



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE
KULLANMA

AHMET TUTAR

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

KIRIKKALE-2022



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE
KULLANMA

AHMET TUTAR

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

KIRIKKALE-2022

Ahmet TUTAR tarafından hazırlanan “TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA” adlı tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Başkan: Dr. Öğr. Üyesi Buminhan DUMAN

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Afyon Kocatepe Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Yasin AYDOĞDU

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Tez Savunma Tarihi: 18/04/2022

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Unvanı Adı SOYADI

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



*Eşim Sıray TUTAR
ve oğlum Göktuğ Çınar TUTAR'a...*

ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Ahmet TUTAR

18/04/2022

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA

Kırıkkale Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU

Nisan 2022, 109 sayfa

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri, Türk vergi hukukunun en temel sorunlarından biri haline gelmiştir. Bu fiillerden kaynaklanan suçlar ülkemizde yaygın olarak işlenmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin veya kullanılmasının amacı, ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da olduğundan az ödenmesidir. Bu fiillerin gerekli tespitler yapılarak asgari seviyeye indirilmesi, vergi gelirlerinin artması ve kamu düzeninin tesisi bakımından oldukça önemlidir. Çalışmamızın birinci bölümünde, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları üzerinde durularak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma nedenlerine, düzenleyenler hakkında yapılan genel tespitler ile bir belgenin sahteliğini ispat etme araçlarına ve bu suçların önlenmesi için yapılması gerekenlere yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ya da kullanmanın vergi hukuku açısından ve vergi ceza hukuku açısından doğurduğu sonuçlara değinilerek, söz konusu fiillerden kaynaklanan suç ve kabahatlerin “ne bis in idem” ilkesi ile uyum sorunu detaylı olarak irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, fatura, vergi suçu, kaçakçılık, ispat, delil, ne bis in idem.

ABSTRACT

ISSUING AND USING OF FORGED OR MISLEADING DOCUMENT AS OF ITS CONTENT IN TURKISH TAX LAW

Kırıkkale University

Institute of Social Sciences

Department of Public Law, Master's Thesis

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Abdullah ÖMERCİOĞLU

April 2022, 109 pages

The acts of issuing and using forged or misleading documents as of their contents have become one of the most fundamental problems of Turkish tax law. Crimes arising from these acts are commonly committed in our country. The purpose of issuing or using forged or misleading documents is the non-payment or underpayment of the tax due. Minimizing these acts by making the necessary determinations is very important in terms of increasing tax revenues and establishing public order. In the first part of our study, by defining the concepts of forged document or misleading document as of its content, the reasons for issuing and using forged or misleading documents as of their contents, general determinations about the issuers, the means of proving the forgery of a document and what needs to be done to prevent these crimes are given. In the second part, through emphasizing the consequences of issuing and using forged or misleading documents as of their contents in terms of tax law and tax criminal law, compliance problems between the crimes and misdemeanors arising from the aforementioned acts with the principle of “ne bis in idem” are examined in detail.

Keywords: Forged document, misleading document as of its content, invoice, tax crime, smuggling, proof, evidence, ne bis in idem.

TEŞEKKÜR

Varlıkları ile beni mutlu eden, en sıkıntılı günlerimde hiçbir desteğini esirgemeyen, desteklerini hep yanımda hissettiğim aileme teőekkürlerimi borç bilirim.

Yüksek lisans eğitimim sürecinde hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, bilgi ve tecrübeleri ile daima yol gösteren, teşvik edici konuşmaları sayesinde akademik hayatımda cesaret veren, değerli hocam, danıőmanım Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ÖMERCİOĞLU'na sonsuz minnet ve teőekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	x
1. GİRİŞ	1
2. VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI	3
2.1. Belge Kavramı	3
2.2. Vergi Hukukunda Belgeler	3
2.2.1. Fatura	4
2.2.1.1. Fatura Çeşitleri.....	8
2.2.1.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler	12
2.2.2. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramları .	15
2.2.2.1. Sahte Belge	15
2.2.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge	17
2.3. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması.....	19
2.3.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Nedenleri	19
2.3.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler Hakkında Yapılan Genel Tespitler	21
2.3.2.1. Fatura Düzenleyen Firmanın Faaliyetinin Olmaması	22
2.3.2.2. İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Motorlu Taşıtlı veya Gayrimenkulün Bulunmaması, Fatura İçeriğindeki Malları Üretecek Teçhizat ve Ekipmana Sahip Olmaması, Giderlerinin Olmaması	23

2.3.2.3. İşçi Çalıştırmaması ya da İşle Orantılı İşçi Çalıştırmaması	25
2.3.2.4. Mükelleflerin Vergi Dairelerine Bildirilen Adreslerde Aramalara Rağmen Bulunamamaları.....	27
2.3.2.5. Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi	28
2.3.2.6. Ödemelerin Banka Havalesiyle Yapılmaması veya Çek Gibi Ödeme Araçlarının Kullanılmaması	30
2.3.2.7. Mükellefin Faaliyet Konusu ile Düzenlediği Faturanın Muhteviyatının Farklı Olması.....	30
2.3.3. Düzenlenen Belgelerin Gerçek Bir Alım Satım İlişisine Dayandığının İspatı	32
2.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesinin ve Kullanılmasının Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler	35
2.4.1. Yaptırım Olarak Sahte Belge Düzenlemenin Sahte Belge Kullanmadan Daha Ağır Olması.....	35
2.4.2. Organize Halinde İşlenen Sahte Belge Düzenleme Suçları Yönünden Ayrı Bir Düzenleme Getirilmesi.....	36
2.4.3. Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Banka İşlemlerine Erişilebilmesi İçin Altyapı Kurulması	36
2.4.4. Devlet Kurumları Arasında Veri Erişiminin ve Bilgi Paylaşımının Arttırılması.....	38
2.4.5. Vergi İncelemelerinin Hızlı Bir Şekilde Yapılması.....	38
2.4.6. İdare ile Yargı Arasındaki Görüş Aykırılıklarının Giderilmesi	39
2.4.7. Diğer Bazı Öneriler.....	41
3. SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMANIN SONUÇLARI VE NEBİS İN İDEM İLKESİNE UYUM SORUNU	42
3.1. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmanın Sonuçları	42
3.1.1. Vergi Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar.....	42
3.1.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar	42
3.1.1.2. Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar	44

3.1.1.3. Uzlaşma Hükümleri Açısından Doğurduğu Sonuçlar.....	53
3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar.....	55
3.1.2.1. Kaçakçılık Suçu Yönünden.....	56
3.1.2.2. Vergi Ziyayı Cezası Yönünden	70
3.1.2.3. Usulsüzlük Cezası Yönünden	71
3.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suç ve Kabahatlerinin Ne Bis İn İdem İlkesine Uyum Sorunu	72
3.2.1. Genel Olarak	73
3.2.2. Uluslararası Sözleşmelerde ve AİHM Kararlarında Ne Bis İn İdem İlkesi.....	74
3.2.2.1. Glantz/Finlandiya Davası	78
3.2.2.2. A ve B/Norveç Davası.....	81
3.2.2.3. Mahkemenin İçtihadındaki Değişimler	83
3.2.3. İç Hukukta ve Türk Vergi Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi.....	83
3.2.3.1. Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Sorunu	84
3.2.3.2. Vergi Mahkemeleri ile Ceza Mahkemeleri Arasındaki Etkileşim Sorunu.....	94
4. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	100
KAYNAKLAR.....	105
ÖZGEÇMİŞ.....	109

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Ba	Alış Bildirimi
Bkz.	Bakınız
Bs	Satış Bildirimi
E.	Esas
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
md.	Madde
mük.	Mükerrer
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve benzeri
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanun
YMM	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri uzun zamandır ülkemizde kamu düzenini bozmakta ve Hazineyi büyük ölçüde zarara uğratmaktadır. Söz konusu fiillerin engellenmesi amacıyla birkaç idari ve kanuni düzenleme yapılmış olmasına rağmen, halihazırda ülkemizde bu fiillerden kaynaklanan vergi kaybı azımsanamayacak kadar fazladır.

Sağlıklı bir vergilendirme sistemi, sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulmasıyla başlar. Ülkemizde beyan esaslı geçerli olduğu için, belgelerin hem mükellefler hem de idare açısından önemi oldukça fazladır. Zira belgeler, mükellefler açısından ispat aracı olurken, idare açısından ise bir denetim aracıdır.

Ancak bazı mükellefler kimi zaman belge düzenini ihlal etmektedirler. Bunu bazen yüksek oranda çıkan ödenecek vergilerin bir nebze azaltılması için, bazen de doğrudan gelir etmek amacıyla yaparlar. Ancak her hal ve şartta vergi düzenini ve dolayısıyla kamu düzenini bozan bu fiillerin engellenmesi ve yapanlar hakkında gerekli yaptırımların uygulanması gerekir.

Bu çalışmada, öncelikle belge kavramı ve Türk vergi hukukunda yer alan belgelere değinilmiştir. Bunlar arasında konumuz itibariyle önem arz eden 'fatura' ayrıntılı olarak açıklanmış, faturanın çeşitlerinden bahsedilmiş ve fatura yerine geçen belgeler açıklanmıştır.

Bunun yanı sıra, Türk vergi hukukunda sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarına değinilmiş, bunlar arasındaki farklar ortaya konulmuş ve sahte belge düzenleme ve kullanma nedenleri ile ispat boyutu ele alınmıştır.

Ayrıca sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin önlenmesi için idarenin aldığı tedbirler ile yapılması gerekenler ve önerilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmanın sonuçları anlatılmıştır. Zira bu fiillerin gerek vergi hukuku açısından gerekse vergi ceza hukuku açısından sonuçları önem arz etmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suç ve kabahatlerinin ne bis in idem ilkesine uyum sorunu son zamanların önemli ve tartışmalı konularından biridir. Ayrıca Türk vergi hukukundaki vergi suç ve kabahatleri ne bis in idem ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır.



2. VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

2.1. Belge Kavramı

Gerek Vergi Usul Kanunu (VUK) gerekse Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) belgenin tanımına yer verilmemekle birlikte, Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre belge; bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, döküman olarak tanımlanmıştır. Belgeler, somut bir olayı ortaya koyarken, muhatabımızı inandırabilmek ya da bir gerçeği izah etmek isterken onun gerçekliğini destekleyerek bu inancı güçlendirmek için kullanılan her türlü yazılı ve görsel dokümandır (Somuncu, 2014, s. 2).

VUK'ta belgenin tanımı yapılmamakla birlikte, anılan Kanunun 227/1. maddesinde; *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* düzenlemesiyle aslında belgeyle tevsik etme, belgeyle delillendirme esası benimsenmiştir.

Bir belgenin belge niteliğine haiz olabilmesi için, bulunması gereken asgari şartlar vardır. Bunların başında yazılılık gelir (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 32). Yazılı olmaktan kastedilen yalnızca fiziki belgeler için değil, e-imza ile imzalanan veya onaylanan bilgileri içeren veriler de belge niteliğindedir. Nitekim, Elektronik İmza Kanunu'nun 5/1. maddesine göre; güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurmaktadır. Bunun yanı sıra, belgenin belirli bir kişi ya da kuruma ait olması ve hukuki değer taşıması gerekmektedir. Bu şartların varlığı halinde belge niteliğine kavuşulacak ve bir olguyu ispat edici özellik taşıyacaktır.

2.2. Vergi Hukukunda Belgeler

Vergi hukukunda belge çok büyük bir öneme sahiptir. Öyle ki, belgelendirme vergi hukukunun temelini oluşturmaktadır. Gerek vergi mükelleflerinin idare nezdinde

yaptığı işlemler gerekse idarenin mükelleflerce yapılan beyanların doğruluğunu ve denetimini yapması açısından belgelendirme elzemdir.

Vergi kanunları uyarınca uyulması gereken belge düzeni, devletin vergilendirme ile ilgili işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yürütülmesi ve vergisel güvenliğin sağlanması açısından önemlidir (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 43). Zira belgelerin bir disiplin ve düzen altına alınması, idarenin vergilendirme işlemlerinin düzenli ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamanın yanı sıra, mükelleflerin işlemlerinin de düzenli yürümesi ve idare ile olan karşılıklı ilişkilerinde gereken bağlılığın oluşmasını da sağlamaktadır.

VUK'ta sayılan fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin kullanılmasına dair usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenme altına alınmıştır. Kanunda belge olarak değerlendirilen unsurlar sayma usulüyle belirlenmiş ve anılan Kanunun mükerrer 257. maddesiyle, gerekli görülmesi durumunda yeni belgeler getirmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Zira, vergisel işlemlerin belgeye bağlanması hususunda vergi mükellefleri belgelerin şekilsel kısmıyla ilgili özgür bırakılmamıştır. Kanun koyucu tarafından şekil şartları belirlenmiş ve bu şekil şartlarına riayet edilmemesi halinde cezai yaptırımlar düzenlenmiştir.

Konumuz açısından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak hem uygulamada hem de doktrinde daha çok önem taşıdığı değerlendirilen fatura kavramı detaylı olarak incelenecektir. Kanunda diğer sayılan belgeler ise; perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, ücret bordrosudur. Bunlardan sevk irsaliyesi, fatura ile birlikte düzenebildiğinden, irsaliyeli fatura adı altında aynı zamanda fatura yerine de geçmektedir. Bu sebeple detaylarına aşağıda değinilecektir.

2.2.1. Fatura

Belgeler içerisinde hiç şüphesiz ki, iktisadi faaliyetlerde en yaygın kullanılan belge faturadır. Bu sebeple, ticari işlemlerin dayanağını oluşturan bu belge, VUK'ta getirilen düzenlemeler ile bir disiplin altına alınmıştır (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 57).

VUK'un 229. maddesinde; fatura, satılan bir emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin karşı tarafa borçlandığı tutarı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre bir vesikaya fatura diyebilmek için aşağıdaki unsurların varlığı gerekir. Söz konusu unsurlar;

- Ortada satılan bir emtia veya yapılan işin olması,
- Faturanın satılan bu emtia veya yapılan iş karşılığı düzenlenmesi,
- Faturanın müşterinin borçlandığı bir meblağı göstermesi,
- Faturanın emtiayı satan veya işi yapan tarafından düzenlenmesi,
- Faturanın emtiayı alan veya adına iş yapılan şahsa (müşteriye) verilmesidir.

Anılan maddeye göre, faturanın satıcı tarafından düzenlenmesi için müşteriye bir mal satılmış olması veya bir hizmet sunulmuş olması ve müşterinin de bu malı almış veya hizmetten yararlanmış olması gerekmektedir. Ayrıca, faturayı düzenleyen kişinin vergi mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir. Zira yalnızca vergi mükellefiyeti olan gerçek ve tüzel kişilerin fatura bastırabilme veyahut noterde tasdik ettirebilme yetkileri vardır (Kumkale, 2008, s. 45).

Maddede belirtilen bir diğer durum ise, faturanın ticari bir vesika olduğudur. Bu özelliği nedeniyle, iktisadi hayatımızı düzenleyen kurallar arasında faturanın önemi büyüktür. Zira fatura ticari bir ilişkinin ispat belgesi olması dolayısıyla, bin yandan malın satışını yapan veya bir hizmeti sunan satıcının, diğer yandan mal veya hizmeti alan alıcının gelir ve giderlerinin belirlenmesi ve bu ticari ilişkide haklarını kullanabilmeleri açısından önemlidir.

Faturanın TTK'de tanımı yapılmamış olmakla birlikte, Kanunda yer alan hükümler ticari ilişkileri düzenleyici ve açıklayıcı bilgilere haizdir. Faturanın VUK ve TTK'de düzenlenme usulleri farklıdır. TTK'de, faturaya dair esaslar tacir ve ticari işletme nazarında düzenlenmesine karşın, VUK'da tacir olsun veya olmasın tüm mükellefler açısından düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle, VUK'un uygulama alanı TTK'ye göre daha geniştir (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 57).

TTK'nin 21. maddesinde; ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebileceği,

fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı şeklinde faturaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu bağlamda, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 27.06.2003 tarih ve E:2001/1, K:2003/3 sayılı kararına da değinmek gerekir. Kurula göre; fatura, ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını ölçüsünü fiyatım ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup, ticari bir belge niteliğindedir.

Kurula göre ayrıca, fatura düzenlemesi için öncelikle taraflar arasında akdi bir ilişkinin bulunması gerekmektedir birlikte, fatura sözleşmenin yapılması ile değil, sözleşme gereğinin ifası ile ilgilidir. Şayet taraflar arasında bu tür bir sözleşme yoksa düzenlenen belge fatura olarak nitelendirilmeyip, sadece icap mahiyetinde kabul edilebilecek bir belge olarak dikkate alınacaktır. Bunun sonucu olarak, bu belgeye itiraz edilmemesinin TTK'nin 21. maddesi anlamında sonuç doğurması da beklenemeyecektir.

VUK'un 230. maddesinde faturada yer alması gereken bilgiler belirtilmiştir. Bu bilgiler şu şekilde sıralanmıştır:

- Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Bu aşgari şartların varlığı fatura düzenlenmesi için yeterlidir. Bunların haricinde fatura ile uyumlu olmak ve mevzuata aykırı olmamak şartıyla diğer ilgili kayıtların da faturaya eklenmesi mümkündür (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 80).

Bunun yanı sıra, fatura kullanma zorunluluğu, diğer bir deyişle fatura alma ve verme zorunluluğu VUK'un 232. maddesinde detaylı olarak düzenleme altına alınmıştır. Bu bağlamda, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutma zorunluluğuna tabi olan çiftçilerin,

- a) Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- b) Kazançları basit usulde tabi olan tüccarlara,

- c) Serbest meslek erbabına,
- d) Defter tutma mecburiyetindeki çiftçilere ve
- e) Vergiden muaf olan esnafa,

sattıkları mal yada verdikleri hizmet için fatura düzenleme ve bunların da alma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda anılan kişilerin yapmış olduğu işlem tutarına bakılmaksızın fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte fatura düzenlemek zorunda olmayanların (örneğin nihai tüketiciler vb.), fatura düzenlemek zorunda olanlardan (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden) satın aldıkları mal veya yaptırdıkları iş bedelinin belirlenen tutarı geçmesi halinde ya da söz konusu tutardan az da olsa istemeleri halinde fatura verilmesi gerektiği de hükme bağlanmıştır. Bu nedenle satış tutarının öngörülen tutarı aşması ya da alıcının istemesi halinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir (Kurşun, 2019, s. 28).

VUK'un 231. maddesinde, faturada bulunması gereken asgari bilgilerin yanında faturanın nasıl düzenlenmesi gerektiğine ilişkin esaslar da hükme bağlanmıştır. Buna göre, fatura düzenlenirken fatura sıra numarasına uygun olarak, mürekkep/makine/kopya kurşun kalemle, en az bir tane asıl ve bir tane de örnek olacak şekilde doldurulmalı ve baş tarafında iş sahibinin veya adına imzaya yetkili olanların imzası bulundurulmalıdır. Ayrıca anılan maddenin 5. fıkrasına göre, faturanın malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. Faturanın belirlenen sürede düzenlenmemesi halinde ise faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır (Kurşun, 2019, s. 33).

Bu konuya ilişkin olarak açılan bir davanın süreci ve Danıştay 3. Dairesi'nin 24.04.2019 tarih ve E:2016/7839, K:2019/2792 sayılı kararı şu şekildedir: Davacı adına, iş yerinde yapılan denetim sonucu tanzim edilen tutanaklara istinaden gerçekleştirdiği hizmet için yedi gün içinde fatura düzenlememesi nedeniyle 213 sayılı VUK'un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca 2014 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İlk derece mahkemesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak olarak gösterilen, şirketin muhasebe yetkilisi nezdinde tanzim edilen tutanaklarda, yasal süresinden sonra geriye dönük olarak fatura düzenlendiği tespit edilmişse de hangi tarihte geriye dönük olarak düzenlendiğinin belirtilmediği, tutanakların şirketin kanuni temsilcisi

tarafından imzalanmadığı, 213 sayılı VUK'un 231. maddesinin 5. fıkrasında kanuni süresinden sonra düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmakla birlikte düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin düzenlemeye yer verilmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezalarını kaldırmıştır.

Daire, özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak gösterilen her iki tutanakta da aynı kişinin muhasebe yetkilisi olarak imzasının bulunduğu olayda, söz konusu kişinin, davacı şirketin yetkili adamı olduğu, nezdinde tutulan tutanaklara itibar edilmeyeceği yolundaki yargıda hukuka uyarlık bulunmadığı, 213 sayılı Kanun'da gösterilen azami düzenleme süresine uyulmasının düzenlenen belgenin fatura olarak kabulü için zorunlu olduğu, başka bir anlatımla değinilen süre geçtikten sonra düzenlenen faturanın geçerli bir fatura olduğunun kabulünün mümkün olmadığı, Kanun'da öngörülen sürede düzenlenmeyen faturanın, geçerli olmayacağı ve düzenleyen bakımından fatura vermeme; alan bakımından da fatura almama eylemi teşkil edeceğinde ise kuşku bulunmadığı şeklinde karar vermiştir.

2.2.1.1. Fatura Çeşitleri

Fatura çeşitleri; basit (adi) fatura, irsaliyeli fatura, proforma fatura, iade faturası, numune fatura, ihracat için düzenlenen fatura, açık-kapalı fatura, elektronik fatura olarak söylenebilir. Söz konusu faturalar aşağıda incelenecektir.

• Basit (Adi) Fatura

Uygulamada sıklıkla kullanılan, VUK'ta tanımı yapılan klasik anlamdaki faturaları ifade eder. VUK'un aradığı şekil şartlarına ve nizam kurallarına uygun olması gerekmektedir. Anlaşmalı matbaalarda bastırılması ve noterde tasdik ettirilmesi gerekmektedir (Kızılot A. ve Kızılot Z., 2010, s. 68).

• İrsaliye Fatura

Ticari bir emtianın bir yerden başka bir yere nakli sırasında düzenlenmesi gereken, emtia ile birlikte bulundurulması zorunlu olan belgelere sevk irsaliyesi denir.

Vergi mükellefleri isterlerse fatura ve sevk irsaliyesini ayrı belgeler olarak düzenlemek yerine irsaliyeli fatura adı altında tek bir belgede düzenleyebilirler (Ilıca, 2016, s. 18).

- **Proforma Fatura**

Proforma fatura, teklif mektubu biçiminde olan ve herhangi bir malın kesin satışından önce, o malın fiyat ve niteliklerini göstermek üzere satıcı veya imalatçı işletme tarafından malı satın almak isteyen alıcı firma ya da kişiye verilen faturadır (Doğanay, 1990, s. 22).

Bu faturalar muhasebeleştirilemezler ve ticari defterlere kaydedilme zorunluluğu yoktur. Faturanın üzerinde 'proforma fatura' ibaresinin bulunması gereklidir.

- **İade Faturası**

İade faturası, müşteri tarafından alınan bir malın satıcıya iadesi halinde düzenlenen faturadır. Üzerinde 'iade faturasıdır' ifadesinin bulunması gereklidir. Müşteri tarafından ve satıcıya hitaben düzenlenen iade faturası, Hazine ve Maliye Bakanlığı onaylı ya da noter tasdikli olmalıdır (Köstü, 2011, s. 41).

- **Numune Fatura**

Satıcının örnek olarak, ürün tanıtımı amacıyla herhangi bir bedel tahsis etmeksizin gönderdiği malzemeye yönelik düzenlenen faturalardır.

Numune adı altında teslim edilen malların; ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi halinde katma değer vergisi (KDV) hesaplanmayacaktır (İlca, 2016, s. 22)

- **İhracat İçin Düzenlenen Fatura**

İhracat, TDK'ye göre; bir ülkenin ürettiği malları başka bir ülkeye veya ülkelere satması, dış satım olarak tanımlanmaktadır.

VUK'un 215. maddesinde yapılan 31.7.2004 tarihli değişiklik ile yurt dışına yapılacak mal veya hizmet satışlarında faturaların ihracatın yapılacağı ülke lisanı ile düzenlenebilmesinin yolu açılmıştır. Bu düzenlemeye göre; bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının zorunlu olması kural olmakla birlikte, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilecektir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilecektir.

- **Açık-Kapalı Fatura**

Herhangi bir kanunda geçmemekte olan açık ve kapalı fatura, uygulamalar sonucu hayatımıza girmiştir. Yargıtay, kararlarında açık fatura – kapalı fatura ayrımını kabul etmiş, açık faturanın bedelin ödenmediğine, kapalı faturanın da bedelin ödendiğine karine teşkil edeceğine ilişkin kararlar vermiştir (Köstü, 2011, s. 42).

Nitekim Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin 18.01.2001 tarih ve E:2000/6236, K:2001/300 sayılı kararında, "...kapalı faturanın ödemeye karine teşkil ettiği ve bu karinenin aksinin davacı tarafından kanıtlanamadığı gözetilerek bir hüküm kurulması gerekmektedir." şeklinde ifadesiyle kapalı faturanın bedelin ödendiğine karine teşkil ettiğini kabul etmiştir.

Bunun yanı sıra, yine anılan Dairenin 22.03.2002 tarih ve E:2001/5099, K:2002/2101 sayılı kararında, "Açık fatura, mal bedelinin ödenmediğine karine teşkil eder. Karinenin aksine olarak mal bedelinin ödendiği iddiasının usulüne uygun delillerle kanıtlanması gerekir." şeklinde ifadesiyle ise, açık faturanın bedelin ödenmediğine karine teşkil ettiğini kabul etmiştir.

- **Elektronik Fatura**

Günümüzde bilişim teknolojisi, sağladığı verimlilik ve maliyet avantajı gibi nedenlerle önemli ölçüde ilerleme kaydetmektedir. Bilişim teknolojisinde yaşananlar hayatın her kademesinde kendini göstermiştir. İşletmeler bu süre zarfında daha yoğun bir biçimde bilişim teknolojisinden yararlanmışlardır. Bu süreçte, özellikle vergisel işlemlerini kâğıt ortamında yürütmek zorunda kalan mükelleflere yönelik, gelişen teknolojiyle uyum içinde yeni usul ve esasların getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Bu bağlamda, bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler nedeniyle Gelir İdaresi Başkanlığı bu gelişen teknolojiyle beraber, belgelerde standart formatı oluşturma, düzenlenen belgenin taraflar arasında güvenli ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturma, kamu hizmetinin kalitesini artırma, mükelleflerin işlemleri yaparken hızını artırma, vergi kanunlarına olan uyumlarını artırma, kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla yasal iktisadi belgelerin elektronik ortamda e-belge olarak oluşturulmasına, düzenlenmesine, iletilmesine, muhafazasına ve ibrazına ilişkin usul ve esasları içeren ve tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla 19 Ekim 2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de 509 sıra no'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Anılan Tebliğe göre, e-Fatura uygulaması, Kanunun mük. 242. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenlemenin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, kâğıt belge yerine elektronik ortamda, elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabına iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân veren uygulamadır.

Bu Tebliğde düzenlenen e-Fatura belgesinin, yeni bir belge türü olmadığı, kâğıt ortamdaki “Fatura” belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu belirtilmiştir. E-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, istisnai durumlar dışında, birbirlerine sattıkları mallar ve sundukları hizmetler için düzenlenen faturaları e-Fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunluluğu bulunmaktadır. E-Fatura sistemine kayıtlı olan mükellefler, sisteme kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle genel hükümler çerçevesinde kâğıt ortamda fatura düzenlemek zorundadırlar.

Tebliğe göre, zorunluluk getirildiği halde e-Fatura uygulamasına belirtilen sürede geçmeyen mükellefler ile e-Fatura şeklinde düzenlenmesi gereken faturayı, Tebliğde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt fatura olarak düzenleyenler ve alanlar dâhil) mükellefler hakkında Kanunda öngörülen cezai hükümlerin uygulanacağı düzenleme altına alınmıştır.

Nitekim VUK’un 353. maddesinin (1) numaralı fıkrasına 7103 sayılı Kanunun 12. maddesiyle getirilen ve 27/3/2018 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme ile söz konusu yaptırıma ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna göre, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (2022 yılı için 500) Türk Lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu konuya ilişkin olarak açılan bir davanın süreci ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 07/10/2020 tarih ve E:2019/1422, K:2020/1004 sayılı kararı şöyledir: Davacı adına alış faturaları içinde elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında düzenlenmiş bir adet fatura bulunduğunun tespit edildiğinden bahisle 213 sayılı Kanununun 353/1. maddesine istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Kurul, dava konusu cezaya dayanak alınan 353. maddenin (1) numaralı fıkrasında; faturanın verilmemesi, alınmaması veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlara uygulanacak cezanın belirlendiği, başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran ekonomik olayın kayıt dışı bırakıldığının tespiti halinde bu cezanın söz konusu olabileceği, dolayısıyla hem satıcının hem alıcının kanunda açıkça düzenlenmiş cezayı gerektiren bir fiili gerçekleştirmesi halinde bu madde kapsamında ceza kesilebileceği, olayda ise VUK gereği düzenlenmesi gereken belgenin (fatura) düzenlendiği, sadece elektronik ortamda davacı şirkete iletilmediği, kâğıt olsa dahi düzenlenmiş bir fatura mevcut olup işlem kayıt altına alındığından, cezaya dayanak alınan fiilin, Kanun'da düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediğinin açık olduğu, vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayıma dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak Kanununun 353/1. maddesi uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığına karar veren Daire kararına karşı yapılan temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

2.2.1.2. Fatura Yerine Geçen Belgeler

VUK'ta yer alan düzenlemelere göre, defter ve kayıtların temelini oluşturan esas belge faturadır. Buna karşılık bazı hallerde hizmeti ifa eden kişiden fatura alınması mümkün olmamaktadır. Böyle durumlarda fatura yerine geçen belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Aşağıda VUK'ta fatura yerine geçen bu belgeler incelenecektir.

• Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ile giriş ve yolcu taşıma biletleri ile tevsik etmek zorundadırlar (VUK md. 233).

