

SAHTE BELGEDEKİ ŞEKİL ŞARTINA AYKIRILIĞIN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA ETKİSİ*

THE EFFECT OF SEPARATION ON THE FORM REQUIREMENT IN THE FAKE DOCUMENT ON TAX EVASION CRIME

Glden ŐİŐMAN**

zet: Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suları düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suç olup kanunda ifade edilen fiillerden herhangi birinin işlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna neden olan fiillerden biri de sahte belge düzenleme ve kullanma fiilidir. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçlarında Şekil denetiminin suçun maddi unsuru olup olmadığı önem ifade etmektedir. Çalışmanın konusu kaçakçılık suçunun tüm fiilleri olmayıp sadece sahte belge düzenleme ve kullanma fiilidir. ÇalıŐmada sahte olarak düzenlenen belgedeki Şekil Şartının eksikliğinin suç üzerindeki etkisi ve aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı değerlendirilecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hükmünün Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine etkisi üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Vergi, Sahte belge, Aldatma Kabiliyeti, Şekil Şartı

Abstract: Smuggling crimes are regulated in article 359 of the Tax Procedure Law. Smuggling is an optional act crime and it is sufficient to commit any of the acts stated in the law. One of the acts leading to the smuggling crime regulated in article 359 of the Tax Procedure Law is the act of editing and using false documents. In smuggling crimes committed by using fake documents or using them, it is important whether form control is the material element of the crime. The subject of the study is not all acts of smuggling crimes, but only the act of editing and using fake documents. In the study, the effect of the lack of the requirement of the form in the fake document and the ability to deceive will be evaluated. In addition, the effect of the provision in paragraph 3 of article 227 of the Tax Procedure Law on article 359 of the Tax Procedure Law will be emphasized.

Keywords: Smuggling Crimes, Tax, Fake document, Deception Capability, Formality

* Bu yazı, araştırma ve yayın etiğine uygundur.

** Do. Dr., Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, gulden_av@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-6467-6048, Makalenin Gnderim Tarihi:11.06.2020, Kabul Tarihi: 13.06.2020

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlığı altındaki 359. maddesinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" düzenlenmiştir. İlgili madde, kaçakçılık suçunu, verilecek olan cezanın miktarına göre üç bent halinde düzenlemiştir.

Birinci bentte on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmedilecek olan fiiller düzenlenmiş olup bunlar karşımıza: defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek; Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak olarak çıkar.

İkinci bentte üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller sayılmış olup bunlar: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok edip yerine başka yapraklar koymak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

Üçüncü bendde ise, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller düzenlenmiş olup bunlar: Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmaktır.

Ceza hukukunda bir fiilin suç olabilmesi için kanunda açıkça tanımlanması gerekli olmalıdır. Başka bir ifade suçun oluşumu suça ilişkin kanunda açık bir şekilde belirtilen kanunî tipin varlığına bağlıdır.² Kaçakçılık suçunun maddî unsurları Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tek tek sayılmıştır. Dolayısıyla bir fiilin kaçakçılık suçuna neden olabilmesi için 359. maddede yer alan fiillerden birinin olması; başka bir ifade ile kanuni tipe uygun olması gerekir. Kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suç olup kanunda ifade edilen fiillerden herhangi birinin işlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Ancak çalışmanın

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RGS:10703 – 10705, RGT:10.01.1961.

² Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2019, s. 300.

konusu kaçakçılık suçunun tüm fiilleri olmayıp sadece sahte belge düzenleme ve kullanma fiilidir. Çalışmada sahte olarak düzenlenen belgedeki Şekil Şartının eksikliğinin suç üzerindeki etkisi ve aldatma kabiliyetinin aranıp aranmayacağı Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 08.11.2018 tarih ve E:2018/427, K:2018/517 sayılı kararı temel alınarak değerlendirilecektir. Ayrıca ilgili karar çerçevesinde Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hükmün Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesine etkisi üzerinde durulacaktır.

I. SAHTE BELGE KAVRAMININ TANIMLANMASI

Belge kavramı doktrinde “hukukî olarak sonuç doğuran ve onu düzenleyen kişinin delil olarak kullanabileceği belirli bir beyanını içeren yazı parçası;³ belirli bir kişi tarafından yazıldığı anlaşılan, irade açıklaması;⁴ delil niteliğini haiz ve bir kimliği bulunan, hukukî sonuç doğurmaya elverişli, taşınır yazı;⁵ belirli bir kimse tarafından düzenlenen, hukukî bir iddiayı ispata ya da çürütmeye elverişli irade, aıklama veya beyanlarını içeren hak doğurucu, kaldırııcı ve kanıt aracı olan yazı;⁶ “içerdiği irade beyanları hukukn değer taşıyan, düzenleyeni belli her türlü yazı⁷ olarak tanımlanmaktadır.

Türk Dil Kurumu sahte terimini aslına benzer Şekilde düzenlenen gerçek olmayan olarak tanımlamıştır.⁸ Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin b bendinde ise, “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir*” tanımına yer verilmiştir. Örneğin herhangi bir satış işlemi olmadığı halde varmış gibi fatura kesilmesi halinde sahte belge düzenlenmiş olur.⁹

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki tanımlama içerik/fikri sahteciliği ifade etmektedir. İçerik sahteciliğinde belge, düzenleme yetkisine sahip olan kişi tarafından düzenlenmiş olup belgenin içeriği doğru değildir.¹⁰ Belge dış görünüş itibariyle sahte değildir.

³ Durmuş Tezcan /Mustafa Ruhan Erdem /R. Murat nok, Teorik ve Pratik Ceza zel Hukuku, Ankara: 2020, s. 1037.

⁴ Doğan Soyaslan, Ceza Hukuku zel Hükümler, Ankara: 2016, s. 496.

⁵ İsmail Malkoç, Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar, Ankara 1990, s. 19-23.

⁶ Yüksektepe Mert Asker, Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara: 2018, s. 24

⁷ Ahmet Gökçen, Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara: 2018, s. 47.

⁸ Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 7.05.2020)

⁹ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, Ankara:2020, s. 303.

¹⁰ Mustafa zen, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara: 2018, s. 59.

İlgili tanıma göre bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi karşımıza belgenin aslının sahte olarak düzenlenmesi olarak çıkabileceği gibi suretin sahte olarak düzenlenmesi ya da aslında hukuken hiç var olmayan bir belgenin düzenlenmesi şeklinde de çıkabilir.¹¹ Bu bağlamda sahte belgede karşımıza üç ilişki çıkar:

- Gerçek hukuki ve iktisadi ilişkiyi içermeyen dolayısıyla karşı tarafı bulunmayan,
- Gerçekte olmayan fakat karşı tarafı bulunan bir ilişki,
- Gerçekte olan ve ancak taraflarının başka mükelleflerce belgelen-
dirilmiş olduğu ilişki.¹²

Suçun tekemmülü açısından asıl ya da suretinde yapılan sahtecilik arasında bir fark mevcut olmadığı gibi sahteciliğin kısmen veya tamamen yapılması da mümkündür.¹³ Tamamen sahtecilik, gerçekte hiç var olmayan vergilendirme sonucu doğuran bir ilişkinin belgeye yansıtılması; kısmen sahtecilik ise, belgenin bir kısmı gerçeği ifade ederken aynı belgede gerçeğe aykırı olan bilgilerin de yer almasıdır.¹⁴ Örneğin, gerçek mal satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan mal satışının da yer alması gibi.¹⁵

Sahte belge kavramının tanımlandığı bir başka düzenleme 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'dir. Tebliğ, hukukî geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeleri "sahte belgeler" olarak tanımlamıştır. İlgili Tebliğ göre,

- Vergilendirme sonucu doğuran mal hareketi veya hizmet olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeler,
- Yetkili olmayan kişi ya da kişilerce düzenlenen belgeler,
- Gerçek mükellef dışında başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi zorunlu olan belgelerdeki

¹¹ Karakoç, s. 317.

¹² Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Bursa:2020, s. 454.

¹³ Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara:2010, s. 166

¹⁴ YCGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366,

<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285> ET: 01.05.2020

¹⁵ YCGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366,

<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285> ET: 01.05.2020

sahteciliğin amacı, *düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak*; vergiyi doğuran olayı gizleyerek az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek; sahte belgeyi kullanan için ise, matrah-tan indirebileceği giderleri artırarak matrahı düŐürmek, bu yolla da az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indirimden yararlanmak olup bu *Şekilde*, sahte belgeyi-sahteci-liği amaç değil, araç olarak kullanmaktır.¹⁶Vergi kaçakçılığı suçların-da sahte belgenin kullanılmasında ise, sahte belgeden vergilendirme sonucu doğuracak bir iŐlem için yararlanmaya çalıŐılması söz konusu olup vergi kaçakçılığı açısından bu durum karşımıza genelde daha az vergi ödeme ya da hiç ödememe amacı olarak yansır.¹⁷

Hazine ve Maliye Bakanlığı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde¹⁸ bu konuda bir düzenleme yapılmıŐ ve yargı kararlarını da dikkate ala-rak bir belgenin sahte olduğuna hükmedilebilmesi için gerekli olan objektif kriterler somut olarak belirlenmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre; Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Katma Değer Vergi-si Uygulama Genel Tebliği'nin 3.1. bölümünde belirtildiği üzere "*Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır*".

