

# VERGİ KABAHATLERİ AÇISINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ İLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

*The Problems and Solution Suggestions Regarding to False Document Arrangement or Use in Terms of Tax Misdemeanors\**

**Arş. Gör. Kendal DENİZ\*\* - Doç. Dr. Ufuk GENÇEL\*\*\***

Geliş Tarihi: 31.12.2018 Kabul Tarihi: 01.07.2019

## ÖZET

Sahte belge, taraflar arasında gerçek mal alım satım işlemi olmadığı halde düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilinin hukuk düzenini bozucu etkisini dikkate alan kanun koyucu, fiili hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlemiştir. Vergi kabahatleri açısından mükellefle idare arasında ortaya çıkan ve yargıya taşınan sorunların önemli bir kısmı sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiili nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar; mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmaması sorunu ve bilmeden sahte belge düzenlenmesi sorunlarından oluşmaktadır. Söz konusu sorunlar nedeniyle mükellefler haksız yere vergi tarhiyat ve cezalarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu sorunların çözülmesi, mükelleflerin haksız yere yaptırımlara maruz kalmasının önlenmesi açısından önem arz etmektedir. Çalışmada, sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunlar, yargı kararları çerçevesinde tespit edilmiş, sorunların çözülmesine ilişkin olarak fiilin kanunda sistematik bir şekilde düzenlenmesine ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Belge, Sahte Belge, Vergi Kabahatleri, Yargı Kararları

## ABSTRACT

False document refers to the document issued even though there is no real transaction entered into between two parties. Considering the disruptive effects of issuing or using false documents on the law, legislators have regulated this act both as a tax offense and as a tax misdemeanor. A significant part of the problems that arise between the tax administration and taxpayers and brought to the court regarding tax misdemeanors are due to the act of issuing and using false documents. These problems are caused by the failure to do sufficient research and investigation about taxpayers and the act of unconsciously issuing false documents. Due to such problems, taxpayers are wrongfully faced with tax assessments and penalties. It is of importance to resolve these problems in order to prevent taxpayers from being unfairly exposed to sanctions. This study identifies the problems regarding the act of issuing or using false documents within the framework of judicial decisions and presents suggestions on the systematic regulation of this act in the law to resolve these problems.

**Keywords:** Document, Fake Document, Tax Misdemeanors, Judicial of Decisions.

\* Bu çalışma Doç. Dr. Ufuk Gencil danışmanlığında tamamlanan “**Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme veya Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi**” isimli yüksek lisans tezinden yararlanarak hazırlanmıştır.

\*\* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İİBF, Maliye Bölümü, kendaldeniz@comu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-5864-6539

\*\*\* İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ufukgencil@idu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9345-2572

## GİRİŞ

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan en önemli hareketlerden birini sahte belge düzenleme veya kullanma fiili oluşturmaktadır. Sahte belge, taraflar arasında gerçek mal veya hizmet alım satım işlemi olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin yarattığı vergi kaybı ve kamu düzenini bozucu etkisini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak kabul etmiştir. Literatürde sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini konu alan çalışmalar, sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi birlikte dikkate alarak yapılmış ve konu genellikle suçlar açısından ele alınmış, kabahatler açısından yeterince incelenmemiştir. Özellikle Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin vergi kabahatleri açısından incelenmesi ihtiyacı da ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi kabahatleri açısından incelenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunların tespit edilmesi, mükelleflerin haksız yere yaptırımlara maruz kalmalarının önlenmesi, mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması ve vergi idaresi ile yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı; sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin vergi kabahatleri açısından durumunu ortaya koymak ve mükellefle idare arasında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan sorunları tespit ederek, bunların çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktır. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde sahte belge kavramı ve özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş, ikinci bölümünde sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi kabahatleri açısından incelenmiş ve üçüncü bölümünde ise vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunlar tespit edilmiş ve sorunlara ilişkin verilen yargı kararları hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

## I. SAHTE BELGE KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

### 1.1. Sahte Belge Kavramı

Sahte kelimesi Farsçadan Türkçeye giren bir kelime olup sıfat anlamı “*bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece, uydurma*” şeklinde ifade edilmektedir. Sahtekâr kelimesi sözlükte “*sahte işler yapan, düzmece, sahteci*”, sahtecilik (sahtekârlık) ise “*sahte işler yapma, düzmececilik*” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>1</sup>. Ceza hukuku açısından sahtecilik gerçeğin “*hileli şekilde*

<sup>1</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a366edc293559.79010940](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a366edc293559.79010940)(Erişim Tarihi: 17.12.2017).

*değiştirilmesi” ve “tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesi”* olarak ifade edilmektedir<sup>2</sup>.

Türk vergi hukukunda sahte belge tanımına ilk olarak 28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (KDVG) iade ve mahsup işlemlerinin nasıl yapılacağını açıklayan D bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde; sahte belge *“hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler ‘sahte belgeler’ dir”* şeklinde tanımlanmıştır. Türk vergi hukukunda kanun ile sahte belgenin tanımı ilk olarak 4369 sayılı kanunda parantez içi hükümle yapılmıştır. 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun tasarısında ise sahte belge tanımına yer verilmemiş, tasarıda Türk Ceza Kanunu’ndaki (TCK) belgede sahtecilik hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. Ancak tasarının Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Adalet Komisyonunda görüşülmesi sırasında Yargıtayda bulunan dosyaların zamanaşımına uğramasının engellenmesi amacıyla sahte belge tekrardan Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri kapsamına alınmış ve tanımının yapılması zorunluluğu ortaya konulmuş, 4369 sayılı kanundaki parantez içi hüküm kaldırılarak kanun metnine eklenmiştir. Böylece sahte belge *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* şeklinde tanımlanmıştır<sup>3</sup>.

Sahte belge, taraflar arasında gerçekte olmayan bir işlem veya durumu varmış gibi gösteren veya alınması verilmesi gerekmeyen belgelerin fail tarafından düzenlenmesi şeklinde tanımlanabilir<sup>4</sup>. Sahte belgenin varlığından bahsedilebilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan bir belgenin varlığı aranır. Bu belgenin, kanunda belirtilen zorunlu unsurları da taşıması gerekir. Kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımayan bir yazı belge olarak kabul edilemeyeceğinden sahte olduğu söylenemez<sup>5</sup>. Nitekim sahte belge ilk kez üretilirken tüm

---

<sup>2</sup> Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, Adalet Yayınevi, s. 574.

<sup>3</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul 2008, s. 106.

<sup>4</sup> Benzer tanımlar için bkz; M. Süha Akgüner ve Mahmut Sekdur, Naylon Fatura, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara 2004, s. 20. Yurtsever sahte belgeyi *“gerçekte olmayan, alınması ve verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir.”* şeklinde tanımlamıştır. Bkz; Hatice Yurtsever, *“Kritik Kontrol Noktası Analizi Yöntemiyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı”*, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 143.

<sup>5</sup> Tahir Erdem, *“Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”*, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 33, Sayı: 266, Kasım 2010a, s. 95; Yargıtay 11. CD, T: 25.10.2017, E: 2017/6098 ve K: 2017/7130.

şekli unsurlara sahiptir. Fakat belge üzerindeki işlem veya durum gerçekte olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlenmektedir<sup>6</sup>.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumun gerçekleştiği taraflar dışındaki kişiler adına belge düzenlenmesi halinde de sahte belge söz konusu olur. Çünkü böyle bir durumda işlemi gerçekleştiren kişiler başka, belge üzerinde yer alan kişiler başkadır<sup>7</sup>. Örneğin; A şirketinin B şirketinden 300 kilo çimento almasına rağmen B şirketi A şirketine fatura düzenlememiştir. Bunun üzerine A şirketinin çimento alımını belgelemek adına C şirketinden fatura alması halinde ortada gerçekte bir mal alım satım ilişkisi bulunmamaktadır. Fakat mal alım satım ilişkisi A ile B şirketleri arasında gerçekleşmesine rağmen A ve C şirketleri arasında gerçekleşmiş gibi belge düzenlenmektedir. Bu nedenle A ve C şirketleri arasında alım satım ilişkisi olmadığından düzenlenen belge sahtedir<sup>8</sup>.

## 1.2. Sahte Belgenin Özellikleri

Sahte belge, vergilendirme ile ilgili işlemlerde kullanılan gerçek bilgiler yerine, gerçeğe aykırı yanlış bilgileri ihtiva eden belgedir<sup>9</sup>. Sahte belge düzenlenmesinde alıcı, satıcıdan herhangi bir mal veya hizmet almadığı halde sanki mal veya hizmet satın almış gibi fatura istemekte ve faturayı kayıtlara gider veya maliyet olarak intikal ettirmektedir. Böylece sahte belgenin varlığında, belgenin mal veya hizmet alım satım ilişkisinin gerçekleştiği şekliyle değil de, istenilen doğrultuda defter, kayıt ve belgelere intikali sağlanarak dönem karının gizlenmesi amaçlanmaktadır<sup>10</sup>. Dolayısıyla belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin önlenmesi öncelikle belgelerin sahte olduğunun anlaşılması ile mümkündür. Bu kapsamda gerek Hazine ve Maliye Bakanlığının<sup>11</sup> yayınladığı genel tebliğlerde gerek yargı kararlarında belgenin sahte olduğuna ilişkin bir takım özelliklere yer verilmiştir. Bu çerçevede:

<sup>6</sup> Tahir Erdem, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları", Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 33, Sayı: 267, Aralık 2010b, s. 101.

<sup>7</sup> Zeynullah Gider, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 365, Ocak 2012, s. 83.

<sup>8</sup> A. Bumin Doğrusöz, "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 16, Sayı: 190, Ekim 2008, s. 33.

<sup>9</sup> Bkz: 28 Seri No'lu KDVG (01.08.1988 Tarih ve 19886 Sayılı Resmi Gazetede).

<sup>10</sup> Ozan Muzaffer Köstü, Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti. Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 50.

<sup>11</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığının ismi, 703 sayılı Anayasa'da Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir. Bkz; 09.07.2018 Tarih ve 30473 Sayılı Resmi Gazete.

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler,

28 Seri No'lu KDVG'T'ye göre sahte belge olarak kabul edilmektedir.

Yargı kararlarında ise belgenin sahte belge niteliğinde olduğunu gösteren temel özellikler şu şekilde belirtilebilir:

- Genellikle sahte belge şekil itibarıyla eksiksiz düzenlenmektedir<sup>12</sup>.
- Genellikle gerçek bir faaliyeti olmayan mükellefler tarafından düzenlenmekte ve komisyon karşılığı satılmaktadır<sup>13</sup>.
- Gerçek bir mal veya hizmet alım satımına dayanmamaktadır<sup>14</sup>.
- Mal veya hizmet alım satımının gerçekleştiğine ilişkin hareketler genellikle belgelenememektedir<sup>15</sup>.
- Genellikle sahte fatura ile ilgili yapılan ödemeler, tevsik edici belgelere bağlanamamakta veya teyit edilememektedir<sup>16</sup>.
- Sahte belgede yer alan hususlar ile şirketin beyan ettiği vergi potansiyeli genellikle uyumlu olmamaktadır<sup>17</sup>.
- Sahte belgeye konu mal veya hizmet alım satım miktarı, işletmenin faaliyet konusuyla uyuşmamakta veya uyuşsa bile işletmenin iş ölçüsünü aşmaktadır<sup>18</sup>.
- Sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükellefler, mal veya hizmet alım satım hareketleri ile belge düzenlenmesi sırasında genellikle muteber bir tacirden beklenen özeni göstermemektedir<sup>19</sup>.

