede vergi nosu, basan matbaanın adı, belge alış tarihi,belge türü,fatura veya belgenin seri no gibi belgenin tüm fiziki ve şekil şartları denetlenebilir.

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

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

-Şirketin veya mükellefin ticari yeterliliğine uygun mu? Fiziki yapısı araç gereç donanımı var mı?
-Bankalardan vergi mükellefinin beyanda bulunulan belgelerle orantılı para giriş çıkışı olmuş mu? Görüldüğü üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. maddesi kaçakçılık suçunda kull.....an belgenin 'içerik' itibarı ile sahte olup olmadığı vergi tekniği içinde genel muhasebe bilgileri, diğer deliller ve metodlarla tespiti mümkündür.

213 Sayılı Yasanın 359 Mad. Uygulama Sorunları

E-Fatura düzenlemesinin vergi mükelleflerinin koşul ve sistemi yasada belirtildiği şekilde 01.09.2013 tarihinden itibaren sisteme kayıtlı taraflar arasında uygulanmaya başlamıştır. E-Faturada fiziki bir fatura arşivi bulunmamakta ve dijital ortamda faturalandırma gerçekleşmektedir. Dairemiz çoğunluk görüşünün kabul edilmesi durumunda, gelişen teknoloji ve vergilendirme sisteminin kabul ettiği e-fatura uygulaması karşısında fiziki kağıda basılı fatura bulunmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinden cezalandırma hiç bir koşulda mümkün olamayacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerin kullanabilecekleri belgelere mükelleflerin ödevleri alt başlığını taşıyan ikinci kitabın 'vesikalar' alt başlıklı üçüncü kısmında ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri) muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar (mukavename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzu), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) olarak yasada sayılmıştır. Bu belgelerin dışında ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Vergi Usul Yasasının mükerrer 257 ile Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu Maliye Bakanlığının vergilendirme idaresi ve yönetimine ait idari birçok görevi belirlemiştir. Bu kapsamda vergilendirme sistemindeki faturanın, belgelerin eni, boyu, ebatına ilişkin değişiklikler, belge rengi, belgeye eklenmesi gerekli bilgiler, düzenleme saati, yeri gibi bir çok şekli düzenleme Maliye Bakanlığı Genelgeleri ile her yıl değiştirilmektedir. Çoğunluk görüşü gibi belgenin şekil şartları vergi kaçakçılığı suçunda etkili kabul edilirse Maliye Bakanlığının genelgelerle suç ihdas etme, suç vasfının kapsamını, unsurlarını belirlemek gibi bir durum ortaya çıkar. Faturayı suçun maddi unsuru kabul edip şekil şartlarını genelgelerde belirtmek Anayasaya ve temel hukuk prensiplerine aykırı bir sonuca götürür. Nitekim belge aslının şekil şartlarına uygunluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227, 230 maddesine göre dairemizce aranmaya başladıktan sonra Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının bir kısım tebliğnamelerinde faturada düzenleme dakikası olmadığından faturanın şekil şartlarını taşımadığı gerekçesi ile bozma talepleri de gelmeye başlamıştır. Maliye Bakanlığının suçun sübutunu doğrudan etkiler haline gelmesi hukuk sistemin en temel ilkelerine aykırıdır.

Hapis ve adli para cezasını gerektiren adli yargı mercilerinin yetki ve görev alanındaki Kaçakçılık suçu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/b maddesinde, söz konusu fatura ve diğer belgelerdeki içerik sahteciliğinin yukarıda açıklandığı birçok yöntemle tespiti mümkündür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227, 230 maddelerinin belge içeriğinin özellikle içerik sahteciliği suçunun sübutu için, belge şekline ilişkin yasanın düzenlemesinin amacını aşarak, özel bir kaçakçılık suçu olan 359/b maddesindeki suçun sübutu için tek ve yeterli yasal dayanak olarak kabul edilmesi ve faturaların dosyaya getirilmesini istenmesi yasayı uygulanamaz hale getirir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 3. maddesi; 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır' 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde düzenlenen yasanın başlığında belirtildiği üzere

‘kaçakçılık suçu’dur, bu suçun Adli mercilerce yargılanma ve usulün ne şekilde olacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Yasanın bu açık düzenlemesi vergi kaçakçılığının cezalandırılması usul ve yöntemini açıkça göstermiş olduğu halde kanunu amacı dışında ilgisi olmayan diğer maddelerle cezalandırılmaz hale getirmek Roma hukukundan bugüne kadar uyguladığımız ‘Benignus leges interpretandae sunt, quo voluntas earum conservetur (Kanunlar amaçlarına uygun olarak yorumlanmalıdır)’ ilkesi ile çelişmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki Kaçakçılık suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunda düzenlenen sahtecilik suçundan tamamen ayrı olarak özel düzenlenmiş ‘vergi kaçakçılığı’ suçudur. Yukarıda ayrıntılı açıkladığımız üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki vergi kaçakçılığı suçu birden çok aşaması olan, çoğu zaman resmî kurumlardan alınmış izinlerle alınmış belgelerle içeriğinin gerçeğini yansıtmayacak şekilde y.....tıcı bilgilerle kamunun aleyhine kendi menfaatlerine yönelik hileli davranışlarla vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen suçun maddi konusu fatura değildir. Yukarıda açıkladığımız üzere Vergi Usul Kanununa göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri sahte olarak düzenleme, kullanma, gizleme, değiştirme suçlarında; sanıklardan ele geçen faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması halinde bu kanuna göre içerik bakımından sahte belge olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda gerçek Fatura taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Buna göre fatura ve diğer belgelerin içerik incelemesi için şekli ve fiziki bir inceleme yeterli değildir. Yukarıda ayrıntılı açıkladığımız birden çok usullerle belge içeriğinin sahte olup olmadığı anlaşılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre suçun gerçekleşmesi için belge aslının veya onaylı suretinin dosya içinde olması veya olmaması suçun gerçekleşmesi veya suçun sübutu için tek başına gerekli ve yeterli delil değildir. Belge aslının veya suretinin aranmasının suçun sübutunu tek başına etkili olmadığı böyle bir durumda belge aslını veya suretini aramak bu belgeleri kaybeden, ibraz etmeyen veya gizleyen şahıslar açısından; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde tanımlanan suçun hiç bir şekilde cezalandırılmaz hale getirir ve bu maddeye göre cezalandırılması gereken sanıkları daha az cezası olan defter ve belgeyi ibraz etmeme suçuna yönlendirme sonucu doğuracaktır.

Bu sebeplerle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde 'sahte fatura düzenleme ve kullanma' suçlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 227. mad. 3. fıkra ile 230 maddelerinde öngörülen 'şekil şartlarını' taşıyıp taşımadıklarının tespitine gerek bulunmadığından, sayın çoğunluğun fatura asıllarının veya onaylı suretlerinin dosya içerisinde bulundurulmasına ve faturaların bulunmadığı ya da 230. maddedeki zorunlu unsurları taşımadığının tespiti halinde sanığın üzerine atılı suçun oluşmayacağına ilişkin bozma yönündeki görüşüne katılmıyorum” düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı ise 13.07.2018 tarih ve 73112 sayı ile; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359-b maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinde suçun oluşup oluşmadığının tespiti açısından suça konu belgelerin VUK 227/3 gereğince VUK 230 ve devamı maddelerde belirtilen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının denetlenmesi yönünden belgenin (faturanın) dosyaya celbinin gerekip gerekmediği, bu kapsamda belge asıllarına ulaşamaması durumunda suçun oluşup oluşmayacağı hususu itirazımızın özünü oluşturmaktadır...