Buna göre;

"a- Mükellefin vergilendirmeye esas gerçek bir faaliyetinin bulu-nup bulunmadığını yoklama suretiyle denetlenmesi (ilgili dönem ma-halle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

b- Karşıt inceleme yaparak belgeye konu mal hareketinin gerçek-te var olup olmadığının kanıtlarla belirlenmesi. Bu kanıtlar fiili veya kaydı envanter, randıman incelemesi gibi őekillerde karşımıza çıka-caktır.

c- Mükellefin ticarî iliŐi içinde olduğu firmalar yoluyla ticarî iliŐ-kinin gerçek olup olamadığını belirlenmesi

¹⁶ YCGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285> ET: 01.05.2020

¹⁷ YCGK, E: 2018/427, K :2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İçtihat Programı

¹⁸ 28 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, RGS:28983, RGT: 26.04.2014.

ç-Mükellefin kurumsal analizi

d-Muhasebecisine yönelik tespitler,

e- Mükellefle ticarî ilişkide bulunan diğer mükelleflere ilişkin bilgiler,

f- Sahte belge ticareti yoluyla komisyon elde edip etmediği,

g- Mükellefin vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmediği rapora bağlanmalı ve tespit edilmelidir.

Sahte belge başlığı altında üzerinde durulması gereken bir diğer konu hangi belgelerin kaçakçılık suçunun hukukî konusu olacağıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun hukukî konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler olarak belirlenmiştir.¹⁹ Dolayısıyla kaçakçılık suçuna konu olacak belgeleri belirlerken vergi kanunlarını esas almak gerekecektir. Sahte belge düzenleme fiilinin Vergi Usul Kanunu bağlamında kaçakçılık suçuna neden olabilmesi için vergi kanunları gereğince tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl ya da suretlerini sahte olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kaçakçılık suçu değil Türk Ceza Kanunu²⁰ bağlamında belgede sahtecilik suçu karşımıza çıkacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan bir belge vergilendirme sonucu elde etmek amacıyla düzenlendikten sonra kullanılmış ise, bu durumda da kaçakçılık suçundan bahsetmek mümkün olacaktır.²¹

¹⁹ Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Yasemin Cangüloğlu, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", *Fasikül Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 100, Mart 2018, s.341-372, Jurix; Serkan Açar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 58, Yıl 2005, s. 280.

²⁰ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RGT: 12.10.2004, RGS:25611.

²¹ "Örneğin, ilgili kiracı olmadığı halde daha fazla gider göstererek az vergi ödemek ve bu yolla kendisine çıkar sağlamak için sözde kiraya verenin imzasını taklit etmek suretiyle yapılan kira sözleşmesini vergi dairesine ibraz ederse bu belge vergi hukuku açısından sahte belge kabul edilecektir. Sahte olarak düzenlenen kira sözleşmesinin vergiye ilişkin bir işlemde kullanılmaması veya vergi dışı bir işlemde kullanılması halinde suç kaçakçılık değil, özel evrakta sahtecilik şeklinde değerlendirilmesi gerekir", Şenyüz, s. 454.

"...sahte kira kontratı düzenleme fiilini yerine getiren şahsın vergi mükellefi olması nedeniyle "Sahte kira kontratı tanzim etmek suretiyle stopaj gelir vergisi-

II. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLİNİN İŐFAL KABİLİYETİ AÇISINDAN DEŐERLENDİRİLMESİ

A. Genel AŐıklama

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin iŐfal kabiliyetini iki aŐıdan ele alınmasında yarar vardır. Bunlardan birincisi, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suÇları kapsamında; ikincisi ise, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen KaŐakŐılık suÇu aÇısından ele alınmasıdır.

B. Sahtecilik SuÇları Bakımından

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilik suÇları, resmî ve özel belge ayırımına dayandırılmaktadır. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 204-206. maddeleri ile 210. maddesinin 1'inci fıkrası resmî belgeleri; 207, 208. maddeleri özel belgeleri suÇ saymaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan düzenlemede, resmî belgelerin ispat gücünün yüksek olması ve ilgili belgelerin kamu idaresinin iŐleyiŐ düzenini ihll edilmesinden dolayı, fiil daha yüksek bir ceza ile karŐılanmıŐtır. Türk Ceza Kanunu'nda resmî belge kavramının tanımına yer verilme-miŐ; dolayısıyla da kavramın tanımı doktrin ve iŐtihadada bırakılmıŐtır.

Bunun yanı sıra Türk Ceza Kanunu'nun 210. maddesi gereği resmî belge olması iÇin gerekli Şartları taŐımasa bile bazı belgeler resmî belge olarak kabul edilmektedir. İlgili maddeye göre özel belgede sahtecilik suÇunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, em-tiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmî belgede sahtecilik suÇuna ilişkin hükümler uygulanır. KaŐakŐılık suÇunda korunan hukukî yarar deŐerlendirildiĐinde Ver-

nin eksik tahakkuk etmesine neden olan mükellefin bu eyleminin aynı Kanun'un 359. maddesinde hüküm altına alınan kaŐakŐılık suÇunu oluŐturduĐu ve aynı Kanun'un 367. maddesi gereğince defterdarlığınız mütalaasıyla yetkili cumhuriyet savcılığına suÇ duyurulması gerektiği" yönündeki defterdarlığınız görüŐü Bakanlığımızca da uygun bulunmuŐtur. Ancak, sahte kira kontratı düzenleme veya kullanma fiilini yerine getiren Şahsın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tüccar vasfı taşınamaması halinde ise, bu Őahıslar adına Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 367. maddeleri gereğince kaŐakŐılık suÇu raporu düzenlenmesine ve ilgili cumhuriyet savcılığına suÇ duyurusunda bulunulmasına imkn bulunmamaktadır". Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, S: B.07.0.GEL.0.30/3032-359-96/30024, T: 28.06.2004, <https://www.gib.gov.tr/node/90234>

gi Usul Kanunu gereği düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin de bu kapsamda değerlendirilmesi vergi kaybının önüne geçme konusunda olumlu sonuçlar doğuracaktır. Mevzuat gereği resmî belge için usul ve şekil şartları öngörülmüşse şekle uygun olarak düzenlenmesi gerekmekte olup aksi takdirde, belgenin resmî belge sayılmayacaktır ve bu durumda özel belgede sahtecilik suçunun işlendiği kabul edilmektedir.²²

Özel belgeler daha çok kişiler arasındaki ilişkilerle ilgili ve etkileri sınırlı, kanıt gücü ve hukuken sonuç doğurma yeteneği bulunan belgelerdir.²³ Resmî belgede sahtecilik suçu bakımından sahtecilik fiili yeterli iken, özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için belgenin kullanılması da gerekmektedir. Özel belgeler, resmî makamlar tarafından düzenlenmemiş olmakla beraber kanıt niteliği taşımaları ve hukukî sonuç doğurmaları nedeniyle hukukî işlemlerde güven duyulması gereken ve bu nedenle korumaya değer belgelerdir.²⁴

Türk Ceza Kanunu'nda sahtecilik suçunun oluşabilmesi için belgenin iğfal kabiliyetinin olması gerekir. Gerekçede sahteciliğin kişiyi yanıltabilecek nitelikte olması dolayısıyla beş duyu organı ile anlaşılabilir olmaması gerektiği hususu vurgulanmıştır. Konuya ilişkin bir Yargıtay kararına göre "...Aldatıcılık özelliği suçun temel unsuru olup özel bir incelemeye tabi tutulmadıkça anlaşılamayan belge sahte belge olarak kabul edilmelidir. Sahteciliğin kişileri aldatacak nitelikte olup olmadığı şüpheye yer verilmeyecek şekilde saptanmalıdır".²⁵ Dolayısıyla iğfal kabiliyeti belgedeki sahteciliğin ilk bakışta anlaşılabilmesi olup Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suçunda aldatma yeteneğinin olup olmadığı hâkim tarafından takdir edilir.²⁶ Sahtecilik beş duyuyla ilk bakışta yapılabilecek incelemeye anlaşılabilen bir nitelikteyse, söz konusu belgenin "iğfal kabiliyeti" yoktur.²⁷ İğfal kabiliyeti kavramı resmî belgede sah-

²² YCGK, E: 2015/412, K :2015/286, T:29.09.2015, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=78852&T: 01.05.2020>

²³ H. Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 2010/1, s. 209.