Sahte belgeden söz edebilmek için yukarıda yer alan özelliklerin birkaçının birlikte bulunması gerekmektedir.

---

<sup>12</sup> Yargıtay 19. CD, T: 27.05.2015, E: 2015/3176 ve K: 2015/2006.

<sup>13</sup> Danıştay 4. D, T: 22.10.2015, E: 2002/2840 ve K: 2015/4721.

<sup>14</sup> Yargıtay CGK, T: 09.10.2001, E: 2001/11-161 ve K: 2001/211.

<sup>15</sup> Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/9529 ve K: 2017/7164.

<sup>16</sup> Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/4886 ve K: 2017/71.

<sup>17</sup> Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2016/4035 ve K: 2017/7195

<sup>18</sup> Yargıtay 11. CD, T: 26.10.2017, E: 2006/8315 ve K: 2017/7200.

<sup>19</sup> Yargıtay 21. CD, T: 26.12.2016, E: 2016/7818 ve K: 2016/7987; Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/ 3941 ve K: 2000/ 1161.

## II. VERGİ KABAHATLERİ AÇISINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ

Kabahat kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, sözlükte “*uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, kusur, töhmet*” şeklinde ifade edilmektedir<sup>20</sup>. Çıkarılan kanunlara göre bir fiilin kabahat olup olmadığı tespit edilebilmesine rağmen kabahat kelimesinin ceza hukukuna özgü anlamı orta çağdan bu yana tartışılmaktadır. Kanunlarda ve doktrinde kabahat kelimesi farklı şekillerde tanımlansa da kavramsal çerçevesi tam olarak çizilememiştir<sup>21</sup>. Kabahatler Kanunu’nda kabahat, “*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde tanımlanmıştır<sup>22</sup>. Kabahatin bir türü olan vergi kabahati ise “*vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili ödevlerin ihlali nedeniyle idari yaptırım uyguladığı fiiller*”<sup>23</sup> olarak tanımlanabilir.

Vergi kabahatleri, kendine özgü niteliği nedeniyle özel kanun niteliğine sahip VUK’da düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri, VUK’da düzenlenmesine rağmen KK’nın 2. maddesinde “*kanunun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde ve diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında*” uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kabahatlere ilişkin bir sistem birliği amacıyla getirilen düzenleme ile<sup>24</sup> KK’nın genel hükümlerinin VUK’da tanımlı vergi kabahatleri açısından da geçerli hale gelmesi<sup>25</sup> hangi normun uygulanacağı konusunda çatışma yaşanmasına neden olmaktadır. VUK, genel nitelikli bir usul kanunu olmasına rağmen vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri, KK karşısında özel kanun niteliği taşımaktadır. KK’nın, genel hükümlerinin VUK açısından geçerli olduğu kabul edilirse, vergi tebligatları dâhil birçok usul hükümlerini de uygulanamaz hale getireceği için VUK hükümlerinin uygulanması daha doğru olacaktır. Nitekim KK ile kanun koyucunun amacı, çok sayıda kanunla karmaşık halde düzenlenen kabahatlerle ilgili hüküm bulunmaması halinde uygulanması gereken genel hükümleri düzenlemektir. Bu kapsamda vergi kabahat ve yaptırımları ile ilgili olarak VUK’da hüküm bulunan hallerde VUK hükümleri, VUK’da hüküm bulunmaması halinde KK’nın genel hükümleri

<sup>20</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa98773610b2642035683](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa98773610b2642035683).

<sup>21</sup> Fatih Selami Mahmutoğlu, “Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s. 28.

<sup>22</sup> KK, m. 2.

<sup>23</sup> Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, I. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2010, s. 16.

<sup>24</sup> Erdener Yurtcan, *Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2016, s. 18.

<sup>25</sup> Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 18, Temmuz 2014, ss. 314-315.

uygulanacaktır<sup>26</sup>.

VUK'da yer alan vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinden oluşmaktadır. Usulsüzlük kabahatleri, ihlal edilen hukuki değerlerin ağırlığına göre kendi içerisinde genel ve özel usulsüzlük, genel usulsüzlük ise kendi içerisinde I. derece ve II. derece genel usulsüzlük şeklinde ikiye ayrılmaktadır<sup>27</sup>. Sahte belge düzenleme veya kullanma bir yandan vergi ziyayı kabahatine diğer yandan usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet verebilmektedir.

Vergi ziyayı kabahati, mükellefin maddi ödevi ile ilgili olan kabahattir. Vergi ziyayı kabahatinin amacı, mükellefin veya sorumlunun maddi ödevini yerine getirmemesi dolayısıyla ortaya çıkacak olan vergi kaybını önlemektir. Nitekim vergi ziyayı kabahatinden bahsedilebilmesi için vergi ziyasının var olması gerekir<sup>28</sup>. Vergi ziyayı çeşitli yollarla meydana getirilebileceğinden, hareketlerin tek tek kanunda belirtilmesinin yetersiz kalması ihtimaline karşılık VUK, vergi ziyasına sebebiyet veren her fiili hareket unsuru olarak kabul etmiştir<sup>29</sup>. Vergi ziyayı kabahati, vergi ziyasına sebebiyet veren her fiili kapsamına almasına rağmen cezalandırılmasında üçlü bir ayırımı gitmiştir. Bu ayırım bir bölü beş ve yarım kat (hafif nitelikli fiiller), bir kat (orta nitelikli fiiller) ve üç kat (ağır nitelikli fiiller) yaptırım uygulanan fiiller şeklinde oluşturulmuş olup bir bölü beş, yarım kat ve üç kat yaptırım uygulanacak fiiller kanunda tek tek belirtilmesine rağmen bir kat yaptırım uygulanan fiiller kanunda belirtilmemiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili, üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken fiiller içerisinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile vergi ziyasına sebebiyet verilebilmesi için öncelikle sahte olarak düzenlenen belgenin "*VUK'a göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden*" olması gerekir<sup>30</sup>. Ayrıca bu belgelerin kanunda belirtilen tüm şekli unsurları taşıyan bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Nitekim belge, kanunda belirtilen şekli unsurları taşıyorsa hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Hiç düzenlenmeyen bir belgenin de sahte olarak kabul edilmesi düşünülemez<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Aydın Cengiz ve Ömer Kılıç, Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları. Vedat Kitapçılık İstanbul 2017, s. 47; Aksi Yönde: Başaran-Yavaşlar, "KK aynı konuda farklı hükümler içeren VUK'un ilgili hükümlerini zımnen ilga ettiğini savunmaktadır." Bkz: Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2845; Öztürk, "KK'nın genel kanun olma niteliğine atıf yaparak, kabahat içeren tüm kanunların KK hükümlerine uygun olmasını belirtmekte ve KK ile çatışan kanunlar arasında KK'nın genel hükümlerinin uygulanmasını gerektiğini savunmaktadır." Bkz: Bahri Öztürk, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s. 127.

<sup>27</sup> Taşdelen, 2010a, a.g.e., ss. 15-16.

<sup>28</sup> Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar. (Ed.: İlhan Uluhan, Funda Başaran Yavaşlar). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 289.

<sup>29</sup> Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 163.

<sup>30</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi, 8. Baskı, Bursa 2017, s. 90.

<sup>31</sup> Mehmet Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2015, s. 82.

Belge üzerindeki sahtecilik belgenin asılları üzerinde yapılabileceği gibi suretleri de sahte olarak düzenlenebilir. Ayrıca belgenin tamamı sahte olarak düzenlenebileceği belgenin bir kısmı da sahte olarak düzenlenebilir. Örneğin, belge üzerinde gerçekte satışı yapılan 10 adet çantanın yanında satışı yapılmayan 10 adet saatin yazılması kısmi sahteciliği gösterir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinde, sahte belgenin sadece düzenlenmesi (kullanılmaması) vergi ziyayı kabahatini oluşturmaz. Çünkü belgenin kullanılmaması yani kayıtlara geçirilmemesi halinde vergi ziyayı meydana gelmeyeceğinden düzenleme, kabahat fiilini oluşturmaz<sup>32</sup>.

Usulsüzlük kabahati, VUK'un 351. maddesinde "*vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle usulsüzlük kabahatleri şekli vergi ödevlerinin ihlal edilmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Şekle ilişkin ödevlere uyulması sayesinde vergiyi doğuran olay gerçeğe uygun bir şekilde defter, kayıt ve belgelere yansıtılarak vergi alacağının doğru bir şekilde hesaplanması sağlanmakta ve vergi ziyasının ortaya çıkması engellenmektedir. Bir başka deyişle usulsüzlük kabahatleri açısından vergi ziyasının meydana gelmesi aranmamakla birlikte vergi ziyayı yaratma tehlikeleri bulunduğundan şekli ödevlerin yaptırıma bağlanmasıyla vergi ziyasının meydana gelme tehlikesi de engellenmiş olmaktadır<sup>33</sup>.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahati işlenmekle birlikte kabahatin hareket unsurunu; VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen "*...belgelerin alınmaması, verilmemesi, gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi ve hiç düzenlenmemiş sayılması*" fiili ile 353/2. maddesinde belirtilen "*belgelerin aslı ile suretlerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi*" fiili oluşturmaktadır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma ile VUK'un 353/1. maddesinde belirtilen fiile göre özel usulsüzlük kabahatinin işlenebilmesi için öncelikle belgenin alınmasını veya verilmesini gerektiren bir mal veya hizmet alım satım ilişkisinin bulunması gerekmektedir<sup>34</sup>. Nitekim belge düzenlenmesindeki temel amaç, mal veya hizmet alım satım işleminin gerçeğe uygun bir şekilde belgeye bağlanmasıdır. Dolayısıyla gerçekte bir mal veya hizmet alım satımının bulunmaması halinde belge düzenlenmesini gerektirecek bir işlemin de var olmadığı kabul edilmektedir<sup>35</sup>. Bu kapsamda sahte belge düzenleme

<sup>32</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhul Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı Ankara 2010, s. 250.

<sup>33</sup> Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010c, s. 234.

<sup>34</sup> Nevzat Şenses, "Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 346, Temmuz 2017, s. 70.

<sup>35</sup> Şenses, a.g.m., s. 70.



şekilleri<sup>36</sup> dikkate alındığında her sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilmemektedir. Çünkü sahte belge düzenleme şekillerinden bazılarında gerçekte bir mal veya hizmet alım satım işlemi bulunmamasına rağmen belge düzenlenirken bazılarında gerçekte bir mal veya hizmet alım satımı bulunmakla birlikte belge almada yaşanan zorluklar nedeniyle mal veya hizmet alışları başka mükelleflerin belgeleriyle belgelendirilmekte veya verilen belgelerin sahteliği konusunda bilgi sahibi olunamamaktadır.

Sahte belge düzenleme şekilleri içerisinde yer alan gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı durumlarda belge düzenlenmesi halinde özel usulsüzlük kabahatinin işlendiği kabul edilmemektedir<sup>37</sup>. Çünkü gerçekte bir alım satım ilişkisi yoksa işletme stoklarına giren veya çıkan bir mal veya hizmet alımı olmayacağından belge düzenlenmesini gerektiren bir durum da söz konusu olmayacaktır<sup>38</sup>. Nitekim Danıştay da bir kararında hangi tarihte, kimlerden mal alındığı ve alınan mal karşılığında belge düzenlenmediğine ilişkin somut bir tespit yapılmadan<sup>39</sup> ve dolayısıyla işletmeye girmeyen yani gerçek alım satıma dayanmayan bir mal için belge düzenlenmesi söz konusu olmayacağından kesilen özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuştur<sup>40</sup>.

