

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ USUL
KANUNUNDA YER ALAN SAHTE BELGE DÜZENLEME VE
KULLANMA FİİLLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Uğur Burak IRMAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Cahit ŞANVER

HAZİRAN - 2024

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ
USUL KANUNUNDA YER ALAN SAHTE BELGE
DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğur Burak IRMAK

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

**“Bu tez 26/06/2024 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri
bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Doç. Dr. Cahit ŞANVER	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Vacide KARAMAN	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet

Hayır

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütölen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dâhil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Uğur Burak IRMAK

26/06/2024

ÖN SÖZ

Bu tez çalışması, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programında yaptığım yüksek lisansa aittir. Çalışma içerik olarak; vergi kaçakçılığının günlük hayatın içerisinde en çok karşılaşılan başlıkları olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin Danıştay kararları kapsamında değerlendirilmesine yönelik araştırma sürecini anlatılmıştır. Araştırma vasıtasıyla sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasına yönelik olarak idare tarafından yapılan yorumların, Danıştay tarafından yapılan yorumlar ile örtüştüğü/örtüşmediği yönünde bir çıkarım sağlanması amaçlanmaktadır.

Çalışma sürecinde sahte belgeye yönelik olarak yapılan literatür çalışması kapsamında; konuya ilişkin anayasa, kanun ve idarenin diğer düzenleyici işlemleri başta olmak üzere tez, kitap, dergi, makale, bildiri, idari faaliyet raporları, ismi geçen kurumların web siteleri ve çeşitli internet dokümanları incelenerek, kendi mesleki deneyiminin katkısı ile araştırmalar yapılmıştır. Alıntılar ve kaynaklar için T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünün tez yazım kılavuzunda belirtilen APA Atıf Sisteminin 7. versiyonu kullanılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında öncelikle beni yetiştiren ve hayatımın her anında desteklerini esirgemeyen aileme, tez sürecinde yardım ve desteklerini esirgemeyerek bana sürecin her aşamasında güvenen kıymetli Danışman Hocam Doç. Dr. Cahit ŞANVER'e, yine tez aşamasında bilgi ve tecrübeleriyle katkı sunan Müge İNCE'ye ve Dr. Öğretim Üyesi İsmail KOÇ'a, tez çalışmasının her aşamasında yanımda yer alarak bu çalışmaya beni inandıran ve sonsuz desteklerini sunan pek kıymetli Bilgen GÜL'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Uğur Burak IRMAK

26/06/2024

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: VERGİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE SAHTE BELGE DÜZENLEME İLE SAHTE BELGE KULLANMA FİİLLERİ	4
1.1. Vergi Kavramı	4
1.2. Vergilendirme Kavramı ve Aşamaları.....	4
1.2.1. Tarh İşlemi	5
1.2.2. Tarh İşleminde Taraflar.....	5
1.2.2.1. Vergi İdaresi (Alacaklı)	5
1.2.2.2. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu (Borçlu).....	6
1.2.3. Vergi Tarhı İşleminin Hukuki Niteliği.....	6
1.2.4. Vergi Tarhı Yöntemleri.....	7
1.2.4.1. Beyana Dayanan Tarhiyat.....	7
1.2.4.2. İkmalen Tarhiyat.....	8
1.2.4.3. Re'sen Tarhiyat.....	8
1.2.4.4. Verginin İdarece Tarhiyatı.....	9
1.2.5. Vergi Tarhında Ön İşlemler	9
1.2.5.1. Yoklama İşlemi.....	9
1.2.5.2. Arama İşlemi	10
1.2.5.3. Bilgi Toplama İşlemi	10
1.2.5.4. Vergi İncelemeleri	10
1.2.6. Tebliğ İşlemi	11
1.2.7. Tahakkuk İşlemi.....	12
1.2.8. Tahsil İşlemi.....	12
1.3. Vergi Kabahati Kavramı.....	13

1.4. Vergi Suçu Kavramı	14
1.5. Vergi Kaçakçılığı.....	15
1.5.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması	16
1.5.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılması.....	17
1.5.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi	18
1.5.4. Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi	18
1.5.5. Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi	18
1.5.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi	19
1.5.7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanması.....	19
1.5.8. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbrahim Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması	20
1.5.9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi	20
1.5.10. Asıl ve Suretleri Tamamen veya Kısmen Sahte Düzenlenen Belgelerin Kullanılması	20
1.5.11. Kanun Hükümlerine Göre Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basacağı Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadan Basılması veya Bilerek Kullanılması	21
1.5.12. VUK ‘un 359 uncu Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	22
1.5.13. VUK ‘un 359 uncu Maddesinin (d) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	23
1.6. Sahte Belge Kavramı	23
1.7. Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Kavramı	24
2. BÖLÜM: SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNDE SUÇLARIN UNSURLARI, DAVA YOLLARI VE YORUM	26
2.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Suç Unsurları	26
2.1.1. Suçun Kanuni Unsuru	26

2.1.2. Suçun Maddi Unsuru.....	26
2.1.3. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	28
2.1.4. Suçun Manevi Unsuru.....	29
2.2. Suçun Özel Görünüşleri.....	30
2.2.1. Teşebbüs.....	30
2.2.2. İştirak.....	31
2.2.3. İçtima (Birleşme).....	31
2.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Tespitlerine İlişkin Kanun Yolları.....	32
2.3.1. Olağan Kanun Yolları	32
2.3.1.1. İstinaf Yolu	32
2.3.1.2. Temyiz Yolu	33
2.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	34
2.3.2.1. Kanun Yararına Temyiz	34
2.3.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	35
2.4. Vergi Yargısı Kavramı	36
2.5. Vergi Yargılamasının Usulüne Hakim Olan İlkeler	37
2.5.1. Re'sen Araştırma.....	37
2.5.2. Yazılı Olma	37
2.5.3. Toplu Yargılama Usulü.....	38
2.5.4. Kıyas Yasağı	38
2.5.5. Delil Serbestisi	38
2.5.6. Usul Ekonomisi	39
2.5.7. Adil Yargılanma Hakkı	39
2.6. Vergi Yargılamasında Yorum	40
2.7. Vergi Yargılamasında Yorum Türleri	40
2.7.1. Yasama Yorumu.....	40
2.7.2. İdari Yorum	41
2.7.3. Yargısal Yorum	41
2.7.4. Bilimsel Yorum	41
2.8. Vergi Yargılamasında Yorum Yöntemleri	42
2.8.1. Lafzi (Deyimsel) Yorum	42
2.8.2. Tarihsel Yorum	42

2.8.3. Sistematik Yorum.....	43
2.8.4. Amaçsal Yorum.....	43
2.9. Ekonomik Yaklaşım	44
2.10. Yorumun Sonuçları	45
2.10.1. Beyan Edici Yorum.....	45
2.10.2. Geliştirmeci Yorum.....	45
2.10.3. Düzeltici Yorum.....	46
2.10.4. Genişletici Yorum	46
2.10.5. Daraltıcı Yorum.....	47
3. BÖLÜM: VERGİ İDARESİ İŞLEMLERİNİN DANIŞTAY KARARLARI	
KAPSAMINDA YORUMLANMASI	48
3.1. Araştırmanın Metodolojisi.....	48
3.2. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi.....	48
3.3. Araştırmadaki Örneklem	49
3.4. Veri Toplama Aracı	49
3.5. Veri Analizi	49
3.6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular ve Tartışma.....	50
3.6.1. Sahte Belge Düzenleme Konusuna İlişkin Örnek Kararlar.....	50
3.6.2. Sahte Belge Kullanma Konusuna İlişkin Örnek Kararlar	59
SONUÇ	68
KAYNAKÇA.....	78
EK	88
ÖZ GEÇMİŞ	98

KISALTMALAR

AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AŞ	: Anonim Şirket
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B	: Başvuru
BA	: Büyük Alış
BS	: Büyük Satış
E	: Esas
ED	: Editör
GK	: Genel Kurul
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
MİYB	: Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
VB	: Ve Benzeri
VBG	: Ve Benzeri Gibi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Fiili Konusunda İdarenin İşlemi İle Danıştay Kararının Uyumuna Örnek.....	50
Tablo 2: Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Fiili Konusunda İdarenin İşlemi İle Danıştay Kararının Uyumsuzluğuna Örnek	50
Tablo 3: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-1	51
Tablo 4: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-2	53
Tablo 5: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-3	54
Tablo 6: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-4	56
Tablo 7: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-5	58
Tablo 8: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-1	60
Tablo 9: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-2	61
Tablo 10: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumu İçeren Örnek-3.....	63
Tablo 11: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-4	64
Tablo 12: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumu İçeren Örnek-5.....	66
Tablo 13: İdare ve Danıştay Kararlarının Uyumuna İlişkin Özet	73

ÖZET

Başlık: Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununda Yer Alan Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Değerlendirilmesi

Yazar: Uğur Burak IRMAK

Danışman: Doç. Dr. Cahit ŞANVER

Kabul Tarihi: 26/06/2024

Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 88 (ana kısım) + 10 (ek)

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası başlangıç kısmında Türk vatandaşlarının milli varlığa karşı hak ve ödevlerde ortak olduğu hususuna yer verilerek, Siyasi Haklar ve Ödevler bölümü altında verginin tüm vatandaşlardan alınacağı belirtilmiştir. Vatandaşlardan vergi alınmasına ilişkin usul ve esaslar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Bu Kanun beş ana kitaptan oluşmaktadır ve dördüncü kitap "Ceza Hükümleri" dir. Bu kitapta vergi kanunları hükümlerine aykırı fiillerde bulunan mükelleflere ilişkin suçlara ve cezalara ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu suçlar arasında sayılan sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi mükelleflerinin, vergi kaçırma yöntemi olarak kullandığı yöntemler arasındadır. Vergi idaresine bağlı denetim elemanları tarafından incelemesi yapılan sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ile vergi kaçırdığı tespit olunan vergi mükellefleri, karara karşı vergi yargılaması yollarına başvurabilmektedir. Bu tezin amacı idari yorum olarak sayılan vergi idaresinin yorumlarının, Danıştay'ın yorumları ile aralarında bir örtüşme olup olmadığı yönünde kanaat oluşturmaktır. Tez çalışması; idarenin 2021 ve 2022 yıllarında dava konusu edilen işlemleri ile zaman yönünden, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile konu yönünden, Danıştay kararlarının yorumlanması ve doküman analizi yöntemlerinin seçilmesi ile metodolojik yönden sınırlandırılmıştır. Yapılan araştırmalar sonucunda idare tarafından yapılan yorumların, yargı mercilerinden olan Danıştay tarafından yapılan yorumlar ile örtüşmediği ve yorum farklılıkları olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı, Sahte Belge Düzenleme, Sahte Belge Kullanma

ABSTRACT

Title of Thesis: The Evaluation of the Acts Of Issuing And Using Forged Documents in Accordance with Council of State Decisions within the Tax Procedure Law

Author of Thesis: Uğur Burak IRMAK

Supervisor: Assoc. Prof. Cahit ŞANVER

Accepted Date: 26/06/2024

Number of Pages: viii (pre text) + 88
(main body) + 10 (add)

In the preamble of the 1982 Turkish Constitution, it is stated all Turkish citizens have common rights and duties towards the national existence, and under the section titled "Political Rights and Duties," it is mentioned that taxes will be imposed on all citizens. The Law No. 213 which is known as the Tax Procedure Law comprises the principles and procedures regarding the collection of taxes from citizens. There are five main sections in this law and the fourth section is "Penal Provisions." In this section, there are provisions regarding crimes and penalties for taxpayers who commit acts contrary to tax laws. Among these crimes are the acts of preparing and using forged documents, which are among the methods used by taxpayers to evade taxes. Taxpayers who are found to have committed forgery and tax evasion through the use of forged documents during examinations conducted by audit officers affiliated with the tax administration can resort to tax litigation procedures against the decision. The purpose of this thesis is to form an opinion on whether there is a compliance between the interpretations of the tax administration, which are considered as administrative interpretations, and the interpretations of the judicial organs. The thesis study is limited by selecting the years 2021 and 2022, by selecting for the administrative acts subject to litigation for the subject matter, and by selecting the method of interpreting Council of State decisions and document analysis. As a result of the research conducted, it is concluded that the interpretations made by the administration do not comply with those made by the Council of State, which is one of the judicial authorities, and that there are differences in interpretation.

Keywords: Tax Crimes, Tax Evasion, Issuing Forged Documents, Using Forged Documents

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu

Bu araştırmada; vergi idaresinin vergi mükellefleri adına gerçekleştirdiği idari işlemler ile bu işlemlerin yargısal denetimini yapan Danıştay'ın kararlarının, vergi düzenlemelerine ilişkin yaptıkları yorumların örtüşüp örtüşmediği hususu ele alınacaktır. Bu kapsamda vergi idaresi olarak vergi dairesinin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini gerekçe göstererek vergi mükellefleri adına yaptığı re'sen tarhiyat işlemlerinin ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay nezdindeki süreçleri özet halinde tespit edilecektir. Bu tespitler arasında Danıştay nezdinde hem idare hem de vergi mükellefleri tarafından yapılan temyiz incelemeleri üzerinde durularak Danıştay tarafından vergi düzenlemelerine ilişkin yapılan yorumların, idarenin vergi düzenlemelerine ilişkin yaptığı yorumlar ile ne derecede örtüştüğü irdelenecektir.

Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, vergi idaresinin sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri kapsamında uyguladığı idari işlemlerin neticesinde Danıştay tarafından verilen kararların örtüşüp örtüşmediği yönünde bir sonuca varmaktır. Bu amaç doğrultusunda 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin Danıştay kararları incelenerek doküman analizi metodu ile analiz yapılmıştır.

Araştırmanın Önemi

Araştırmamızın en önemli amacı mali hukuk alanına ilişkin literatüre ek bir katkı sunulmasıdır. Literatürde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile ilgili çeşitli çalışmalar olsa da bu çalışmalarda; vergi idaresi ve Danıştay'ın kararlarında yer alan yorumların karşılaştırılarak incelenmediği yani bu alanda eksiklik olduğu görülmüştür. Dolayısıyla, çalışma ile literatürde eksik kalan bu kısmın giderilmesi beklenmektedir. Ayrıca çalışmamız, vergi düzenlemelerine ilişkin olarak idarenin ve Danıştay'ın yorumlarının karşılaştırılması yönüyle farklılık oluşturarak literatürdeki diğer benzer çalışmalar arasından ayrılacaktır. Çalışma, vergi düzenlemeleri ile ilgili idarenin vergi uygulaması alanındaki denetimi sonucunda; mükellefler adına uygulanmış olan idari işlemin hukuka uyarlılığının görülmesi yönünden katkı sağlayacaktır.

Araştırmanın konusuna ilişkin yapılan çalışmalarda çeşitli sınırlılıkların olduğu da tarafımızca tespit edilmiştir. Bunlardan en önceliklisi Danıştay'ın 2023 ve 2024 yıllarına ait yakın dönemleri kapsayan kararlarına internet sitesi üzerinden ulaşılamamasıdır. Bu durum, çalışmayı daha eski tarih aralığını içerecek şekilde yapmamıza neden olmuştur. Ayrıca gerek kişisel verilerin gizliliği gerekse vergi mahremiyeti kapsamında idarenin uyguladığı işlemlere ve bu işlemlerin kaynaklarına kısıtlı miktarda ulaşılması, hatta ulaşılamaması, dava dosyalarının detaylarına hâkim olunamaması, çalışma alanına zorluklar katmıştır. Özellikle bilimsel yorumun sınırlı kapsamda olmasını sağlamıştır. Yine Danıştay kararları araştırılırken aynı mükellefler adına farklı yıllara ilişkin benzer kararlara rastlanılmıştır. Diğer taraftan Danıştay kararları üzerinde inceleme yapılırken yargılama sürecini baştan sona doğru göstermek amacıyla ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından verilen kararların bir arada olduğu dava dosyaları seçilmiştir. Bu sınırlılıklar neticesinde araştırmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı şekilde açıklanan Danıştay kararlarının, literatüre katkı sunmaya yetecek düzeyde veri elde etmemizi sağlayacağı ve bu çalışmada yer verilmeyen Danıştay kararlarına karşı da kanaat oluşturacak düzeyde olacağı düşüncesiyle 10 adet kararın araştırması yapılmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada vergi idaresi ve Danıştay'ın yorumlarının karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Bu gerekçe ile Danıştay'ın temyiz incelemesinden geçen yargı kararları seçilmiştir. Bu kararlar, arşiv araştırması yöntemi ile araştırılarak elde edilmiştir. Danıştay'ın kararlarını yayınladığı <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi 10/04/2024) sitesi üzerinden “Kelime Ara (Kelime/lerin Tümünün Birlikte Bulunduğu Metinleri Ara) sekmesi kullanılarak “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” kelimeleri ayrı ayrı aratılmıştır. Arama sonucunda en yakın 2022 tarihinde verilen kararların olduğu görülmüştür. Bu durum dikkate alınarak araştırma konusunun en yakın tarihli kararlar seçilerek güncel durumun tespit edilmesi amacıyla 2021 ve 2022 yıllarına ait Danıştay tarafından verilen kararlar üzerinde inceleme yapılmıştır. Zaman kıstası dikkate alınarak yapılan kelime araması sonrasında sahte belge düzenleme ile ilgili verilen 1.442 adet karardan 542 adedinin, sahte belge kullanma ile ilgili verilen 241 adet karardan 62 adedinin 2021 ve 2022 yıllarını kapsadığına ulaşılmıştır. Doküman incelemesi metodu

kullanılmak suretiyle, 604 karardan kısmen kabul edilen temyiz talepleri olanlar ve aynı mükelleflerin farklı yıllarına ilişkin verilen kararlar özellikle dikkate alınmayarak araştırma konusuna uygun ve anlaşılır olacağı düşünülen 10 adet gerekçeli karar seçilmiştir. Toplanan verilere, doküman analizi metodu uygulanarak iki tarafın kararlarının uyumlu ve iki tarafın kararlarının uyumsuz olduğu tema başlığı altında kararların idare lehine veya aleyhine olması şeklinde kategorize edilmiştir. Danıştay'ın kararlarının ve idari işlemin uyumlu olduğu tema başlığı altında, idarenin ve Danıştay'ın görüşlerinin örtüştüğü; Danıştay'ın kararlarının ve idari işlemin uyumsuz olduğu tema başlığı altında ise idarenin ve Danıştay'ın görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

Çalışma, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi, vergi suçu ve vergi kaçakçılığı ile idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemleri hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin unsurları üzerinde durularak, vergi yargılaması, bu alana hakim olan ilkeler, yorum türleri ve yöntemleri detaylı şekilde açıklanmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise vergi idaresinin işlemleri, Danıştay kararları kapsamında değerlendirilerek bilimsel olarak yorumlanmıştır. Bu yorumlama yapılırken nitel analiz yöntemlerinden doküman analizi metodu tercih edilmiştir.

1. BÖLÜM: VERGİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞINA İLİŞKİN KAVRAMLAR VE SAHTE BELGE DÜZENLEME İLE SAHTE BELGE KULLANMA FİİLLERİ

1.1. Vergi Kavramı

Kamu gelirleri içerisinde önem sahip olan vergi, kamu finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla toplanmaktadır. Karşılığı olmaması ve cebri olarak sağlanması özellikleri ile ön plana çıkmaktadır (Akdoğan, 2020: 107-108). Ayrıca mevcut Anayasa’da vergi, bir ödev olarak sınıflandırılmıştır ve herkesin mali olarak içinde bulunduğu durumun dikkate alınarak vergi vermesi gerektiği hüküm altına alınmıştır (T. C. 1982 Anayasası). Bu haliyle verginin cebri olma özelliğinin yasalardan güç aldığı söylenebilir.

Kayan (2000), vergiyi “devletle vatandaş arasında kuvvetli bir bağ” ve “devletin vazgeçemeyeceği önemli bir gelir kaynağı” şeklinde tarif etmektedir. Vergi, devletin vazgeçemeyeceği asli ve önem arz eden bir gelir kaynağı olduğundan, vergi almayan bir devletin ayakta kalması da imkânsızdır. Dolayısıyla bir halkın siyasi bir birliktelik oluşturmasını da imkânsız kılmaktadır (Kayan, 2000: 80).

Çeşitli kamu hizmetlerinin sunulması ve sunulan bu hizmetlerin finansmanının sağlanması amacıyla getirilen ve tahsili gerçekleşen vergiler, gerçek ve tüzel kişiliği olan kişilerden sürekli olarak toplanan bir gelir kalemi olarak devletin bütçesinde yer almaktadır. Bu tespitler çerçevesinde vergiyi kamuya ilişkin sunulan her türlü hizmete zorunlu ve beklenti içermeyen bir katılım bedeli olarak tanımlayabiliriz.

1.2. Vergilendirme Kavramı ve Aşamaları

Kamusal ihtiyaçların finansmanı amacıyla devlet, hukuki olarak vergi alma yetkisine haizdir. Vergilendirme yetkisi, devletin egemen gücünden kaynaklanmakta olup zorunlu ve karşılık beklenilmeden vergi alabilmek olarak ifade edilebilir. Bu gücün kaynağı, Anayasa olup, Anayasanın 73’üncü maddesi içerisinde vergi ödevi düzenlenmiştir. İlgili madde kapsamında vergilendirmenin yasayla olacağına yer verilerek keyfi uygulamaların önüne geçilmesi, mali gücün göz edilmesi, eşitliğin sağlanması, vergi yükünün dengeli ve adil şekilde dağılımı üzerinde durulmuştur (Uygun ve Gerçek, 2017: 172).

Çağın (1984), vergilendirme yetkisini, egemenlik erki kapsamında devletin vergi alması yönünde elinde tuttuğu hukuki ve fiili nitelikteki güç olarak tanımlayarak, bu yetkinin, dar ve geniş anlamı olarak iki şekilde ele alındığından bahsetmiştir. Vergilendirmeyi, dar anlamıyla kamu geliri elde etmeye yönelik vergi alma; geniş anlamıyla devletin kamu finansmanını güvence altına almak amacıyla kamu gücüne dayalı her türde yükümlülük getirmesi olarak ifade etmiştir (Çağın, 1984: 171-172).

Vergilendirme aşamaları; tarh başta olmak üzere, tebliğ, tahakkuk ve en son aşamada tahsil olmak üzere dört farklı aşamadan oluşmaktadır.

1.2.1. Tarh İşlemi

Vergi tarhı kavramı esasen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ancak Kanunun dilinin eski olması nedeniyle bu çalışmada Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan vergi terimleri sözlüğünden tarh kelimesinin anlamı araştırılmıştır. Buna göre tarhın, “vergi alacağının, kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesinde hesaplanarak, bu alacağı miktar olarak tespit eden idari işlemdir.” şeklinde tanımlandığı görülmüştür (<https://gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> Erişim Tarihi 07/05/2024).

1.2.2. Tarh İşleminde Taraflar

Vergi uygulamalarında vergi alacaklısı şeklinde belirtilen devlet ile vergi borçlusu diye nitelendirilen verginin yüklenicisi durumundaki mükellef ile vergiden sorumlu tutulmuş kişiler bulunmaktadır (Akdoğan, 2023: 50).

1.2.2.1. Vergi İdaresi (Alacaklı)

Türk vergi mevzuatı kapsamında vergi idaresine ilişkin genel bir tanım bulunmamakta olup, 213 sayılı Kanununda yalnızca vergi dairesi tanımına yer verilmiştir. Buna göre, vergi dairesi mükellefin tespiti ile görevli olup vergiyi tarh eden, tahakkukunu sağlayan ve tahsil eden daire olarak belirtilmiştir (Ersoy, 2019: 3).

Vergi idaresi, dar anlamıyla vergileme olayının uygulandığı organizasyon olarak; geniş anlamıyla vergi yasama sürecinin gerçekleştiği, yasalastıktan sonra uygulamaların olduğu ve uygulamadan kaynaklı uyuşmazlıkların çözüme ulaştırıldığı kuruluşlar, personeller ve araçlar olarak açıklanabilir (Tezcan, 2003: 126).

Bu açıklamalar neticesinde vergi idaresini, vergi kanunlarını yürürlüğe koyan, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayan, vergiye ilişkin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini gerçekleştiren ve yapılan bu uygulamaları kontrol eden bir bütün olarak ifade etmek yerinde olacaktır.

Bu kapsamda vergi alacaklısına ilişkin Ortaç ve Ünsal (2022), verginin alacaklısının devlet olduğunu ve devlet teşkilatı içerisinde bu alacak yetkisinin vergilendirme birimleri tarafından yerine getirildiğini, bunların başında ise Cumhurbaşkanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile bu bakanlık bünyesinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığının geldiğini söylemiştir (Ortaç ve Ünsal, 2022: 82).

1.2.2.2. Vergi Mükellefi ve Sorumlusu (Borçlu)

Gerçek (2005), vergi borçlusunu asli ve fer'i vergi borçlusu olarak ele almıştır. Asıl vergi borçlusunun vergi mükellefi olduğunu; vergi doğuran olay ile doğrudan bir ilişkisi olmadığı halde, asıl borçlu ile birlikte veya aslen borçlunun yerine, vergi borcundan sorumlu tutulan kişiyi vergi sorumlusu olarak ifade ederek fer'i vergi borçlusu olarak belirtmiştir (Gerçek, 2005: 158-161).

1.2.3. Vergi Tarhı İşleminin Hukuki Niteliği

Vergi Usul Kanununda yer alan tanımıyla “Verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir.” Bu tanım, verginin tarhının idari işlem olduğuna ulaşmamıza yol açacaktır (Öncel ve diğerleri, 2017: 91).

İdari işlemin, idarenin hukuki sonuç doğmasına yönelik şekilde iradesini açıklaması olduğu söylenebilir. İdari işlemin özellikleri ise idari makamlarca yapılması, tek yanlı oluşu, icrai nitelikte olması, kamu gücü içermesi, re'sen icra edilebilir olması, hukuka uygun olduğu karinesine haiz olması, hukuki sonuç doğurması, yazılı olması ve geriye yürümemesi olduğu söylenebilir (Akyazan, 2009: 221-227).

İdare hukukunda işlemler çeşitli kategorilere ayrılarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda vergi tarh işlemi bireysel nitelikte ve yükümlendirici bir işlemdir. Tarh işleminin kaynağı durumundaki vergi yasası ise objektif nitelikte olup kişisellikten uzaktır. Vergi dairesi karşısında her yükümlünün borç miktarının farklı olmasından dolayı vergi tarhı, özel ve kişisel bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Küçük, 1997: 10). Vergi tarhı,

vergi muafiyeti ve vergi teşvikleri gibi işlemler yönünden ise yararlandırıcı niteliktedir. Yapılan açıklamalardan vergi tarhı işlemi için genel kuralın yükümlendirici, istisnai kuralın ise yararlandırıcı nitelikte olduğu denilebilir (Gündoğdu, 2008: 39).

1.2.4. Vergi Tarhı Yöntemleri

Vergi hukuku sisteminde beyan esaslı yöntemi kabul edilmiştir. Bu esas gereğince vergi mükellefleri tarafından hesap edilen matrah yine mükellefler tarafından bildirilir. Bildirilen vergi matrahlarının doğru olup olmadığı vergi idaresince kontrol edilebilir. Bu denetimler sonucunda mükellefler hakkında çeşitli işlemler tesis edilmesi gerekebilir. Vergi idaresi kontrol yaparken mükellefin matrahında yasal defter ve belgelerine dayanarak ikmalen tarhiyat, defter ve belgeler dışında başkaca dış göstergeler yoluyla re'sen tarhiyat işleminde bulunabilir. Bunlar dışında vergi kanunlarınca doğrudan doğruya matrahın miktarı saptanmışsa, idarece tarhiyat kavramından bahsedilir. Bu tarhiyatlara VUK'un 29'uncu, 30'uncu ve mükerrer 30'uncu maddelerinde yer verilmiştir. Düzeltme beyanı ise tarh yöntemi olarak değil VUK'un 116 ve 126'ncı maddeleri arasında bulunan vergi hatalarının düzeltilmesi olarak kabul edilmektedir (Coşkun, 2021: 107-108).

1.2.4.1. Beyana Dayanan Tarhiyat

Beyana dayalı tarhiyat, vergi ve vergiye ilişkin müteallik bilgilerin vergi dairesine bildirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Türk vergi sisteminde verginin tarhı, yükümlünün beyan etmesi ile gerçekleşmektedir. Gelir vergileri, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile gümrük vergileri beyana dayalı tarh edilen vergiler arasında yer almaktadır. Keza Gelir Vergisi Kanununun 83'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 20'nci maddelerinde benzer şekilde verginin "mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine" tarh olunacağına hükmedilmiştir (Erdem, 2005: 128). Bu duruma Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir kararda da rastlanılmaktadır. Mahkeme kararında özetle: Günümüzde en çok benimsenen vergi tarh yönteminin beyana dayandığını ve Türk vergi sisteminin de beyan esasının benimsediğinden bahsetmiştir (Anayasa Mahkemesinin 14/06/2017 tarih ve Esas: 2017/24, Karar: 2017/112 sayılı kararı).

Bu usulde mükellefin beyan ettiği vergi matrahları daha sonrasında vergi idaresi tarafından denetlenerek doğruluğu araştırılır. Bu sırada mükellefin doğru beyanda bulunmadığı veya bazı ödevlerini eksik olarak yerine getirdiği görülürse, mükellef adına ikmalen tarhiyat veya re'sen tarhiyat ile aradaki fark tarh edilir (Öner, 2014: 122).