²⁴ Gökcan, s. 209.

²⁵ YCGK. E:2016/829, K: 2019/54, T: 17.9.2019, Tezcan/Erdem/Önok, s. 1050

²⁶ M. Yasin Aslan, "Türk Ceza Kanunu'ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları", 2015/2, *Ankara Barosu Dergisi*, s. 162; Remzi Gündüz/Veysel Gültaş, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara:2013, s. 56-57.

²⁷ Ersan Şen, "Resmî Belgede Sahtecilik Suçunda İğfal Kabiliyeti", <https://www.>

tecilik suçunu düzenleyen kanun metninde yer almamakla beraber, sahtecilik suçunun oluşması için gerekli bir unsur olup iğfal kabiliyeti olmayan belgede, sahtecilik suçunun maddi unsurunun oluŐtuęundan bahsedilemez.²⁸ Aldatıcılık sahteciliğin özünde olup, sahteciliğin aldatmaya uygun ve elveriŐli olması suçun oluşması bakımından zorunludur dolayısıyla da özel bir incelemeye tabi tutulmadıkęa geręek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmelidir.²⁹

C. Kaęakęılık Suçu Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler Türk Ceza Kanunu kapsamında özel belge olarak değerlendirilir. Bununla beraber Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu birebir uyumlu değildir ve suçun oluşumu konusunda farklı düzenlemelere yer vermiŐtir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun tekemmülü için belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp suçun oluşumu için belgenin kullanılmış olması zorunlu iken Vergi Usul Kanunu'nda belgenin düzenlenmesi suçun tekemmülü için yeterlidir. Ayrıca kullanılmış olması gerekli değildir. Vergi Usul Kanunu hem sahte belge düzenlemeyi hem de ayrıca sahte belgeyi kullanmayı ayrı ayrı kaęakęılık fiilleri olarak deęerlendirmiŐtir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaęakęılık suçuna neden olan sahte belge düzenleme fiilinde iğfal kabiliyeti ve belgede yer alan usul eksikliklerinin suçun oluşumu üzerine etkisi üzerinde ayrıca durmak gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suçlarında kamunun belgeye olan güvenini korumak amağlanmış olup bu nedenle de belgenin iğfal kabiliyetinin olup olmaması önem ifade etmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda sahtecilik olgusu doğrudan amaç değil karşımıza araç olarak çıkmakta ve bu aracın nasıl kullanıldığı hangi sonuca yöneldiği önem ifade etmektedir.³⁰

hukukihaber.net/resmi-belgede-sahtecilik-sucunda-igfal-kabiliyeti-makale, 5884. html ET:10.03.2020

²⁸ Şen, "Resmî Belgede Sahtecilik Suçunda İğfal Kabiliyeti", <https://www.hukukihaber.net/resmi-belgede-sahtecilik-sucunda-igfal-kabiliyeti-makale>, 5884. html ET:10.03.2020

²⁹ YCGK, E: 2016/38, K: 2018/241, T:22.5.2018; YCGK, E: 2017/11-22, K: 2017/287, T:23.5.2017, Handan YokuŐ Sevük, "zel Belgede Sahtecilik Suçu", DHFD, Cilt: 24, Sayı: 41, Yıl: 2019, s. 238.

³⁰ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İçtihat Programı

Bu nedenle de Vergi Usul Kanunu'nda suçun oluşumu için iğfal kabiliyeti şartı aranmamalıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukukî yarar da devletin vergilendirme hak ve yetkisidir.³¹ Kişi vergisel sonuç doğuracak bir amaçla sahte belge düzenlemekte ya da bu belgeyi kullanmaktadır ki, beyannameye fatura ve benzeri belgelerin eklenmesi zorunluluğunun olmadığını da göz önünde bulundurursak ise, suçun oluşumu için iğfal kabiliyeti aranması kaçakçılık suçu açısından gerekli değildir. Bu suçta amaç hazinenin vergi kaybına uğramasının önüne geçmektir. Bu nedenle de iğfal kabiliyeti suçun unsuru olmamalıdır. Türk Ceza Kanunu'ndaki sahtecilik suçlarında kamu güveninin korunabilmesi³² için doğrudan belgenin şeklinin korunması amaçlandı-ğı için Türk Ceza Kanunu'nda belgenin şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi bunun yanı sıra aldatma kabiliyeti suçun unsuru olarak kabul edilmiştir. Belgeye yargılama sürecinde ulaşmak mümkün olmamış ise, yani hâkim tarafından aldatma kabiliyetinin varlığı belirlenememiş ise, bu durumda da şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereğince sanığın beraatına karar verilecektir.³³ Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararında da ifade edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde amaç Türk Ceza Kanunu'nda olduğu gibi belgede şekil denetimi yapmak değildir. Çünkü suçun konusu belgenin şeklinden ziyade içeriği olarak karşımıza çıkmaktadır. Belgede bahsedilen olayın vergisel sonuçları açısından gerçeği yansıtıp yansıtmadığı yani belgenin içeriğinin vergilendirmeye esas alınabilecek doğru bir bilgi olup olmadığı önem ifade eder. Bu nedenle de iğfal kabiliyetinin varlığı suçun oluşumu açısından gerekli değildir.³⁴ Ancak öğretide ceza

³¹ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İçtihat Programı

³² Veli Özer Özbek/Koray Doğan/Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara: 2019, s.855; Pınar Memiş Kartal, "Türk Ceza Kanunu'nda Resmî Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek Suçu: TCK. M. 205", *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, Sayı 68 (3) 2019, s. 554.

³³ "...mahkemece söz konusu belgenin objektif olarak aldatma niteliği bulunup bulunmadığının, özellikleri duruşma tutanağına yazılıp, gerekçede aldatıcılık niteliği irdelenip ne şekilde aldatıcılık niteliğini haiz olduğunun tespitinin mümkün olmaması halinde, şüpheden sanık yararlanır ilkesi uyarınca, somut olayda; suça konu sahte olan belge aslının ele geçmediği, katılanın sunmuş olduğu suret belge niteliğinde olduğu gözetilmeden, unsurları oluşmayan suçtan sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi..." Yargıtay 11.CD., T:19.03.2018, E: 2017/2188, K:2018/2322, Gökmen, Mustafa Kemal, "Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi Unsur", *Ankara Barosu Dergisi*, 2019/1, s. 465

³⁴ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İçtihat Programı

sisteminin bütünlüğünü korumak amacıyla VUK md 359'da yer almasa bile aldatma kabiliyeti ve Şekil Şartları gibi sahtecilik suçlarında aranan unsurların vergi kaçakçılığı açısından da aranması gerektiğ savunulmaktadır.³⁵ Yargıtay kararlarının çoğunluğ da bu yöndedir.

III. BELGEDE ŞEKİL ŞARTININ VARLIĞININ SUÇUN MADDİ UNSURU OLUP OLMAMASI VE ŞEKİL EKSİKLİĞİNİN İSPAT GÜCÜNE ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde, vergi mükelleflerinin kanuna göre tutulan defterlerinde yer alan bilgilerin aynı zamanda üçüncü kiŐilerle olan münasebet ve iŐlemlerinin mutlaka belgeye bağlanması ve belge yoluyla ispatlanması zorunlu tutulmuŐtur.³⁶ Aynı zamanda ilgili kayıtların her bir belge için de kanunda Şekil Şartı ngrmŐtr.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinde suçun oluŐup oluŐmadığının belirlenmesi noktasında sahte olarak dzenlendiğ iddia edilen belgelerin Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrası gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 230 ve devamı maddelerde belirtilen Şekil Şartlarını taşıyıp taşınamaması suçun oluşumu açısından yargı organları tarafından denetlenmesi gereken bir husus mudur?

Yargıtay kararlarını da dikkate alarak Şekil Őartlarının Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme nedeni ile Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde düzenlenen sahtecilik suçunun unsuru olup olmadığı yani vergi kanunları gereğince düzenlenmesi zorunlu olan belgelere ilişkin Şekil Şartının suçun maddî konusu ve unsuru olup olmadığı hususu üzerinde durmak ve bu soruya cevap aramak gerekir. Çünkü 359. maddeye baktığımızda sahte belgenin tanımını yapmıŐ; ancak, başka herhangi bir unsura yer vermemiŐtir. Konuya ilişkin yargı kararlarında sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin gerçekleŐmesi için ayrıca ilgili belgelerin kanunda

³⁵ Selim Kaneti/Esra Ekmekçi/Gülsen Güneş/Mahmut KaŐıkı, Vergi Hukuku, İstanbul:2019, s. 376.