Sahte belge düzenleme şekilleri içerisinde yer alan gerçekte mal ve hizmet alınmasına rağmen belge alınamaması nedeniyle mal veya hizmetin satın alındığı kişiler dışındaki bir başka kişiden belge alınması veya mal veya hizmetin satın alındığı kişilerin düzenledikleri faturaların sahte olması durumlarında özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilmektedir<sup>41</sup>. Çünkü gerçekte mal veya hizmet alınmış hatta belge de düzenlenmiştir. Fakat söz konusu alım satım işleminin, mal veya hizmetin alındığı kişilerden değil bir başkasından alınan belgelerle belgelendirilmesi nedeniyle mal veya hizmet alım satımın gerçekleştiği taraflar arasında belgenin alınmadığı ve verilmediği kabul edilmektedir<sup>42</sup>. Ayrıca Danıştaya göre söz konusu şekillerde özel usulsüzlük kabahatinin işlendiğinin kabul edilebilmesi için belgenin kim tarafından

---

<sup>36</sup> Bu şekiller; gerçekte olmayan bir kişi adına belge düzenlenmesi, gerçekte olan bir kişi adına taklit belge düzenlenmesi, gerçekte alım satım olmadığı halde belge düzenlenmesi ve gerçek mal veya hizmet alım satımında başka mükellefin belgesinin verilmesidir.

<sup>37</sup> Şakir Veziroğlu, "Sahte Belge Kullanma İncelemelerinde Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezasının Hukuki Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 279, Mart 2016, s. 4.

<sup>38</sup> Veziroğlu, a.g.m., s.4; **Aksi Yönde**; Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 67.

<sup>39</sup> Danıştay 3. D, T: 14.10.2011, E: 2010/369 ve K: 2011/1143.

<sup>40</sup> Danıştay 3. D, T: 18.10.2011, E: 2009/2387 ve K: 2011/6063.

<sup>41</sup> Kemal Faruk Yazgan, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Özel Usulsüzlük Cezası", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 274, Ekim 2015.

<sup>42</sup> Gökhan Korhan ve Özgür Özkan, "Sahte Belge Kullanımında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve Mükerrer 355. Maddeleri Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir mi?", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 247, Temmuz 2013.

düzenlenmesi gerektiğinin de tespit edilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay bir kararında gerçekte alınan ve işletmeye girdiği tespit edilen mala ait belgenin kim tarafından düzenlendiği tespit edilmeden kesilen özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuştur<sup>43</sup>.

Sahte belge düzenleme veya kullanma ile VUK'un 353/2. maddesinde yer alan "gerçeğe aykırı düzenlenmesi" fiili özel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu oluşturmaktadır. Nitekim sahte belge, gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Dolayısıyla sahte belgenin düzenlenmesiyle birlikte gerçeğe aykırı bir belge de meydana gelmiş olacağından özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacaktır<sup>44</sup>.

Genel usulsüzlük kabahatinin fiillerinden birini VUK'un 352. maddesinde "defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması" oluşturmaktadır. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılmasının varlığı durumunda doğru bir vergi incelemesi yapılamayacağından genel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilmektedir<sup>45</sup>.

### III. VERGİ KABAHATLERİ AÇISINDAN SAHTE BELGE DÜZENLEME VEYA KULLANMA FİİLİ İLE İLGİLİ YARGIYA TAŞINAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi kabahatleri açısından mükelleflerin sahte belge düzenlediği veya kullandığına ilişkin yeterli araştırma ve inceleme yapılmaması veya mükelleflerin belgenin sahteliğini bilmemeleri veya bilme imkânlarının bulunmadığı durumlarda kanun hükümleri yerine genel tebliğlerdeki hükümler dikkate alınarak yaptırımlar uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde mükelleflerin vergi kabahatleri bakımından karşı karşıya kaldığı yeterli tespit ve inceleme yapılmaması sorunu ve bilmeden sahte belge kullanılması sorunu Danıştayın verdiği kararlar dikkate alınarak değerlendirilecektir.

#### 3.1. Mükellef Hakkında Yeterli Araştırma ve İnceleme Yapılmaması Sorunu

Yapılan vergi incelemelerinde inceleme elemanları, mükelleflerin sahte belge düzenledikleri veya kullandıkları yolunda kesin bulgular elde etmemelerine rağmen bir takım karinelere veya başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarını dikkate alarak yaptırım uygulanmasını önermektedir. Mükellefler hakkında kesin tespit yapılmadan ceza uygulamasına gidilmesi

<sup>43</sup> Danıştay VDDK, T: 21.11.2008, E: 2007/334 ve K: 2008/737.

<sup>44</sup> Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 67.

<sup>45</sup> Zeynel İlica ve Ömür İlica, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 70.

mükelleflerin haksız yere yaptırımlara maruz kalmalarına neden olmaktadır. Bununla birlikte söz konusu vergi tekniği raporları mükelleflere tebliğ edilmemekte ve mükellefler kendilerine isnat edilen suçlamalar hakkında bilgi sahibi olamamaktadır. Bu durum yaşanan sorunların boyutunu artırmaktadır.

### 3.1.1. Karinelere Kaynaklı Sorunlar

Sahte belge, kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıyan fakat içeriği itibarıyla gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasını yansıtmayan belgedir. Belgelerin kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşımaları halinde gerçeği yansıttıkları karine olarak kabul edilmektedir. Bu karineye “ilk görüş karinesi” adı verilmektedir. İlk görüş karinesi, vergi kanunlarına uygun ve zorunlu unsurları taşıyan belgelerin ticari, ekonomik ve teknik icaplara uygun olduğu kabul edilerek vergi idaresi tarafından aksi ispat edilemediği sürece bu belgelere dayanılarak işlem yapılmasını zorunlu kılmaktadır<sup>46</sup>. Bu nedenle belgenin sahte yani gerçeğe aykırı bir belge olduğunun iddia edilmesi halinde ispat yükümlülüğü, belgenin sahte olduğunu iddia eden idareye aittir.

Vergi idaresi, mükellefler hakkında yapılan incelemelerde elde edilen yemin ve vergiyi doğuran olayla açık ilgisi bulunmayan şahit ifadesi dışında her türlü delil ile belgenin sahteliğini ispat edebilir. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı KDVGUT’de<sup>47</sup> belirtilen ve yargı kararlarına yansıyan bir takım tespitlerden (karinelere) yararlanılarak belgenin sahteliği ispat edilmeye çalışılmaktadır. Söz konusu karineler adi karine niteliğinde olup tek başına belgenin sahteliğini ispatlamaya yeterli olmadığından mükellefler tarafından aksinin ispatlanması mümkündür. Belgenin sahteliği ispat edilirken mükellefler hakkında yapılan tespitlerde söz konusu karinelerin, *somut olayın özelliğine* göre bir bütün olarak dikkate alınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada, vergi inceleme raporlarında somut olayın özelliği dikkate alınmadan karineler bir bütün olarak değerlendirilmeden, bir veya birkaç karineye dayanılarak sahte belge kullanıldığı iddia edilerek mükelleflere haksız tarhiyatlar yapılmakta ve vergi ziyai cezası kesilmektedir. Söz konusu karineler ile konuya ilişkin sorunların tespitine yönelik bazı mahkeme kararları aşağıda incelenmiştir.

#### a- Mükellefin Bilinen Adresinde Bulunmaması

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbapları, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin

---

<sup>46</sup> Yusuf Karakoç, *Tük Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, s. 113.

<sup>47</sup> 26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

komandite ortakları işe başlamaya<sup>48</sup> (işyeri ve ikametgâh adresi dâhil), adres değişikliklerine<sup>49</sup>, iş değişikliklerine<sup>50</sup>, işletmedeki değişikliklere ve işi bırakmaya<sup>51</sup> ilişkin bildirimleri yapmaya mecburdurlar. Mükellefin bilinen adresinin vergi dairesi kayıtlarında doğru şekilde yer alması vergilendirme işlemlerinin doğru ve hızlı bir şekilde yürütülmesi açısından önem arz etmektedir<sup>52</sup>.

Vergi inceleme elemanları, belgenin doğruluğunun araştırılması sırasında belgeyi düzenleyen kişinin veya firmanın vergi dairesindeki kayıtlı adresine gidebilir. Firma yetkililerinin veya mükelleflerin bilinen adresinde bulunmamaları halinde verilen süre içerisinde inceleme elemanını araması için bir not bırakılır. Verilen süre içerisinde mükelleflerin veya firma yetkililerinin irtibata geçmemesi, işyerinin faal olmadığına göstergesi olarak kabul edilir ve belgenin sahte olabileceği ihtimali dikkate alınır<sup>53</sup>. Nitekim günlük hayatta sahte belge düzenlemeyi meslek haline getiren kişilerin yakalanmamak adına sıkça adres değiştirmeleri bu ihtimali daha da güçlendirmektedir. Ancak mükellefin bilinen adresinde yapılan aramalara rağmen bulunamaması, belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tek başına yeterli bir tespit değildir<sup>54</sup>. Mükellefin adresinde bulunmamasının yapılacak diğer tespitlerle ilişkisi de dikkate alınarak belgenin sahteliği konusunda karar verilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır. Nitekim Danıştay, mükelleflerin vergi dairesince bilinen adreslerinde bulunmaması, söz konusu kişilerin gerçek mükellef olmadığı ve alım işleminin gerçek bir mal hareketini yansıtmadığı düşüncesiyle düzenlenen belgelerin sahte olduğunun ileri sürüldüğü dava konusu olayda, *"mükelleflerin bilinen adresinde bulunmamalarına rağmen vergi dairesinde kayıtlı mükellef oldukları ve belgenin sahte olduğuna ilişkin başka tespitlerde bulunulmamasının yanında mükelleflerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirdikleri vergi inceleme raporuyla tespit edildiğini belirterek"* sahte belge kullanıldığını yönündeki ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulmuştur<sup>55</sup>.

Danıştay, mükellefin bilinen adresinde bulunmamasının belgenin sahteliğine karine oluşturmasında belgenin düzenlendiği dönem ile mükellefin bilinen adresinde bulunmadığına ilişkin yapılan tespit dönemini dikkate almaktadır. Bir başka deyişle vergi dairesi tarafından belgelerin düzenlendiği

<sup>48</sup> VUK, m. 153.

<sup>49</sup> VUK, m. 157.

<sup>50</sup> VUK, m. 158.

<sup>51</sup> VUK, m. 160.

<sup>52</sup> İlica ve İlica, a.g.e., s. 44.

<sup>53</sup> Köstü, a.g.e., s. 59.

<sup>54</sup> Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 29.