...Vergi Usul Kanunumuzdaki suça baktığımızda;

1.Sahte Belge Kavramı

Sahte belge, devletin belirlediği şekil ve içeriğe aykırı bir biçimde düzenlenen belgelerdir. Vergi Usul Kanununda yer alan ve vergi hesaplamalarına esas olan belgelerde sahtecilik olduğu için, ilgili yasada yer alan tanıma da yer verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu’nun 359.

maddesine göre, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere sahte belge adı verilir.

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi sahte belge olarak adlandırılabilir. Bununla birlikte Yargıtay tarafından verilen bir kararda (Yrg. 11. CD., 13/06/2001 tarih, E.2001/6053, K.2001/6820 sayılı karar.); ‘Belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından, bu faturaların, sahte olarak kabul edilmesi gerekir.’ şeklinde hüküm verilmiştir. Bir başka ifade ile, gerçek bir işlemi yansıtsa bile, farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler, sahte belge olarak nitelendirilmektedir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir işlemin varlığını gösteren belge vardır. Yani gerçek bir belgenin üzerinde silinti, kazıntı gibi sonradan değişiklik yapılması hali değildir. Sahte belge gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir. Faturada gösterilen mükellef adresinin, vergi dairesi ismi ve vergi hesap numarasının, basım yapan matbaanın sahte olduğu, ticaret sicilinde böyle bir firma bulunmadığı saptanacak olursa da sahtecilik söz konusudur.

Sahte belgede yer alan hususlar tamamen gerçek dışıdır. Örneğin, bir işletme, gerçekte almadığı bir mal ve/veya hizmet için fatura sağlayıp, bu faturayı kayıtlarına alabilmektedir. Üzerindeki imzalar ve miktarlar sahte olan her türlü belgeler ve makbuzlar, geçmiş yıllarla ilgili olduğu halde cari yıl işlemleri için kull.....mak istenen belgeler sahte vesikalara örnektir.

Gerçek bir işlem ve durum olmadığı halde gerçekmiş gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Yine belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya başkası adına bastırılıp kull.....an belgeler de sahte belgedir. Bununla birlikte, maliyetlerin veya giderlerin belgesiz olarak kaydedilmesinde, kaydedilen tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınması mümkündür. Çünkü bu vergiler açısından belge ikinci planda, ekonomik ve maddi gerçeklik ön plandadır. Burada önemli olan, belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekle (emsallerle) uyumlu olduğunun kanıtlanmasıdır. Örneğin bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi vb. maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay kararlarında da, belgesiz bu harcamanın gider veya maliyet olarak nazara alınması yerindedir.

Sahte belge tanımına kanunda olduğu gibi sadece olayın gerçek olup olmadığı yönünden bakıldığında uygulamada bir takım sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Sahte belge kavramı, olayın gerçek olup olmadığı yönünden değil, belgenin niteliği yönünden de incelenmelidir. Yani, sahte belge tanımı, belgelerin şekil şartlarına ve kamu otoritesince belirlenmiş kurallara aykırılığı yönünü de kapsamalıdır. Özellikle anlaşmalı matbaada bastırılmamış bir belgenin diğer kullananlar tarafından anlaşılması mümkün olmayabilir. Ya da yetkili bir matbaada bastırılmış olan bir belgenin mükerrer olarak numaralandırılması halinde bunun da kullananlar tarafından anlaşılması kolayca anlaşılabilir bir durum değildir. Kısaca, sahte belgenin bilerek kull.....dığının kabul edilebilmesi için, ya sahteliğin açıkça anlaşılır olması ya da belgenin tarafları arasında bir çıkar birliğinin bulunduğu ispat edilmesi gereklidir. Görüldüğü üzere, sahtecilik, mükellefin yönetmeliklere uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde içerikte sahtecilik söz konusu iken, ikinci halde içerik önemli olmamakta, içerik gerçek bile olsa belge sahte nitelik taşımaktadır. Vergi borçlarının, vergilendirmeye ilişkin belgelerde ve kayıtlarda sahtecilik yapmak suretiyle ödenmemesi durumu bir çok yabancı literatürde de belirtilmiştir. Sahte kayıt ve sahtecilikte, sahte belgeyi düzenleme ve bilerek kullanma suçları olarak iki ayrı suç oluşmaktadır. Sahtecilik suçu, sahte belgenin gerçekmiş gibi kabul edilmesini sağlamak ve devletin veya diğer

kişilerin zarara uğraması niyetiyle kişileri kandırmak olarak da tanımlanabilmektedir. Belgenin içeriğinin sahte olmasının yanı sıra, kendisinin de Tamamen sahte olması, yani gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması durumu söz konusu olabilmektedir. Bu durum sahte kayıt yapma suçuna göre daha ağır bir suç olarak kabul edilmektedir.

2. Y.....tıcı Belge Kavramı

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelere içeriği itibarıyla y.....tıcı belge denmektedir. Yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belge y.....tıcı bir belgedir. Örneğin gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarı veya fiyatının aslından farklı bir şekilde gösterilmesi hali, faturanın kapsamı itibarıyla y.....tıcı bir belge niteliği almasını sağlar. Bir diğer deyişle, y.....tıcı belge, alınması ya da verilmesi gerekli bir belgenin içerik ve biçiminin gerçek hukuki durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir. Bir diğer tanımlamada ise, y.....tıcı belge, tahril olmamış evrak, içeriğinde doğru olmayan isimler, yer, zaman, olay kaydedilerek gerçekleştirilen belge olarak tanımlanmıştır. İşlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belgelerin y.....tıcı belge olduğu görüşü yaygındır.

Sahte belgede herhangi bir mal ve hizmet ifası olmadığı halde, içeriği itibarıyla y.....tıcı belgede mal ve hizmet teslimi kısmen de olsa bulunmaktadır. Mal veya hizmetin değerinin gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilmesi, alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrif edilmiş belgeler de y.....tıcı belge olarak değerlendirilmektedir. Fatura sahte olmamakla beraber komisyonculuk yapan mükellefin mal satışı olarak fatura düzenlenmesi halinde gerçek mal hareketine dayanmadığı için bu belge, muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge niteliği kazanır. Başkaları adına bastırılan belgelerin kull.....ması da y.....tıcı belge niteliği taşımaktadır.

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan belgelerin üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde y.....tıcı belgeden söz edilebilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre sahte belge ve y.....tıcı belgenin temel ortak yanı her iki belgenin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık; sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmemesi halinin bulunması, y.....tıcı belgede ise fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır.