1.2.4.2. İkmalen Tarhiyat

İkmalen vergi tarhının ne olduğu hususuna VUK'un 29'uncu maddesinde açıklama getirilmiştir. Maddeye göre (Vergi Usul Kanunu, 29. Madde):

“İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

Verginin ikmalen tarhı için iki şart vardır. Birincisi, daha evvelden mevcut bir vergi tarhı olması; ikincisi, eksik olan matrahın mükellefin defter, kayıt ve belgelerinden veyahut kanuni ölçüler ile saptanmasıdır. Mükellefin vergi dairesine verdiği beyannamesinde, defter ve kayıtları dikkate alınarak eksik matrah bildiriminde bulunmuşsa ikmalen tarhiyattan söz edilecektir (Kalenderoğlu, 2017: 55).

1.2.4.3. Re'sen Tarhiyat

Re'sen vergi tarhını, vergi borcunu doğrudan doğruya vergi idaresinin tarh ettiği işlem olarak tarif edebiliriz. İkmalen tarhiyatta mükellef adına tarhiyatın bir dayanağı varken, re'sen tarhiyatta böyle bir dayanak bulunmamakta olup vergi dairesince tek taraflı bir idari işlem gerçekleştirilmektedir (Öner, 2014: 123-124).

VUK'ta re'sen vergi tarhı (Vergi Usul Kanunu, 30. Madde):

“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 vergi tarh olunması” olarak tanımlanmıştır. Yine Kanun maddesinin içeriğinde tek tek sıralanarak, altı farklı durumda re'sen tarh yapılacağı ifade edilmiştir.

1.2.4.4. Verginin İdarece Tarhiyatı

Verginin idarece tarh edilmesi, VUK'un mükerrer 30'uncu maddesinde, VUK'un 29 ve 30'uncu maddeleri kapsamında sayılan haller dışında, mükellefin verginin tarhı için kanunda yazılı süreler içerisinde başvuruda bulunmaması veya üzerine yüklenen yükümlülükleri yerine getirmemesi sebebiyle zamanında tarh yapılamayan verginin kanunlarda belirtilen matrahlar üzerinden tarh edilmesi olarak yer almaktadır (Vergi Usul Kanunu Mükerrer 30). Örneği, Emlak Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde bulunur. Madde hükmüne göre, mükellefler idarece belli edilen süreler geçtiği halde emlak vergisine ilişkin bildirim yapmamış ise, vergi idarece tarh edilecektir (Bilici, 2023: 90-91).

VUK'ta 1963 yılında yapılan değişik ile giren bu tarh yöntemi, Türk vergi sistemi içerisinde beyana dayalı tarhiyatın uygulanamadığı bazı vergiler ile ilgili sınırlı olarak uygulanan bir yöntemdir (Furtun, 2017: 35).

1.2.5. Vergi Tarhında Ön İşlemler

Vergi mevzuatı uyarınca öngörülen ödevlerin ve müeyyidelerin olması, vergilerin toplanması yönünden gerekli ancak yeterli değildir. Mükelleflerin denetlenmesi de şarttır. VUK kapsamında bu denetim, 127-152'inci maddeler arasında sayılan düzenlemeler ile yapılabilecektir (Bilici, 2023: 81).

1.2.5.1. Yoklama İşlemi

Yoklamanın ne olduğu 213 sayılı VUK'un 127'nci maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre, "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." (Vergi Usul Kanunu, 127. Madde). Bu maddenin devamında 128'inci maddede "yoklamaya yetkili olanlar", 129'uncu maddede "yoklamaya yetkili olanların davranış şekli", 130'uncu maddede "yoklama zamanı", 131'inci maddede "yoklama fişi", 132'nci maddede "yoklama neticelerinin bildirilmesi", 132/A maddesinde "elektronik yoklama" ve son olarak 133'üncü maddede "toplu yoklama" kavramları ele alınarak açıklanmıştır.

Yoklama, hem mükellefler hem de mükellefiyetle bağlantılı maddi olaylar, kayıtlar ve konular hakkında araştırma ve belirleme yapılması yönleriyle vergi idaresinin bilgi toplama yöntemi olarak önemlidir (İlhan, 2007: 9).

1.2.5.2. Arama İşlemi

Arama, hem aramanın gerçekleştirilmesi açısından hem de sonuçları açısından vergi denetim müessesesidir. Arama, vergiye ilişkin olumsuz durumların tespitine imkan vermektedir. Vergi suçuna ilişkin, suçla ilişkisi olan kişilerin ev ve işyerlerinin araştırılması, arama olarak anılmaktadır (Akdoğan, 2019: 124).

Aramaya ilişkin VUK'un 142 ila 147'nci maddelerinde yer alan hükümler uygulanmaktadır. Aramaya ilişkin burada bir hüküm yok ise Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun aramaya ilişkin hükümleri uygulanacaktır (Vergi Usul Kanunu, 147).

1.2.5.3. Bilgi Toplama İşlemi

VUK'un 148'inci maddesinde, "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar." hükmü bulunmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 148. Madde). Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetleri bu madde hükmüne dayanarak gerçekleşmektedir.

Vergi idaresi, kanunlardan aldığı yetkiyi kullanarak vergi toplaması sırasında bazı bilgilere ihtiyaç duymaktadır. VUK'un 148-151 maddelerine istinaden vergi idaresince toplanan bu bilgiler, aynı Kanun gereği istihbarat arşivlerinde saklanarak, vergilendirme işlemleri ile denetim işlemlerinde kullanılır. İstihbarat arşivinde yer alan bilgiler vergi idaresinin işlemleri yönünden birer delil niteliğinde olmaktadır (Çavuş, 2006: 149-150).

1.2.5.4. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesi, VUK'un 134'üncü maddesinde, "vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır", şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 134. Madde). Vergi incelemesinin amacı, sadece vergi kayıp ve kaçaklarını bulmak değil, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergi ödevlerini yasal mevzuatlar çerçevesinde yapıp yapmadığını kontrol ve gerçek vergi matrahlarının tespit edilmesidir. Vergilerin doğruluğunun araştırılması ve mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin olarak bilgilendirilmesi de bir başka amaçtır (<https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-amac> Erişim Tarihi 15/04/2024).

Vergi incelemeleri, VUK'un 135'inci maddesinde zikredilen vergi müfettişleri ve bunların yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından

yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatlarında ve taşra teşkilatlarında müdür olarak görev yapanların da inceleme yetkisine haiz oldukları belirtilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 135. Madde).

Vergi incelemesi sırasında uyulması gereken usul ve esaslar bulunmaktadır. Bunlar; VUK'un 140'ncı maddesi ile "Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" te sayılmıştır (Acar, 2023: 34).

VUK'un 141'inci maddesinde ise inceleme esnasında gerekli olan hallerde, vergilendirmeyi ilgilendiren olay ve hesaplarla ilgili tevsik amacıyla tutanak tutulacağından bahsedilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 141. Madde). Vergi idaresi, incelemenin tutanak ile bitmesi sonrasında denetim elemanın tanzim edeceği rapora göre işlem yapmaktadır. İdare hukuku kapsamında değerlendirildiğinde vergi incelemesi, icrai nitelikte kabul edilen bir işlem olmayıp, idari işlemin yapılması sürecinde ön işlem olarak kabul edilirken, vergi idaresi tarafından vergi inceleme raporuna dayalı olarak yapılan vergisel işlemler, icrai nitelikleri olan idari işlemlerdir. Bu idari işlemlere dava açabilirler (Çavuş, 2006: 239-240).

1.2.6. Tebliğ İşlemi

TDK sözlüğünde bahsedilen anlamıyla tebliğ, "bildirme", "haber verme" ve "bildiri" olarak açıklanmıştır (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Tebliğe ve tebliğ ile ilgili önem arz eden hususlara, VUK'un 93 ila 109'uncu maddeleri arasında değinilmiştir.

Tebliğ, hukuki bir işlemin, yetkili makamlarca, usulünce yazı veya ilan yolu kullanılarak ilgisine bildirilmesidir. Tebliğ; vergi borcunun ödenebilir aşamaya gelmesi ve bazı sürelerin başlangıcını oluşturması nedeniyle önemlidir. Bu öneminden kaynaklı olarak VUK'ta tebliğ ile ilgili özel ve ayrıntılı hükümler bulunmaktadır. VUK'un tebliğe ilişkin hükümlerinin mevcut olduğu hallerde VUK hükümleri, VUK'ta hüküm bulunmayan kısımlarla ilgili 7201 sayılı Tebligat Kanununda hüküm altına alınan tebliğ usullerinin hükümleri geçerli olacaktır. VUK'ta tebliğ edilecek belgeler ayrıca sayılmamıştır ve çok çeşitlidir. Kanun maddesinde tahakkuk fişi ayrı tutularak, tebliğ edilecek belgelerin vergilendirme işlemleri ile ilgili olup, hüküm ifade edebilecek tüm belgelerin tebliğ edilmesini emretmektedir. Bu yaklaşımın nedeni, tahakkuk fişinin mükellefin bilgisi

dâhilinde olduğu ve ayrıca bildirilmesine lüzum olmadığı anlayışından kaynaklanmaktadır (Özbilen, 2013: 167-68).

VUK'un 94'üncü maddesi kapsamında tebliğin; mükelleflere, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası ile cezalandırılanlara yapılacağına hükmedilmiştir. Tüzel kişiliği bulunmayan kurumlara ilişkin yapılan tebliğlerin ise bunları idare eden kişilere veya kanuni olarak temsilcisi bulunan kişilere yapılacağı belirtilmiştir. Sayılan bu kişiler, kanun nazarında tebliğin muhatapları olup, bunlar dışında kalan kişilere tebliğ yapılması halinde, tebliğ işlemi geçersiz sayılacaktır (İnneci ve Coşkun Karadağ, 2015: 63).

Tebliğatların vergi idaresi ve mükellef arasında önemli bir yeri olmasından dolayı usul şartlarına riayet edilmesi gerekmektedir. Nitekim usulüne uygun yapılmayacak tebliğatlar, hukuk âleminde bir sonuç meydana getirmeyecektir. Bu konu VUK'un 108'inci maddesinde ele alınmış olup şekil hataları tespit edilerek, bu şekilde tebliğ yapılması durumunda tebliğin geçersiz olacağı kabul edilmiştir (Çelik ve Yüce, 2020: 158).

1.2.7. Tahakkuk İşlemi

Tahakkuk, vergilendirme sürecinde yer alan bir aşama olup, idari işlem niteliğinde değildir. Tahakkuk, vergi idaresince vergiye ilişkin alacağın mükelleften istenebilir halde olduğunu gösteren tespit olarak bahsedebiliriz. İdari işlem olmamasının en önemli yansıması tek başına iptal davasına konu edilemeyecek olmasıdır (Esemen, 2022: 358).

1.2.8. Tahsil İşlemi

Vergilendirme işleminin en son aşaması olan verginin tahsili, VUK'un 23'üncü maddesi gereğince "tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun olarak ödenmesi" dir. Verginin ilk üç aşaması VUK'ta düzenlenirken tahsil aşamasının önemli bir kısmı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun içinde yer bulmuştur. Vergi borcu, verginin, vergi dairesine ödenmesi suretiyle son bulmaktadır. Mükellefin borcunu hangi vergi birimine ödeyeceği kanunlarla açıkça tespit edilmiştir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu kapsamında mükellef, ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine borcunu ödeyebilecektir. Vergi idaresi verginin tahsili sürecinde mükellefin borcunu kendisine kanunlarda tanıma süre içerisinde ödemesini beklemektedir. Vergi borçlusunu borcunu

belirlenen vadelerde ödemediği takdirde bazı fazlalıklara razı olarak borcunu kapatabilirken bazı durumlarda ise vergi idaresi tarafından ödeme emri gönderilmek suretiyle borcun cebren tahsili sağlanmaktadır (Alptekin, 2013: 43-44).

1.3. Vergi Kabahati Kavramı

Kabahat, Türk Dil Kurumuna göre; “uygunsuz hareket, çirkin, yakışıksız davranış” olarak ifade edilmekte (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024) iken 5326 sayılı Kanunda bu deyimden “Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık” ın (Kabahatler Kanunu, 2. Madde) anlaşılması gerektiğine yer verilmiştir. Esasen Vergi Usul Kanunu içerisinde kabahat veyahut vergi kabahati gibi bir başlık bulunmamaktadır. Ancak vergi hukukuna ilişkin oluşturulan literatür içerisinde vergi kabahati kavramı karşılık bulmaktadır.

Vergi hukukunda kabahat “vergi kabahatleri” başlığı altında usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyandan oluşmaktadır. Hazinesinin vergi kaybı gerekçesi ile oluşan kayba vergi ziyayı kabahati; bu türde bir kayıp olmasa da vergi kanunlarında belirtilen hususlara aykırılık durumunda ise usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahatlerinin varlığından bahsedilmektedir. Söz konusu kabahatlerin işlenmesinde kasıt unsuru aranmamakta olup taksiren veyahut ihmalen de bu kabahatlerin işlenmesi mümkündür (Şanver, 2017: 94).

Kabahatlerden biri olan vergi ziyayı, Vergi Usul Kanununun 341 numaralı maddesinde tanımlanmıştır. Kanunda; vergi ziyasının doğmasının vergilendirmeye dair ödevlerin belirlenen zamanda yerine getirilmemesinden veyahut eksik yerine getirilmesinden dolayı verginin ya geç tahakkuk etmesi ya da eksik tahakkuk etmesi olarak ifade edilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 341. Madde). Bu kabahat, neticesi ile değerlendirilir. İşlenen fiile bakıldığında Hazinesinde bir eksilmeye sebep olmuyor ise vergi ziyayı kabahatinden bahsedilemeyecektir (Şenyüz ve diğerleri, 2022: 272). Kanunun devamında ise vergi ziyasına ilişkin olarak “kaçakçılık” fiiline ilişkin bir tespit yok ise uygulanacak yaptırımın bir kat olması gerektiğine değinilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 341. Madde).

Usulsüzlük kabahati, şekil ve usul yönünden kanun hükümlerine uyulmaması olarak Vergi Usul Kanununda yer bulmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 352. Madde). Usulsüzlük, Vergi Usul Kanununda nitelikleri tek tek belirtilen fiillerin ortaya çıkması ile oluşur. Kanunda bu fiiller birinciden ve ikinciden olarak ayrılarak sayılmıştır (Şanver, 2017: 94). Sayılan bu fiillerin işlenmesinde vergi kaybı oluşmasının önemli

olmadığı gibi ilgili maddede sayılan hareketlerin gerçekleşmesi yeterli olarak görülmüştür (Şenyüz ve diğerleri, 2022: 277). İki farklı grup olarak ayrılmış olan usulsüzlüklere ilişkin Vergi Usul Kanununun sonunda “Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Cetvel” bulunmaktadır. Mükellefler adına kesilecek cezalarda, mükelleflerin cetvelde gösterildiği grup esas alınmaktadır ve kesilecek usulsüzlük cezası bu şekilde tespit edilmektedir (Doğusoy, 2015: 48-49).

Özel usulsüzlük kabahati ise sistematik olarak Kanunda vergi ziyayı ile usulsüzlük cezalarından sonra sayılmıştır. Kanunun 353’üncü maddesi, 355’inci maddesi ve mükerrer 355’inci maddesinde hangi fiillerin özel usulsüzlük kabahati olduğu yer almaktadır. Kanun, usulsüzlük cezalarının aksine birinci ve ikinci dereceden ayırımına gitmemiştir.

24/03/2022 tarih ve 2021/129 Esas ve 2022/33 Karar sayılı Anayasa Mahkemesinin kararında değinildiği üzere kanunda sayılan özel usulsüzlük fiilleri başlıklar halinde şu şekildedir: (Anayasa Mahkemesinin 24/03/2022 tarih ve Esas: 2021/129 ve Karar: 2022/33 sayılı kararı).

- Fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması,
- Damga vergisinde özel usulsüzlük cezası,
- Bilgi vermekten çekinenler,
- 107/A (elektronik ortamda tebliğ), 256. (defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti), 257. (diğer ödevler) ve mükerrer 257. (yetki) maddeleri ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 98/A maddesi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) hükümlerine uyulmaması.
- Özel usulsüzlük cezaları, Türk Vergi Sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi amacıyla Kanunda yer alan fiillerden oluşmaktadır. Bu yönüyle özel usulsüzlük cezaları, diğer usulsüzlük cezalarına kıyasla daha ağır bir bedel ödenmesini gerektirmektedir (Öner, 2014: 152).

1.4. Vergi Suçu Kavramı

Türk Dil Kurumu nezdinde yapılan aramada suçun tanımının hukuki anlamda “yasalara aykırı davranış” olarak verildiği görülmektedir (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi

15/04/2024). Bu tanımdan hareketle vergi suçu kavramı ise vergi kanunlarına aykırı davranış olarak nitelendirilebilir.

Vergi suçu kavramı genel anlamda, vergi mükellefleri ile vergiye ilişkin kanunlarca üzerine sorumluluk yüklenen kimselerin kendilerine verilen görevleri yerine getirmemesi olarak kabul edilebilir. Bir ödevin vergi suçu olarak kabul edilmesi için ilgili kanunda bu ödevin yerine getirilmemesine karşılık idari bir yaptırımın bulunması gerekmektedir (Doğusoy, 2015: 48-49).

Öncel, Kumrulu ve Çağan ise vergi suçu kavramını “devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar” olduğuna değinmiştir. Bu şekilde gösterilmesinin nedeni bu suçların genel olarak hazineye maddi bir zarar vermesi ve kamu hizmetlerinin finansmanı adına gerekli ve yeterli fonların oluşturulmasını engelleyerek kamu zararına neden olması şeklinde görüş belirtmişlerdir (Öncel ve diğerleri, 2017: 213).

Vergi suçları 213 sayılı Kanun içerisinde “Suçlar ve Cezaları” başlıklı dördüncü kitabın birinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Bu suçlar; kaçakçılık suçları (Vergi Usul Kanunu, 359. Madde), vergi mahremiyetinin ihlali (Vergi Usul Kanunu, 362. Madde) ve mükellefin özel işlerini yapan memurlar (Vergi Usul Kanunu, 363. Madde) olarak üç grupta toplanmıştır. Ayrıca muhtarların ekim beyanı ile sayım beyanına ilişkin ihmal (Vergi Usul Kanunu, 246. Madde) suçu bulunmaktadır.

1.5. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığına ilişkin başvurulabilecek temel kaynak Vergi Usul Kanunu olmalıdır. Kanunun 359’uncu maddesinde hangi fiillerin suç kapsamında olduğu fıkralar halinde belirtilmiştir. Bu Kanunda sayılan fiillerin dışında başkaca bir fiilin suç sayılması mümkün bulunmamaktadır (Vergi Usul Kanunu, 359. Madde). Vergi kaçakçılığına dair birçok tanımlama yapılmıştır. Konuya ilişkin yapılan bazı tanımlar şu şekildedir;

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan vergi terimleri sözlüğünde vergi kaçakçılığı” (<https://gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> Erişim Tarihi 07/05/2024);

“Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt, belge ve bunlara kaynak olacak sistemlerde vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen hile yapılmasıdır.”

Kalenderoğlu’na (2017) göre vergi kaçakçılığı, yürürlükteki vergi kanunlarında tarif edilen verginin doğumuna ve mükellef olunmasına ilişkin şartlar gerçekleşmiş olmasına

rağmen mükelleflerin üzerine düşen borçlarını ödememesi ve bu ödememenin vergi kanununda suç olarak sayılan fiillerden kaynaklanması sonucu ortaya çıkması durumudur (Kalenderoğlu, 2017: 187).

Karaboyacı'ya (2014) göre, vergi kaçakçılığına ilişkin tanımlamaların ortak özelliği suçun maddi unsurunun vergi kanununa aykırılık içermesidir. Ayrıca vergi kaçakçılığı, gerçek dışında beyan vermek veya hiçbir beyan vermeyerek elde edilen gelirin vergi sistemi dışında bırakılmasıdır (Karaboyacı, 2014: 211-242).

Sarısoy'a (2023) göre vergi kanunlarında sayılan tutulması gereken defterler veya verilmesi gereken beyannameler üzerinden kanunlara aykırı eylemlerde ya da davranışlarda bulunmak suretiyle vergiye yönelik işlemlerin ortadan kaldırılması veyahut bu işlemlerin doğruluğunun tespit edilmesinin zorlaştırılması, vergi kaçakçılığıdır (Sarısoy, 2023: 111).

Yapılan bu tanımlar dikkate alındığında vergi kaçakçılığını, vergi doğuran olayın ortaya çıkması sonucunda üzerine vergi ödeme borcu oluşan mükelleflerin ya da sorumluların, kanunda belirtilen fiillerden birini veya birden fazlasını kullanarak haksız bir kazanç elde etmeleri sonucu ortaya çıkan vergi kaybı olarak tanımlamak uygun olacaktır.

Tezimizin ilerleyen bölümünde Kanunun 359 'uncu maddesinde sayılan vergi kaçakçılığı suçları, başlıklar halinde ele alınacaktır.

1.5.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması

Sözlükteki anlamıyla hile, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen; dolap, dümen, oyun, ayak oyunu, fen, fent, fesat, nakış”; ikinci anlamıyla da “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” dır (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Hile /kavramını anlamak için hata kavramının da ne olduğunun bilinmesi gereklidir. Sözlükte hatanın, “yanlış”, “yanlışlık” ve “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış” manalarını taşıdığı görülmektedir (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Aslında burada bahsedilen iki kavramı ayırt etmek fazlasıyla zordur. İki durumda da kayıt düzeni ile muhasebe hesaplarının işleyişinin, vergi ile muhasebe ilkelerine uymadığı sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Hata ve hilede maddi unsur aynı gözüküyor olsa da manevi unsur yönünden fark vardır (Doğusoy, 2015: 30). Kanunun 359' uncu maddesinde açıkça “kast” unsuru yer almasa da suçun oluşmuş sayılması için kast unsuru

gereklidir. Muhasebe hilesinin taksir ile işlenebildiğine dair bir düzenlemenin olmaması nedeniyle bu suçun oluşması yalnızca kasten olabilecektir (Doldur, 2022: 73).

Hesap ve muhasebe hileleri, kanunda suç olarak kabul edilmiş olsa da tanımlarına yer verilmemiştir. Bu nedenle öncelikle hesap hilesi ile muhasebe hilesinin ne olduğuna ilişkin tanımlar yapılacaktır.

Şenyüz (2022) hesap hilesi hakkında, yasal defterlere yapılan kayıtlarla ilgili olarak, hesapların genel işleyişine aykırı şekilde, çeşitli yol ve yöntemler kullanarak gerçek işlemin gizlenmesi davranışıdır, demiştir (Mutluer'den aktaran Şenyüz, 2022: 94).

Hesap hilesini, Tek Düzen Hesap Planındaki çeşitli hesapların vergi idaresini yanıltıcı şekilde kullanılması suretiyle, kişisel çıkar elde etme amacıyla yapılan hile olarak kabul edebiliriz.

Muhasebe hilesi ise kişisel çıkarların ön planda tutularak, kayıt ve belge düzeninde yapılan bilinçli hatalar olarak adlandırılabilir. Muhasebe hilesi yasal düzenlemelere aykırı şekilde hareket ederek bir tarafın haksız kazancına yönelik olarak yapılan davranışların bütünüdür. Muhasebe hilesi yapmanın altındaki temel gerekçe ise vergi kaçırmak olacaktır (Oskay, 2018: 12; Koyuncu, 2023: 12).

Muhasebe hilesi kavramı yerine “bilanço maskeleymesi, bilanço makyajı, bilanço manipülasyonu” gibi kavramların da eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir (Altunöz ve Altunöz, 2022: 147).

1.5.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açılması

Vergi kanunları kapsamında tutulan ya da düzenlenen ve ibraz etme yükümlülüğü bulunan defter ve kayıtlarda gerçekte hiçbir ilgisi bulunmayan kişilere yer verilmesi halinde oluşan ve yalnızca kasıtlı olarak gerçekleşebilen vergi kaçakçılığı fiilidir (Yıldız, 2021: 159). “Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan” kişiler adına hesap açıldığı takdirde, bu hesapların açıldığı tarih suç tarihi olarak dikkate alınacaktır (Kırmaz, 2015: 335).

213 sayılı Kanunda 4369 numaralı Kanun ile getirilen değişiklikler neticesinde vergi ziyanın kaçakçılık suçlarının bir unsuru olmaktan çıkarılmış olup, bu başlık altındaki fiil kapsamında suç işlenmesi halinde vergi ziyayı şartı aranılmayacaktır (Acar, 2020: 679).

1.5.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 171 ila 214 ‘üncü maddeleri arasında defter tutmanın maksadı, defter tutacak olanlar ile gelirlere ve giderlere ilişkin kayıt zorunluluğu gibi hususlara yer verilmiştir. Bu hususların tespit edilmesi ile yapılacak vergi denetiminin kolaylaşması amaçlanmaktadır (Bilici, 2023: 76). Bu kapsamda Kanunun zorunlu tuttuğu bu defterler ve belgeler dışında kayıt yapılan özel defter, belge ve diğer ortamlara kayıt yapmak suretiyle bu suç meydana gelecektir. Diğer kayıt ortamları Kanunun 256 ‘ncı maddesinde sayılan “mikrofilm, mikrofiş, manyetik teyp, disket vb.” ortamlardaki kayıtları kapsamaktadır (Hekim, 2013: 36). Dolayısıyla Kanununda belirtilen diğer ortamlara yapılacak kayıt, kaçakçılık suçunun oluşmasına sebebiyet verecektir.

1.5.4. Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi

Tahrif, sözlükteki anlamıyla “bir şeyin aslını bozma, değiştirme” olarak belirtilmektedir (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Tahrif etme olarak tarif edilen suçta yasal olarak tutulan ve düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin içerikleri ilk durumda vergisel yönden gerçek bir durumu göstermekte iken ikinci durumda yani tahrif edildiğinde vergisel yönden değişikliğe neden olmakta ve vergi matrahında azalmaya neden olmaktadır. Ancak defterler veyahut belgeler üzerindeki her tahrifat suç oluşturmayacaktır. Suçun oluşması için kasıt unsuru ve matrahın azalması unsurlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir (Acar, 2020: 680).

1.5.5. Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi

Mevcut olduğu bilinen yasal defterlerin ve belgelerin, vergi incelemesi yapma yetkisine haiz kişilerce istenmesi ve ilgililerce bunların ibraz edilmemesi gizleme sayılmaktadır. Gizleme suçunun varlığı, ibraz edilmediği belirlenen defterlerin mevcudiyetinin olduğunun tespit edilmesi ile mümkündür. Yine vergi kanunlarına göre bu defterlerin ve belgelerin saklama zorunluluğunun devam ediyor olması da gerekmektedir. Aksi bir durum söz konusu olursa ibraz mecburiyeti ortadan kalkacağı için suç oluşmayacaktır (Ay, 2006: 83-84).

Bu suçun faili, ancak vergi kanunları uyarınca üzerine defter tutma ödevi, saklama ödevi ve ibraz etme ödevi ve buna benzer ödevler tahmil edilenler olabilecektir. Vergi mükellefi, sorumlusu veyahut kanuni temsilci gibi sıfatlara sahip kişiler, defterlerin ve belgelerin ibrazı ile sorumlu olan kişilerdir (Ümit, 2021: 1266).

1.5.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin kavramsal tanımı tezimizin sonraki bölümlerinde detaylı şekilde yapılacaktır. Söz konusu tanımdan açıkça görüleceği üzere, gerçekte bir belge olsa da miktar veyahut mahiyet itibari ile bu belgenin aykırılık içermesi durumunda muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olduğundan söz edilecektir.

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi şeklinde tanımlanan suçun varlığı için bu belgeyi düzenleyen kişinin 213 sayılı Kanunda yer verilen vergi yükümlüsü olması, ilgili belgenin yasal olarak belge hükmünde olması ve gerçekte bir işlem veyahut durum olmasına rağmen bu belgenin miktar ve mahiyet yönünden gerçeği yansıtmaması gerekir. Eğer ilgili belgeyi düzenleyen kişi vergi yükümlüsü değil ise bu belgenin sahteliğinden bahsedilecektir. Ayrıca suçun oluşması için düzenlenmiş olan belgenin 213 sayılı Kanunda yer verilen veyahut “VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” kapsamında elde edilmiş ve vergisel işlerde kullanılabilir düzeyde olması suçun tespiti yönünden önem arz etmektedir (Ağar, 2005: 283).

1.5.7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanması

Muhteviyat veya miktar yönünden gerçeği yansıtmayan MİYB ‘nin kullanılması, Vergi Usul Kanunu yönünden kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

Bu belgenin kullanılmasından kast edilen durum vergisel işlemlerde kullanılmak üzere yasal kayıtlara alınması olarak gösterilebilir. Bu kayıt yalnızca defter kaydı olarak değil vergi kanunları gereğince tutulan veya düzenlenen diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi de olabilecektir. Yine muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, yasal defterlere kaydedilmemiş olsa dahi vergi beyannamelerindeki hesaplamalara dahil edilmiş ise kullanma suçu oluşacaktır (Özcan, 2014: 162).

1.5.8. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması

Kanun maddesinin bu fıkrasında belirtilen “Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi” ve “Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması” fiillerinin ayrı ayrı veya birlikte işlenmesi halinde suç gerçekleşecektir. Vergi Usul Kanunu kapsamında sahte belge kullanma haricinde kalan suçlar, özgü suç kapsamında olmadığından dolayı tahrif etme ile yok etme gibi eylemler herkes tarafından işlenebilir (Ünal, 2021: 1295).