<sup>55</sup> Danıştay VDDK, T: 23.10.1998, E: 1997/79 ve K: 1998/296; Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/6038 ve K: 2009/1973; Danıştay 4. D, T: 24.02.1998, E: 1997/3868 ve K: 1999/798.

dönemde yapılan tespitlerde mükellefin bilinen adresindeki aramalara rağmen bulunamaması belgenin sahteliğine karine teşkil edebilir. Ancak belgelerin düzenlendiği dönemden sonraki dönemlerde mükellefin bilinen adresinde bulunmadığı tespit edilmiş ise belgenin düzenlendiği dönemde mükellefin faal olup olmadığı bilinmediğinden sonraki dönemde yapılan tespit, önceki dönemlere ait belgelerin sahteliğine karine teşkil etmez<sup>56</sup>. Örneğin; vergi dairesi tarafından 2008 yılının Mart ayında yapılan bir yoklamada mükellefin bilinen adresinde bulunmadığının tespit edilmesi halinde 2008 yılının Mart ayından sonraki tarihli belgelerin sahte olduğu ihtimali düşünülmelidir. Nitekim Danıştay, davacı (A)'nın 2010 Ağustos ayında mükellef (B)'den aldığı faturaları, 2010 Kasım ayında mükellef (B) hakkında yapılan yoklamada bilinen adresinde bulunmadığı gerekçesiyle sahte olduğu kabul edilen dava konusu olayda, *"yapılan vergi incelemesinde mükelleflerin her ne kadar bir takım vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmediği tespit edilse de (B)'nin davacı adına fatura düzenledikleri döneme ilişkin olarak faaliyetlerinin faal olup olmadığına ilişkin somut ve açık bir tespit yapılmadan üç kat cezalı KDV tarhiyatı yapılmasında"*, yasal isabet bulunmadığı yönünde karar vermiştir<sup>57</sup>.

### **b- Vergilendirmeye İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesi**

Devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için mükelleflere bir takım ödevler verilmiştir<sup>58</sup>. Bu ödevler VUK'da genel olarak; bildirimlere, defter tutmaya, kayıt ve belge düzenine, saklama ve ibraz ile beyanname vermeye ilişkin ödevler olarak belirtilmiştir. Sahte belge düzenleyenlerin temel amaçları kazanç elde etmek olduğu için vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri beklenmektedir. Ancak vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi tek başına belgenin sahteliğine karine teşkil etmemektedir. Nitekim Danıştay, *"davacı şirketin faturaya konu mal veya hizmeti işletmede gerçekten kullanıp kullanmadığı konusunda bir tespit yapılmamış sadece fatura düzenleyen kişilerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri ve mükellefin bilinen adresinde bulunmadığına ilişkin olarak şahsa ve şirkete ilişkin tespitler yapılmıştır. Bu tespitler, davacı şirketin mal veya hizmetleri gerçekten kullanmadığını kanıtlamaya yeterli olmadığından eksik ve varsayıma dayalı"* tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> Ilıca ve Ilıca, a.g.e., s. 47.

<sup>57</sup> Danıştay 9. D, T: 20.04.2016, E: 2013/8280 ve K: 2016/2969; Danıştay 9. D, T: 13.11.2008, E: 2007/4096 ve K: 2008/5274; Danıştay 9. D: T: 14.04.2016, E: 2014/3641 ve K: 2016/2871; Danıştay 4. D, T: 09.05.2001, E: 2000/1327 ve K: 2001/1962; Danıştay 9. D, T: 04.02.2009, E: 2008/179 ve K: 2009/617.

<sup>58</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitapevi, 8. Baskı, Bursa 2017, s. 111.

<sup>59</sup> Danıştay 4. D, T: ,12.04.2000, E: 1999/5145 ve K: 2000/1460; Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/3941 ve K: 2000/1161; Danıştay VDDK, T: 09.10.1998, E: 1997/42 ve K: 1998/266.

### c- Beyan ve İfadeler

Vergilendirme açısından temel amaç, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmaktır. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti her türlü delille ispat edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Ancak delil serbestisi ilkesinin istisnaları olan “yemin” ve vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunmayan “şahit” ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir<sup>60</sup>.

Şahit ifadesinin dikkate alınabilmesi için şahidin vergiyi doğuran olayla açık ilgisinin bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte şahidin vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunsu bile beyan ve ifadeler belgenin sahteliğinin tespit edilmesi konusunda tek başına yeterli olmayıp diğer karinelerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>61</sup>. Nitekim Danıştay, “mükellef hakkında faturaların sahte olduğu konusunda yeterli tespit ve araştırma yapılmadan, faturayı düzenleyen satıcı firma nezdinde karşıt incelemeye gidilmeden, sadece şirket yetkililerinin faturayı düzenleyen satıcı firma yetkililerini tanımadıkları ve ödemelerin nakit olarak yapıldığı şeklindeki beyan ve ifadeleri” dikkate alınarak yapılan tarhiyatın eksik araştırma ve varsayıma dayandığı gerekçesiyle kaldırılmasına karar vermiştir.

### d- Ödemelerin Banka Havalesi ile Yapılmaması veya Çek Gibi Ödeme Araçlarının Kullanılmaması

Gerçekte bir mal veya hizmet alım satımı söz konusuysa, bu alım satım sonucunda satıcı, belge düzenlenmekte alıcı ise belge üzerindeki bedeli ödemektedir. Alıcı ödemeyi, nakit, banka havalesi, çek veya bono gibi çeşitli araçları kullanarak gerçekleştirebilmektedir<sup>62</sup>.

Sahte belge düzenlenmesi halinde gerçekte bir mal veya hizmet alım satımı söz konusu olmadığından gerçek bir ödeme de söz konusu değildir. Bununla birlikte sahte belgenin varlığı durumunda genellikle ödemenin nakit olarak yapıldığı iddia edilmektedir. Fakat piyasa koşulları içerisinde özellikle yüksek tutardaki alım satımlar için ödemenin nakit olarak yapılması olağan bir ödeme şekli olarak kabul edilmemektedir<sup>63</sup>. Ayrıca birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbaplarının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin ve vergiden muaf esnafın kendi aralarında veya tevsik zorunda olmayanlarla gerçekleştirecekleri 2018 yılı için 7.000 TL’yi aşan her türlü tahsilât ve ödemelerini bankadan geçirmeleri

<sup>60</sup> Şenyüz vd, a.g.e., s. 75.

<sup>61</sup> M. Aykut Kelecioğlu, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 95, 2000, s. 123.

<sup>62</sup> Ilıca ve Ilıca, a.g.e., s. 53.

<sup>63</sup> Danıştay bir kararında şirketin ödemelerini banka havalesi çek ve benzeri araçları kullanmadan yapmasının ticari icaplara uymadığını belirtmiştir. Bkz: Danıştay 4. D, T: 27.03.2000, E: 1999/3941 ve K: 2000/1161.

yasal zorunluluktur<sup>64</sup>. Bu kapsamda nakit ödemelerin ticari teamüllere uygun olmaması, ödemenin bankadan geçirilme zorunluluğu ve banka havalesi veya çek ve benzeri araçlarla yapılan ödemeye göre ispat kuvvetinin daha düşük olması, ödemenin ve dolayısıyla belgenin sahte olduğuna karine teşkil etmektedir<sup>65</sup>. Nitekim Danıştay, davacı şirketin alımlarının büyük bölümünü nakit olarak gerçekleştirdiği gerekçe gösterilerek kullandığı faturaların sahte olduğu ileri sürülen dava konusu olayda, "*faturaya konu malların satıcısından alınmasına olanak bulunmaması teknik icaplara; satın alınan mallara ilişkin ticari organizasyonu, sermayesi ve ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alındığının iddia edilmesi ticari icaplara; yüksek tutarlara ilişkin ödemelerin çek veya senet kullanılmaksızın nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara uygun olmadığından*", yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>66</sup>. Bununla birlikte ödemelerin banka havalesi, çek ve senet gibi ödeme araçlarıyla yapılması (ekonomik icaplara uygun olduğu gerekçesiyle) belgenin gerçekliğine karine teşkil etmektedir. Danıştay, "*davacı şirketin yapmış olduğu ödemelerin büyük kısmının müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi aracılığıyla gerçekleştirdiği dikkate alındığında davacı şirketin kullandığı faturaların gerçek mal alımına ilişkin olduğu sonucuna varıldığını*" belirterek yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>67</sup>.

Ödemelerin banka havalesi, çek ve senet gibi ödeme araçları kullanılarak yapılması her durumda belgenin gerçekliğini ispat etmede yeterli olmamaktadır. Çünkü mükellefler kanunu dolanma yolunu kullanarak ödemelerin gerçekte yapıldığına dair izlenim verebilirler. Bir başka deyişle satıcı tarafından düzenlenen bir çekin veya yapılan banka havalesinin alıcı tarafından bankadan tahsil edildikten sonra tekrar satıcıya verilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir durumda tahsilât ve ödemelerin bankadan yapıldığını karine olarak kabul edip belgenin sahte olmadığı sonucuna varılması yanlış bir uygulama olacaktır. Bu nedenle belgenin sahteliğinin ispatı konusunda tahsilât ve ödemelerin bankadan geçirilmesi yanında diğer karinelerin de dikkate alınması gerekmektedir<sup>68</sup>. Nitekim Danıştay, "*faturaların kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıması, sevk irsaliyesi ve ödemelerin çekle yapılması, faturaya*

<sup>64</sup> Bkz: VUK, mük. m. 257; 459 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (24.12.2015 Tarih ve 29572 Sayılı Resmi Gazete); Bankadan geçirmemeleri halinde uygulanacak ceza yaptırımını için bkz: VUK m. 353.

<sup>65</sup> Mehmet Yüce, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Filinde İspat Yükü-2", *Bilanço Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Ağustos 2014, s. 71.

<sup>66</sup> Danıştay 7. D, T: 08.02.1994, E: 19991/74 ve K: 1994/503; Danıştay 3. D, T: 14.04.2003, E: 2000/4292 ve K: 2003/3080.

<sup>67</sup> Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/8784 ve K: 2009/1974; Danıştay 4. D, T: 15.04.2009, E: 2008/6038 ve K: 2009/1973; Danıştay 4. D, T: 07.06.2010, E: 2009/4029 ve K: 2010/3462; Danıştay 4. D, T: 18.06.1998, E: 1998/858 ve K: 1998/2747.

<sup>68</sup> Özgür Biyan, "Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması 'Sahte Fatura Kullanma' Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?", *Bilanço Dergisi*, Sayı: 121, Aralık 2009, s. 71.

*konu mal veya hizmetlerin fatura düzenleyen kişilerden alındığını tek başına ispat etmeye yeterli değildir. Çünkü fatura gerçeğe aykırı düzenlenebildiği gibi sevk irsaliyesi de gerçeğe aykırı düzenlenebilmekte ve işlemlere geçmiş görüntüsü verebilmek için ödemelerin çekle yapılıp ardından paranın tahsil edildikten sonra geri verilmesi durumunun" söz konusu olabileceğini belirterek yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>69</sup>.*

### **e- Mükellefin Mal veya Hizmet Alış Belgelerinin Sahte Olması**

Sahte belge düzenlemesini meslek olarak icra edenler, gerçek satışları bulunmadığından alış satış dengesini sağlayabilmek için alış belgelerini de sahte olarak düzenlemektedir. Yapılan vergi incelemelerinde "*satın alınmamış bir malın satışının yapılamayacağı*" düşüncesinden hareketle alış belgelerinin sahte olmasının, satış belgelerinin sahteliğine karine teşkil ettiği kabul edilmektedir<sup>70</sup>. Ancak piyasa koşulları içerisinde mükellefler, gerçekte satın aldıkları mal veya hizmetleri daha ucuza satın alabilmek, vergi yükünden kurtulmak veya satıcının fatura düzenlemek istememesi ve benzeri nedenlerle belgelendirememektedir. Bu nedenle mükellefler başka mükelleflerden belge alarak bu alışlarını sahte belge aracılığıyla belgelendirmeye çalışmaktadır. Ayrıca yapılan denetimlerde mükellefe, fatura düzenleyen kişiler hakkında sahte belge düzenledikleri yolunda rapor bulunduğu gerekçesiyle mükellefin alışlarının gerçek olmadığı dolayısıyla düzenlediği belgelerin de sahte olduğu ileri sürülmektedir<sup>71</sup>.