³⁶ "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve nc ŐahıŐlarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir".

öngörülen şekil şartına uygun olarak düzenlenmesi şartı aranmıştır.³⁷ Yargıtay kararlarında 227. maddenin 3. fıkrasında Vergi Usul Kanunu gereği kullanılan bunun yanı sıra Hazine ve Maliye (ve Gümrük) Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgelerin vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verilmiş bu nedenle de yargı kararlarında belgelerin kanunda öngörülen zorunlu unsurları taşıyamamaları halinde suç oluşmayacağı yönünde hüküm tesis edilmiştir. Yargıtay'ın konuya ilişkin tüm kararlarında sahte olduğu iddia edilen belgenin kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıp taşımadığının tespitinin öncelikle yapıldığını görmekteyiz **Yargıtay aşamasında kararların çoğunluğu dosya içerisinde herhangi bir fatura aslı ya da suretine rastlanılmaması ve fatura bilgilerinin de yer almaması, sahte fatura düzenleme veya kullanma suçunun oluşabilmesi için suça konu edilen belgelerin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri içermemesi nedeniyle bozulmaktadır.**

³⁷ "...Sahte fatura düzenleme suçu yönünden; 213 sayılı VUK'un 227/3 ve 230. maddelerinde öngörüldüğü üzere, sahte fatura düzenleme suçunun oluşabilmesi için düzenlenen belgelerin 213 Sayılı VUK'un 230. maddesinde sayılan zorunlu unsurları taşıması gerektiği, aksi takdirde ilgili Kanun'un 227/3. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılacağı cihetle, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi bakımından; suça konu fatura asılları ya da onaylı suretlerinin duruşmaya getirilip incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesinden sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini yerine, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması..." Yargıtay, 11. CD, E: 2016/2704, K: 2018/2334, T: 19.3.2018; "...Sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne dair; sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, 2010 yılına ait fatura ayrıntılarının Vergi Dairesi'nden sorularak kanaat oluşturacak sayıda fatura aslı ya da onaylı suretinin istenerek dosya arasında bulundurulması gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi..." Yargıtay, 11. CD, E: 2016/4460, K: 2017/4129, T: 1.6.2017; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3072, K: 2018/3331, T: 10.4.2018; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3830, K: 2018/4098, T: 3.5.2018; Yargıtay, 11. CD, E: 2016/3188, K: 2018/2863, T: 2.4.2018; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3224, K: 2018/2757, T: 28.3.2018; Yargıtay, 11. CD, E: 2016/4048, K: 2017/259T: 16.1.2017, Kazancı İçtihat Programı ET:10.05.2020

Yargıtay Ceza Kurulu'nun 2018 tarihli kararı³⁸ dıŐındaki hemen hemen tüm Yargıtay kararlarında sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilinin kaŐakŐılık suÇuna neden olabilmesi iÇin kanunda ngrlen Şekil Şartına uygun olarak düzenlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Dolayısıyla da mükellef sahte belgeyi defterine kaydetmiŐ ve beyannamesini bu belgelere dayandırmıŐ olsa bile eğer belgede Şekil eksikliği söz konusu ise, suÇun oluŐmadıĐına karar vermiŐ ve Şekil Şartını suÇun maddi unsuru olarak kabul etmiŐtir. GerekÇe olarak da Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrası esas alınmıŐtır. İlgili düzenlemeye göre Vergi Usul Kanunu gereğince ve kanunda Hazine ve Maliye (ve Gümrük) Bakanlığına verilen yetki esas alınarak kullanma zorunluluğu getirilen belgeler *eğer kanunda ngrlen Şekil Şartlarını taŐımaz ise*, hiÇ düzenlenmemiş sayılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenleme söz konusu belgelerin fiilen yok sayılacağına ilişkin bir düzenleme değildir.³⁹ Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi zorunlu olan belgelere ilişkin Şekil Şartları benimsenmiŐtir. Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde faturanın Şekil Şartları; 233. maddesinde perakende satıŐ vesikalarına dair Şekil Şartı; 234. maddesinde gider pusulası ile ilgili Şekil Şartları; 235. maddesinde müstahsil makbuzu Şekil Şartları; 236-237. maddelerde serbest meslek makbuzları Şekil Şartları; 238. maddede ücret bordrosu Şekil Şartı; 239. maddede bordro yerine geŐen vesikalara dair Şekil Şartları yer almaktadır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ŐıkaracaĐı Tebliğlerle yapacağı düzenlemelerle getirilecek Şekil Şartlarına ilişkin yetki veren Vergi Usul Kanunu'nun mker- rer 257. maddesi uyarınca Çıkarılan Tebliğlerle belirlenen belgelerdeki Şekil Şartları da belgeler düzenlenirken esas alınacaktır. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nda kanunen düzenlenmesi zorunlu olan belgele-

³⁸ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İÇtihat Programı

³⁹ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İÇtihat Programı
Aksi görüŐ: "İlgili belgenin hangi hukuki ilişki ve durumlar nedeniyle kim tarafından düzenlenmesi gerektiği ile iŐermesi gereken zorunlu bilgiler vergini yasallığı ilkesine uygun bir biŐimde yasada yer almalıdır. Saklanması ve ibrazı VUK'da öngörülen bir belgenin VUK'da öngörülen zorunlu bilgileri taŐımaması halinde VUK md 359 bağlamında bir belge bulunmuyor olacaktır. Olmayan belge üzerinde ise suÇ işlenemez". Yavaşlar Funda Başaran, KaraÇoban Güneş TuĐŐe, Cangloğlu Yasemin, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Suretiyle İŞlenen Vergi KaŐakŐılıĐı SuÇunda Kastın Tespiti", *Fasikül Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 100, Mart 2018, s.341-372, Jurix Veri Tabanı.

rin düzenlenmemesi halinde müeyyideler öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde; usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin kurallarına uyulmaması olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde usulsüzlük cezaları düzenlenmiş; Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde ise, özel usulsüzlükler ve cezaları başlığı altında fatura ve benzeri belge verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul kurallarına uyulmaması halinde verilecek idarî para cezaları; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde de Hazine ve Maliye Bakanlığınca mükerrer 257. maddeyle verilen yetki çerçevesince çıkarılan Genel Tebliğlerdeki düzenlemelere riayet etmeyenler hakkında uygulanacak idarî para cezalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenleme kaçakçılık suçu ile ilgili bir düzenleme olmayıp doğrudan usulsüzlük kabahatleri ile ilgilidir. Eğer mükellef kanunen düzenlenmesi zorunlu olan belgeleri şekil şartına uygun olarak düzenlememiş ise, hiç düzenlememiş olarak kabul edilecek ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin müeyyide ile karşı karşıya kalacaktır. Yargıtay kararlarının hemen hemen hepsinde şekil şartı doğrudan suçun maddi unsuru olarak kabul edilmiş olmasına rağmen 2018 tarihli Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararı konuya farklı ve doğru bir bakış açısı ile yaklaşmıştır. Söz konusu kararı değerlendirdiğimizde şu sonuçlara ulaşılabilir:

- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçu ile Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen belgede sahtecilik suçunun aynı bakış açısı ile değerlendirilmesi doğru değildir. Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında mutlaka suça konu belgeler dosyaya getirilmeli ve şekil şartlarına uygun olup olmadığı suçun oluşumu açısından değerlendirilmelidir.⁴⁰ Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçunda belgenin şekil şartına uygun olarak düzenlenmesi suçun unsuru