Suçun maddi unsuru, yok etmek, yakmak, silmek ve buna benzeyen eylemler ile vergi kanunları kapsamına yönelik tutulan veya düzenlenen ve saklanmasına dair zorunluluk olan defter, kayıt ve belgelerin maddi şekillerinin ortadan kaldırılması sonucunda meydana gelmektedir. Bu yok etme fiili kısmen veyahut tamamen yok etme şeklinde ortaya çıkabilir (Yıldız, 2021: 174).

1.5.9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi

Belgenin tanımı “bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb.; vesika, doküman” manasına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Suret ise vergi terimleri sözlüğünde “Kişilerin talebi üzerine elektronik ortamda oluşturulan, gönderilen, saklanan ve üzerinde bulunan doğrulama kodu aracılığıyla muhatapları tarafından görüntülenmek suretiyle varlığı teyit edilebilen her türlü belge” olarak açıklanmıştır (<https://gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> Erişim Tarihi 07/05/2024). Vergi kanunlarında bir belgenin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesinin kaçakçılık suçu oluşturacağına yer verilmiştir. Tezimizin ilerleyen kısmında sahte belge düzenlenmesine ilişkin olarak detaylı tespitlere ve değerlendirmelere yer verilecektir.

1.5.10. Asıl ve Suretleri Tamamen veya Kısmen Sahte Düzenlenen Belgelerin Kullanılması

Sahte belge, hayatın olağan akışında bulunmayan bir işlem kapsamında, gerekmediği halde, bir belgenin alınması veya verilmesi halinde düzenlenen belge olarak

adlandırılabilir. Aslında hiç gerçekleşmemiş olan bir işlem söz konusudur (Günay, 2023: 52).

Bir belgenin aslının veyahut suretinin sahte olarak düzenlenmesinin vergi kanunları tarafından vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu çalışmamızın ilerleyen kısmında daha geniş şekilde ele alınacaktır.

1.5.11. Kanun Hükümlerine Göre Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basacağı Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadan Basılması veya Bilerek Kullanılması

Vergi Usul Kanununun 359 ‘uncu maddesinin c fıkrasında “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” ın hapis cezası ile cezalandırılacağına hükmedilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 359. Madde).

Kanun metninde bahsedilen belgelerin hangileri olduğuna ilişkin “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” in 3/b maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

- Fatura,
- Müstahsil Makbuzu,
- Serbest Meslek Makbuzu,
- Gider Pusulası,
- Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti),
- Sevk İrsaliyesi,
- Taşıma İrsaliyesi,
- Yolcu Listesi,
- Günlük Müşteri Listesi,
- Bakanlıkça Kullanılması Zorunlu Hale Getirilen Belgelerden oluşmaktadır.

Yukarıda tek tek sayılan belgelerin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile yazılı bir anlaşması olmadığı halde basan kişilerin veyahut şirketlerin temsilcileri hakkında hapis cezası verilmesi amacıyla gerekli işlemler yapılacaktır.

Ayrıca kanun maddesinde “bilerek kullananlar” dan kasıt, suç olarak kanun metninde yer alan bu fiilin ancak kasten işlenerek gerçekleştirilebileceği sonucuna ulaşmamıza neden

olmaktadır. Dolayısıyla bilmeme durumunun olması halinde kanunda belirtilen suçun oluşmadığının kabul edilmesi gerekir (Günay, 2023: 43).

1.5.12. VUK ‘un 359 uncu Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

VUK ‘un 359’uncu maddesinin (ç) bendi içerisinde düzenlenen bu bent kapsamındaki kaçakçılık suçu, vergi kaçakçılığı suçlarının yer aldığı 359 numaralı kanun maddesinde 29/04/2021 tarihi itibari ile 7318 sayılı Kanunun dördüncü maddesinde yapılan düzenleme ile girmiştir. Bu fıkrada (Vergi Usul Kanunu, 359. Madde),

“Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” denilmiştir.

Kanun maddesine böyle bir metin eklenmemiş olsa idi eklenen fıkrada sayılan fiiller, Kanunun 359/b maddesi uyarınca cezalandırılabilirdi; ancak bu düzenleme ile mükellefler dışında bahsi geçen kaçakçılığa yardım eden kişilerin de Vergi Usul Kanunu kapsamında ceza alması amaçlanmıştır (Arslan, 2023: 1000-1001).

Bu fıkra kapsamında, Bakanlık tarafından izin verilmiş olması, suçun oluşumuna etki etmemektedir. Burada suç, ürünlere ait bilgilerin veri merkezi olarak adlandırılan sisteme müdahale edilmek suretiyle aktarılması gereken bilgi, belge veya verilerin iletilmesine engel olmak şeklinde ortaya çıkacaktır. Bahsi geçen suçun oluşmasında fiziki veyahut

bilişsel yolla müdahale edilmesi suçun maddi unsurunu oluşturacaktır (Çelik, 2023: 73-74).

1.5.13. VUK ‘un 359 uncu Maddesinin (d) Bendinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu

VUK ‘un 359’uncu maddesinin (d) bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, 10/12/2022 tarih ve 32039 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7423 sayılı sayılı Kanunun 1 ‘inci maddesinde yapılan bir düzenleme ile hukuk sistemine girmiştir. Söz konusu kanunun gerekçesinde özetle “Kanun ile düzenlenen piyasalarda vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı tütün mamulü üretiminin engellenmesi, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığıyla etkin bir şekilde mücadele edilmesi” amaçlarından söz edilmektedir (<https://www.corpus.com.tr/#!/CorpusWeb> Erişim Tarihi 15/04/2024).

VUK’un 359/d bendinde bahsi geçen kaçakçılık fiiline ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına fıkra kapsamında geçen durumlara sebebiyet veren kişilerin veya kurum temsilcilerinin üç yıl ila sekiz yıl kadar hapis cezası ile cezalandırılması hususunda düzenleme yapılmıştır (Vergi Usul Kanununun, 359. Madde).

1.6. Sahte Belge Kavramı

Türkçeye, Farsçadan geçmiş olan sahte kelimesi “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan; çakma, düzme, düzmece” anlamındadır (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Belge kavramı ise sözlük anlamı olarak “bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb.; vesika, doküman” manasındadır (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024). Bu anlamlar birlikte değerlendirildiğinde sahte belgeyi “düzmece bir belge” olarak adlandırabiliriz.

Sahte belge vergi mevzuatı içerisinde gerçekte olmayan bir durum veya işlemin sanki varmış gibi failince düzenlenen belge olarak kabul edilmektedir. Esassız şekilde düzenlenen belgede sahtecilik vardır. Sahiden yapılmayan bir satış işlemi için fatura kesilmesi sahte belge olarak örneklendirilebilir (Kotan’dan aktaran Yurtsever, 2009: 143).

Yargıtay Ceza Dairelerinin çeşitli kararlarında sahte belge kavramının ne olduğu hususuna değinilmiş olup, bu kararlardan birinde; “Satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir.”

şeklinde karar verilmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27/12/2017 tarih ve Esas: 2017/7858 ve Karar: 2017/9446 sayılı kararı).

Öte yandan bir belgenin “sahte belge” olarak kabul edilmesi için o belgenin 213 sayılı Kanunda “Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler” kısmında bulunması gerekmektedir. Bu bölümde sayılan belgeler, kanundaki hükümler doğrultusunda tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz etme gibi mecburiyeti olan belgelerdir. Fatura ya da serbest meslek makbuzu bu belgelere örnek gösterilebilir. Vergi beyanname veya bildirimlerinin sahte olması durumunda sahte belgeden değil Türk Ceza Kanununda yer alan belgede sahtecilikten bahsedilecektir. Yine gümrük mevzuatı kapsamında düzenlenen belgeler de vergi kanunlarında geçen sahte belge olarak nitelendirilmeyecektir (Geçer, 2021: 129-130).

1.7. Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Kavramı

213 sayılı VUK’un 359/a-2 maddesi kapsamında muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçek durumu aykırı şekilde yansıttığı belirtilen belge olarak nitelendirilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 359. Madde). Buradan hareketle muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin, sahte belgeden farkının muamele veya durumun hukuk dünyasında gerçekte var olduğu ama belge üzerindeki iki unsurun gerçeği yansıtmadığı görülmektedir. Mahiyet veya miktar haricinde bir unsurun gerçeği yansıtmaması ise bu belgenin sahte belge olduğu sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğini ele aldığımızda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin varlığını kontrol amacıyla bir takım unsurların öne çıkarıldığı görülmektedir. Bunlar (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 4.1. bölümü);

- Belgenin mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması gereken zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
- Belgede bulunması gereken zorunlu bilgilerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği, gibi hususlardır.

Tutar (2022) çalışmasında, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, Kanunda belirtilen şekil şartlarına sahip olan ancak muhteva ettiği bilgiler yönünden yanlış olan belgedir,

dolayısıyla işlemin gerçekleşmesi sırasında; mal veya hizmete ilişkin içeriğin veya miktarın gerçekte farklı olması ile faturanın tarihi veya seri sıra numarasına ilişkin bilgilerin gerçekte farklı olması durumunda bu belgeden bahsedileceğini açıklamaktadır (Tutar, 2022: 17).

Örneğin; gerçekte 100 adet kalem satıldığı halde fatura içeriğinde 10 adet kalem satıldığının gösterilmesi; aslında kalem satıldığı halde kitap satılmış gibi belge düzenlenmesi. Yine satılan kalemin 5 Türk Lirası olmasına rağmen faturada 10 Türk Lirası olarak gösterilmesi gibi bir durum yanıltıcı belge örneği olacaktır.

Vergi Usul Kanununda bahsedilen sahte belge ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin ortak özellikleri ikisinin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarında bulunan temel farklılık ise sahte belge düzenlenirken belge içeriğindeki durum veya işlem hiç gerçekleşmemiştir. Ancak yanıltıcı belgede fiilen bir durum veya işlem vardır; ama bu durum veya işlem belgede yazılı olandan farklıdır (Yurtsever, 2009: 145).

2. BÖLÜM: SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNDE SUÇLARIN UNSURLARI, DAVA YOLLARI VE YORUM

2.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Suç Unsurları

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması dolayısıyla meydana gelen kaçakçılık suçları hukuk literatüründe bulunan öteki suçlarda da olan kanuni, maddi, hukuka aykırılık ve manevi unsurlardan oluşmaktadır. Bu bölümde, söz konusu kaçakçılık suçlarının unsurları başlıklar halinde irdelenecektir.

2.1.1. Suçun Kanuni Unsuru

Vergi ceza hukuku bakımından bir suçun varlığı için, yasalara uygun olmayan, kusurlu ve hukuka aykırı gerçekleşmiş bir eylemin mevcudiyeti gerekmektedir. Kaçakçılık suçu, VUK'un 359'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde, kaçakçılık suçlarının ne olduğunu ve bu suçlar için uygulanacak cezaların miktarını belirtmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu işlemek için, VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen tipik eylemlerden birinin veya birkaçının, herhangi bir yasal dayanağa sahip olmaksızın kusurlu bir şekilde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir (Koçak, 2020: 17-18).

2.1.2. Suçun Maddi Unsuru

Suçun maddi unsuru başlığı; hareket, netice yani suçun ortaya çıkardığı durumu, illiyet (nedensellik) bağı, harekete geçen kişi olan fail, suçun konusu, en son olarak suçun mağduru olarak altı ayrı aşamada incelenecektir.

Hareket, insan bedeni tarafından iradi olarak meydana getirilen ve kanun tarafından suç sayılan iştir. İcrai veyahut ihmali bir hareket, suçun varlığından bahsedilmek için şarttır. Aksi halde duygu, düşünce ve plan gibi soyut nitelikteki durumlar yönünden cezalandırılmadan bahsedilemez (Hakeri, 2020: 129).

VUK nezdinde sahte belge düzenleme ve kullanma olarak tanımlanan suçlarda hareket, 359'uncu maddenin metninde tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve aynı Kanuna göre ibrazı mecburi olan belgelerin asıl veya suretlerinin sahte nitelikte düzenlenmesi olacaktır (İbrahimoglu, 2018: 51). Sahte nitelikteki belgenin kullanılması ise sahte belge kullanma yönünden hareketin gerçekleşmesine sebebiyet verecektir.

Fatura, irsaliye ve fiş gibi belgelerin sahte nitelikte düzenlenmesi ile bunların kullanılarak vergi matrahının aşındırılması ya da vergi doğuran olayın engellenmesi durumunda mevcut olan eylem, vergi kaçakçılığı suçu ile ilişkili olacaktır (Paçacı, 2017: 68).

Tipe uygun eylemin parçası olan netice, harekete bağlı olarak gerçekleşen ve dış dünyada ortaya çıkan değişikliğe denilmektedir. Neticesi olmayan bir suç bulunmamaktadır. Ayrıca neticenin fiziki olarak tespit edilmesi de önemli değildir, önemli olan neticenin varlığıdır. Bu yönüyle tehlike de bir netice olarak kabul edilebilir (Özbek ve diğerleri, 2023: 238).

Türk vergi hukuku kapsamındaki uygulamalarda vergi kaçakçılığının netice ile bir bağlantısı bulunmamaktadır, sadece kanunda belirtilen eylemin gerçekleştirilmesi durumunda suç oluşmaktadır (Darbaş, 2014: 53). VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarında sayılan fiiller kapsamında vergi ziyanının 3 (üç) kat olarak tatbik edilmesini gerektirir; ancak bu uygulama için vergi ziyanının olması şart değildir (Arslan, 2023: 1001). Buradan görüleceği üzere; kanun, sonucu değil, eylemi vurgulamıştır.

Tipe uygun olarak meydana getirilen fiille netice arasında bir sebep-sonuç ilişkisi bulunması, illiyet (nedensellik) bağlantısının varlığı için şarttır. İlliyet bağına ilişkin TCK'da açık bir tanımlama yapılmamıştır. Bunun nedeni olarak, illiyet bağına ilişkin sorununun literatüre bırakıldığı düşünülmektedir (Özbek ve diğerleri, 2023: 159).

Fail TCK'nın 37'nci maddesinde "Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri" olarak yer almaktadır. Buradan hareketle sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında failin bu belgeleri, düzenleyen veya kullanan kişiler olacağını söylemek doğru olacaktır.

Cengiz (2014) çalışmasında, fail kavramını araştırmış, faili gerçek ve tüzel kişiler olarak iki başlık altında ele almıştır. Buna göre; gerçek kişiler olarak vergi mükellefi, vergi mükellefinin yönetim ve temsil yetkisini özel vekâletname ile vererek görevlendirdiği vekil, müdür gibi kişiler veya kalfa, çırak gibi kişiler fail olabilecektir. Yine VUK'da bulunan küçük ve kısıtlıların kanunlar kapsamında vergi sorumlusu olmaları halinde bu kişilere ait ödevleri yerine getiren temsilcilerinin; çeşitli olaylarda veli, vasi ve kayyım sıfatlarını taşıyan kişilerin, mirası reddetmeyen mirasçılarının, adi ortaklıklarda ortakların veya varsa ortakların tayin ettiği vekilin fail olabileceğini belirtmiştir. Tüzel kişilerde ise; anonim şirketlerde imza yetkisi bulunan kişilerin, limited şirketlerde şirket müdürünün,

kollektif şirketlerde şirketi temsil eden kişinin veyahut sözleşme ile temsil yetkisinin devredildiği kişinin; komandit şirketlerde komandite ortakların, tasfiyesine başlanan kurumlarda ise tasfiye memurunun fail olabileceğini anlatmıştır (Cengiz, 2014: 181-189). Bu çalışmadan kanun yapıcının, suçun failini tespit ederken öncelikle sorumluluğu gerçek kişiye/temsil yetkisine haiz kişiye yüklemiş olup, istisnai olarak failin, resmi şekilde yetkili olduğunun ispat edilmesi halinde suç konusu hareketi yapan kişinin de sorumlu olacağını belirterek, faile ilişkin genişletici bir tanım yapıldığı düşünülmektedir.

Suçun konusu, eşyanın ya da şahsın fiziki olarak varlığını ifade eder (Özgenç, 2023: 222). VUK'un 359'uncu maddesi içerisinde mevcut olan sahte belge düzenleme ve bu nitelikteki belgeyi kullanma suçlarının konusunu VUK'a göre düzenlenen 229-232'inci maddelerde fatura, 233'üncü maddede perakende satış vesikaları, 234'üncü maddede düzenlenen gider pusulası, 235'inci maddede düzenlenen müstahsil makbuzu, 236-237'inci maddelerde düzenlenen serbest meslek makbuzu, 238'inci maddede ücret bordrosu, 240'ncı maddede taşıma ve yolcu irsaliyeleri olarak tanımlanmış olan belgelerdir (Günay, 2023: 65). Örnek olarak, VUK'ta sayılan bu belgelerden biri olan faturanın gerçekte alınmayan bir temizlik hizmeti karşılığı başka biri adına düzenlenmesi "sahte belge düzenleme", bu belgenin alan kişi tarafından kullanılması ise "sahte belge kullanma" olarak adlandırılacaktır.

Sahte belge düzenlenmesi, kullanılması gibi durumların mevcudiyeti halinde suçun mağduru toplumu oluşturan her vatandaş olacaktır. Bu suçların ortaya çıkarılarak önlenmesinde hazinenin zarara uğratılmaması ve vergi kaybının engellenmesi ön planda olduğundan dolayı mağdur olan kesim toplumu oluşturan herkes olacaktır (Akbulut, 2023: 665).

2.1.3. Suçun Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, "hukuka karşı gelme ve hukukla çatışma" içinde olma manasındadır. Suçun unsuru olarak hukuka aykırılığı ise bir fiilin işlenmesi neticesinde hukuk alemi içerisinde çelişki ve çatışma halinde bulunulması şeklinde ifade edebiliriz (Özgenç ve Üzülmöz, 2022: 66-67).

Kanunda yer verilen tipik fiile ceza verilebilmesi için, fiilin hukuka aykırı olması, fiil yönünden hukuka uyarlılık gerekçesinin bulunmaması gerekmektedir. VUK'un 359 numaralı kanun maddesinde yer alan sahte belge düzenleme ve yine sahte belge

kullanmaya ilişkin fiiller ile meydana gelen vergi kaçakçılığı neticesinde hukuka uyarlılık bulunmadığı düşünülmektedir (Elmalı, 2022: 70).

2.1.4. Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur, suçun unsurları arasında bir diğer unsur olarak kabul görmektedir. Bu unsur, suçun varlığından bahsedilmesi için gerçekleştirilen fiil ile fail arasında bağ olarak ifade edilebilir. Manevi unsur denildiğinde suç yönünden kast ve taksir akla gelmektedir (Özgenç, 2023: 234).

TCK'nın 21'inci maddesinde değinilen kast, "suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleşmesi" şeklinde kanunda yer bulmuştur. Bu kapsamda fail, yaptığı eylemin, kanun tanımında yer alan unsurlarının gerçekleştiğinden haberi var ise kasten hareket ettiği kabul edilmektedir. Bilinmesi gereken ve kanuni tanımında mevcut olan unsurlardan; fiilin, neticenin, illiyet bağının, failin, mağdurun, suçun konusunun ve nitelikli hallerin tamamıyla kastın kapsamına dahil olduğunun anlaşılması gerekmektedir (Özgenç ve Üzülmöz, 2022: 58-59).

Failin kastı, mal ve hizmet satışına ve gerçek bir duruma dayanmayan, aralarında vergisel ilişki olmadığı hususu bilindiği halde bir belgeyi bilerek ve isteyerek düzenleme ve kullanma iradesini ifade eder. Sahte belge düzenlerken ve kullanırken gerçek bir duruma dayanmadığını bilme ve bunu isteme suçun manevi yönünü oluşturarak, kastın varlığını göstermektedir (Ümit, 2021: 368-369).

Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığına sebebiyet verilmesi kasten işlenebilen suçlar arasındadır. Burada suçun hangi saikle işlendiği önemsizdir. Ancak genel olarak; vergi kaçırmak, komisyon geliri elde etmek ya da haksız şekilde vergi iadesi almak gibi amaçlarla bu suçun işlendiği görülmektedir (Görgü, 2018: 47).

Sahte belge kullanımı yönünden manevi unsur kasttır. Çünkü ceza kanununda, özellikle belirtilmemiş bir suçun taksirle işlenmesi söz konusu olmayacaktır. Sahte belgenin taksirle işlenen suçlar arasında gösterilmemiş olması nedeniyle suçun oluşumu için kastın varlığı gerekli bir şart olarak kabul edilmelidir (Apak, 2017: 32). Yine bu konuyla paralel olan 04/11/2021 tarih ve 2019/4 Esas, 2021/78 Karar numaralı Anayasa Mahkemesi bilerek sahte belge kullanma suçu yönünden verdiği kararında kaçakçılık suçunun kasten işlenebildiği ve kasıt olmaması durumunda manevi unsur olmayacağı ve dolayısıyla ceza

verilemeyeceği hakkında karar vermiştir (Anayasa Mahkemesinin 04/11/2021 tarih ve Esas: 2019/4 ve Karar: 2021/78 sayılı kararı).

Genel uygulamada kural suçun kasıt unsuru ile işlenmesi olup taksir unsuru ile de suç işlenmesi mümkündür. Taksir kanunda yer aldığı şekilde “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi” (Türk Ceza Kanunu 22/2) halinde söz konusu olacaktır. VUK’da vergi kaçakçılığının taksir ile işlenebileceğine dair bir madde bulunmaması nedeniyle 359’uncu maddede sayılan fiillerin taksirle işlenmesi söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla fail, kast unsuru oluşmadığı sürece, vergi kaçakçılığı gerekçesiyle, cezalandırılmayacaktır (Türker, 2023: 25-26).

2.2. Suçun Özel Görünüşleri

Suçun özel görünüşleri; vergi suçlarında ortaya çıkan çeşitli suç şekillerinin anlatıldığı başlıktır. Bu kısım, üç alt başlık halinde anlatılacaktır.

2.2.1. Teşebbüs

Teşebbüs, 213 sayılı VUK’un 358’inci maddesinde yer almakta iken 22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 82 numaralı maddesi ile yapılan madde değişikliği ile kaldırılmıştır. Bu nedenden dolayı 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa bakılması gerekmektedir. TCK’nın 35’inci maddesinde suça teşebbüs şu şekilde yer bulmaktadır: “kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur” (Türk Ceza Kanunu, 35. Madde). Teşebbüse ilişkin sorumluluk için (Akbulut, 2023: 267):

- Suç işlemeye yönelik kasıtlı fiil,
 - Suç işlemeye yönelik icrai harekete başlanması,
 - Hareketin suçu işlemeye elverişli olması,
 - Elde olmayan nedenlerden kaynaklı şekilde suçun tamamlanamaması gerekmektedir.
- Şenyüz, 359’uncu maddede sayılan fiillerden yalnızca 359/a-2’de bulunan defter kayıt ve belgelerin gizlenmesine teşebbüs edilemeyeceğini, geri kalan suçlarda teşebbüsün mümkün olduğunu ileri sürmüştür (Şenyüz, 2022: 512-513).

2.2.2. İştirak

213 sayılı VUK'un 360'ncı maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarının iştirak halinde işlenmesi halinde cezada indirim yapılmasını düzenlemektedir. 23.01.2008 tarihinde kabul edilen 5728 sayılı Kanun ile değiştirilen madde, değişiklikten önceki halinde suça iştirak edenlerin cezalandırılmasına yönelik hükümler içermektedir. 5728 sayılı Kanun kapsamında yapılan değişiklik ile maddenin başlık kısmı "cezada indirim" olarak değişikliğe uğramış ve iştirake ilişkin cezalandırmada 5237 sayılı TCK'nın suça iştirak hükümlerine gönderme yapılmıştır. İştirakin şekillerine ise kanunda yer verilmemiştir (Akbulut, 2023: 679).

Vergi hukuku bağlamında iştirak, Vergi Usul Kanununun 359 numaralı maddesinde sıralanan eylemlerin bir kişi tarafından değil, birden fazla kişinin gerçekleştirdiği ve bu kişiler arasında nedensel bağlantının bulunduğu hareketler bütünüdür (Mercimek ve Gerçek, 2013: 200). İştirak bir Danıştay kararında ise "bir suçun birden çok kişi tarafından işbirliği halinde işlenmesi" olarak da ifade edilmiştir. Aynı kararda iştirakten söz edilmesi için kaçakçılık eyleminin işlenmesine kişinin doğrudan ve etkili bir şekilde katkı sunması gerektiğinden de söz edilmiştir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/09/2020 tarih ve Esas 2019/436 ve Karar: 2020/949 sayılı kararı).

Suçta iştirakin maddi şart ve manevi şart olmak üzere iki temel şartı bulunmaktadır. Manevi unsur; suç ortaklarının bir suçun işlenmesi sırasında faillerin bu durumu bilmeleri ve istemeleri halidir. Yani suç işleme kastı aranmalıdır. Maddi unsur ise birden fazla kişi tarafından yapılan eylemlerin birleşmesidir (Erem, 1946: 66-71).

2.2.3. İçtima (Birleşme)

Ceza hukuku ilkeleri kapsamında suç hareketinden sonra ortaya çıkan sonuç ve ihlal edilen yasal hükümler, suç sayısının tespit edilmesinde önemlidir. Kanun koyucuyu bu tespite yönelten gerekçeler, suç işleme iradesi ve ortaya çıkan netice arasındaki ilişki ile yapılan eylemlerle ortaya çıkan bağımsız suçlar arasında bulunan ilişkidir. Suç teorisinde işlenen suçların arasındaki ilişki birleşme veya içtima kavramı ile ifade edilmiştir (Bayraklı, 2017: 1).

213 sayılı VUK, vergi kabahatlerine ilişkin içtima kurallarını 335, 336 ve 337 numaralı maddelerinde düzenlerken, 359 numaralı maddede yer alan sahte belge/MİYB düzenleme ve bu belgeleri kullanma suçlarına dair özel bir içtima hükmü bulunmamaktadır. Ancak,

5237 sayılı TCK'nın genel hükümleri gereği, 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan bu suçlar için içtima meselesi 5237 sayılı TCK'daki içtima hükümleri çerçevesinde ele alınmalıdır (Geçer, 2021: 361-362).

TCK'nın "Suçların İçtima" başlığını taşıyan beşinci bölümünde, bileşik suç (Madde 42), zincirleme suç (Madde 43) ve fikri içtima (Madde 44) hükümleri düzenlenir. Ancak bileşik suçtan bahsedilen 42'nci maddeye göz atıldığında, "Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz" olarak gösterilen bileşik suçların aslında içtima kavramından ayrı bir şekilde ele alındığı anlaşılır; çünkü kanunda tanımlandığı gibi, bileşik suçlarda çok sayıda değil, tek bir suç söz konusudur (Şanlı, 2023: 90).

Şenyüz kitabında, suçların içtimasını ile cezaların içtimasını olarak olmak üzere içtimayı, iki farklı başlık altında ele almıştır. Suçların içtimasını, TCK'nın 44'üncü maddesine değinerek, fail tarafından işlenen tek bir fiil nedeniyle ortaya çıkan neticenin farklı kanunlarda yer alan kanun maddelerinin ihmal edilmesinin sonucu olarak ifade ederken; cezaların içtimasını ise Demirbaş'tan aktardığı üzere, failin birden fazla sefer suç sayılan fiilleri işlemesi ve işlenen her suç sebebiyle failin cezalandırılması gerektiği durumda, bu suçlara ait cezaların her birinin ayrı ayrı toplanması olarak belirtmiştir (Şenyüz, 2022: 494-497).

2.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Tespitlerine İlişkin Kanun Yolları

Vergi mükellefi olanlar ile vergi idaresi olarak ele alınan idare arasında meydana gelen uyuşmazlıkların çözüme dair yollarından biri olan vergi yargılaması, her iki tarafına haklarını korumak amacıyla kullanılan bir yoldur. Konuya ilişkin olarak bu yollar, olağan yollar ve olağanüstü yollar olmak üzere iki kısma ayrılarak ele alınacaktır.

2.3.1. Olağan Kanun Yolları

Doktrinde kararlara karşı başvuru yollarının iki türü olduğu görülmektedir. Tezimizin bu bölümünde bu olağan kanun yolları hakkında bilgi verilecektir.

2.3.1.1. İstinaf Yolu

Olağan kanun yollarından istinaf, etimolojik olarak yeniden başlama anlamıyla güncel vergi yargılamasında, maddi ve hukuki anlamda yeniden başlama manasına gelmektedir (Semiz, 2020: 5). İstinaf uygulaması, 2577 sayılı İYUK'un 45'inci maddesinde, 6545

sayılı kanun ile değişiklik yapılması neticesinde getirilmiştir. Bu kapsamda ilk derece mahkemelerince verilen kararların denetiminin yapılması amacıyla Bölge İdare Mahkemelerine başvuru yapılmaktadır (Kartal, 2020: 66). İstinaf, önceden belirlenmiş yargılama usulleri dikkate alınarak ikinci bir hakim tarafından önceki hakimin verdiği kararın yeniden incelenerek onanması veyahut değiştirilmesidir (Şenyüz ve diğerleri, 2022: 328). İstinaf yargılaması, ilk kararı alan mahkeme ile temyiz edilen mahkeme arasında bir “süzgeç” görevi görmektedir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8).

İstinaf amacıyla hangi durumlarda başvurulabileceği veya başvurulamayacağı, başvurunun şekli ve usulü, başvurunun kabul olması durumunda çekişmeli duruma ilişkin esastan karar alınacağı ve bu kararı hangi hâkimlerin alabileceğine dair hususlara İYUK’un 45’inci maddesinde değinilmiştir.