Perakende satış fişinde, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilmelidir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak düzenlemeli ve bir nüshası müşteriye verilmelidir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi durumunda, perakende satış fişi düzenlenmeli ve müşteriye verilmelidir.

- **Gider Pusulası**

Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenleyerek işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgedir (VUK md. 234).

VUK md. 234'te ayrıca, vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulasının, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu düzenlenmiştir.

Gider pusulasında, işin niteliği, emtiyanın cins ve nev'i ile miktar ve tutarını, ayrıca iş ücretini, işi yaptıran ve yapanın ya da emtiayı alan ya da satanın isim ve soy isimleri (tüzel kişilerde unvanları), adresleri ve tarihe yer verilmeli ve pusula iki nüsha olarak düzenlenerek bin nüshasının işi yapana yada malı satana verilmesi gerekmektedir.

Gider pusulasının malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekir. Bu süre zarfında düzenlenmeyen gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir (VUK md. 234/4).

- **Müstahsil Makbuzu**

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallar için düzenledikleri belgedir (VUK md. 235).

Müstahsil makbuzu, malı satın alan tarafından iki nüsha halinde düzenlenir ve bunlardan biri imzalanarak satıcı çiftçiye verilir ve diğer nüsha ise çiftçiye imzalatılarak alınır. Müstahsil makbuzunun tüccar ve alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi malı satın alan

tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yer alır.

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde birbirini izleyecek şekilde düzenlenir. Müstahsil makbuzuna istinaden mal veya hizmetin karşılığı olarak gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiye verilecek brüt miktar üzerinden belli oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu vergi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içinde ilgili vergi dairesine ödenir.

- **Sevk İrsaliyesi**

Sevk irsaliyesi, satılan ya da satılması muhtemel olan bir malın aynı mükellefin diğer iş yeri veya şubelerine yada bir mükellef tarafından başka bir mükellefin ticari işletmesine nakli esnasında düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gereken bir belgedir (VUK md. 230).

VUK md. 230'a göre, üç durumda sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Bunlar;

- 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,
- Malın, bir mükellefin birden çok iş yeri ile şubeleri arasında taşındığı durumda sevk irsaliyesi düzenlemesi ve
- Malın satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracılara gönderildiği hallerde, malı gönderen tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesidir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde sevk irsaliyesi aranmaz. Ancak bu ihtimalde, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması gerekmektedir (VUK md. 230/3).

- **Taşıma İrsaliyesi**

Taşıma irsaliyesi, belli bir ücret karşılığında eşya nakleden mükellefler tarafından düzenlemesi zorunlu olan bir belgedir (VUK md. 240).

Taşıma irsaliyesi düzenleme zorunluluğu bütün gerçek ve tüzel kişiler için geçerlidir. Taşıma işinin kişinin kendisi tarafından yapılması ya da başkasının eşyalarının ücretsiz

taşıması halinde sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmez. Zira taşıma irsaliyesinin düzenlenmesinin zorunlu kılınma amacı, piyasadaki tüm taşıma faaliyetlerini izlemek değil, nakliyat işini ücretli yapan mükellefleri izlemektir (Geçer, 2021, s. 90).

Taşıma irsaliyesinde, sürücünün isim ve soy ismi, aracın plaka numarası ve VUK md. 209’da yazılı bilgilerin (malın ambara giriş tarihi, cinsi, miktarı, göndericisi, alıcısı, nereye nakledildiği, nakliye ücreti) bulunması gerekmektedir.

Mükellefler, taşıma irsaliyesinin bir nüshasını eşyayı taşıtıran, bir nüshası eşyayı taşıyana, aracın sürücüsüne veya kaptanına verilmelidir. Diğer nüshası ise taşımayı yapan da muhafaza edilir.

2.2.2. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramları

Sahte belgeler, kamu gücüyle alınması gereken vergilerden, mükelleflerin aralarında herhangi bir hukuki ilişki olmamasına rağmen, şekli olarak usulüne uygun düzenlenen belgeler ile kaçınılması yoludur. Zira belgelerin hukuken geçerli sayılabilmesi için şekli koşullarının yanı sıra içerik olarak da şartlarını taşıması gerekmektedir.

Ancak ülkemizde kayıt dışı ekonominin artmasıyla beraber, VUK’ta yer verilen düzenlemelere aykırı davranılmak suretiyle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri de azımsanmayacak derecede artış göstermiştir. Bu nedenle bu kısımda sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları detaylı olarak ele alınacaktır.

2.2.2.1. Sahte Belge

Sahte kelimesi, TDK’ye göre; aslında Farsça kökenli bir kelime olup, “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, gerçek olmayan” anlamındadır (TDK). Sahtecilik ise gerçek olanın hileli bir yolla değiştirilmesi, gerçeğin tahrif edilerek olduğundan farklı gösterilmesidir (Artuk, Gökçen ve Yenidünya, 2015, s. 58).

Sahtecilik belgenin aslında yapılabileceği gibi suretinde de yapılabilir. Ancak, bunun için suretin onaylı ve aslına uygun olması gerekir. Bunun yanı sıra fotokopi maddi hukuk açısından hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmadığı için, fotokopi üzerinde yapılan değişiklikler belgeyi sahte belge niteliğine getirmez (Özen, 2018, s.57).

Yüce'ye göre (2018, s.78), sahte belge, taraflar arasında herhangi bir ticari ilişki, mal alım satımı veya hizmet ifası bulunmadığı halde, vergi matrahını aşındırarak tahakkuk eden tutarı azaltmak amacıyla bu tür bir işlem varmış gibi düzenlenen belgedir.

Vergi hukukunda esas olan mükellefin beyanının geçerli bir belge ile kayıt altına alınmasıdır. Bu nedenle, VUK'ta her nevi işlemin ve kaydın belgelendirilmesi ilkesi esas alınmış ve buna ilişkin düzenleme getirilmiştir (VUK md. 227).

Buna karşılık, vergisel işlemlerin dayanağı olarak gösterilen belgelerin sahte olması halinde, bu belgeler esas alınarak tutulan defter kayıtlarının ve buna bağlı olarak verilen beyannamelerin gerçeklikten uzak olmasına sebebiyet vermekte, ayrıca sahte belge temeline kurulan bu düzen sonucu kaçırılan vergi oranı artmakta ve malî otorite büyük ölçüde zayıflamaktadır.

Sahte belge kavramı ilk kez 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yer almıştır. Düzenlemeye göre;

“...Bilindiği gibi, vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlemelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır.

Buna göre, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler 'sahte belgeler' dir. Bu çerçevede;

1. Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
2. Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.”

Sahte fatura düzenleme oranının artmasına bağlı olarak sahte belge kullanımının da yaygınlaşması sonucunda vergi sistemi sekteye uğramakta ve uyumlu mükelleflerin de vergi düzenine olan güvenin azalmasına da neden olmaktadır. Zira, bir tarafta tüm vergisel işlemlerini mevzuata uygun olarak yerine getiren bir mükellef ile diğer tarafta sahte belge temeline kurulan bir düzenle haksız kazanç elde etmeyi alışkanlık haline getiren sözde mükellef arasındaki bu uçurum beraberinde vergi sistemine olan güvenin ciddi ölçüde sarsılmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, faturada sahteciliği de içeren belgede sahtecilik VUK'un 359. maddesinde düzenlenerek bu fiillere ilişkin yaptırımlar düzenleme altına alınmıştır. VUK 359/b maddesine göre; sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Bunun yanı sıra, Türk Ceza Kanunu'nda da sahte belge ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. TCK'nin “resmi belgede sahtecilik” başlıklı 204. maddesinde, bir resmi

belgenin sahte olarak düzenlenmesi, gerçek bir resmi belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesi veya bu belgelerin kullanılması suç olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte, anılan Kanunun 207. maddesinde de buna paralel olarak “özel belgede sahtecilik” yönünden benzer bir düzenleme getirilmiş ve 204. maddede belirtilen fiillerin özel belgede işlenmesi halinde de ceza tayini yoluna gidilecektir.

VUK kapsamında bir sahte belgeden söz edebilmemiz için söz konusu belgenin bir vergisel boyutunun bulunması gerekmektedir. Bu durum, TCK’de düzenlenen belgede sahtecilik suçları ile ayrılan kısmı olması açısından önemlidir. Sahte olarak düzenlenen bir belgenin vergisel boyutunun olup olmaması ya da belgenin vergisel bir işlemde kaynaklanıp kaynaklanmaması, söz konusu sahte belgeye uygulanacak cezai yaptırımda hangi kanun hükümlerinin uygulanacağını belirleyecektir. Şayet sahte olarak düzenlenen bir belge vergisel bir işlemde kaynaklanıyorsa VUK md. 359’da düzenlenen yaptırımlar, vergisel bir işlemde kaynaklanmıyorsa TCK’nin 204 vd. maddelerinde düzenleme altına alınan yaptırımlar uygulanacaktır.

2.2.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sadece fatura ile sınırlı olmayıp birçok belge bu kapsama girebilmektedir (Kızılot Ş., ve Kızılot Z., 2010, s. 556).

VUK 359. maddesinin (a-2) bendine göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Başka bir anlatımla, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, şekli koşullar bakımından doğru olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler bakımından yanlış olanlardır. Bu nedenle, mal veya hizmetin miktar veya değerini olduğundan daha az veya daha çok gösteren, alıcısı ya da satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilen belgeler, gerçek durumu yansıtmayan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir.

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasındaki en önemli fark, sahte belgede herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olmamasına rağmen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, bir mal teslimi yada hizmet ifasının bulunmasıdır (Köstü, 2011, s. 46). Bir başka ifadeyle, sahte belge ile olmayan bir durum gerçekte olmuş

gibi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle ise, olan bir durum gerçeğinden farklı gösterilmektedir.

Belirtildiği üzere, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden söz edebilmemiz için ortada gerçek bir işlemin varlığı gereklidir (Ilıca Z. ve Ilıca Ö., 2016, s. 36). Ancak bu gerçek işlemin tutarı, cinsi veya miktarı gibi unsurların gerçeğe aykırı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, gerçek bir mal alım satımı yada hizmet ifası olmakla beraber vergiden kaçınmak için malın miktarını ya da türünü değiştirerek daha az tutarda vergi ödenmesi amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2011, s.427).

Belgedeki yanıltıcılık vasfı, iktisadi olayın tam ve doğru olarak belgeye yansıtılmaması durumunda oluşur. Örneğin; X malından ton fiyatı 10.000 TL olmak üzere 10 ton mal satışı yapılmasına rağmen, X malının Y malı olarak ve/veya 10.000 TL'lik ton fiyatının 20.000 TL olarak ve/veya 10 tonun 20 ton olarak gösterilmesi durumunda belgede yanıltıcılık vasfının kazanıldığı anlamına gelecektir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2008, s.205).

Bu bağlamda, sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge arasındaki en belirgin fark “işlemin gerçek olup olmadığı” noktasındadır. Sahte belgede, ortada düzenlenen bir belge olmasına rağmen gerçekte belgede sözü edilen mal veya hizmet alım satım faaliyeti gerçekleşmemiştir. Ancak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede ortada yine düzenlenen bir belge olmakla birlikte, bu belge vergi yükünden kaçınmak amacıyla malın veya hizmetin cinsi, bedeli, gibi hususlarda gerçeğe aykırı olarak düzenlenmektedir (Ilıca Z. ve Ilıca Ö., 2016, s. 37).

Diğer bir açıdan ise, mal teslimi veya hizmet ifasını sağlayan mükellefin (satıcının), gerçek bir işlem karşılığında diğer mükellefe (alıcıya) kendisinin yerine başka bir mükellefin (işlem dışı) belgesini vermesi durumunda, gerçek bir işleme dayanan bu belgenin, yalnızca satıcının kimliği dışında diğer unsurları barındırması nedeniyle, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu kabul edilmektedir (Köstü, 2011, s. 47).

Ancak bunun aksi bir görüş, söz konusu işlemin belgede yer alan taraflar arasında gerçekleşmemesi halinde, düzenlenen belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge değil, sahte belge niteliğinde olduğu yönündedir. Zira bu görüşe göre, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme durumunda gerçeğe aykırılık yalnızca “miktar” ve “mahiyet” itibarıyla olabilir (Geçer, 2021, s. 112). Bu nedenle işlemin tarafı olmayan

kişinin belgede gösterilmesi durumunda ortada sahte olarak düzenlenmiş bir belge olacaktır (Geçer, 2021, s. 112).

2.3. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Mükellefler ödeyecekleri vergi yükünü azaltmak ve böylece gizli bir şekilde elde ettikleri gelirlerini devletten saklamak amacıyla sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yoluna gitmektedirler.

Sahte fatura düzenleyenler açısından bu durum gelir getirici bir faaliyet olarak görünmekle birlikte, sahte belge kullanan açısından amaçlanan ödenecek vergi miktarını düşürmektir. Ancak söz konusu eylemlerin gerçekleştirilmesinde bunların yanı sıra başka sebeplerde mevcuttur.

Aşağıda sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma nedenleri, düzenleyenler hakkında yapılan genel tespitler ile düzenlenen belgelerin gerçek bir alım satım ilişkisine dayandığının ispat durumu detaylı olarak ele alınacaktır.

2.3.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Nedenleri

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin en önemli nedeni, söz konusu belgeleri belli bir komisyon karşılığında satarak haksız kazanç elde etmektir. Bu tür belgeler, düzenleyenler yönünden ciddi bir gelir kaynağı oluştururlar. Bu belgelerin maliyeti, düzenleyenler yönünden sıfıra yakındır. Tek maliyetleri matbaaya ödenen baskı giderlerdir (Kızılot, 2010, s. 53).

Dolayısıyla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, düzenleyicisi açısından gelir getirici bir faaliyettir. Esas faaliyeti münhasıran sahte belge düzenleme olan kişiler tarafından düzenlenen belgeler, uygulamada kabul edildiği üzere, sahte belge tutarının %2'si oranında belirlenen bir komisyon karşılığında kullanıcılarına satılmaktadır (Polat, 2004, s. 33).

Bunun yanı sıra, vergi kaçırmak amacıyla, aralarında birtakım menfaat ilişkisi bulunan firmaların ya da mükelleflerin birbirlerine sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği de görülmektedir.

Diğer bir durum ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kara para aklamak amacıyla düzenlenmesidir. Bu durum esas olarak iki şekilde karşımıza çıkabilmektedir:

İllegal bir takım faaliyetlerde bulunan kişilerce kazanılan paralar, yine aynı kişilerce sahte fatura düzenlenmesi suretiyle legal faaliyetlerden kazanılmış gibi gösterilebilmektedir.

Kara para aklamak isteyen şahıslar, bazen, yurt dışındaki bir firmadan sahte fatura alarak, bir mal veya hizmet satın almış gibi görünmekte, kara parayı da faturanın bedeli olarak yurt dışına transfer etmektedir (Polat, 2004, s. 35).

Diğer bir önemli nedeni ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanıcılarının oldukça fazla olmasıdır. Bu nedenle, düzenlenme nedenlerinden çok kullanılma nedenleri irdelenmelidir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmanın ise birçok nedeni olup, uygulamada en çok görülen sahte belge kullanma nedenlerinden biri, ihracatçı firmalar tarafından daha çok KDV iadesi alabilmek ya da indirim konusu yapılacak KDV'yi arttırarak daha az miktarda KDV ödemektir.

Ayrıca mükellefler sahte belge kullanmak suretiyle giderlerini arttırıp dönem karlarını azaltma yoluna gidebilirler, bu doğrudan gider olarak kaydedilebilecek türden harcamalar olabileceği gibi amortisman ayrılması veya yatırım indiriminden yararlanılması gibi harcamalarla da ilgili olabilir.

Mükellefler gerçekte yapılmış ancak belgesi alınmamış harcamalarını belgelendirmek için sahte belge kullanma yoluna gidebilirler.

Sürekli olarak devlet kuramlarıyla iş yapan firmalar tüm mal ve hizmet satışlarını belgelendirdikleri için belgesiz satış yapamamakta ve sahte belgeler kullanarak gider ve maliyetlerini arttırma ve dolayısıyla vergi matrahlarını düşürme yoluna gidebilmektedirler.

Bunun yanı sıra paravan firmalar kurulmak suretiyle gerçek ilişki ve işlemleri gizlemek için bu yola gidilebilmektedir.

Bazı durumlarda da firma çalışanlarının ya da firma ortaklarından bazılarının söz konusu firmadan haksız olarak para çekebilmek için sahte belgeler kullandıkları görülmektedir.

Bu itibarla sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler arasında bir menfaat birliği söz konusudur. Sahte belge düzenleyenler, ilgili faturaları belli bir tutar karşılığında satmakta, kullananlar da bu faturalarla, belgelendiremedikleri alımlarını belgelendirmekte, maliyetlerini yükseltmekte ya da herhangi bir emtia satışı karşılığı olmaksızın düzenlenen faturalara ilişkin emtia girişlerini göstermelik olarak söz konusu bu faturalarla kayıt altına almakta, ayrıca yüklenmedikleri KDV'yi haksız yere indirim konusu yapmak suretiyle vergi ödememe yoluna gitmektedirler.

2.3.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyenler Hakkında Yapılan Genel Tespitler

Sahte belge düzenleyenleri faaliyetleri bakımından, yasal faaliyetini devam ettirirken sahte belge düzenleyenler ve münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler olarak iki grupta değerlendirebiliriz.

Yasal faaliyetini devam ettirirken sahte belge düzenleyenler, faaliyet alanlarında normal faaliyetlerini devam ettirmekteyken diğer yandan komisyon karşılığında sahte belge düzenlemektedirler (Ak, 2021, s. 105).

Bu mükelleflerin iştiğal alanları yasal olmakla beraber gerçekte hiç olmayan bir mal satışına ilişkin sahte belge ya da iştiğal alanları ile alakalı gerçekleştirdikleri gerçek bir satıştan kaynaklanan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemektedirler. Bu mükelleflerin sahtecilik işlemleri haricindeki faaliyetleri yasal olduğundan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediklerinin tespiti nispeten daha zor olmaktadır.

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler ise, mükellefiyet tesislerini usulüne uygun bir şekilde tamamlayıp, asıl faaliyetlerini gizlemek suretiyle vergisel ödevlerini yerine getirirler. Göstermelik olarak küçük bir iş yeri kiralayıp, masa, sandalye, bilgisayar gibi ofis demirbaşları ve yoklamalarda şüphe çekmemek için az miktarda emtia bulundururlar (Kızılot, 2010, s. 578).

Bu mükelleflerin iş hacmi faaliyetleriyle uyumlu olmadığı için yoklamalarda sahte belge düzenleme şüphesi nedeniyle incelemeye alınırlar. Genellikle inceleme

başlamadan adeslerini terk ederler ve inceleme sürecinde veya sonrasında bir sıkıntı yaşamamak için adlarına kayıtlı menkul veya gayrimenkul mal varlığı bulundurmazlar.

Mükellefler hakkında yapılan vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi tekniği raporlarında, bu kimselerin sahte fatura düzenledikleri sonucuna varılabilmesi için birbirini destekler nitelikte birçok tespitin bir arada değerlendirildiği ve raporun sonucunda mükellefin münhasıran veya kısmen sahte belge düzenleme faaliyetiyle işteğal ettikleri değerlendirilmektedir.

Bu şekilde kurulup, sahte belge düzenlemeyi meslek haline getiren şahısların birçok ortak noktası vardır. Aşağıda bu mükelleflerin ortak özelliklerine ve buna ilişkin güncel yargı kararlarına değinilecektir.

2.3.2.1. Fatura Düzenleyen Firmanın Faaliyetinin Olmaması

Sahte fatura düzenleyen firmaların en belirgin özelliği faaliyetlerinin olmaması, diğere bir ifadeyle tesis ettirilen mükellefiyete konu faaliyetlerinin görünüşte/kurmaca olmasıdır. Bu firmalar yüksek tutarda fatura düzenlemekle birlikte, vergi dairesi kayıtlarından firmanın defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda, aslında firmanın herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı, KDV beyannamesinde mal alış ve satışının gözükmediği, hatta iş yerinin olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu tespitlerin bulunması halinde, faturayı düzenleyen firmanın aslında gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 24.05.2021 tarih ve E:2017/3555, K:2021/2736 sayılı kararında; mükellefin emtia veya hizmet alımlarının büyük bir kısmının, hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı olumsuz tespit bulunan firmalardan yapıldığı, ihtilafli dönemde yapılan yoklamada mükellef faal gözükmüş ise de, aslında sahte fatura ticaretini gizlemek amacıyla vitrin bir mağaza olduğu, şirket çalışanlarının ifadesinde, adı geçen mükellefin herhangi bir ticari faaliyetinin bulunmadığı yönünde beyanda bulunduğu, firmanın söz konusu hasılatları elde edecek ticari organizasyona sahip olmadığı, mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı gerekçesiyle, aksi yöndeki ilk derece Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

Bunun yanı sıra Danıştay Dördüncü Dairesi 26.04.2021 tarih ve E:2016/12570, K:2021/2468 sayılı kararında; mükellefin iş yerinde sadece büro malzemelerinin bulunduğu, kiralık iş yerinde ve kısa sürede mükellefin bu kadar yüksek iş hacmine ulaşmasının mümkün olmadığı, ticari faaliyeti gerçekleştirecek bir organizasyona sahip olmadığı, kısa sürede mükellefiyet kaydını kapatan mükellefin gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı, vekalet verdiği kişiler ile birlikte organizasyon içinde komisyon karşılığında sahte belge düzenlediği gerekçesiyle, aksi yöndeki ilk derece Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 28.02.2022 tarih ve E:2022/295, K:2022/565 sayılı kararında, bahsi geçen ciroları elde edecek bir ticari organizasyon yapısı bulunmayan, kârlılığı ticari icaplarla uyuşmayacak şekilde düşük olan, vergi ve SGK borçlarını hiç ödemeyen, Ba-Bs bildirimleri tutarsız olan, alımlarının büyük kısmını hakkında sahte belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerden gerçekleştiren, beyanlarda belirtilen cirolara ilişkin banka ödeme kayıtları ve nakliye kayıtları bulunmayan davacı şirketin, gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı kanaatine ulaşılmış olup, düzenlediği tüm faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna varıldığından, Danıştay kararları ile de müstekar hale gelen %2'lik oran üzerinden salınan, dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

2.3.2.2. İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Motorlu Taşıtlar veya Gayrimenkulün Bulunmaması, Fatura İçeriğindeki Malları Üretecek Teçhizat ve Ekipmana Sahip Olmaması, Giderlerinin Olmaması

Bir firmanın işletmesiyle ilgili elektrik, su, telefon masrafı gibi ya da faaliyette bulunduğu sektörle ilgili olağan giderlerinin olmaması yada işletme faaliyetini yerine getirmek için gerekli ekipmanlarının bulunmaması dikkat çekecektir. Nakliye faaliyetiyle uğraşan bir firmanın nakliye araçlarının ya da akaryakıt giderinin olmaması gibi.

Ticari yaşamın olağan seyrinde bir mükellefin faaliyetini sürdürebilmesi için taşınır ve taşınmaz malvarlığının, söz konusu faaliyeti sürdürebileceği ekipman ve uygun donanımlarının ve faaliyet konusuna uygun sermayesinin bulunması gerekmektedir (Ak, 2021, s. 106).

Sahte belge düzenlemek amacıyla kurulan olan şirketlerin iş yeri olarak belirttikleri adreste yapılan yoklamalarda, emtialarının olmadığı, işyerinde yer alan mevcutlarının masa, telefon, sandalye ve ofis mobilyasından ibaret olduğu görülmektedir.

Ticari icaplara uygun şekilde faaliyetini devam ettiren bir firmanın doğal olarak faaliyeti ile ilgili katlanması gereken bir takım elzem giderler olmaktadır. Sahte belge ticareti yapan şirketlerin çoğunda faaliyetleri neticesinde elde edilen hasılatla elektrik, su, telefon vb. giderlerinin uyuşmadığı görülmektedir. Bu firmaların bu neviden giderlerinin hiç olmadığı ya da çok az olduğu görülmektedir (Ak, 2021, s. 107).

Bu kapsamda, Danıştay Üçüncü Dairesi 28.01.2015 tarih ve E:2013/4261, K:2015/225 sayılı kararında; deftere kaydedilen toplam (13) nakliye ve kargo faturasının bir kısmının belge gönderilmesine ilişkin olduğu, diğerlerinin ise genelde küçük miktarlardaki emtianın nakliyesine ilişkin olduğu, ticari ve özel nakil vasıtası, işçisi, şubesi ve deposunun bulunmadığı, 2004 yılının Temmuz ayından itibaren kullanılan iş yerini kiraya veren ...'nün ifadesinde, uzun süredir kira bedelinin ödenmediğini, iş yerinde emtia bulunduğuna, emtia alınıp satıldığına ve işçi çalıştırıldığına şahit olmadığını, nakil vasıtasının ve deposunun bulunmadığını beyan ettiği, söz konusu tespitler, anılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğunu kanıtlamaya yeterli olduğu gerekçesiyle ilk derece Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29.04.2021 tarih ve E:2020/2301, K:2021/1135 sayılı kararında, inşaat malzemeleri toptan ticareti işiyle iştigal etmek için mükellefiyet tesis ettirilmesine rağmen işyeri adresinde yapılan ilk yoklamada temizlik ürünleri toptan ticareti faaliyetinde bulunacağına beyan edildiği, yapılan yoklamalarda ticari emtiaya rastlanılmadığı, adresinde bulunmaması üzerine mükellefin işyerini bir gün açıp bir gün kapattığı, işyerinin düzenli olarak açılmadığının komşular tarafından beyan edildiği, aynı adreste başka bir mükellefin daha faaliyette bulunduğu, firma yetkilisinin ortak olduğu diğer şirketler hakkında da sahte belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu veya olumsuz tespit bulunduğu ve mükellefiyetlerinin re'sen terkin edildiği hususları ile raporda yer verilen diğer tespitler birlikte değerlendirildiğinde, beyan edilen hacimde ticaret yapabilecek sermaye, organizasyon, kapasite, işgücü ve emtiaya sahip olmayan bu şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılmış olup, davacı tarafından, ilgili mükelleften alışları nedeniyle ihtirazi kayıtlarla verilen KDV düzeltme beyannamesine

istinaden adına tahakkuk eden vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 30.11.2020 tarih ve E:2020/1290, K:2020/1486 sayılı kararında, şirket hakkında yapılan yoklamalarda, iş yerinde emtiasının ve demirbaşının mevcut olmaması, herhangi bir depo ve şubesinin bulunmaması, işçi çalıştırmaması, herhangi bir araç, vinç, kepçe, konteynır, kamyon vb. bulunmaması, bağlı olduğu vergi dairesi tarafından re'sen terk edildiği tarihten sonra fatura düzenlemiş olması, kuruluşundan itibaren kısa zaman zarfında ticari kapasitesi ve organizasyon yapısı kapsamında ticari teamüllere uygun olmayan matrahlar beyan etmesi, tahakkuk eden vergilerin hiçbirinin ödenmemesi, teknik ve ticari altyapıya sahip olmamasına karşın faaliyet konusu dışında bir çok alanda alım satım bildirmesi, yüksek matrahlı katma değer vergileri beyan etmesine karşın ödenecek vergilerin cüz'i olması ve ödenmemesi, Form Ba-Bs analizleri arasında uyumsuzluk olması, mal/hizmet alış ve satışı bildirdiği mükelleflerin tamamına yakınının sahte belge düzenleme ve kullanma yönünde özel esaslar kapsamında olması ve birçoğu hakkında sahte belge düzenleme ve kullanma kapsamında vergi tekniği raporunun mevcut olması, yapılan yoklamalarda ... Tic. Ltd. Şti.'ye fatura düzenlediği tarihlerde işyerinin kapalı olması ve ticari faaliyetinin bulunmaması, banka hesapları üzerinden yapılan incelemelerde kurum hesabına yapılan EFT/Havale tutarlarının çok yakın zaman dilimleri içerisinde mobil ve internet yolu ile başka mükellefler hesabına transfer edilmesi, kurum temsilcisinin düzenlenen tüm faturaların gerçeği yansıtmayan, hayali olarak düzenlenmiş faturalar olduğunun beyan etmesi hususları dikkate alındığında mükellefin uyuşmazlık konusu dönemde gerçek faaliyetinin bulunmadığı, ekonomik, ticari ve teknik kapasitesinin düzenlediği faturaların gerçek mal ve hizmet hareketini yansıtmayan sahte faturalar olduğu sonucuna varıldığından, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

2.3.2.3. İşçi Çalıştırmaması ya da İşle Orantılı İşçi Çalıştırmaması

Sahte fatura düzenleyen bir firmanın, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndaki kayıtları incelendiğinde; hiç işçi çalıştırmadığı ya da yaptığı işle orantılı olmayacak sayıda işçi çalıştırdığı saptandığında, yapılan hizmetin yada satılan malın veya imalatın özelliğine göre, düzenlenen faturanın sahte olduğu sonucuna varılır (Kızılot, 2010, s. 580).

Danıştay Dördüncü Dairesi 10.12.2020 tarih ve E:2016/13275, K:2020/5539 sayılı kararında; şirket bünyesinde 24 kişinin değişik dönemlerde işçi olarak çalıştığının bildirildiği, işçi olarak bildirilen kişilerin ifadelerine başvurulduğu ve bu kişiler tarafından sadece sigortalı oldukları ve fiilen çalışmadıklarını beyan ettikleri, bir çalışanın şirketi tanımadığını beyan ettiği, faaliyette bulunduğu adreslerde işyeri maliki olan kişinin şirketi tanımadığını beyan ettiği, sonradan hissesini devreden kurucu kişinin ifadesinde, ortak olduğu dönemde ticari faaliyetleri olmadığı, mal ve hizmet alışı olduğu görülen firmaların hiçbirini tanımadığını beyan ettiği dikkate alınarak, firmanın komisyon karşılığında sahte belge düzenlediği gerekçesiyle, aksi yöndeki ilk derece Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

Bununla birlikte, söz konusu tespit diğer somut tespitlerle desteklenmedikçe yetersiz kalacaktır. Zira, faturayı düzenleyen firma, işçi çalıştırmama ya da faaliyet kolundaki emsallerine göre daha az işçi çalıştırma nedenini makul gerekçelerle açıklayabilir.