3- TCK Açısından Sahte Belge - Y.....tıcı Belge Ayrımı

VUK'nda yer alan sahte belge ve y.....tıcı belge tanımları Ceza Kanunu yönünden ele alındığında bir takım farklılıklar içermektedir. Türk Ceza Kanununda (TCK) sahtekarlık suçlarının konusunu oluşturan belgelere sahtecilik 'resmi belgede sahtecilik' ve 'özel belgede sahtecilik' ayrımı yapılarak işlenmektedir. VUK'nda yer alan belgeler özel belge niteliği taşıdığından karşılaştırma yapılırken TCK'nun benzer hükümlerinin dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Türk Ceza Kanununun 207. maddesi, 'Özel belgede sahtecilik' başlığını taşımakta olup, bu hükme göre, bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır. Buna göre, belgenin düzenlenmesi yanında önemli olan belgenin kull.....ması olmakta ve suçun unsuru sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda ise böyle bir ayırım yapılmamış, sadece sahte veya y.....tıcı belge düzenlenmesi kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi kanunları açısından sahte belge düzenleme ve kullanma fiili vergi ziyayı olup olmadığına ve bilerek kull.....ıp kull.....madığına bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı suçlar kapsamında değerlendirilmektedir.

Sahte ve Y.....tıcı Belge Düzenlenmesi ve Kull.....ması Nedeniyle Uygulanacak Cezalar ve Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar

İçeriği itibarıyla y.....tıcı belge ve sahte belge kavramı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmesi, kull.....ması ve alınması ve/veya verilmesi zorunlu olan belgeleri kapsamaktadır. Yani, vergilerle ilgili olarak düzenlenen matrahın belirlenmesine ilişkin bulunan belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenmesi, kull.....ması, alınması ve/veya verilmesi zorunlu olmayan belgelerin sahte veya y.....tıcı belge olması halinde yasanın 359. maddesi gereğince cezalandırma işlemi yapılması mümkün değildir. Uygulamada, bu tür belgeleri düzenleyen ve kullananlar karşılıklı olarak kazanç sağlamaktadır. Burada belgeyi satan şahıs ya da paravan olarak kurulmuş şirketler, sahte fatura ve sevk irsaliyesi düzenleyip, belli bir komisyon karşılığında kayıt dışı faaliyetini kayıt altındaymış gibi göstermek isteyen şahıs ya da kurumlara satmaktadır. Böylece, komisyon geliri elde etmiş olmaktadır. Vergi idaresi, sahte ve y.....tıcı belgeleri kullananlar hakkında kayba uğratan kadar vergi, ceza, gecikme zammı gibi parasal cezalar (gelir ya da kurumlar vergileri ile KDV yönünden tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmakta) yanında, ayrıca hapis cezasını gerektiren suçlardan olması nedeniyle Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda da bulunmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge kullanımı 359.maddede kaçakçılık fiilleri arasında sayıldığından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belge kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda, ziyaa uğratan verginin üç katı tutarında parasal vergi cezası uygulanır. Ayrıca, vergi aslının, vergi aslına uygulanacak gecikme faizinin de (yürürlükteki yasal faiz oranı dikkate alınarak) tahsil edilmesi gerekmektedir.

Sahte veya y.....tıcı belge kullanmaksızın (VUK'nun 359. maddesine girmeyen fiillerle) vergi kaybına yol açanlara uygulanacak ceza, kayba uğratan verginin bir katı tutarında idari para cezasıdır. Üstelik para cezasına karşı, indirim gibi çeşitli yollara müracaat etme olanağı da vardır. Buna karşılık, sahte veya y.....tıcı belgeleri kullanarak vergi kaybına yol açılması durumunda, kayba uğratan vergi tutarının üç katı idari para cezası uygulanmaktadır. Bu tür belgeleri kullananlar için ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Bu ceza, asliye ceza mahkemesinde sanık sıfatı ile yargılanmayı gerektirmektedir. Bu yargılanma ticari yaşamda, sonuç beraat dahi olsa, ticari itibarın kaybı anlamına gelmektedir.

Sahte belge ve y.....tıcı belge düzenleme ve kullanma fiili vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirildiğinden ortaya çıkan suç ve cezadan kaynaklanan uyuşmazlıkların vergi idaresince çözüm olanakları da ortadan kalkmakta, uzlaşma, cezada indirim gibi hükümlerden faydal.....amamaktadır. Ayrıca bu tür belgelerin kullanımı, KDV sorumluluğu doğururken, KDV indiriminin reddedilmesine de neden olmaktadır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, bu tür suçlar için 3-5 yıl süre ile hapis cezası verilirken, y.....tıcı belge düzenlenmesi ve kullanımı fiilleri için altı aydan üç yıla kadar hapis; sahte belge düzenlenmesi ve kull.....ması fiilleri için ise, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezaları öngörülmüştür. Ancak, daha sonra 23.01.2008 tarihinden itibaren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Kapsamında yürürlüğe giren yasa çerçevesinde hapis cezalarındaki alt sınır altı aydan bir yıla yükseltilmiştir. Böylece, daha önce y.....tıcı belge düzenleyen ve kullananlara verilen hapis cezaları, cezanın bir yılın altında olması nedeni ile paraya çevrilebilirken, yeni yasa değişikliği ile bu tür belgeleri kullanan ve düzenleyenlere verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi olanağı ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile bilerek ibaresi madde metninden çıkartıldığından, bilerek ya da bilmeyerek bu tür belgeleri kullanan herkesin hapis cezası ile yargılanmaları söz konusu olmuştur. Uygulamada ortaya çıkan bu karışıklıkların önlenmesi açısından, bu tür belgelerin bilerek kull.....ıp kull.....madığı hususunun vergi inceleme elemanlarınca iyice araştırılarak somut bir biçimde kanıtlanabilir maddi delillerle ispat edilmesi

gerektiği hususu 306 sayılı VUK Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, bilerek kelimesinin yasa metninden çıkartılması sonucunda bu konuda inceleme elemanlarının tespit ve takdir yetkisi bulunmadığı, kayıtlarda sağıksız belge gördüklerinde bunun savcılığa intikalini yapmak zorunda oldukları, suçun tüm unsurlarının mevcut olup olmadığı hususunun mahkemece tespit edilmesi gerektiği yönünde düşünüldüğü görülmektedir. Böylece bir çok mükellefe ait inceleme raporları, mahkemelere sevk edilmiştir. Mahkemelerde, hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları kısa zamanda karara bağlanamaz duruma gelmiştir.

