

**T.C.**  
**ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERĐİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA**  
**FİİLLERİNİN ZARARLARI İLE BU SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM**  
**ÖNERİLERİ**

**TEZİ YAZAN**  
**Melih ÇAMCI**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN**  
**Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Şenol KANDEMİR**  
**Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ŞİMŞEK (Toros Üniversitesi)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MERSİN / Nisan, 2022**

## ONAY SAYFASI

### Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

20182013 numaralı öğrencimiz olan Melih ÇAMCI tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Zararları ile Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri” başlıklı bu tez çalışması jürimiz tarafından oybirliği ile Hukuk Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

*“Enstitü Müdürlüğünde kalan asıl sureti imzalıdır.”*

Üniv. İçi – (Tez Danışmanı)– Jüri Başkanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN

*“Enstitü Müdürlüğünde kalan asıl sureti imzalıdır.”*

Üniv. İçi – Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Şenol KANDEMİR

*“Enstitü Müdürlüğünde kalan asıl sureti imzalıdır.”*

Üniv. Dışı – Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ŞİMŞEK  
(Toros Üniversitesi)

**Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.**

27/04/2022

*“Enstitü Müdürlüğünde kalan asıl sureti imzalıdır.”*

Prof. Dr. Murat KOÇ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

**NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’ndaki hükümlere tabidir.**

## İTHAF

*“Bu tezi kızlarım Elif Zehra ve Azra’ya  
İthaf ediyorum.”*

## ETİK BEYANI

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

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

27/04/2022

Melih ÇAMCI

## TEŞEKKÜR

Bu çalıŐmayı hazırlamamda bana rehberliğini ve manevi desteğini esirgemeyerek katkılarını sunan tez danıŐmanım değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN'e ve tez izleme komitesi üyeliğinde yer alarak bana destek olan değerli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Şenol KANDEMİR ve Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ŞİMŞEK hocama; hukuki bilgi ve katkılarını esirgemeyen değerli arkadaŐım Dr. Özgür ÜZELAKÇİL'e ve manevi desteği ile hep yanımda olan eŐim Sümeyye ÇAMCI'ya teŐekkürü bir borç bilirim.

## ÖZ

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİN ZARARLARI İLE BU SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Melih ÇAMCI

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Ali Volkan ÖZGÜVEN

Nisan 2022, 89 Sayfa

Bu çalışmada vergi denetim sistemi ve yargı kararları ışığında, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin zararları ortaya konularak, bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, başta hazine gelirlerini azaltması olmak üzere, kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi ekonomik, sosyal ve mali boyutları olan birçok zararı bulunmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine yönelik yürütülen vergi incelemeleri vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturması nedeniyle denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını engellemekte, ayrıca beşerî sermayenin atıl kalmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda mükellefler için kriterler aranması, bilgi ve iletişim teknolojilerinin yaygınlaşması ile işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, gelir uzmanlarının incelemeye yetkilendirilmesi, katma değer vergi (KDV) sisteminin güncellenmesi gibi sorunların çözümlerine ihtiyaç vardır. Tüm bunların yanında ödül ve teşvik sisteminin uygulanması ve sivil toplum kuruluşları ile uyumlu politikalar üretilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede elde edilen çözüm önerilerine, literatür kaynakları ve yargı kararlarının yanı sıra vergi müfettişleriyle yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler sonucunda ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Sahte belge, sahte belge kullanma, sahte belge düzenleme, vergi incelemesi

## **ABSTRACT**

### **DAMAGES OF ACTIONS OF ISSUING AND USING FAKE DOCUMENTS IN TURKISH TAX LAW AND SOLUTION SUGGESTIONS FOR THESE PROBLEMS**

**Master Thesis, The Department of Public Law**

**Thesis Supervisor: Dr. Ali Volkan ÖZGÜVEN**

**April 2022, 89 page**

In this study, in the light of the tax audit system and judicial decisions, the damages of forged documents and the use of forged documents have been revealed and solutions have been tried to be developed. The acts of issuing and using forged documents have many damages with economic, social and financial dimensions such as informality, deterioration of income distribution and loss of trust, previously reducing treasury revenues. Since tax investigations for the preparation and use of forged documents constitute the majority of tax examinations, they prevent the effective and efficient use of audit power, and also cause human capital to remain idle. In this context, there is a need for solutions to problems such as seeking criteria for taxpayers, widespread use of information and communication technologies, recording transactions in electronic environment, authorizing revenue experts to examine, updating the value added tax (VAT) system. In addition to all these, it is necessary to implement the reward and incentive system and to produce policies compatible with non-governmental organizations. The solution proposals obtained in this framework were reached as a result of semi-structured interviews with tax inspectors as well as literature sources and judicial decisions.