⁴⁰ Yargıtay, 11. CD, E: 2016/2704, K: 2018/2334, T: 19.3.2018; Yargıtay, 11. CD, E: 2016/4460, K: 2017/4129, T: 1.6.2017; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3072, K: 2018/3331, T: 10.4.2018; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3830, K: 2018/4098, T: 3.5.2018; Yargıtay, 11. CD., E: 2016/3188, K:2018/2863, T: 2.4.2018; Yargıtay 11. CD, E: 2016/3224, K: 2018/2757, T: 28.3.2018; Yargıtay, 11. CD, E: 2016/4048, K: 2017/259 T: 16.1.2017, Kazancı İçtihat Programı ET:10.05.2020

olarak kabul edilmemelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde sahte belge düzenleme fiilini düzenleyen metinde; başka bir ifade ile suçun maddî unsurunun tanımında belgenin Şekil kurallarına uygun olarak düzenlenmiş olmasına dair bir ifade bulunmamasına rağmen Yargıtay kararlarında Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki belgede bulunması gereken Şekil Şartı suçun maddî unsuru haline getirilmiştir. Gerekçe olarak da Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan Şekil kullarına aykırı olarak düzenlenen belgenin hiÇ düzenlenmemiş sayılacağı hükmü esas alınmıŐtır. Ancak bu gerekçe kaçakçılık suçunun tekemmln Şekil Şartına indirgemekte ve suçu işlenemez suç haline getirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi ile 227. maddesinin 3. fıkrasının bağlantılı olup olmadığını maddenin konuluŐ amacına bakarak; başka bir ifade ile tarih yorum metodunu kullanarak belirleyebiliriz. Tarih yorum metodunu kullanırken hukuk kuralının konuluŐundaki amaç; başka bir ifade ile kanun koyucunun sübjektif iradesi önem ifade eder. Kanun koyucunun sübjektif iradesini bulmaya çalıŐırken de baŐvuracaĐımız en önemli kaynak Meclis Tutanakları ve kanunun gerekçesidir. Söz konusu maddeye ilişkin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca hazırlanan 3505 sayılı Kanun Tasarısı'nın Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasının eklenmesine dair 3. maddesinin görüŐüldüĐü sırada, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 23.11.1988 tarihli 29. BirleŐimi konunun açıklığa kavuŐması açısından önemlidir. BirleŐimde söz alan, dönemin Tunceli Milletvekili Kamer Genç'in "Bir faturada tarihin yazılmaması, numarasının yazılmaması, mükellefin adresinin yanlış veya eksik yazılması, o belgeyi hiÇ düzenlememiş anlamında anlamıyorum ben burada. Onun, alınan mal miktarının olmaması, yapılan hizmet miktarının olmaması veyahut da buna benzer, o belgenin ne kadar bir hizmet ve mal alımını gerektirdiğini açık ve Őeik kanıtlamayacak düzeyde düzenlenmiş olması halinde buradaki madde uygulanır ve buradaki maddenin uygulanması da, yalnız usulsüzlük cezasının tatbiki bakımındandır; yoksa o belgenin tev-sik edici niteliğinin ortadan kalkması anlamında değildir." Şeklindeki ve aynı birleŐimde söz alan BaŐbakan Yardımcısı İsmet Kaya Erdem'in; "Vergi kanunları bakımından, herhangi bir surette eksi-

ği olan, Vergi Usul Kanunu gereğince hiç düzenlenmemiş sayılıp, böyle bir belgeyi yapmamış olana usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek, verilecektir.”⁴¹ biçimindeki konuşması ilgili düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi ile ilişkilendirilemeyeceğini, usulsüzlük kabahati ile ilgili olduğunu işaret etmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin b fıkrasında “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların hapis cezası ile cezalandırılacağı” hükmüne yer verilmiş; son cümlesinde ise, sahte belge “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmıştır. İlgili düzenlemeyi esas aldığımızda kanun koyucunun sahte belgeyi içerik sahteciliğini işaret ederek tanımladığını görmekteyiz ki, bu durumda belgenin şekle uygun olarak düzenlenip düzenlenmemesi suçun oluşumuna etki etmeyecektir. Dolayısıyla da eğer sahte belge düzenleme ve kullanma fiili başkaca delillerle ispat edilmiş ise, belgenin dosyada bulunmaması suçun sübutuna engel olmayacaktır. Çünkü şekil şartı ve aldatma kabiliyeti korunan hukukî yarar nedeniyle suçun maddî unsuru olarak karşımıza çıkmayacaktır. Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemlerini sağlamak; dolayısıyla da vergi denetimini kolaylaştırmaktır. Aksini düşünüp şekil şartını kaçakçılık suçunun maddî unsuru olarak kabul etmek suçun işlenemez hale gelmesine neden olacak sahte belge düzenleyen kişi belgeleri dosyaya hiç sunmayarak daha az hapis cezasını gerektiren defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilini işlemiş sayılacak ya da belgelerin şekil kurallarına aykırı olarak düzenleyip sadece usulsüzlük kabahatinin muhatabı olacaktır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararında da ifade edildiği üzere vergi kaçakçılığının konusu bir belge olmadığı için sahtecilik amaç değil; vergi kaçırma suçun açısında araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Aksi bir uygulama vergi kaçakçılığı olarak düzenlenen suçun oluşumunun belgenin şekil şartına bağlanmasına neden olacak; bu durum ise, kaçakçılık suçlarında korunan hukukî değerle bağdaşmayacaktır. Belgede şekil deneti-

⁴¹ <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf>, s. 37.

mini zorunlu tutmak vergi kaŐakŐılıŐının ve mükelleflerin kanunu dolanmalarının yolunu aŐacaktır. EĞer belgeler dosyada mevcut değilse ve mükellef tarafından dosyaya sunulmaz ise, sahte belge düzenleme ve kullanma fiili nedeniyle mükellefe ceza verilmeyecek; ancak defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili nedeniyle ceza verilecektir. Bu durumda da mükellefin sahte belge düzenleme fiiline kıyasen daha az ceza alması söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu gereği vergi mükelleflerinin nc kiŐilerle yapmıŐ oldukları işlemleri belgeye dayandırma zorunluluğu söz konusudur. Ancak ilgili belgelerin kanun gereği beş yıl saklanma zorunluluğu olmakla beraber fatura ve benzeri belgeleri aslının ya da bir örneğinin beyannameye eklenmesi zorunluluğu yoktur. Bu nedenle de beyannameye eklenmesi zorunlu olmayan bir belgeyi kaŐakŐılık suÇun işlendiği diğer delillerle ispat edilmiş olmasına rağmen suÇun tekemmülü aÇısından Şekil denetimine tâbi tutmak suÇun tamamlanması noktasındaki inisiyatifi sanıklara bırakmak demektir⁴².

- Komisyonunda tartıŐılan ve bugün hala Yargıtay kararlarında işaret edilen bir diğer konu belgenin hiÇ düzenlenmemiş sayılması halinde delil olma özelliğini yitirip yitirmeyeceğidir. Belgenin Şekil Şartına aykırı olarak düzenlenmesi kaŐakŐılık suÇları aÇısından belgenin ispat vasıtası olarak kullanılmasına engel olmayacaktır. Bu konu ile ilgili Tunceli Milletvekili Kamer GenÇ'in konuşması dikkate değerdir. "HiÇ düzenlenmemiş sayılır" cümlesinden ne anlamak gerektiği; Şekil Şartları eksik olan belgenin delil değerinde olup olmadığı hususu üzerinde durmuŐtur. Konuyu Şu Şekilde ifade etmiŐtir: *"Her belgenin bir ekonomik değeri vardır. Bir mal satıyorsunuz, o mal karŐılıĐında bir belge alıyorsunuz; ama mal sattığınız aldığınız, kayıtlarınızda, imalatınızda belli. Özellikle DanıŐtay'da bu gibi olaylarla çok karŐılaŐılmıŐtır. Mesela, mükellef bir okul veya bir inŐaat yapıyor; defter ve belgeleri kayıp. Bu durumda ne yapılması lazım? HiŐbir giderin kabul edilmemesi lazım; ama ortada bir ekonomik değer var... Bir inŐaatın meydana gelmesi iÇin yapılması gereken asgari masraflar var. Bayındırlık Bakanlığının Őartnamesi var. Yargı mercileri bu gibi hallerde, iŐte böyle birtakım karineleri esas almak suretiyle, gerÇek kazancının bulunması yolunu tercih ediyorlardı. Fakat nedense, Bakanlık, "HiÇ d-*

⁴² YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T:08.11.2018, Kazancı İÇtihat Programı

zenlenmemiş sayılır” diye bir hüküm getiriyor. Yani, bir belgede eksik bir bilginin olması halinde, “bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılır” diye bir hüküm getirilmektedir. Acaba, “hiç düzenlenmemiş sayılır” ibaresiyle, bu belgenin tevsik edici niteliği yok mudur; yoksa tevsik edici niteliği var da buna özel usulsüzlük cezası uygulanır amacını mı taşımaktadır?”

Belgenin delil niteliğinde olup olması konusunu değerlendirirken Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesini esas almamız gerekir. İlgili maddede vergiyi doğuran olay ve bu olayın ya da hukukî durumun nasıl ispat edilebileceğini düzenlemiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi öncelikle vergi kanunlarının nasıl yorumlanacağı husus düzenlenmiş; B fıkrasında da ispat konusuna yer verilmiştir. İlgili maddeye göre vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muameleler yemin hariç her türlü delil ile ispat edilebilir. Bunun yanı sıra kanun koyucu doğrudan vergiyi doğuran olayla ilgili olmayan tanık ifadelerini de delil olarak kabul etmemiştir. Bu hükme göre vergiye tâbi olay ve işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddî delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir.