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

Bu genel açıklamalardan sonra somut olaya bakıldığında; Kızılbey Vergi Dairesi mükellefi olan sanığın elektrik malzemeleri toptan ticareti faaliyetinde bulunduğu, 2010 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda sahte fatura düzenlemeleri nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu düzenlendiği tespit edilen....Grup İnş. Tic. Limited Şirketi,..... İnş. Taah. Tic. ve San. A.Ş., Plastik Pvc Pen. Sis. İnş. Malz. Paz. San. Tic. Ltd Şti., TR-Acay İnş. Otom. Gıd. İle Elek. Tu. Tek. Taah. San. Tic. Ltd Şti,..... Grup Yapı. Malz. İnş. Elek. Pro. Kim. Mad. San. ve Tic. Ltd. Şti, MC İnş. Müşavir Gıda Tic. Ltd. Şti,.....İnşaat Elektrik Elektronik Ltd Şti,..... Grup Reklam Organizasyon Medikal İnşaat Elektrik Petrol Nakliyat San. Tic. Ltd Şti, İnşaat Elektrik Pet. Ürün Çelik Mak. Turz. Taş San. Tic. Ltd Şti.,,, inş. Taah. Elekt. Tem. Medikal Metal San. Tic. Ltd. Şti, Yapı Malz. Mühend. San. Tic. Ltd. Şti tarafından düzenlenen toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda ise komisyon geliri karşılığı sahte fatura düzenlemeyi mutad meslek haline getirdikleri tespit edilen,, ve tarafından düzenlenen toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı kullandığı, faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılmıştır.

Dosyada bulunan vergi tekniği raporlarının incelenmesi neticesinde; sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlerin yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamadıkları, ticari faaliyetlerine rastlanmadığı, mal stoklarının bulunmadığı, depo, işçi, şube ve taşıtlarının bulunmadığı, beyan edilen KDV matrahları ile görülen hasılatı elde edebilecek hacimde ticari bir organizasyon yapısı olmamasına rağmen yüksek tutarlarda fatura düzenledikleri, yüksek tutarlarda ciroları bulunduğu halde faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan vergilerin çok cüz-i tutarlarda olmasına rağmen ya hiç ödenmediği ya da çok az miktarda ödendiği, gerçek bir mal ve hizmet üretimi veya alım-satımı yapmadıkları, komisyon karşılığı sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kuruldukları ve bu amaçla faaliyette buldukları şeklindeki tespitler ve sanığın faturalarda gösterilen malları aldığına ilişkin sevk ve taşıma irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgesi, faturaların bedellerinin ödendiğini gösterir ticari teamüle uygun bir belge ibraz edemediği anlaşılmıştır. Sanığın kullandığı sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; suça konu faturaların 2010 ve 2011 takvim yıllarında kull.....dığı BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabittir.

Faturanın kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi yeterli olup; fatura aslının ya da bir örneğinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu yoktur. Yasa koyucunun kullanma sırasında beyannameye eklenmesini zorunlu kılmadığı bir faturayı daha sonra kanuni şekle uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti bakımından aramanın sahte fatura düzenlemek ya da sahte fatura kullanmak suçlarını cezalandırılmayacak suçlar haline getireceğinde kuşku yoktur. Yüksek Yargıtay 11. Ceza Dairesinin sonradan (Mayıs 2016 tarihinden) itibaren değişen görüşü uyarınca sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suça konu faturalardan denetime olanak verecek sayıda dosyada bulundurulmasının zorunlu olduğunun kabulü halinde; suçun sübutu konusundaki inisiyatif sanıklara bırakılmış olur ki bu şekildeki Yargıtay uygulamasının istikrar kazanması durumunda, bu hususta bilinçlenen sanıklarınan suçlardan mahkûmiyetlerine karar verilmesi mümkün olamayacaktır. Zira: 213 sayılı VUK.nun 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin 5 yıl süre ile muhafaza mecburiyeti olup; bu sürenin geçmesi durumunda faturaların ibraz edilmemesinin herhangi bir müeyyidesinin bulunmaması,an sürenin geçmemiş olması durumunda ise; belgeleri gizlemek suçundan verilecek daha az cezaya razı olan sanıkların sahte faturaları ibraz etmeyerek daha ağır cezayı gerektiren sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından ceza almamaları mümkün olacaktır. Çünkü; sahte faturayı düzenleyen ibraz ederse düzenlemek suçundan, kullanan ibraz ederse kullanmak suçundan mahkum olacaktır. İbraz etmedikleri takdirde ise cezalandırılmaları mümkün olamayacaktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle her ne kadar suça konu sahte faturalar ele geçirilememiş ise de; 2010 takvim yılında toplam 1.681.680-TL tutarında 104 adet ve 2011 takvim yılında toplam 420.202-TL tutarında 20 adet sahte faturayı gerçek bir alım satım karşılığı olmaksızın alıp bilerek kullanmak suretiyle faturalarda yer alan tutarları KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığının BA-BS raporları ve KDV beyannameleri ile sabit olduğunun anlaşılması karşısında; sanığın,an her iki yılda sahte fatura kullanmak suçlarından mahkûmiyetine karar veren Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesinin 03.10.2017 gün ve 2017/796 Esas, 2017/1184 Karar sayılı ilamının onanmasına karar verilmesi gerektiği” görüşüyle itiraz kanun yoluna başvurmuştur. CMK'nın 308. maddesi uyarınca inceleme yapan Yargıtay 11. Ceza Dairesince 18.07.2018 tarih, 4812-6600 sayı ve oy çokluğuyla itiraz nedeninin yerinde görülmediğinden bahisle Yargıtay Birinci Başkanlığına gönderilen dosya, Ceza Genel Kurulunca değerlendirilmiş ve açıklanan gerekçelerle karara bağlanmıştır.

TÜRK MİLLETİ ADINA CEZA GENEL KURULU KARARI

İtirazın kapsamına göre inceleme, sanık hakkında 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından kurulan mahkûmiyet hükümleri ile sınırlı olarak yapılmıştır. Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesinin 03.10.2017 tarihli ve 796-1184 sayılı hükümlerine yönelik sanık müdafisinin temyizi üzerine, Özel Dairece hukuki olguların değerlendirilmesi kapsamında, somut olayda, CMK'nın 230. maddesi uyarınca delillerin tartışılması ve irdelenmesinin sübuta etkisi bakımından maddi olguların değerlendirilmesi de söz konusu olduğundan, Özel Dairenin temyiz incelemesi sırasında esasa ilişkin inceleme yapmasının usul ve Kanun'a uygun olduğu kabul edilmiştir.

Özel Daire çoğunluğu ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı arasında oluşan ve Ceza Genel Kurulunca çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar;

1- Sanığa atılı 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde

olmasının zorunlu olup olmadığının, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağını,

2- Sahte olduğu ileri sürülen belgeler elde bulundurulmadan sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulamayacağını kabulü hâlinde; yalnızca 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğinin,

Belirlenmesine ilişkindir.