İstinaf yolunu tercih eden kişi doğal olarak aleyhinde karar alınan kişi olacaktır. Vergi mahkemelerince aleyhine karar alınan kişi tarafından 30 gün içinde söz konusu mahkemenin bağlı bulunduğu Bölge İdare Mahkemesine dilekçe ile başvurulmak suretiyle istinaf yoluna başvurulabilir. Bu başvuru, ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınmadıysa mahkeme kararı ile tahakkuk eden vergi ve cezalara ilişkin tahsilatı durdurmaz. İstinaf başvurusu davanın görüldüğü vergi mahkemesine yapılır ve başvuru üzerine söz konusu mahkeme dosyayı Bölge İdare Mahkemesine tevdi eder (Şenyüz ve diğerleri, 2022: 328). Bölge idare mahkemesi yapacağı inceleme neticesinde; kararı onayabilir, kararı düzelterek aynı kararı verebilir, usul yönünden bozarak vergi mahkemesine iade edebilir veyahut esas yönünden karar alabilir (Börüteçene, 2019: 65).

2.3.1.2. Temyiz Yolu

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşığıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir (İYUK, 46. Madde). Hangi kararların temyiz edilebileceği kanun maddesinde on dört başlık altında sayılmıştır. Yine İYUK ‘un 48’inci maddesinde “temyiz dilekçesine”, 49’uncu maddesinde “temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlara”, 50’nci maddesinde “temyizen verilen karar üzerine yapılacak işleme” detaylı şekilde yer verilmiştir.

Temyiz incelemesi, hukuk kurallarının ülke nezdinde tekdüze bir şekilde uygulanarak içtihat birliğini sağlamayı hedeflemektedir. Temyizin bu yönü, eşitlik ilkesine

ulaşılmasını sağlar. Temyiz aşamasında, uyuşmazlığın çözümü amacıyla kullanılan hukuk kurallarının tespiti, bu kuralların yorumu ve eksiksiz olarak uygulanması yönleriyle denetim yapılır (Aslan, 2022: 449).

Temyizen yapılan inceleme neticesinde onama, düzelterek onama ve bozma kararları verilebilir (İYUK, 49. Madde). Onama kararının verilmesi halinde karar kesinleşmiş olur ve uyuşmazlık neticeye bağlanır. Düzelterek onama durumunda maddi hataların düzeltilmesi, yanlış veya eksik kalan karar gerekçesinin değiştirilmesi suretiyle tekraren yargılama yapmadan karar verilir (Dirikoç, 2019: 19). Öztürk (2008), çalışmasında Danıştay tarafından bozma kararının verilmesi halinde dava dosyasındaki konunun yeniden ele alınarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bozma kararına karşı, idare ve vergi mahkemelerinin bozma kararındaki esasları dikkate alarak karar vermesi veya kararında ısrar etmesi yolu vardır. Bozma kararına karşı ısrar edilmesi halinde ise dosya, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri kurulları içinde konusuna göre ilgili olan kurul tarafından çözüme kavuşturulacaktır. İlgili kurul tarafından verilen karara karşı ilk derece mahkemelerinin yeniden direnme ya da ısrar etmeleri söz konusu değildir. Diğer yandan Danıştay dairelerinin ilk derece sıfatı ile verdikleri, İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarınca bozulan kararlara karşı ısrar hakkı bulunmamakta olup, uyuşmazlığın bozma kararı esas alınarak çözülmesi gerekmektedir (Öztürk, 2008: 1030-1032).

2.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Vergi yargılaması içerisinde olağanüstü olarak adlandırılan iki farklı kanun yolu bulunmaktadır.

2.3.2.1. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyize ilişkin yol, İYUK'un 51 numaralı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; nitelik yönünden hukuka aykırı sonuca sahip olan ve aşağıda belirtilen kararların ilgili bakanlıkların talebi ya da Danıştay başsavcısının kendiliğinden harekete geçmesi suretiyle kanun yararına temyiz edilebileceği belirtilmiştir. Bu yola başvurulabilecek kararlar aşağıdaki gibidir (Öncel ve diğerleri, 2017: 201).

- İdare ve vergi ile bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kesin kararlar,
- İstinaf veyahut temyiz incelemelerinden geçmeden kesinleşen kararlar,

Bu yolun kullanılmasındaki amaç, ülke düzeni içerisinde yürürlükte bulunan hukuki düzenlemelerin birlik içerisinde olması ve yargı organları tarafından verilen kararlarda ortak bir içtihatın oluşturulmasıdır (Gürkan ve diğerleri, 2013: 110). Kanun yararına temyize ilişkin verilen karar kesinleştikten sonra, bu kararın sonuçlarının korunması gerektiğinden dolayı, bu kararların aleyhine, karar düzeltme ya da yargılamanın yenilenmesi gibi yollara başvurulamaz (Sarısoy, 2013:16).

2.3.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Bir diğer olağanüstü kanun yolu kabul edilen yargılamanın yenilenmesi, İYUK ‘un 53 numaralı maddesinde yer almaktadır. Burada kanun maddesinde sayılan hallerin gerçekleşmesi halinde, yine aynı maddenin üçüncü fıkrasında gösterilen süreler içerisinde yargılamanın yenilenmesine ilişkin başvuru yapılabileceği gösterilmiştir. Kanunda tahdidi olarak sayılan yargılamanın yenilenmesi şartları (İYUK 53. Madde):

- “a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

1) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi,” olarak sayılmıştır.

Yargılamanın yenilenmesi kavramı, T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bir kararda “kesin hükmün istisnalarından biri” ve “yargılanmanın tekrarlanarak yeniden karar verilmesi” şeklinde ifade edilmiştir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/09/2022 tarih ve Esas: 2021/1646 ve Karar: 2022/1011 sayılı kararı).

Yargılamanın yenilenmesi şartı, bu talepte bulunan kişi tarafından koşullardan birinin gerçekleştiğinin ispat edilmesidir. Bu ispatlama gerçekleşirse vergi mahkemesi tarafından yargılamanın yenilenmesine ilişkin talep kabul edilebilir (Çetin, 2022: 84).

Talebin kabul edilmesi halinde yargılanmanın yenilenmesine ilişkin dava, ilk kararı veren mahkemede açılır ve bu kararı veren mahkemece dosya yeniden incelemeyen geçirilerek karar verilir (Buyuran, 2008: 37).

2.4. Vergi Yargısı Kavramı

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması vergi yargılamasında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla öncelik olarak vergi uyuşmazlığı kavramını ele almak gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlığı dar tanımıyla vergi idaresinin vergi mükellefleri ve vergi sorumluları arasında meydana gelen hukuki anlaşmazlıklardır. Geniş tanımıyla ise iktisadi, mali ve sosyal hayatta gerçekleşen olayların arasındaki uyumsuzluk dolayısıyla vergi idaresinin ve mükelleflerin yorumları ve uygulamaları arasındaki farklılıklardır (Ortaç ve Ünsal, 2019: 191).

Türk vergi hukuku kapsamında uyuşmazlıkların çözüm yöntemlerinden birisi olan yargısal çözüm yönteminde, davacı ve davalı sıfatlarına haiz taraflar arasında bir çekişme mevcut olup, yargılama sonucunda bu çekişme ortadan kaldırılmaktadır. Yargı yolu hem çekişmeyi ortadan kaldırmak hem de idarenin denetimini gerçekleştirmek yönünden fayda sağlamaktadır. Ayrıca içtihat ve yorum yoluyla vergi yargısını geliştirmektedir (Öncel ve diğerleri, 2017: 189).

Vergi yargısı, kamu gelirleri içerisinde yalnızca vergiye dair mükellefler ve vergi sorumluları ile devletin arasında meydana gelen uyuşmazlıkların başka bir yol ile çözülmesine imkan kalmadığı aşamada ortaya çıkan yargı yoludur (Kırbaş, 2015: 200).

2.5. Vergi Yargılamasının Usulüne Hakim Olan İlkeler

Vergi hukukunun yargılama alanı usulündeki ilkeler, daha kolay anlaşılması amacıyla başlıklar altında ele alınacaktır.

2.5.1. Re'sen Araştırma

Re'sen kelime anlamı olarak, “kendiliğinden; herhangi bir isteğe gerek olmadan; otomatikman” manalarına gelmektedir (<https://sozluk.adalet.gov.tr/resen> Erişim Tarihi 07/05/2024). Buradan hareketle re'sen araştırma ilkesine yönelik yapılan tanımlara baktığımızda; somut bir olayın araştırılarak maddi gerçeğe ulaşılması amacıyla yargıç tarafından dava dosyasının içinde yer almayan bilgilere, belgelere ulaşılması faaliyet (Ergün, 2006: 69), iddia ve savunma taraflarının durumlarının doğruluğunu saptamak amacıyla kanıt toplama yetkisi ve görevi (Ünsal ve Ortaç, 2022: 279) şeklinde açıklandığı görülmektedir.

T.C. Danıştay Büyük Kurulu tarafından vergisel bir konuya ilişkin 08/02/2019 tarihinde aldığı bir kararda, re'sen araştırma ilkesini, mahkemelerce her türlü incelemenin yapılmasına yönelik bir zorunluluk olarak ifade etmiştir (Danıştay Büyük Genel Kurulunun 08/02/2019 tarih ve Esas: 2013/3 ve Karar: 2019/1 sayılı kararı).

2.5.2. Yazılı Olma

İYUK'un 1'inci maddesinde yargılama usulünün yazılı şekilde olacağına yer verilmiştir. Vergi yargı organları tarafından yargılamanın yazılı şekilde olacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda iddia ve savunma tarafları taleplerini yazılı olarak dile getirmek durumundadır. Yazılılık ilkesinin istinası ise İYUK'un 17'nci maddesinde değinilen duruşmadır ancak tarafların duruşma talebinde bulunması için davaya konu olan vergiler, resimler ve harçlar ile bunlara müteallik tutarların belli parasal hadleri aşma şartı bulunmaktadır (Gül, 2013: 17).

2.5.3. Toplu Yargılama Usulü

Bu usulde, mahkeme üyelerinin aldığı kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır. Mahkeme heyetinin yarısından fazlasının aynı yönde karar vermesi sonucunda karar alınırken, aksi bir durumda karar alınmasına imkân yoktur (İnan, 2019: 46).

2.5.4. Kıyas Yasağı

Dilimize Arapçadan geçmiş olan kıyas sözcüğü dil sözlüğünde ilk anlamıyla, “bir şeyi başka bir şeye benzeterek değerlendirme, hakkında hüküm verme; oranlama” olarak yazmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 15/04/2024).

Kanundaki boşlukların doldurulmasını sağlayan kıyas, vergi hukukunda kullanılması halinde yeni bir olay nedeniyle verginin doğumuna neden olması ya da daha evvelden düşünülmemeyen bazı işlemlerin vergiye tabi olmasına neden olacaktır. Bu nedenle vergi hukukunda uygulanması söz konusu olamaz. Verginin kanuniliği ve hukuk devleti prensiplerini korumak ve güçler ayrılığına bağlı kalmak amacıyla vergi hukuku içerisinde kıyas yasağı teamülen uygulanmaktadır (Kalenderoğlu, 2017: 34).

1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” şeklinde bulunan hüküm gereğince vergi yargısı sürecinde hâkim tarafından kanunların yorumlanarak kıyas yapılması yasak edilmiştir. Bu durum kanunilik ilkesinin bir gereğidir (Yüksel ve Biçer, 2016: 137). Vergilerin kanuniliği ilkesi, kıyas yöntemi ile bağdaşmamaktadır. Kıyas yasağına uyulmaması halinde idare veya yargı organları tarafından yeni bir vergi doğurucu olay yaratılarak vergi yükünün artmasına sebep olunabilecektir. Bu durum hukuki güvenliği zedeleyerek, barışı bozacaktır. Dolayısıyla kıyasın, “vergi hukukunda yorumun sınırlarını” oluşturduğu söylenebilir. Vergi hukuku içerisinde yer alan hukuksal boşluklar kıyas haricinde başkaca bir yöntem ile doldurulamıyor ise yasama organı tarafından bu boşlukların doldurulması gerekecektir (Çağan, 1980: 141).

2.5.5. Delil Serbestisi

Vergi yargılamasında somut olayın ispatı amacıyla kullanılan ilkeler, yargılama hukukunun başka dalları ile benzeşmektedir. İdari yargılamanın bir parçası olduğunun kabul edilmesi nedeniyle vergi yargılama hukukunda, idari yargılama usulüne yönelik ilkelerin geçerli olduğu belirtilebilir. Delil serbestisi ilkesi, VUK’un 3’üncü maddesinden

kaynaklanmaktadır. Bu ilke kapsamında, uyuşmazlığın çözümüne ilişkin kanunlarla bir sınırlama yapılmamış olup, her türlü delilin ispat vasıtası olarak kabul edilmesi mümkündür (Karataş Durmuş, 2014: 517-518).

Vergi yargısı yönünden delil konusu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesi içerisinde yer almaktadır. Bu madde kapsamında, vergi doğuran olaya ilişkin gerçekliğin yemin haricinde kalan her nevi delil ile ispatının sağlanabileceğine hükmedilmiştir. Yine maddenin devamında iktisadi, ticari ve teknik ölçülere uymayan veya olağandışı bir durumun varlığı halinde ispat külfetinin bu durum iddia eden tarafa aittir denilerek, taraflara serbestlik verilmiştir.

Ceylan, delil serbestisine ilişkin yaptığı araştırmada, idari yargılama usulünü, usul hukukunun bir dalı olarak görmüştür. Ona göre, “tanık delili”, “yemin delili”, “gizli nitelikteki bilgi ve belgeler”, “hukuka aykırı elde edilen deliller” delil serbestisi ilkesinin sınırlarını oluşturmaktadır (Ceylan, 2018: 325-341).

2.5.6. Usul Ekonomisi

Usul ekonomisi ilkesi, yargılama süreci ile yargılama masraflarının asgari ölçülerde olmasını amaçlayan bir ilkedir. Adil yargılanmaya ilişkin hakkın bir parçasıdır. Bu ilkeye, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 30’uncu maddesinde değinilmiştir. İlke kapsamında yargılamayı yürüten hakimin görevini makul bir sürede ve olabildiğince masrafsız yürütmesi benimsenmiştir (Akil ve Özgül, 2023: 47).

Yılmaz (2019) usul ekonomisine yönelik olarak yaptığı araştırmada, 1982 Anayasasının 141’inci maddesinde bulunan “Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.” hükmüne atıf yaparak, bu ilkenin ihlal edilmesinin aslında anayasanın da ihlal edilmesi anlamına geldiğini belirterek, yargıç tarafından dikkate alınmasının zorunlu olduğu sonucuna varmıştır (Yılmaz, 2019: 267-320).

2.5.7. Adil Yargılanma Hakkı

AİHS’in 6’ncı maddesinde ve bununla paralel şekilde Anayasasının 36/1’inci maddesinde herkesin yargı mercileri karşısında iddiaya ve savunmaya karşı adil yargılanma hakkı olduğundan bahsedilmiştir. Bu sayede hak arama özgürlüğünün ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınması sağlanmıştır (Çelik Şeşen, 2017: 2).

Adil yargılanma hakkı, kişiler hakkındaki davanın yasal, tarafsız ve bağımsız mahkemelerce ve açık gerçekleşen duruşma ile makul kabul edilebilecek bir zaman zarfında ve silahların eşitliği ilkesinin gözetilmesini garanti altına alarak yargılamanın hakkaniyetli olarak yapılmasını sağlamaktır (Yılmaz Furtuna, 2022: 605).

Adil yargılama, yargılamayı yapan makamlarca bir yükümlülük iken, kişiler bakımından hak olarak kabul edilebilir ve bu hakkın gereklerine yargılamanın başından sonuna kadar bağlı kalınmalıdır (Can, 2018: 767).

2.6. Vergi Yargılamasında Yorum

Ekonomik yaşam ve sosyal hayatta yaşanan değişiklikler genel ve soyut nitelikte olan hukuk kurallarının yorumlanmasını gerektirmiştir. Her hukuk dalında olduğu gibi bağımsız ve kendine mahsus özellikler içeren vergi hukukunun kurallarının kendi özelinde değerlendirilmesi ihtiyacına neden olmuştur. Vergi hukuku kapsamında yorumun temel dayanağı VUK'un 3'üncü maddesidir. Ancak bu kapsamda yorum yapılırken verginin kanuniliği ve kıyas yasağına dikkate edilmelidir (Toprak ve Armağan, 2018: 146).

Çalışmamızın bu kısmında vergi yargılamasında yapılan yorum türleri ve yöntemleri açıklanacaktır.

2.7. Vergi Yargılamasında Yorum Türleri

Vergi yargılamasında uygulanan yorum türlerinin dört adet olduğu kabul görmektedir. Bunlar sırasıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2.7.1. Yasama Yorumu

Resmi yorum veya otantik yorum olarak da adlandırılan yasama yorumu, yasama organınca yapılan yorum türüdür. Yasama organı, çıkarmış olduğu kanunlarla ilgili yoruma ihtiyaç duyulduğunda, kanunu yorumlayarak yayınlarlar. Bu yorum yürütme ve yargı organlarını bağlayıcı nitelikte olmaktadır (Sümer, 2023: 32).

Yasama yorumu, 1924 Anayasasında meclisin görev ve yetkisi olarak düzenlenirken, gerek 1961 Anayasası metinlerinde gerekse 1982 Anayasası metinlerinde kendisine yer bulamamıştır. Bu nedenle günümüzde bu yorum türü, hukuk tarihinin konusu alanına girmektedir (Erdoğan, 2023: 177).

2.7.2. İdari Yorum

İdari yorum, idarenin ast-üst ilişkisi kapsamında hukuk kurallarını uygulayan birimler arasında düzenin korunması amacıyla üst makamın alta makama yönelik uygulanacak olan kuralın anlam ve kapsamının sınırlarının belirlenmesi neticesinde tesis edilen düzenleme ve aldıkları kararlara yönelik olan yorumdur. Vergi idaresi tarafından vergi yasalarının işleyişine ilişkin yapılan yorum bu türdedir. Bu yorum, kanuni idare ilkesi gereğince kullanılan bir yöntem olup, yargı organlarını bağlayıcı nitelikte değildir (Atay, 2021: 296).

2.7.3. Yargısal Yorum

Yargısal yorum, mahkemelerin, hukuk normlarının somut olaylara uygulanması aşamasında, yaptıkları yorumdur. Yasama yorumuna benzer bir şekilde resmi olan bu yorum, genel ve soyut özellikte olmaktan çok, somut ve özel niteliktedir (Narmanlıoğlu, 2001: 112).

12/11/2014 karar tarihli ve Resmi Gazetede 21/02/2015 tarihinde, 29274 sayı numarası ile yayımlanan Anayasa Mahkemesine ait Genel Kurul kararında, bir bankanın çalışanlarına menfaat sağlamak amacıyla kurduğu yardımlaşma vakfına yönelik çalışanları adına yatırılan katkı payı ödemelerinin vergi idaresince ücret sayılmasının mülkiyet ve adil yargılanma haklarına yönelik ihlal içerdiğini öne sürerek başvuruda bulunmuştur. Olaya ilişkin mahkemece esas yönünden yapılan değerlendirmede; verginin kanuniliği ilkesi uyarınca kanunların ulaşılabilir, açık, net ve yeterli düzeyde belirgin olması gerektiğini ancak kanunlarda her zaman bu durumun gerçekleşmediğini, bu belirsizliğin uygulama aşamasında yorumlarla giderilebileceği yönünde görüş bildirmiştir. Bu durumun kanun altında yapılan düzenlemeler veyahut yargısal içtihatlar sayesinde açıklığa kavuşturulabileceğini vurgulayan, yani belirginliğin sağlanacağını belirten mahkeme, burada yargısal anlamda yorum yapmıştır (Anayasa Mahkemesi Genel Kurulunun 12/11/2014 tarihli Türkiye İş Bankası A.Ş. [Genel Kurul], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, 53 kararı).

2.7.4. Bilimsel Yorum

Bilimsel yorum, bilim adamları ve hukukçular tarafından yapılan, bağlayıcı nitelikte olmayan yorum türüdür. Bilimsel yorum bağlayıcı olmasa da yasama organının kanun

hazırlaması veya yargı organının karar vermesi aşamasında kullanılan bir yoldur (Demir, 2016: 172).

2.8. Vergi Yargılamasında Yorum Yöntemleri

Çalışmanın bu kısmında vergi yargılamasında kullanılan yorum yöntemleri detaylı şekilde ele alınacaktır.

2.8.1. Lafzi (Deyimsel) Yorum

Lafzi yorum, bir yasa maddesinin oluşturulması sırasında kullanılan kelimelerin anlamlarının göz önünde bulundurulmasıyla gerçekleştirilen yorum şeklidir. Burada önemli olan husus, kanun maddesini oluşturan kavramlardır. Yasa koyucu, bu kelimelerin kavramlarından yola çıkarak madde hükmünü anlamlandırmaya gayret göstermektedir (Akdoğan, 2019: 37).

Lafzi yorumda kanun metninde kullanılan kelimelerin sözlükteki anlamları önemlidir. Hakim lafzi yorumda bulunurken kelimenin günlük yaşantıdaki anlamını göz önüne alarak kelimeye mana katmalıdır. Nitekim davanın taraflarının lafzi yorumu yapılan kelimeye verdikleri mana farklılık içerebilir ancak burada hakim normal birinin kelimeye vereceği anlamı araştırmalıdır. Mesela silah kelimesinin, hakim tarafından yorumlandığında “bir kimseyi korkutacak nitelikte ve yeterlilikte bir araç” şeklinde mana bulması beklenir. Ayrıca eski kanun metinlerinde yer alan kelimelerin yorumlanmasının yeni kanun metinlerinde yer alan kelimelerin yorumlanmasından daha zor olduğu söylenebilir (Güriz, 2019: 65).

Narmanlıoğlu (2001), “Kanunun Anlam Bakımından Yorumlanması” adlı çalışmada kanunun lafzi yapısına yönelik olarak, kelimelerin, günlük konuşma dili ile hukuk terminolojisindeki anlamları arasında fark olabileceğinden söz ederek hangi anlamın dikkate alınması gerektiği sorusuna, lafzi anlamın her bir olaya ilişkin yapılacak yorumda ayrıca tayin edilmesi gerektiği şeklinde cevap vermiştir (Narmanlıoğlu, 2001: 103).

2.8.2. Tarihsel Yorum

Tarihsel yorum, geniş anlamıyla, kanun koyucunun iradesine yönelik yapılan araştırmalardır. Kanunun hazırlık çalışmalarına, meclisteki konuşmalara ve kanun gerekçesine bakılarak bu yorum yapılır. Bu araştırmalarda, kanunun yapıldığı tarihteki

kanun koyucunun neyi amaçladığı araştırılır. Araştırmalar; kanun tasarısı, taslağı ve tutanaklar gibi yazılı metinler üzerinden gerçekleştirilir. Parlamenter sistemde kanun koyucunu idaresinin karmaşık görünümü nedeniyle uygun bir yöntem olduğu söylenebilir (Atay, 2021: 300).

2.8.3. Sistematik Yorum

Hukuk kuralları, bir bütünün parçası şeklinde olup, her biri anlamlı bir bütünlüğe sahiptir. Açıklanan nedenle bu kuralların, hukuk dünyası içerisinde tutarlı şekilde yorumlanmasını gerektirmektedir. Kuralın yer aldığı hukuk bölümü, alt dalı ve yasanın başlığı sistematik yorumda dikkate alınır (Demir, 2016: 176).

Aktaş (2011), sistematik yorumu dar olarak ve geniş olarak iki farklı anlamda açıklamıştır. Dar anlamıyla, “Hukuk sisteminin üyesi olan bir normun, anayasa dahil diğer pozitif kurullarla bütünleşecek şekilde yorumlanmasıdır.” şeklinde ifade etmiştir. Geniş anlamıyla ise hukuk kuralının yer aldığı sistemin, genel felsefisi kapsamında tutarlı şekilde yorumlanması olduğunu belirterek, geniş anlamıyla sistematik yorumda hukuk sisteminin dayandığı değerlerin rol oynadığını söylemiştir (Aktaş, 2011: 26-27).

2.8.4. Amaçsal Yorum

Vergi yasaları, ekonominin konjonktürüne göre değişiklik gösteren olay ve durumlara uygulandığından dolayı yasa koyucunun bir yasayı yaparken amacının ne olduğunun üzerinde durulması gerekmektedir. Bu da amaçsal yorum yöntemi kullanılarak yapılabilir. Amaçsal yorumda hukuk kuralı ile elde edilmesi beklenen sonuçlar, yorumun yapıldığı zamandaki koşullara ve toplumun gereksinimlerine göre yapılır (Yurdagül, 2011: 30).

Hukuk kurallarındaki amacın tespiti çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Bir hukuk kuralının bütün içindeki yeri ve ilk ortaya çıkma süreci, amacın tespitine yöneliktir. Bu nedenle bu süreç de amaçsal yorum kapsamında denebilir. Yorum yöntemleri içerisinde lafzi ve amaçsal yorum dışında tarihsel ve sistematik yorum yöntemleri olduğu da kabul edildiği takdirde amaçsal yorumun tanımını daraltmak gerekecektir. Böylelikle amaçsal yorum, “sistemik ve tarihsel yorum yöntemleri dışında kalan yöntemlerle, bir normlar bütününe ya da kanun koyucunun amacının tespit edilmesi ve bu amaç doğrultusunda

ilgili norma mana verilerek uygulama yapılması” şeklinde tarif edilecektir (Muratoğlu, 2022: 57-58).

2.9. Ekonomik Yaklaşım

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukuku içerisinde yer bulmaktadır. Bu ilke, vergi doğumuna sebep olan olayların tespitinde ve vergi hukukuna ilişkin normların yorumlanması aşamasında hukuki biçimlerinden ziyade gerçek ekonomik niteliklerinin ve içeriklerinin esas alınmasını ifade eder (Ermenek, 2023: 67-68).

Literatürde ekonomik yaklaşım farklı kişilerce ele alınarak tanımlanmıştır:

Şenyüz (2008), vergi hukuku içerisinde amaca göre yorumun devamı olarak görmüştür. Bu ilkenin, VUK’un 3/B-1 maddesi kapsamında uygulama bulunduğunu, bu ilke gereğince iktisadi gerçekliğin hukuki gerçekliğe nazaran öne çıktığını, işlemin maddi olarak boyutunun önemli olduğunu belirterek vergi hukuku alanına özgü olan bir yorum yöntemi olduğunu ifade etmiştir (Şenyüz, 2008: 20).

Kırbaş (2015), ekonomik yaklaşım ilkesini VUK’un 3’üncü maddesinde bulunan ispat ile ilişkilendirerek, ilkenin sınırının kıyas yasağı olduğunu söylemiştir (Kırbaş, 2015: 58).

Öncel, Kumrul ve Çağan (2017), ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukuku alanına has bir yorum yöntemi olduğunu belirterek, “ekonomik irdeleme” ile “ekonomik yorum” kavramlarının üst bileşeni olduğundan bahsetmişlerdir. Yazarlara göre, vergi doğurucu olayın ekonomik yönden niteliğinin saptanması ve değerlendirilmesi “ekonomik irdeleme”; ekonomik gerçekler dikkate alınarak vergi doğurucu olaya uygulanacak hukuk normlarının tespiti ise “ekonomik yorum” olacaktır (Öncel ve diğerleri, 2017: 27).

Ekonomik yaklaşımın, yorum, nitelendirme ve ispat konularına yönelik olduğu kabul edilmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde hukuk normu şekil yerine özü itibariyle değerlendirilmektedir. Bu yönüyle vergi hukuku içerisinde yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi, mali güç ilkesinin bir sonucudur (Gökçay, 2017: 446).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 2022 yılında verilen bir kararda ekonomik yaklaşımın vergi hukukuna özgü oluşu vurgulanarak, vergi doğuran olayın tespiti ile vergi yasalarının yorumlanmasında ekonomik niteliklerin ve içeriklerin esas alındığı ilke olarak tanımlanmıştır (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/06/2022 tarih ve Esas: 2020/1622 ve Karar: 2022/676 sayılı kararı).

Bu bölümdeki tespitlerden ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili araştırmaların ve açıklamaların özeti olarak; ilkenin sınırlarının VUK'un 3/B maddesi kapsamında çizildiği ve vergi hukukuna dair yapılan yorumlarda ortaya çıkan olaya veya duruma dair özün kavranarak açıklanması gerektiği çıkarımı yapılabilir.

2.10. Yorumun Sonuçları

Yorum yöntemlerinin kullanılarak vergi düzenlemelerinin yorumlanması neticesinde yapılan yorumun bir sonucu olacaktır. Bu kısımda yorumun sonuçlarının neler olduğu açıklanacaktır.

2.10.1. Beyan Edici Yorum

Hayrulloğlu'nun (2016), Saygılıoğlu'ndan aktardığı üzere, beyan edici yorum, "kanun maddesinin ve içindeki kuralın olduğu gibi açıklanması" anlamındadır. Yorumun ilk aşamalarından olan deyimsel yoruma gerek kalmıyorsa, yani kanun metninin lafzı açık ve seçik ise başkaca bir yorum yöntemine gerek kalmamaktadır. Böylelikle kanun metni üzerinden beyan edici yorum yapılmış olacaktır (Hayrulloğlu, 2016: 82).