Zira Danıştay Dördüncü Dairesi 30.09.2021 tarih ve E:2020/3517, K:2021/4778 sayılı kararında; hakkında ilgili yılda yapılan tespitlerde emtiasının ve çalışanlarının olduğu dikkate alındığında özellikle dava konusu yıla ilişkin olarak mükellef hakkındaki tespitlerin söz konusu mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğunu göstermeye yeterli bulunmadığı, düzenlenen faturaların sahte olduğuna dair somut ve hukuki tespit yapılmadığı, faturalarda yazılı emtiaların gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığının araştırılıp gerçek durumun somut olarak ortaya konulmadığı anlaşılmalı yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren ilk derece mahkemesi kararının onanmasına karar vermiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 25.03.2021 tarih ve E:2020/951, K:2021/738 sayılı kararında, yoklamalarda mükellefe ulaşılamaması, katma değer vergisi beyannamelerinde çok yüksek tutarda hasılat bildirmesine rağmen vergi çıkmaması veya cüzi miktarda çıkan vergilerin de ödenmemiş olması, Ba-Bs analizleri sonucu KDV matrahları ile Bs bildirimleri arasında aşırı uyumsuzluk bulunması, mükellef kurumun mal/hizmet alımı yaptığı firmaların bir çoğunun hakkında vergi tekniği raporu bulunması gibi hususlar dikkate alındığında düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığından dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

Aksi yöndeki İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 17.03.2022 tarih ve E:2022/312, K:2022/931 sayılı kararında, mükellefin indirimi reddedilen yılda iş yerinde yapılan yoklamalarda faal olduğu, işgal alanı ile ilgili 30.000TL, 70.000TL ve 125.000TL'lik emtia mevcudunun bulunduğu, 1 ila 4 arasında değişen sayıda çalışanın olduğu, muhtasar beyannamelerindeki çalışan sayısı tevkifat tutarı ile SGK ya bildirilen sayı ve prim tutarlarının örtüştüğü, alış ve satışları yönünden yapılan karşıt tespitler ile ödeme ve tahsilatlarına yönelik olarak bankalardan temin edilen bilgi ve belgelerden firmanın, yetkilisinin ve çalışanın ismi verilerek tanındığı ve muhatap olunduğu, alım ve satıma konu emtiaların işgal alanları ile uyumlu olduğu, bedellerinin çek ve banka kanalı ile ödendiğinin tespitli olduğu, tüm dönem beyannamelerinin verildiği, tahakkuk eden vergilerinin yaklaşık 71.000TL'lik kısmının ödendiği, mükellefiyet tesis tarihinden 15.12.2016 tarihine kadar faaliyet yürüttüğü Şişli'deki iş yeri mülk sahibi ve iki çalışanı ile muhasebe hizmeti sunan meslek mensubunun faaliyetin gerçek anlamda yürütüldüğü, firma yetkilisinin tanındığı, kendileri haricinde isim vererek başka çalışanlarında bulunduğu ve ücret aldıkları yönündeki beyanları yanında 2016 yılı KDV matrahları, Ba-Bs formları ile karşıt firmalarca verilen Ba formlarının uyumlu olmadığı yönünde yapılmış hukuken geçerli somut verilerin mevcut olmaması karşısında fatura düzenleyicisi ... A.Ş.'nin vergisi uyuşmazlık konusu edilen 2016 takvim yılı itibariyle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin kabulüne olanak bulunmadığından, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.

2.3.2.4. Mükelleflerin Vergi Dairelerine Bildirilen Adreslerde Aramalara Rağmen Bulunamamaları

Mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemelerinde sahte fatura ile ilgili yapılan tespitlerden belki de en sık karşılaşılandır. Zira sahte fatura düzenleme işini meslek haline getirmiş olan kimselerin yakalanmamak için sıkça adres değiştirdikleri bilinmektedir (Köstü, 2011, s. 58).

Vergi dairesinin yetkili elemanlarının, faturayı düzenleyen firmanın bilinen adresine gitmesi halinde, yetkililerle görüşülebilmesi ya da adreslerinde bulunamadıklarında, not bırakıldığı zaman vergi dairesi yetkililerini veya ilgili inceleme elemanını verilen süre içerisinde aramaları gerekmektedir (Kızılot, 2010, s. 581).

Faturayı düzenleyen firmanın, vergi dairesine bildirildiği adreste bulunamaması, o firmanın aktif olmadığına bir delili olarak kabul edilir ve bu durum düzenlenen faturanın sahte belge niteliğinde olma ihtimalini kuvvetlendirir (Kızılot, 2010, s. 581).

Danıştay Dördüncü Dairesi 13.04.2021 tarih ve E:2016/936, K:2021/2190 sayılı kararında; şirket ortaklarına adreslerinde ulaşamaması, şirketin sık sık adres değişikliği yapılması ve adreslerin boş ve kapalı olduğunun tespit edilmesi, mükellefin BS bildirimleri ile beyan edilen KDV matrahlarının uyumsuz olması, şirket hakkında adreste bulunamama nedeniyle gerçekleştirilen re'sen terk işleminden sonra dahi yüksek tutarlı fatura düzenlenmeye devam edilmesi, ortaklar ve ortakların hissedarı olduğu şirketler hakkında sahte fatura düzenleme fiiline ilişkin olumsuz tespitlerin bulunması gibi tespitlerin bir arada değerlendirilmesi neticesinde firmanın komisyon karşılığında sahte belge düzenlediği gerekçesiyle, aksi yöndeki ilk derece Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29.04.2021 tarih ve E:2020/2301, K:2021/1135 sayılı kararında, yapılan ilk yoklamada dahi mükellefe ulaşamadığı, ardından yapılan yoklamada ise ticari faaliyette bulunduğu dair bir tespit yapılamadığı, mülk sahibi tarafından hiç kira ödemesi yapılmadığı, ilgili şahıslardan şikayetçi olduğu yönünde beyanlarda bulunulduğu, birkaç aç içerisinde milyonlarca ifade eden satış hasılatı beyan eden firmanın bu kapasitede ticaret yapabilecek organizasyona sahip olmadığı, kısa süre içerisinde yüksek tutarlarda fatura düzenledikten sonra ortadan kaybolduğu hususları göz önüne alındığında, bu firma tarafından düzenlenen faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığından, davacı tarafından, ilgili mükelleften alışları nedeniyle ihtirazi kayıtla verilen KDV düzeltme beyannamesine istinaden adına tahakkuk eden vergilerde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

2.3.2.5. Vergisel Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

Mükelleflerin VUK'ta düzenlenen belirli ödevleri bulunmaktadır. İşe başlama ve işi bırakma, adres değişikliği bildirimlerinin yapılması, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı bunlardandır. Bu tür ödevlerin bağlı olunan Vergi Dairesine yasal süresi içerisinde bildirilmesi, buna ilişkin beyannamelerin verilmesi ve buna istinaden tarh ve tahakkuk eden vergilerin süresinde ödenmesi gerekmektedir (Ak, 2021, s. 108).

Sahte belge düzenleyerek bunun ticaretini yapan mükellefler ise bu ödevlerin birçoğunu yerine getirmeyip, sadece gerçekleştirilen yasa dışı faaliyeti gizlemek amacıyla gerçek bir ticari faaliyette bulunuyormuş gibi birtakım yükümlülükler şeklen yerine getirmektedir.

Bunun yanı sıra, varlığı noter kayıtları ya da benzer şekilde sabit olan defter ve belgelerin verilen süreye rağmen inceleme elemanına ibraz edilmemesi VUK'a göre, gizleme olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen ilgili dönem defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi, mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğuna karine teşkil etmektedir.

Nitekim, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 11.12.2019 tarih ve E:7585, K:2019/8630 sayılı kararında; mükellefin iş yerinin boş ve kapalı olduğu, adresten yaklaşık 3-4 yıl önce taşındığının tespit edildiği, yerinde bulunamaması nedeniyle mükellefiyetinin 28/02/2010 tarihi itibarıyla re'sen terkin edildiği, defter ve belge isteme yazısının şirket müdürüne tebliğ edilmesine rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmediği, 2009 ve 2010 yıllarında defter tasdik ettirilmediği, şirketin KDV beyannamesi vermemesine rağmen satış beyan ettiği, hiçbir vergi borcunu ödemediği, işçi ve aracı bulunduğu dair beyanının olmadığı tespitleri dikkate alınarak mükellefin vergisel yükümlülüklerin birçoğunun yerine getirmediği gerekçesiyle mükellef tarafından düzenlenen faturaların sahte olduğu gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31.03.2020 tarih ve E:2022/313, K:2022/512 sayılı kararında, ilk derece mahkemesince söz konusu tespitlerden davacının düzenlediği belgelerin sahte olduğu sonucuna ulaşılmış ise de; davacı şirket hakkında adres değiştirdiği dönem itibarı ile yapılan bir yoklama haricindeki tüm yoklamalar esnasında şirketin faal bir durumda olduğu, şirketin ilk bildirdiği adresinde depo da ihtiva eder şekilde 1000 metre kare iş yerinin olduğu, her yoklama esnasında şirkette çalışan işçi bulunduğu tespit edilmiş olduğu, şirketin vermiş olduğu muhtasar beyannamelerinde işçi çalıştırdığını beyan ettiği, yapılan karşıt incelemelerde şirket ile ticari ilişkileri olup olmadığı sorulan mükellef temsilcilerinin davacı şirket ile ticari ilişkilerinin var olduğunu beyan ettikleri, şirket muhasebecisi ve şirkette çalışan elemanın da şirketin faal olduğu ve şirkette bizzat çalışıldığı yönünde beyanda buldukları, şirketin bankalar üzerinden yapılan para

transferlerinde inceleme elemanınca eleştirilecek bir hususa yer verilmemiş olduğu, şirkete ait defter ve kayıtların usulüne uygun olarak tutulduğu, faaliyet konusu ile ilgili fatura düzenlediği, 21.492,89 TL tutarında vergi aslının ödendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın şüpheden uzak, somut biçimde tespit edilemediği sonucuna varıldığından, cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk, aksi yönde verilen istinafa konu ilk derece mahkemesi kararında ise hukuki isabet görülmediğine karar vermiştir.

2.3.2.6. Ödemelerin Banka Havalesiyle Yapılmaması veya Çek Gibi Ödeme Araçlarının Kullanılmaması

Gerçek bir mal veya hizmet alım satımından söz edilebilmesi için, söz konusu işlemin karşılığı bedelin ödenmiş olması gerekmektedir. Bu durumda, ödemeyi tevsike yarayan belgelerin de bulunması gerektiği hususu gayet açıktır (Köstü, 2011, s. 73).

Nitekim, Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 01/03/2018 tarih ve E:2017/1550, K:2018/513 sayılı kararında; tahsilat ve ödemelerin banka kanalı ile yapılmadığı, alıcılardan 80.365.807,03 TL tutarında nakit olarak tahsilat yapılmasının mümkün olmadığı, mal ve hizmet satılan firmalar tarafından mükellefin banka hesaplarına yapılan ödemelerin aynı gün bir-iki dakika veya bir-iki saat içinde çekildiği, ilgili hesaplarda para tutulmadığı, mükellefin banka aracılığıyla hiç ödeme yapmadığı ve çek hesabının veya çek koçanının bulunmadığı tespitleri üzerine yapılan cezalı tarhiyatların reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararına karşı yapılan istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

2.3.2.7. Mükellefin Faaliyet Konusu ile Düzenlediği Faturanın Muhteviyatının Farklı Olması

Faturayı düzenleyen mükellefin faaliyet konusu ile uyumlu fatura düzenlemesi esas olmasına karşın, sahte fatura ticareti ile iştigal eden mükellefler faaliyet konusuyla uyumlu olmayan fatura düzenlemektedirler. Bu mükelleflerin iştigal alanında mal satmasının mümkün olmaması sebebiyle faaliyet konusu dışında düzenlenen faturaların sahte olduğu değerlendirilmektedir (Köstü, 2011, 67).

Danıştay Dördüncü Dairesi 26.01.2021 tarih ve E:2016/7241, K:2021/503 sayılı kararında; faturaların şirketin ticari faaliyetinde ihtiyaç duyduğu emtia cinsine ilişkin olmasına rağmen faturayı düzenleyen mükellefin faaliyet konusu ile uyumlu gibi görünse de aslında nakliyecilik faaliyetinde bulunduğu ve madeni yağ

satışı yapılmış izleniminin verildiği, şirket ortaklarının ifadelerinde geçici olarak hisseleri devraldıklarının ve daha sonra istemlerine rağmen hisse devirlerini gerçekleştiremediklerini, fatura içeriği emtiaları gerçekleştirecek faaliyet konusuna ilişkin iş yerinde herhangi bir makine veya malzeme görülmediğinin beyan edilmesi karşısında, mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek mal teslimine dayanmayan sahte faturalar olduğu gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 01.03.2022 tarih ve E:2022/175, K:2022/355 sayılı kararında, ödevlinin inşaat, nakliye, taahhüt işleri ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdiği, 23.10.2009 tarihinde yapılan yoklamada, demirbaş ve emtia bulunmadığı, çalışan işçi ve şubenin bulunmadığı, yoklamalarda cafe-restaurant işletmeciliği yönünde tespitler yapılmasına rağmen düzenlediği faturaların muhteviyatının inşaat malzemeleri, işçilik vb. olduğu, yapılan yoklamalarda inşaat malzemesi ve işçiliği yapıldığı yönünde somut tespitlerin bulunmadığı, mal veya hizmet alışı beyan ettiği firmaların çoğunun sahte fatura düzenleyen firmalar olduğu, 2010 yılı cirosu 85.827,43-TL olmasına rağmen 2011 yılı cirosunun 5.485.009,78-TL olduğu, cironun 63 kat artmasına rağmen sermayenin (50.000,00-TL) aynı kaldığı, ödevlinin yasal yükümlülüklerine riayet etmediği, yüksek tutarlı KDV matrahı beyan edilmesine karşılık ödenecek KDV beyanının bulunmadığı, ödevlinin muhasebecisinin sahte belge düzenleyen birçok firmanın da muhasebeciliğini yaptığı, hususlarından hareketle inceleme elemanınca mükellefin cafe işletmeciliği haricinde gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı, bunlar dışında düzenlediği faturalarının tamamının herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadan düzenlenmiş sahte faturalar olduğu gerekçesiyle davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın reddine karar vermiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen bir faturanın tespitinde önemli sayılabilecek diğer karineler ise şunlardır:

- Katma değer vergisi beyannamelerinde sürekli devreden katma değer vergisi beyan etmeleri yada sembolik tutarlarda ödenecek katma değer vergisi beyan etmeleri
- Verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmemesi

- Başka mükelleflerle ilgili olarak yapılan aramalarda sahte fatura düzenleyen kişi yada kişilere ait kullanılmamış faturaların ele geçirilmesi
- Mal alış, nakliye yada hizmet alım faturalarının sahte olması
- Şirket ortaklarının tamamının yada bazılarının odacı, şoför, sekreter, amele, çoban, hamal gibi kişiler olması
- Şirket ortaklarının banka hesaplarında uzun süreli para bulunmaması
- Ortakların şirketteki hisselerini sık sık devretmeleri veya bir ortağın hakkında olumsuz tespit bulunan birden çok şirkette ortaklığının bulunması.

2.3.3. Düzenlenen Belgelerin Gerçek Bir Alım Satım İlişkinine Dayandığının İspatı

İspat, bir olay ya da olgunun gerçekleşme şeklinin ortaya çıkarılması olarak tanımlanabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 577). Vergi hukukunda ispat ise, vergisel bir ilişkinin temelindeki maddi olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır (Öncel, Kumrulu, Nami, 2012, s. 104).

Vergiyi doğuran olayın ve dayanağı işlemlerin ispatı deliller vasıtasıyla gerçekleşir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 69). Hukukta genellikle, tanık, bilirkişi, belge, ikrar gibi deliller kullanılır.

Genel kural olarak, tarafların ileri sürdükleri iddiayı ispatlamak yükümlülüğü vardır. Nitekim Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her birinin, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlü olduğu düzenleme altına alınmıştır.

Türk Vergi Hukukunda ise buna ilişkin düzenleme VUK'un 3. maddesinde görülmektedir. Anılan Kanunun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı belirtilmiş, ayrıca iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır.

Anılan düzenlemeye bakıldığında, vergi hukukunda esas olarak delil serbestisinin benimsendiği söylenebilir (Öncel vd., 2012, s. 106). Bununla birlikte, kural olarak delil serbestisi esası benimsenmiş ise de, bu duruma iki sınırlama getirilmiştir. Bunlardan birincisi, yemin delilidir. Yemin, kati olarak vergi hukukunda delil olmaktan çıkarıldığı için ispat vasıtası olarak kullanılamayacaktır.

İkincisi ise, şahit delilidir. Şahit, belirli şartlar altında delil olarak kabul edilmiştir. Bu şart ise, vergiyi doğuran olayla doğal ve açık bir ilgisinin bulunmasıdır. Aksi durumda delil olarak dikkate alınmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii olmayan şahit delili, ispat vasıtası olarak dikkate alınmayacaktır (Şenyüz, 2017, s.345).

Şenyüz'e göre (2017), vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabii olmasından maksat, şahitin vergiyi doğuran olayda bizzat bulunmasıdır. Burada önemli olan şahidin duyduğu değil, olaylarla olan ilişkisidir. Örneğin, kira geliri elde eden bir mükellefin, bahse konu kira bedelinin tespiti noktasında kiracı şahit olarak dinlenebilir. Buna karşın, kiraya verenin komşusu şahit olarak dinlenemeyecektir. Zira vergiyi doğuran olay olan kiralama işleminde bir müdahili veya bilgisi yoktur.

Ayrıca VUK'un 134. maddesinde; vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması olduğu ifade edilmiştir. Vergi yasalarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin, araştırma yönteminde hiçbir sınır tanımsızın her türlü şekilde yapılması, vergi incelemesinin amacıdır (Akgüner ve Sekdur, 2004, s. 98).

Ticari hayatta satın alınan mal nedeniyle kendisine fatura düzenlenen mükellefin, malı satan mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği konusunda bilgi sahibi olduğu düşünülemez.

Nitekim, gerek ticari ilişkilerini mevzuata uygun olarak gerçekleştiren mükellef gerekse kendisine sahte fatura düzenleme iddiası yöneltilen mükellef, düzenledikleri faturaların sahte olmadığını ispatlamakla yükümlüdürler (İnneci, 2019).

Söz konusu belgelerin sahte olmadığını bunu tevsik edecek belgelerle ispatlanması gerekmektedir. Bu belgeler irsaliye, tartı fişi, sayım evrakı, ambar girişi, imalata sevk, nakliye faturası, sigorta poliçesi, kasa ve banka ödeme evrakı, havale belgeleri, bono,

poliçe, çek ve diğer kıymetli evraklar ve bu gibi belgelerdir (Akgüner ve Sekdur, 2004, s. 99).

Uygulamada ise, vergi idaresi nazarında ve Danıştay içtihatlarında söz konusu faturaları düzenleyen mükellefler düzenlenen faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığı yönündeki iddialarını mal hareketleri ve özellikle para hareketleri ile ispatlamaları gerekmektedir. Zira faturaya konu emtiaya ilişkin sevk irsaliyesi, nakliye faturaları, ambar girişi, depolama belgeleri, sayım evrakı gibi belgeler söz konusu mal hareketlerinin ispatına ilişkin delillerdendir. Bununla birlikte, mükelleflerin kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 7.000.-Türk Lirasını (459 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutar) aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla kılınarak tevsiki zorunluluğu getirilmiştir (320 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği).

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi 17.11.2021 tarih ve E:3004, K:2021/6895 sayılı kararında, serbest delil prensibi kapsamında olayın gerçek mahiyetini ispata yeterli olduğu anlaşılan tespitlerin aksini ispat külfeti kendisine ait olan davacının dosyaya buna ilişkin ispatlayıcı nitelikte herhangi bir bilgi veya belge sunmadığı gerekçesiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine karar vermiştir.

Şunu da belirtmek gerekir ki, mükelleflerin tüm vergisel işlemlerinin kaydedildiği yasal defterler de birer ispat aracıdır. Ancak bu defterlerin usulüne uygun şekilde noterde tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda bu yasal defterlere yapılan kayıtların dikkate alınması mümkün olmayacaktır. Bu defterlerin bilgisayar çıktısı gibi tasdiksiz hallerine itibar edilmeyecektir.

Bu konuda Danıştay Dördüncü Dairesi 11.03.2021 tarih ve E:2018/1597, K:2021/1552 sayılı kararında, davacıya ait yevmiye defterinin tasdiksiz olduğu dikkate alındığında, yapılan kayıtların da yasal deftere kayıt olarak kabulü mümkün bulunmadığından yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren Dava Dairesi kararını onamıştır.

Bunun yanı sıra, İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 20.02.2019 tarih ve E:2018/199, K:2019/177 sayılı kararında, dava konusu olayda, davacı şirketin alımlarını yaptığı ... Tic. Ltd. Şti'nin düzenlediği faturaların sahte olduğu açık olup; tarhiyatın sahte faturalar ile belgelendirilen emtiaların bazılarının üretimde hiç kullanılmadığı veya daha az miktarlarının üretimde kullanıldığı ve bu miktarlar

dikkate alındığında kurumun kullanım kapasitesi ile uyumsuz olduğu, yasal defterlerde kayıtlı olup; kabul edilen emtiaların toplam miktarının imalatta kullanılan hammadde miktarına karşılık geldiği gerekçesiyle sahte olduğu belirtilen faturaların giderlerden çıkartılması ve üretilen mamüllerin ... Ticaret Ltd. Şti tarafından pazarlanması nedeniyle pazarlama satış dağıtım giderleri de kabul edilmemek suretiyle yapıldığı, ara kararı ile davacı şirketin faaliyet konusu itibariyle sektördeki karlılık oranının sorulduğu halde cevabi olarak bu konuda herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığı şeklinde cevap verildiği, bu durumda davacı şirket ile ilgili olarak inceleme sırasında ve ceza yargılamasında bilirkişi raporuyla tespit edilen hususlar dikkate alındığında ispat yükü davacıya düşen ihtilafla ilgili olarak eleştiri konusu yapılan fatura içeriği emtianın belgesiz olarak alındığını ve pazarlama satış giderlerinin gerçekte yapıldığını ispatlayan somut ve hukuken geçerli delil dava ve istinaf aşamasında sunulmadığından istinaf başvurusuna konu edilecezalî tarhiyatın hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

2.4. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesinin ve Kullanılmasının Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın önlenmesi ve bu eylemler dolayısıyla meydana gelen hazine zararının engellenmesi suretiyle vergi gelirlerinin arttırılması önem arz etmektedir. Aşağıda söz konusu fillerin önlenmesi ve hızlı tespit edilmesi noktasında öneriler sunulmaktadır.

2.4.1. Yaptırım Olarak Sahte Belge Düzenlemenin Sahte Belge Kullanmadan Daha Ağır Olması

Sahte belge düzenleme suçu, sahte belge kullanma suçuna nazaran daha geniş kapsamlı bir suçtur. Sahte olarak düzenlenen belgelerin elde edilmesinden, muvazaalı banka işlemlerine, fazladan çalışan gösterilmesinden, olmayan emtiaların işletme bünyesine dahil edilmesine kadar birçok usulsüzlüğü barındırmaktadır (Ak, 2021, s. 110).

Sahte belge kullanma suçu ise, yasal olarak faaliyetine devam eden kişilerin muhtelif nedenlerle elde ettikleri sahte belgeleri bilerek yasal kayıt ve beyanlarına intikal ettirmesiyle işlenmektedir (Ak, 2021, s. 111).

VUK'un 359. maddesinde ise, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile bu belgeleri kullananların üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı düzenleme altına alınarak, düzenleme ve kullanma suçları bakımından ceza miktarının tayini konusunda bir ayrıma gidilmemiştir.

Sahte belge düzenleme fiili ile sahte belge kullanma fiili arasında bir arz-talep ilişkisi mevcut olduğundan, kanımızca niteliği itibariyle daha ağır olan sahte belge düzenleme suçunun ceza miktarının attırılması, önemli ve etkili bir caydırıcılık unsuru olacağından, düzenleme fiilinin azalması buna bağlı olarak kullanma fiilinin de azalmasına etkili olacaktır.

2.4.2. Organize Halinde İşlenen Sahte Belge Düzenleme Suçları Yönünden Ayrı Bir Düzenleme Getirilmesi

Sahte belge düzenleme fiilinin organize olarak gerçekleştirilmesi aslında uygulama sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu organizasyon kimi zaman tek bir şirket çatısı altında toplanan birden fazla kişinin iştirakiyle, kimi zaman ise paravan olarak kurulan şirketler arasında gerçekleşmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının birden fazla kişinin katılımıyla ve bir organizasyon dahilinde işlenmesi haline, organize vergi kaçakçılığı denilmektedir (Ak, 2021, s. 119). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge açısından bakıldığında ise, bu fiillerin şirket ortakları, müdürleri, muhasebecileri, çalışanları, ilişkili şirketleri gibi birden fazla kişinin dahiliyle işlenmesi halini ifade eder (Ak, 2021, s. 120).

VUK'ta sahte belge düzenleme yönünden bu suçun bireysel olarak işlenmesi ile organizasyon dahilinde işlenmesi açısından bir ayırım mevcut değildir.

Ancak, organizasyon dahilinde işlenen suçların, bireysel olarak işlenen suçlara göre daha nitelikli olması, tespitinin zorlaşması ve daha yüksek tutarlı vergilerin kaçırılmasına neden olduğundan, organizasyon dahilinde işlenen suçlar bakımından ceza miktarının arttırılması veya bu konuda ayrı bir düzenleme yapılması caydırıcılığı arttıracaktır.

2.4.3. Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Banka İşlemlerine Erişilebilmesi İçin Altyapı Kurulması

Halihazırda vergi incelemeye yetkili olanlar, inceledikleri mükelleflerin banka hesap hareketlerine erişememekte, buna ilişkin ilgili bankaya veya bankalara yazı yazılmak

suretiyle bilgi istenilmekte ve bankalarca gönderilen bilgiler ışığında inceleme ve değerlendirme yapılmaktadır (Ak, 2021, s. 129).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde tespitinde mükelleflerin banka hesap hareketleri, söz konusu mal alış satışlarına ilişkin ödemelerin ne şekilde gerçekleştirildiği ve ödemelerin gerçekte yapılıp yapılmadığının tespiti açısından önem arz etmektedir.

Kimi zaman, banka hareketlerini kullanarak bu konuda yapılan vergi incelemesi sırasında söz konusu fiillerin tespitinin engellenmesi amacıyla muvazaalı ödemeler yapılmaktadır. Sahte fatura kullanan şahıs satın aldığı emtia için faturayı düzenleyene yapacağı ödemeyi gerçek bir ödemede bulunuyormuş gibi banka aracılığıyla veya çek ile ödemektedir. Genellikle, bu şekilde bankaya yatırılan paralar, dakikalar ve saatler içinde parayı yatıran mükellefin temsilcisi veya çalışanı tarafından çekilmektedir.

Bu tür muvazaalı işlemlerin önüne geçebilmek ve yapılan işlemlerin hızlıca tespitinin sağlanması adına vergi inceleme elemanlarının söz konusu mükelleflerin banka hesap hareketlerine erişebilmesinin önü açılmalı ve bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Uygulamada, mükellefin hangi bankadan muvazaalı işlemleri yürüttüğü bilinmediği için vergi inceleme elemanınca ülke çapındaki tüm bankalara yazı yazılmakta, buda sürecin uzamasına neden olmaktadır. Mükellefin banka verilerinin inceleme elemanına incelemeye konu işlemle sınırlı olarak açılması söz konusu gereksiz yazışmaların ve zaman kaybının önlenmesini sağlayacak ve sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükelleflerin tespitinin de hızlanmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin banka verilerinin kişisel veri sayılması nedeniyle, bu durumun Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) kapsamında değerlendirme açısından bakıldığında ise, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun amacı, kişisel verilerin işlenmesi sırasında, kişinin temel hak ve özgürlüklerini korumayı esas almaktadır. Özel hayatın gizliliği bunlardandır. Ayrıca Kanunun amacı, kişisel verileri işleyen kişilerin yükümlülükleri ve uyacakları usul ve esasları düzenlemektir.

Ancak vergi inceleme elemanlarının inceleme kapsamındaki mükellefin banka verilerine doğrudan ulaşabilme imkânı sağlayan bir elektronik alt yapının varlığı halinde bu durum KVK'ye aykırılık teşkil etmeyecektir (Ak, 2021, s. 132).

Zira anılan Kanunda kişisel verilerin milli savunmayı, milli güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi durumunda söz konusu Kanun hükümleri uygulanmamaktadır (KVKK md. 28)

2.4.4. Devlet Kurumları Arasında Veri Erişiminin ve Bilgi Paylaşımının Arttırılması

Kurulacak bir otomasyon sistemi ile gerek sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına yönelik hızlı tespitler için gerekse diğer vergi incelemeleri için yapılacak tespitleri hızlandırmak için devletin tüm kurumları arasında veri erişimi ve bilgi paylaşımı artırılabilir (Ak, 2010, s. 133).

Halihazırda vergi incelemeye yetkili olanlar, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan, Tapu Müdürlüğü'nden, enerji Piyasası Denetleme Kurumu'ndan, Noterden bilgi isteme yazılarıyla mükellef hakkında bilgi istenilmekte, bu durumda bürokrasinin ve iş yükünün artmasına yol açmaktadır.