İncelenen dosya kapsamından;

Sanığın, 01.04.2009 tarihinden itibaren Doğanbey Mahallesi Sanayi Caddesi Güreşçiler Sokak 11/61 Altındağ/Ankara adresinde bulunan iş yerinde elektrik malzemeleri toptan ticareti işiyle iştigal ettiği, 08.10.2015 tarihli vergi inceleme ve 09.10.2015 tarihli vergi suçu raporlarında özetle; sanığın 2010 takvim yılında KDV dahil 1.681.680,54 TL tutarında düzenlenmiş 104 ve 2011 takvim yılında KDV dahil 420.202,72 TL tutarında 20 adet sahte faturayı ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaptığı, kullandığı faturaları düzenleyen şirket veya ticari işletmelerin sahte fatura düzenlemeyi mutlak meslek hâline getirdikleri,an yıllara ilişkin sanığın verdiği beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı bilgilerine yer verildiği, 10.12.2015 tarihli bilirkişi raporunda özetle; sanığın 2010 ve 2011 takvim yıllarında gerçek bir mal veya hizmet alımı olmaksızın, sahte fatura kullanarak vergi ziyana sebebiyet verdiğinin belirtildiği, 24.10.2016 tarihli bilirkişi raporunda ise özetle; sanığın kullandığı faturaları düzenleyenlere ait vergi tekniği raporlarının dava dosyasında yer almadığı, ancak sanığın, sonradan sahte fatura düzenledikleri tespit edilen vergi mükelleflerinin sahte belge düzenleyicisi olduklarını bilmesinin fiilen imkansız olduğu, bu sebeple faturaları bilerek kullanmadığı görüş ve kanaatiyle takdirin mahkemeye ait olduğunun bildirildiği,

Yerel Mahkemece 24.10.2016 tarihli bilirkişi raporu esas alınarak sanık hakkında kurulan beraat hükümlerinin, katılan vekilince istinaf edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince, davanın yeniden görülmesine karar verildikten sonra, 2010 takvim yılında sanığın kullandığı sahte faturaları düzenleyen 13 şirket veya ticari işletmeden 6 tanesinin, 2011 takvim yılında ise kullandığı sahte faturaları düzenleyen tüm şirket ve ticari işletmelerin vergi tekniği raporları dosyaya getirilerek yapılan inceleme sonucunda, Yerel Mahkemenin sanık hakkında kurduğu beraat hükümlerinin kaldırılmasına, sanığın, katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaparak kullandığı faturalara ulaşılamamasına rağmen, dosyada mevcut diğer deliller değerlendirilerek sahte fatura kullanma suçundan iki kez mahkûmiyetine karar verildiği, Anlaşılmıştır.

Sanık aşamalarda; 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanmadığını,an yıllara ilişkin düzenlenen faturaların gerçek alışverişler karşılığında tanzim edildiğini, kullandığı faturaların elinde bulunmadığını savunmuştur. Uyuşmazlık konularının ayrı ayrı ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Sanığa atılı 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarının yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi bakımından, sahte olduğu ileri sürülen belgelerin, elde olmasının zorunlu olup olmadığı, bu belgelere ulaşılamadığı durumlarda başka delillerle mahkûmiyet hükmü kurulup kurulamayacağı;

Uyuşmazlığın isabetli bir hukuki çözüme kavuşturulabilmesi bakımından, öncelikle genel olarak vergi cezalarının çeşitleri ve nitelikleri üzerinde durulması gerekmektedir. Vergi cezaları 213 sayılı Kanun'un dördüncü kitap, ikinci kısmında üç bölüm hâlinde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki aynı Kanun'un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezasıdır. İkinci ceza türü ise

usulsüzlük olarak belirtilmiş olup usulsüzlüğün tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde; "Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir." şeklinde yapılmıştır. Usulsüzlük cezası da kendi içerisinde özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. 213 sayılı Kanun'da yer alan son ceza türü ise; belirtilen kısmın üçüncü bölümünde "Suçlar ve Cezaları" ana başlığı altında "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" alt başlığıyla 359. maddede düzenlenen kaçakçılık cezalarıdır. Belirtilen cezalardan, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları Kanun'un 331. maddesinden anlaşılacağı üzere, idare tarafından tespiti yapılan idari nitelikteki vergi cezaları iken, kaçakçılık suç ve cezaları, 213 sayılı Kanun'da düzenlenmekle birlikte ceza hukuku kapsamına giren, hürriyeti bağlayıcı cezalar içeren ve yargılamasının adli makamlarca yapılarak sonuca bağlanması zorunlu olan cezalardır.

Bu noktada konumuzla ilgisi bakımından 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen sahte fatura kullanma suçunun açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin sahte belge düzenleme ve kull.....masını düzenleyen b fıkrası; "...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." şeklinde düzenlenmiştir.

Maddeyle haksız kazanç sağlamak ve/veya vergi kaçırmak (az vergi ödemek - hiç vergi ödememek) için işlenen fiillerden birisinin de sahte belge düzenlemek veya kullanmak olduğu açıkça belirtilmiştir. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.

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

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

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

Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla y.....tıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Y.....tıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve

durum veya y.....tıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur.

Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.

Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi hâlinde bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülemezdir.

Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir.

Konu ile ilgili Yargıtay Özel Daire kararlarında sahte belgenin kull.....mış sayılabilmesi için beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerektiği kabul edilmektedir ki, doğrusu da budur. Kull.....an sahte belge, önceden temin edilebileceği gibi sonradan da temin edilebilir veya kullanan mükellef tarafından da düzenlenebilir. Olmayan bir faturanın vergi dairesine verilen beyannamede kull.....ma olasılığı vardır. Beyannameye belgenin kendisi ya da bir örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunmadığından, vergi dairesi bu yönüyle ön denetim yapma imkânına sahip değildir. (Nuri Ok, Ahmet Gündel, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin, Ankara, 2002, s.225) Bu aşamada kavram benzerliğinden kaynaklanabilecek yanlış değerlendirmeleri bertaraf edebilmek için kısaca TCK'da düzenlenen sahte belge düzenlemek, kullanmak suçları ile VUK'da düzenlenen sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının kanunda düzenlendikleri yer, düzenleniş biçimleri, unsurları ve amaçları yönünden karşılaştırılmasında fayda bulunmaktadır. Belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nun 204 ile 212. maddeleri arasında "topluma karşı suçlar" başlığını taşıyan 3. kısmının "kamu güvenine" karşı suçlar adlı 4. bölümde düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile korunan hukuki değer madde başlığı ve çeşitli Yargıtay kararlarında "kamu güveni" olarak belirtilmiştir. (CGK 06.03.2007 tarih 276/55 E-K)

Kamu güveni; topluma ilişkin hukuksal varlık ya da yarardır. Toplumsal yaşamın barış içinde olağan akışını devam ettirmesi için bu güvenin devamı ve korunması zorunludur. Bunun içinde toplumsal yaşamda kull.....an resmî ve özel belgelerin doğruluğu devletin güvencesi altına alınmıştır. Türk Ceza Kanununda da, kamuda kull.....an belgelerin sahteleştirilmesi eylemlerinin kamu güvenini sarstığı kabul edilerek suç sayılıp yaptırıma bağlanmıştır.

TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında belgedeki şekli aldatma yeteneği suçun unsuru kabul edilmiştir. Ancak aldatıcılık yeteneği belgeden objektif olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, belgenin kaba bir şekilde yapılması sahte olduğunun açıkça belli olması ve çoğu kişi tarafından ilk bakışta açıkça anlaşılması gibi hâllerde aldatma yeteneği bulunmadığından belgede sahtecilik suçu oluşmayacaktır. Öğreti ve Yargıtay uygulamalarında TCK'da düzenlenen sahtecilik suçlarında aldatma yeteneği suçun unsuru olarak kabul edilmektedir.