Beyan edici yorumun amacı vergi idaresinin yürürlükteki vergi kanunlarını daha anlaşılır hale getirecek şekilde yorumlamasıdır. Vergi idaresi bu vazifesini kanunları açıklamaya yönelik düzenlemeler olan muktezalar, tebliğler, sirküler ve kararlar gibi araçlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Bu yorum sayesinde soyut nitelikte bulunan hukuk kuralı somut bir hale bürünmektedir. Beyan edici yorum ile kanunun lafzı her yönüyle açıklayıcı hale gelmektedir (Akgün, 2021: 23).

2.10.2. Geliştirmeci Yorum

Vergi hukuku içerisindeki yorumun sonuçlarından olan geliştirmeci yorum, daima kendini yenileyen ve değişiklik gösteren şartlara uyum sağlayan yorum olarak ifade edilebilir. Yasama organı kanun metnini hazırlarken mevcut olan günlük yaşam ve ticaret hayatı globalleşen dünyada değişim göstermekte olup, geliştirmeci yorumun varlığı ile kanun metinlerinin yorumu, bu değişikliklere uyum sağlanmasını kolaylaştırmaktadır (Akgün, 2021: 27).

Uzun (2012), çalışmasında şu bilgileri vermiştir: Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman adlı yazarların geliştirmeci yoruma yönelik olarak; yorum yapılırken ulaşılması gereken

hedefin kanun koyucunun iradesinin saptanması olduğunu, ancak bu iradenin saptanırken kanunu ilk defa meydana getiren kişilerin iradesinin anlaşılmasını, dinamik olan toplum yaşamında ortaya çıkan değişimleri ve gelişimleri dikkate alabilmesini yani geliştirmeci olmasını vurgularlar. Bu sayede kanun metni tatbik edildiği zaman zarfında anlaşılabilir olacaktır (Uzun, 2012: 77-78).

Vergi hukukunun içerisinde olan kanunilik ilkesinin uygulanmasında geçerlilik bulunduğu söylenebilir. Misal vermek gerekirse; Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında mükellefler tam yükümlü ve dar yükümlü olarak ayrılmaktadır. Bu yöndeki ayırım mükellefleri kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye sınırları içerisinde olup olmadığının tespitini gerektirmektedir. Bu konuya ilişkin olarak vergi idaresi birimleri tarafından teknolojik araçlar kullanılmak suretiyle tespit yapıldığı takdirde, geliştirici yorum yapılmış olacaktır (Sarıcaoğlu, 2016: 90-91).

2.10.3. Düzeltici Yorum

Vergi hukuku alanında mevcut olan kanunilik ilkesi gereği bu yorum türünün uygulama alanı bulma ihtimali yoktur. Bu durumun istisnası olarak kanun metninde maddi hatalar mevcut ise düzeltici yorumun kullanılmasının meşru olmasıdır. Düzeltici yoruma örneğe vergi hukuku alanı içerisinde rastlanılmaktadır. 4369 sayılı Kanunun gelişi ile birlikte mükelleflerin, günlük kasa defteri tutması gerektiğine dair zorunluluk kaldırılmış ancak VUK'un 353/4 'üncü maddesinde bu defterin işyerinde bulunmaması halinde özel usulsüzlük fiili kapsamında ceza kesilmesi yönündeki hüküm yürürlükten kaldırılmamıştır. Burada tutulması zorunlu olmayan defterin, tutulmaması gerekçesi ile mükellefler adına ceza kesilmesi gerekliliği doğmuş olmasına rağmen, yapılan düzeltici bir yorum ile bu fiil karşılığında ceza uygulanmaması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır (Batun, 2012: 83).

2.10.4. Genişletici Yorum

Vergi hukuku içerisinde "sair, vb, vbg." ucu açık ibareler yardımıyla, kanun metnini yorumlayan organa genişletici yorum yapma imkânı tanınmıştır (Eroğlu, 2013: 171).

Genişletici yoruma örnek olarak 213 sayılı VUK'da karşımıza çıkan mücbir sebep hallerine ilişkin 13'üncü madde gösterilebilir. Bu madde metninde mücbir sebep olarak idarenin kabul ettiği haller sayılarak, en sonda "gibi hallerdir" şeklinde bir ibareyle bu

hallerin buna benzeyecek şekilde başkaca durumları da kapsayacağı belirtilmiştir. Böylelikle maddenin yorumlanması aşamasında genişletici bir yorumun yolu açılmıştır (Toprak ve Armağan, 2018: 154). Yine Vergi Usul Kanununun içeriğinde çeşitli maddelerde “gibi” edatının kullanılarak tam olarak tespit edilmemiş durumlarda, işlemlerde, olaylarda da genişletici yorumun yapılabilmesinin yolu açılmıştır.

2.10.5. Daraltıcı Yorum

Daraltıcı yorum ile kanun hükmü amaçlanan şekilde daraltılmaktadır ancak kaldırılmamaktadır. Kanun maddesini kaldırmaya yönelik olarak yorum yapılması hukuk devleti anlayışına uygun olmayacaktır (Batun, 2012: 87-88).

Kanun metinlerinde yer alan ifadeler ele alındığında yasama organı tarafından yasa metninde belirtilenden daha dar olacak şekilde anlam çıkarılması istendiği anlaşılıyor ise daraltıcı yorum yapılması gerekmektedir. Kanunlarda yer alan istisnai hükümlerin daraltıcı şekilde yorumlanması beklenir (Demir, 2016: 178).

3. BÖLÜM: VERGİ İDARESİ İŞLEMLERİNİN DANIŞTAY KARARLARI KAPSAMINDA YORUMLANMASI

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Bu kısımda araştırmamızın amacı ve yöntemi, veri toplama, veri analiziyle araştırma bulguları tartışılacaktır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, vergi idaresinin sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri kapsamında uyguladığı idari işlemlerin neticesinde Danıştay tarafından verilen kararların örtüşüp örtüşmediği yönünde bir sonuca varmaktır. Bu amaç doğrultusunda 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin Danıştay kararları incelenerek doküman analizi metodu ile analiz yapılmıştır.

Çalışmada vergi idaresi ve Danıştay'ın yorumlarının karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Bu gerekçe ile Danıştay'ın temyiz incelemesinden geçen yargı kararları seçilmiştir. Bu kararlar, arşiv araştırması yöntemi ile araştırılarak elde edilmiştir. Danıştay'ın kararlarını yayınladığı <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi 10/04/2024) sitesi üzerinden “Kelime Ara (Kelime/lerin Tümünün Birlikte Bulunduğu Metinleri Ara)” sekmesi kullanılarak “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” kelimeleri ayrı ayrı aratılmıştır. Arama sonucunda en yakın 2022 tarihinde verilen kararların olduğu görülmüştür. Bu durum dikkate alınarak araştırma konusunun en yakın tarihli kararlar seçilerek güncel durumun tespit edilmesi amacıyla 2021 ve 2022 yıllarına ait Danıştay tarafından verilen kararlar üzerinde inceleme yapılmıştır. Zaman kıstası dikkate alınarak yapılan kelime araması sonrasında sahte belge düzenleme başlığını içeren 1.442 adet karardan 542 adedinin, sahte belge kullanma ile ilgili verilen 241 adet karardan 62 adedinin 2021 ve 2022 yıllarını kapsadığına ulaşılmıştır. Doküman incelemesi metodu kullanılmak suretiyle, 604 karardan kısmen kabul edilen temyiz talepleri olanlar ve aynı mükelleflerin farklı yıllarına ilişkin verilen kararlar özellikle dikkate alınmayarak araştırma konusuna uygun ve anlaşılır olacağı düşünülen 10 adet gerekçeli karar seçilmiştir. Toplanan verilere, doküman analizi metodu uygulanarak iki tarafın kararlarının uyumlu ve iki tarafın kararlarının uyumsuz olduğu tema başlığı altında kararların idare lehine veya aleyhine olması şeklinde kategorize edilmiştir. Danıştay'ın

kararlarının ve idari işlemin uyumlu olduğu tema başlığı içerisinde, idarenin ve Danıştay'ın görüşlerinin örtüştüğü; Danıştay'ın kararlarının ve idari işlemin uyumsuz olduğu tema başlığı içerisinde ise idarenin ve Danıştay'ın görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

3.3. Araştırmadaki Örneklem

Danıştay'ın resmi sitesine (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Erişim Tarihi 10/04/2024) girilerek karar arama seçeneği üzerinden 2021 ve 2022 takvim yılına ait olan “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” kararları süzölmüştür. Bu zaman kıstasında sahte belge düzenlemeye ilişkin 1.442 adet karar bulunmuş olup bunların 542 adedinin araştırma döneminde verildiği; sahte belge kullanmaya ilişkin 241 adet karar bulunmuş olup bunların 62 adedinin araştırma dönemine ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Araştırmanın örneklemini ise araştırma aralığı olan 2021 ve 2022 yıllarında verilmiş olan en son kararlar seçilerek hazırlanmıştır. Buna göre, araştırma sahte belge düzenlemeyi içeren 5 karar, sahte belge kullanmayı içeren 5 karar olmak üzere 10 karardan oluşmaktadır.

3.4. Veri Toplama Aracı

Araştırma kapsamında Danıştay Başkanlığı tarafından 2021 ve 2022 takvim yıllarında sahte belge düzenleme ve kullanmaya yönelik olarak verilmiş olan kararlar, doküman analizi metodu kullanılmak suretiyle analiz edilerek araştırma konusuna yönelik bir sonuca erişilmeye çalışılmıştır.

3.5. Veri Analizi

Nitel yani kantitatif araştırmalar, araştırmacının aklındaki bir sorunun arkasındaki nedenlerini anlamaya yönelik olarak “nasıl, niçin” gibi sorulara yanıt aramak için yapılan çalışmalar olarak ifade edilebilir (İslamoğlu ve Alınacı, 2016: 47).

Nitel araştırmalarda veri toplama yöntemlerinin içerisinde olan doküman inceleme; toplumbilimlerinin tarih, sosyoloji, siyaset gibi bazı alanlarında görüşme veya gözlem gibi metotlar kullanılarak veri elde edilemediğinden dolayı o alana yönelik olarak mevcuttaki dokümanlar incelenir (İslamoğlu ve Alınacı, 2016: 224).

Çalışmamızda öncelikle analize hazırlamak için Danıştay'ın kararlarındaki gerekçelerde sahte belge düzenleme ve kullanmaya dair kavramlar tespit edilecektir. Daha sonra bu kavramlar başlıklar halinde kategorileştirilecektir. Tema olarak vergi idaresinin kararının uyumu ve vergi idaresinin kararının uyumsuzluğu örnekteki gibi olacaktır.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Örnek Danıştay Karar Gerekçesi	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu

Tablo 1: Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Fiili Konusunda İdarenin İşlemi İle Danıştay Kararının Uyumuna Örnek

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Örnek Danıştay Karar Gerekçesi	Danıştay kararının idare aleyhine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu

Tablo 2: Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Fiili Konusunda İdarenin İşlemi İle Danıştay Kararının Uyumsuzluğuna Örnek

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular ve Tartışma

Bu bölümün içinde vergi idaresinin uyguladığı işlemin yorumuna karşılık olarak vergi yargısı organı olan Danıştay'ın benzer ve farklı yönlerdeki kararları üzerinden durulmuştur. Bu tez kapsamında yapılan araştırmalar neticesinde kararların bilimsel olarak yorumu yapılacaktır.

3.6.1. Sahte Belge Düzenleme Konusuna İlişkin Örnek Kararlar

1. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 07/06/2022 tarih ve Esas: 2019/7070, Karar:2022/2666 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 9. Dairesinin 07/06/2022 tarih ve Esas: 2019/7070, Karar:2022/2666 sayılı kararı):

Davacı adına, komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi tekniği raporunu esas alan takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen

tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan üç kat vergi ziyai cezalı 2016 yılı gelir vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; mükellef nezdinde yapılan çeşitli tespitlere değinerek, gerçek faaliyetinin komisyon karşılığı sahte belge düzenlemek olduğu sonucuna ulaştığından, idarece yapılan tarh ve ceza kesilmesi işlemlerinin hukuka uygun olduğu sonucuna varmıştır.

Bölge idare mahkemesi; istinaf talebinde bulunulan mahkeme kararının usul ve yasaya uygun olduğunu gerekçe göstererek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; davacı hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporundaki tespitlerin, davacının sahte belge düzenlediğine dair somut veriler içermemesi nedeniyle bu rapora dayanak teşkil eden takdir komisyonu kararı uyarınca uygulanan idari işlemlerin hukuka uyarlılığı bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak; davacı mükellefin temyiz talebi kabul edilerek, yeniden karar verilmesini üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Vergi tekniği raporundaki tespitlerin bu hususu ortaya koyacak nitelikte somut veriler içermemesi nedeniyle bu raporu dayanak alan takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan dava konusu cezalı tarhiyat uygulamasında hukuka uyarlık görülmemiştir.	Danıştay kararının idare aleyhine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu

Tablo 3: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Somut olayda, sahte belge düzenleme işi ile iştigal ettiği tespit edilen mükellefin, bu fiili daha evvelden de işlemlerini gerekçe gösteren vergi idaresi, mükellef adına re'sen tarh edilen vergilere ilişkin cezalara tekerrür hükümlerini uygulamıştır. Mükellef bu durumu mahkemeye taşımış olup, vergi mahkemesi idare lehine görüş bildirmiştir. Bunun üzerine mükellefin bölge idare mahkemesine başvurduğu

ancak oradan da olumsuz karar aldığı görülmüştür. En son çare olarak Danıştay'a giden mükellef hakkında, temyiz mercii, vergi idaresinin bilgi toplama ve vergi incelemesi aşamalarında elinde veri olsa da bunların mükellefi vergi kaçakçısı olarak ilan etmeye yetmediğini belirterek idareyi haksız bulmuştur. Bu karar nezdinde görüleceği üzere, vergi idaresinin özellikle tarhın ön işlemleri konusunda eksikliklerinin bulunduğu ve bunun tarhiyatı hukuk aleminde sakat bir hale getirdiği söylenebilir. Dolayısıyla Danıştay'ın kararının idare aleyhine olduğu ve vergi idaresi ile Danıştay'ın yorumlarının uyuşmadığı söylenebilir.

2. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 13/06/2022 tarih ve Esas: 2021/4457, Karar:2022/2968 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 9. Dairesinin 13/06/2022 tarih ve Esas: 2021/4457, Karar:2022/2968 sayılı kararı):

Davacı şirket adına, komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyaı cezalı; 2016 yılı kurumlar vergisi ve 2016 yılının tüm dönemlerine ilişkin geçici vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; mükellef hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporundaki tespitlerin, davacının düzenlediği tüm faturaların gerçek dışı mal/hizmet teslimine dayandığı hususunu ispata yeterli olmadığından bahisle davanın kabulüne ve cezalı tarhiyatların kaldırılmasına karar vermiştir.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu, istinaf başvurusu dilekçesinde ileri sürülen sebeplerin kararın kaldırılmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle istinaf isteminin reddine karar vermiştir.

Danıştay; yaptığı çeşitli tespitleri sıralayarak, mükellefin ticari ve teknik kapasitesinin düzenlenen faturalardaki teslimleri gerçekleştirmeye yetmeyeceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı hukuka uyarlı bulmuştur.

Sonuç olarak; Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz talebi kabul edilerek, yeniden karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Vergi tekniği raporundaki tespitlerin değerlendirilmesi neticesinde ticari ve teknik kapasitesinin düzenlenen faturaların içeriğindeki teslimleri gerçekleştirmeye yetmeyeceği için bu faturaların gerçekte olan mal ve hizmet hareketliliğini yansıtmadığı sonucuna varmıştır.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu

Tablo 4: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-2

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Olayda, sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan vergi mükellefinin vergi idaresi tarafından tespit edilerek, adına yapılan vergi incelemesi neticesinde re'sen vergi tarhi yapıldığı ve sonrasında vergi ziyai cezasının kesildiği görülmektedir. Karar özeti okunduğunda mükellefin itiraz ettiği noktaların yoklama ve vergi incelemesinde gerekli araştırmaların yapılmadığı konusudur. Bu durum vergi mahkemesi tarafından dikkate alınmış, bölge idare mahkemesi kararıyla da onanmıştır. Ancak Danıştay, en son aşamada temyiz mercii olarak devreye girmiştir. Aldığı kararda; ispat külfetinin iddiada bulunana ait olduğunu belirterek, vergi idaresi tarafından mükellef nezdinde yapılan bilgi toplama faaliyetleriyle elde ettiği donelere değinmiştir. Danıştay, bu donelerin mükellefin sahte belge düzenlemediği yönündeki inanca gölge düşürdüğünden hareketle, idare lehine hareket ederek davanın temyizini kabul etmiştir ve yeniden yargılama yapılmasını istemiştir. Bu istemin en önemli nedeni sahte belge düzenlediğine dair tespit bulunan mükellefin faaliyetlerinin ticari, teknik ve iktisadi icaplara uymamasıdır. Dava sonucunda idari işlemin yerinde ve doğru olarak nitelendirilecek bir karar olduğu, Danıştay'ın denetimi sonucunda ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi ile Danıştay'ın yorumu aynı yöndedir.

3. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 13/06/2022 tarih ve Esas: 2019/1157, Karar: 2022/3981 sayılı kararına

ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 4. Dairesinin 13/06/2022 tarih ve Esas: 2019/1157, Karar: 2022/3981 sayılı kararı):

Davacı adına, sahte fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak takdir komisyonu kararlarına istinaden resen tarh edilen 2013 dönemi üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile 2013/1-3, 4-6, 7-9, 10-12 dönemleri üç kat vergi ziyai cezalı geçici vergilerin kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; davacı hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporunda yer verilen tespitlerin davacı şirketin ilgili dönemde sahte belge düzenlediği ve gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı iddiasını ispatlamaya yeterli olmadığı gerekçesi ile cezalı tarhiyatta hukuka uyarlılık olmadığı şeklinde karar vermiştir.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikleri olmadığını belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; vergi tekniği raporunda yer alan hususları değerlendirerek davacı şirketin yeterli fiziki kapasiteye sahip olmadan ticari organizasyonunun yüksek iş hacmine ulaşabilmesinin ticari ve teknik icaplara uygun düşmediği gerekçesiyle davacının asıl faaliyetinin sahte fatura düzenlemek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Sonuç olarak; Davalı Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz talebi kabul edilerek, yeniden karar alınmak üzere dava dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesi gerektiğine karar vermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Davacı şirketin ticari organizasyonunun yüksek iş hacmine ulaşabilmesinin ticari ve teknik icaplara uymadığı gerekçesiyle, ilk derece ve bölge idare mahkemesi kararlarında hukuka uyarlık görmemiştir.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu

Tablo 5: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumu İçeren Örnek-3

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Mevcut davada, mükellef adına organize şekilde sahte belge düzenlediğinden dolayı vergi idaresi tarafından tarhiyat yapılarak, vergi ziyayı cezası üç kat şeklinde uygulanmıştır. Durumu vergi mahkemesine taşıyan mükellef hakkında mahkeme, geçici vergilerle ilgili kısmı hariç olumsuz bir yanıt vermiştir. Vergi idaresi ise geçici vergiye müteallik olarak kesilen cezanın üç kattan bir kata indirilmesine Danıştay nezdinde temyizde bulunmuştur. Danıştay aldığı kararda oy çokluğu ile hareket etmiş ve vergi mahkemesinin kararını doğru bulmuştur. Ancak bir Danıştay üyesi, vergi cezasının kaldırılmasına ilişkin alınan karara itiraz ederek ilk derece ve istinaf mahkemesi kararlarının doğru olduğunu savunmuştur. Her ne kadar böyle olsa da bu kararın, vergi idaresi lehine olan bir karar olduğu aşikârdır. Sonuç olarak vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlaması ile Danıştay'ın bu kanunları yorumlaması arasında uyuşma olduğu sonucuna varılmaktadır.

4. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 14/06/2022 tarih ve Esas: 2021/3242, Karar: 2022/3062 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 9. Dairesinin 14/06/2022 tarih ve Esas: 2021/3242, Karar: 2022/3062 sayılı kararı):

Davacı adına, ... Demir Çelik şirketinin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2017/Ocak-Aralık dönemi için kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına yöneliktir.

İlk derece mahkemesi; ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında sahte fatura düzenlediği yolundaki ... tarihli ve ... sayılı vergi tekniği raporu ile anılan şirketin sahte belge düzenleme fiiline maddi menfaat gözetme suretiyle iştirak ettiğinden bahisle davacı hakkında kast unsurunun ortaya konulamaması ve sahte belge düzenleme fiilinde maddi menfaatinin şekil ve tutar itibarıyla ortaya konulamaması gerekçeleriyle vergi dairesince yapılan tarhiyatlarda ve kesilen cezalarda hukuka uyarlılık görmemiştir. Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi Kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından esasa ilişkin ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediğini belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile davacı arasındaki bağa ilişkin somut tespitlere yer vererek, davacının, ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin sahte belge ticareti faaliyetinde bulunduğunu bilmiyor olması

beklenemeyeceğinden bahisle davacı adına yapılan tarhiyatlar ile kesilen cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak; Davalı Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz talebi kabul edilerek, yeniden karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Davacı şirketin, ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin sahte belge ticareti faaliyetinde bulunduğunu bilmiyor olması beklenemeyeceği gerekçesi ile temyiz istemi kabul edilmiştir.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyum

Tablo 6: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumuna İçeren Örnek-4

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Dava konusu olayda, idare sahte belge düzenleyen bir şirket ile onun bu faaliyetine iştirak eden mükellef vardır. Bilindiği üzere iştirak, vergi kaçakçılık suçunda suçun özel görünüş biçimlerinden biridir. İştirake ilişkin vergi kanunlarında 360'ncı madde haricinde bir düzenleme olmayıp, Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan iştirak hükümleri uygulanmaktadır. Bu davada Danıştay'ın yorumu dikkate alındığında iştirakin iki şartının da gerçekleştiği görülmektedir. Buna göre; ilk olarak yargı kararında ortaya konulduğu üzere olayda kasıt vardır. İkinci olarak ise olay birden fazla kişi tarafından işlenmiştir. Danıştay kasıt unsuruna vurgu yaparak, vergi kanunlarının idare tarafından doğru yorumlandığı sonucuna varmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi ile Danıştay'ın aldığı kararların uyumunu söylemek yerinde olacaktır.

5. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 15/06/2022 tarih ve Esas: 2018/8461, Karar:2022/4098 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 4. Dairesinin 15/06/2022 tarih ve Esas: 2018/8461, Karar:2022/4098 sayılı kararı):

Davacı tarafından, hakkında sahte fatura düzenleme neticesi komisyon geliri elde ettiği gerekçesiyle sevk edildiği takdir komisyonu kararına istinaden 2015/1. dönemine ilişkin olarak re'sen tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezaların kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; mükellef hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmediği, bu durumun 213 sayılı VUK'un 35/II maddesine aykırı olması dolayısıyla idari işlemlerde hukuka uyarlılık bulunmadığına karar vermiştir.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; vergi tekniği raporunun şirket hakkında düzenlenen ihbarnameye eklenmek suretiyle davacıya tebliğ edilmediğinden davacının savunma hakkının kısıtlandığından bahisle dava konusu tarhiyatların bu nedenle de hukuka aykırı olduğu yönünde karar verilmiş olsa da; davacı tarafından davaya konu olan cezayı da kapsayan vergilere ilişkin düzenlenen ihbarnamelerin tebliği edilmesinden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyumsuzluk yargı merciine taşınarak idarenin tüm iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanının elde edildiği görülmesi gerekçesiyle söz konusu olayın hukuki olarak aykırılık içermediği yönünde kanaate varılmıştır.

Sonuç olarak; Danıştay, Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz talebi kabul edilerek, yeni bir alınmak üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Davacı tarafından dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin tebliğinden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyuşmazlık yargı merciine taşınarak idarenin tüm iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkânının elde edildiği görüldüğünden hukuka aykırılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyum

Tablo 7: Sahte Belge Düzenlenmesinde Yorum Uyumunu İçeren Örnek-5

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Olayda, sahte belge düzenlediği vergi idaresi tarafından tespit edilen mükellefe ticari bir kazanç elde ettiği ve bunu beyan dışı bıraktığı gerekçesi ile re'sen vergi tarhiyatı yapılarak, vergi ziyai cezası kesilmiştir. Bu duruma mükellef itiraz ederek önce ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinde, sonra ise bölge idare mahkemesi nezdinde haklı bulunmuştur. Ancak vergi idaresi bu duruma itiraz ederek olayı Danıştay'a taşımıştır. Danıştay ise idarenin temyiz istemini kabul ederek mükellef hakkında yeniden karar verilmesi amacıyla dosyayı ilk derece mahkemesine göndermiştir. Kararın gerekçesinde ise davacının cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin tebliğinden sonra dava açmaya yönelik tanınan süre içerisinde vergi mahkemesinde vergilendirme sürecine dava açarak uyuşmazlığı yargı merciine taşımıştır. Bu durum Danıştay nezdinde verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin vergilendirme sürecine uygun olduğu kanaatinin oluşmasına sebebiyet vermiştir. Araştırma konumuza ilişkin ise idarenin soyut nitelikteki kanunları somut olaya doğru şekilde uyguladığı, yargının da denetlemek suretiyle bu hususu doğruladığı sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Kısaca idarenin yorumu ile Danıştay'ın yorumu benzerdir.

3.6.2. Sahte Belge Kullanma Konusuna İlişkin Örnek Kararlar

1. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 3. Dairesi Başkanlığının 25/11/2021 tarih ve Esas: 2018/533, Karar:2021/5541 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 3. Dairesinin 25/11/2021 tarih ve Esas: 2018/533, Karar:2021/5541 sayılı kararı):

Davacı şirket adına, alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirildiğinden bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak 2010 yılının Nisan, Mayıs, Eylül ve Ekim dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; dava konusu tarhiyatın dayanağı olan yazının takdire done raporu beklenilmeksizin Ba-Bs formlarından tespit edilen belge tutarı dikkate alınarak takdir komisyonu kararına göre işlemlerin sonuçlandırılması ve ihbarnamelerin 14/08/2016 tarihinde davacıya tebliğ edilmesi karşısında tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle dava konusu vergi ve buna müteallik cezayı kaldırılmıştır.

Bölge idare mahkemesi; İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle reddine karar verilmiştir.

Danıştay; zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamelerin içeriği cezalı verginin tarh zamanaşımına uğraması gerekçesiyle bölge idare mahkemesi kararının hukuka uyarlı olduğu kararını vermiştir.

Sonuç olarak; davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce yapılan temyiz isteminin red olunmasına karar verilmiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ edilen ihbarnameler içeriği cezalı vergi tarh zamanaşımına uğradığından, yazılı gerekçeyle verilen karara yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.	Danıştay kararının idare Aleyhine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu

Tablo 8: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Davacı şirket, bir kısım alışlarının sahte belge ile belgelendirildiği yönünde tespitlerden dolayı adına salınan vergiler ile cezalara itiraz amacıyla vergi yargısına başvurmuştur. İncelemede bulunan ilk derece mahkemesi söz konusu olaya ilişkin tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle mükellef adına salınan vergi ile buna ilişkin cezalar kaldırmıştır. Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından olay Danıştay’da temyiz edilmiş olup, Danıştay aldığı kararda zamanaşımı dolayısıyla mükellefe yapılan tebligatın geçersiz olduğuna hükmetmiştir. Burada vergi idaresinin vergi işlemlerinin sürelerine uymadığını, tebliğ gibi mükellef adına yükümlendirici işlemi bildiren bir aşamayı yanlış yönetmesi nedeniyle haksız durumda kaldığı görülmektedir. Burada vergi idaresinin yorum eksikliği, vergi yargısının konuyu detaylandırması sayesinde çözüme kavuşmuş olmaktadır. Bu dava sonucunda vergi idaresi ile Danıştay’ın yorumlarının uyumsuz olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

2. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 15/02/2022 tarih ve Esas: 2019/1946, Karar: 2022/382 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 9. Dairesinin 15/02/2022 tarih ve Esas: 2019/1946, Karar: 2022/382 sayılı kararı):

Davacı adına, sahte fatura kullandığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak re’sen tarh edilen 2011 yılı gelir vergisi ve 2011/Ekim-Aralık dönemi geçici vergisi ile bu vergiler üzerinden kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zamanaşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen vergi tekniği raporu dikkate alınarak, takdir komisyonunca belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın ve cezaların kaldırılması yönünde karar vermiştir.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek başvurunun reddine karar verilmiştir.

Danıştay; davacının ilgili dönem matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edildiğinin belirtildiği görüldüğünden takdire sevk tarihi itibarıyla takdire sevk nedeni bulunmayan mükellef adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı kararına varmıştır. Sonuç olarak; Danıştay, davalı Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz istemini reddederek, bölge idare mahkemesi kararını onamıştır.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Yorum
Takdire sevk tarihi itibarıyla takdire sevk nedeni bulunmayan mükellef adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle temyiz istemi reddedilmiştir.	Danıştay kararının idare aleyhine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu

Tablo 9: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-2

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Mevcut olayda, davacı şirketin bir kısım alışlarının sahte belge ile belgelendirdiği vergi idaresince tespit edildiği ve bunun üzerine mükellef adına re'sen tarhiyat ile üç katı oranında vergi ziyai cezasını içeren idari işlemin uygulandığı görülmektedir. Bu işleme mükellef tarafından ilk derece mahkemesinde dava açılmıştır. İlk derece mahkemesinde olaya ilişkin vergi tekniği raporunda bulunan veriler tek tek ele alınarak sahte belge kullanımı nedeniyle yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar ile ilgili takdir işlemlerine esas teşkil eden vergi tekniği raporunun zamanaşımı süresinin dolmasından sonra düzenlendiği belirtilerek vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Konu

idarece bölge idare mahkemesine taşınmış olup mahkeme tarafından mükellef haklı bulunmuştur. Bu duruma itiraz eden vergi idaresi ise konuyu Danıştay'da temyiz incelemesine tabi tutulması amacıyla başvuru yapmıştır. Danıştay ise bölge idare mahkemesi kararını uygun bularak idarenin temyiz talebini reddetmiştir. Bu durum idarenin vergi düzenlemelerine ilişkin yorumunun hatalı/eksik unsurlar içerdiği ve yargı denetiminden geçmesi aşamasında bu durumun ortaya çıktığı sonucuna ulaşılabilir. Burada, vergi idaresi yorumu ile Danıştay yorumu uyumsuzdur.

3. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 04/04/2022 tarih ve Esas: 2018/691, Karar:2022/2093 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 4. Dairesinin 04/04/2022 tarih ve Esas: 2018/691, Karar:2022/2093 sayılı kararı):

Davacı şirket adına, sahte fatura kullandığından bahisle vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen ... dönemleri vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; davacı mükellefin alış yaptığı firmalar hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporlarında bu firmaların sahteci olduğuna dair somut tespit yapılmaması, davacının alışlarını, banka ve çek aracılığıyla gerçekleştirmesi, üzerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmesi ve eksik inceleme yapılması gerekçeleriyle idarece yapılan tarhiyat ile kesilen cezalarda hukuka uyarlılık bulunmamıştır.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Danıştay; davacı mükellefin alış yaptığı firmalar hakkında tanzim edilen raporlardaki olumsuz tespitlere değinerek bu firmalarca düzenlenen belgelerin sahte belge olacağı yönünde karar vermiştir. Bu durumda sahte faturalara ilişkin yapılan tarhiyat ve kesilen ceza hukuka uygun olarak nitelendirilmiştir.

Sonuç olarak; davalı Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz istemini kabul ederek, dosyayı yeniden karar vermek üzere Vergi Dava Dairesine göndermiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Davacının alış yaptığı firmalar hakkında bulunan tespitlerin değerlendirilmesi sonucunda sahte belge düzenledikleri sonucuna ulaşması nedeniyle idarece yapılan tarhiyatta ve kesilen cezalarda hukuka uyarlılık olduğu sonucuna varmıştır.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu

Tablo 10: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumu İçeren Örnek-3

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Olayda, mükellefin, sahte fatura kullandığı, vergi incelemesi işlemi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile tespit edilmiştir. Yapılan tespitler neticesinde mükellefin adına re'sen tarhiyatı yapılmak suretiyle vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Konuya ilişkin mükellef tarafından ilk derece mahkemesinde yapılan itiraz neticesinde; mahkemece idarenin yaptığı tespitlerin olayı, somut şekilde ortaya koymadığından bahsederek, idareyi haksız bulmuştur. Yine bölge idare mahkemesi gerçekleştirdiği inceleme sonunda ilk derece mahkemesince alınan kararı yerinde bulmuştur. İdare ise olayı Danıştay nezdinde temyiz etmiştir. Danıştay ise verdiği kararda idareyi haklı bularak, mükellefin alış yaptığı firma hakkındaki olumsuz tespitlere değinmiştir. Bu karar sonucunda idarenin vergi düzenlemelerine yönelik yapmış olduğu yorumun yerinde olduğu, yapılan yargısal denetimin de bunu ortaya koyduğu söylenebilir. Yani vergi idaresi ile Danıştay tarafından yapılan yorumlar uyumludur.

4. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 06/04/2022 tarih ve Esas: 2018/5779, Karar:2022/2224 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 4. Dairesinin 06/04/2022 tarih ve Esas: 2018/5779, Karar:2022/2224 sayılı kararı):

Davacı adına, sahte fatura kullandığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen 2010/2. dönemine ilişkin olarak tek kat, 2010/ 6 ila 9, 11, 12. dönemlerine ilişkin olarak ise tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle 1,5 kat vergi ziyayı

cezalı katma değer vergileri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğuna ilişkin somut ve yeterli delil bulunmadığından vergi tarhiyatı ve kesilen cezada hukuka uyarlılık bulunmadığı, yasa hükmünde belirtilen unsurların bir arada gerçekleşmemesi gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlılık bulunmadığı kararlarını almıştır. Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; bölge idare mahkemesinin nihai kararının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkün olacağına değinerek dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görmemiştir.

Sonuç olarak; davalı Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz isteminin reddine ve bölge idare mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkün olduğunu belirterek temyiz talebini reddetmiştir.	Danıştay kararının idare aleyhine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu

Tablo 11: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumsuzluğu İçeren Örnek-4

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Sahte belge kullanılmasına ilişkin olan bu davada mükellefin 2010 hesap döneminde sahte belge kullandığı ve bu fiili neticesinde idarenin defter, kayıt ve belgeler dışında yaptığı tespitleri değerlendirmesiyle mükellef adına re'sen tarhiyat

yapıldığı görülmektedir. Diğer taraftan idare, ilgili mükellefin daha evvelden de vergi ziyanına sebebiyet verdiğini tespit etmesi sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin kesilen vergi ziyaı cezası yüzde 50 oranında artırımlı uygulanmıştır. Bu durumlar mükellef hakkında yapılan bilgi toplama ve vergi incelemesi gibi ön işlemlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. Mükellef ise tarafına uygulanan bu idari işlemin haksız olduğunu iddia ederek ilk derece mahkemesine başvuruda bulunmuştur. Mahkeme, mükellefin kullandığı faturaların sahte olduğuna dair somut bir veri olmadığından bahisle idare aleyhine karar vermiştir. Bu karar bölge idare mahkemesinde de tekrar edilerek idarenin işleminin haksız olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi idaresi son aşama olarak konuyu Danıştay nezdinde temyiz etmiştir. Danıştay ise temyizen incelenen kararın usul uygulamalarına ve hukuka uygun şekilde olduğu yönünde karar almıştır. Söz konusu yargılama süreci, idarenin mükellef adına uyguladığı vergi düzenlemelerinde yer alan işlemlerin, idarece yanlış yorumlandığı; idarenin işlemlerinin Danıştay denetiminin idare aleyhine olumsuz yönde neticelendiği söylenebilir.

Diğer taraftan Danıştay tarafından alınan sahte belge kullanımı kaynaklı vergi ziyaı cezası kararının oy çokluğuyla alındığı görülmektedir. Konuya ilişkin olarak karşı oy veren hakim; davacı mükellefin alış yaptığı firma nezdinde vergi tekniği raporunda yapılan tespitleri vurgulayarak, mükellefin alış yaptığı firma hakkında verilen düzenleyici kararının doğru olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle Danıştay heyeti tarafından alınan karara katılmadığını belirten hâkimin aslında idare lehine görüş bildirdiği ve idarenin vergi düzenlemelerine ilişkin olarak yaptığı uygulamaların karşı oy veren hakimin yorumuna göre doğru olarak kabul edilebileceği söylenebilir.

Sonuç olarak bu davaya ilişkin vergi düzenlemelerinin vergi idaresi tarafından yorumlaması ile Danıştay tarafından yorumlaması arasında uyumsuzluk bulunduğu söylenebilir.

5. Örnek Karar Açıklaması: Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 21/04/2022 tarih ve Esas: 2018/2923, Karar: 2022/2787 sayılı kararına ilişkin yargılama süreci şu şekildedir (Danıştay 4. Dairesinin 21/04/2022 tarih ve Esas: 2018/2923, Karar: 2022/2787 sayılı kararı):

Davacı adına, sahte fatura kullanıldığından bahisle, vergi inceleme raporuna istinaden 2011/1,2,4,5,6,9,10,11,12 dönemlerine ilişkin vergi ziyaı cezalı katma değer vergileri,

2011/1 dönemine yönelik devreden katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk derece mahkemesi; faturaları düzenleyen firma ile ilgili tespitlerin faturaların sahte belge olduğunu açıkça ortaya koymaması gerekçesiyle davacı adına yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda hukuka uyarlık olmadığı yönünde karar vermiştir.

Bölge idare mahkemesi; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay; davacı idarenin alış yaptığı firmaların sahte belge düzenleyen firmalardan olduğunu ortaya koyarak, ilk derece mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında isabet olmadığı sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak; davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz talebi kabul edilerek, yeniden karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir.

(1) Danıştay Kararı	(2) Karar Durumu	(3) Uyum
Danıştay yaptığı çeşitli tespitler neticesinde davacının alış yaptığı firmaların sahte belge düzenleyen firmalardan olduğu gerekçesiyle temyiz başvurusunun kabulüne karar vermiştir.	Danıştay kararının idare lehine olması	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu

Tablo 12: Sahte Belge Kullanılmasında Yorum Uyumu İçeren Örnek-5

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararın bilimsel yorumu: Davacı şirketin, 2011 hesap döneminde sahte belge kullandığından bahisle şirket adına kesilmiş olan vergi ziyana ilişkin ceza ile özel usulsüzlük yönünden kesilen cezanın kaldırılması amacıyla vergi yargısı yoluna başvurmuştur. İlk derece mahkemesi konuya ilişkin yaptığı araştırmalar sonucunda davacıya düzenlenen faturaların sahte olduğunun idare tarafından açıkça ortaya konulamamasını gerekçe göstererek, kesilen cezaların hukuka uyarlık göstermediğinden dolayı vergi ziyana ilişkin kesilen ceza ile özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır. Bu karar

üzerine davalı olan vergi idaresi konuyu bölge idare mahkemesine taşımıştır ancak bu yargı merciinde de vergi idaresinin aleyhine karar çıkmıştır. Bu durum üzerine davalı vergi idaresi konuyu Danıştay nezdinde temyize götürmüştür. Danıştay ise sahte belge düzenleyen firmaya ilişkin olarak “sahte belge düzenleyen firmalardan olduğu, tahsilatlara ilişkin olumsuz verilerin bulunması, KDV matrahlarının yüksek olmasına rağmen düşük tutarda vergi ödemesi, aynı adreste daha önce bedelsiz devrettiği firma ile birlikte faaliyet göstermesi” nedenlerini ileri sürerek vergi idaresini somut olayda haklı görmüştür. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından mükellef adına tesis edilen işlem hukuki olarak doğru olarak değerlendirilmiştir. Danıştay, söz konusu dosyayı yeni bir karar alınması amacıyla ilgili dava dairesine göndermiştir. Bu olayla ilgili olarak vergi idaresinin yürürlükte bulunan vergi düzenlemelerine uygun işlem tesis etmiş olduğu ve şirket adına kestiği cezaların hukuka uyarlığının bulunduğu, bu durumun da Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesi neticesinde görüldüğü sonucuna ulaşılmaktadır. İdare ile Danıştay arasındaki kararın uyumlu olduğu söylenebilir.

SONUÇ

Vergi, devletlerin egemenliğini sürdürmek amacıyla önemli bir finansman kaynağı olagelmıştır. Devletin vergi toplamaya yönelik uygulamaları, mükellefleri vergi vermekten kaçmaya yöneltmiş olup vergi kaçırmaya yönelik eylemlerde bulunmalarına neden olmuştur. Devlet yasama organını kullanarak vergi kaçırmaya yönelik kanunlar tesis etmeye ve vergi kaçırılmasını engellemeye çalışmıştır.

Günümüzde Türkiye Cumhuriyeti Devleti, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini engellemek amacıyla çeşitli hukuki düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu düzenlemelerin başında şüphesiz ki 213 sayılı numarası ile Vergi Usul Kanunu gelmektedir. Bu Kanun beş ayrı kitap şeklinde yasalaştırılmıştır. Mükelleflere haklar verdiği kadar sorumluluklar da yükleyen Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabında “Ceza Hükümleri” yer almaktadır. Kitapta mükelleflerin hangi eylemlerine karşılık hangi cezaları alacağına ilişkin hükümler mevcuttur. Bu hükümler arasında vergi kaçakçılığı olarak kabul edilen eylemler ise VUK’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesinde sayılmıştır. Başlık altında sayılı suçlar arasında “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” eylemleri tezimizin ana inceleme konusunu oluşturmuştur.

Çalışmada öncelikle vergi ve kaçakçılık üzerinde durularak konuya ilişkin tanımların açıklamaları verilmiştir. Daha sonrasında ise “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” eylemlerinin unsurları ve dava yollarına ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. Devamında ise Danıştay nezdinde bu kaçakçılık fiillerine yönelik 10 ayrı vergi yargı davası çalışmaya konularak doküman analizi metoduyla bu davalar ele alınmıştır. Davalarda istem, ilk derece mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararları özetlenerek, gerekçeleriyle birlikte Danıştay’ın bu kararlara karşı verdiği nihai kararlar tablolar halinde sunulmuştur. Söz konusu tablolar kullanılarak, idari yorum ile Danıştay yorumu kapsamında yapılan yorumlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Daha sonrasında ise yapılan araştırmada elde edilen bilgi ve birikim ile tecrübelerin neticesi olarak bilimsel yorum yapılmıştır.

Yapılan araştırmalar sonucunda sahte belge düzenleme kapsamında incelenen kararlarla ilgili yapılan bilimsel tespitlerimiz şu şekildedir:

1. Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 07/06/2022 tarih ve Esas: 2019/7070, Karar:2022/2666 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde

özetle: mükellefin sahte belge düzenleme gerekçesiyle incelenmesi sonucunda adına re'sen vergi tarhiyatı yapılması ve vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesiyle bölge idare mahkemesi hukuki olarak uyarlı bulurken Danıştay bu kararları hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle temyizden incelemiştir. Sonuçta vergi idaresinin özellikle tarhin ön işlemleri konusunda eksikliklerinin bulunduğu ve bunun tarhiyatı hukuk aleminde sakat bir hale getirdiği söylenebilir. Dolayısıyla Danıştay'ın kararının idare aleyhine olduğu ve vergi idaresi ile Danıştay'ın yorumlarının uyuşmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

2. Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 13/06/2022 tarih ve Esas: 2021/4457, Karar:2022/2968 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellefin sahte belge düzenleme gerekçesiyle incelenmesi sonucunda adına re'sen vergi tarhiyatı yoluyla tarh yapılması ve vergi ziyai cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesiyle bölge idare mahkemesi hukuki olarak aykırı bularak tarh işlemini iptal ederek vergi cezalarının iptal edilmesi gerektiği kararına varırken Danıştay idarenin işleminin hukuka uyarlık gösterdiği sonucuna varmıştır. Danıştay'ın bu kararı almasının en önemli nedeni sahte belge düzenlediği yönünde tespit olan mükellefin faaliyetlerinin ticari, teknik ve iktisadi icaplara uymamasıdır. Dava sonucunda idari işlemin yerinde ve doğru şekilde verilen bir karar olduğu, Danıştay'ın denetimi sonucunda ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi ile Danıştay'ın yorumu aynı yönde olduğu sonucu elde edilmiştir.

3. Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 13/06/2022 tarih ve Esas: 2019/1157, Karar: 2022/3981 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellefin sahte belge düzenleme gerekçesiyle incelenmesi sonucunda adına re'sen vergi tarhiyatı işlemi yapılarak vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka aykırı olduğu yönünde karar vererek tarh işlemini iptal ederek vergi cezalarının iptal edilmesi gerektiği kararına varırken Danıştay idarenin işleminin hukuka uyarlık gösterdiği sonucuna varmıştır. Danıştay bu kararı alırken davacı şirketin yeterli fiziki kapasiteye sahip olmadan ticari organizasyonunun yüksek iş hacmine ulaşabilmesinin ticari ve teknik icaplara uygun düşmediği gerekçesini savunmuştur. Sonuç olarak vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlaması ile Danıştay'ın bu kanunları yorumlaması arasında uyuma olduğu sonucuna varılmaktadır.

4. Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 14/06/2022 tarih ve Esas: 2021/3242, Karar: 2022/3062 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellefin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği gerekçesiyle incelenmesi sonucunda adına vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka aykırı bularak tarh işlemini iptal ederek vergi cezalarının iptal edilmesi gerektiği kararına varırken Danıştay idarenin işleminin hukuka uyarlık gösterdiği sonucuna varmıştır. Danıştay bu kararı davacının sahte belge düzenlediği tespit edilen şirketin sahte belge ticareti faaliyetinde bulunduğunu bilmiyor olması beklenemeyeceği yönündeki görüşüyle aldığı görülmektedir. Sonuç olarak Danıştay ve vergi idaresinin yorumlarının bu kararda aynı noktada bulunduğu söylenebilir.

5. Sahte belge düzenleme fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 15/06/2022 tarih ve Esas: 2018/8461, Karar:2022/4098 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellefin sahte belge düzenleme gerekçesiyle incelenmesi sonucunda adına re'sen vergi tarhiyatı işlemi yapılması ve buna ilişkin vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka aykırılık gösterdiğini belirtmek suretiyle tarh işlemini iptal ederek vergi tarhiyatlarının ve cezalarının iptal edilmesi gerektiği kararına varırken Danıştay idarenin işleminin hukuka uyarlık gösterdiği sonucuna varmıştır. Danıştay bu kararı, mükellefin Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açması gerekçesiyle tebliğe ilişkin nedenlerle savunma hakkından mahrum kalmadığı yönünde karar vermiştir. Dolayısıyla Danıştay'ın ve idarenin yorumlarının bu kararda ortak olduğu görülmüştür.

Yapılan araştırmalar sonucunda sahte belge kullanma kapsamında incelenen kararlarla ilgili yapılan bilimsel tespitlerimiz şu şekildedir:

1. Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 3. Dairesi Başkanlığının 25/11/2021 tarih ve Esas: 2018/533, Karar:2021/5541 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellef adına re'sen tarhiyat işlemi yapılması ve buna müteallik vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka aykırı bularak kaldırmıştır. Danıştay ise alınan bu kararları verginin zamanaşımına uğramasını gerekçe göstererek aynı şekilde onaylamıştır. Dolayısıyla bu kararda Danıştay ve vergi idaresinin yorumlarının uyuşmadığı sonucu elde edilmiştir.

2. Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 9. Dairesi Başkanlığının 15/02/2022 tarih ve Esas: 2019/1946, Karar: 2022/382 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde

özetle: mükellef adına re'sen tarhiyat işlemi yapılması ve buna müteallik vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka aykırı bularak kaldırmıştır. Danıştay da yaptığı temyiz incelemesinde alınan bu kararları onaylayarak, takdire sevk tarihi itibarıyla takdire sevk nedeni bulunmayan mükellef adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde karar almıştır. Sonuç olarak, Danıştay ve idarenin kararlarının uyumsuz olduğu görülmüştür.

3. Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 04/04/2022 tarih ve Esas: 2018/691, Karar:2022/2093 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellef adına re'sen tarhiyat işlemi yapılması ve buna müteallik vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kaldırmıştır. Danıştay ise temyiz incelemesinde mükellef hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporundaki delilleri sıralayarak idarenin lehine karar vermiştir. Bu durum vergi idaresi ile Danıştay arasındaki yorumun bu karar açısından uyumlu olduğunu göstermektedir.

4. Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 06/04/2022 tarih ve Esas: 2018/5779, Karar:2022/2224 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellef adına re'sen tarhiyat işlemi yapılması ve buna müteallik vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kaldırmıştır. Danıştay da aldığı kararda temyiz incelemesini gerektirecek bir husus bulunmamasını gerekçe göstererek idare aleyhine karar vermiştir. Bu durumda Danıştay ile vergi idaresinin somut olaya ilişkin kararlarının uyuşmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

5. Sahte belge kullanma fiiline yönelik Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 21/04/2022 tarih ve Esas: 2018/2923, Karar: 2022/2787 sayılı kararına ilişkin yargılama sürecinde özetle: mükellef adına re'sen tarhiyatı işlemi yapılması ve buna müteallik vergi cezası kesilmesi işlemini ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kaldırmıştır. Danıştay ise mükellefin alış yaptığı firma hakkındaki tespitlere derleyerek, sahte belge düzenlediğini, dolayısıyla mükellefin ilgili firmadan olan alışlarının sahte belge kullanımı kapsamında olduğu yönünde karar vermiştir. Bu karar, Danıştay ile vergi idaresinin kararının aynı yönde olması şeklinde yorumlanmıştır.

Araştırma konusu ile ilgili analiz edilen Danıştay kararlarının daha anlaşılır olması amacıyla tarafımızca özet tablo hazırlanmıştır. Tablo ile çalışmanın içerisinde yer verilen vergi idaresinin VUK'un 359/b maddesi kapsamındaki tespitlerinin Danıştay kararları ile uyumlu veya uyumsuz olduğunun kolayca görülmesi hedeflenmiştir. Bu özet tablo aşağıdaki şekildedir:

Sıra	Dava Türü	Daire	Karar Tarihi	Esas Numarası	Karar Numarası	Karar Durumu	Uyum	Karar Gerekçesi
1	Sahte Belge Düzenleme	Danıştay 9. Dairesi	07/06/2022	2019/7070	2022/2666	İdare Aleyhine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu	Vergi Tekniği Raporunun somut veriler içermemesi
2	Sahte Belge Düzenleme	Danıştay 9. Dairesi	13/06/2022	2021/4457	2022/2968	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler ve VUK 3/B Maddesi (İspat)
3	Sahte Belge Düzenleme	Danıştay 4. Dairesi	13/06/2022	2019/1157	2022/3981	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler ve VUK 3/B Maddesi (İspat)
4	Sahte Belge Düzenleme	Danıştay 9. Dairesi	14/06/2022	2021/3242	2022/3062	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler ve VUK 3/B Maddesi (İspat)
5	Sahte Belge Düzenleme	Danıştay 4. Dairesi	15/06/2022	2018/8461	2022/4098	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler, VUK 3/B Maddesi (İspat) ve VUK 35/2 (İhbarnamenin Muhteviyatı)
1	Sahte Belge Kullanma	Danıştay 3. Dairesi	25/11/2021	2018/533	2021/5541	İdare Aleyhine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu	VUK 114 (Zamanaşımı Süreleri)

2	Sahte Belge Kullanma	Danıştay 9. Dairesi	15/02/2022	2019/1946	2022/382	İdare Aleyhine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu	VUK 114 (Zamanaşımı Süreleri)
3	Sahte Belge Kullanma	Danıştay 4. Dairesi	04/04/2022	2018/691	2022/2093	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler, VUK 3/B (İspat)
4	Sahte Belge Kullanma	Danıştay 4. Dairesi	06/04/2022	2018/5779	2022/2224	İdare Aleyhine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumsuzluğu	Tarhiyatın kaynaklandığı Vergi Tekniği Raporunun somut veriler içermemesi
5	Sahte Belge Kullanma	Danıştay 4. Dairesi	21/04/2022	2018/2923	2022/2787	İdare Lehine	İdare ve Danıştay Yorum Uyumu	Vergi Tekniği Raporundaki somut veriler, VUK 3/B (İspat)

Tablo 13: İdare ve Danıştay Kararlarının Uyumuna İlişkin Özet

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki özet tabloya bakıldığında doküman analizi yöntemi kullanılmak suretiyle elde edilen sonuçlar neticesinde sahte belge düzenleme yönünden Danıştay tarafından verilen beş örnek karardan dördünün idare lehine olduğu; sahte belge kullanma yönünden Danıştay tarafından verilen beş örnek karardan ikisinin idare lehine olduğu görülmektedir. Bu durumda toplam 10 kararın altı adedi idare lehine iken dört adedi idare aleyhinedir. Oransal olarak yüzde 60 gibi bir orana tekabül eden idare lehine kararların değerlendirilmesi neticesinde, genel olarak vergi idaresi tarafından vergi düzenlemelerinin uygulanmasına yönelik işlemlerin hukuka uyarlık gösterdiği sonucuna varılabilir. Ancak bu aşamada idarenin işlemlerinin kanuni olduğu karinesinin üzerinde durulması gerekmektedir. Bilindiği üzere idarenin -ki çalışma kapsamında idareden kasıt vergi idaresi- tüm karar, eylem ve işlemleri yasal düzenlemelerden güç almaktadır. Vergi idaresinin vergi mükellefleri veya vergi sorumluları adına yaptığı ön işlemler ile tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil başlıkları altındaki vergilendirmeye yönelik işlemlerinin tamamının kanun kapsamında yapılması gerekmektedir. Ancak çalışma konusuna ilişkin dört adet kararın idarenin aldığı kararların hukuka uyarlık göstermediği gerekçesi ile Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesinde karar verilmiştir. Bu durum; idari işlemin idarece uygulanması aşamasındaki kanun yorumlarında eksiklikler, hatalar ve noksanlıklar olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlamaktadır.

İdari yoruma yönelik olarak; vergi hukukunda yaygın şekilde uygulandığı, kanunların anlayış ve uygulanışı biçiminde düzenlenebildiği, kanuni idare ilkesi ile ilişkili bir yöntem olduğu ve yargıyı bağlayıcı nitelikte olmadığı hususları bilinmektedir. İşlemlerin bağlayıcı olmamasını, idarenin işlemlerinin yargısal yolun kullanılarak denetime tabi olması ile ilişkilendirmiştir. Yargısal yoruma yönelik olarak ise soyut haldeki kuralların somut olaylara uygulanması ve yapılan yorumun sadece ilgili davadaki olaylara ilişkin geçerli olduğunu belirtmiştir. İdari yorum ile yargısal yoruma yönelik bu açıklamalar, tarafımızca yapılan çalışma sonucunda da ortaya çıkmıştır. Vergi idaresi mükellefler aleyhine aldığı kararların Danıştay denetimine tabi tutulduğu ancak yüzde 40 oranında, Danıştay hakimleri tarafından yapılan yargısal yorum faaliyetleri sonucunda, idari yorum ile Danıştay'ın yorumunun örtüşmediğine ulaşılmıştır.

Çalışmamızda verginin tarh aşamasından Danıştay aşamasına kadar olan kısımlara yer verilmiştir. Yukarıda değerlendirmesi yapılan kararların tamamına bakıldığında vergi idaresinin hukuki nitelik olarak tek taraflı, icrai ve yükümlendirici işlemlerde bulunduğu

görülmektedir. İdare, öncelikle yoklama faaliyetleri, vergi incelemesi, arama yapma ve bilgi toplama gibi vergi tarhına ilişkin ön işlemleri gerçekleştirerek söz konusu davada yer alan mükellefler nezdinde istihbarat arşivi oluşturmaktadır. Daha sonradan ise oluşturulan bu arşivdeki veriler anlamlı hale gelecek şekilde hazırlanarak, mükelleflerin bilgisine başvurulup izahları istenmektedir. Vergi yönetimi, burada elindeki vergi incelemesi gücünü kullanarak, mükelleflerin gerçek mali durumlarını tespit etmektedir. Bu kapsamda idarece yanıltıcı bilgi vererek sahte belge düzenleyen ve kullanan mükelleflere karşı beyanlarının gerçeği yansıtmamasından dolayı re'sen vergi tarhi işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu işleme karşı ise mükellefler, önce vergi mahkemeleri, sonra ise Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay nezdinde vergi idaresinin işleminin haksız olduğuna dair hukuki mücadelelere girişmektedirler. Mükelleflerin hukuki mücadelelerine ilişkin örneklere bakıldığında genel olarak mükellef aleyhine, idare lehine bir durumun oluştuğu rahatlıkla söylenebilir. Bu durum genel olarak idarenin yorumunun doğru olduğunu gösterse de, idarenin kanuniliği ilkesi dikkate alındığında, vergi idaresinin hukuk kurallarını uygularken haksız yorumlar yaptığını göstermektedir.

Ayrıca bu tezin çalışma konusuna ilişkin yapılan araştırmalarda çeşitli sınırlılıkların olduğu da tarafımızca tespit edilmiştir. Tez konusu ile ilgili yapılan çalışmalarda Danıştay'ın 2023 ve 2024 yıllarına ait yakın dönemleri kapsayan kararlarına internet sitesi üzerinden ulaşılamaması, çalışmayı daha eski tarih aralığını içerecek şekilde yapmamıza neden olmuştur. Bu durum yargılama süreçlerinin yıllara yayılmasından ve uzun sürmesinden kaynaklanmaktadır ve sürecin güncel verilerle ele alınamamasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca gerek kişisel verilerin gizliliği gerekse vergi mahremiyeti kapsamında idarenin uyguladığı işlemlere ve bu işlemlerin kaynaklarına kısıtlı miktarda ulaşılması, hatta ulaşılamaması, dava dosyalarının detaylarına hakim olunamaması, çalışma alanına zorluklar katmıştır. Özellikle bilimsel yorumun sınırlı kapsamda olmasını sağlamıştır.