Maddeyi değerlendirdiğimizde Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenlemenin belgenin delil olma özelliği ile ilgili olmadığı sonucunu çıkarabiliriz. Düzenleme doğrudan vergilendirme sonucu doğuran işlemlerle ilgilidir. Örneğin, şekil eksikliği nedeniyle bir belge düzenlenmemiş sayılır ise, mükellefin birtakım teşviklerden ya da katma değer vergisi indiriminden yararlanması mümkün olmayabilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki şekil şartı düzenlenmesinin tamamen etkin vergi denetimini sağlamak amacı ile de yapıldığı söylenebilir. Bir belgede vergi kaybına neden olan bilgilerin bulunmayışı ile vergi kaybına neden olmayan bilgilerin bulunmayışı birbirinden farklı olup delil niteliğinde olup olmaması kanaatimce bu kritere göre değerlendirilmelidir. Ancak belgeye hiç ulaşılabilmesi ya da belgede delil niteliğinde olmasını sağlayacak bilgilerin olmaması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve kullanma fiili başkaca delillerle de ispatlanabilir. Aksi takdirde belgenin şekil şartına uygun olarak düzenlenmiş olması suçun maddî unsuru olarak kabul edilirse Yargıtay Ceza Kurulu kararında ifade edildiği üzere, belgenin öncelikle şekli unsurlar yönünden denetlenmesi, eğer şekli unsurlar

tam ise ve belgenin içeriği gerçeği yansıtmyorsa sahtecilik suçunun iŐlendięinin kabul edilmesi halinde ilgili düzenleme ile vergi kaçakçılığının önlenmesi mümkün olmayacaktır. Söz konusu uygulama Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin b bendindeki suçun belgede Şekil denetimine bağlanmasına ve kötü niyetli kişiler tarafından belgedeki Şekil Őartlarının eksik bırakılarak suçun işlenemez hale getirilmesine neden olacaktır. Sahte belge düzenleyenin belgeleri beyannameye eklenme zorunluluğunun olmaması da kanuni Şekil Şartlarını bilerek eksik bırakıp vergi kaçırmasını kolaylaŐtıracaktır. Eğer belgenin Şekil Şartına uygun olarak düzenlenmesini suçun maddi unsuru olarak kabul edersek bu durumda sahte belge düzenleme ve kullanma yoluyla kaçakçılık suçunun iŐlenebilmesi mümkün olmayacaktır.⁴³

Bu nedenlerle Vergi Usul Kanunu’nda kaçakçılık suları kapsamında düzenlenen sahtecilik fiillerinde belgede Şekil denetimi ve aldatma kabiliyetinin Türk Ceza Kanunu’ndaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarından farklı değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Nitekim Şekil noksanlığının Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin b bendindeki suçun unsuru olarak kabul edilmesi maddenin düzenleniŐ gereesine de aykırı olacaktır. Eğer deftere kaydedilmiŐ sahte bir belgenin dosyada varlığı mevcut değilse ya da belge kanunda belirlenen Şekil Şartına uygun değilse kaçakçılık suçunun iŐlenip iŐlenmedięi diğer delillerle de ispatlanabilir. Çünkü ilgili maddede belgenin Şeklinden ziyade doğrudan içerik sahtecilięi⁴⁴ile bağlantılıdır. Bu bağlamda da maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına elveriŐli olan bütün delillerin toplanması gereklidir.⁴⁵

⁴³ YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T 08.11.2018, Kazancı İçtihat Programı

⁴⁴ Doktrinde sahtecilik suları; maddi ve fıkri sahtecilik olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi sahtecilik suçu, belgenin düzenleyen olarak görülen kiŐiden başka biri tarafından düzenlenmesi veya gerçek belgede deęiŐiklik yapılması olup maddi sahteciliği oluŐturan bu iki iŐleniŐ biçimi aynı zamanda; belgenin sahihliğine karşı işlenen suç olarak kabul edilir. Fıkri sahtecilikte ise, belgeyi düzenleyen olarak görünen kişi ile düzenleyen kişi aynıdır ve fakat sahtecilik eylemi belgenin özüyle, fıkri yapısı ve içeriği ile (gerçekliğiyle) ilgilidir. Örneğin sahte bir vasiyetname üretilmesi ile gerçek vasiyetnamenin bir Şartının deęiŐtirilmesi eylemleri maddi sahteciliktir. Buna karŐın, bir noterin gerçekte meydana gelmeyen bir olayı, huzurunda meydana gelmiŐ gibi göstermesi veya tanık beyanlarını deęiŐtirerek yazması halinde fıkri sahtecilik bulunmaktadır; Toroslu, Ceza Hukuku zel Kısım, 2005, s. 228 vd.; Hasan Tahsin Gökcan, “zel Belgede Sahtecilik”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:68, Sayı: 2010/1, s. 226.

⁴⁵ Fatih Birtek, Ceza Muhakemesinde Delil ve İŐpat, Ankara:2017, s. 485.

Dolayısıyla deftere kaydedilen sahte belgenin gerçek bir ticarî ilişkiye dayanıp dayanmadığı yoklama yöntemiyle tespit edilebilir. Bu bağlamda iş yerinin faaliyet gösterip göstermediği, personel bilgisi, personelin söz konusu faaliyet açısından yeterliliği, elektrik su ve telefon giderleri, eğer işi terk etmiş ise mükellefin vergi dairesine bildirimde bulunup bulunmadığı, incelemede ele geçirilen faturaların iş hacmi ile uyumlu olup olmadığı, komşuları tarafından tanınıp tanınmadığı, vb. gibi araştırmalar yapıp delil olarak değerlendirilebilir. Bunların yanı sıra:

- Bir ticarî işletmenin olup olmadığının varsa eğer işletmenin fizikî koşulları ile iş hacminin uyumlu olup olmadığının belirlenmesi gerekir.
- Karşıt inceleme yoluyla da mükellefin sahte belge düzenleyip düzenlemediği ya da kullanıp kullanmadığını tespit edebiliriz. Mükellefle ilgili inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili defter ve belgelerde kaydı olan diğer mükelleflerden de defter ve belgelerin ibrazı istenebileceği gibi bazı bilgiler de talep edilebilir.
- Mükellefçe hazırlanan BA ve BS formlarının birbirini teyit etmesi gerekir
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin 3 bölümünde belirlenen kriterlerin de sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin tespiti açısından dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda muhasebe bilgileri ve diğer metodlarla da içeriğinin sahte olduğu mahkemede ispatlanabilecektir.

İzah edildiği üzere Kaçakçılık suçlarında tek ispat aracı sahte belge değildir. Sahte belgenin dosyada mevcut olması, şekil şartlarına uygun olması halinde bile bu durumu teyit edici araştırmanın yapılması gerekmektedir. Nitekim TCK Adalet Komisyonunda ifade edildiği üzere *“aldatıcılık özelliği sahteciliğin özünde var olan”* bir husustur.⁴⁶ Aksi takdirde eksik inceleme olacaktır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararında göze çarpan bir diğer husus Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçları Türk Ceza Kanu-

⁴⁶ Emin Artuk/Ahmet Gökçen/M. Emin Alşahin/Kerim Çakır, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara:2019, s. 736.

nu bakış aası ile değerlendirip değerlendiremeyeceğimizdir. Bu soru özellikle sahte belge düzenleme fiilinde karşımıza çıkmaktadır. Türk Ceza Kanunu'ndaki sahtecilik suçları ve Vergi Usul Kanunu'ndaki sahte belge düzenleme suretiyle kaçakçılık suçunda korunan hukukî değer bu soruya cevap ararken önem ifade etmektedir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukukî değer 'kamu'nun belgeye olan güvenini' korumak iken Vergi Usul Kanunu'ndaki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan değer devletin vergilendirme yetkisidir. Bu yetkinin korunması yoluyla devlet hazinesinin kayba uğramasının önüne geçilir. Dolayısıyla da belgeye güven burada korunan bir değer olarak karşımıza çıkmadığı için belgenin Şekil Şartına uygun düzenlenmiş olup olmaması da suçun oluşumu açısından önem ifade etmemelidir. Belgenin Şekil Şartlarına aykırı olarak düzenlenmesi usulsüzlük kabahatinin tamamlanması açısından dikkate alınması gereken bir konudur. Türk Ceza Kanunu'ndaki sahtecilik suçlarında kamu güveninin korunabilmesi için doğrudan belgenin Şeklinin korunması amaçlanmıŐtır bu nedenle de Türk Ceza Kanunu'nda belgenin Şekil Şartlarına uygun olarak düzenlenmiş olması; dolayısıyla da aldatma kabiliyetinin olup olmaması suçun unsuru olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu ceza kanunu olmamakla beraber ceza hükmü içeren özel nitelikli bir kanundur. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun korunan hukukî yararı da göz önünde bulundurursak birebir Türk Ceza Kanunu ile uyum sağlamasını bekleyemeyiz. Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu'nun birebir uyumlu olduğunu da söylememiz mümkün değildir. Bu hususa verebileceğimiz en güzel örnek dava zamanaŐımıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinde düzenlenen dava zamanaşımı,⁴⁷ suçun işlendiği tarihten kanunda belirtilen süre

⁴⁷ Dava Zamanaşımı

Madde 66- (1) Kanunda başka türlü yazılmıŐ olan haller dışında kamu davası;

a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda otuz yıl,

b) Müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi beş yıl,

c) Yirmi yıldan aŐaęı olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıl,

d) Beş yıldan fazla ve yirmi yıldan az hapis cezasını gerektiren suçlarda o beş yıl,

e) Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl, geçmesiyle düşer.