VUK'daki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı, düzenleyen için komisyon almak sureti ile haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısı ile vergiyi az ödemek veya hiç ödememek olduğu için gerçeğe aykırılık olgusu bir araçtır. VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasındaki Vergi Kaçakçılığı düzenlemesindeki amaç vergi kaybının önüne geçmek olduğu için belgenin şeklininan fıkra kapsamında önemi bulunmamaktadır. Bu durum VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasının son cümlesindeki ifade ile aynı Kanun'un 3. maddesinin (A) ve (B) bendindeki düzenlemelerden anlaşılmalıdır. Şöyle ki; VUK 359/b-son cümlede "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir"

denilmektedir. VUK'nın 3. maddesinde ise "vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatının yemin hariç her türlü delille yapılabileceği" belirtilmektedir. VUK'nın 3. maddesinin (B) bendindeki bu düzenleme nedeni ile vergiyi doğuran olayın her türlü delille ispatı mümkün olduğuna göre vergi kaçacağını önlemeyi amaçlayan VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasındaki sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçunda şekli unsurları eksik fatura ve diğer belgeler de dahil her türlü delilin suçun sübutunda ispat aracı olarak kull.....abileceği açıktır. Bu durumda diğer delillerle suç sübuta ermiş ise, şekil denetimi yönünden belgenin getirtilerek incelenmesinin önemi kalmamaktadır. Çünkü bu maddedeki suçun konusu vergiye konu faaliyettir. Yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığıdır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki bir takım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır. TCK'nın ve VUK'nın sahtecilikle ilgili düzenlemeleri başlık ve içerik olarak karşılaştırıldığında da düzenlemelerin nedeni ve amaçlarındaki farklılık açıkça görülmektedir. TCK'daki sahtecilikle ilgili madde başlıklarında resmî ve özel belgede sahtecilik ifadeleri kull.....dığı hâlde, VUK'da "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığı kull.....mıştır. Yine TCK'da sahte belgenin ne olduğu konusunda bir düzenleme yapılmayarak her olayın ve belgenin özelliğine göre yetkili mercinin değerlendirmesine bırakıldığı hâlde VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir." denilerek sahte belgenin tanımı yapılmış olup aldatıcılık özelliği buna göre kıymetlendirilmelidir.

Bu farklılıklardan da anlaşıldığı üzere Vergi Usul Kanunu öngördüğü suçlar bakımından birçok hâlde ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrılarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları genellikle vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenen objektif sorumluluğa dayalı bir anlamda mahsus suçlar olduğu için VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenlemek veya kullanmak sureti ile kaçakçılık suçlarında VUK'nın 230 ve devamı maddelerine yollama yapan aynı Kanun'un 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme gerekçe gösterilerek belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin (şekli unsurlarının) suçun unsuru olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak da VUK'daki aldatma kabiliyetinin TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları gibi şekli yönden de değerlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından kanun koyucunun amaçlamadığı y.....gılı uygulamalara ve sonuçlara yol açabileceği gözetilmelidir.

Bu nedenlerle VUK'nın 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna cezai müeyyide getiren sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ve kavramları ile TCK'daki sahtecilik suçları ve kavramlarının birbir eşleştirilmesinin, aynı anlamların yüklenmesinin şekil şartları ve aldatma yeteneği yönünden aynı denetime tabi tutulmasının doğru olmayacağı kabul edilmelidir. Sahtecilikle ilgili bu açıklamalardan sonra uyumsuzluğun sağlıklı bir biçimde çözümlenebilmesi için VUK'da düzenlenen belgelerden olan ve konuyla ilgili bulunan faturanın Kanun'da yer alan tanımı ve şekli konuları da incelenmelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Faturanın Tarifi" başlıklı 229. maddesi; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.", Aynı Kanun'un "Faturanın Şekli" başlığı altındaki 230. maddesi ise; "Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu Madde hükmü ile 231 inci Madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşınması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)” biçiminde düzenlenmiştir.

Belirtilen maddelerle faturanın tanımı yapılmış ve faturada bulunması gereken asgari bilgiler belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe girmiş ve daha önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu da yürürlükten kaldırmıştır. Ancak 213 sayılı Kanun toplam 417 madde hâlinde hazırlanırken 254 maddesi eski Kanun’dan aynen alınmış olup bu maddelere ilişkin gerekçeler yeniden kaleme alınmadığı içinan maddelerin gerekçeleri yönünden 5432 sayılı Kanun’a bakılması gerekmektedir. Fatura ve şekline ilişkin yasal düzenlenmeler de eski Kanun’dan aynen alınan maddeler arasında olup 5432 sayılı Kanun’un bu düzenlemelere yönelik gerekçesinde; “...Vesaik içinde hiç şüphesiz en ehemmiyetlisi ‘fatura’dır. Ticari muamelelerin temelini teşkil eden ve bu muameleleri birbirine bağlayan bu esas vesika Usul Kanunu ile umumi bir disipline tâbi tutulmuştur. Bu suretle, yalnız vergi tatbikatının bir icabı yerine getirilmekle kalınmamakta aynı zamanda ticari muamelelerin düzeni ve karşılıklı bağlılığı da sağlanmaktadır...” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

Bu gerekçeye göre, düzenlenen faturaların şekil şartına bağlanmasındaki amacın, vergi uygulamaları gereği olmasının yanı sıra, ticari hayatta oluşacak karışıklıkların önüne geçmek, düzen ve karşılıklı ticari faaliyetlerin devamlılığını sağlamak olduğu açıktır.

Gelinen bu noktada, 10.12.1988 tarihli ve 20015 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesine eklenen üçüncü fıkrasının da irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vesikalar” kısmının, “Kayıtların Tevsiki” bölümünün “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227. maddesinin üçüncü fıkrası;

“Bu Kanuna göre kull.....an veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye day.....arak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” şeklinde düzenlenmiş olup eklenen fıkranın gerekçesinde ise;

“Mükellefler tarafından kull.....makta olan belgelerde bulunması gereken bilgiler, Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde vean Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetkiye day.....arak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan düzenlemelerde yer almaktadır. Uygulamada düzenlenen belgelerde gerek Kanunun gerekse Maliye ve Gümrük Bakanlığının öngördüğü bilgilerin bulunmaması halinde, bu belgelerin geçerli olup olmadığı konusunda tereddütler hâsıl olmuştur. Söz konusu tereddütlerin giderilmesi amacıyla 227 nci maddeye eklenen bu fıkra ile belgelerde öngörülen bilgilerin eksik olması halinde, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Eklenen bu fıkra ile Vergi Usul Kanununa göre veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye day.....arak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin sağlıklı düzenlenmesi amaçlanmıştır.” biçimindeki açıklamalara yer verilmiştir.

Madde gerekçesinde, yasal olarak veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerde, öngörülen bilgilerin eksik olması hâlinde, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağına işaret edilerekan belgelerin sağlıklı düzenlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca hazırlanan 3505 sayılı Kanun tasarısının VUK'un 227. maddesinin 3. fıkrasının eklenmesine dair 3. maddesinin görüşüldüğü sırada, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 23.11.1988 tarihli 29'uncu Birleşiminde söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili.....'in "Bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiç düzenlenmemiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veyahut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve seçik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa, o belgenin tevsik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." şeklindeki ve aynı birleşimde söz alan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı.....'in; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksikliği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir." biçimindeki konuşmalarından, eklenen fıkrayla hedeflenenin; Kanun'a göre kull.....an veya Bakanlık tarafından kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen bilgileri taşımaması durumunda aynı Kanun'un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacağına işaret etmek olduğu anlaşılmaktadır. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf>-bu tutanak metninin 33 ila 42'nci sayfalarına bkz.)