Hazırlanacak bir otomasyon sistemi ile vergi incelemeye yetkili olanların, kendisine verilen iş emriyle sınırlı olmak üzere, mükellefin iş ve işlemleri yönünden devletin tüm kurumlarındaki verilere erişebilmesi söz konusu kırtasiyeciliğin azalmasını sağlayacaktır. Bu bağlı olarak kurumlar arası hızlı etkileşim sonucunda sahte fatura düzenleyen ve kullanan kişilerin bu fiillerinin tespiti hızlanacak ve vergi kaybının önüne geçilecektir.

Mükelleflerin çalışanlarının tespiti, elektrik ve su aboneliklerinin tespiti, taşınır veya taşınmaz malvarlıklarının tespiti, banka hesap hareketlerinin tespiti gibi önemli ve özellik arz eden durumların vergi inceleme elemanınca hızlıca tespiti açısından kurulacak olan bir otomasyon sisteminin varlığı önemlidir.

2.4.5. Vergi İncelemelerinin Hızlı Bir Şekilde Yapılması

Suçun ve suçlunun tespiti açısından, vergi incelemelerinin mümkün olan en kısa sürede, hatta suçun işlenmeye başlandığı ilk dönemde yapılması oldukça önemlidir (Ak, 2021, s. 137).

Zira suç teşkil eden fiillerin geç tespiti halinde, salınan vergilerin ve kesilen cezaların artık bir öneme kalmamaktadır. Çünkü, çoğunlukla mükellefler bir süre bu suçu

işledikten sonra mükellefiyetlerini sonlandırmakta, adreslerini terk etmekte ve tabiri caizse hayalet olmaktadır.

Bir mükellef hakkında vergi incelemesinin başlaması vergi dairelerinin olumsuz tespitleri fark etmeleriyle, Vergi Denetim Kuruluna yapılan ihbarla ya da Vergi Denetim Kurulu içerisinde yer alan risk analiz merkezlerine takılan mükellefler vasıtasıyla olmakla birlikte, uygulamada çoğunlukla sahte belgeyi düzenleyen mükellef hakkında hazırlanan vergi tekniği raporu dikkate alınarak, raporda belirtilen kullanıcıların incelenmesiyle başlamaktadır.

Bunun yanı sıra, VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporunun düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Şayet, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususun bağlı olunan birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirilmesi gerektiği düzenleme altına alınmıştır.

Sahte belge düzenleyen mükelleflerin erken tespit edilmesi halinde, dolaylı olarak potansiyel kullanıcıların da sayısı azaltılmaktadır. Ancak uygulamada genellikle üç ila beş yıl geriden gelen tespitler nedeniyle, bu süreçte düzenleyiciler yüksek Hazineyi zarara uğratmaktadır. Ayrıca, söz konusu mükellefler hakkında yapılan inceleme neticesinde salınan tarhiyatların ve kesilen cezaların zamanaşımına uğrama ihtimali gündeme gelmekte, hızlıca yapılmak istenin tebligatlar usulsüz olmakta ve kamu alacağının tahsili imkansız hale gelebilmektedir.

Bu tür vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi açısından vergi incelemelerinin en kısa dönemde tamamlanması ve bunun için işletilmesi gereken mekanizmaların en hızlı şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.4.6. İdare ile Yargı Arasındaki Görüş Aykırılıklarının Giderilmesi

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının idare tarafından tespit edildikten sonra yapılan cezalı tarhiyatlar yargıya intikal ettirilmektedir. Bu durum hukuk devleti olmanın bir gereğidir (Ak, 2021, s. 139).

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olarak yapılan vergi incelemelerinde, kimi zaman fiile ilişkin araştırmalar yeterince yapılamamakta, kimi

zaman tespitler detaylı olarak ortaya konulmamakta, bazen de usul yönünden basit hatalar yapılmaktadır.

Ayrıca bazı raporlar olması gereken somut tespitlerden ziyade kişisel kanaatlere dayandırılmakta, hatta daha önce mahkemelerin birçok kez bozma kararı verdiği konularda aynı görüşte ısrarcı olunmakta ve birçok sorun yaşanabilmektedir (Ak, 2021, 140).

Mahkemelerce çoğu zaman vergi inceleme aşamasında yapılan bir takım hatalar veya eksik incelemeler nedeniyle idare aleyhine karar verilmektedir. Söz konusu hataların önüne geçilmesi ve idarenin bu konuda iç işleyişiyle ilgili eksiklikleri gidermesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra söz konusu fiilleri işleyen kişiler hakkında yapılan işlemler ile ilgili yargıdan kaynaklanan sebeplerle de idare aleyhine kararlar çıkabilmektedir. Bu sorunların başında hakimlerin iş yükünün fazla olması, iş yükünden kaynaklı olarak dosyaların yeterince incelenememesi, verginin teknik bir alan olması nedeniyle bu konuda uzmanlaşmanın sağlanamamış olması, yüksek mahkemenin belli konularda içtihat yaratmasının gecikmesi gelmektedir.

Uyuşmazlıklar mahkemelere taşındıktan sonra, söz konusu dosyalara bakan hâkimlerin vergi ile ilgili konularda iyi bir donanıma sahip olması elzemdir. Bunun yanı sıra, bakılan dosyada davaya dair her işlemin detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. Hakimlerce suça ilişkin tespitler bütün yönleriyle değerlendirmelidir. Vergi davalarına bakan hâkimlerin gerek hukuk bilgisi gerekse işletme ve muhasebe bilgilerinin de bulunması gerekmektedir (Ak, 2021, s. 142).

Ancak bu konuda özellikle belirtmek gerekir ki, idarenin ısrarla yargının bozma kararı verdiği bir konuda sürekli olarak mükellefler hakkında aynı işlemi tesis etmesi gerekse idarenin kendi iş yükünü gerekse mahkemelerin iş yükünü artırmaktadır. Yapılacak olan çok kolay bir düzenleme ile söz konusu durumun önüne geçilmesi mümkün iken, ısrarla aynı işlemlerin tesis edilmesi diğer uyuşmazlıklara ayrılması gereken vakitten çalmaktadır. Bu konuya gerek Gelir İdaresi Başkanlığı'nın gerekse Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın üzerine düşeni yapması ve yargı kararlarıyla istikrar kazanmış konuların aksi yöndeki uygulamalarından vazgeçilmesi gerekmektedir.

2.4.7. Diğer Bazı Öneriler

Yukarıda belirtilen hususların yanı sıra aşağıda belirtilen hususlarda sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinden kaynaklanan vergi kaybının azaltılmasında etkili olabilecektir.

- Mükelleflerin vergisel işlemlerinin elektronik ortamda takip edilmesi,
- Yoklama müessesesinin etkinliğinin artırılması,
- Nakit (elden) ödemelerin azaltılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmesi,
- Bankalar nezdinde yapılan ticari işlemlerde işletmelerin banka hesapları ile işletme sahiplerinin banka hesaplarının karıştırılmaması,
- İşletmelerin genel bilgilerine mükellefler tarafından erişebilir olması,
- Sektör bazında yapılacak özel incelemelerle, sahte belge suçlarının yoğunlaştığı sektörlere ilişkin eksikliklerin giderilmesi,
- Vergi yapılandırmalarının uygulamalarının azaltılması,
- Vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle makul seviyelere indirilmesi,
- KDV iade sisteminde mahsup sisteminin yaygınlaştırılması,
- Şirketlerin kuruluş ve kanuni temsilci belirlenmesine aşamasında asgari koşulların artırılması,

3. SAHTE BELGE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMANIN SONUÇLARI VE NE BİS İN İDEM İLKESİNE UYUM SORUNU

3.1. Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmanın Sonuçları

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın gerek vergi hukuku gerekse vergi ceza hukuku açısından bir çok sonucu doğmaktadır. Aşağıda bahse konu sonuçlar tüm yönleriyle ele alınacaktır.

3.1.1. Vergi Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Aşağıda sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın vergi hukuku açısından sonuçları, gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve uzlaşma hükümleri açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

3.1.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde verginin konusu olan gelirin tanımına yer verilmiştir. Buna göre; “gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde düzenlenmiştir. Kanunun 2. maddesinde ise, gelirin unsurları düzenleme altına alınmıştır. Bunlar, ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesine göre, maddede belirtilen tüzel kişilerin gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından elde ettikleri kazançların, kurum kazancı olduğu belirtilmiştir. Anılan Kanunun 6. maddesinde ise, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş olup, bu kazancın tespit edilmesinde de GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı düzenleme altına alınmıştır.

Anılan düzenlemelerden de görüldüğü üzere kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirilecek giderlerin VUK'ta belirtilen şekilde ve geçerli belgelerle tevsik edilmesi gerekmekte olup, bu şekilde belgelendirilmeyen giderlerin vergi matrahlarından indirilmesi kural olarak mümkün olmayacaktır (Akgüner ve Sekdur, 2004, s. 109).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının en önemli amaçlarından biri, bu belgelerle gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarını düşürerek, olabildiğince vergi yükünü azaltmak olduğundan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin matrahın hesabında gider olarak yazılıp yazılmayacağı önemli bir husustur (Ilıca ve Ilıca, 2016, s. 66).

Normal şartlar altında sahte belgelerin gider olarak yazılması ya da maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali söz konusu olmamaktadır (Kızılot, 2010, s. 53). Ancak, bazı özellik arz eden durumlarda, belgelendirmeye ilişkin sorunlardan nedeniyle, mükellefler yaptıkları harcamalara ilişkin fatura alamamakta, bundan doğan ihtiyaçlarını ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge temin ederek karşılamaktadırlar (Köstü, 2011, s. 50).

Bu gibi durumlarda, mükelleflerin fatura muhteviyatı hizmeti yaptırdığını ya da malzemeyi satın aldığını ispatlayabilmesi halinde, faturaya konu tutarın kısmen yada tamamen gider yada maliyet unsuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Kızılot, 2010, s. 54).

KDV'nin indirim mekanizması yönünden şartlarının aksine kurumlar ve gelir vergilerinin incelenmesinde inceleme elemanlarının re'sen maliyet takdir etme yetkisi bulunmakta olup, bu yetkiye istinaden, inceleme elemanı eğer bir kısım harcamaların yapıldığı kanaatine ulaşırsa bu masrafı ve harcamaları dikkate alabilir (İnneci, M. B., 2019, s. 65).

Danıştaya göre ise, sahte faturaya dayandırılrsa bile, o fatura kapsamındaki malzemenin işletme imalatında kullanıldığının ispatlanması halinde, naylon faturanın maliyet ya da gider unsuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Nitekim bu konuya ilişkin, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 26.01.2021 tarih ve E:2016/16301, K:2021/498 sayılı kararında, ihtilaf konusu cezalı tarhiyata esas matrah farkının, şirketin söz konusu firmadan aldığı faturadaki tutarların maliyet olarak kabul

edilemeyeceği sebebiyle çıktığının görüldüğü, şirket tarafından sahte fatura kullanıldığı sabit ve envanter defteri de tutulmamış ise de söz konusu malların alınmadığı yönünde herhangi bir tespit olmadığı gibi inşaat malzemelerinin alınmasını gerektirir faaliyetinin olmadığı yönünde de bir tespit bulunmadığı, kârlılık oranı araştırılması yapılmadığı sadece sahte faturaların maliyet unsuru olarak kabul edilmemesi suretiyle eksik incelemeye dayalı olarak cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren ilk derece mahkemesi kararının onamıştır.

Bunun yanı sıra Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 18.02.2021 tarih ve E:2016/13851, K:2021/1096 sayılı kararında, cezalı tarhiyata dayanak alınan vergi tekniği raporu ve dosyadaki bilgi belgelerden, şirketin iş yeri adreslerinde yapılan yoklamalarda herhangi bir ticari faaliyeti gerçekleştirebilecek düzeyde teknik donanıma rastlanmadığı, şirket müdürü ile şirketin muhasebe kayıtlarını tutan kişinin şirket adına bastırılan ve düzenlenen faturaların akıbeti hakkındaki ifadeleri arasında çelişki bulunduğu, şirketin hafriyat işlerini yaptığı beyan edilen araç sahiplerinin şirket ile ticari ilişkilerinin olmadığını ifade etmiş olmaları, alt mükellef şirket ortağı ve yöneticisinin yüksek tutarda vergi çıkmaması için sahte belge kullandıkları ikrarı karşısında mükellefin düzenlemiş olduğu faturaların gerçek ticari muameleye dayanmayıp sahte olduklarının kabulü gerektiği, yukarı yer verilen tespitlerin, şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları ve dosya içeriğinin birlikte değerlendirilmesinden, şirketin sahte fatura kullanarak maliyetlerini azalttığından yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir.

3.1.1.2. Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Aşağıda sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın katma değer vergisi açısından doğurduğu sonuçlarını, indirim mekanizması açısından doğurduğu sonuçlar ve iade talepleri açısından doğurduğu sonuçlar olarak iki alt başlıkta ele alınacaktır.

• İndirim Mekanizması Açısından Doğurduğu Sonuçlar

KDV, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, hizmetlerin ve malların tedavül ekonomisine katılması esnasında tedavül bedelleri üzerinden alınan ve vergi indirimi

mekanizması ile sadece ilgili olduğu alandaki değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir (İnneci, M. B., 2019, s. 68).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 10. maddesinin (a) bendine göre; vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin ifası hallerinde, malların teslim edilmesi veya hizmetin yapılması halinde gerçekleşecektir.

Anılan Kanununun 29. maddesinin (a) bendinde ise; mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri düzenleme altına alınmıştır.

Ayrıca anılan Kanununun 34. maddesinin 1. fıkrasına göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilecektir.

Bu düzenlemelere göre, yapılan mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu faturaların gerçek bir alım satım ilişkisine dayanması gerekmektedir (Köstü, 2011, s. 50).

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu konusunda şüphe bulunmayan faturada yazılı olan ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin tamamı yönünden indirimi kabul edilmeyecektir (Kızılot, 2010, s. 54).

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gösterilen katma değer vergisi gerçekten yüklenilmiş bir vergi olmayıp, tiftik bir özellik taşıması nedeniyle, bu suretle Hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinin de indirim konusu olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayacak ve vergi inceleme elemanları, bu şekilde tespit edilen indirimleri tamamı reddedilerek cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir (Köstü, 2011, s. 109).

Danıştay'ın konuya ilişkin yaklaşımı da bu yöndedir. Gerçekleşmemiş teslim veya hizmetler dolayısıyla katma değer vergisinin ödenmesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indiriminin söz konusu olamayacağı gerekçesiyle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indirilemeyecektir.

Nitekim bu konuya ilişkin olarak, Danıştay Dördüncü Dairesi 22.11.2021 tarih ve E:2017/178, K:2021/7066 sayılı; 22.11.2021 tarih ve E:2017/739, K:2021/7064 sayılı kararlarında, mükellefin fatura aldığı firmalar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının tetkikinden, adı geçen mükellefler tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayanmadığı anlaşıldığından, söz konusu faturalar nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararlarının onamasına karar vermiştir.

- **İade Talepleri Açısından Doğurduğu Sonuçlar**

3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergi istisnası kapsamında sayılmış; 11/c maddesinde, ihraç edilmek kaydıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin olunacağı, aynı maddenin 2. fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığının, katma değer vergisi tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 32. maddesinde ise, bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin Maliye ve Gümrük bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, 213 ve 3065 sayılı Kanunların yukarıda alıntısına yer verilen maddelerinde öngörülen yetkiye dayanılarak, 26.4.2014 tarihli, 28983 sayılı

Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve yürürlük tarihinden itibaren 1 ila 123 seri numaralı KDV Genel Tebliğlerini de yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleriyle KDV'nin uygulamasına ilişkin düzenlemeler tek uygulama genel tebliği altında toplanarak, katma değer vergisi uygulamalarıyla ilgili geniş düzenleme ve açıklamalara yer verilen kapsamlı temel bir düzenleyici işlem yürürlüğe konulmuştur. Bu nedenle, anılan uygulama genel tebliğinin yürürlük tarihinden sonraki dönemlere ilişkin KDV uygulamalarıyla ilgili ihtilaflarda, esasen söz konusu tebliğ hükümlerinin göz önünde tutulması gerekmektedir.

Anılan genel tebliğde, öncelikle, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili iade usul ve esasları, teslim türleri itibarıyla ayrı ayrı düzenlenmiş, tebliğin devam eden hükümleriyle de, 'özel esaslar' başlıklı bölümünde, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önlenmesinin amaçlandığı, 3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29 ve 32. maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesinin öngörüldüğü, mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesinin gerektiği, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı, bu nedenle, Tebliğin bu bölümünün 3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlendiği, bu bölümde bahsi geçen belgelerin, Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen ve (YMM raporu ve vergi inceleme raporu hariç) iadeye esas teşkil eden belgeler olduğu, bu belgelerin, üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler ile iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre (gümrük beyannamesi, istisna

belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı gibi) iade için aranan diğer belgeler olduğu belirtilerek, iade isteminin hangi durumlarda ve ne şekilde özel esaslara göre yerine getirileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

KDV sisteminde iadelerin yapılması için mükellefler tarafından beyan edilmesi tek başına yeterli değildir. İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Beyanın ve iadesi istenen tutarın “doğruluğunun” vergi idaresince saptanması halinde iadeler yapılabilmektedir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen genel yetki çerçevesinde; iade sisteminde, mükelleflerin taşıdığı riskler de dikkate alınarak mükellefler yararına Kanunda açıkça belirtilmeyen bazı esneklikler öngörülmüştür.

213 sayılı VUK’un 3. maddesinin B fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait bulunduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanununun 30. maddesinde; resen vergi tarhı, ‘vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh olunması’ şeklinde tanımlanmış; aynı maddenin 4. fıkrasında defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması ve 6. fıkrasında da bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması hallerinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmadığı kabul edilerek resen vergi tarhı mümkün kılınmıştır.

Aynı Kanununun ‘takdir kararı’ başlıklı 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanacağı ve takdirin

dayanağının ve takdir hakkında izahatın takdir kararlarında bulunması gereken malumat arasında olduğu belirtilmiş; ‘komisyonların görevleri’ başlıklı 74. maddesinin 1. bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak; 2. bendinde ise vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek komisyonun görevleri olarak belirlenmiş; 75. maddesinde ise; takdir komisyonlarının görevlerini yaparken bu kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda 213 sayılı VUK’un 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu; aynı maddenin 2. fıkrasında ise, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde incelemenin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan 3065 sayılı KDVK’nin 10. maddesinin (a) bendinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması vergiyi doğuran olay kapsamında sayılmış; 29. maddesinde, KDV indirim mekanizması düzenlenerek, maddenin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri; 34. maddesinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV’nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla vergi idaresince, bir mükellef tarafından beyan edilen ödenecek KDV ya da sonraki döneme devreden indirilecek KDV tutarlarının gerçeği yansıtmadığı hususunda, gerek KDV’nin matrahını teşkil eden satış/teslim bedellerine yönelik, gerekse bu matrah üzerinden hesaplanan KDV tutarından indirilecek (alış ve girdiler sırasında yüklenilen) KDV tutarlarına yönelik tespit yapılması ve eleştiride bulunulması mümkündür. Bir diğer deyişle, mükellefçe beyan edilen KDV matrahının (satış/teslim bedellerinin) yanı sıra, beyan edilen indirilecek KDV tutarlarının gerçeği yansıtmaması durumunda da, adına, yukarıda belirtilen yöntemlerle re’sen tarhiyat gerçekleştirilmesi olanaklı bulunmaktadır.

3065 sayılı Kanununun 29. maddesi uyarınca mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alan KDV'yi indirim konusu yapabilirler. Ancak 213 sayılı VUK'un 3. maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu nedenle mükelleflerin KDVK'nin yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmeleri için KDV indiriminde kullanılacak belgelerin defterlere kaydedilmesi gerektiği gibi, fatura/benzeri vesikaların içerik ve tutar itibarıyla gerçeği yansıtması da gerekmektedir.

Bu tespitler ışığında, bir mükellef hakkında, yüklendiği KDV tutarlarının gerçeği yansıtmadığından bahisle (örneğin, bir kısım alışlarının sahte faturalarla belgelendiği gerekçesiyle) resen tarhiyat gerçekleştirilebilmesi için, öncelikle, yüklenilen bu KDV tutarlarının yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediği, KDV indiriminde kullanılıp kullanılmadığı, kullanılmışsa, hangi dönemde indirilecek KDV olarak beyan edildiği tespit edilerek re'sen tarh nedeninin ortaya konulması, sonrasında, haksız KDV indiriminde kullanıldığı tespit olunan bu KDV tutarlarının, beyan edildiği dönemde, indirilecek KDV tutarından çıkarılarak KDV beyan tablosunun yeniden düzenlenmesi, bu düzenleme yapılırken, mükellefin, varsa o döneme ait diğer indirilecek KDV tutarları ile önceki dönemden devreden indirilecek KDV tutarlarının da göz önünde tutulması ve bu suretle beyan tablosunun yeniden düzenlenmesi sonucu, varsa hesaplanan ödenecek fark KDV tutarının re'sen tarh edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Nitekim sahte fatura kullanımı nedeniyle, vergi inceleme raporuna dayanarak gerçekleştirilen KDV tarhiyatlarında, öncelikle, vergi müfettişince, mükellefin, sahte olduğu iddia edilen faturaları defter kayıt ve beyanlarına intikal ettirdiği tespit edilerek, beyan tablosu yeniden düzenlenmek suretiyle tarhiyat önerilmektedir. Ayrıca, indirim mekanizmasının işleyişinden kaynaklanan KDV iade müessesine yönelik düzenlemeler de ihtiva eden KDV Genel Uygulama Tebliğinin, KDV iadesinin yöntemlerinden biri olan, 'Özel Esaslar' başlıklı bölümünün '3.5. Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar' başlıklı alt bölümünde, sahte belge kullanma tespitinin, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesi olduğu, sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerektiği, sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge

kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerektiği, kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olmasının, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli olmadığı düzenlenerek, alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyannamede indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi de, iade talebinin, sahte belge kullanımını nedeniyle özel esaslara tabi tutulması için zorunlu tutulmuş, sahte belgenin, kullanıcı tarafından, Ba formuyla bildirilmiş olması dahi, iade talebinin özel esaslara tabi tutulması için yeterli görülmemiştir.

Yukarıda belirtilen suretle, re'sen gerçekleştirilecek vergilendirmede, gerek resen tarh nedeninin, gerekse, beyan tablosunun yeniden düzenlenmesi sonucu resen tarh edilecek KDV bulunup bulunmadığının ve varsa tutarının tespiti, mükellefin defter-kayıt ve beyanları üzerinde yapılacak araştırma, inceleme ve tespiti zorunlu kılmaktadır. Zira, yukarıda izah edildiği üzere, bir mükellef adına, kullandığı alış/gider belgelerinin indirim koşullarını taşımadığından bahisle re'sen KDV tarhiyatı gerçekleştirilebilmesi için, bu belgelerin kayıtlara intikal ettirilerek KDV indiriminde kullanılmış olduğunun tespiti zorunlu olduğu gibi, belgelerde yer alan KDV tutarı, kayıt ve beyan edildiği tespit edilen dönemde indirimlerden reddedilmek ve o döneme ait diğer indirilecek KDV tutarları ile önceki dönemden devreden indirilecek KDV tutarları da dikkate alınmak suretiyle beyan tablosu yeniden düzenlendikten sonra, ödenecek fark KDV tutarının bulunması da zorunludur. Resen tarhiyata, takdir komisyonu kararının dayanak alınması da, bu inceleme, araştırma ve tespitlerin, gerek resen takdir nedenini belirleyerek mükellefi takdire sevk eden vergi dairesi müdürlüğünce, gerekse resen tarh edilecek verginin matrahını takdir eden ve inceleme yetkisine de haiz olan takdir komisyonunca yapılması gerekliliğini ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca, takdir komisyonu kararına dayanan tarhiyatlarda, mükellefin, takdire sevk edildiğinden, çoğunlukla, defter-belgeleri muhafaza süresi olan 5 yıldan sonra (takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durması nedeniyle) yapılan ihbarname tebligatı ile haberdar olduğu dikkate alındığında, yukarıda belirtilen hususların tespiti için gerekli olan inceleme ve araştırmanın,

yargılama sırasında, Mahkemece, mükellefin defter-belgeleri üzerinden yapılması da mümkün olamayacaktır.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 08.06.2021 tarih ve E:2019/2271, K:2021/3068 sayılı kararında, şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun incelenmesinden, Türkiye'de ikamet etmeyen ve yurtdışına götürmek üzere tekstil eşyası satın alan yolculara/turistlere eşya satan satıcılar tarafından herhangi bir özel fatura düzenlenmediği, ya yolcuların faturasız olarak yurt içindeki satıcılardan satın aldıkları ve ... adlı iş yerlerinde toplanarak buradan yurtdışına gönderilen kargo malı diye tabir edilen eşyalar için stok fazlası eşya bulunan firmalardan komisyon karşılığında sahte fatura temin ettikleri ya da yolcuların/turistlerin satın aldıkları kargo eşyası diye tanımlanan eşyaları için satıcılar tarafından fatura düzenlenmekle birlikte bu faturaların özel fatura şeklinde bu yolcular adına değil de kargoculuk yapan ... adına tedarikçi faturası şeklinde düzenlendiği, her iki durumda da gümrük idaresine herhangi bir özel fatura ibraz edilmediği, beyannameler içinde gümrük idaresine sahte tedarikçi faturalarıyla altyapısı sağlama alınan sahte ihracatçı faturaların sunulduğu ve bunlara dayanak açılan gümrük çıkış beyannameleri kapsamında ihracatın gerçekleştirildiği böylece yapılan ihracatların yurtiçindeki firmaların yurtdışındaki firmalara satış yaptığı normal ihracat şeklinde gösterildiği ve gümrük idaresinin yanıltıldığı, bu şekilde haksız olarak KDV iadesi alındığı anlaşıldığından, şirketin KDV iade talebinin reddine ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.

Ayrıca, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 27.10.2020 tarih ve E:2020/271, K:2020/1799 sayılı kararıyla, mükellefin alım yaptığı tedarikçilerin de alım yaptığı çoğu mükellefte ortaklık görülmesi, bu mükelleflerin hakkında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden alım gerçekleştirilmesi ve genellikle en fazla satışın davacı ...Şirketi'ne yapılması, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi, vergi beyanları ile Ba-Bs bilgilerinin uyumsuz olması, çoğunun işçi çalıştırmaması, işçi beyan edilse dahi SGK primlerinin ödenmemiş olması, muhasebeci ve mali müşavirlerde ortaklık görülmesi ve bu şahıslar hakkında olumsuz tespitler içeren raporlar bulunması gibi hususlar birlikte değerlendirildiğinde anılan mükelleflerin gerçek ticari muamele gerçekleştirilmeyip organizasyon dahilinde münhasıran sahte fatura ticareti ile iştiğal ettikleri, hayali ihracat kapsamında fatura temin edinilen paravan şirketler olduğu

sonucuna ulaşıldığından, davacının katma değer vergisi iade talebinin reddine dair işlemde hukuka aykırılık görülmediğine karar vermiştir.

3.1.1.3. Uzlaşma Hükümleri Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Uzlaşma müessesesi VUK'un Ek 1. ve Ek 13. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi hukukunda uzlaşma; mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan önce, taraflarca görüşülerek giderilmesi, başka bir deyişle, verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında anlaşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenme kavuşturulmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 281).

Bu müessese ile mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların ya da anlaşmazlıkların yargıya başvurulmadan çözüme kavuşturulması, bürokratik işlemlerin mümkün mertebe en aza indirilmesi ve amme alacağının en kısa sürede tahsili ile Hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 281).

Türk vergi hukukunda uzlaşma, ikmalen, re'sen ya da idarece yapılan cezalı tarhiyatlarda mükellef ile idare arasında, ödenecek vergi ve ceza tutarında karşılıklı anlaşılmaya varılması esasına dayanan ve böylelikle uyuşmazlığın yargıya götürülmeden çözümünü sağlayan bir kurumdur.

İdare uzlaşma müessesesi ile mükellefin taleplerini ve özel durumunu dikkate alarak kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını tayin etmekte ve bir kısım vergi alacağından vazgeçmektedir. Mükellefin bu tutarı onaylamasıyla uyuşmazlık yargı organlarına intikal ettirilmeden çözümlenmiş olmaktadır.

Türk Vergi hukukunda uzlaşma ikiye ayrılır: Vergi incelemesi sırasında yapılan uzlaşmaya tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme tamamlanıp vergi idaresi tarafından düzenlenen ihbarnamelerin tebliğinden sonra yapılan uzlaşmaya ise tarhiyat sonrası uzlaşma adı verilir (Ilıca ve Ilıca, 2016, s. 72).

Tarhiyat ncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır (VUK Ek 11. madde). 14.10.2021 tarihinde madde metninde yapılan değişiklik ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya, vergi incelemesinin başlangıcından, incelemenin sona ermesine ilişkin tutanağın düzenlenmesine kadar başvurulabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK'a daha sonradan eklenmiş olup, tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre uygulanabileceği durumlar daha sınırlı tutulmuştur.

Tarhiyat sonrası uzlaşma; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ve usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır (VUK Ek 1. madde) Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren otuz gün içinde başvurulması gereken bir yoldur.

Mükelleflerin uzlaşma istemlerinde bulunmaları sonrasında yapılan görüşmelerde şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bunlar uzlaşmanın gerçekleşmesi, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın gerçekleşmemiş olmasıdır (Eroğlu ve Eftekin, 2015, s. 77).