(2) Fiili iŐledięi sırada on iki yaşını doldurmuŐ olup da on beş yaşını doldurmamıŐ olanlar hakkında, bu srelerin yarısının; on beş yaşını doldurmuŐ olup da on sekiz yaşını doldurmamıŐ olan kişiler hakkında ise, üçte ikisinin geçmesiyle kamu

geçtiği halde dava açılmamış veya dava açılmasına rağmen kanunî süre içinde sonuçlandırılmamış ise, devletin cezalandırma hakkından vazgeçmesi sonucunu doğuran bir ceza hukuku kurumudur. Türk Ceza Kanunu'ndaki dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı süreleri kaçakçılık suçları için de uygulanacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tevsik edici belgeleri saklama ve ibraz için öngörülmüş olan 5 yıllık süreyle uyumlu değildir. Şöyle ki 5 yıllık sürenin dolması ile birlikte mükellefin belgeleri ibraz ve saklama yükümlülüğü sona ermektedir. Kaçakçılık suçunun oluşumunda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinde mükellef belgeleri sunmadığı için herhangi bir ceza almayacaktır. Dolayısıyla da Türk Ceza Kanunu'nda vergi suçları için uygulanacak sekiz yıllık dava zamanaşımı süresinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna neden olan fiillerden biri de sahte belge düzenleme ve kullanma fiilidir. Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçlarında şekil denetiminin suçun maddî unsuru olup olmadığı önem ifade etmektedir. Yerleşmiş olan Yargıtay kararlarını değerlendirdiğimizde sahteciliğe konu olan belgenin şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi suçun maddî unsuru olarak kabul edilmiştir. Gerekçe olarak da Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3.

davası düşer.

(3) Dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri de göz önünde bulundurulur.

(4) Yukarıdaki fıkralarda yer alan sürelerin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan cezasının yukarı sınırı göz önünde bulundurulur; seçimlik cezaları gerektiren suçlarda zamanaşımı bakımından hapis cezası esas alınır.

(5) (Değişik: 29.6.2005 - 5377/8 md.) Aynı fiilden dolayı tekrar yargılamayı gerektiren hallerde, mahkemece bu husustaki talebin kabul edildiği tarihten itibaren fiile ilişkin zamanaşımı süresi yeni baştan işlemeye başlar.

(6) Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun on sekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.

(7) Bu Kanunun İkinci Kitabının Dördüncü Kısımında yazılı ağırlaştırılmış müebbet veya müebbet veya on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçların yurt dışında işlenmesi halinde dava zamanaşımı uygulanmaz.

fıkrasında yer alan “Şekil Şartlarına aykırı olarak düzenlenen belgenin vergi kanunları gereğince hiç düzenlenmemiş sayılacağı” hükmü gösterilmiŐtir. Bunun yanı sıra Yargıtay kararlarında kaçakçılık suçu değerlendirilirken Türk Ceza Kanunu’nun 5. maddesinde de “zel Kanunlarla İlişki” başlığı altında “Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmünün esas alındığını; dolayısıyla da Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen sahtecilik suçlarında Şekil denetiminin ve aldatma kabiliyetinin suçun unsuru olmasının kaçakçılık suçuna da yansıdığını görmekteyiz. Ancak Yargıtay Ceza Kurulu’nun çalıŐmama da esas aldığım Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun T: 08.11.2018 ve E: 2018/427, K: 2018/517 sayılı kararının daha nceki Yargıtay kararlarından farklı ve doğru bir bakış açısı getirdiğini görmekteyiz. Söz konusu kararı değerlendirdiğimizde Şu sonuçlara ulaŐabiliriz:

- Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen kaçakçılık suçunda sahte belge açısından iğfal kabiliyeti aranmaz. Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen sahtecilik suçlarında iğfal kabiliyeti; başka bir ifade ile belgenin Şekli aldatma kabiliyetini varlığı suçun unsuru olması nedeniyle gerekli ve önemlidir. Bu nedenle de Türk Ceza Kanunu’ndaki sahtecilik suçlarında belgenin getirtilerek incelemesi ve Şekil denetiminin yapılması suçun unsuru olarak karşımıza çıkar. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda sahte belge düzenleme ve kullanma açısından Şekil denetimi zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin b bendinde belge ve Şekli suçun unsuru olarak düzenlenmediği için Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna neden olan sahte belge düzenleme fiilinde iğfal kabiliyeti ve belgede yer alan usul eksikliklerinin suçun oluşumu üzerine etkisinin mevcut olmaması gerekir. Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen sahtecilik suçlarında kamunun belgeye olan güvenini korumak amaçlanmıŐtır. Bu nedenle de belgenin iğfal kabiliyetinin olup olmaması önem ifade eder. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan sahtecilik amaç değil araçtır ve bu aracın nasıl kullanıldığı hangi sonuca yöneldiği önem ifade eder. Kişi vergisel sonuç doğuracak bir amaçla sahte belge düzenlemekte ya da bu belgeyi kullanmaktadır. Ancak beyannameye fatura ve benzeri belgelerin eklenmesi zorunluluğunun olmadığını göz önünde bulundurursak suçun oluşumu için

iğfal kabiliyetinin aranması kaçakçılık suçu açısından gerekli değildir. Bu suçta amaç hazinenin vergi kaybına uğramasının önüne geçmektir bu nedenle de iğfal kabiliyeti suçun unsuru olmamalıdır. Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçunun fiillerinden biri olan sahte belge düzenleme fiilinde içerik sahteciliğinin/fikir sahteciliğinin esas alındığını görüyoruz; bu nedenle de iğfal kabiliyeti aranmamaktadır. Vergi Usul Kanunu ceza kanunu olmamakla beraber ceza hükmü içeren özel nitelikli bir kanundur. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun korunan hukukî yararı da göz önünde bulundurursak birebir Türk Ceza Kanunu ile uyum sağlamasını bekleyemeyiz.

- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçunda belgenin şekil şartına uygun olarak düzenlenmesi suçun unsuru olarak kabul edilmemelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde sahte belge düzenleme fiilini düzenleyen metinde; başka bir ifade ile suçun maddî unsurunun tanımında belge şekline ve denetimine ilişkin bir ifade bulunmaması rağmen Yargıtay kararlarında Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki belgede bulunması gereken şekil şartı suçun unsuru haline getirilmiştir. Ancak bu gerekçe kaçakçılık suçunun tekemmülünü şekil şartına indirgemekte ve suçu işlenemez suç haline getirmektedir. Eğer sahte belge düzenleme ve kullanma fiili başkaca delillerle ispat edilmiş ise belgenin şekle aykırı olarak düzenlenmiş olması suçun sübutuna engel olmayacaktır. Çünkü şekil şartı ve aldatma kabiliyeti korunan hukuki yarar nedeniyle suçun maddi unsuru olarak karşımıza çıkmayacaktır. 227. maddesinin üçüncü fıkrasındaki düzenlemenin amacı vergilendirme sürecini sağlıklı işlemini sağlamak dolayısıyla da vergi incelemesini kolaylaştırıp vergi kaybının önüne geçmektir. Aksini düşünüp şekil şartının kaçakçılık suçunun maddi unsuru olarak kabul etmek suçun işlenemez hale gelmesine neden olacak sahte belge düzenleyen kişi belgeleri dosyaya hiç sunmayarak daha az hapis cezasını gerektiren defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin işlemiş sayılacak ya da belgelerin şekil kurallarına aykırı olarak düzenleyip sadece usulsüzlük kabahatinin muhatabı olacaktır.
- Yargıtay kararlarını da dikkate aldığımızda cevabını aramamız gereken bir diğer husus şekil eksikliği nedeniyle hiç düzenlenmemiş