Vergi Usul Kanunu'nda "hiç düzenlenmemiş sayılma" hâllerinden bir başkası olan ve konumuzla benzer nitelik taşıması nedeniyle değinilmesinde fayda bulunan 213 sayılı Kanun'un 231. maddesinin 5. fıkrası; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." şeklinde olup maddenin gerekçesi ise; "...Belirtilen süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü konulmak suretiyle uygulanacak müeyyide yönünden konuya açıklık getirilmiştir." biçimindedir. Bu fıkrayla, süresinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş olarak kabul edileceği belirtilmiş olup "hiç düzenlenmemiş sayılma" ibaresinin metinde kull.....ma maksadının, böyle bir eylem karşısında uygulanacak müeyyide konusunda tereddüde mahal bırakmamak olduğu açık bir şekilde gerekçede anlatılmıştır. Bu müeyyidenin de Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yer alan, idari vergi cezası niteliğindeki özel usulsüzlük cezası olduğu açıktır. Belirtilen hususlardan sonra Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesine değinilmesinde zorunluluk bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi;

"A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kull.....an 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kull.....amaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." biçiminde düzenlenmiş olup madde gerekçesi;

“...Madde metninde, ‘vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.’ denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takibettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması derpiş olmaktadır.

İkinci fıkra ise vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmek suretiyle, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceğini öngörmektedir.

Bu hükme göre vergiye tabi olay ve işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir.” şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü maddesinin (A) bendine ilişkin gerekçede, Kanun metninin açık olmadığı durumlarda, hükümlerin, amacı, Kanun’daki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi değerlendirilerek varılan sonuca göre uygulanması öngörülmüş olup CMK’nın 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir” düzenlemesine benzer bir düzenleme getiren aynı maddenin (B) bendinin gerekçesinde ise; vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği belirtilerek ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği dile getirilmiştir. Ayrıca vergisel olay ve işlemlerde defter ve belgelerin kanıt aracı olabilmemesinin yanı sıra bunlar dışında kalan her türlü ispatlama aracıyla vergisel olay ve işlemlerin tespitinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

İdari, mali ve ceza hükümlerini içeren ve kapsamlı bir Kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen “...Öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hâlinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmünün, aynı Kanun’un kaçakçılık suç ve cezalarının yer aldığı 359. maddesinde uygulama yeri olup olmadığı yönünde yaşanan tartışmalar da dikkate alındığında, aynı Kanun’un 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasına göre,an hükmün konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak maddenin yorumlanması ve uygulanması gerekecektir. Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrası, Kanun’un 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre yorumlandığında da, “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresinin Kanun’a eklenme amacının; vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine uymayan mükellef hakkında, VUK’nın 331, 351, 352 ve 353 maddelerinde düzenlenen idari nitelikteki vergi cezası olan usulsüzlük cezalarına ilişkin müeyyidelerin uygulanacağını kesin bir dille belirtmek olduğu, vergi belgelerinde yapılan sahteliğin amaç değil araç olarak kabul edildiği kaçakçılık suçları yönünden ise, bahsi geçen hükmün uygulama yerinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile VUK’nın 227. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen belgenin şekil eksikliği nedeni ile "hiç düzenlenmemiş sayılır" düzenlemesi sonucu itibari ile idari nitelikte cezayı gerektirmekte olup adli cezayı gerektiren aynı Kanun'un 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen kaçakçılık suçu yönünden belgeyi delil olmaktan çıkarmamaktadır. Nitekim VUK’nın 3. maddesinin (B) bendinde, "vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" denilmek sureti ile fatura ya da benzeri belgelerde bulunması gerekli bazı şekli bilgiler eksik olsa bile bu belgelerin idari ve adli soruşturma yönünden delil olarak kullanılmasına engel oluşturmadığı anlatılmak istenmiştir. VUK’nın 3. maddesinde VUK’nın 227. maddesinin 3. fıkrası yollaması ile aynı Kanun’un 230 vd. maddelerinde belirtilen şekil şartları eksik olsa bile VUK’nın 3. maddesinin (B) bendi gereğince idari, mali ve adli soruşturma yönünden vergiyi doğuran olay veya buna ilişkin

muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delil ile ispat edilebileceği vurgulanmıştır. Dolayısı ile şekil eksikliği olan bu tür belgelerin delil serbestisi ilkesinin hâkim olduğu adli ceza davasında kull.....masına engel bir durumun bulunmadığı, şekil eksikliği nedeni ile VUK'nın 227. maddesinin 3. fıkrası gereğince fatura ve benzeri belgelerin idari denetimler açısından düzenlenmemiş sayılmasının bu belgelerin adli dava yönünden de yok sayılmasını gerektirmeyeceği kabul edilmelidir.

Aksinin kabulü hâlinde; düzenlediği veya kullandığı faturaları ibraz etmeyerek sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören ve yine kaçakçılık suçları arasında yer alan defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarıyla aynı fıkra da düzenlenen defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânının da kalmayacağı açıktır. Kanun koyucunun böyle bir amaç içerisinde olduğu düşünülmemeyeceğinden söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği sonucuna varılmalıdır.

Bu açıklamalar ışığında uyuşmazlık konusu değerlendirildiğinde;

Elektrik malzemeleri toptan ticareti işi ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettiren sanığın, 2010 ve 2011 takvim yıllarında sahte faturalar kullandığının iddia edildiği olayda, yapılan yargılama sonucunda, Yerel Mahkemece sanık hakkında CMK'nın 223. maddesinin 2. fıkrasının (e) bendi uyarınca verilen beraat hükümlerinin katılan vekilince istinaf edilmesi üzerine dosyayı inceleyen Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesince, Yerel Mahkemenin sanık hakkında kurduğu beraat hükümlerinin kaldırılmasına, sanığın, katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaparak kullandığı faturalara ulaşılmasına rağmen, dosyada mevcut diğer deliller değerlendirilerek sahte fatura kullanma suçundan iki kez mahkûmiyetine karar verildiği, bu kararın da sanık müdafisi tarafından temyiz edilmesi üzerine, Özel Dairece Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrası uyarınca aynı Kanun'un 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gereken faturalara ulaşılabilmesi nedeniyle suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı tespit edilemeyeceğinden sanığa atılı suçun unsurları itibarıyla oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi isabetsizliğinden bozulmasına karar verildiği anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasının gerekçesine göre, bu Kanun'da yer alan belgelerin sağlıklı düzenlenmesini amaçlayan kanun koyucunun, aynı Kanun'daki kaçakçılık suçunu işleyen veya işleyecek faillerden suçta kullanacağı belgeleri sağlıklı düzenlenmesini beklemeyeceğinin açık olması, aynı maddenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 23.11.1988 tarihli 29'uncu Birleşiminde görüşüldüğü sırada söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili.....'in "bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiç düzenlenmemiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veyahut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve seçik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa, o belgenin tevsik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." şeklindeki ve aynı birleşimde söz alan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı.....'in de; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksikliği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir." biçimindeki konuşmalarıyla madde metninin getiriliş sebebine dikkat çekmeleri, bu madde ile benzer nitelikte olan ve süresinde düzenlenmeyen faturanın da hiç düzenlenmemiş