Bu araştırma kapsamında ulaşılan sonuçlardan birisi de sahte belge kullanma nedeniyle Danıştay nezdinde alınan kararların (241 adet), sahte belge düzenlemeyle ilgili olarak alınan kararlara (1.442 adet) nispeten daha az olmasıdır. Bu durum da elde edilen başkaca bir bulgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan tez çalışması kapsamında tespit edilen eksikliklere ilişkin önerilerimiz ise şunlar olacaktır:

- Danıştay'ın açıklanmayan kararları dahil olmak üzere, merkezi idare tarafından bir karar havuzu oluşturularak sahte belge hakkında verilen kararlar toplanmalı ve bu kararlarda idarenin soyut özellikteki hukuk kurallarını somut özellikteki olaylara tatbikinde hangi hususlarda hata yapıldığı tespit edilmek suretiyle vergi idaresinin kendi bünyesinde kanunların uygulayıcısı olan personellerini eğitmesi gerekmektedir.
- Danıştay'ın aynı konularda defalarca verdiği kararlar olması nedeniyle bu kararlarda eksik veya yanlış olan uygulamaların tespit edilmesi ve bunların düzeltilmesi amacıyla vergi idaresi ile Danıştay arasında koordinasyon kurulu oluşturulması gereklidir.
- Danıştay denetimi sonucunda vergi idaresinin sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasına yönelik olarak teknoloji destekli uygulamalar kullanarak hukuki eksikliklerin tespit edilmesi ve önüne geçilmesini sağlayacak yazılımların geliştirilmesi yararlı olacaktır.
- Vergi idaresindeki karar uygulayıcılar ile Danıştay hakimlerinin bir araya gelerek düzenleyecekleri ortak çalıştaylarda vergilendirme süreçlerine ilişkin olarak fikir alışverişi yapılması idarenin iş yükünü azaltarak işlemlerin daha hızlı sonuçlanmasına katkı sunacaktır.
- Öte yandan günümüzde bilgi toplumuna geçilmesine yönelik süreçte ortaya çıkan ve yapay zeka olarak adlandırılan bilgisayar programları mevcuttur. Bu yapay zeka programlarına vergi idaresi ve Danıştay tarafından uygulamaya yönelik verilen kararlar yüklenebilir. Daha sonrasında ise vergi mükellefleri ile vergi sorumluları hakkında uygulanan idari işlemler ile ilgili olarak oluşturulacak sanal bir denetim mekanizması ile öncelikle ilk derece mahkemesi iş yükü daha sonrasında ise Danıştay'ın iş yükü hafifletilebilecektir.
- Vergi mevzuatının hem vergi idaresi tarafından hem de Danıştay tarafından benzer şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, yasama organınca, daha basit ve anlaşılır vergi düzenlemelerinin getirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, C. (2020). Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(75), 671-688.
- Acar, Z. S. (2023). Türk Vergi Hukukunda Tarh. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Selçuk Üniversitesi.
- Ağar, S. (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 58, 273-371.
- Akbulut, B. (2023). Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK m. 359/b). *Adalet Dergisi*, 71, 653-702.
- Akbulut, B. (2023). *Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler* (3. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (14. baskı). Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi* (21. baskı). Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2023). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (16. baskı). Gazi Kitabevi.
- Akgün, Ö. (2021). Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları. [Yüksek Lisans Tezi]. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul Arel Üniversitesi.
- Akil, C. ve Özer Özgül, T. (2023). *Şematik Medeni Usul Hukuku* (1. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Aktaş, S. (2011). Hukukta Yorum Çabaları. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XV(3-4), 1-33.
- Akyazan, A. E. (2009). Maddi Açından İdari İşlemler. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 85, 220-240.
- Alptekin, V. (2013). *Vergi Hukuku* (1. baskı). Gazi Kitabevi.
- Altunöz, U. ve Altunöz, H. (2022). *Hile Ekonomisi, Piyasalarda Yatırımcı Psikolojisi ve Finansal Skandallar* (3. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Apak, S. (2017). Sahte Belge Kullanma Suçunda “Manevi Unsur” Hakkında Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 349, 29-35.
- Arslan, C. M. (2023). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (1. baskı). Huz Akademi Yayıncılık.
- Aslan, Z., Barlass, İ., Berk, K., vd. (2022). Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu. İçinde Zehreddin Aslan (Ed), *Madde 46, 449* (3. baskı). Seçkin Yayınları.
- Atay, E. E. (2021). *Hukuk Başlangıcı* (9. baskı). Gazi Kitabevi.

- Ay, E. (2006). Vergi Suç ve Cezaları. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- Batun, M. (2012). Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Bayraklı, H. H. (2017). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima). *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 30, 1-18.
- Bilici, N. (2023). *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)* (54. baskı). Savaş Yayınevi.
- Börüteçene, Y. (2019). Vergi Yargılamasında İstinaf Yolunun Etkinliği.[Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi.
- Buyuran, Y. (2008). Vergi Yargılamasında Kanun Yolları. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi.
- Can, N. (2018). Adil Yargılanma Hakkı Işığında Denetim Muhakemesine Başvuru Hakkı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), 766-783.
- Cengiz, A. (2014). Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- Ceylan, M. (2018). İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(16), 325-342.
- Coşkun, N. (2021). Vergi İdaresinin Tarh İşleminde Doğan Hukuki Sorumluluğu. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dicle Üniversitesi.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1, 171-182. https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf. “Erişim Tarihi 10/05/2024”.
- Çavuş, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- Çelik, M. ve Yüce, M. (2020). Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 8(16), 139-162.
- Çelik, Ö. (2023). Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK M.359/Ç). [Yüksek Lisans Tezi]. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ondokuz Mayıs Üniversitesi.

- Çelik Şeşen, H. (2017). Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(16), 1-20.
- Darbaş, İ. (2014). Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çağ Üniversitesi.
- Demir, A. (2016). *Hukuk Metodolojisi* (1. baskı). Astana Yayınları.
- Dirikoç, R. (2019). Vergi Yargılaması Hukukunda Temyiz. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Doğusoy, B. (2015). *Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası* (1. baskı). Gazi Kitabevi.
- Doldur, S. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından Muhasebe Hilesi. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), 505-528. <https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=19587&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. “Erişim Tarihi 03/05/2024”.
- Elmalı, O. (2022). Fail Kavramının Belgede Sahtecilik Suçları ve Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından Karşılaştırılması. [Yüksek Lisans Tezi]. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Erdem, T (2005). Hatalı Beyanın Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 196, 115-144. <https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=60065&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. “Erişim Tarihi 06/05/2024”.
- Erdoğan, İ. (2023). *Hukuka Giriş (Temel Hukuk Dizisi)* (4. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Erem, F. (1946). Suça İştirak. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 62-107.
- Ergün, Ç. E. (2006). Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55(2), 65-89.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 157-179.
- Ersoy, D. (2019). Türk Vergi İdaresinin Örgüt Yapısı ve İşlevleri Yönünden Analizi. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir Anadolu Üniversitesi.
- Esemen, A. (2022). Türk Vergi Hukuku’nda Verginin Tahakkuku. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 341-360.
- Furtun, İ. H. (2017). Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulan Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarhı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 40(436), 31-35.

<https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=52203&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. "Erişim Tarihi 05/05/2024".

- Geçer, A. E. (2021). *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (1. baskı). Adalet Yayınevi.
- Genç, F. U., Yurtlu, F., Kurt Kılıç, E. ve Kılıç, B. (2022). Ceza Genel Hukuku -Temel Hukuk Dizisi. İçinde İzzet Özgenç ve İlhan Üzülmaz (Ed), *Hukuka Aykırılık Kavramı*, 66-67 (5. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- Gökçay, Ş. E. (2017). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları.[Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Görgü, E. (2018). Sahte Belge Düzenleme Fiili ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi.
- Gül, M. T. (2013). Vergi Yargılamasında İlk İnceleme. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Günay, E. (2023). *Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (2. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Gündoğdu, M. (2008). Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Güriz, A. (2019). *Hukuk Başlangıcı* (19. baskı). Siyasal Kitabevi.
- Gürkan, M. F., Deniz, Y. ve Boz, S. S. (2013). İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(1) (30. Yıl Armağanı) 105-127.
- Hakeri, H. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler /Temel Bilgiler* (18. baskı). Astana Yayınları.
- Hekim, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bahçeşehir Üniversitesi.
- İbrahimoglu, S. (2018). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulamada Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- İlhan, A. (2007). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- İnan, A. D. (2019). Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa Uludağ Üniversitesi.

- İnneci, A. ve Coşkun Karadağ, N. (2015). Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ" de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı. *Maliye Dergisi*, 169, 55-69.
- İslamoğlu, A. H. ve Alnıaçık, Ü. (2016). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)* (5. baskı). Beta Yayınları.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi* (18. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma* (17. baskı). Agon Bilgi Akademi.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 115, 211-242.
- Kartal, H. (2020). Vergi Yargılamasında İstinaf Kanun Yolu. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar* (20. baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kırmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 329-340.
- Koçak, M. S. (2020). Türkiye'de Vergi Suçları ile İlgili Yaptırımların Değerlendirilmesi. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Koyuncu, C. (2023). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Konya İli Örneği. [Yüksek Lisans Tezi]. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, KTO Karatay Üniversitesi.
- Küçük, L. (1997). Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi.
- Mercimek, F. ve Gerçek, A. (2013). Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 0(14), 191-228.
- Muratoğlu, T. (2022). Danıştay Kararlarına Karşı Kanun Yararına Temyiz Yoluna Başvurulmasının Mümkün Olup Olmadığı Sorunu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 52, 49-74.
- Narmanlıoğlu, Ü. (2001). Kanunun Anlam Bakımından Uygulanması. Prof. Dr. Turhan Tufan YÜCE'ye Armağan. *Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını*, 93-118.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2016). Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 1-22.

- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku* (1. baskı). Gazi Kitabevi.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (1.baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Oskay, H. (2018). Muhasebede Hilenin Önlenmesi, Hileyi Tespit Etmek İçin Kullanılan Metodlar ve Hilenin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Okan Üniversitesi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku* (26. baskı). Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (3. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K., Meraklı, S., Bacaksız, P. ve Başbüyük, İ. (2023). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (14. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2023). *Ceza Genel Hukuku Temel Bilgiler* (14. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Özbilen, Ş. (2013). *Vergi Hukuku* (1. baskı). Gazi Kitabevi.
- Özcan, O. (2014). Türk Hukukunda Vergi Suçları. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yeditepe Üniversitesi.
- Özgenç, İ. (2023). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (19. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Öztürk, İ. (2008). İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi XII*(1), 1027-1044.
- Paçacı, F. (2017). Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çağ Üniversitesi.
- Sarıcaoğlu, E. (2016). Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Sarısoy, T. (2013). Kanun Yararına Temyiz. *Vergi Raporu Dergisi*, 169, 13-17.
- Sarısoy, T. (2023). Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçunun Non Bıs In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Semiz, İ. (2020). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi.
- Sümer, H. H. (2023). *Hukuka Giriş (Kavramlar & Kurumlar)* (6. baskı). Seçkin Yayıncılık.

- Şanver, C. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(29), 91-106.
- Şanlı, S. S. (2023). Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi.
- Şenyüz, D. (2008). Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım. *İstanbul Barosu Dergisi, Vergi Hukuku Özel Sayısı 7*, 17-22.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku* (12. baskı). Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (13. baskı). Ekin Kitabevi.
- Tezcan, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(12), 125-146.
- Toprak, E. ve Armağan, R. (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXII(1), 145-169. <https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=101110&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. “Erişim Tarihi 30/05/2024”.
- Tutar, A. (2022). Türk Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma. [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale Üniversitesi.
- Türker, D. (2023). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü. [Yüksek Lisans Tezi]. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İzmir Bakırçay Üniversitesi.
- Uygun, E. ve Gerçek, A. (2017). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 29, 167-191. <https://dergipark.org.tr/tr/download/articlefile/981828#:~:text=Bireysel%20Ba%C5%9Fvuru%20yolu%20Anayasa'da,ba%C5%9F1%C4%B1k1%C4%B1%2073'%C3%BCnc%C3%BC%20maddesinde%20d%C3%BCzenlenmi%C5%9Ftir.> “Erişim Tarihi 04/04/2024”.
- Uzun, E. (2012). Yorum Yöntemlerini Bilmek Yorum Yapabilmek İçin Yeterli midir? Hukuk Doktrini, Klasik Yorum Yöntemleri ve Hukuki Argümantasyon Teorisi. *İstanbul Barosu Yayınları, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi*, 25, 72-96.
- Ümit, C. (2021). Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 70(4), 1261-1296.

- Ümit, C. (2021). Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), 357-393.
- Ünal, E. (2021). Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 27(2), 1260-1297.
- Yıldız, F. (2021). Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması. [Doktora Tezi]. Sosyal Bilimler Üniversitesi, Kırıkkale Üniversitesi.
- Yılmaz, D. (2019). "Usul Ekonomisi İlkesi" Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(2), 267-320. <https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=101206&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. "Erişim Tarihi 15/04/2024".
- Yılmaz Furtuna, E. (2022). Vergi Hukukunda Lekelenme Hakkı. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 596-632.
- Yılmaz, S. ve Yıldırım, A. (2023). Medeni Hukuk-I (Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku-Aile Hukuku). İçinde İbrahim Ermenek (Ed), *Ekonomik Yaklaşım Yorumu*, 67-68 (4. baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Yurtsever, H. (2009). Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı. *Maliye Dergisi*, 156, 141-151.
- Yurdagül, S. (2011). Türkiye'de Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Bağlayıcı Yargı Kararlarının Analizi (1950-2010 Dönemi İtibariyle). [Yüksek Lisans Tezi]. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celal Bayar Üniversitesi.
- Yüksel, M. ve Biçer, İ. (2016). Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 329, 133-142. <https://557b519e7e5b2d65116d62f559807164bca4ca81.vetisonline.com/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=23597&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>. "Erişim Tarihi 10/03/2024".

Yargı Kararları

- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulunun 12/11/2014 tarihli Türkiye İş Bankası A.Ş. [Genel Kurul], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, 53 kararı.
- Anayasa Mahkemesinin 14/06/2017 tarih ve Esas: 2017/24, Karar: 2017/112 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesinin 04/11/2021 tarih ve Esas: 2019/4 ve Karar: 2021/78 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesinin 24/03/2022 tarih ve Esas: 2021/129 ve Karar: 2022/33 sayılı kararı.

Danıştay Büyük Genel Kurulunun 08/02/2019 tarih ve Esas: 2013/3 ve Karar: 2019/1 sayılı kararı.

Danıştay 3. Dairesinin 25/11/2021 tarih ve Esas: 2018/533, Karar:2021/5541 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 15/02/2022 tarih ve Esas: 2019/1946, Karar: 2022/382 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesinin 04/04/2022 tarih ve Esas: 2018/691, Karar:2022/2093 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesinin 06/04/2022 tarih ve Esas: 2018/5779, Karar:2022/2224 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesinin 21/04/2022 tarih ve Esas: 2018/2923, Karar: 2022/2787 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 07/06/2022 tarih ve Esas: 2019/7070, Karar:2022/2666 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 13/06/2022 tarih ve Esas: 2021/4457, Karar:2022/2968 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesinin 13/06/2022 tarih ve Esas: 2019/1157, Karar: 2022/3981 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin 14/06/2022 tarih ve Esas: 2021/3242, Karar: 2022/3062 sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesinin 15/06/2022 tarih ve Esas: 2018/8461, Karar:2022/4098 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/09/2020 tarih ve Esas 2019/436 ve Karar: 2020/949 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/06/2022 tarih ve Esas: 2020/1622 ve Karar: 2022/676 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/09/2022 tarih ve Esas: 2021/1646 ve Karar: 2022/1011 sayılı kararı.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27/12/2017 tarih ve Esas: 2017/7858 ve Karar: 2017/9446 sayılı kararı.

Mevzuat ve İnternet Kaynakları

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 17580 (20.01.1982).

5326 sayılı Kabahatler Kanunu, T.C. Resmi Gazete, Mükerrer 25772, (31.03.2005).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, T.C. Resmi Gazete, 28983, (26/04/2014).

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (2004), T.C. Resmi Gazete, 25611, (12/10.2004).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), T.C. Resmi Gazete, Mükerrer 17863, (09/11/1982).
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 10703/10704/10705, (10.01.1961/11.01.1961/12.01.1961).
- Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 18654, (02.02.1985).
- <https://karararama.danistay.gov.tr/>, “Erişim Tarihi 10/04/2024”.
- <https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemede-amac>, “Erişim Tarihi 15/04/2024”.
- Kurumu, T. D. (2024). Türk dil kurumu sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr/>, “Erişim Tarihi 15/04/2024”.
- <https://www.corpus.com.tr/#!/CorpusWeb>, “Erişim Tarihi 15/04/2024”.
- Çetin, Y. (2022). Vergi Davaları ve Vergi Yargılaması El Kitabı. <https://rm.coe.int/vergi-mahkemeleri-rehberi-web-2775-4931-6102-1/1680a865ea>. “Erişim Tarihi 16/04/2024”.
- Hayrulloğlu, B. (2016). Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi, Vergi Raporu Ücretsiz Eki. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/betul%20hayrullah7170b0.pdf>. “Erişim Tarihi 30/04/2024”.
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü. <https://sozluk.adalet.gov.tr/resen>. “Erişim Tarihi 07/05/2024”.
- Vergi Terimleri Sözlüğü. <https://gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu>. “Erişim Tarihi 07/05/2024”.

EK

Ek 1: Danıştay Kararı

Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2019/7070 E. , 2022/2666 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
D A N I Ş T A Y
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2019/7070
Karar No : 2022/2666

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı-...
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, komisyon karşılığı **sahte** fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi tekniği raporunu esas alan takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan üç kat vergi ziyai cezalı 2016 yılı gelir vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; 2016 yılındaki satışlarının tamamına yakınının **sahte belge düzenlemeden** dolayı vergi incelemesi devam eden ve özel esaslar kapsamında bulunan mükelleflere yapıldığı, satılan ürünlerin alınma ilişkin herhangi bir bildirimde bulunulmadığı, yapılan yoklamalarda düzenlediği faturalardaki ticaret hacmine uygun iş yeri kapasitesi bulunmadığı, toplam 150.072,42-TL vergi borcunun olduğu ve herhangi bir ödeme yapılmadığı, faaliyet konusu işi yapmaya yetecek depo, şube, işçi, teçhizat veya emtianın olmadığı, yüksek miktarda katma değer vergisi matrahı beyan edilmesine karşın ödenecek katma değer vergisinin çok cüz'ü miktarda çıktığı, katma değer vergisi beyannamelerindeki matrah ile ticari kapasitesi arasında bariz orantsızlık bulunduğu, davacının gerçek faaliyetinin piyasaya **sahte belge düzenlemek** suretiyle komisyon geliri elde etmek olduğu sonucuna varıldığından, takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf talebinde bulunulan mahkeme kararının usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45/3. maddesi uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Defter ve **belgelerin** istenilmesine dair yazının usulüne uygun tebliğ edilmediği, tarihyata dayanak vergi tekniği raporunun bir kısım sayfalarının, raporda bahsi geçen görüş öneri raporları ile vergi tekniği raporlarının, özel esaslara alınma tutanaklarının incelemeye sevk yazılarının tebliğ edilmeyerek savunma hakkının kısıtlandığı, tarihyata dayanağı vergi tekniği raporunun eksik incelemeye, varsayım ve kanaate dayandığı, grup başkanı ve/veya grup başkan yardımcısı tarafından vergi incelemesine ilişkin yapılan görevlendirme işleminin hukuka aykırı olduğu, takdir komisyonu kararının, tespit ve incelemeye dayalı olmadığı iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ: **Sahte belge** düzenlendiğine dair yeterli ve somut tespitler içermeyen vergi tekniği raporu esas alınarak yapılan dava konusu tarihyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklaması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı adına, komisyon karşılığı **sahte** fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi tekniği raporunu esas alan takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan üç kat vergi ziyai cezalı 2016 yılı gelir vergisinin kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve **belgelere** veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanarak, re'sen takdir sebepleri bentler halinde sayılmış, 6 numaralı bentte tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, 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 hükümlerine yer verilmiştir. Aynı Kanunun 134. maddesinde ise vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelelerin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikran, vergiyi doğuran olayla ilişkisi

Ek 2: Danıştay Kararı

Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2021/4457 E. , 2022/2968 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2021/4457
Karar No : 2022/2968

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı
VEKİLİ : Av....
KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Demir ve Çelik Kömür Nakliyat San. ve Tic. Ltd. Şti.
VEKİLİ : Av....

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, komisyon karşılığı **sahte** fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı; 2016 yılı kurumlar vergisi ve 2016 yılının tüm dönemlerine ilişkin geçici vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; ihtilafı dönem için yapılan bir yoklama bulunmadığı, beyannamelerin düzenli olarak verildiği, işçi çalıştığı, defter ve **belgelerin** incelemeye ibraz edildiği, şirketin ticari faaliyetini sürdürdüğü ve mükellefiyetinin re'sen terkin ettirmediği, mal aldığı şirketler nezdinde yapılan karşı tespitlerde olumsuz herhangi bir ifadeye yer verilmediği, banka hesap hareketleri üzerinde yeterli inceleme yapılmadığı, sevki irsaliyelerinde plaka numaraları olan araçların taşımaçlığa uygun olup olmadıktan ve bu araçlarla davacıya nakliye hizmeti verilip verilmediği hususunda yapılmış bir tespit olmadığı, tahakkuk eden vergi borçları ile Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarının ödenip ödenmediğine ilişkin bir tespitte yer verilmediği, alış ve satış ilişkin nakliye bilgileri, ödemelerine ilişkin **belgelerin** ibraz edildiğinden, vergi tekniği raporundaki tespitlerin, davacının tüm faturaların gerçek dışı mal/hizmet teslimine dayandığı hususunu ispata yeterli olmadığı için dava konusu cezalı tarhiyatların hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu cezalı tarhiyatların kaldırılmasına karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu, istinaf başvurusu dilekçesinde ileri sürülen sebeplerin kararın kaldırılmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45/3.maddesi uyarınca istinaf isteminin reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu cezalı tarhiyatın yasaya uygun olduğu, vergi tekniği raporunda tespit edilen ve davacının mal alımı, satımı yaptığı on mükellefin komisyon karşılığı **sahte** fatura düzenlediklerinin mahkeme kararıyla kesinleştiği, dolayısıyla davacı şirketin düzenlediği faturaların gerçek olmasının mümkün olmadığı iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'ÜN DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin kabulü ile Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü: Davacının duruşma istemi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 17/2. maddesi uyarınca uygun görülmemek için esasına geçildi:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı şirket adına, komisyon karşılığı **sahte** fatura düzenlediği yolunda tanzim edilen vergi tekniği raporunu esas alan vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı; 2016 yılı kurumlar vergisi ve 2016 yılı bütün dönemleri geçici verginin kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve **belgelere** veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanarak, re'sen takdir sebepleri bentler halinde sayılmış, 6 numaralı bentte tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, 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 hükümlerine yer verilmiştir. Aynı Kanunun 134. maddesinde ise vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelelerin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafları ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelelerin taraflarının ekonomik ve ticari konuları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitler olabilir.

Dava konusu cezalı tarhiyata dayanak alınan davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı vergi tekniği raporunda; demir/çelikten bar ve çubukların, profillerin, levha kazıkların (palpları), tüp ve borulardan toptan ticareti faaliyetiyle işgal edildiği, 02/03/2016 tarihli yoklamada; depo ve şubesinin olmadığı, ticari mal alış satışlarını telefon vasıtasıyla gerçekleştirdikleri, şirket adına kayıtlı çekici, kamyonun olmadığı, stokta ticari malının

Ek 3: Danıştay Kararı

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2019/1157 E. , 2022/3981 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
D A N I Ş T A Y
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2019/1157
Karar No : 2022/3981

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Taahhüt Taşımacılık Otomotiv Petrol Ürünleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, **sahte** fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak takdir komisyonu kararlarına istinaden resen tarh edilen 2013 dönemi üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile 2013/1-3, 4-6, 7-9, 10-12 dönemleri üç kat vergi ziyai cezalı geçici vergilerin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacı hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporundaki tespitlere göre, son yoklama hariç yapılan tüm yoklamalarda adresinde ve faaliyette bulunduğu, işçi çalıştırdığı, işyerinde faaliyetine uygun sıkma makinesi, tazyik makinesi, köpük makinesi, kompresör bulunduğu, 3 adet aracının bulunduğu, beyannamelerini düzenli olarak verdiği, Ba-Bs bildirimlerinin uyumlu olduğu görülmüş olup, her ne kadar mükellef tarafından defter tasdiki ya da vergi borcunun ödenmesi gibi bir kısım vergisel yükümlülükler yerine getirilmemiş olsa da raporda yer alan diğer tespitler davacı şirketin ilgili dönemde **sahte** fatura düzenlediği ve gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı iddiasını ispatlamaya yeterli olmadığından yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Yapılan işlemlerin usul ve hukuka uygun olduğu belirtilerek temyiz isteminin kabulü ile Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklanan dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldüğü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, 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 olduğu düzenlenmiştir; 134. maddesinin 1. fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmıştır; 359. maddesinin (b) bendinde ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen **belgeler** , **sahte belge** olarak tanımlanmıştır.

Davacı şirket hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda özetle, mükellef kurumun 22/10/2010 tarihinde taş, kum, çakıl, mıcır, kil, kaolin vb. inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti ile mükellefiyet tesis ettiği, 2016/07 dönemi itibarıyla re'sen terk ettirildiği, 01/11/2010 tarihinde bilinen adresinde yapılan yoklamada; işyeri büyüklüğünün 20 m2 olduğu, 22/10/2010 tarihinden itibaren inşaat malzemeleri toptan alım satım işi yapacağı, işyerinin ofis olduğu, çalışan işçisinin olmadığı, ilgili adreste ... İnşaat Oto. Gıda Petrol Ltd. Şti'nin faaliyette olduğu, asma kabın ... Ltd. Şti'ne kiraya verildiği, işyerinde bir adet bilgisayar ve ofis mobilyalarının olduğu, şirketin başka şubesinin ve deponun bulunmadığı tespitlerinin yapıldığı, 09/02/2012 tarihinde aynı adreste yapılan yoklamada; işyerinin yaklaşık 75 m2 olduğu, depo ve şubesinin bulunmadığı, işyeri kirasının aylık 250,00-TL yıllık 3.000,00-TL olduğu, şirketin 22/10/2010 yılından beri taş, kum, çakıl ve inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti yürüttüğü, şirkette kayıtlı 3 araç olduğu, bu araçların bir adet ... 1995 model, ... plakalı yarı römork ve ... plakalı kapalı kasa kamyonet olduğu, yoklamada ... ilişkin alış faturasının ibraz edildiği, yarı römork ve kamyonete ilişkin ruhsatların bulunduğu, şirket müdürünün ... olduğu, bir kişinin çalıştığı tespit edildiği, 09/12/2013 tarihinde aynı adreste yapılan yoklamada; ödevlinin 22/10/2010 tarihinden itibaren ilgili adreste taş, kum, çakıl, mıcır vb. inşaat malzemeleri toptan ticareti faaliyeti yürüttüğü, ilgili adresin merkez olduğu ve ofis olarak kullanıldığı, işyerinde üç kişinin çalıştığı, işyerinin kira olduğu beyan ve tespitleri yapıldığı, 12/03/2014 tarihinde adres değişikliği nedeni ile yapılan yoklamada; kurumun ... Mah. ... Sk. No: ... adresine 01/03/2014 tarihinde taşındığı, faaliyet konusunun hafriyat, nakliyat ve inşaat malzemeleri toptan ticareti olduğu, adresin merkez işyeri olduğu, işyerinde iki çalışanın olduğu beyan ve tespit edildiği, 04/06/2014 tarihinde yapılan yoklamada; ödevlinin ilgili adreste olduğu ve oto hali yıkama faaliyetinde bulunduğu, demirbaşların bir adet sıkma makinesi, bir adet tazyik makinesi, 1 adet köpük makinesi, 1 adet kompresör olduğu beyan ve tespitleri yapılmış, 27/04/2016 tarihinde ... Mah. ... Sk. No: ... adresinde yapılan yoklamada adresin terk edilmiş ve tamamen boş olduğunun tespit edildiği, ... tarih ve ... sayılı defter ve **belge** isteme yazısı ... Mah. ... Sk. No: ... adresinde çalışan ...'a tebliğ edildiği, şirket müdürü ...'in MERNİS adresine tebliğ edilemediği, 2011 yılına ait defter tasdik bilgilerinin bulunmadığı, 2012, 2013 ve 2014 yıllarının defter tasdik bilgilerinin mevcut olduğu, kurumlar, kurum geçici, KDV ve muhtasar beyannamelerinin verildiği, 2011 ile 2014 yılları için yüksek mahsuplar nedeniyle cüz'î miktarda ödenecek vergi çıktı, bunların da ödenmediği, rapor tarihi itibarıyla toplam vergi borcu aslının 72.085,46 TL olduğu, sadece 2011 yılında 141,75-TL, 2013 yılı birinci döneminde 1.513,79 TL, ikinci döneminde 911,28 TL, üçüncü döneminde 1.237,17 TL vergi ödemesi yaptığı, başkaca herhangi bir vergi ödemesi yapmadığı, muhtasar beyanlarına göre 2011 yılında 2 ila 8, 2012 yılında 1 ila 4, 2013 yılında 3 ila 7 ve 2014 yılında 3 ila 8 işçi çalıştırdığı beyan

Ek 4: Danıştay Kararı

Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2021/3242 E. , 2022/3062 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2021/3242
Karar No : 2022/3062