Mükellefin alışlarını, malın gerçek satıcısı dışındaki bir başka kişiden belge olarak belgelendirmesi veya malı satın aldığı kişiler hakkında sahte belge düzenleme raporu bulunması, malı gerçekten satın almadığı anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte mükellefin alış faturalarının sahte olması satışlarının da sahte olduğunun ispatı açısından her zaman yeterli bir tespit değildir<sup>72</sup>. Danıştay bir kararında, "*sahte fatura düzenleyen mükellefler arasında alış ve satış faturalarını sahte olarak düzenleyip sahte fatura komisyonculuğu yapanlar olduğu gibi maliyetlerini yükselterek daha az KDV ödemek amacıyla sadece mal alışlarını sahte faturalarla belgelendiren mükellefler de bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefin bir takım alışlarının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmak, ticari yaşamın gerekleriyle uyuşmadığı gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağını*" belirterek cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>73</sup>.

<sup>69</sup> Danıştay VDDK, T: 28.04.1995, E: 1994/332 ve K: 1995/142; Danıştay 7. D, T: 16.12.2003, E: 2000/9701 ve K: 2003/5068.

<sup>70</sup> Kelecioğlu, a.g.m., s. 127.

<sup>71</sup> Köstü, a.g.e., s. 78.

<sup>72</sup> Akgüner ve Sekdur, a.g.e., s. 53.

<sup>73</sup> Danıştay 9. D, T: 16.04.2009, E: 2008/3445 ve K: 2009/1801; Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/3402 ve K: 2010/84; Danıştay 9. D, T: 23.05.2012, E: 2008/7281 ve K: 2012/2865;



## f- Mükellefin Fiili Durumu

Gerçek alım satım işleminden bahsedilebilmesi, faaliyetin belli bir organizasyon dâhilinde yapılmasını gerektirmektedir. Alım satım faaliyetinde bulunan firmanın belgeye konu malları üretebilecek yeterli sermayeye, işçi sayısına, makineye ve ürettiği malları depolama alanlarına sahip olması gerekir. Malın satımı sırasında pazarlama elemanına, satılan malların nakliyesi sırasında ise kamyon, minibüs ve benzeri araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. Küçük bir işyeri veya sermayeye sahip olan, çalışanı olmayan, yeterli makinesi veya nakliye aracı olmayan firmaların çok yüksek tutarlı mal teslimlerinde bulunması iktisadi ve ticari hayat içerisinde pek mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle sahte belge düzenlendiğinin tespiti açısından yapılan vergi incelemelerinde mükellefin iş hacmi veya ticari kapasitesinin vergi kapasitesiyle uyumlu olup olmadığı dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda mükellefin ticari kapasitesiyle ilgili durumlar bir bütün olarak değerlendirilerek söz konusu durumlar ile belge üzerindeki alım satım faaliyetinin uyumlu olmaması halinde belgenin sahteliğine karine teşkil ettiği kabul edilmektedir<sup>74</sup>.

Danıştay bir kararında "*işletmenin alış-satış dengesinin mevcut olmadığı, belgesiz alım satımının bulunduğu, işçi çalıştırmadığı, işyerinin kiralık olduğu, deposunun bulunmadığı, alış faturalarının neredeyse tümünün sahte olduğu, yüksek tutarlı fatura düzenlemesine rağmen ödenecek KDV'nin çıkmadığı veya çok düşük çıktığı ve stok devir hızının yüksek çıktığı*" gibi hususları dikkate alarak belgenin sahte olduğuna karar vermiştir<sup>75</sup>. Danıştay bir başka kararında "*kuruma ait herhangi bir taşıt veya gayrimenkulün bulunmadığı, şirketin bankalarda herhangi bir hesabının olmadığı, 1 Trilyon değerinde hâsılat yapıldığı ve hiç kredi kullanılmadığı, şirketin 30 Milyon lira sermaye ile kurulduğu ve bu sermaye ile söz konusu ciroyu elde edemeyeceğinin açık olduğunu*" belirterek düzenlenen belgelerin gerçek mal satışına dayanmayan sahte belgeler olduğuna karar vermiştir<sup>76</sup>. Danıştay kararlarından hareketle mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili dikkate alınan hususlar aşağıdaki gibidir:

- Firmanın iş ile orantılı işçi çalıştırmaması<sup>77</sup>,
- Firmanın faaliyetiyle ilgili giderlerinin olmaması<sup>78</sup>,

---

Danıştay 9. D, T: 18.12.2009, E: 2008/1565 ve K: 2009/4934.

<sup>74</sup> Akgüner ve Sekdur, a.g.e., ss. 49-52.

<sup>75</sup> Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/8815 ve K: 2010/115; Danıştay 7. D, T: 13.06.2001, E: 2000/6229 ve K: 2001/2236; Danıştay 7. D, T: 16.09.2002, E: 2000/5774 ve K: 2002/2787; Danıştay 4. D, T: 26.10.1998, E: 1997/3304 ve K: 1998/3842.

<sup>76</sup> Danıştay 3. D, T: 14.02.1996, E: 1995/389 ve K: 1996/479; Danıştay VDDK, T: 06.03.2009, E: 2008/380 ve K: 2009/69.

<sup>77</sup> Danıştay VDDK, T: 15.05.2009, E: 2008/638 ve K: 2009/207.

<sup>78</sup> Danıştay VDDK, T: 06.02.1997, E: 1996/176 ve K: 1997/103.

- Firmanın faaliyetiyle ilgili yeterli sermayesinin bulunmaması<sup>79</sup>,
- Firmanın faaliyetiyle ilgili aktifinde taşıt ve gayrimenkulün bulunmaması ile belge içeriğindeki mal ve hizmetleri üretecek veya sunacak makine araç ve gereçlere sahip olmaması<sup>80</sup>,
- Firmanın faaliyetinin olmaması veya faaliyetiyle belge konusunun farklı olması<sup>81</sup>,
- Firmanın sürekli olarak devreden KDV beyan etmesi veya çok düşük miktarda ödenecek KDV beyan etmesi<sup>82</sup>,
- Şirket ortaklarının sık sık değişmesi ve sosyo-ekonomik durumlarının zayıf olması<sup>83</sup>,
- Firmanın satın aldığı mallara ilişkin düzenlendiği Ba formunun, malı satın aldığı kişinin kendisine sattığı mal karşılığında düzenlendiği Bs formuyla uyumlu olması<sup>84</sup>,
- Faaliyetiyle ilgili olarak yoklama tutağında stok, araç ve çalışan sayısı, işyeri ve depo büyüklüğüne ilişkin tespitlerin yapılıp yapılmamasıdır.

### 3.1.2. VERGİ TEKNİĞİ RAPORU İLE İLGİLİ SORUNLAR

Çalışmanın bu kısmında gerçek mahiyet tespit edilmeden vergi tekniği raporuna atıf yapılması sorunu ve vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi sorunu incelenmiştir.

#### 3.1.2.1. Gerçek Mahiyet Tespit Edilmeden Sadece Vergi Tekniği Raporuna Atıf Yapılması Sorunu

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemelerinde<sup>85</sup>, mükellef nezdinde elde edilen bilgi ve belgelere dayanılarak inceleme sonucunda vergi inceleme raporu düzenlenmektedir<sup>86</sup>. Vergi inceleme raporları, her bir mükellef, vergi sorumlusu veya vergi türüne göre ayrı ayrı oluşturulmaktadır. Yapılan incelemelerde birden fazla mükellefe, vergi sorumlusuna, vergi türüne veya bir mükellefin birden fazla vergilendirme dönemlerine ilişkin tespitlerin yapılması halinde bu tespitlerin tek bir raporda toplanmasının sağlanabilmesi için vergi

<sup>79</sup> Danıştay VDDK, T: 24.10.2008, E: 2007/679 ve K: 2008/718.

<sup>80</sup> Danıştay VDDK, T: 09.02.1996, E: 1994/338 ve K: 1996/50.

<sup>81</sup> Danıştay 7. D, T: 25.04.2002, E: 2000/6734 ve K: 2002/1656.

<sup>82</sup> Danıştay VDDK, T: 12.01.1996, E: 1995/166 ve K: 1996/13.

<sup>83</sup> Danıştay VDDK, T: 06.03.2009, E: 2008/830 ve K: 2009/69.

<sup>84</sup> Yargıtay 11. CD, T: 05.12.2017, E: 2017/15638 ve K: 2017/8561.

<sup>85</sup> VUK, m. 134.

<sup>86</sup> VUK, m. 140.

teknîği raporu düzenlenmektedir<sup>87</sup>. Vergi tekniği raporu düzenlendikten sonra bu rapor dikkate alınarak her bir mükellef veya vergi türü için vergi inceleme raporları düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir<sup>88</sup>. Bir başka deyişle vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporlarının temel dayanağını ve ekini oluşturmaktadır<sup>89</sup>.

Vergi tekniği raporlarına sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yapılan tespitlerde de sıkça başvurulmaktadır. Bir mükellefin sahte belge düzenlediği veya kullandığı yolunda ihbar, belirti veya şüphe bulunması halinde mükellef nezdinde inceleme yapılmakta, inceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlediği veya kullandığına ilişkin yeterli delil ve tespitlere ulaşılması durumunda vergi tekniği raporu düzenlenmekte ve mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte vergi tekniği raporunda sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilen mükelleflerle mal veya hizmet alım satım ilişkisinde bulunan diğer kişi ve/veya kurumlar vergi incelemesine alınmaktadır. İnceleme sonucunda elde edilen deliller ve tespitler ışığında kişi ve/veya kurumların sahte belge kullandıkları tespit edilirse KDV indirimleri reddedilmekte ve cezalı tarhiyat yapılmaktadır<sup>90</sup>. Ancak uygulamada mükelleften mal veya hizmet alım satım ilişkisinde bulunan kişi ve kurumlar nezdinde ayrı bir inceleme yapılmadan vergi tekniği raporuna atf yapılarak veya inceleme yapılsa bile sahte belge düzenlendiği veya kullanıldığı yönünde yeterli emarelere ulaşılmadan KDV indirimlerinin reddedildiği ve cezalı tarhiyatlar yapıldığı görülmektedir. Danıştay kararları incelendiğinde ise mahkemenin genellikle vergi tekniği raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatların kaldırılması yönünde kararlar verdiği görülmektedir.

Danıştay bir kararında, "*Ticari yaşam içerisinde mal satın alan mükellefin, mal satın aldığı kişilerin gerçek bir mükellef olup olmaması veya vergilendirmeyle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmemesi konusunda bilgi sahibi olmaması hayatın olağan akışına uygun düşmektedir. Bir mükellefin vergilendirmeyle ilgili ödevlerini yerine getirmemesi ve kanuna aykırı hareketleri nedeniyle ortaya çıkan sonuçlardan söz konusu hareketle bağlantısı olup olmadığı araştırılmadan bir başka mükellefin sorumlu tutulması, hukukun temel ilkeleriyle örtüşmemektedir. Mal alımlarının yapıldığı şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu yönünde bir genelleme yapılması doğru olmayıp,*

<sup>87</sup> Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m. 57.