sayılan belgenin ispat kabiliyetinin olup olmadığı ya da sahte düzenlenen belgenin dosyaya sunulmaması/sunulamaması halinde başkaca ispat araçlarını kullanıp kullanamayacağımızdır. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen kaçakçılık suçunda sahte belgenin tanımlanmasından yola çıkarak sahteciliğın içerik sahteciliğı olduğunu söyleyebiliriz. İçerik sahteciliğında Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinden yola çıkarak her türlü ispat aracını kullanmamız mümkündür. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde sahte belge kavramı tanımlanmış ve bu tanımdan yola çıkarak da aldatma kabiliyetinin içerikte aranması gerektiğı sonucuna ulaşılr ki, bu durumda da hem Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi ve gerekse Ceza Hukuku’ndaki delil serbestisi ilkesi gereğince belge dosyada mevcut değilse, zamanaşımını ileri sürülerek mükellef tarafından dosyaya sunulamıyor ise, başkaca delillerle içerik sahteciliğının ispatı mümkündür. Aksini düşünmek Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun kararında da ifade edildiğı gibi suçu işlenemez hale getirmektedir. Bir ticarî işletmenin olup olmadığının varsa eğer işletmenin fizikî koşulları ile iş hacminin uyumlu olup olmadığının belirlenmesi; karşıt inceleme yoluyla da mükellefin sahte belge düzenleyip dzenlemediğı ya da kullanıp kullanmadığının tespit edilmesi; *mükellefle ilgili inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili defter ve belgelerde kaydı olan diğır mükelleflerden de defter ve belgelerin ibrazı istenmesi, karşıt inceleme yapılması; mükellefçe hazırlanan BA ve BS formlarını birbirini teyit edip etmediğının araştırılması*; Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğı’nin 3.1 bölümünde belirlenen kriterler de sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin tespiti açısından önemli ispat araçları olarak karşıımıza çıkacaktır. Suın işlendiğı diğır delillerle de sabitken ispatını sadece belgeye indirgemek kötüniyetli uygulamalara yol açacak suçu işlenemez suç haline getirecektir. Vergi Usul Kanunu’nda vergilendirmeye esas alınan belgeler için şekil şartı ngrlmş ve şekil şartına uygun olarak düzenlenmeyen belgeler hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilmiştir. Ancak bu düzenleme söz konusu belgelerin fiziken mevcut olmadığı dolayısıyla da ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı olarak yorumlanamaz. Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki şekil şartının ve Vergi Usul Kanunu’nun 230 ve devamı maddelerde ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenen

Genel Tebliğlerle idarî ve malî vergi denetimi kolaylığı için getirilen bu düzenlemelere uyulmaması halinde mükellef idarî para cezası ile karşı karşıya kalacak; belge hiç düzenlenmemiş sayıldığı için de vergisel avantaj doğuran birtakım sonuçlardan da istifade edemeyecektir. Katma değer vergisi indiriminden, teşviklerden yararlanamaması gibi. Vergi Usul Kanunu'nda ispat külfeti mükellefe yüklenmiş olup mükellef vergilendirmeye esas tutulacak işlemleri bu belgeler vasıtasıyla ispatlayacaktır. Kanun koyucu bu şekilde mükellefin vergisel işlemlerini belgeye bağlamış mükellefin işini kolaylaştırmıştır. Ancak mükellef şekil şartına uygun olarak düzenlenmemiş ise belgeleri ispat vasıtası olarak kullanamayacaktır. Bu kuralı ceza davalarında uygulamak mümkün değildir. Yargıtay Ceza Kurulu kararında ifade edildiği üzere “delillerle suç sabit ise, şekil denetimi yönünden belgenin getirtilerek incelenmesi elzem değildir. Bu bağlamda suçun konusu belge değil vergisel sonuç doğuran faaliyettir. *“Yani vergiye konu olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığıdır. Dolayısı ile delil olarak sunulan belgedeki bir takım şekil noksanlıklarının suçun oluşumuna etkisi bulunmamaktadır”*. Dolayısıyla da Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 217. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan suçun hukuka aykırı olmayan her türlü delille ispat edilebileceği hükmü gereği şekil şartına aykırı olarak düzenlenmiş bile olsa Vergi Usul Kanunu'ndaki belgelerin ispat vasıtası olarak kullanılması mümkündür.

Kaynakça

Kitaplar

- Artuk Emin/Gökçen Ahmet/Alşahin M. Emin/Çakır Kerim, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara:2019.
- Birtek Fatih, Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat, Ankara:2017.
- Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara:2010.
- Gökçen Ahmet, Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara: 2018.
- Gündüz Remzi/Gültaş Veysel, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara: 2013.
- Kaneti Selim/Ekmekçi Esra/Güneş Gülsen/Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul:2019
- Karakoç Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Ankara:2019.
- Malkoç İsmail, Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar, Ankara 1990.

- zen Mustafa, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara:2018.
- Soyaslan Doğan, Ceza Hukuku zel Hükümler, Ankara: 2016.
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa:2020.
- Taşkan Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Ankara:2020.
- Tezcan Durmuő/Erdem Mustafa Ruhan/nok Murak, Teorik ve Pratik Ceza zel Hukuku, Ankara:2020.
- Yüksektepe Mert Asker, Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara: 2018.

Makaleler

- AÇar Serkan, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kul-
lanma Suçu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 58, Yıl 2005.
- Aslan M. Yasin, "Türk Ceza Kanunundaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlam-
da Sahtecilik Suçları", 2015/2, *Ankara Barosu Dergisi*.
- Gökcan H. Tahsin, "zel Belgede Sahtecilik Suçu", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı
2010/1.
- Gökmen Mustafa Kemal, "Belgede Sahtecilik Suçlarında Genel Kavramlar ve Manevi
Unsur", *Ankara Barosu Dergisi*, 2019/1.
- Kartal Pınar Memiş, "Türk Ceza Kanunu'nda Resmî Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya
Gizlemek Suçu", TCK. M. 205, *Ankara ni. Hukuk Fak. Dergisi*, 68 (3) 2019.
- Şen, Ersan, "Resmî Belgede Sahtecilik Suçunda İĞfal Kabiliyeti", [https://www.hu-
kukihaber.net/resmi-belgede-sahtecilik-sucunda-igfal-kabiliyeti-makale](https://www.hukukihaber.net/resmi-belgede-sahtecilik-sucunda-igfal-kabiliyeti-makale), 5884.
html.
- Yavaşlar Funda Başaran, Karaçoban Güneş Tuğçe, Cangloğlu Yasemin, "Sahte veya
Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Suretiyle İşlenen Vergi Ka-
çaklığı Suçunda Kastın Tespiti, *Fasikül Hukuk Dergisi*, Cilt 10, Sayı 100, Mart
2018, s.341-372, Jurix.
- Sevük Handan Yokuő, zel Belgede Sahtecilik Suçu, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 41, Yıl: 2019.

Mahkeme Kararları

- YCGK, E: 2015/412, K: 2015/286, T:29.09.2015, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, T:19.03.2018, E: 2017/2188, K: 2018/2322, Kazancı İctihat Programı
ET: 10.05.2020
- Yargıtay, 11. CD, E: 2016/2704, K: 2018/2334, T: 19.3.2018, Kazancı İctihat Programı
ET:10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/4460, K: 2017/4129, T: 1.6.2017, Kazancı İctihat Programı ET:
10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3072, K: 2018/3331, T: 10.4.2018, Kazancı İctihat Programı
ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3830, K: 2018/4098, T: 3.5.2018, Kazancı İctihat Programı ET:
10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3188, K: 2018/2863, T: 2.4.2018, Kazancı İctihat Programı ET:
10.05.2020

- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3224, K: 2018/2757, T: 28.3.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/4048, K: 2017/259T: 16.1.2017 Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/2704, K: 2018/2334, T: 19.3.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/4460, K: 2017/4129, T: 1.6.2017, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3072, K: 2018/3331, T: 10.4.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3830, K: 2018/4098, T: 3.5.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3188, K:2018/2863, T: 2.4.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay 11. CD, E: 2016/3224, K: 2018/2757, T: 28.3.2018, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- Yargıtay, 11. CD, E: 2016/4048, K: 2017/259, T: 16.1.2017, Kazancı İctihat Programı ET: 10.05.2020
- YCGK, E: 2018/427, K: 2018/517, T: 08.11.2018, Kazancı İctihat Programı
- YCGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285> ET: 01.05.2020
- YCGK, E: 2012/11-1512, K: 2014/366, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285> ET: 01.05.2020
- YCGK, E: 2016/38, K: 2018/241, T:22.5.2018
- YCGK, E: 2017/11-22, K: 2017/287, T:23.5.2017

İnternet Kaynakları

- Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 7.05.2020)
- Kazancı İctihat Programı (Erişim Tarihi: 1.05.2019)
- <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285>
- https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=6555
- <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf>,
- <https://www.gib.gov.tr/node/90234>