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda uzlaşılan vergi ve ceza miktarının ödenmesi gerekir. Diğer ikisinde ise uzlaşma vaki olmadığı için için mükellef yönünden artık iki yol söz konusu olacaktır: Ya vergi ve cezanın tamamı ödenecek ya da konu yargıya taşınacaktır. Yargıya taşınması ve kazanılması halinde hiç vergi ve ceza ödenmez, kaybedilmesi durumunda ise vergi ve cezanın tamamı ödenir (Eroğlu ve Eftekin, 2015, s.77).

Eroğlu ve Eftekin'e (2015) göre, uzlaşma müessesinin Türk hukuk sistemindeki yerine baktığımızda bazı mükellefin vergi idaresiyle anlaşarak ödeyeceği vergi miktarını uzlaşma sonucuna göre belirlemesi, vergisel yükümlülüklerini tam, eksiksiz ve zamanında ifa eden diğer mükelleflerin vergisini eksiksiz ödemesi, uzlaşılan mükellefler arasında nesnel kriterlere göre davranılmaması ve dolayısıyla mükellefler açısından farklı uygulamaların ortaya çıkması, Anayasa'nın "kanun önünde eşitlik" ilkesini zayıflatmaktadır.

Olaya sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında baktığımızda ise, her iki uzlaşma türünde de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilecek cezalar için kapsam dışı bırakılmıştır (Köstü, 2011, s. 119). Böylece, bu fiillerden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargıya intikalinden önce, idari aşamada çözümlenme ihtimali bulunmamaktadır.

3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Vergi suçları, esas olarak devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır (Öncel vd, 2012, s. 110). Candan'a (2010) göre, vergi suçu, vergi mükellef ve sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkilerde bulunan üçüncü kişilerin VUK'ta tanımlanan davranış biçimlerine göre vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.

Vergi mükellefleri ile sorumlularının kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getiren dürüst mükellefler ile dürüst davranmayan mükellefleri birbirlerinden farklı işlemlere tabi kılarak dürüst olanların haklarını korumak ve dürüst davranmayan mükellefleri cezalandırmak amacıyla VUK'un 4. kitabında ceza hükümlerine yer verilmiştir (Akdoğan, 2017, s. 123).

Vergi suç ve kabahatleri, vergi kanunlarında düzenlenen görev ve sorumlulukların, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından kanunda belirtilen şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle oluşan fiillerdir (Türkal, Ekici ve İnan, 2010, s. 48).

Nitekim, VUK'un 331. maddesine göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklardır.

Türk vergi hukukunda, vergisel yükümlülüklerle aykırı yaptırımlar, genel itibariyle 213 sayılı VUK'ta düzenlenmiştir. Anılan Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında vergi cezaları; birinci bölümde vergi ziyayı (md. 344), ikinci bölümde usulsüzlük (md. 351-353) ve üçüncü bölümde suçlar ve cezaları başlığı altında düzenlenmiştir. Suçlar ve cezaları başlığı altında ise; kaçakçılık (md. 359), vergi mahremiyetinin ihlali (md. 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları (md. 363) düzenleme altına alınmıştır. Usulsüzlük cezaları ise kendi içerisinde 1. derece usulsüzlük cezaları, 2. derece usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ayrıma tabi tutulmuştur. Usulsüzlük tabiri uygulamada ve öğretide özel usulsüzlükten ayırt edilebilmesi amacıyla genel usulsüzlük olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu cezalardan vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarına yönelik fiiller kabahat olarak nitelendirilmektedirler. Bu cezalar mali nitelikte olmalarından dolayı vergi daireleri tarafından yerine getirilmektedirler. Vergi dairelerince tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde idari yargı alanında yer alan vergi mahkemelerince söz konusu işlemlerin yargısal denetimi yapılacaktır.

Bahse konu vergi suçları ise, adli yargı alanında yer alan ceza mahkemelerince kovuşturulmakta ve sanık hürriyeti bağlayıcı ceza olan hapis cezasına mahkûm edilebilmektedir.

3.1.2.1. Kaçakçılık Suçu Yönünden

213 sayılı VUK'un 359. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun 359. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde ise, bu belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Ayrıca maddede, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması durumunda, ayrıca 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezası da uygulanabilecektir.

Kaçakçılık fiilleri 359. maddede dört grup altında toplanmıştır. Bu fiillerin işlenmesi durumunda kaçakçılık suçu oluşacaktır. Kanun koyucu tarafından bu suç tiplerinin işlenmesi halinde mükellef hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalacaktır. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması da kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller arasında sayılmıştır (Ilıca ve Ilıca, 2016, s. 82).

Şenyüz'e göre (2017) kaçakçılık, vergi ziyayı şartı aranmadan, objektif olarak kasten işlenebileceği kanunda yazılı olan fiillerle, devletin vergisel alanda koyduğu kamu düzenini bozan ve hukuken kabul edilmeyen fiillerdir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçları birbirinden bağımsız suçlar olup, suçun unsurları farklılık arz etmektedir.

• Maddi Unsurlar

Söz konusu suçların maddi unsurlarını oluşturan fail, mağdur, hareket, netice ve nedensellik bağı yönlerinden aşağıda ayrı ayrı olarak incelenecektir.

Fail

VUK'un md. 359/a-2 ve b bentlerinde düzenlenen fiilleri işleyenler bu suçların failleridir. Dolayısıyla vergi mükellefi ve vergi sorumluları başta olmak üzere bu suçun faili herkes olabilmektedir. Herkes teriminden kastedilen "gerçek kişiler" dir. Tüzel kişilerin hareket yetenekleri olmadığı için eylemlerini gerçek kişiler aracılığıyla gerçekleştirirler. Bu nedenle tüzel kişilerin sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının faali olması mümkün değildir.

Nitekim TCK'nin 20/2 fıkrasına göre, "*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*" düzenlemesi gereğince tüzel kişiler hakkında yalnızca güvenlik tedbiri uygulanabilecektir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği temsil yetkisi ve yönetim hakkına sahip olan organ veya kişilerdir. Bunlar anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde müdür, adi komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar, kollektif şirkette ortakların her biridir (Geçer, 2021, s.245).

Kanuni temsilci, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını doğrudan işleyebilir. Bu durumda söz konusu fiillerin faili olur. Ancak tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi olması durumunda söz konusu suçun işlenmesinde tüm kanuni temsilcilerin suçun faili olduğunu söylemek hatalı olur. Bu nedenle söz konusu suçun işlenmesinde her bir kanuni temsilcinin ayrı ayrı suça iştirak edip etmediklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Zira suçun işlenmesinde herhangi bir rolü bulunmayan kanuni temsilcinin fail olarak cezalandırılmaması gerekmektedir.

Zira Anayasanın 38. maddesinde yer verilen cezaların şahsiliği ilkesi gereği sahte belge düzenleme eyleminin kim tarafından gerçekleştirildiğinin tespiti önemlidir. Tüzel kişilerin sahte belge düzenleme eyleminden doğrudan şirketin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulması cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Çünkü tüzel kişi bünyesinde söz konusu sahte belge düzenleme eylemini kanuni temsilci dışında, şirketin çalışanı veya muhasebecisi hatta şirketle ilgisi olmayan üçüncü bir kişi de gerçekleştirebilir.

İstanbul 15. Vergi Mahkemesi'nin 24.09.2021 tarih ve E:2021/269, K:2021/1646 sayılı kararında, ... Tic. Ltd. Şti.'nin her ne kadar kurulduğundan itibaren yüksek KDV matrahı beyan ettiği, buna karşın indirilecek KDV miktarları çok yüksek tutulmak suretiyle çok az tutarda ödenecek KDV çıktığı ve alım yaptığı mükelleflerin büyük kısmı hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu düzenlediği ve eleştiri konusu faturaların düzenlendiği dönemde yapılan yoklamalarda ise mükellefin bu denli yüksek ciro yapacak kapasitesinin olmadığı tespit edilmişse de; davacının ... Tic. Ltd. Şti.'nin iş yerinde düzenlenen 09/03/2015 tarihli yoklama fişini imzalaması ve ... Tic. Ltd. Şti.'nin çalışanı olması dışında ilgili vergi tekniği raporunda herhangi bir tespit bulunmadığı hususları birlikte değerlendirildiğinde, tespit edilen hususları davacının söz konusu şirket üzerinden sahte fatura düzenlediğini ya da sahte fatura düzenlemeye iştirak ettiğini ortaya koymak bakımından somut tespitler içermediği sonucuna varıldığından davacı adına kesilen vergi ziyayı cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir.

Bunun yanı sıra, İstanbul 15. Vergi Mahkemesi 31.03.2021 tarih ve E:2020/2035, K:2021/783 sayılı kararında, mükellef kurum temsilcisi B.S. tarafından verilen ifadede alış yaptığı firmaları tanımadığının, şirket işleri ile ilgili acemi olduğundan şirkete ait evrakı muhasebeci M. Y.'ye teslim ettiğinin, yaklaşık bir ya da bir buçuk ay bu şirket üzerinden temizlik malzemesi sattığının, ancak mal satışlarının bu süre zarfında en fazla 150.000,00-TL civarında olduğunun, bu tutar üzerinde bir satış varsa bilgisi dışında olduğunun kimin düzenlediğinin net olarak bilmediğinin ancak muhasebeci M. Y.'nin bilgisi dışında da bu faturaların şirketin yasal kayıtlarına girme imkanının olmadığına, mükellef kurumun ilgili dönemlerde mal ve hizmet alımında bulunduğu ... Tic. Ltd. Şti. ile G. T. nezdinde yapılan karşıt incelemelerde bu firmaların mükellef kurumu tanımadıklarının, mükellef kurum adına düzenlendiği belirtilen faturaların anılan firmaların kayıtlarında rastlanmadığının, fatura numaralarının bastırdıkları fatura numaraları ile örtüşmediğinin tespitlerine istinaden sorulan soruya bu firmaları tanımadığı ve bu firmalardan mal alışında bulunmadığının, bu kişilerin faturasının şirketin yasal defter ve beyanlarına yansıtan kişinin şirket muhasebecisi M. Y. olduğunu düşündüğünün beyan edilmesi, diğer yandan davacının kendi beyanlarıyla boş gelen faturaları ... Tic. A. Ş. adına düzenleyerek resmi defter ve beyanlarına geçirmelerinin söylenmesi üzerine bu faturaları düzenleyerek şirketin kayıtlarına yansıttıkları, bu faturalara ilişkin olarak gerçek anlamda bir mal ve hizmet alım

satımına şahitlik etmediği, bu faturaların naylon fatura olduğunu düşündüğü, mükellef kurum adına fatura düzenleyen 4 adet firmaya yapılan ödemelere ilişkin olarak ise H. Ç.'nin muhasebeye çek fotokopilerini getirdiği, onun talimatıyla çekleri önce mükellef kurum adına verilmiş gibi tahsilat makbuzu düzenledikleri, sonra bu çekleri mükellef kuruma fatura girişi yaptıkları firmalara vermiş gibi göstermesi için M. Z. T'ye çek görüntülerini yolladıkları, onun da taraflarına makbuz getirdiği, zaman zaman da mükellef kurumun altında yer alan firmalara kendilerinin makbuz düzenledikleri, zaten bu firmaların tamamının kaşelerinin de kendilerinde olduğu, tahsilat makbuzlarının da kırtasiyede satılan boş makbuzlar olduğu, dolayısıyla kaşe basarak çekleri firma tarafından alınmış gibi gösterdikleri yönünde beyan ve ifadede bulunması hususları birlikte değerlendirildiğinde; davacının sahte belge düzenleme fiili içinde yer aldığını ortaya koyduğu ve bu fiil karşılığında komisyon geliri elde ettiğine ilişkin hukuken geçerli ve somut tespitlere yer verildiği görüldüğünden, ilgili dönemlerde düzenlenen sahte faturalar üzerinden hissesi oranında hesaplanan ve yerleşik Danıştay içtihatları ile kabul gören % 2 komisyon geliri dikkate alınmak suretiyle tespit edilen matrahlar üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiştir.

Mağdur

VUK'un 359. maddesinde yer verilen kaçakçılık suçlarının mağduru bir görüşe göre devlettir (Kaşıkçı, 2007, s. 191; Özen, 2018, s. 13). Bu görüşe göre, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında korunan hukuki değer hazine yararadır. Mali otoritenin amacı, verginin eksiksiz olarak zamanında hazineye aktarımının sağlanmasıdır. İhdas edilen vergilerin sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suretiyle hazineye intikali engellenmekte ve hazine doğrudan zarara uğramaktadır (Geçer, 2021, s. 261).

Diğer bir göre ise, devlette dahil olmak üzere tüzel kişiler bu suçun mağduru olamazlar, ancak suçtan zarar gören olabilirler (Özgenç, 2013, s. 214).

Hareket

VUK'un 359. maddesinin (b) bendine göre, “belgeleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ya da kullanmak” fiili suç olarak tanımlanmıştır. Bu suçun VUK kapsamında düzenlenen ve ibraz ve saklama mecburiyeti olan belgeler üzerinde gerçekleşmesi gerekir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçu bağıli hareketli bir suçtur. Suçun meydana gelebilmesi için düzenleme veya kullanma hareketlerinden birinin anılan belgeler üzerinde işlenmesi gerekir. Suçun oluşumu için ayrıca, düzenlenen belgelerin kullanılması veya vergi kaybının doğması şartı aranmaz (Ela, 2010).

VUK'un 359/a-2 bendine göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun unsuru, söz konusu belgede yer alan, muamele ve durumun gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi halinde oluşacaktır. Bu muamele ve durumun mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı gösterilmesi gerekir. Ayrıca, belgeyi düzenleyen VUK'a uygun bir mükellef olması ve düzenlenen belgenin yasal olarak edinilmiş bir belge olması gerekir (Akgüner ve Sekdur, 2004).

Netice

Netice, hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişikliklerdir (Geçer, 2021, s. 282). Suçun unsurları arasında neticenin yer alması durumunda, söz konusu neticenin meydana gelmesiyle suç tamamlanacaktır. Bu tür suçlara neticeli suçlar denir.

Öte yandan, suçun kanuni tarifinde neticenin yer almaması durumunda hareketin meydana gelmesiyle beraber suç tamamlanacaktır ki bu tür suçlara da sırf hareket suçları denir.

Kaçakçılık suçlarında bir dönem "vergi ziyai" suçun unsurunu teşkil etmekteydi. Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Diğer bir ifadeyle netice suçu olan kaçakçılık suçları sırf hareket suçuna dönüşmüştür (Geçer, 2021, s, 282). Suçun oluşması için artık "vergi ziyai" suçun bir unsuru olarak aranmayacaktır.

Dolayısıyla sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları tehlike suçları olup, sahte belgenin düzenlenmesi veya kullanılması hareketiyle zarar tehlikesi meydana gelmiş olacaktır. Artık vergi ziyai neticesi aranmayacaktır.

Diğer bir ifadeyle, vergi ziyainın doğup doğmaması, düzenleyen veya kullananın bir menfaat elde edip etmemesi, düzenlenen veya kullanılan belgenin sayısı ya da vergi matrahının azalması suçun tamamlanması açısından bir ehemmiyete sahip değildir. Düzenleme veya kullanma eylemiyle birlikte zarar tehlikesi doğmuştur ve netice tamamlanmıştır.

Donay'a göre (2008, s.13), VUK 359. maddede düzenlenen suçlar zarar suçlarıdır. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik, söz konusu suçları tehlike suçu kapsamına sokmamıştır.

Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, yapılan hareket ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında bir bağlantı bulunmasıdır (Geçer, 2021, s. 287). Hareket ile dış dünyada meydana gelen değişiklik ceza hukuku kapsamında bir netice meydana getirirse nedensellik bağının mevcut olduğu söylenebilir.

Sırt hareket suçlarında, hareket ile suç tamamlanacağı için ayrıca nedensellik bağı aranmayacaktır. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, sırt hareket suçu olarak düzenlendiği için hareketin tamamlanması ile suç oluşacağından, bunun haricinde neticenin gerçekleşmesi aranmayacaktır. Dolayısıyla hareket ile netice arasında nedensellik bağının mevcudiyetinin tespitine gerek yoktur.

• **Manevi Unsur**

Manevi unsur, suçun oluşabilmesi için şahıs ile fiil arasında oluşan bir subjektif bağdır (Koca, Üzülmöz, 2017, s.144). Ceza hukukunda kural olarak suçun oluşması için kastın varlığı gereklidir (TCK. md. 21). Taksirle işlenen fiillerin cezalandırılması için ise Kanunda açıkça belirtilmesi gerekir (TCK md. 22).

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, kasten işlenebilen suçlardır (Geçer, 2021, s. 288). Dolayısıyla bu suçların taksirle işlenebilmesi mümkün olmayacaktır. Kanunda yer alan unsurların bilerek ve istenerek işlenmesi ile suçun manevi unsuru oluşacaktır.

Sahte belge kullanma, 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce "bilerek" kullanılması şartına bağlanmıştı. Ancak anılan Kanun ile yapılan değişiklik ile "bilerek" ibaresi metinden çıkarılmıştır. Madde metninden "bilerek" ibaresinin çıkarılması söz konusu suçlarda manevi unsur olarak kasten varlığının aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Zira sahte belge düzenleme ve kullanma suçları kasten işlenebilen suçlardır ve bu suçların kanuni tanımında söz konusu "bilerek" ibaresinin yer almasına gerek yoktur.

Uygulamada, özellikle sahte belge kullanma fiilinin bilerek mi yoksa bilmeden mi yapıldığının tespiti vergi incelemesine yetkili elemanlarca yapılmaktadır. Vergi inceleme elemanı yaptığı inceleme sonucunda düzenlediği vergi inceleme raporunda şayet sahte belgelerin bilerek kullanıldığı, defter ve kayıtlara bilerek intikal ettirildiğini saptarsa, tarh edilen vergi aslının yanı sıra üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesini önermektedir. Şayet inceleme elemanı sahte belgelerin mükellef tarafından bilmeden kullanıldığı kanaatine varırsa tarh edilen vergi aslı üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesini önermektedir. Birinci ihtimalde –sahte belgenin bilerek kullanımı- mükellef hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerektiği belirtilirken, ikinci ihtimalde mükellef hakkında ayrıca vergi suçu raporunun tanzim edilmemesi ve hakkında cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği belirtilmektedir.

Ancak burada tartışılması gereken sorun, vergi incelemeye yetkili olan kişilerin suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığı noktasında karar verme yetkisinin olup olmadığıdır. Zira bir suçun manevi unsurunun varlığının veya yokluğunun tespiti yargıya aitse vergi inceleme elemanın belirlemesi hukuka aykırılık teşkil edecek midir?

Vergi inceleme elemanı yaptığı inceleme neticesinde genellikle matematik hesabıyla söz konusu sahte belgelerin bilerek veya bilinmeden kullanıldığı kanaatine varmaktadır. Zira inceleme elemanı mükellefin yaptığı alışlar nedeniyle adına düzenlenen tüm fatura tutarlarını, sahte belge olarak düzenlendiği sonucuna vardığı fatura tutarlarına oranladığında elde ettiği yüzdeler belli bir oranın üzerindeyse, bu durumda mükellefin (kullananın) söz konusu sahte olarak düzenlenen belgeleri bilerek kayıtlarına intikal ettirdiği, eğer belli bir oranın altındaysa söz konusu sahte belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varır.

Ancak bu durum her zaman doğru sonuçlar vermeyeceği gibi mükellefler arasında eşitsizlik de yaratabilir. Ayrıca vergi inceleme elemanın bu yöntemlerle vardığı kanaat, yargı makamlarınca yapılan yargılama neticesinde manevi unsurun tespitiyle de örtüşmeyebilecektir. Vergi inceleme elemanın yaptığı inceleme neticesinde “bilmeden” sahte belge kullandığı kanaatine vardığı bir mükellef hakkında yargı makamı “bilerek” sahte belge kullandığı sonucuna varabilir. İlk bakışta aslında nasılsa vergi inceleme elemanın yaptığı inceleme sonucu vardığı kanaat yargı makamını

bağlamayacak ve yargı makamı her şartta nihai belirlemeyi yapacaktır diye düşünülse de, buradaki asıl sorun vergi inceleme elemanın “bilmeden” sahte belge kullandığı kanaatine vardığı mükellef hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiğini belirtmesinden kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanaat sonucu belirlenen manevi unsur, yargı makamınca denetlenemeyecektir.

Bu nedenle vergi inceleme elemanının yaptığı inceleme sonucunda vardığı kanaat ne olursa olsun (“bilerek” ya da “bilmeden” kullanma), söz konusu sahte belge kullanma eyleminin vergi suçu raporuyla Cumhuriyet Başsavcılığına duyurulması gerekmektedir. Aksi durum, TCK md. 279’da düzenleme altına alınan, kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçunu teşkil edecektir. Zira suçun manevi unsurunun tespiti yalnızca yargıya aittir. Yargı makamları dışında başka kurumlar tarafından yapılan manevi unsurun tespiti hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

- **Hukuka Aykırılık Unsuru**

Hukuka aykırılık unsuru, fiilin tüm hukuk düzeni içerisinde çatışma ve çelişki yaratması durumunda gerçekleşir (Geçer, 2021, s. 304). Kanunda suç olarak öngörülen fiile dair hukuka uygunluk nedenlerinden birinin bulunması halinde, suç meydana gelmeyecektir.

TCK’da yer alan hukuka uygunluk nedenlerinden, meşru müdafaa ve hakkın kullanılması halinin, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında uygulanabilirliği mümkün değildir. Zira mükellef adına hukuka aykırı olarak salınan bir vergiye karşı yargıya veya idari makamlara başvurma hakkı mevcuttur. Bu durumda mükellef kendisine yöneltilen haksız saldırıyı kendisine tanınan haklarla defetme imkanına sahiptir. Bu nedenle, mükellef kendisine adına salınan hukuka aykırı vergiye karşı sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi durumunda hukuka uygunluk nedenlerinden yararlanamayacaktır.

Kanun hükmünü yerine getirme hali ve ilgilinin rızası istisnai durumlarda gündeme gelebilir.

TCK’nin 24. maddesinde düzenlenen kanun hükmünü yerine getirme (görevin ifası), terör ile mücadele kapsamında bunların finansal kaynaklarına erişmek ve söz konusu terör ile bağlantılı kurumları açığa çıkarmak amacıyla VUK 359. maddesi uyarınca bir

belgeyi sahte olarak düzenleyen kamu görevlisinin bu eylemi bu kapsamda değerlendirilebilir.

Bunun yanı sıra CMK'nin 139. maddesinde düzenlenen gizli soruşturmacı olarak atanan kamu görevlisi de, başka türlü elde edilme imkanı olmayan deliller için örgüt içine sızarak bilgi toplayabilir ve örgüt adına sahte belge düzenleme zorunda kalabilir (örgütün muhasebecisi gibi). Bu durumda kamu görevlisinin bu eylemi kanun hükmünü yerine getirme kapsamında değerlendirilecektir.

İlgilinin rızası halinde ise, Yargıtay'a göre, mağdurun önceden verdiği rıza nedeniyle onun imzasını taklit etmek suretiyle sahte belge düzenleme eyleminde bu durumu bilen mağdura zarar verme kastıyla hareket etmediği sonucuna varılmıştır (Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 11.03.2009 tarih ve E:2006/6061, K:2009/2292 sayılı kararı).

Öte yandan, VUK md. 359'da yer verilen suçlarda yapılan af, devletin rızası olarak nitelendirilmemektedir. Zira bu durumda, suçun unsurunu teşkil eden hareketin işlenmesinden önce mevcut olan bir rıza yoktur. Bu durum yalnızca ceza ilişkisini sona erdiren bir yasama tasarrufudur (Geçer, 2021, s. 309).

- **Suçun Özel Görünüş Biçimleri**

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, suçun özel görünüş biçimleri olan teşebbüs, iştirak ve içtima halleri aşağıda detaylı olarak ele alınacaktır. Suçların maddi unsurlarının aynı olması ve tekrardan kaçınmak adına tüm suçlar açısından ortak açıklama yapılacaktır.

Teşebbüs

VUK'ta 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikten önce "kaçakçılık suçları" ve "kaçakçılığa teşebbüs suçları" düzenleme olarak yer almıştı. Anılan Kanun değişikliğinden önce vergi ziyayı, suçun bir unsuru olarak düzenlendiği için, vergi ziyayının gerçekleşmediği durumlarda kaçakçılık suçu meydana gelmemekteydi. Bu durumda söz konusu fiilin cezalandırılması kaçakçılığa teşebbüs suçu (mülga VUK md. 358) kapsamında yapılmaktaydı. 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılığa teşebbüs suçu kaldırıldığı için, söz konusu VUK md. 359 kapsamındaki kaçakçılık suçlarının teşebbüs açısından değerlendirilmesi TCK çerçevesinde yapılmaktadır.

TCK md. 35'te düzenleme altına alınan teşebbüs müessesesine göre, suça teşebbüsün gerçekleşmesi için;

- Failin bir suç işlemeyi kastetmesi,
- Suç işlemeye elverişli vasıtanın olması,
- Suça dönük icra hareketlerine başlanması ve
- Elde olmayan nedenlerle icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da neticeli suçlarda icra hareketleri oluşsa bile neticenin gerçekleşmemesi gerekmektedir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında vergi ziyaının suçun bir unsuru olmaktan çıkarılması üzerine söz konusu suçlar sırf hareket suçu kapsamına girmiştir. Bu nedenle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ani olarak gerçekleşir. İcra hareketleri bir bütün olduğu için parçalara ayrılması mümkün değildir. Belgenin düzenlenmesinden önce gerçekleşen tüm işlemler hazırlık işlemidir.

Kullanma fiili yönünden istisnai olarak teşebbüs halinin varlığı kabul edilebilmektedir. Zira mükellefin düzenlenen sahte belgeyi kabul etmesi ancak elinde olmayan nedenlerle henüz VUK kapsamında defter ve kayıtlarına intikal ettirememiş olması halinde suça teşebbüs olarak kabul edilebilmektedir (Geçer, 2021, s. 319).

Bunun aksi görüşe göre ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen bir belgenin bilerek kabul edilmesi halinde artık suç tamamlanacaktır. Çünkü vergi kaybı bu suçlarda suçun bir unsuru değildir. Bu nedenle sahte olarak düzenlenen bir belgenin kasten kabul edilmesiyle kamu güveni tehlikeye sokulduğu için artık suç tamamlanmıştır (Bayar, 2013, s. 109).

İştirak

VUK md. 360'da düzenlenen "cezada indirim" başlıklı maddede, 359. maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK'nin suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceği düzenleme altına alınmıştır.

Anılan düzenlemeye bakılırsa, kanun koyucu bu suçun işlenmesine iştirak eden ancak burada herhangi bir menfaati olmayan kişinin daha az cezalandırılmasını arzulamıştır. Özellikle şirket çalışanlarının suça iştiraki olmakla birlikte bu suçun işlenmesinden bir menfaatinin olmaması halinde bu kişilerin daha az ceza almalarının sağlanması amaçlanmıştır.

Buradaki menfaat maddi veya manevi menfaat olabilir. Kanun koyucu bu konuda bir ayrıma gitmemiştir. Ayrıca düzenlemede “suç ortaklarının” bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş olup, “suça yardım eden” olarak sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle suçun işlenmesine iştirak eden müşterek fail, azmettiren, yardım eden bu kapsama girmektedir.

TCK'nin 37 ila 41. maddelerinde düzenlenen iştirak müessesesi, birden fazla kişi tarafından işlenen suçlarda, kişilerin suça katılımlarına göre cezai sorumluluğunun belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Burada kişilerin (iştirak edenlerin) kasten ve hukuka aykırı olarak hareket etmeleri gerekmektedir. TCK'de iştirak müessesesi faillik ve şeriklik olarak ikiye ayrılmıştır. Şeriklik ise azmettirme ve yardım etme olarak ikili ayrıma tabidir.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları birden fazla kişi tarafından işlenmeye oldukça müsait suçlardır. Örneğin, X kişisi ile Y kişisi komisyon karşılığında sahte belge düzenleme amacıyla bir A şirketi kurarlar. X ve Y'nin A şirketi adı altında gerçekleştirdiği tüm eylemler gerçek bir ticari ilişkiye dayanmadığı için düzenlenen belgelerin tamamı sahte olacaktır. Bu durumda, ortak iradeyle A şirketini kuran ve sahte belge düzenleyen X ve Y kişisi sahte belge düzenleme suçunun müşterek faili olacaklardır.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, kimi zaman piyasadan temin ettikleri sahte belgeleri başka bir şirket çalışanı ya da şirketin diğer müdürü üzerinden defter ve kayıtlara intikal ettirebilmektedirler. Bu durumda, söz konusu faturanın sahte olduğu noktasında herhangi bir bilgisi ve dahili olmayan kişinin bu eylemi faillik veya şeriklik kapsamında değerlendirilmeyecektir. Söz konusu sahte belgeleri temin eden şirket müdürü ise dolaylı fail olarak sorumlu olacaktır.

VUK'un 359. maddesinde yer verilen suçlar açısından azmettirme mümkündür. Azmettirme, belli bir suç işleme düşüncesi olmayan kişinin başkası tarafından bir suç işleme kararı verdirilmesidir (TCK md. 40). Dolayısıyla sahte belge düzenleme hususunda belli bir iradesi olmayan kişiye söz konusu fiillerin işlenmesi yönünde karar verdirilmesi durumunda bu suç meydana gelecektir. Örneğin, A şirketinin kanuni temsilcisi olan X kişisi, B şirketinin kanuni temsilcisi olan ve aynı zamanda A kişinin de yakın arkadaşı olan Y kişisinden kendisine sahte belge düzenlemesini ister ve Y kişisi de yakın arkadaşı X kişinin bu talebiyle A şirketi adına sahte belge düzenlerse,

bu durumda aslında ortada sahte belge düzenleme yönünde önceden hiçbir iradesi olmayan Y kişisine sahte belge düzenleme yönünde karar verdiren X kişisi bu suçun azmettirenini olacaktır.