sayılmasını kabul eden aynı Kanun'un 231. maddesinin beşinci fıkrasındaki hükmün gerekçesinde de "...Belirtilen süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü konulmak suretiyle uygulanacak müeyyide yönünden konuya açıklık getirilmiştir." şeklindeki açıklamaya yer verilmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde; Kanun metinlerine "hiç düzenlenmemiş sayılır" ibaresinin konulmasındaki amacın, bu metinlerdeki eylemi gerçekleştiren mükellefe uygulanacak müeyyide konusunda bir kesinlik kazandırmak olduğu, ilgili maddelerin gerekçesi ve Meclis Genel Kurulunda yapılan konuşmalardan, işaret edilen müeyyidenin de vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlerine riayet edilmemesi hâllerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası olduğunun açıkça anlaşıldığı, bu nedenlerle söz konusu Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını, denetim sonucunda uygulanacak vergi cezalarının belirliliğini ve ticari hayatın işlerliğini sağlamak maksadını taşıdığı, Vergi Usul Kanunu'nun bir bütün hâlinde değerlendirilmesi sonucunda, Kanun'un da şekil şartları eksik faturayı hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge olarak kabul etmediği, yalnızca mükellef hakkında idare tarafından yapılan denetimlerde usul hükümlerine riayet edilmeden hazırlanmış belgeleri düzenlenmemiş sayarak ilgili denetimlerde bu belgeleri dikkate almamak için "hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki ibareye yer verdiği,an düzenlemenin ceza hukuku kapsamına giren ve yargılamasının adli makamlarca neticeye bağlanması zorunlu olan aynı Kanun'daki kaçakçılık suçlarına yönelik bir düzenleme olmadığı, belirtilen nedenlerle faturaların, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen şekil şartlarına ilişkin zorunlu bilgileri içerip içermediğinin denetlenmesi maksadıyla elde bulundurulmasında herhangi bir gereklilik bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin asıl mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği dile getirilmiş olup gerekçesinde de; vergiyi doğuran olay ve işlemleri ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceği öngörülerek defter ve belgeler dışında kalan her türlü ispatlama aracıyla da ispatın mümkün olduğunun belirtilmesi karşısında, sahte fatura kullanma suçlarında beyanname ekinde ibraz edilme zorunluluğu bulunmayan faturaların elde olmaması hâllerinde, dosya kapsamındaki mevcut diğer deliller mahkemelerce değerlendirilerek sanığın, atılı suçu işlediği yönünde kesin sonuca ulaşılması durumunda, sanık hakkında mahkûmiyet hükmü kurulabileceği mümkün görülmüştür. Böylece, 5271 sayılı CMK'nın 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir" şeklindeki genel kuraldan ayrılmayı gerektiren bir durum da söz konusu olmamıştır.

VUK'nın 227. maddesinin 3. fıkrasındaki şekil şartlarına ilişkin düzenleme nedeni ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik suçunda belgede (faturada) şekil şartlarının suçun unsuru olup olmadığı hususu, belgelerin delil olma vasfı ve aldatma kabiliyeti yönünden VUK'nın 3. maddesi ile aynı Kanun'un kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında düzenlenen 359. maddesi birlikte değerlendirildiğinde daha iyi anlaşılmaktadır. VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında "vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı" düzenlendikten sonra aynı maddenin son cümlesinde "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir" denilerek VUK kapsamında sahtecilikten ve sahte belgeden ne anlaşılması gerektiğinin açıklandığı, kanun koyucunun burada sahte belgeyi tanımlayarak içerik sahteciliğine yönelik iradesini açıkça ortaya koyduğu, dolayısı ile VUK'nın 359. maddesinin b fıkrasında düzenlenen sahtecilik kavramının TCK'daki sahtecilik düzenlemesinden ayrıldığı görülmektedir. Özellikle VUK'nın 3. maddesindeki vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği düzenlemesi nazara alındığında

VUK'daki sahtecilik düzenlemesinin belgenin şekli denetimini içermediği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b fıkrasında yapılan bu düzenleme ile korunan değer devletin asli gelir kaynaklarından olan vergi gelirini korumak, vergi kaybını önlemek olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle diğer delillerle suçun subuta ermesi hâlinde faturanın (belgenin) dosyaya getirtilmesinde zorunluluk bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü şekil şartları ve aldatma kabiliyeti bu suçta unsur olarak düzenlenmemiştir.

Aksi düşüncenin kabulü hâlinde sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarına göre daha az hapis cezası öngören defter ve belgeleri gizleme suçundan ceza almayı göze alan failin, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarından cezalandırılması kendi seçimine bırakılmış olacağı gibi, defter ve belgeleri yok etme suçunun da, faturalar yönünden işlenmesi durumunda yok edilen faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içerip içermediği hiçbir zaman denetlenemeyeceği için bu suçtan mahkûmiyet kararı verme imkânı da kalmayacaktır. Kanun koyucunun böyle bir sonucun ortaya çıkmasını isteyebileceği düşünülmemeyeceğinden,an Kanun'un 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin idari, mali ve vergisel denetimlerin kolaylığını ve ticari hayatın işlerliğini sağlamayı hedeflediği, bu kabul ve uygulama dışına çıkmanın Kanun'un sistematığına uyarlığının bulunmadığı, işlerliğini bozarak amacı dışında uygulama yapılmasına ve etkinliğinin yok olmasına sebep olacağı açıktır. Bu itibarla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmelidir. Çoğunluk görüşüne katılmayan üç Ceza Genel Kurulu Üyesi; "itirazın reddine karar verilmesi gerektiği" düşüncesiyle karşı oy kullanmışlardır.

Ulaşılan sonuç karşısında, yalnızca 2010 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu yönünden, suçun yasal unsurlarının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi için sanık adına fatura düzenledikleri tespit edilen, ancak düzenledikleri faturaların var olup olmadığı yönünde bir araştırma yapılmayan yedi mükellef hakkında yapılan vergi incelemelerine ilişkin dosyalarda, sanık adına düzenlenen faturaların bulunup bulunmadığı hususunda araştırma yapılmasının gerekip gerekmediğine ilişkin uyumsuzluk konusu bu aşamada değerlendirilmemiştir.

SONUÇ:

Açıklanan nedenlerle;

1- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı itirazının KABULÜNE,

2- Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 07.05.2018 tarih ve 3390-4256 sayılı bozma kararının KALDIRILMASINA,

3- Dosyanın esası bakımından incelenmek üzere Yargıtay 11. Ceza Dairesine gönderilmesi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına TEVDİ EDİLMESİNE, 08.11.2018 tarihinde yapılan müzakerede oy çokluğuyla karar verildi.