<sup>88</sup> İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı: 7, 2016, s. 197.

<sup>89</sup> Hasan Aykın, "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 18.05.2018), s. 2.

<sup>90</sup> Bahattin Çelik, "Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, Mayıs 2011, s. 288.

*davacı şirkete düzenlediği faturaların sahte olup olmadığı somut tespitlerle ortaya konulması gerekmektedir. Bu kapsamda davacı şirket hakkında kullandıkların belgelerin sahte olduğu yönünde yeterli ve somut bir tespit yapılmadan yaptırım uygulanması” hukuka aykırı bir durum yaratacağından uygulanan yaptırımın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>91</sup>.*

### **3.1.2.2. Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi Sorunu**

Mükellefler hakkında yapılan incelemeler sonucunda vergi tekniği raporu düzenlenmesi halinde rapor, vergi inceleme raporuna eklenmekte ve vergi inceleme raporu mükellefe tebliğ edilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesine göre bir mükellefin sahte belge düzenlediğine veya kullandığına ilişkin vergi tekniği raporu düzenlenmesi durumunda raporda, başka mükelleflere ait bilgilerin yer aldığı (vergi mahremiyeti) gerekçe gösterilerek vergi tekniği raporunun vergi inceleme raporuna eklenmemesi fakat vergi inceleme raporunda vergi tekniği raporu hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilmesi istenilmektedir. Çünkü vergi tekniği raporu suç veya kabahatin tüm unsurlarının meydana gelip gelmediğiyle ilgili delilleri ortaya koymaktadır<sup>92</sup>. Ancak uygulamaya bakıldığında vergi inceleme raporlarında vergi tekniği raporuna ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmemekte, çoğu zaman sadece vergi tekniği raporuna atıf yapılmakla yetinilmektedir. Vergi tekniği raporu, mükellefe tebliğ edilmediğinden raporların mahkeme tarafından istenilmesi durumunda idare tarafından mahkemeye ibraz edilmektedir. Bu aşamada mahkemenin raporu mükellefe tebliğ etmesi halinde mükellef rapordan haberdar olabilmektedir<sup>93</sup>.

Hukuk devletinin ayrılmaz unsurlarından birini oluşturan adil yargılanma hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6. maddesinde ve Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınmıştır. Adil yargılanma hakkı, yargılama sonucunun adil olmasını değil, adil bir karar verilebilmesi için uyulması gereken şekle ve usule ilişkin kuralların yerine getirilip getirilmediğiyle ilgilidir<sup>94</sup>. Bu bağlamda adil yargılanma hakkı bir takım hakları bünyesinde barındırmaktadır. Bu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, susma

<sup>91</sup> Danıştay 9. D, T: 20.01.2010, E: 2008/3402 ve K: 2010/84; Danıştay 9. D, T: 23.05.2012, E: 2008/7281 ve K: 2012/2865; Danıştay 9. D, T: 18.12.2009, E: 2008/1565 ve K: 2009/4934; Danıştay 9. D, T: 16.04.2009, E: 2008/3445 ve K: 2009/1801.

<sup>92</sup> A. Bumin Doğrusöz, “Atfı Yoluyla Suçlama”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

<sup>93</sup> Özgür Biyan, “Başka Mükellef Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 96, 2012, s. 14.

<sup>94</sup> Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, MRK Baskı ve Tanıtım Hizm. Tic. Ltd. Şti, Ankara, Nisan 2018, ss. 1-2.

hakkı, savunma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkı ile asgari sanık haklarından oluşmaktadır<sup>95</sup>.

Sahte belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesiyle hazırlanan vergi tekniği raporlarının mükelleflere bildirilmemesi, mükelleflerin kendilerine isnat edilen suçlamaların niteliği ve bu suçlamaların dayanakları hakkında bilgi edinmemelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin kendilerine isnat edilen suçlamaların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelere ulaşamaması; çekişmeli yargılama, kendisi hakkında iddia edilen delilleri değerlendirerek haklılığını ispat etme konusunda eşit koşullara sahip olmaması; savunma ve silahların eşitliği haklarını ihlal ederek hukuka ve hakkaniyete uygun adil bir yargılama yapılmasını engellemektedir<sup>96</sup>. Mükellefler, raporların tebliğ edilmemesi nedeniyle haklarında yapılan tarhiyatın nedenini öğrenemediklerinden cezada indirim ve uzlaşma gibi idari yollara başvurma haklarından da yararlanamamaktadır<sup>97</sup>. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi üzerinde durulması gereken bir soruna dönüşmüştür.

Danıştayın konuya ilişkin verdiği kararlar incelendiğinde vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilme zorunluluğu bulunmadığı gerekçesiyle savunma hakkını kısıtlamadığı yönünde kararları<sup>98</sup> bulunsa da son yıllarda vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığına ilişkin verdiği kararlar<sup>99</sup> ağırlık kazanmaktadır. Nitekim Danıştay bir kararında<sup>100</sup>, Anayasanın 36. maddesinde düzenlenen Hak Arama Özgürlüğüne vurgu yaparak *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanarak yargı mercileri önünde davalı veya davacı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.” İddia ve savunma hakkı birbirinin ayrılmaz bir parçasını teşkil etmekle birlikte hak arama özgürlüğünün temelini oluşturmaktadır. Bir*

<sup>95</sup> Bu haklar hakkında daha detaylı bilgi için Bkz: İnceoğlu, a.g.e., ss. 21-291; Dovydas Vitkauskas ve Grigoriy Dikov, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması, (Çev. Serkan Cengiz), Avrupa Konseyi, Strazburg, Şubat 2012, ss. 25-93.

<sup>96</sup> Çelik, a.g.m., s. 290-291; Arif Bayram, “Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/ Düzenleme Konulu Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 280, Nisan 2016, s. 290-292.

<sup>97</sup> A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Tekniği Raporu”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

<sup>98</sup> Danıştay 4. T. D, 27.06.2005, E: 2004/2538 ve K: 2005/1176; Danıştay 3. D, T: 30.10.2014, E: 2014/10019 ve K: 2014/4860.

<sup>99</sup> Danıştay VDDK, T: 18.06.2014, E: 2014/304 ve K: 2014/563; Danıştay VDDK, T: 28.05.2010, E: 2008/131 ve K: 29010/257; Danıştay 7. D, T: 20.03.2017, E: 2016/1996 ve K: 2017/2061; Danıştay 4. D, T: 10.06.2015, E: 2015/497 ve K: 2015/3174; Danıştay 7. D, T: 25.05.2016, E: 2016/2220 ve K: 2016/4758;

<sup>100</sup> Danıştay VDDK, T: 29.03.2017, E: 2017/98 ve K: 2017/186; Danıştay 3. D, T: 05.05.2001, E: 2000/1150 ve K: 2001/2696; Danıştay VDDK, T: 29.03.2017, E: 2017/98 ve K: 2017/186; **Aksi Yönde Karar**; Danıştay 4. D, T: 27.06.2005, E: 2004/2538 ve K: 2005/1176.

*kişinin haklılığını ispat edebilecek savunma yollarını seçerken öncelikle kendisi hakkında isnat edilen suçlamalar hakkında bilgi sahibi olması, demokratik hukuk devletindeki savunma hakkı önündeki engellerin kaldırılarak bu hakkın gerektiği gibi kullanılabilmesi, kendisi hakkında iddia olunan fiile ilişkin delillere karşı aksi yönde delil ve kanıtlar sunması ile mümkün olacaktır. Bu kapsamda, davacı şirket hakkında yapılan tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporunun doğrudan atıf yaptığı (A) Ltd. Şti. hakkındaki vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin, davacı şirketin savunma hakkını engellediği gerekçesiyle" yapılan tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Danıştayın vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin savunma hakkını kısıtladığı yönünde verdiği kararların ağırlık kazanması, mükelleflerin, kendileri hakkında yapılan tarhiyatları ve kesilen cezaları bilerek, haklılıklarını ispat edecek en iyi savunmalarını hazırlamaları açısından önem arz etmektedir. Ayrıca ihbarnameyle birlikte vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi mükelleflerin uzlaşma ve cezalarda indirim haklarından yararlanarak daha az yaptırımla karşılaşmalarını sağlayabilecektir<sup>101</sup>.*

Danıştay bir başka kararında<sup>102</sup>, "her ne kadar vergi tekniği raporunun ihbarnameyle birlikte davacı şirkete tebliğ edilmesi kural olsa da mahkeme tarafından ara kararında istenilmesi veya davalı tarafından re'sen dava dosyasına konulması durumunda da davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya çıkaracak delilleri mahkemeye sunma imkânı verilerek söz konusu yargılama aşamasında savunma hakkının kısıtlanmasının giderilmesi mümkündür. Davacının, vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesine rağmen yargılama aşamasında dava konusu olayla ilgili ayrıntılı açıklama yaparak savunma hakkını kullandığı, haklılığını iddia edecek delilleri mahkemeye sunduğu belirtilerek yargılama aşamasında vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmesinin" savunma hakkını kısıtlamadığı yönünde kararlar vermektedir. Danıştay'ın vergi tekniği raporunun mükellefe yargılama aşamasında verilmesi durumunda savunma hakkının ihlal edilmediği yönünde verdiği kararlara katılmak mümkün değildir. Çünkü mükellefin savunma hakkının kısıtlanmadığı kabul edilse bile vergi tekniği raporunun ihbarnameyle tebliğ edilmemesi halinde mükellefler, idari yollara başvurma haklarından yoksun bırakılmaktadır. Böylece mükellefe savunma hakkı tanınsa bile idari haklardan yararlanmasının önüne geçilmektedir.

<sup>101</sup> A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-tekniği-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

<sup>102</sup> Danıştay VDDK, T: 13.04.2016, E: 2016/401 ve K: 2016/444; Danıştay VDDK, T: 13.04.2016, E: 2016/446 ve K: 2016/488; Danıştay VDDK, T: 10.02.2016, E: 2016/82 ve K: 2016/83; Danıştay 4. D, T: 13.02.2017, E: 2015/7351 ve K: 2017/1552; Danıştay 4. D, T: 09.12.2014, E: 2014/7670 ve K: 2014/8255.

### 3.2. Bilmeden Sahte Belge Kullanılması Sorunu

Günlük ticari ilişkiler içerisinde mal veya hizmet satın alan mükelleflerin, malı veya hizmeti satın aldıkları mükelleflerin vergilendirmeye ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini, haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunup bulunmadığını veya söz konusu satın alma işlemi karşılığında düzenledikleri faturaların malı satana ait olup olmadığını bilmemesi hayatın olağan akışına uygun düşmektedir. Mükellefin, sahte olduğunu bilmeden belgeyi kullanması durumunda malın veya hizmetin gerçekten satın alınarak işletmeye girdiği veya kullanıldığı hususunda şüphe yoksa faturaya konu alım satım işleminin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider yazılmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır<sup>103</sup>. Fakat KDV açısından satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin KDV'yi indirebilmeleri, söz konusu KDV'nin ödenmiş olması şartına bağlıdır. Mükelleflerin mal aldıkları kişilerin sahte fatura düzenlemesi halinde gerçekte ödenmiş bir KDV bulunmadığından KDV indirimleri reddedilmekte ve cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Bu kapsamda sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi ziyayı kabahatinin üç kat yaptırım uygulanması gereken fiilleri arasında yer almakta ve aynı zamanda kaçakçılık suçunun da fiillerini oluşturmaktadır. Vergi ziyayı kabahati bakımından manevi unsurla ilgili olarak üzerinde durulması gereken konu vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi sonucu üç kat yaptırım uygulanabilmesi için kastın aranıp aranmayacağıdır<sup>104</sup>.