Benzer şekilde sürekli olarak sahte belge kullanan A kişinin, ekonomik olarak sıkıntıda olan arkadaşı B kişisine sahte belge kullanması yönünde karar verdirmediği halinde, önceden bu konuda hiçbir düşüncesi olmayan B'nin bu fiilinden A kişisi azmettiren olarak sorumlu olacaktır.

Yardım etme, başkasının kasten işlediği bir suça bilerek ve istenerek destekte bulunulmasıdır (Özgenç, 2013, s. 520). Burada azmettirenden farklı olarak suça konu fiilin işlenmesinde failin az da olsa önceden verilmiş bir kararı veya suç işleme düşüncesi vardır.

Yardım etme, TCK'nin 39. maddesinde düzenleme altına alınmıştır. Anılan maddeye göre yardım etme maddi şekilde olabileceği gibi manevi şekilde de olabilir. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları açısından yardım etme iştiraki mümkündür.

Yardım etme durumlarından birisi, suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlamadır. Örneğin, sahte fatura düzenlemek isteyen bir kişiye söz konusu boş faturaları temin eden kişi ya da kaşe temin eden kişi veyahut sahte belgenin düzenlemesi gerçekçi kılmak için işyeri bulan kişi söz konusu suça yardım etme suretiyle iştirak etmiş olmaktadır.

Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak suçun icrasını kolaylaştırmak, maddi yardım etme durumlarından bir diğeridir. Sahte belge düzenleyen kişinin düzenlediği belgeleri kontrol ederek söz konusu belgelerdeki eksiklikleri gideren kişinin bu fiili buna örnek gösterilebilir. Diğer bir örnek olarak ise, sahte belge düzenleyen kişinin banka hesabına göstermelik olarak sahte belgeyi kullanan kişinin çalışanı tarafından atılan paranın hemen kullanıcının çalışanı tarafından çekilip yine kullanıcının hesabına geri yatırılması durumu gösterilebilir. Ancak bu ihtimalde şirket çalışanın söz konusu durumdan haberdar olup olmadığı önem arz etmektedir. Zira şirket çalışanı müdürün talimatıyla bu işleri gerçekleştiriyor ve söz konusu belgelerin sahte olduğundan haberdar değilse yardım etme kastının bulunduğu söz edilemeyecektir (Geçer, 2021, s. 333).

Suç işlemeye teşvik, manevi yönden yardım etme halidir. Ekonomik olarak sıkıntılı durumda olan bir mükellefe, sahte belge kullanabilirsin diye ifadeye bulunulması ya da yakında af çıkacağından bahisle sahte belge düzenleyebilirsin şeklinde ifadeye bulunulması bu suçlara teşvik kapsamında yardım etme olarak değerlendirilecektir.

Suç işleme kararını kuvvetlendirme, suç işlemeye karar vermiş olan bir failin bu kararını icra aşamasına taşınmasına yardım etmektir. Zaten sahte belge düzenleme kararını vermiş olan kişiye, hadi düzenle gitsin yakalanman imkansız, şeklinde ifadeye bulunulması bu kapsamda değerlendirilir.

Yardımda bulunmayı vaat etme, failin suçu işledikten sonra yardım edileceği yönünde söz verilmesidir. Örneğin, sen sahte belgeleri düzenle işin Maliye kısmı bende, orada benim tanıdıklarım var, şeklinde beyanda bulunulması yardım vaadi olarak yardım etme kapsamında değerlendirilecektir.

Suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermede, suçun işlenmesine dair failin bilgilendirilmesi ve failin aydınlatılmasıdır. Örneğin, bu sektöre yeni girmiş olan ve sahte belge düzenleme konusunda bilgi sahibi olmayan bir kişiye, belgelerin nasıl sahte olarak düzenlenmesi, faturaların nasıl ve nerde bastırılması, kullanıcıların nasıl bulunacağı noktasında bilgi veren kişi ya da sahte belge kullanma konusunda bilgi sahibi olmayan birine sahte belgenin nasıl defter ve kayıtlarına intikal ettirileceği konusunda yol gösteren kişinin bu fiilleri yardım etme kapsamında değerlendirilecektir.

İçtima

VUK'un 335, 336, 337'nci maddelerinde vergi kabahatleri açısından içtimaya yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Buna karşın VUK md. 359 kapsamında yer alan suçlar bakımından bir içtima kuralı getirilmemiştir. Bu nedenle içtima yönünden TCK'da yer alan düzenlemelerin uygulanması gerekmektedir (TCK md. 5).

Öncelikle görünüşte içtima hali yönünden özel norm-genel norm ilişkisi açısından değinmemiz gereken bir konu, TCK 207. ve VUK 359. maddeleri ilişkisidir. Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, hem TCK'nin 207. maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu hem de VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu kapsamındadır. Burada TCK'nin 207. maddesi genel norm, VUK 359. maddesi ise

özel norm niteliğinde olduğu için, bu kapsamda işlenen suçlar açısından özel norm olan VUK md. 359 uygulanacaktır.

Diğer bir konu ise, düzenlenen belge kadar suç oluşup oluşmadığıdır. Burada örneğin VUK 359. maddesi kapsamında birden fazla belge düzenlenmişse kişi sadece bir kez sahte belge düzenleme fiilini gerçekleştirmiş olur ve suçun bir kez işlendiği kabul edilmelidir. Zira önemli olan husus belge sayılı değil fiil sayısıdır. Bir mükellefin bir seferde kullanıcıya on adet fatura düzenlemesi tek fiil sayılacaktır.

Diğer bir husus ise, kişinin hem VUK 359/b bendi kapsamında sahte belge düzenlemesi hem de 359/a-2 kapsamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi halinde nasıl cezalandırılacağı hususudur. Bu bentlerde düzenlenen yaptırımlar birbirinden farklıdır. Bu bentlerde düzenlenen fiiller aynı konuya ilişkin olmalarına rağmen farklı suçları barındırmaktadırlar. Dolayısıyla kişinin bu fiilleri nedeniyle hem 359/b'den hem de 359/a-2'den ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında mağdur her zaman devlet olduğu için tek fiil ile aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi mümkün olmadığından aynı nevi'iden fikri içtima hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır.

Buna karşın VUK md. 359 kapsamında birbirinden bağımsız olarak 9 ayrı suç düzenlenmiş olup, bazı hallerde fail tek bir fiil ile bu suçlardan birden fazlasını işleyebilir. Burada farklı nev'inden fikri içtima kuralı gereğince failin en ağır cezayı gerektiren suçtan cezalandırılması gerekmektedir (TCK md. 44).

- **Ceza Tayini ve Miktarları**

Sahte belge düzenleyen ve kullananlar yönünden, VUK'un 359/b maddesi hükmü gereğince belgelerin asıllarının veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgelerin kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.

Hükmedilen cezanın iki yıl ve aşağı olmaması nedeniyle ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulanamayacak, ayrıca hükmedilen hapis cezasının paraya çevrilme cezasına çevrilmesi için alt sınır bir yıl olduğu için para cezasına da çevrilemeyecektir (Ela, 2010, s. 195).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar yönünden ise, VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine göre; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacaktır.

Verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezaları için söz konusu olduğu için para cezasına çevrilmesi söz konusu değildir (TCK 50/1-a).

Öte yandan TCK'nin 51. maddesinde; işlediği suçtan dolayı iki yıl ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişilerin cezasının ertelenebileceği düzenlendiğinden, bu fiiller nedeniyle verilecek hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması ve bunun yanı sıra daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla süreli hapis cezasına mahkum edilmemiş olması, suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterilen pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması halinde ceza ertelenebilecektir. Hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası ise mahkeme tarafından hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir.

3.1.2.2. Vergi Ziyatı Cezası Yönünden

VUK'un 341. maddesinde vergi ziyatı'nın tanımına yer verilmiştir. Anılan maddeye göre, vergi ziyatı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.

Bu tanıma göre, vergi ziyatının oluşabilmesi için kasıt yani bilme unsuru aranmayacaktır. Burada önemli olan sonuçtur. Başka bir deyişle, vergi ziyatının oluşabilmesi için vergi kaybının meydana gelmesi yeterlidir (Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 257).

Anılan maddeye göre, maddede yazılı hallerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesi durumunda mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ziyatı uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyatı cezası kesilecektir.

Vergi ziyatının 359. maddede yazılı fiiller ile meydana gelmesi durumunda ise bu cezanın üç kat kesileceği ve iştirak edenlere ise bir kat uygulanacağı düzenleme altına alınmıştır.

Kanun maddesine göre, kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK'un 359. maddesindeki fiiller ile vergi ziyanına sebebiyet verilmesi durumunda daha ağır bir cezaya hükmedilecektir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri de 359. maddede belirtilen fiillerden olması hasebiyle vergi kaybı meydana geldiği durumlarda vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verilmiş olacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 258).

3.1.2.3. Usulsüzlük Cezası Yönünden

VUK'un 351. maddesinde usulsüzlüğün tanımı yapılmıştır. Buna göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin olan hükümlerine uyulmamasıdır.

Usulsüzlük kabahatini tehlike kabahati olarak nitelendirebiliriz (Karakoç, 2016, s. 102). Çünkü mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin olan hükümlerine riayet etmeyerek vergi ziyanına yol açmaya elverişli bir ortam hazırlamaktadır (Öncel vd., 2012, s. 96).

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bunların kullanılması fiilleri, defter, kayıt ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması sonucunu doğuracaktır. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 352/3. maddesine göre 1. derece usulsüzlük sebebi sayıldığından, mükellefe iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, VUK'un 336. maddesine göre, tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan miktar itibariyle en ağır olanının kesilmesi öngörüldüğünden aynı anda iki cezanın mükellefe uygulanması mümkün değildir. Bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırılık sorunu ilerleyen bölümde detaylı olarak incelenecektir.

Buna ilişkin olarak Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 26.11.2021 tarih ve E:2021/646, K:2021/1129 sayılı kararında, davacı şirketin 2018 yılı hesaplarının katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı ve bu tarhiyatların Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nin E:2020/1365 sayılı dosyasında dava konusu edildiği, kesilen vergi ziyayı cezalarının usulsüzlük cezasından daha ağır olduğu, dava konusu usulsüzlük cezasının 213 sayılı Kanununun 336. maddesi

dikkate alınmadan kesildiği anlaşıldığından, dava konusu usulsüzlük cezasında bu yönüyle hukuka uyarlık görülmediğine karar vermiştir.

Öte yandan VUK'un 353/1. ve 2. maddelerine göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiiller olarak belirtilmiştir (Akgüner ve Sekdur, 2004, s. 78).

Zira 353/1. fıkrada yer verilen "gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi" ibaresi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilini, 2. fıkrada yer alan "gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi" durumu da sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilini özel usulsüzlüğün konusu olarak belirlemiştir (Köstü, 2011, s. 86).

Nitekim İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 12.09.2019 tarih ve E:2019/1954, K:2019/2008 sayılı kararında, davacı şirketin bir kısım emtia alımını sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği, dolayısıyla anılan alımlar için kanun hükümlerine uygun fatura alınmadığı tespit edilmiş ise de, söz konusu sahte faturalarla belgelendirilen emtianın kim ve kimlerden alındığı hususunda yasanın aradığı anlamda somut bir tespite yer verilmediği, bu durumda, özel usulsüzlük cezasının kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar uyumsuzluk konusu olayda bir arada gerçekleşmediği, nitekim idari cezalar için de geçerli olan "cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel hukuk ilkesi karşısında kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmadığına karar vermiştir.

3.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suç ve Kabahatlerinin Ne Bis İn İdem İlkesine Uyum Sorunu

Uluslararası ve ulusal ceza hukuku ile ceza muhakemesi hukukunun en temel prensiplerinden biri olan "ne bis in idem" ilkesi, aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi olarak bilinmektedir.

Ne bis in idem ilkesi, Demokles'in kılıcının sürekli olarak bir ceza tehdidi ile kişinin üzerinde asılı durmasının doğuracağı acıyı ortadan kaldırmak amacıyla doğmuştur (Özen, 2010, s. 44).

Bu ilkenin işlevi, daha önce yapılan bir yargılama neticesinde verilen hükmün, ileriye dönük olarak bir güvence sağlamasıdır. Diğer bir ifadeyle, ne bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiilden dolayı yeniden cezalandırılmasını önleyici bir etkiye sahiptir.

Bu ilke Roma Hukuku döneminden günümüze kadar gelen Latince hukuk terimidir. Latince dilinde ‘ne’ ya da ‘non’ olumsuzluk anlamı taşımakta, ‘bis’ ‘tekrar’, ‘idem’ ise ‘aynı’ anlamlarına gelmektedir. Kavram literatürde “non bis in idem” ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Bu çalışmada kavram genel yaygın kullanımını nedeniyle “ne bis in idem” olarak kullanılmıştır.

Bu kısımda, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suç ve kabahatlerinin gerek iç hukuk gerekse uluslararası hukuk açısından ne bis in idem ilkesine uyum sorunu yargı kararlarıyla birlikte ele alınacaktır.

3.2.1. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), vergisel yükümlülükler aykırı davranılması halinde kişi hakkında aynı fiilden dolayı iki ayrı ceza verilmesini uluslararası ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan “ne bis in idem” ilkesine aykırı bulmuştur. Mahkemenin bu konuya ilişkin son dönemlerde geliştirdiği ve kararlarına yansıttığı kriterler, vergi ceza hukuku sistemini büyük ölçüde etkilemiştir. Özellikle, Glantz/Finlandiya kararı bu konuda çok ses getirmiş ve hatta Fin vergi hukuk sisteminin değişmesini sağlamıştır.

Ne bis in idem ilkesi, uluslararası ceza hukukunun esaslı prensiplerinden biri olup, aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama anlamını taşımaktadır. İlke, aynı zamanda adil yargılanma hakkının bir sonucu olup, hâlihazırda birçok uluslararası ve bölgesel sözleşmede yer bulmuştur. Bunlardan biri ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne (AİHS) ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.*

Türkiye, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 7 No.lu Protokol’ü 14.03.1985 tarihinde imzalamıştır. Anılan Protokol’ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 10.03.2016 tarihinde

kabul edilmiş ve bu Kanun 25.03.2016 tarih ve 29664 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Protokol 28.03.2016 tarihinde Bakanlar Kurulunca onaylanmış ve Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Türkiye açısından, Ek 7 No.lu Protokol'ün 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 01.08.2016 tarihinden sonra meydana gelen olaylar açısından, Anayasa'nın 90/5. maddesi gereğince Türk hukukunda uygulanması gereken esaslı bir düzenleme olarak yerini almıştır.

Ek 7 No.lu Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle, Türk vergi hukuku sisteminde, Protokol'e ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil eden düzenlemeler tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle, kaçakçılık fiilleri nedeniyle aynı zamanda vergi ziyana da sebebiyet verilmişse, kişi hem hapis cezasına hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında para cezasına mahkûm edilebilmektedir. Bu cezalar içtima hükümleri kapsamında birleştirilemediğinden, ne bis in idem ilkesine aykırılıkları tartışılmaya başlanmıştır.

Ne bis in idem ilkesinin unsurlarına bakıldığında ise, fiilin aynılığı ve kişinin aynılığı olmak üzere iki unsundan oluştuğu görülmektedir. Burada fiilin aynılığından kasıt, somutlaşmış olayın aynı olmasıdır (Hakeri ve Ünver, 2010, s. 22). Kişinin aynılığından kasıt ise, yargılamaya muhatap tutulan kişinin aynı olmasıdır.

Bu ilke, aynı zamanda adil yargılanma ilkesinin bir sonucudur. Çünkü, kişi geçmişte yargılanmış ve fiili nedeniyle cezalandırılmış ise, artık aynı fiil nedeniyle fakat başka bir sebeple yeniden yargılanmamalıdır. Aksi halde bu durum, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verecektir.

3.2.2. Uluslararası Sözleşmelerde ve AİHM Kararlarında Ne Bis İn İdem İlkesi

Uluslararası hukukta ne bis in idem ilkesi, aynı olaya ilişkin birden fazla devlet mahkemeleri tarafından yapılacak yargılamalarda kendini göstermektedir. Bu durum, bir devletin mahkemesi tarafından yapılan yargılama sonucunda verilen hükme karşı, diğer devlet mahkemesinin uyması ve kendi yaptığı yargılamayı sonlandırması ile olmaktadır (Töngür, 2015, s. 37).

Bu kapsamda, ne bis in idem ilkesi, uluslararası sözleşmelerden Schengen Sözleşmesi (1985), Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi (1966) ve Amerikan İnsan

Hakları Sözleşmesi'nde (1969) 'nde yer bulmaktadır. Bunun yanı sıra, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'nde de ilkeye yer verilmiştir.

1985 yılında imzalanan Schengen Sözleşmesi'nin 54. maddesinde, ne bis in idem kuralı düzenlenmiştir. Buna göre; *“Sözleşmeye taraf olan devletlerden birinin yetkili mahkemeleri tarafından cezalandırılan ve hakkındaki bu hüküm kesinleşen kişi, aynı suç nedeniyle başka bir taraf devlet yetkili organı tarafından, hükmün infaz edilmiş olması, halihazırda infazına devam ediliyor olması ya da hükmün verildiği devletin yasalarına göre infazının mümkün olmaması şartıyla, soruşturulamaz.”*

Schengen sisteminin Avrupa Birliği hukukuna girmesiyle, ne bis in idem ilkesi de Avrupa Birliği hukukuna dahil olmuştur. Bunun sonucunda, Avrupa Birliği sınırları içerisinde serbest dolaşım hakkını kullanan kişi, üye devletlerden diğerine geçerken aynı fiillerden dolayı birden fazla cezalandırılmaz. Üye devletler, Schengen Sözleşmesine göre, diğer bir üye devlet tarafından yapılan yargılamaya ve bunun sonucunda verilen kararlara uymak mecburiyetindedirler. Bu durum “ortak tanıma” adı verilen bir kavramla güvence altına alınmıştır (Töngür, 2010, s. 38).

Avrupa Birliği Adalet Divanı, 2006 tarihli Van Straaten kararında, hem “bis (mükerrerlik)” hem de “idem (fiil)” kavramları üzerine eğilmiştir. Olayda, Van Straaten bir miktar yasadışı uyuşturucu maddeyi İtalya'dan Hollanda'ya getirmiştir ve her iki ülke mahkemesince yargılanmıştır. Mahkemeye göre, kişinin uyuşturucu maddeyi her ikisi de Schengen üyesi olan bir ülkeden diğerine götürmesi fiili, iki devlet açısından farklı suçlar teşkil etmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, “idem” kavramı yönünden ortada tek bir fiilin olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme, karar kısmını ise geniş yorumlamıştır. Bir devlet mahkemesinin verdiği karar, bir şekilde söz konusu yargılamayı sona erdirmişse, artık ne bis in idem ilkesi dikkate alınarak, diğer ülke mahkemesince verilen karara saygı duyulması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, delil yetersizliği nedeniyle verilen beraat kararlarının ne bis in idem ilkesi açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusunda Mahkeme, delil yetersizliği nedeniyle ilgili mahkemece verilen beraat kararının da kesin hüküm olarak kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir. Delil yetersizliği nedeniyle beraat kararı verilmiş olan fiilin, diğer bir Schengen ülkesinde yeniden yargılama tabi tutulmasının

yasal beklenti ve hukuki kesinlik ilkeleri ile bağdaşmayacağına hükmetmiştir (Töngür, 2010, s. 38).

Bu kapsamda, şüphesiz ki, ne bis in idem ilkesinin vücut bulduğu pek önemli uluslararası düzenlemelerden biri, 4 Kasım 1950’de Roma’da imzalanan ve 3 Eylül 1953’te yürürlüğe giren AİHS’ye ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesidir. Protokol, 22 Kasım 1984 tarihinde imzaya açılmış ve 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ek 7 No.lu Protokolün 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe giren “Aynı suçtan iki defa yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlıklı 4. maddesine göre;

1. *Hiç kimse; bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.*
2. *Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.*
3. *Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile öngörülen yükümlülüklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz.*

Bu maddenin yapısını incelediğimizde esasında ne bis in idem ilkesi yönünden madde aşağıdaki unsurları barındırmaktadır.

- Yargılamaların “cezai” niteliğe sahip olup olmadığı,
- Yargılamalardaki suçların aynı (idem) olup olmadığı,
- Mükerrer yargılamaların (bis) yapılıp yapılmadığı,
 - Yeni yargılamaların var olup olmadığı,
 - İlk yargılamanın nihai kararla sonuçlanıp sonuçlanmadığı,
 - İstisnanın uygulanabilir olup olmadığı.

Madde yalnızca cezai yargılamalara uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle, bir kişi hakkında aynı fiilinden dolayı biri cezai diğeri farklı nitelikte bir işlem (disiplin cezası gibi) uygulanırsa, bu durumda ortada birden fazla “cezai” yargılama olmadığı için maddenin korumasından faydalanamayacaktır.

Yine madde, suçlara konu olayın ya da fiilin “aynı” (idem) olmasını aramaktadır. Çünkü burada kişinin aynı eyleminden dolayı tekrar yargılanma ihtimaline karşı güvence sağlanması amaçlanmaktadır. Aynı olan ise, aynı davalıya ilişkin, ayrılmaz bir biçimde zaman ve yer yönünden birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan olaydır.

Diğer bir yandan madde, kişinin yalnızca aynı suç nedeniyle, aynı devletin yargılama makamları tarafından iki kez cezalandırılmama hakkını güvence altına almamaktadır. Bu düzenlemeyle, kişiye isnat edilen bir suç nedeniyle yargılanması neticesinde beraat kararı verilmiş olsa bile, artık kişinin aynı devletin yargılama makamı tarafından yeniden yargılanmama hakkını güvence altına almaktadır. Diğer bir ifadeyle, yasaya uygun olarak yargılanan ve kesin bir hükümle mahkûmiyet veya beraat kararı alan bir kişi, aynı devletin yargılama makamları tarafından artık yeniden yargılanamayacak ve hakkında mahkûmiyet kararı verilemeyecektir. Ancak madde, aynı anda birkaç davanın paralel olarak yürütülmesini yasaklamamıştır. Maddeye aykırılık, paralel olarak yürütülen davalardan birisi kesinleştiği zaman diğerinin düşürülmemesi durumunda meydana gelecektir.

Ayrıca madde, istisnai duruma ilişkin düzenleme barındırmaktadır. Bunlar; yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin varlığı veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığıdır. Bu iki istisnanın varlığı halinde davanın yeniden açılabilmesi mümkündür. Bu durum, aynı fiil nedeniyle kişinin yeniden kovuşturulması ve yargılanması olarak değerlendirilmemelidir. Zira, davanın yeniden açılabilmesi yalnızca istisnai şartların varlığı halinde mümkün olacaktır. Yeni delillerin varlığı veya yapılmış olan yargılamanın sonucunu etkileyen esaslı kusur hali mevcut değilse davanın yeniden açılması maddeye aykırılık oluşturacaktır.

AİHM, tek fiilden kaynaklanan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olarak verdiği kararlarında, kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanma ve bunun sonucunda iki kez cezalandırılmasına yönelik yaklaşımını değiştirmiştir. Mahkeme önceki kararlarında bu durumun ihlal niteliğinde olmadığı yönünde yaklaşıma sahiptir.

Nitekim Mahkeme vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklı olarak verilen idari ceza ve adli cezanın çifte ceza olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği konusunu Ponsetti and Chesnel/Fransa davasında ele almıştır. Ponsetti and Chesnel/Fransa (2004) kararına konu olan olay ve Mahkemece verilen 14.09.1999 tarihli karar şu şekildedir: Başvurucu hakkında yasal süresi içerisinde beyanname vermeme nedeniyle ziyaa uğratan verginin katı üzerinden hakkında vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ayrıca, başvurucu vergi kaçakçılığı suçundan dolayı adli para cezasına ve hapis cezasına mahkum edilmiştir. Mahkeme burada, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak diğer bir ifadeyle isteyerek uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun

kurucu unsurlarının diğeri mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, yasanın ilgili maddelerinin aynı suçı düzenlemediklerini belirterek başvuruyu kabul edilmez bulmuştur (Yaltı, 2015, s. 87).

Bu nitelikte bir diğeri dava, Rosenquist/İsveç (2004) davasıdır. Burada Mahkeme, vergi kaçakçılığı nedeniyle hapis cezası verilebilmesi için esaslı unsurun kast olduğu, ancak para cezasında bu unsurun aranmadığını belirterek, söz konusu cezaların amacının da aynı olmadığını ifade ederek başvuruyu reddetmiştir (Yaltı, 2015, s. 87).

Mahkeme, Zolotukhin/Rusya (2009) davasında, yargılamaya konu olan suçların aynı suç olup olmadığı noktasında yaklaşımlar geliştirmiştir. İlk yaklaşıma göre, aynı fiil kriteri esastır. İkinci yaklaşıma göre, yargılama sebebi fiil aynı olsa bile, bu fiilin birden fazla suç oluşturup oluşturmadıkları önemlidir. Son yaklaşım ise, iki suçun esaslı unsurlarını ön planda tutmuştur. Mahkemeye göre, AİHS, birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaydan doğan ikinci suçtan dolayı yargılanmayı veya cezalandırılmayı yasaklamıştır. Olaydaki somut olgusal koşullara odaklanılmasını belirten Mahkeme, bu olgusal koşulların, aynı sanıkla ilgili olmasını ve zaman ve yer açısından birbirine ayrılmaz biçimde bağlı bulunmasını gerektiğini ifade etmiştir (Yaltı, 2015, s. 87).

Mahkeme, Zolotukhin/Rusya (2009) kararında geliştirdiği kriterlerini vergi hukuku alanında Glantz/Finlandiya (2014) kararında uygulamaya geçirmiştir.

3.2.2.1. Glantz/Finlandiya Davası

AİHM tarafından verilen önemli kararlardan biri Glantz/Finlandiya (2014) kararıdır. AİHM bu davada, AİHS'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde kendini bulan ne bis in idem ilkesinin olayda ihlal edilip edilmediğini değerlendirmiştir.

Olaya göre, vergi denetçileri tarafından, başvuranın avukatlık ofisinde 2006 yılında vergi incelemesi gerçekleştirmişlerdir. Başvuranın 2000 ila 2004 yıllarında şirketinden örtülü olarak kâr elde ettiği tespiti yapılmıştır. Buna istinaden ek vergi tarh edilmiş ve para cezası kesilmiştir. Başvuran, yerel Vergi Düzeltme Komitesinden düzeltme talebinde bulunmuş ancak talebi, başvuranın vergi idarelerine eksik bilgi verdiğini ve bundan dolayı eksik ya da kısmi vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvuranın gerek Helsinki İdari Mahkemesine yaptığı temyiz başvurusu gerekse Yüksek İdari Mahkemesine yaptığı temyiz başvurusu reddedilmiştir.

Bunun yanı sıra, başvuran aleyhine gelirini eksik beyan ettiği içir yolsuzluk ve nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından dava açılmıştır. Helsinki Bölge Mahkemesi, yapılan yargılama neticesinde başvurunu suçlu bulmuş ve 2 yıl 8 ay hapis cezasına hükmetmiştir. Ayrıca başvuranın, vergi idaresine faiziyle birlikte 214.168,38 Euro tutarında ödeme yapmasına hükmetmiştir. Temyiz Mahkemesi, Bölge Mahkemesinin kararını onamıştır. Yüksek Mahkeme tarafından, 18 Mayıs 2011 tarihinde, başvuranın temyiz talebi reddedilmiştir.

Mahkeme, Glantz/Finlandiya kararında kavramlar üzerinde durmuştur. Bu davada Mahkeme, öncelikle ilk yaptırımın (vergi ziyai cezasının) mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığını, başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını, nihai bir hükmün mevcut olup olmadığını ve mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığını yorumlamış ve belirlediği kriterlerle ortaya koymuştur.

Mahkeme, öncelikle ilk yaptırımın (vergi ziyai cezasının) mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığını tartışmıştır. Bu doğrultuda, mahkeme, Engel kıskaslarına ve Jussila/Finlandiya (2006) davasına gönderme yapmıştır. Mahkeme, Finlandiya yasalarına göre, vergi para cezalarının zararın tazminini amaçlayan maddi tazminat olarak değil, caydırıcı olması adına ceza olarak uygulandığını, bu nedenle, vergi para cezalarının, amacı caydırma ve cezalandırma olan bir hüküm ile yüklendiğini belirtmiştir. AİHM, bu durumda suçun cezai niteliğinin oluştuğu kanaatine varmıştır. Sonuç olarak, vergi para cezalarını içeren yargılama işlemlerinin, 7 No’lu Protokolün 4. maddesi kapsamında “cezai” nitelikte olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme ikinci olarak, başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını hususunu tartışmıştır. Sergey Zolotukhin/Rusya davasından farklı olarak, bu olayda, 7 No’lu Protokolün 4. maddesi kapsamında “aynı suç” kavramına ilişkin bir yorumda bulunmuştur. *Zolotukhin* davasında, Mahkeme, iki suçun yasal niteliğine vurgu yapan yaklaşımın bireyin haklarını oldukça sınırladığını tespit etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesinin, aynı olaylardan veya esas olarak aynı olan olaylardan kaynaklanan ikinci “suç” nedeniyle kişi hakkında yasal işlem başlatma veya kişiyi yargılamayı engelleyecek şekilde yorumlanması gerektiği fikrini benimsemiştir. Bu nedenle, aynı davalıyı içeren ve ayrılmaz şekilde zaman ve yer bakımından birbirleriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan bu olaylara odaklanmak önem arz etmekteydi. Mevcut davada, taraflar, davaların aynı

olaylara dayandığını kabul etmektedirler. Her iki dava da, başvuranın gelirini beyan etmemesinden kaynaklanmıştır.