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ...Vergi Dairesi Başkanlığı-...
(...Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ...Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve Et..., K:... sayılı kararının, temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, ... Demir Çelik İnş. San. Tic. Ltd. Şti'nin **sahte belge düzenleme** fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2017/Ocak-Aralık dönemi için kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve Et..., K: ... sayılı kararıyla; ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında **sahte** fatura düzenlediği yolundaki ... tarihli ve ... sayılı vergi tekniği raporu ile anılan şirketin **sahte belge düzenleme** fiiline maddi menfaat gözetme suretiyle iştirak ettiğinden bahisle davacı hakkında düzenlenen ... tarihli ve ... sayılı vergi tekniği raporunun değerlendirilmesinden, iştirak durumunun mevcudiyeti için, gerçekleştirilen **sahte belge düzenleme** fiilinin, iştirak eden kişi tarafından tüm yönleriyle bilinmesi ve bu fiilin gerçekleştirilmesinin de istenmesi gerektiği, bilme ve isteme şeklinde tezahür eden kast unsurunun, elde edildiği iddia edilen maddi menfaatin şekli ve tutarı ile birlikte somut olarak ortaya konulmasının da gerektiği, gerek ... Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında tanzim edilen, gerekse davacı hakkında tanzim edilen raporlarda davacının, **sahte belge düzenleme** fiiline iştirak iradesi ve kastının somut olarak ortaya konulamamış olmasının yanı sıra bu şekilde bir eylemin maddi menfaat olmaksızın yapılamayacağı yönündeki varsayım dışında, elde edilen maddi menfaatin somut olarak ortaya konulamamış olması ve **sahte belge düzenleyen** şirketin çalışanı olan davacının, şirketin sigortalı çalışanı olarak şirket bünyesinde, şirketin direktif ve talimatı altında ücretli çalışıyor olması nedeniyle mahiyeti itibarıyla iştirakin gerçekleştirmediği de dikkate alındığında davacı adına kesilen dava konusu bir kat vergi ziyaı cezalarında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına, davacı tarafından, aynı vekaletname ile yetkilendirilen aynı avukat tarafından açılan toplam 13 dava dosyasının davacısının, dava türünün ve ihbarnameleri düzenleyen Vergi Dairesinin aynı olması, temsile ilişkin emek ve çabanın aynı mahiyette olması sebebiyle uyumsuzluğun serri dava niteliğinde olduğu sonucuna ulaşıldığından her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %50'si oranında avukatlık ücretine hükmedilmesine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi Kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından esasa ilişkin, davacı tarafından ise vekalet ücretine ilişkin ileri sürülen iddiaları söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda ve davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda **sahte** fatura **düzenleme** fiiline iştirak eyleminin somut olarak ortaya konulduğu gerekçesiyle kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklaması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı adına, ...Demir Çelik İnş. San. Tic. Ltd. Şti'nin **sahte belge düzenleme** fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2017/Ocak-Aralık dönemi için kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, vergi ziyaı cezasının, mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edecek, belirtilmiş; 344. maddesinin 1. fıkrasında; 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir kat tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği düzenlenmiş, 2 fıkrasında; vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Dosyanın incelenmesinden; ...Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında **sahte belge düzenleme** yönünden tanzim edilen ...tarihli ve ...sayılı vergi tekniği raporunda; ...Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin çalışanı olan davacı tarafından kendisine yöneltilen sorulara, şirket müdürü ...'in daha önce çalışılan ...Demir Çelik firmasının fabrikasına geldiği, kendisiyle firmanın limanında tanıştığı, ...'ü birebir tanımadığı, kendisinin ...firmasının sigortalı çalışanı olduğu, firmanın para çekme, iş yeri kiralama işlemlerinin kendisi tarafından yürütüldüğü, bir nevi mutemetlik görevi yaptığı, üç yıl kadar bu görevin sürdürdüğü, kendisinin bildiği kadıyla demir çelik işiyle iştigal edildiği, çalışılan süre boyunca telefon dışında herhangi bir mal alım satımına gözle denk gelmediği, telefonlardan duyulduğu kadıyla nakliyenin hep alıcılar tarafından karşılandığı, demir çeliğin bir yerden alınarak bir yere nakledilmesine şahit olmadığı, sadece telefonla alınan siparişlere tanık olduğu, kendisine şirket adına banka işlemleri yapmak, iş yeri kiralamak ve benzeri işlemler için vekaletname verildiği, bu vekaletnameye istinaden de şirket adına yapılan paraların kendisi tarafından çekildiği, şirket tarafından yapılan satışların karşılığı para geleceği hususunda kendisine bilgi verildiği, iş yerinin bulunduğu sanal ofisin kendisi tarafından kiralandığı, mal alımı ve satımı yapılan firma yetkilileriyle bankalarda bulunduğu, satın yapılan firmalar tarafından ...Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hesabına yatırılan paraların kendisi tarafından çekilerek alım yapılan firma yetkililerine verildiği, ...tarafından

Ek 5: Danıştay Kararı

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/8461 E. , 2022/4098 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2018/8461
Karar No : 2022/4098

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı
(Kocamustafapaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, hakkında **sahte** fatura **düzenleme** neticesi komisyon geliri elde ettiği gerekçeyle sevk edildiği takdir komisyonu kararına istinaden 2015/1. dönemine ilişkin olarak re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlerin değerlendirilmesinden, mükellefiyet tesis ettirdiği tarihten itibaren tüm faturaların **sahte** olduğu kanaatine varıldığı hususlarına yer verildiği anlaşılmakla, takdir komisyonu kararına dayanak olarak alınan vergi tekniği raporunda matrahın takdirine ilişkin mükellefin vermiş olduğu beyannameler ve ibraz edilen defter ve **belgelerden** tespit edilen ve **sahte** olarak düzenlenen fatura tutarlarından, yüksek olanlarına katma değer vergisinin de ilave edilmesi suretiyle takdir komisyonu marifetiyle tespit edilmesi gerektiği ve hesaplamaların yapılması için takdir komisyonuna sevk edilmesi önerisinde bulunulduğu, ancak **sahte** fatura üzerinden hesaplamayı gerektiren komisyon geliri tutanının ne olduğu yönünde somut bilgi ve **belgelerle** saptamalarda bulunulmadığı, hukuken geçerli biçim ve içerikte yapılmış tespitler bulunmadığı ve matrahın net bir şekilde tespit edilemediği dikkate alındığında yapılan incelemenin eksik olduğu sonucuna varıldığından dava konusu cezalı vergi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmadığı, öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin ikinci fıkrasında, takdir komisyonu kararına üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdir gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği **düzenlemesine** yer verildiği, bu **düzenlemeye** göre; mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklanması gereken takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu, uyumsuzlukta davacı adına takdir komisyonu kararını uyarınca yapılan cezalı tarhiyatların dayanağı olan ve söz konusu takdir komisyonu kararında atf yapılan, davacı adına düzenlenmiş bulunan ... tarih ve ... numaralı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşıldığından, davacının savunma hakkının engellendiği ve 213 sayılı Yasa'nın 35/II. maddesinin emredici hükmü hilafına hareket edildiği görülmüş olup, sadece vergi ve ceza ihbarnameleri ile takdir komisyonu kararları tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen cezalı tarhiyatlarda bu yönden de hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davacı hakkında yapılan iş ve işlemlerin yerinde ve yasal olduğu, davacının gerçek bir ticari faaliyeti olmadığı, düzenlediği faturaların tamamının **sahte** olduğu ve komisyon karşılığında düzenlendiği hususlarının hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporuyla ortaya konulduğu, hukuka uygun olmayan kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklanması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 134. maddesinin 1. fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmıştır, 359. maddesinin (b) bendinde ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen **belgeler**, **sahte belge** olarak tanımlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef ve sorumlu; üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. Katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, zincirleme olarak kendi içinde otokontrol sistemi taşımaktadır.

Kayıt ve **belge** nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya ilişkin olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda, faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Ek 6: Danıştay Kararı

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2018/533 E. , 2021/5541 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
D A N I Ş T A Y
ÜÇÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2018/533
Karar No : 2021/5541

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Basın Halkla İlişkiler Organizasyon Reklam ve Pazarlama Limited Şirketi

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E...; K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ...Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E...; K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, alımların bir kısmını **sahte faturalarla belgelendirildiğinden** bahisle takdir komisyonu kararna dayanılarak 2010 yılının Nisan, Mayıs, Eylül ve Ekim dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Dava konusu tarhiyatın dayanağı olan Vergi Denetim Kurulu Anadolu Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın ... tarih ... sayılı yazısında **sahte belge kullanma** nedeniyle tarh zamanasını süresinin dolacağı dikkate alınarak kalan sürede bilgi ve **belge** toplamının mümkün olmadığından bahisle done rapor beklenmeksizin Ba-Bs formlarından tespit edilen **belge** tutarı dikkate alınarak takdir komisyonu kararna göre işlemlerin sonuçlandırılmasının istenildiği, matrah takdirini amaç dışında sadece vergi incelemesinde zamanasını süresini durdurma sonucunu doğuracak şekilde takdir komisyonuna başvurulmasının vergi tekniği raporuna göre gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerine herhangi bir etkisinin bulunmadığı, ihbarnamelerin 14/08/2016 tarihinde davacıya tebliğ edilmesi karşısında tarhiyatın zamanasına uğradığı gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyanınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı adına takdir komisyonu kararna dayanılarak yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Temyiz nedenlerinin soyut ve mesnetsiz olduğu belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ...'İN DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldüğü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Davacının 2010 yılı işlemlerinin sınırlı olarak incelenmesi amacıyla ... tarih ve ... sayılı yazıya istinaden 16/12/2015 tarihinde takdire sevk edildiği, 29/07/2016 tarihli takdir komisyonu kararnıyla yapılan dava konusu tarhiyata ilişkin tanzim edilen 08/08/2016 tarihli ihbarnamelerin 14/08/2016 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmüne yer verilmiş, 30. maddesinin 1. fıkrasında, re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve **belgelere** veya kanunî 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 vergi tarh olunması şeklinde tanımlandıktan sonra maddenin 2. fıkrasında, sayılan hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve **belgelere** veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği, sözü edilen fıkranın 6. bendinde, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunmasının re'sen takdir nedeni olduğu hükmüne bağlanmış, 134. maddesinin 1. fıkrasında da, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmıştır.

Aynı Kanun'un 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanacağı belirtilmiş, 74. maddesinin (a) fıkrasının 1. bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlenini yapmak, 2. bendinde ise vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek komisyonun görevleri olarak belirlenmiş, 75. maddesinde de, takdir komisyonlarının 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz oldukları düzenlenmiştir.

Değinilen Kanun'un 113. maddesinde zamanasını; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış, 114. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanasına uğrayacağı, şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdirini için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanasını durduracağı, duran zamanasını mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükmüne bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

213 sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve **belgelere** veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamasıyla birlikte inceleme başladıktan sonra takdire sevk işleminin zamanasını süresini durdurduğundan bahsedilemez.

Bu durumda, davacı şirketin 2010 yılı hesaplarının 15/12/2015 tarihinde incelemeye başlandığı, matrah takdirini için 16/12/2015 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, 29/07/2016 tarihli takdir komisyonu kararna dayanılarak yapılan tarhiyatın 14/08/2016 tarihinde davacıya tebliğ edildiği

Ek 7: Danıştay Kararı

Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2019/1946 E. , 2022/382 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2019/1946
Karar No : 2022/382

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İŞTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı kararının, temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, **sahte** fatura kullandığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen 2011 yılı gelir vergisi ve 2011/Ekim-Aralık dönemi geçici vergisi ile bu vergiler üzerinden kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:... , K:... sayılı kararıyla; Vergi Denetim Kurulu İzmir Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 14/10/2016 ve 31/10/2016 tarihli iş emirleri ile davacının 2011 hesaplarının **sahte belge kullanma** yönünden incelenmesinin istenilmesi ve inceleme elemanınca, davalı idareye hitaben yazılan 15/12/2016 tarihli yazı ile incelenmenin zaman aşımı süresinde tamamlanması mümkün olmadığından ödevlinin 2011 yılı vergi matrahlarının takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine 16/12/2016 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, sırf zaman aşımını kesmek amacıyla yapılan takdire sevk işlemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde belirtilen zaman aşımı süresini durdurmayacağından, davacı hakkında uyumsuzluk konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan takdir komisyonuna sevkine üzerine, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zaman aşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen vergi tekniği raporu dikkate alınarak, takdir komisyonunca belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarihyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne vergi ziyai cezalılı gelir vergisi ile geçici verginin kaldırılmasına karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek başvurunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı adına, takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden yapılan cezalı tarihyatta hukuka aykırılık bulunmadığı iddiasıyla kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESESİ: Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklaması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

NCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Davacı adına, **sahte** fatura kullandığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen 2011 yılı gelir vergisi ve 2011/Ekim-Aralık dönemi geçici vergisi ile bu vergiler üzerinden kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Re'sen Vergi Tarhi" başlıklı 30. maddesinin 1. fıkrasında; Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve **belgelere** veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan 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 olunmasıdır; şeklinde tanımlanmış, inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkının, re'sen takdir olunmuş sayılacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunu'nun 113. maddesinde zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış ve 114. maddesinin birinci fıkrasında "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmiyen vergiler zaman aşımına uğrar." ikinci fıkrasının zaman aşımının durma süresinin belirsizliğinin Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin, 15/10/2009 tarihli ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı karar ile iptal edilmesinden sonra 23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yeniden düzenlenen halinde ise "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." düzenlemelerine yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yeniden düzenlenmek suretiyle yürürlük tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zaman aşımının durması olduğundan, takdir komisyonuna sevkle tarh zaman aşımının durduğunun kabulü gerekmektedir.

Vergi Mahkemesince, sırf zaman aşımını kesmek amacıyla yapılan takdire sevk işlemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde belirtilen zaman aşımı süresini durdurmayacağından, davacı hakkında uyumsuzluk konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan takdir komisyonuna sevkine üzerine, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zaman aşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen vergi tekniği raporu dikkate alınarak, takdir komisyonunca belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarihyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş ve Bölge İdare Mahkemesince de anılan karara karşı yapılan istinaf başvurusu reddedilmiş ise de; 2011 yılına ilişkin olarak 31/12/2016 tarihinde dolacak olan tarh zaman aşımı süresinin dolmasından önce 16/12/2016 tarihinde yapılan takdire sevk işlemi ile zaman aşımı süresinin durduğu ve duran zaman aşımı süresi içerisinde 01/11/2017 tarihinde düzenlenen vergi tekniği raporu done alınmak suretiyle, 07/11/2017 tarihli takdir komisyonu kararlarıyla matrah takdirinin yapıldığı ve cezalı tarihyata ilişkin ihbarnamelerin takdir komisyonu karar tarihine göre tarh zaman aşımı süresi içerisinde 20/11/2017 tarihinde tebliğ edildiği görüldüğünden olayda tarh zaman aşımının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan zaman aşımı süresi içerisinde mükellef hakkında takdir komisyonuna sevk tarihinden sonra düzenlenen vergi tekniği raporundaki verilerin, takdir komisyonunca, done olarak kullanılmasında bir engel bulunmamaktadır. Ancak olayda, davalı idarece, takdir komisyonuna sevk tarihi itibarıyla takdire sevk nedeninin somut olarak ortaya koyulmadığı, vergi inceleme elemanınca incelenen zaman aşımı süresinde tamamlanmasının mümkün

Ek 8: Danıştay Kararı

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/691 E. , 2022/2093 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2018/691
Karar No : 2022/2093

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Petrol Otomotiv Nakliyat İnşaat Gıda

Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, **sahte** fatura kullandığından bahisle vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarih edilen ... dönemleri vergi ziyaı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacının fatura aldığı ... San. Tic. Ltd. Şti. ile ... Boya Kimya İnşaat Nakliyat İthalat İhracat San. Tic. Ltd. Şti. hakkındaki tespitler, davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu, davacının iddiaları ve dosyadaki tüm bilgi ve **belgeler** birlikte değerlendirildiğinde, davacının fatura aldığı mükelleflerin düzenlediği faturaların **sahte** ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı **belge** olduğuna dair ciddi emareler bulunmakta birlikte bu hususun ihtimal ve varsayımdan öte somut ve inandırıcı delillerle ortaya konulmadığı, mükelleflerin dava dosyasında mevcut Form Ba-Bs bildirimlerinin tetkikte ihtilaf konusu 2010 döneminde **sahte belge kullanma** /düzenleme/özel esaslara alınma/akaryakıt kaçakçılığı organizasyonu içinde bulunma gibi hakkında herhangi bir olumsuz tespit yapılmayan firmalardan da alınmanın olduğunun görülmesi, defterlerinin tasdikli olması, kanunen verilmesi gereken beyannamelerin verilmiş olması, uyumsuzluk konusu fatura içeriklerinin şirketin faaliyet konusu ile uyumlu olması, davacının ödemelerinin banka aracılığıyla ve çekle yapmış olması, sözkonusu çekle ödemelerin ve bu ödemelere ilişkin tahsilat işlemlerinin mahiyetinin araştırılmamış olması ve davalı idarece, davacı tarafından fatura içeriği emtianın anılan firmalardan alınmadığı yolunda hukuken geçerli tespitlerin dosyaya sunulmaması karşısında, eksik inceleme ve varsayma dayanılarak tanzim edilen rapor esas alınmak suretiyle yapılan cezalı tarihyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyanınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davalı idare tarafından, yapılan işlemlerin yerinde olduğu, kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklaması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/8 maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 134. maddesinin 1. fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmış, 359. maddesinin (b) bendinde ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen **belgeler** , **sahte belge** olarak tanımlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiyi tabii işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yanıltılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef ve sorumlu; üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiyi tabii teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. Katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, zincirleme olarak kendi içinde otokontrol sistemi taşımaktadır.

Kayıt ve **belge** nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya ilişkin olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda, faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, alış **belgelerinde** yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası ya da benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi ve bu vesikalardan kanuni defterlere kaydedildiğinin tevsik edilmesinin yanında, söz konusu **belgelerin** gerçeği yansıtması da gerekmektedir.

Yukarıda aktarılan mevzuat hükümlerine göre, uyumsuzluğun esasını, davacıya anılan faturaları düzenleyen firmaların düzenlediği faturaların, gerçek bir mal ve hizmet satışı içerip içermediği, dolayısıyla **sahte** olup olmadığı hususlarının tespiti oluşturmakta olup, uyumsuzluğun çözümü için söz konusu **belgelerin** hukuki mahiyetinin anlaşılabilmesi bakımından, bu **belgeleri** tanzim eden mükellefler hakkında yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususların irdelenmesi gerekmektedir.

Davacının fatura aldığı ... Vergi Dairesi mükellefi Yağ İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda; madeni yağ faaliyetinde bulunduğu, defter ve **belge** isteme yazılarının tebliğ edilmesine rağmen ibraz edilmediği, ortaklarının ... ve ... (1 hisse) olduğu, şirket müdürü'ın ortağı olduğu 4 adet şirket hakkında **sahte belge** düzenleme yönünden vergi incelemesi olduğu, bu şirketlerden ... Boya Ltd. Şti. hakkında da **sahte belge kullanma** yönünde olumsuz tespitlerin bulunduğu, 2008 ila 2011 dönemleri kurumlar vergisi, kurum geçici vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinin verildiği, KDV beyannamelerine göre KDV matrahının 2008 yılında 436.001,78 TL, 2009 yılında 2.585.409,33 TL, 2010 yılında 14.102.979,28 TL, 2011 yılında 17.478.137,07 TL olmasına karşın ödenecek katma değer vergilerinin çok cüzi miktarlar olduğu, vadesi geçmiş ve ödenmesi gereken toplam borcun 2.259.299,07 TL olduğu, 2008-2011 hesap dönemleri Form Ba bildirimlerinde yer alan 11 tane firma hakkında **sahte** ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı **belge** düzenleyicisi/kullanıcısı olduklarına dair vergi tekniği

Ek 9: Danıştay Kararı

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/5779 E. , 2022/2224 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2018/5779
Karar No : 2022/2224

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ...Vergi Dairesi Başkanlığı

(...Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU : ...Bölge İdare Mahkemesi ...Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...,sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, **sahte** fatura kullandığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden resen tarh edilen 2010/2. dönemine ilişkin olarak tek kat, 2010/ 6 İla 9, 11, 12. dönemlerine ilişkin olarak ise tekrerrür hükümleri uygulanmak suretiyle 1,5 kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri İle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyanınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ...Vergi Mahkemesince verilen ...tarih ve E:..., K:...,sayılı kararda; uyumsuzluk konusu dönemde davacının fatura aldığı Beylikdüzü Vergi Dairesi mükellefi, ..., hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlerden, açılış yoklaması dışında yapılan diğer yoklamalarda adı geçen mükellefin iş yerinin kapalı olması, olumsuz done olarak değerlendirilmiş İse de, adı geçen mükellefin emtia satımında bulunduğu 3 adet karşı inceleme tespit tutanağında, ifade ve beyanları alınan alıcı firma yetkilince, malzemelerin adı geçen mükelleften alındığı ve adı geçen mükellef tarafından kendilerine nakliyesinin yapıldığı, emtialarının karşılığının bir kısmının çek bir kısmının İse banka yolu İle ödendiğinin belirtildiğinden bu noktada gerçek anlamda alışveriş olduğuna dair tespitlerin bulunduğu, davacının İse ödemelerini çek İle yaptığı, söz konusu ödemelerin gerçeği yansıtmadığı yönünde vergi inceleme elemanınca da olumsuz eleştirİ getirilmediğinden, adı geçen mükellef tarafından düzenlenen faturalar nedeniyle davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık, Küçükçekmece Vergi Dairesi mükellefi, ..., hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlerden, adı geçen mükellef tarafından davacı adına düzenlenen faturaların **sahte** olduğuna ilişkin somut ve yeterli delil bulunmadığından, adı geçen mükellef tarafından düzenlenen faturalar nedeniyle davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen yasa maddesinde belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmediğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından İleri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılması sağlayacak nitelikte görülmediğı belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyanınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davalı idare tarafından, davacıya fatura düzenleyen mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı, ve düzenledikleri tüm faturaların **sahte** olduğunun haklarında düzenlenen vergi tekniği raporlarıyla şüpheye yer vermeyecek derecede açık ve somut bir biçimde tespit edildiğı, davacının ihtilaf konusu dönemde alımlarının **sahte** olduğu tespit edilen faturaları **kullanmak** suretiyle **belgelemediğinden** kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık olmadığı İleri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCEŚİ : Temyiz isteminin, **sahte** fatura kullanımına ilişkin olarak yapılan cezalı tarhiyatlar yönünden kabulü gerektiğı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklaması dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereğı görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede İleri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,

2. Temyiz konu ...Bölge İdare Mahkemesi ...Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...,sayılı kararının **sahte** fatura kullanımına ilişkin kısım yönünden üye ...ve üye ...'in karşı oyu İle oyçokluğuyla, 213 sayılı Kanun'un 353/1. maddesi uyanınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmı yönünden oybirliğiyle ONANMASINA,

3. Temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına,

4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyanınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 06/04/2022 tarihinde karar verildi.

(X) KARŞI OY :

Davacı adına, **sahte** fatura kullandığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden resen tarh edilen 2010/2. dönemine ilişkin olarak tek kat, 2010/ 6 İle 9, 11, 12. dönemlerine ilişkin olarak İse tekrerrür hükümleri uygulanmak suretiyle 1,5 kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri İle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi uyanınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması İstemiyle açılan davayı kabul eden Mahkeme kararına karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dava Dairesi kararın, davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

Davacının ihtilaf konusu dönemde fatura aldığı, Beylikdüzü Vergi Dairesi mükellefi, ...hakkında düzenlenen ...tarih ve ...sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda özetle; 21/05/2010 tarihinde, tekstil aksesuarları toptan ticareti faaliyeti İle İştigal etmek üzere mükellefiyet tesis edildiğı, 30/09/2011 tarihinde mükellefiyetine resen son verildiğı, adı geçen mükellefin talebi üzerine Avcılar Vergi Dairesince 22/01/2013 tarihinde tekrar mükellefiyet tesis edildiğı, 30/01/2013 tarihinde İse, mükellefiyetinin resen terkin edildiğı, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İstanbul Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın ...tarih ve ...sayılı yazısı İle 2010 ve 2011 yılları **sahte belge** düzenleme yönünden incelenmesinin talep edildiğı, ... tarih ve ...sayılı defter **belge** İsteme yazısının adı geçen mükellefin MERNİS sistemindeki ...Mah. ...Sok. No:.....adresine tebliğ edilmek üzere gönderildiğı, ancak "adı geçen mükellefin belirtilen adreste olmadığı, tanınmadığıve muhtarlık kayıtlarında kaydının devam ettiğinin" 14/08/2015 tarihli adres tespit tutanağı İle tespit edildiğı, incelemenin Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemleri ve tarh dosyası üzerinden elde edilen verilen esas

Ek 10: Danıştay Kararı

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/2923 E. , 2022/2787 K.

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2018/2923
Karar No : 2022/2787

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ...Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Metal Turizm İnşaat Nakliyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ...Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E...., K...sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, **sahte** fatura kullanıldığından bahisle, vergi inceleme raporuna istinaden 2011/1,2,4,5,6,9,10,11,12 dönemlerine ilişkin vergi ziyai cezalı katma değer vergileri, 2011/1 dönemine yönelik devreden katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ...Vergi Mahkemesince verilen ...tarih ve E...., K...sayılı kararda; davacıya ilgili yılda fatura düzenleyen Tasfiye Halinde ... Demir Çelik İnş. Tur. ve Otomotiv San. Tic. Ltd. Şti. ile ilgili tespitler değerlendirildiğinde davacıya düzenlediği faturaların **sahte belge** olduğu açıkça ortaya konulmadığından vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ve özel usulsüzlük cezasında hukuka uyumlu bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Yapılan işlemin hukuka uygun olduğu, aksi yönde verilen kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki **belgeler** incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 134. maddesinin 1. fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmış, 359. maddesinin (b) bendinde ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen **belgeler**, **sahte belge** olarak tanımlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği hükmü uygulanmıştır.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yanlıştır bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef ve sorumlu; üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. Katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde, zincirleme olarak kendi içinde otokontrol sistemi taşımaktadır.

Kayıt ve **belge** nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya ilişkin olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda, faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, alış **belgelerinde** yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası ya da benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi ve bu vesikalarda kanuni defterlere kaydedildiğinin tevsik edilmesinin yanında, söz konusu **belgelerin** gerçeği yansıtmaması da zorunludur. Söz konusu mevzuat hükümlerine göre, uyuşmazlığın esasını, davacıya anılan faturaları düzenleyen firmanın düzenlediği faturaların, gerçek bir mal ve hizmet satışı içerip içermediği, dolayısıyla **sahte** olup olmadığı hususlarının tespiti oluşturmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü için söz konusu **belgelerin** hukuki mahiyetinin anlaşılabilmesi bakımından, bu **belgeleri** tanzim eden mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususların irdelenmesi gerekmektedir.

Davacı adına fatura düzenleyen Karabük Vergi Dairesi mükellefi Tasfiye Halinde ... Demir Çelik İnş. Tur. ve Otomotiv San. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen ...tarih ve ...sayılı Vergi Tekniği Raporunda özetle mükellefin demir ticareti faaliyeti ile ilgili olarak 22/09/2000 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, şirketin 31/12/2012 tarihinden itibaren tasfiye sürecine girdiği, şirketin 2010 hesap döneminde 21.593.717,95.-TL, 2011 hesap döneminde 19.536.473,22.-TL ve 2012 hesap döneminde 6.749.761,95.-TL KDV matrahları beyan etmesine rağmen söz konusu üç yılda sadece toplam 24.866.81.-TL KDV beyan ettiği, mükellef kurumun vermiş olduğu Ba formları üzerinden yapılan incelemeler sonucunda 2010 hesap dönemindeki toplam alışlarının %98'i, 2011 hesap dönemindeki toplam alışlarının %82'si, 2012 hesap dönemindeki toplam alışlarının ise %75'inin **sahte** faturalar karşılığı yapıldığının tespit edildiği, şirketin 2010, 2011 ve 2012 yıllarında satış gerçekleştirdiğini beyan ettiği mükelleflerin büyük bir kısmı hakkında **sahte belge** düzenleme, bilerek **sahte belge kullanma** ve **sahte belge kullanma** gerekçeleriyle rapor düzenlendiği, mükellef kurumun gerçekleştirdiği satışların 2010 yılında %56, 2011 yılında %59, 2012 yılında %58'i ve 2013 yılında ise %85'inin şirketten ticari ve kişisel problemleri nedeniyle 2010/Eylül ayında ayrılan eski ortağı/müdürünün 2009 yılında faaliyete geçirdiği aynı faaliyet kolunda olan davacı şirkete gerçekleştirdiği, mükellef kurumun 2010 hesap döneminde ... İnş. Ltd. Şti., ... Demir Ltd. Şti., ... Demir Ltd. Şti., 2011 hesap döneminde ... Demir Ltd. Şti., ... Demir Ltd. Şti. ve 2012 hesap döneminde ... Demir Ltd. Şti.'den toplam (KDV hariç) 41.611.690,34.-TL tutarında **sahte** fatura kullandığının tespit edildiği, mükellef kurum tarafından, **sahte belge** düzenleyicisi olduğu yönünde hakkında üç adet vergi tekniği raporu bulunan ... ile 2011 ve 2012 hesap dönemlerinde gerçekleştirilen toplam 1.696.893,00.-TL nevr demir içenli satış faturası düzenlenen satış işleminin gerçeği yansıtmadığı, gerçek ticari faaliyeti olmayan bir kişiye gerçek bir satış işleminde gerçekleştirilemeyeceğinin açık olduğu, mükellef kurumun verdiği muhtasar

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Uğur Burak IRMAK	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Irmak, U. B., Fasal, S., Beşel, F. (2018), <i>Vergi Cezalarındaki Çığ Etkisi</i> , II. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Öğrenci Sempozyumu, İstanbul-Türkiye, 3-4 Mayıs 2018, 190-194.	