306 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde vergi inceleme elemanlarının sahte belgeyi bilmeden kullandıkları tespit edilen mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlememesi ve savcılığa suç duyurusunda bulunmaması belirtilmektedir. Bu tebliğe göre mükelleflerin bilmeden sahte belge kullanmaları halinde kendilerine üç kat değil, bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesinin hak ve adalet anlayışına daha uygun düşeceği ifade edilmektedir. Kanunun lafzına bakıldığında VUK'un 344. maddesinde bir kat veya üç kat ceza kesilmesinde fiilin hukuk düzenini bozucu etkisi dikkate alınarak belirlendiği<sup>105</sup>, kast veya taksire ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediği görülmektedir<sup>106</sup>. Nitekim VUK'un 344. maddesinde üç kat ceza uygulanması bakımından "*Vergi ziyayının kabahatinin 359. maddede yazılı fiillerle işlenmesi halinde 3 kat vergi ziyayı cezası kesilir.*" denilerek kaçakçılık suçu hükümlerine değil, sadece fiillerine atf yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda VUK'un 359. maddesindeki

<sup>103</sup> Mehmet Fil ve Nimet Fil, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Durumunda Bilerek veya Bilmeyerek Kullanma Ayırımının Yapılması", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 269, Mayıs 2015.

<sup>104</sup> Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*. Adalet Yayınevi, Ankara 2017, a.g.e., s. 244.

<sup>105</sup> Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 227, Ağustos 2007, s. 124.

<sup>106</sup> Erdem, 2010c, a.g.e., s. 214.

fiiller vergi ziyayı kabahatinin ağırlaştırıcı sebebinin oluşturmaktadır. Bir başka deyişle lafzı yorumu göre kanun, üç kat ceza uygulanabilmesi için vergi ziyanının meydana gelmesini ve fiilin VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerden olmasını yeterli görmektedir<sup>107</sup>. Ayrıca kanun, vergi kabahatleri bakımından üç kat yaptırım uygulanabilmesi için sahte belgenin bilerek veya bilmeyerek kullanılmasına ilişkin bir belirleme de yapmamıştır. VUK'da böyle bir belirleme olmaması nedeniyle kabahatlere ilişkin genel kanun olan KK'nın kast ve taksire ilişkin hükümleri VUK'da düzenlenen vergi kabahatleri açısından da geçerli olacaktır. KK'ya göre kabahatin işlenebilmesi için failin kasıt içerisinde bulunması aranmamaktadır. Kusurun en hafif düzeyi olan taksirle de kabahat işlenebilmektedir. Dolayısıyla üç kat yerine bir kat ceza uygulanmasının yasal dayanağı bulunmamakla<sup>108</sup> birlikte genel tebliğle cezanın üç kat yerine bir kat uygulanmasının belirtilmesi, kabahatlerin türü, süresi ve miktarının ancak kanunla düzenlenebileceğini ifade eden kanunilik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır<sup>109</sup>. Bu bakımından KK'nın genel hükümleri ve VUK'un 359. madde hükümleri lafzı olarak yorumlandığında sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiiliyle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi durumunda kastın var olmasının şart olmadığı, taksirli iradenin varlığı halinde de üç kat vergi ziyayı cezasının kesilebileceği şeklinde bir sonuç çıkarılmaktadır.

Uygulamaya bakıldığında vergi inceleme elemanları, mükelleflerin sahteliğini bilmeden bir belgeyi kullanması halinde bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesini önermektedir. Dolayısıyla vergi ziyayı kabahatinin 359. maddede yazılı fiillerle işlenmesi halinde kasıt mı yoksa taksir mi aranacağı veya bir kat mı yoksa üç kat mı vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği, üzerinde durulması gereken bir sorun haline dönüşmüştür.

Söz konusu sorunla ilgili olarak Danıştaya intikal eden bir olayda<sup>110</sup>, *"davacı bilmeden sahte belge kullandığı gerekçesiyle kendisine bir kat vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı yapılması üzerine belgeyi bilerek kullandığına ilişkin yeterli ve somut bir saptamanın yapılmadığını ve bu yüzden kendisine ceza kesilemeyeceğini aksi takdirde kesilen cezanın dayanağının kanun değil, 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliği olacağını, kendisinin kusursuz olduğu için hiç ceza kesilmemesi gerekirken bir kat vergi ziyayı cezası kesildiğini, hem manevi hem de maddi yönden menfaatlerinin ihlal edildiğini"* belirterek 306 Seri No'lu VUK

<sup>107</sup> Altan Rençber, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri. OnikiLevha Yayıncılık, I. Baskı, İstanbul 2017, s. 387.

<sup>108</sup> Fahri Gökçen Taner ve Y. Burak Aslanpınar, Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Hukuka Aykırılığı Üzerine", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 265, Ocak 2015, ss. 279-280

<sup>109</sup> Y. Burak Aslanpınar, Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 221, Mayıs 2011, ss. 305-306.

<sup>110</sup> Danıştay VDDK, T: 22.11.2017, E: 2017/610 ve K: 2017/559.



Genel Tebliğinin iptalini ve kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Daireye intikal eden olayda davacıya üç kat ceza kesilmesi gerekirken bir kat ceza kesildiği dolayısıyla menfaat ihlalinin bulunmadığı gerekçe gösterilerek cezanın onanmasına karar verilmiştir. Bunun üzerine davacı temyize başvurmuş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu *“bilerek sahte fatura kullandığı yönünde yeterli ve somut bir tespit yapılmadığı durumlarda hiç vergi ziyai cezası kesilmemesi gerekirken, bir kat vergi ziyai cezasının kesildiği, bu yöndeki bir uygulamanın dayanağının kanun değil tebliğ olduğunun anlaşıldığı, davacı hakkında hiç ceza kesilmemesi gerekirken bir kat vergi ziyai cezası kesilmesinde menfaatinin ihlal edildiği, bu kapsamda düzenleyici işlemin ve buna bağlı olarak kesilen cezanın hukuka uygun olup olmadığını incelenerek karar vermek üzere”* Danıştay 4. Dairesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında<sup>111</sup>, davacıya bilmeden sahte belge kullandığı gerekçesiyle bir kat vergi ziyai cezası kesildiği dava konusu olayda, *“VUK’un 359. maddesinde yer alan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının 3 kat uygulanacağı, bu fiillerle aynı zamanda kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda ayrıca vergi ziyai cezasının kesilmesine engel olmadığı belirtilmiştir. Davacının sahte faturaları bilerek kullandığına ilişkin yeterli ve somut bir tespit yapılmadığından”* 3 kat vergi ziyai cezasının bir kata indirilmesine karar veren vergi mahkemesinin kararında yasal isabet görmemiştir.

Danıştay başka bir kararında<sup>112</sup> ise *“Her ne kadar sahte fatura kullanılması durumunda 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekse de, mal veya hizmet gerçekten satın alındığı, mal veya hizmetin işletmeye girdiği ve kullanıldığı açıkça belli olduğu için gelir ve kurumlar vergisi açısından tartışılmasına gerek duyulmamaktadır. Buna karşılık mükellefin aldığı fatura ve sevki irsaliyelerinin malı satan kişiye ait olup olmadığını bilmesi ihtimali bulunmayan durumlarda faturanın bilerek ve isteyerek kullanılmadığı ihtimali de söz konusu olabilmektedir. 306 Seri No’lu tebliğin yargı organlarını bağlayıcı nitelikte olmasa da söz konusu tebliğde belirtilen, sahte faturayı bilerek ve kötü niyetli olarak kullanmadığı tespit edilen mükelleflere vergi ziyai cezasının bir kat uygulanması gerektiği hak ve adalet anlayışına daha uygun düşeceğini”* belirterek uygulanan 3 kat yaptırımın bir kata indirilmesine karar vermiştir.

Bilmeden sahte belge kullanılması sorununa ilişkin kararlar incelendiğinde, menfaat ihlali olduğu ileri sürülerek 306 Seri No’lu VUK Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılan davaya ilişkin henüz nihai karar verilmemiştir. Danıştayın söz konusu tebliğin kanuna aykırı olduğuna ilişkin eleştirileri bulursa da dava

---

<sup>111</sup> Danıştay 9. D, T: 28.06.2005, E: 2004/3550 ve K: 2005/1603; Danıştay VDDK, T: 12.02.1020, E: 2009/470 ve K: 2010/60.

<sup>112</sup> Danıştay 9. D, T: 27.01.2010, E: 2009/2070 ve K: 2010/269; Danıştay VDDK, T: 26.04.2017, E: 2017/144 ve K: 2017/226.

konusu olayı dikkate alarak bilmeden sahte belge kullananlara bir kat ceza kesilmesinin hak ve adalete anlayışına daha uygun düşeceğini belirtmek suretiyle tebliğe uygun kararları da bulunmaktadır. Ancak Danıştay'ın üç kat ceza uygulanması veya hiç ceza uygulanmaması yönünde kararları da bulunmaktadır. VUK'da sahte belge kullanma fiilinin bilerek işlenmesi halinde üç kat, bilmeden işlenmesi halinde bir kat ceza uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi kabahatlerinin kanunilik ilkesi gereği cezanın türü, süresi ve miktarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar bilmeden sahte belge kullananlara bir kat ceza uygulanması hak ve adalet anlayışına uygun düşse de böyle bir düzenlemenin kanun yerine tebliğ ile yapılması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

### **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Hukukta bir değer korunabilmesi, o değer yaptırıma bağlanması ile mümkündür. Sahte belge düzenlemesi veya kullanması fiili, maddi ve şekli vergi ödevlerini ihlal ettiğinden vergi suçlarının yanında vergi kabahati olarak da kabul edilmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiili vergi kabahatlerinden hem vergi ziyaı kabahatine hem de usulsüzlük kabahatlerine neden olmaktadır. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması ile vergi ziyaı kabahatinin meydana gelmesi için vergi ziyasının varlığı yeterli görülmektedir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiili, vergi inceleme elemanının doğru bir vergi incelemesi yapmasına engel olacak derecede defter, kayıt ve belgelerin karışık, usulsüz ve noksan olmasına neden oluyorsa genel usulsüzlük kabahati işlenmiş kabul edilmektedir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiili ile VUK'un 353/2. maddesinde "perakende satış vesikası, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi vb .... gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin" denilerek özel usulsüzlük kabahatinin işlenebileceği ortaya konulmuştur. VUK'un 353/1. maddesinde "belge almama-vermeme veya gerçeğiyle aslında farklı meblağlara" yer verme fiili dikkate alınarak da özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ancak VUK'da ve TTK'da faturanın düzenlenebilmesi için öncelikle bir mal veya hizmet satılması, iş görülmesi ve menfaat sağlanması gerekmektedir. Sahte belge düzenleme şekillerinden biri olan gerçekte mal veya hizmet satın alınmadığı halde alınmış gibi belge düzenlenmesi halinde, belgenin alınması veya verilmesini gerektiren bir mal veya hizmet alım satımı veya iş görülmesi gibi bir durum olmadığından özel usulsüzlük cezası kesilmemelidir. Ancak belgesiz yapılan satın almanın başka bir mükelleften alınan belge ile belgelendirilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Bu durumda gerçekte mal veya hizmet alım satımı yani ortada belge düzenlenmesini veya belgenin alınmasını verilmesini gerektiren bir durum söz konusudur.

Vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili yargıya taşınan sorunlardan ilki, mükellefler hakkında yeterli araştırma ve

inceleme yapılmadan ceza uygulanması sorunudur. Bu sorun, kendi içerisinde belgenin sahteliğini ispata yarayan karinelerin değerlendirilmesinden kaynaklı sorunlar ile vergi tekniği raporundan kaynaklı sorunlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Karinelerin değerlendirilmesinden kaynaklanan sorun incelendiğinde, bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin veya kullandığının ispat edilmesi, tüm karinelerin birlikte değerlendirilmesine bağlıdır. Buna rağmen uygulamada, vergi dairesi tarafından mükellefler hakkında yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan, olayın somut özelliği değerlendirilmeden mükellefler nezdinde tespit edilen bir veya birkaç karineye dayanarak haksız tarhiyatlar yapılmakta ve ceza kesme yolu tercih edilmektedir. Vergi tekniği raporundan kaynaklanan sorun ise mükelleflerin sahte belge düzenlediği veya kullandığı yolunda bir belirti olması halinde mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılarak söz konusu belgenin sahteliğinin delillerle ispat edilmeye çalışılmasıdır. Uygulamada bir mükellef hakkında vergi tekniği raporu varsa bu mükellefle alım satım ilişkisinde bulunan diğer mükellefler nezdinde yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan diğer mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıf yapılarak ceza uygulamasına gidilmektedir. Bununla birlikte vergi tekniği raporu da vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin varlığı gerekçe gösterilerek mükellefe tebliğ edilmemekte ve mükellefin kendisine isnat edilen suçlamalar hakkında bilgi sahibi olmamasına neden olmaktadır.

Vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili olarak yargıya taşınan ikinci sorun, bilmeden sahte belge kullanan mükelleflere bir kat mı yoksa üç kat mı ceza uygulanacağına ilişkindir. VUK'da sahte belge kullanan mükelleflerin belgeleri bilerek veya bilmeyerek kullanmalarına yani kabahatin manevi unsuruna ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Ancak uygulamada 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliği dikkate alınarak sahte belgeyi bilerek kullananlara 3 kat, bilmeden kullananlara bir kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu durum kabahatlere uygulanacak yaptırımların ancak kanunla düzenlenebileceğini ifade eden kanunilik ilkesine aykırılık arz etmektedir.

Yargı organları ve idare arasında sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili ortaya çıkan görüş farklılıklarının ortadan kaldırılması için sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin yeni yaklaşımla değerlendirilmesine yönelik öneriler aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi kabahatleri açısından belgenin sahteliği tespit edilirken öncelikle mal hareketlerini ispata yarayan sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri ile para hareketlerini ispata yarayan ödemenin ticari teamüllere uygun bir şekilde yapıldığına ve alıcının kasasına veya banka hesabına girdiğine ilişkin belgeler dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte malı satan mükellefin fiili durumu ile ilgili yeterli sermayesinin olup olmadığı, işyeri koşullarının belgeye konu malı üretebilecek koşullara sahip olup olmadığı incelenmelidir. Temelde bu tespitler dikkate alınmalı ve mükellef hakkındaki başka tespitler de varsa bu tespitler

olayın özelliğine göre bir bütün olarak değerlendirilerek belgenin sahteliğine karar verilmelidir.

- Hakkında vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerden belge alan mükellefler nezdinde yapılan incelemelerde vergi tekniği raporunda bulunan bulgular ve ifadeler kesin delil olarak kabul edilerek belgenin sahte olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Mükellefin gerçekten mal veya hizmet alıp almadığı araştırılarak, mal ve para hareketlerini ispat eden belgeler ile diğer karineler değerlendirilerek belgenin sahte olduğu sonucuna varılmalıdır.
- Mükellefin kendisi hakkında isnat edilen iddialarla ilgili tam bilgi sahibi olabilmesi ve savunma hakkını kullanabilmesi için haklarında düzenlenen vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmelidir. Başkası hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanarak mükellefin sahte belge kullanıcısı olduğunun iddia edilmesi halinde ise düzenlenen vergi tekniği raporunun sadece mükellefle ilgili bulguların bulunduğu kısmı mükellefe tebliğ edilmelidir. Böylece diğer mükelleflerin vergi mahremiyetlerinin ihlal edildiği de ileri sürülemeyecektir.
- Bilmeden sahte belge kullanılması durumunda uygulanacak ceza miktarına ilişkin düzenlemeler içeren 306 Seri No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak, uygulanacak ceza miktarı kanunilik ilkesi gereği kanunla yapılmalıdır. Bu kapsamda VUK'un 359. maddesindeki "belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya kullananlar..." hükmü yerine "belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen bilerek sahte olarak düzenleyenler veya kullananlar..." hükmü eklenmelidir. Böylece vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinin manevi unsuruna ilişkin belirleme yapılarak, bilerek kullananlara üç kat vergi ziyaı cezası, bilmeden kullananlara ise bir kat vergi ziyaı cezası kesilmelidir. Böyle bir yaklaşım iyi niyetli mükelleflerle kötü niyetli mükelleflerin birbirinden ayrılmasına da katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda iyi niyetli mükelleflerin vergi idaresi hakkında olumlu düşüncelere sahip olmasına ve vergiye uyumlarının artmasına yardımcı olacaktır.

### KAYNAKÇA

Akgüner, M. Süha; Sekdur, Mahmut (2004). Vergi Hukukunda Naylon Fatura. Ankara: Tekaç Yayınları.

Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, Ahmet Caner (2015). Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Adalet Yayınevi, Yenilenmiş Gözden Geçirilmiş 15. Baskı.

Aslanpınar, Y. Burak (2011). Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 221, Mayıs, 302-307.

Aydemir, İsa (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 7, 2016, 193-207.

Bayram, Arif (2016). Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Konulu Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 280, Nisan, 120-122.

Bıyan, Özgür (2009). Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması "Sahte Fatura Kullanma" Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?. Bilanço Dergisi, Sayı: 121, 69-73.

Bıyan, Özgür (2012). Başka Mükellef Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tazim Edilen Vergi Tekniği Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar. Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 96, 9-21.

Cengiz, Aydın; Kılıç, Ömer (2017). Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Çelik, Bahattin (2011). Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 221, Mayıs, 287-292.

Doğrusöz, A. Bumin (2008). Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler. Yaklaşım Dergisi, Yıl: 16, Sayı: 190, 33-34.

Donay, Süheyl (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Erdem, Tahir (2010a). Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler. Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 33, Sayı: 266, 86-106.

Erdem, Tahir (2010b). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları. Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 33, Sayı: 267, 98-108.

Erdem, Tahir (2010c). Vergisel Kabahatler. İstanbul: Beta Yayınevi.

Fil, Mehmet; Fil, Nimet (2015). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Durumunda Bilerek veya Bilmeyerek Kullanma Ayırımının Yapılması. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 269, Mayıs.

Gider, Zeynullah (2012). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 365, 77-85.

İlca Zeynel; İlca Ömür (2016). Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Ankara; Adalet Yayınevi.

İnceoğlu, Sibel (2018). Adil Yargılanma Hakkı. Ankara: MRK Baskı ve Tanıtım Hizm. Tic. Ltd. Şti.

Karakoç, Yusuf (1997). Tük Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi. İzmir, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Karakoç, Yusuf (2016). Vergi Ceza Hukuku. Ankara; Yetkin Yayınları, I. Baskı,.

Kelecioğlu, M. Aykut (2000). Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 95, 122-128.

Kılıç, Ayhan (2014). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 18, 299-348.

Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhul (2010). Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura. Ankara, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.

Korhan, Gökhan; Özkan, Özgür (2013). Sahte Belge Kullanımında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve Mükerrer 355. Maddeleri Uyarınca Özel Usulsüzlük Cezası Kesilebilir mi?., E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 247, Temmuz.

Köstü, Ozan Muzaffer (2011). Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti. Ankara, I Baskı, Seçkin Yayınları.

Mahmutoğlu, Fatih Selami (2009). Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri. (Ed.: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar). İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Rençber, Altan (2017). Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri. İstanbul: OnikiLevha Yayıncılık.

Öztürk, Bahri (2009). Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları. (Ed.: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar). İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Sarıcaoğlu, Ercan (2017). Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat. Ankara: Adalet Yayınevi.

Şenses, Nevzat (2017). Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 346, Temmuz, 67-71.

Şenyüz, Doğan (2017). Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 10. Baskı.

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan (2017). Vergi Hukuku. Bursa, 8. Baskı, Ekin Kitabevi.

Taner, Fahri Gökçen; Aslanpınar, Y. Burak (2015). Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyai Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin Hukuka Aykırılığı Üzerine. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 265, Ocak, 275-281.

Taşdelen, Aziz (2010). Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara: Turhan Kitabevi.

Taşkan, Yusuf Ziya (2007). Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 227, Ağustos, 120-125.

Taştan, Mehmet (2015). Vergi Kaçakçılığı Suçları. Ankara, II. Baskı, Adalet Yayınevi.

Veziroğlu, Şakir (2016). Sahte Belge Kullanma İncelemelerinde Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezasının Hukuki Durumu. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 279, Mart.

Vitkauskas, Dovydas; Dikov, Grigoriy (2012) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması, (Çev. Serkan Cengiz), Strazburg; Avrupa Konseyi.

Yavaşlar, Funda Başaran (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, Sayı: 6, 2839-2859.

Yavaşlar, Funda Başaran (2009). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar. (Ed.: İlhan Uluhan, Funda Başaran Yavaşlar). Ankara: Seçkin Yayıncılık

Yazgan, Kemal Faruk (2015). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Özel Usulsüzlük Cezası. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 274, Ekim.

Yurtcan, Erdener (2016). Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu. Ankara, 2. Bası, Türkiye Barolar Birliği Yayınları.

Yurtsever, Hatice (2009). Kritik Kontrol Noktası Analizi Yöntemiyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı. Maliye Dergisi, Sayı: 156, 141-151.

Yüce, Mehmet (2014). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Fiilinde İspat Yükü-2. Bilanço Dergisi, Sayı: 151, 68-71.

Maliye Bakanlığı, 28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, RG. 01.08.1988-19886.

Maliye Bakanlığı, 459 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG. 24.12.2015-29572.

Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG. 31.11.2011-28101.

### **İnternet Kaynakları**

Aykın, Hasan. "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 18.05.2018) 1-7.

Doğrusöz, A. Bumin. Vergi Tekniği Raporu. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim Tarihi: 18.05.2018).

Doğrusöz, A. Bumin. Atıf Yoluyla Suçlama. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/atif-yoluyla-suclama/25015> (Erişim Tarihi: 19.05.2018).

TDK, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a366edc293559.79010940](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a366edc293559.79010940) (Erişim Tarihi: 17.12.2017).

TDK, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59073450b89e71.27705856](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59073450b89e71.27705856) (Erişim Tarihi: 27.04.2017).

TDK, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa98773610b26.42035683](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa98773610b26.42035683).