Mahkeme üçüncü olarak, nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı hususunu tartışmıştır. Mahkemeye göre, 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin amacı, “nihai” bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemektir. Bir karar, geleneksel ifadeye göre, “kesin hüküm” niteliği kazandığında nihai hale gelecektir. Bu durum, karar gayri kabili rücu olduğunda; diğer bir deyişle başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarına başvuru süresi dolmuşsa artık karar nihai hale gelmiştir. Diğer taraftan, yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü hukuk yolları, hükmün kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmaz. Mevcut olayda, vergi davası, Yüksek İdari Mahkemenin, başvuranın temyiz talebini reddettiği 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Son olarak, mahkeme, mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı hususunu tartışmıştır. Mahkemeye göre, 7 No'lu Protokolün 4. maddesi, “nihai” karar ile sonlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını engeller. Ayrıca, 7 No'lu Protokolün 4. maddesi sadece iki kez cezalandırılmama hakkıyla sınırlandırılmamış olup; aynı zamanda iki kez soruşturulmaya tabi tutulmama veya yargılanmama hakkını da kapsar. Aksi halde, “cezalandırılma” sözcüğüne “yargılanma” sözcüğü eklenmezdi. Mahkemeye göre, 7 No'lu Protokolün 4. maddesi üç ayrı güvence içermektedir: Bunlar bireyin aynı suç nedeniyle

- Yargılanmaya tabi olmayacağı,
- Yargılanmayacağı,
- Cezalandırılmayacağıdır.

Mahkemeye göre, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi, ikinci dava açıldığı sırada ilk davanın sonuçlanmış ve kesinleşmiş olması halinde, art arda yapılacak yargılama işlemlerini açık şekilde yasaklar. Nitekim, Lucky Dev/İsveç davasında da Mahkeme bu gerekçeyle ihlal kararı vermiştir. Paralel yargılamalara ilişkin olarak ise, 7 No.lu Protokolün 4. maddesi, eş zamanlı olarak yürütülen davalar için engel teşkil etmemektedir.

Bu durumda, nihai olarak beraat ettiği veya mahkûm edildiği bir suç açısından başvuranın birden çok kez yargılandığı söylenemez. İki paralel davanın mevcut olduğu halinde, ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davaya devam edilmemesi Sözleşme açısından da sıkıntılı bir durum değildir. Ancak, ikinci davanın sona ermediği ve görülmeye devam ettiği durumlarda, ihlal sonucunu doğurur.

Mevcut olayın ise, iki paralel ve ayrı davaya ilişkin olduğu belirtilmiştir. Bu davalardan ilki kesinleşene kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci dava düşürülmediği ve nihai karara kadar devam ettiği için başvuran, iki davada aynı suçtan iki kez mahkûm edildiği için Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

3.2.2.2. A ve B/Norveç Davası

A ve B/Norveç kararına¹ konu olayda, yapılan denetim neticesinde başvuranlara gelirlerini vergi beyannamesinde beyan etmemeleri sebebiyle vergi cezası kesilmiştir. Aynı zamanda devam eden ceza kovuşturması sonucunda da aynı fiil nedeniyle vergi kaçakçılığı sebebiyle hapis cezası verilmiştir.

AİHM, yukarıda Glantz Kararı'nda da belirtildiği üzere, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi aynı suç için yargılamaya tabi olmama, yargılanmama ve cezalandırılmama şeklinde üç güvenceyi içerdiği, idari takibatın cezai nitelikte olup olmadığının Sözleşmenin 6. maddesi için geliştirilen “Engel Kısıtlarına” göre belirleneceğini belirtmiştir. Mahkemeye göre aynı anda birden fazla takibatın yapılabilmesi belli şartların varlığına bağlıdır. Özellikle, davalı Devletin her iki cezanın konu ve zaman yönlerinden yeterince yakından bağlantılı olduğunu etkin bir şekilde ortaya koyması gerekir.

Konu bakımından yeterli yakınlıkta bağlantı olup olmadığına ilişkin temel etkenler şu şekildedir:

- Birbirinden farklı şekilde devam eden ceza davalarının birbirini tamamlayıcı amaçlar içermesi gerektiği ve bu nedenle söz konusu sosyal kural ihlalini farklı açılardan ele alıp almadıkları,

¹ A ve B/Norveç, Başvuru No:24130/11, 29758/11, Karar tarihi:15.11.2016. Karar metni için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168972> (Erişim Tarihi: 25.04.2021)

- Söz konusu davaların çift oluşunun fiilen ve hukuken öngörülebilir bir sonucu olup olmadığı,
- İlgili davalarda delillerin toplanması ve değerlendirilmesinin tekrarını olabildiğince önleyecek şekilde, bilhassa herhangi bir aşamada ortaya çıkarılan vakıaların diğer süreçlerde de kullanılmasını sağlayamaya yarayacak şekilde, farklı yetkili merciler arasındaki yeterli etkileşimle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- Yargılanan kişinin büyük bir yük altına girmesini önlemek amacıyla, önce sonuçlanan takibatta uygulanan yaptırımın, sonra sonuçlanan takibatın yaptırımının belirlenmesinde dikkate alınıp alınmadığıdır.

Zaman bakımından bağlantı ise kişiyi belirsizliğe, gecikmelere ve davaların zamanla sürüncemeli hale gelmesine maruz kalmasından koruyacak kadar yeterli yakınlıkta olmasıdır. Zaman bakımından bağlantı zayıfladıkça davalarda gecikmelere sebep olabilecek devlet işlemlerinin açıklanmasında ve gerekçelendirilmesinde Devlet üzerine daha büyük bir sorumluluk yüklenecektir.

Olayda ise, başvuruların fiillerine idari yaptırım ve ceza olmak üzere iki farklı yaptırım uygulanmıştır. İdari yaptırım olarak fazladan vergi alınması; genel bir caydırıcı unsur olmaya, hatalı beyanların tespiti için toplum adına yapılan kontrol ve teftişlerin masrafları ile bunlar için harcanan emeği karşılamaya yaramaktadır. Adli cezaya hükmedilmesi ise; sadece genel olarak caydırıcı olması değil fakat suç oluşturan hilenin diğer unsurları da içeren sosyal düzene aykırı ihmal açısından cezalandırma amacı da vardır.

Yerel mahkemenin başvuruları cezaya çarptırırken daha öncesinde vergi cezasının uygulandığı gerçeğini dikkate alması özellikle önemlidir. Farklı cezaların ve kabahatlerin birlikte verilmesi ihtimalini taşıyan çifte cezalandırma mevcut şartlarda öngörülebilirdir ve davaların bir aşamasında ortaya konan vakıalar diğer aşamalarda kullanılmıştır. Başvuruların orantısız ön yargıya ya da haksızlığa uğradıklarına ilişkin herhangi bir emare bulunmadığı ve her iki takibat arasında içerik ve zaman yönlerinden yeterince yakından bağlantı bulunması sebebiyle Mahkemece ihlal bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

3.2.2.3. Mahkemenin İctihadındaki Değişimler

Mahkeme, Zolotukhin kararı öncesinde kişinin fiili nedeniyle hem para cezası hem de hapis cezasına muhatap tutulmasını ne bis in idem ilkesine aykırı bulmuyordu. Zolotukhin kararıyla birlikte ortaya “aynı suç” kavramı atılmış ve aynı kişiyle ilgili olma ve zaman ve mekan bakımından bağlantılı olma koşulları dahilinde aynı suç kavramı kabul edilmiştir.

Mahkeme bu görüşünü Glantz kararında geliştirmiş ve vergisel para cezalarının cezai nitelikte olduğunu, olaya ilişkin fiilin aynı olduğunu, bu fiil nedeniyle paralel iki yargılamanın yürütüldüğünü ancak, ilk yargılamanın kesinleşmesi üzerine paralel olarak seyreden ikinci yargılamanın sona erdirilmemesi nedeniyle ihlal kararı vermiştir. Diğer bir ifadeyle, Mahkemenin yeni içtihadına göre, cezai ve idari yargılamaların paralel olarak devam ettirilmesi 4. maddeye aykırılık teşkil etmemekle beraber, yargılamalardan ilkinin nihai olarak sonuçlanması durumunda, ikinci yargılamanın devam ettirilmesi durumu mükerrerlik arz edecektir.

Ancak Mahkeme, A. ve B./Norveç kararıyla, bu yaklaşımında değişikliğe gitmiştir. Mahkemeye göre, farklı cezaların bir bütünlük oluşturması durumunda, aynı fiil nedeniyle farklı makamlarca uygulanan farklı yaptırımlar ve buna bağlı süreçlerin varlığı mükerrerlik oluşturmayacaktır. Bu nedenle (Glantz kararından farklı olarak) bir uyumsuzlukta nihai kararın varlığı, diğer yaptırım yollarını kendiliğinden mükerrer hale getirmeyecek ve bunun için öngörülen tüm yaptırımların uyumlu bir bütünlük oluşturup oluşturmadığına bakılacaktır (Bahçeci, 2018, s. 159).

Bunun yanı sıra, yargılamalar arası etkileşim ile ilgili olarak ise, Glantz kararında ihlal gerekçesi olarak gösterilen farklı yargılamalar arasındaki etkileşimsizlik durumu bir ihlal sebebi olarak varlığını korumaktadır. Hatta A. ve B./Norveç kararının ardından verilen Johannesson/İzlanda kararında da bu durum dikkate alınmıştır.

3.2.3. İç Hukukta ve Türk Vergi Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi

Türkiye açısından 1 Ağustos 2016 tarihinde bağlayıcı şekilde yürürlüğe giren Protokolün normlar hiyerarşisi açısından değerlendirilmesi durumunda karşımıza Anayasa'nın 90/5. maddesi çıkmaktadır.

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasına göre, AİHS'nin ek 7 No.lu Protokolü iç hukukta yürürlüğe girmiştir. Bu Protokol'ün 4. maddesi ise kanun hükmü

niteliğindedir. Ayrıca, yürürlükteki kanun hükümleri ile ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinin aykırı hükümler içermesi durumunda 4. madde hükmü esas alınacaktır. Böylelikle, bu madde hükmüne aykırı olacak şekilde getirilecek bir özel kanun hükmü ile Protokol'ün etkisiz bırakılmasının önüne geçilmiştir (Huysal, 2020, s. 88).

Görüleceği üzere, ne bis in idem ilkesine Anayasa'da yer verilmemiş olsa da, Protokolün Türkiye açısından yürürlüğe girdiği andan itibaren, bu ilke Anayasal bir güvence altına alınmıştır. Bu şekilde, evrensel bir ilke olan “ne bis in idem”, hukukumuzda üst norm niteliğine kavuşmuştur.

Vergi suç ve kabahatleri, vergi kanunlarında düzenlenen görev ve sorumlulukların, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından kanunda belirtilen şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle oluşan fiillerdir (Türkal, Ekici ve İnan, 2010, s. 76).

Nitekim, VUK'un 331. maddesine göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklardır.

Türk vergi hukukunda, vergisel yükümlülüklerle aykırı yaptırımlar, genel itibariyle 213 sayılı VUK'ta düzenlenmiştir. Anılan Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ile suçlar ve cezaları (kaçakçılık suçları) olarak ayrılmıştır. Usulsüzlük cezaları ise kendi içerisinde 1. derece usulsüzlük cezaları, 2. derece usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ayrıma tabi tutulmuştur.

Söz konusu cezalardan vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarına yönelik fiiller kabahat olarak nitelendirilmektedirler. Bu cezalar mali nitelikte olmalarından dolayı vergi daireleri tarafından yerine getirilmektedirler. Vergi dairelerince tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde idari yargı alanında yer alan vergi mahkemelerince söz konusu işlemlerin yargısal denetimi yapılacaktır. Kaçakçılık suçları ise, adli yargı alanında yer alan ceza mahkemelerince kovuşturulmakta ve sanık hürriyeti bağlayıcı ceza olan hapis cezasına mahkûm edilebilmektedir.

3.2.3.1. Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Sorunu

VUK'ta gerek kabahat gerekse suç olarak tanımlanan fiiller düzenlenmiştir. Burada önem arz eden husus, bir fiilin birden fazla vergi kabahati olarak düzenlendiği ya da bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlendiği durumlarda içtima

hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı ve cezalandırmanın nasıl yapılması gerektiği konusudur (Geçer, 2016, s. 331).

- **Vergi Suç ve Kabahatleri Yönünden İlkenin Uygulanabilirliği**

213 sayılı VUK'un 359. maddesinin 3. fıkrasında, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye paralel başka bir düzenleme ise, anılan Kanunun 367. maddesinin 4. fıkrasıdır. Bu hükümde, 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Belirtilen düzenlemelere göre, örneğin, kişi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş ise, tek fiil ile hem 359. madde gereğince kaçakçılık suçunu işlemiş hem de 344/2. maddesi uyarınca vergi ziyai cezasına sebebiyet vermiş olacaktır. Bunların sonucunda ise, kişi hakkında hem kaçakçılık suçu nedeniyle hapis cezası verilmekte hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu cezalar için (hapis cezası ve vergi ziyai cezası) içtima hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü, VUK'un 340. maddesine göre, bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ile 359. maddede yazılı cezaların (hapis cezası) içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir. O halde bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu söylenebilir mi?

Bir görüşe göre, burada yaptırıma bağlanan fiilin sonucu bir taraftan belge düzeninin ihlali diğer taraftan vergi kaybıdır (Bahçeci, 2018, s. 153). Diğer bir ifadeyle, 359. maddede tehlikenin, 344. maddede ise vergi kaybı nedeniyle hazinenin uğradığı zararın yaptırıma bağlandığı anlaşılmaktadır. Başka bir anlatımla, vergi cezası kabahatinde netice unsuru (vergi kaybı) aranırken, kaçakçılık suçunda tehlikenin doğması (sahte belge yada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi) yeterlidir. Bu durumda, tehlikenin ayrı vergi kaybının ayrı cezalandırılması ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.

Diğer bir görüşe göre, ikinci kez yargılanan ya da cezalandırılan suçların, yalnızca maddi unsurları bakımından değil, tüm yönleriyle aynı olması gereklidir (Candan, 2019, s. 23). Halbuki, vergi ziyai kabahati ile kaçakçılık suçunun tekemmülleri için

gereken unsurlar farklıdır. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunun tekemmülü için eylemin kasten yapılması yeterlidir. Maddede yer alan bu fiillerin çoğunluğu, ayrıca vergi ziyana da sebebiyet verir. Fakat, bu fiillerin gerçekleştirilmiş olması, tek başına, vergi ziyasının doğmasını sağlayamaz. Vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için, bu fiillerin yanı sıra, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ve buna bağlı olarak anılan fiillerin işlenmesi sonucu ortaya bir vergi kaybının çıkması gerekmektedir.

Bu nedenle, vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca ceza mahkemesinde yargılanarak cezaya mahkûm olması, aynı suçtan iki kez yargılanma ve iki kez cezalandırma sayılmayacaktır. Bu açıdan, hükümler, AİHS'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesine ve AİHM'nin, bu maddenin uygulanmasıyla ilgili, Ponsetti and Chesnel/Fransa (1999) kararındaki ölçütlere uygundur (Candan, 2019, s.18).

Çoğunluk görüşüne göre ise, AİHM'nin son dönemlerde verdiği kararlardan sonra, bir kişinin aynı fiili nedeniyle hem vergi kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi durumunda, kişiye hem para cezası (vergi ziyayı cezası) hem de hapis cezası teşkil edeceği yönündedir (Tosun, 2017, s. 100; Yaltı, 2015, s. 91).

Bu durumu AİHM kararlarını dikkate alarak değerlendirecek olursak Mahkeme, Zolotukhin/Rusya (2009) kararında geliştirdiği kriterlerini vergi hukuku alanında Glantz/Finlandiya (2014) kararında uygulamaya geçirmiştir.

Bu davada AİHM'nin belirlediği kriterler şunlardır:

- İlk yaptırımın niteliği gereği cezai nitelikte olup olmadığı
- Başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığı
- Nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı
- Mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı.

A ve B/Norveç kararında (2016) ise Mahkeme, konu ve zaman bakımından yakın bağlantılı olma kriterini getirmiştir.

Tüm bu kriterler bağlamında, ilk olarak vergi ziyayı cezalarının cezai nitelikte olup olmadığı değerlendirilmelidir. Vergi ziyayı cezalarını, vergi kaybının tazmini olarak nitelendiren görüşün aksine, vergi ziyayı cezaları niteliği itibariyle vergisel

yükümlülüklerle aykırı davranılmasının engellenmesi amacıyla getirilen ve caydırıcılık fonksiyonu ön planda olan bir yaptırımdır. Zira salt vergi kaybının tazmini olarak görülseydi, vergi daireleri tespit ettikleri vergi kaybını, vergiyi (aslı) ve işlemiş faizini tahsil ederek tazmin edebilirlerdi. Bunun aksine uygulamada söz konusu verginin yükümlüden ihbarname ile istenilmesi anında ihbarnamede üç kat (tekerrür hükümleri nedeniyle artırılır ise 4,5 kat) vergi ziyayı cezasının da istenilmesi, tazmin olarak değil, caydırıcı olmak adına ceza olarak uygulandığını göstermektedir. Bu nedenle, vergi ziyayı cezaları, amacı caydırma ve cezalandırma olan “cezai” nitelikteki yaptırımlardır.

Vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık suçunun aynı (idem) fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunda ise Zolothukin kararında belirtildiği üzere, aynı (idem) olandan anlaşılması gerekenin “aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar” olduğu belirtilmiştir. Nitekim Mahkeme, A ve B/Norveç kararında Zolotukhin kararını farklı kılanın, ayniyet (idem) kavramının içeriğinin belirlenmesi için ‘esaslı unsurlar’ yerine olay temelinde bir çözüm benimsemiş ve yaptırıma bağlanan hareketin, zaman ve yer bakımından birbiriyle bağlantılı olarak somut koşullar üzerinde bir bütünlük oluşturması gerektiği vurgulanmıştır (Bahçeci, 2018, s. 145).

Nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı kriterindeki amaç, sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemektir. Bu doğrultuda, bir kararın, nihai hale gelmesi için kesin hüküm niteliğine kavuşması gerekmektedir. Sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle vergi ziyayı cezasına karşı idari yargıda açılan davaya paralel olarak kaçakçılık suçu nedeniyle adli yargıda ceza yargılaması devam etmektedir. AİHM’nin belirlediği bu kritere göre, aslında açılan davalardan biri nihai hale gelmiş ve kesin hüküm niteliğine kavuşmuş ise, artık diğer davaya ilişkin yargılamanın sonlandırılması gerekmektedir. Nitekim, AİHM’nin Glantz kararında ihlal sebebi vermesinin nedeni de bu kritere uyulmamış olmasıydı.

Son olarak, mükerrer yargılamaya sebebiyet verilmemesi gerekmektedir. Bunun anlamı, kişi hakkında ikinci dava açıldığı zaman, birinci dava sonuçlanmış ve kesinleşmiş ise, artık bu durum ihlale sebebiyet verecektir. İlk davanın beraat veya mahkûmiyetle sonuçlanması fark etmeyecektir. Paralel yargılamalar açısından ise, önemli olan husus ilk davanın kesinleşmesinin akabinde artık ikinci davaya devam edilmemesi gerektiğidir.

AİHM'ye göre bu şartların sağlanmaması halinde, uluslararası ceza hukuku alanında kabul gören ve AİHS'ye ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesinde de düzenleme altına alınan *ne bis in idem* ilkesine aykırılık oluşacaktır.

Anayasa Mahkemesi bu konu ile ilgili olarak farklı bir yaklaşım getirmiştir. Karara konu olayda (Ünal Gökpinar Başvurusu, 2009) başvurucuya "*komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme*" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun "*sahte fatura kullanmak ve düzenlemek*" suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Mahkemeye göre, aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesi mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Olayda söz konusu her iki takibatın aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüş olup, başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda *aynı fiil* olarak değerlendirilmiştir.

Ancak Mahkeme nihayetinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığına karar vermiştir.

Bunun yansıra gündeme gelecek bir diğer konu ise, bir kişinin aynı fiili neticesinde hem kendisi hem de yetkilisi olduğu tüzel kişi açısından bir suç işlemesi halidir. Buna ilişkin olarak AİHM Pirttimaki/Finlandiya (2014) kararında şirket yetkilisinin aynı anda hem kendisi hem de temsil ettiği şirket açısından cezai sorumluluk doğuran fiilini aynı (*idem*) kavramı içinde değerlendirmemiştir. Olayda, başvurucunun bir limited şirketin gerçek ortaklarından biri olduğu ve şirket adına verdiği gerçek dışı beyanlar nedeniyle hakkında ceza davası açılmıştır. Şirket de kaçırılan vergi üzerinden vergi cezasına hükmedilmiştir. Mahkeme, her iki yaptırımın da cezai nitelik taşıdığını ancak, yaptırıma konu olaylar arasında bir illiyet bulunmadığına karar vermiştir (Bahçeci, 2018, s. 151).

Bu konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi de Mehmet Turgay Özbekler (2020) başvurusuna konu olayda, şirket hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda sahte fatura düzenlediğinin tespit edildiği, bu nedenle şirket yetkili hakkında ceza soruşturması yapıldığı, yetkilisi olduğu şirket aleyhine ise aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak vergi idaresince elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulandığı, idari süreç sonunda vergi cezasının başvurusunun yetkilisi olduğu Şirket aleyhine, adli süreç sonunda mahkûmiyet kararının başvuru aleyhine verilmesi nedeniyle başvurusunun ihlal iddiasının aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi kapsamına girmediğine karar vermiştir.

- **Vergi Kabahatleri Yönünden İlkenin Uygulanabilirliği**

Burada ne bis in idem ilkesinin Kabahatler Kanunu'nun vergisel kabahatlerde uygulanabilirliği ve yine ilkenin VUK kapsamında uygulanabilirliği ele alınacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun Vergisel Kabahatlerde Uygulanabilirliği

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında, idari para cezalarının uygulanması açısından ne bis in idem ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Zira, hükme göre, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda, kişi yalnızca en ağır olan idari para cezasına muhatap tutulacaktır. Tabi bu hükmün uygulanabilmesi için, bu kabahatlere ilişkin olarak yapılan tanımlarda yaptırım olarak sadece idari para cezası öngörülmüş olması gerekmektedir.

Burada tartışılacak ilk husus, Kabahatler Kanunu'ndaki anılan düzenlemenin vergi cezalarında da uygulanıp uygulanmayacağıdır. Zira, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarına yönelik fiiller kabahat niteliğindedir. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin 1 (b) bendinde, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, burada hem genel Kanun olan Kabahatler Kanunu hem de özel Kanun olan VUK hükümleri gündeme gelmektedir.

Bu konuda, ilk olarak, Kabahatler Kanunu'nun genel nitelikte, VUK'un ise özel nitelikte bir Kanun olduğu dikkate alındığında, genel kanun ile özel kanun hükümlerinin çatışması durumunda özel kanun hükümleri uygulanacağından, VUK'ta yer alan içtima hükümlerinin uygulanması gerektiği düşünülebilir (Geçer, 2016, s. 332).

İkinci olarak ise, kanunların gerekçeleri ve kanun maddelerinin sistematik ve tarihsel yorumu dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Buna ilişkin, Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 31.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un genel gerekçesi,

... Bu Kanunda, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunîlik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolu da düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda idarî yaptırımlarla ilgili olarak belirlenen genel hükümler nedeniyle, bu hükümlerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanması gerekmektedir.”

şeklindedir.

Bu nedenle kanun koyucu tarafından, VUK'ta, karşılığında idari para cezası öngörülen vergi kanunlarına aykırılıkların birer kabahat olarak görüldüğünü ve özel kanun-genel kanun karşılaştırılmasında, genel kanun hükmünün özel kanun hükmüne karşın uygulanabilmesi için aranan, açık kanun koyucu iradesinin, vergisel kabahatler yönünden mevcut olduğunu göstermeye yeterli olduğu düşünülmektedir (Candan, 2021, s. 34).

Son değerlendirme ise, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, idari para cezasının özel bir türü olan mali nitelikteki vergi cezasını gerektiren vergi kabahatleri yönünden de uygulanabileceği, ancak, bunun için VUK'ta veya diğer kanunlarda özel bir düzenlemenin bulunmaması gerektiği yönündedir. VUK veya diğer vergi kanunlarda özel bir düzenleme var ise kanun koyucu bu özel düzenlemenin uygulanmayacağı yönünde açık bir irade ortaya koymadıkça, Kabahatler Kanunu'nun bu özel hükümle çatışan genel hükümlerinin uygulanmasının söz konusu olmayacağı düşünülmektedir (Kılıç, 2014, s. 96).

Kanaatimizce VUK'un özel nitelikte bir Kanun olması sebebiyle bu Kanunda yer alan özel düzenlemelerin söz konusu vergi kabahatleri için öncelikle uygulanacağı, şayet VUK veya diğer vergi kanunlarda özel bir düzenleme mevcut değil ise bu takdirde genel nitelikte olan Kabahatler Kanunu hükümlerinin söz konusu vergisel kabahatlere uygulanabileceği yönündedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamında İlkenin Uygulanabilirliği

213 sayılı VUK'ta vergi kabahatleri arasındaki içtimaya yönelik olarak karşımıza çıkan en belirgin düzenleme nitekim Kanunun 336. maddesidir. Buna göre; “Cezayı

istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir”.

VUK’un bu düzenlemesiyle, cezayı gerektiren tek bir fiil ile hem usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezası birlikte işlenmiş olursa, bu cezalardan miktar itibariyle ağır olanı kesilecektir. Böylelikle, anılan Kanunun 336. maddesiyle, usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatleri arasında içtima hükümlerinin uygulandığı görülmektedir. Söz konusu düzenleme ne bis in idem ilkesi ile uyumludur.

Bunun yanı sıra, vergi kabahatleri arasındaki içtima ile ilgili olarak ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu düşünülen hüküm VUK’un 353. maddesinin 2. fıkrasıdır. Bu hükme göre; “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.”

Bu hükme göre, bir fiil ile hem özel usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyayı kabahati işlenirse kişi hakkında her iki kabahat nedeniyle ayrı ayrı ceza kesilecek ve bu cezalar için içtima hükümleri (miktar itibariyle ağır olanının kesilmesi) uygulanmayacaktır. Bu düzenleme, 336. maddenin istisnası olarak görülebilir. Örneğin, kişi sahte belge düzenlemiş ise, hakkında VUK’un 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecek, ayrıca, aynı Kanunun 341. maddesi uyarınca ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. Dolayısıyla, kişinin tek bir fiili ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu bakımdan, söz konusu düzenlemenin de ek 7 no.lu protokolün ihlali niteliğinde olduğu düşünülmektedir (Geçer, 2016, s. 334).

Bu konuya ilişkin olarak verilen İstanbul 7. Vergi Mahkemesi’nin 30.10.2017 tarih ve E:2015/2504 K:2017/2029 sayılı kararına göre, dava konusu olayda, sahte fatura kullanımı nedeniyle davacı adına kesilen vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük cezasının da cezai yaptırım olması ve her iki idari yaptırımın da aynı fiilden -sahte fatura kullanma fiili- kaynaklanmış olması mükerrer cezalandırmaya sebebiyet vermiş olup, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye ek 7 Numaralı Protokolün 4’üncü maddesi ihlal edilmektedir.

Bu nedenle, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmünde olup, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesi uyarınca hiç kimse aynı suçtan dolayı

iki defa cezalandırılmayacağından sahte fatura kullanma fiilinden dolayı mükerrer cezalandırmaya sebep veren özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğuna kanaat getirilmiştir.

Anılan karara karşı yapılan istinaf başvurusundan sonra davacı tarafından dava konusu borçlarının 7143 sayılı Kanun uyarınca yapılandırılması talebinde bulunularak açılan davadan feragat edildiği bildirildiğinden, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi'nin 10.07.2018 tarih ve E:2017/5479, K:2018/2271 sayılı kararıyla istinaf başvurusu hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

Mahkeme kararında da belirtildiği üzere, ortada tek bir fiil bulunmasına karşın kişinin vergi kabahatine ilişkin birden fazla ve farklı kanun maddelerini ihlal etmesi nedeniyle hakkında her iki madde yönünden de ceza kesilmesi mükerrer cezalandırmaya sebebiyet vermiş olacağından, ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali gündeme gelecektir. Bu aşamada ise, daha önce de açıklandığı üzere, Anayasa'nın 90/5. maddesi gereğince, yürürlükteki kanun hükümleri ile ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinin aykırı hükümler içermesi durumunda 4. madde hükmü esas alınacaktır. Bu nedenle, 213 sayılı VUK'un 353/2. maddesi hükmünün ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Ancak, burada dikkat çekilmesi gereken nokta, söz konusu düzenlemenin VUK'un 353. maddesinde yer almasıdır. Dolayısıyla, aynı Kanunun 355 ve mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezaları açısından nasıl bir değerlendirme yapılması gerektiği tartışılmalıdır. Diğer bir deyişle, bir fiil ile hem 355 veya mükerrer 355. maddede belirtilen özel usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyayı kabahati işlenirse kişi hakkında her iki kabahat nedeniyle ayrı ayrı mı ceza kesilecek yoksa bu cezalar için içtima hükümleri mi (336. madde uyarınca miktar itibarıyla ağır olanının kesilmesi) uygulanacaktır.

Bu soru, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarih ve E:2019/1467 K:2020/1051 sayılı kararı ile cevaplanabilir. Olayda, kişi hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporu uyarınca, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle re'sen tarh edilen katma değer vergilerinin yanı sıra verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezaları ile 213 sayılı VUK'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası dava konusu yapılmıştır. Kurul tarafından verilen kararda, öncelikle 213 sayılı Kanunun 336. maddesinde yer alan 'usulsüzlük'

ibaresinin ‘özel usulsüzlük cezasını’ da kapsayıp kapsamadığı ortaya konulmuştur. Buna göre, Kanunun 331. maddesinde usulsüzlükten ayrı olarak özel usulsüzlük cezası ifadesine yer verilmediği, anılan hükümlerin Kanun'un sistematikteki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alındığında, Dördüncü Kitabın İkinci Kısımında yer alan ‘İkinci Bölüm’ün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediği hallerde ‘usulsüzlük’ deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Kurul Kanunun sistematikte açısından vardığı bu sonuçtan yola çıkarak, aynı zamanda Kanun'un 353. maddesinde bu maddede yazılı olan usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyasına da sebebiyet vermesi durumunda vergi ziyası cezası da kesileceği ve bu halde Kanunun 336. maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyası cezasının kıyaslanmasına ve hangisinin kesileceğinin belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı, Kanun koyucunun bu nitelemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri cezalarını da kapsadığını kabul ettiği, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırdığı, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer verilmediği, bu durumda, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyası ve usulsüzlük suçu birlikte işlenirse, vergi ziyası cezası ile mükerrer 355. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasının karşılaştırılması ve bu cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olan cezanın kesilmesi gerektiğine karar verilmiştir.”²

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nca verilen bu kararda, Kanunun sistematikte bakıldığında 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığı, dolayısıyla vergi ziyası cezası ile usulsüzlük cezaları arasında kural olarak içtima hükümlerinin uygulanabileceğini, bunun istisnasının ise anılan Kanunun 353/2. maddesi olduğu belirtilmiştir.

Bu kararla, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bir fiil ile hem vergi ziyası cezası hem de usulsüzlük cezası (352, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde sayılan fiiller nedeniyle) kesilmesi halinde, içtima hükümlerinin uygulanarak miktar itibarıyla daha

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 21.10.2020 tarih ve E:2019/1467 K:2020/1051 sayılı kararı, UYAP.

ağır olanının kesilmesi gerektiğine karar vererek, bu maddeler yönünden ne bis in idem ilkesine aykırılığı ortadan kaldırmıştır.

3.2.3.2. Vergi Mahkemeleri ile Ceza Mahkemeleri Arasındaki Etkileşim Sorunu

Vergi hukuku bağlamında yargılamaların etkileşimi, aynı fiilden kaynaklanan veya birbiri ile ilgili uyuşmazlıkların hukuki denetimini yapan farklı mahkemelerden birinin esas aldığı tespitin veya verdiği kararın diğeri tarafından yapılan yargılamada dikkate alınmasıdır.

Türk hukuk sisteminde, idari ve adli cezalar farklı merciler tarafından uygulanmaktadır. Usuller arasında herhangi bir bağlantı bulunmamakta olup, her ikisi de kendi içinde ve birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. Yargılama aşamasında da bir mahkeme vereceği karar veya cezanın derecesi açısından diğeri mahkeme kararını dikkate almamaktadır.

Somutlaştıracak olursak, uygulamada en sık rastlanan eylemlerden olduğu için bir kişinin sahte belge düzenleme fiili nedeniyle VUK'un 359. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı suçunu işlediğini düşünelim. Bu durumda, vergi dairelerinin adli yargılaya dönük olarak yetkisi "suç duyurusunda bulunma" veya "görüş bildirme" ile sınırlıdır. Bundan sonra, söz konusu kaçakçılık suçunun soruşturulması Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından, kovuşturulması ise ceza mahkemesince yapılacaktır.

Bu süreçten bağımsız olarak ancak aynı zamanda, vergi incelemeye yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına dayanılarak kişi hakkında komisyon geliri elde etmek amacıyla sahte belge düzenleme fiili nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezalı olarak (tekerrür hükümleri uygulanırsa dört buçuk kat) tarhiyat yapılacaktır. Bu cezalı tarhiyata karşı açılan davanın yargısal denetimi ise vergi mahkemelerince yapılacak ve karara bağlanacaktır.

Bahsedilen bu iki yargılamanın birbirleriyle etkileşim sorununun sebebi olarak VUK'un 367. maddenin son fıkrasındaki düzenleme gösterilmektedir. Bu düzenlemeye göre; "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."

Anılan düzenlemede karşılıklı iki durumdan bahsedilmektedir.

Bunlar;

- Ceza mahkemesi kararlarının vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmaması
- Vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamamasıdır.

Akkaya'ya göre (2000, s. 89), bu düzenlemeden vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim kurulamayacağı anlamının çıkarılmaması gerekir. Zira VUK'un 367. maddesindeki '*... yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler ..*' ibaresi vergi mahkemelerini ya da daha geniş kapsamda vergi yargı organlarını içermemektedir. Burada "vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler" vergi idareleri olup, vergi mahkemeleri değildir. Çünkü vergi mahkemelerinin görevi, vergi cezalarını uygulamak değil, verilen cezaların hukuki denetimini yapmaktır.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, söz konusu kanun maddesinin düzenlendiği tarihte vergi mahkemeleri henüz kurulmamıştı. Vergi mahkemeleri 1982 yılında 2576 sayılı Kanunla kurulmadan önce, vergisel uyuşmazlıkların ilk derece çözüm yeri vergi itiraz komisyonlarıydı. Bu komisyonlar yargı organı olarak kabul edilmemekteydi. Dolayısıyla, anılan düzenlemenin getirildiği tarihte söz konusu etkileşim sorunu yoktu (Akkaya, 2000, s. 90).

Vergi mahkemelerinin kurulması ile gündeme getirilen ve yargılamalar arası etkileşim sorunu olarak gösterilen bu durum aslında mevzuatın güncel sorunları karşılayacak şekilde güncellenmemesi veya eksikliklerin giderilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamdaki en güncel sorun ise, aynı fiilden kaynaklanan ve 359. madde kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle ceza mahkemelerinde yapılan yargılama neticesinde verilen kararın, 344. madde kapsamındaki kabahat niteliğindeki vergi ziyayı cezasının yargılama sürecinde yapıldığı vergi mahkemelerince dikkate alınmamasıdır.

Bu yargılamalarda her zaman etkileşim sorunu nedeniyle çelişkiler doğmayabilir. Örneğin, vergi mahkemesince vergi ziyayı cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilirken, ceza mahkemesinde de buna paralel olarak mahkûmiyet kararı verilmişse ya da bunun aksine vergi mahkemesi cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar

verirken, ceza mahkemesi de sanığın beraatine karar vermişse burada bir çelişki doğmayacaktır.

Bunun yanı sıra, ceza mahkemesi sanığın mahkûmiyetine karar verirken, vergi mahkemesi usule ilişkin nedenlerle (usulsüz tebligat vb.) cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verirse, ya da ceza mahkemesi “*yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması*” nedeniyle sanığın beraatine karar verirken, vergi mahkemesi esasa ilişkin gerekçelerle davanın reddine karar verirse yine aynı fiilden kaynaklanan çelişkili kararlar doğmayacaktır (Bahçeci, 2018, s. 162).

Zira Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun 223/2-e bendinde “Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması” nedeniyle beraat kararı verilebileceği gibi, anılan Kanunun 223/2-b kapsamında “Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması” nedeniyle de verilebilir. Kanunun 223/2-b bendi kapsamında verilen beraat kararı maddi bir gerçeğin tespitine dayanırken, 223/2-e bendi uyarınca verilen beraat kararı bunun aksine maddi bir gerçeğin tespitine dayanmaz ve genellikle delil yetersizliği durumunda bu karar verilir.

Asıl sorun ceza mahkemesi “*yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması*” nedeniyle beraat kararı verdiği halde, vergi mahkemesinin esasa ilişkin gerekçelerle davanın reddine karar vermesi ya da ceza mahkemesinin “*yüklenen suçun işlendiğinin sabit olması*” nedeniyle mahkûmiyet kararı verdiği halde, vergi mahkemesinin esasa ilişkin gerekçelerle davanın kabulüne karar vermesi durumunda ortaya çıkacaktır. Bu ihtimalde şu sorunların sıkça tartışıldığı görülmektedir:

- Aslında ihtisas mahkemesi niteliğinde olan vergi mahkemesinin mi yoksa maddi gerçeği tespit eden ceza mahkemesinin mi kararı dikkate alınmalı?
- Hangi mahkeme diğerinde yapılan yargılamanın sonucu için kendi davasında “bekletici mesele” yapmalı?
- Vergi mahkemesi yalnızca ziyaa uğratılan verginin miktarını tespit ettiği için kast unsurunu tartışmadan bağlayıcı karar verebilir mi?

Bunlar ve benzeri sorunların tartışılmasının uygulamadaki sorunların çözümünde etkili olabilmesi için yalnızca iç hukuk bağlamında ve güncel mevzuat kapsamında ele alınmaması gerekir. Zira olasılıklar üzerine getirilecek alternatifli çözümler, uygulamada kalıcı çözümler sağlamayacaktır. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak

hukuki güvenliğin sağlanması ve hukuki belirliliğin oluşturulması gerekir. Bu kapsamda, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet vermemek için AİHM kararlarında belirtilen kriterler dikkate alınarak mevzuatta güncellemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, mahkemeler arası etkileşim sorunu ile ilgili olarak ele alabileceğimiz en güncel ve esaslı karar AİHM tarafından verilen A ve B/Norveç kararıdır. Nitekim, AİHM A ve B/Norveç kararında, kişinin yargılandığı her iki cezanın “içerik ve süre yönünden yakın bağlantılı olma” ölçütünün unsurlarını belirlemiştir.

Mahkemeye göre, cezaların konu bakımından yeterli derecede bağlantılı olup olmadığına ilişkin temel etkenler şu şekildedir:

- Bağımsız şekilde devam eden davalar birbirini tamamlayıcı amaçlar içermeli,
- Davaların ift oluşunun fiilen ve hukuken öngörülebilir bir sonucu olmalı,
- Yargılama süreçleri karşılıklı etkileşime açık olmalı ve davalarda delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde tekrara neden olunmamalı,
- İlk bitirilen yargılamanın sonucu, devam eden yargılamada dikkate alınmalı.

Zaman bakımından bağlantılı olma ise, davalar arası etkileşimin sağlanamaması nedeniyle kişinin belirsizliğe düşürülmemesi ve gecikmelerden kaynaklı olarak davaların zamanla srncemeli hale gelmemesini amaçlamaktadır.

Uygulamada, söz konusu kriterlerin yargılamalarda dikkate alındığını söylemek gttr. Özellikle, vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin yargılama süreçlerinin karşılıklı etkileşime açık olmadığı ve ilk bitirilen yargılamanın sonucunun diğer yargılamada dikkate alınmadığı aşıkardır. Nitekim yerleşik Danıştay içtihadı uyarınca ceza mahkemesi kararı hükme esas alınmadığından ceza yargılamasından berat etmiş bir sanığa mükellef sıfatıyla kayba uğratılan verginin üç katı (tekerrür uygulandığı hallerde dört buçuk katı) oranında kesilen vergi ziyaı cezası mevzuata uygun bulunabilmektedir. Bu durum, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verecektir. Bu nedenle, yargılamalarda ihlale götüren düzenlemelerin belirtilen kriterlere göre güncellenmesinde fayda bulunmaktadır.

Nitekim, AİHM, sterlund (2015) ve Glantz (2014) kararlarında benzer gerekçeyle Finlandiya'yı mahkûm etmesi zerine, Finlandiya, ilgili kararlara neden olan düzenlemelerde değişiklik yapmıştır. Buna göre, Fin sisteminde artık vergi dairesi ceza

kestiği olayda sonradan ortaya yeni bir delil çıkmadığı sürece savcılığa suç duyurusunda bulunamayacak, şayet vergi idaresi savcılığa suç duyurusunda bulunmuş ise artık o olaya ilişkin ceza kesemeyecektir. Finlandiya vergi hukuku sisteminde bu değişikliğin getirilmesinin amacı, vergilendirmeden kaynaklı olarak kesilecek cezanın tek bir makam tarafından yürütülmesi ve sonuçlandırılmasıdır.

Öte yandan, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi tarafından, 213 sayılı VUK'un 340. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanununun 359. maddesinin son fıkrası ve yine anılan Kanununun 367. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan düzenlemelerin Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri istemiyle Anayasa Mahkemesine somut norm denetimi yoluyla başvurulmuş olup, 09.03.2022 tarih ve 31733 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 04.11.2021 tarih ve E:2019/4, K:2021/78 sayılı kararı ile, VUK'un 367. maddesinin 5. fıkrasında yer alan düzenlemenin Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.

Mahkeme gerekçesinde öncelikle, madde metninde geçen makam ve merciler ibaresinden kastedilenin vergi idareleri olduğunu vurgulamıştır. Bunun yanı sıra, Mahkeme, söz konusu karşılıklı bağlamazlığa ilişkin düzenlemenin farklı fiillerle veya farklı faillerce bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri ile de ilgili olabileceğini belirtmiştir.

Mahkemeye göre, kaçakçılık suçunun takibatı her hal ve şartta vergi incelemesi yapılmasını gerektirir. İnceleme sonunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine kanaat getirilirse, idarece düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilecek, aynı zamanda raporun vergi dairesine bildirilmesi üzerine raporda belirtilen kabahatler bakımından ceza kesme işlemleri başlatılacaktır.

Mahkemeye göre, süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesi hâlinde birden fazla yargılama veya cezalandırma aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlal etmeyecektir. Bunun için süreçlerin maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı içinde yürütülebilmesi gerekmektedir.

Mahkeme, farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinin tamamlayıcı amaçlar taşıyıp taşıyamaması hususuyla ilgili olarak, kaçakçılık suçunda amacın suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten

caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumak olduğunu, buna karşın, vergi kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırımların amacının ise, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamak olduğunu, bu nedenle özünde aynı fiile ilişkin olmakla birlikte farklı hukuki değerleri koruyan biri adli, diğeri idari iki ayrı cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar izlediğini dile getirmiştir.

Mahkemeye göre, başlangıç aşamaları sonrasında yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olup süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşim bulunmadığını, aradaki etkileşimsizliğin sonucu olarak süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıkabildiğini, birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olduğunu belirtmiştir.

Son olarak Mahkeme, her iki sürecin de cezalandırma ile sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan sonucun kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açması durumunda tamamlayıcılık unsurunun zayıfladığını, kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün olmadığını, bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturduğunu, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir.

4. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri uzun zamandır ülkemizde kamu düzenini bozmakta ve Hazineyi büyük ölçüde zarara uğratmaktadır. Söz konusu fiillerin engellenmesi amacıyla birçok idari ve kanuni düzenleme yapılmış olmasına rağmen, halihazırda ülkemizde bu fiillerden kaynaklanan vergi kaybı azımsanamayacak kadar fazladır.

Sağlıklı bir vergilendirme sistemi, sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulmasıyla başlar. Ülkemizde beyan esası geçerli olduğu için, belgelerin hem mükellefler hem de idare açısından önemi oldukça fazladır. Zira belgeler, mükellefler açısından ispat aracı olurken, idare açısından ise bir denetim aracıdır.

Vergi hukukunda esas olan mükellefin beyanının geçerli bir belge ile kayıt altına alınmasıdır. Bu nedenle, VUK'ta her nevi işlemin ve kaydın belgelendirilmesi ilkesi esas alınmış ve buna ilişkin düzenleme getirilmiştir.

Buna karşılık, vergisel işlemlerin dayanağı olarak gösterilen belgelerin sahte olması halinde, bu belgeler esas alınarak tutulan defter kayıtlarının ve buna bağlı olarak verilen beyannamelerin gerçeklikten uzak olmasına sebebiyet vermekte, ayrıca sahte belge temeline kurulan bu düzen sonucu kaçırılan vergi oranı artmakta ve malî otorite büyük ölçüde zayıflamaktadır.

Bir belgenin belge niteliğine haiz olabilmesi için, bulunması gereken asgari şartlar vardır. Bunların başında yazınlık gelir. Yazılı olmaktan kastedilen yalnızca fiziki belgeler için değil, e-imza ile imzalanan veya onaylanan bilgileri içeren veriler de belge niteliğindedir.

Nitekim bu belgeler arasında en ehemmiyetlisi faturadır. İktisadi hayatımızı düzenleyen kurallar arasında faturanın önemi büyüktür. Zira fatura ticari bir ilişkinin ispat belgesi olması dolayısıyla, bin yandan malın satışını yapan veya bir hizmeti sunan satıcının, diğer yandan mal veya hizmeti alan alıcının gelir ve giderlerinin belirlenmesi ve bu ticari ilişkide haklarını kullanabilmeleri açısından önemlidir.

Vergi hukukunda esas olan mükellefin beyanının geçerli bir belge ile kayıt altına alınmasıdır. Bu nedenle, VUK'ta her nevi işlemin ve kaydın belgelendirilmesi ilkesi esas alınmış ve buna ilişkin düzenleme getirilmiştir.

Buna karşılık, vergisel işlemlerin dayanağı olarak gösterilen belgelerin sahte olması halinde, bu belgeler esas alınarak tutulan defter kayıtlarının ve buna bağlı olarak verilen beyannamelerin gerçeklikten uzak olmasına sebebiyet vermekte, ayrıca sahte belge temeline kurulan bu düzen sonucu kaçırılan vergi oranı artmakta ve malî otorite büyük ölçüde zayıflamaktadır.

Sahte fatura düzenleme oranının artmasına bağlı olarak sahte belge kullanımının da yaygınlaşması sonucunda vergi sistemi sekteye uğramakta ve uyumlu mükelleflerin de vergi düzenine olan güvenin azalmasına da neden olmaktadır. Zira, bir tarafta tüm vergisel işlemlerini mevzuata uygun olarak yerine getiren bir mükellef ile diğer tarafta sahte belge temeline kurulan bir düzenle haksız kazanç elde etmeyi alışkanlık haline getiren sözde mükellef arasındaki bu uçurum beraberinde vergi sistemine olan güvenin ciddi ölçüde sarsılmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, faturada sahteciliği de içeren belgede sahtecilik VUK'un 359. maddesinde düzenlenerek bu fiillere ilişkin yaptırımlar düzenleme altına alınmıştır. Söz konusu maddede muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belgenin tanımına da yer verilmiştir.

Sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge arasındaki en önemli fark, sahte belgede herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olmamasına rağmen, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede, bir mal teslimi yada hizmet ifasının bulunmasıdır. Bir başka ifadeyle, sahte belge ile olmayan bir durum gerçekte olmuş gibi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyle ise, olan bir durum gerçeğinden farklı gösterilmektedir.

Belirtildiği üzere, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden söz edebilmemiz için ortada gerçek bir işlemin varlığı gereklidir. Ancak bu gerçek işlemin tutarı, cinsi veya miktarı gibi unsurların gerçeğe aykırı olması gerekmektedir.

Bu bağlamda, sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge arasındaki en belirgin fark "işlemin gerçek olup olmadığı" noktasındadır. Sahte belgede, ortada düzenlenen bir belge olmasına rağmen gerçekte belgede sözü edilen mal veya hizmet alım satım faaliyeti gerçekleşmemiştir. Ancak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede

ortada yine düzenlenen bir belge olmakla birlikte, bu belge vergi yükünden kaçınmak amacıyla malın veya hizmetin cinsi, bedeli, gibi hususlarda gerçeğe aykırı olarak düzenlenmektedir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin sonuçları birçok alanda kendini göstermektedir. Vergi hukuku açısından sonuçlarına baktığımızda, kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirilecek giderlerin VUK'ta belirtilen şekilde ve geçerli belgelerle tevsik edilmesi gerekmekte olup, bu şekilde belgelendirilmeyen giderlerin vergi matrahlarından indirilmesi kural olarak mümkün olmayacaktır.

KDV açısından ise, sahte belgede yer verilen KDV gerçekten yüklenilmiş bir vergi olmayıp, tiftik bir özellik taşıması nedeniyle, bu suretle Hazineye intikal ettirilmeyen KDV'nin de indirim konusu olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayacak ve vergi inceleme elemanları, bu şekilde tespit edilen indirimleri tamamı reddedilerek cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir.

Vergi ceza hukuk yönünden ise, kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK'un 359. maddesindeki fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda daha ağır bir cezaya hükmedilecektir. Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri de 359. maddede belirtilen fiillerden olması hasebiyle vergi kaybı meydana geldiği durumlarda vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verilmiş olacaktır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili neticesinde kesilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile vergi suçları bakımından tartışılması gereken bir sorun da tek fiilden kaynaklanan bu cezaların ne bis in idem aykırılığı sorunudur. Evrensel bir ilke olan "ne bis in idem" ilkesi, bir kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkıdır. İlke, hem adil yargılanma hakkının bir sonucu olması hem de kişiyi aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırmanın insan onuruyla bağdaşmaması nedeniyle aynı zamanda temel bir insan hakkıdır.

Genel ceza hukuku düzenlemelerimizde bu ilke çoğunlukla uygulanmakla birlikte, vergi ceza hukukumuzda istisnalar dışında uygulandığını söylemek güçtür. Zira bazı düzenlemelerde aynı fiilden kaynaklanan vergisel kabahatler arasında içtima hükümleri, bazı düzenlemelerde ise açıkça vergi suçları ile vergisel kabahatler arasındaki içtima hükümleri yasaklanmıştır. Hatta aynı fiilden kaynaklanan iki farklı ve bağımsız yargılamada mahkemeler arası etkileşim sorununa yol açacak düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu durum kişinin tek fiili dolayısıyla birden çok kez

yargılanmasına ve cezalandırılmasına sebebiyet verecektir. Bu durum ise, Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve onunla bağlantılı olarak hukuki güvenlik ve hukuken öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gibi, Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinden itibaren bağlayıcı olan ve iç hukukta uygulanması gereken AİHS'ye ek 7 No.lu Protokole de aykırılık teşkil edecektir.

Vergi mevzuatımızda ihlale sebebiyet verecek bu tür düzenlemelerin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında belirtilen ölçütler dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle, AİHM'nin Glantz/Finlandiya davasında geliştirdiği kriterler gerek kabahatler arası gerekse vergi suçları ile kabahatler arasında uygulanması gereken içtima hükümleri açısından yol gösterici olacaktır. Ayrıca, mahkemeler arası etkileşim sorunu ile ilgili olarak da yine -her ne kadar somut olay nezdinde ihlal kararı vermese de- AİHM'nin A ve B/Norveç davasında aynı fiilden iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin çerçevesini çizirken ortaya koyduğu ölçütler dikkate alınmalıdır.

Sahte belge düzenleme fiilinin önlenmesi açısından yapılması gereken bazı durumlar vardır. Sahte belge düzenleme fiili ile sahte belge kullanma fiili arasında bir arz-talep ilişkisi mevcut olduğundan, niteliği itibariyle daha ağır olan sahte belge düzenleme suçunun ceza miktarının attırılması, önemli ve etkili bir caydırıcılık unsuru olacağından, düzenleme fiilinin azalması buna bağlı olarak kullanma fiilinin de azalmasına etkili olacaktır.

Bunun yanı sıra, organizasyon dahilinde işlenen suçların, bireysel olarak işlenen suçlara göre daha nitelikli olması, tespitinin zorlaşması ve daha yüksek tutarlı vergilerin kaçırılmasına neden olduğundan, organizasyon dahilinde işlenen suçlar bakımından ceza miktarının arttırılması veya bu konuda ayrı bir düzenleme yapılması caydırıcılığı arttıracaktır.

Yine, mükellefin hangi bankadan muvazaalı işlemleri yürüttüğü bilinmediği için vergi inceleme elemanınca ülke çapındaki tüm bankalara yazı yazılmakta, buda sürecin uzamasına neden olmaktadır. Mükellefin banka verilerinin inceleme elemanına incelemeye konu işlemle sınırlı olarak açılması söz konusu gereksiz yazışmaların ve zaman kaybının önlenmesini sağlayacak ve sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükelleflerin tespitinin de hızlanmasını sağlayacaktır.

Öte yandan, hazırlanacak bir otomasyon sistemi ile vergi incelemeye yetkili olanların, kendisine verilen iş emriyle sınırlı olmak üzere, mükellefin iş ve işlemleri yönünden devletin tüm kurumlarındaki verilere erişebilmesi söz konusu kırtasiyeciliğin azalmasını sağlayacaktır. Bu bağı olarak kurumlar arası hızlı etkileşim sonucunda sahte fatura düzenleyen ve kullanan kişilerin bu fiillerinin tespiti hızlanacak ve vergi kaybının önüne geçilecektir.

Bunun yanı sıra, söz konusu fiilleri işleyen kişiler hakkında yapılan işlemler ile ilgili yargıdan kaynaklanan sebeplerle de idare aleyhine kararlar çıkabilmektedir. Bu sorunların başında hakimlerin iş yükünün fazla olması, iş yükünden kaynaklı olarak dosyaların yeterince incelenememesi, verginin teknik bir alan olması nedeniyle bu konuda uzmanlaşmanın sağlanamamış olması, yüksek mahkemenin belli konularda içtihat yaratmasının gecikmesi gelmektedir.

Uyuşmazlıklar mahkemelere taşındıktan sonra, söz konusu dosyalara bakan hâkimlerin vergi ile ilgili konularda iyi bir donanıma sahip olması elzemdir. Bunun yanı sıra, bakılan dosyada davaya dair her işlemin detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. Hakimlerce suça ilişkin tespitler bütün yönleriyle değerlendirmelidir. Vergi davalarına bakan hâkimlerin gerek hukuk bilgisi gerekse işletme ve muhasebe bilgilerinin de bulunması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Ak, E. (2021). *Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesine ilişkin bir inceleme*. Doktora Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Afyon.
- Akçaoğlu, E. (2012). ABD Vergi hukukunda özün şekle üstünlüğü ilkesi. *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 169-186.
- Akdoğan A. (2017). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüner, M. S., ve Sekdur M. (2004). *Vergi hukukunda naylon fatura*. Ankara: Tekaç Eylül Yayınları.
- Akkaya, M. (2000). Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinin etkileşimi üzerine bir inceleme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1), 86-96.
- Artuk M. E., Gökçen A. ve Yenidünya A. C. (2015). *Ceza hukuku: Özel hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bahçeci, B. (2018). İham içtihadında vergi cezalarında 'Ne Bis In Idem', *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 67(2), 253-278.
- Bahçeci, B. (2018). *İham'ın vergi cezalarında Ne Bis İn İdem içtihadı ile Türk hukukunun uyum sorunu*, Web: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1772>
- Bayar, İ. N. (2013). *Vergi kaçakçılığı*. Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Candan T. (2019). *Bir anayasa mahkemesi kararı, vergi cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı*, Web: <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/>
- Candan T. (2021). *Kabahatler kanununun genel hükümlerinin vergisel kabahatler hakkında uygulanabilirliği*, Web: <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/>
- Candan, T. (1995). *Vergi suç ve cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğanay, İ. (1990). *Türk Ticaret Kanunu şerhi*. Ankara: Feryal Matbaası.
- Donay, S. (2008). *Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları*. Ankara: Beta.

- Ela, H. (2010). *Vergi ve ceza hukukunda sahte ve muhteviyati itibariyle yanılıcı belge*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Eroğlu, O., ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 233-250.
- Geçer, A. E. (2016). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348.
- Web: <https://sozluk.gov.tr/>
- Web: <https://www.mevzuat.gov.tr/>
- Huysal, B. (2020). Non bis in idem ilkesinin vergi ceza hukukunda uygulanması, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(187-188), 423-450.
- Ilıca, Z. (2016). *Sahte fatura ve muhteviyati itibariyle yanılıcı belge*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ilıca, Z. ve Ilıca, Ö. (2016). *Vergi hukukunda sahte fatura ve muhteviyati itibariyle yanılıcı belge*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- İnneci, M. B. (2019). *Türk vergi hukukunda sahte ve muhteviyati itibariyle yanılıcı belge*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi ceza hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları*. İstanbul: Ethemler Yayıncılık.
- Kılıç, A. (2014). Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 5(18), 299-348.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2010). *Kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., ve Dönmez, R. (2008). *Vergi hukuku*. Ankara: Yaklaşım.
- Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2017). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin.
- Köstü, O. M. (2011). *Danıştay içtihatları ışığında sahte fatura ve tespiti*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kumkale, R. (2008). Vergi Usul Kanunu'nda fatura. *Terazi Hukuk Dergisi*, 21(3), 265-267.
- Kurşun, M. F. (2019). *Vergi Ceza Hukuku Yönüyle Sahte Fatura*. Yüksek Lisans Tezi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.

- Öncel, M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özen, M. (2010). Non bis in idem (aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz) ilkesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 389-417.
- Özen, M. (2018). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özgenç, İ. (2013). *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Polat, İ. (2004). *Vergi hukukunda sahte ve muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Sarıcaoğlu, E. (2017). *Türk vergi hukukunda vergi suç ve kabahatleri bakımından yorum ve ispat*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Somuncu A. (2014). *Türk vergi sisteminde belge düzeni*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Taştan, M. (2014). Vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu (VUK. 359/a-2 nci madde) *Adalet Dergisi*, 48, 233.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi ceza hukuku vergi kabahatleri ve suçları*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Töngür, A. R. Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları ışığında “Ne Bis İn İdem” prensibi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(3), 341-354.
- Tosun, A. (2018). Türk vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-104.
- Türkal, H. M., Ekici, S., ve İnan, M. (2010). Vergi suç ve kabahati kavramı, 4369 sayılı yasa öncesinden günümüze yürürlükteki vergi suçları-kabahatleri ve cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 45-83.
- Ünver, Y., ve Hakeri, H. (2010). *Ceza muhakemesi hukuku*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 656.
- UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi)
- Yaltı, B. (2015). İHAM'ın glantz kararının ardından: Kaçakçılıkta para cezası ve hapis cezası uygulamasının non bis in idem ilkesine aykırılığı üzerine, *Vergi Sorunları Dergisi*, 38(317), 85-92.
- Yüce, M. (2018). *Vergi kaçakçılığı suçu ve yargılama usulü*. Ankara: Adalet.



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Ahmet TUTAR

Doğum Tarihi :

Yabancı Dil : İngilizce

Eğitim Durumu

Lisans : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Çalıştığı Kurumlar ve Yıllar : Danıştay Başkanlığı (2016-2019)

: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi (2019-halen)