**Keywords:** Fake documents, using fake documents, issuing fake documents, tax inspection

## ÖN SÖZ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması ve düzenlenmesi, maalesef ülkemizde çok yaygın olarak kullanılan vergi kaçırma yollarındandır. Bu fiiller genellikle; kayıt dışı faaliyetleri belgelemek, vergi kaçırmak, piyasada rekabet gücünü korumak veya vergi iadesi alabilmek için yapılmakta ve söz konusu bu fiillerin, başta hazine gelirlerinin azalması olmak üzere; kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi sosyal ekonomik ve mali açıdan birçok zararı bulunmaktadır. Aynı zamanda vergi denetimleri kapsamında sahte belge kullanma ve sahte belge düzenlemeye ilişkin yürütülen vergi incelemeleri, toplam vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturduğundan denetim gücünün etkin ve verimliliğini de olumsuz etkilemektedir. Sıralanan tüm bu olumsuzluklar, sahte belge kullanımının engellenmesinin ülkemiz için ne kadar önem arz ettiğini ortaya koymaktadır. Bu çalışmada da sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin hukuki, mali ve iktisadi anlamda meydana getirmiş olduğu tüm bu olumsuzluklar detaylı bir şekilde açıklanarak, yargı kararları, literatür taraması ve yarı yapılandırılmış mülakatlardan elde edilen veriler ışığında, tüm bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerini önlemeye yönelik siyasi, mali, idari, fiziksel ve teknik getirilen çözüm önerilerinden ziyade; vergi bilincinin ve ahlakının yüksek düzeyde olması, devlete bağlılık ve vatandaş olma aidiyeti ile vergi kayıp ve kaçağı konusundaki duyarlılık, vergi ödeme konusunda yaşanan olumsuzluklarda ise, idare ile anlaşmalı bir şekilde izaha davet ve uzlaşma gibi yapı ve müesseseler dâhilinde konuyu yargıya taşımadan anlaşmaya varılması ve nihayetinde vergi konusunda küresel yükselen bir değer olarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması asıl beklenen ve arzulanan çözüm yoludur.



## İÇİNDEKİLER

KAPAK.....	I
ONAY SAYFASI.....	II
İTHAF .....	III
ETİK BEYANI .....	IV
TEŞEKKÜR .....	V
ÖZ .....	VI
ABSTRACT .....	VII
ÖN SÖZ .....	VIII
İÇİNDEKİLER .....	IX
KISALTMALAR .....	XIII
EKLER LİSTESİ .....	XIV
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ÇALIŞMANIN AMACI, YÖNTEMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Çalışmanın Amacı ve Yöntemi .....	2
1.2. Kavramsal Çerçeve .....	3
1.2.1. Resmi Belge .....	3
1.2.2. Özel Belge .....	3
1.2.2.1. Sahte Belge .....	4
1.2.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge .....	5
1.2.3. Sahte Belge Kullanma .....	6
1.2.3.1. Bilmeyerek Sahte Belge Kullanma .....	7
1.2.3.2. Bilerek (Kasten) Sahte Belge Kullanma .....	7
1.2.4. Sahte Belge Düzenleme .....	8

### İKİNCİ BÖLÜM

#### SAHTE BELGE KULLANMA VE DÜZENLEME FİİLLERİNİN HAZİNE İLE HUKUK SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

2.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Hazineye Zararları .....	10
--	----

2.1.1. Güven Kaybı .....	10
2.1.2. Kayıt Dışılık .....	11
2.1.3. Sahte Belge Piyasasının Oluşması .....	13
2.1.4. Gider ve Maliyetleri Yükseltme İle Gelir ve KV Matrahlarında Azalma .....	13
2.1.5. Gelir Dağılımının Bozulması .....	14
2.1.6. Haksız Vergi İade ve İndirimi .....	14
2.1.7. Çeşitli Nedenlerle Belgelendirilmemiş Giderleri Belgelendirmek .....	15
2.2. Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Fiillerinin Hukuk Sistemine Etkileri .....	15
2.2.1. Hukuk Düzenine Olan Güvenin Azalması .....	16
2.2.2. Hukuk Sistemi Üzerinde Meydana Gelen İş Yükü .....	16
2.2.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Hukuk Sistemimiz Açısından Doğan Sorumluluklar ve Uygulanan Yaptırımlar .....	19
2.2.3.1. Usulsüzlük Cezası Yönünden .....	20
2.2.3.2. Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden .....	21
2.2.3.3. Vergi Zıyaı Cezası Yönünden .....	22
2.2.3.3.1. Bilerek Sahte Belge Kullanma Fiili Yönünden .....	23
2.2.3.3.2. Bilmeyerek Sahte Belge Kullanma Fiili Yönünden .....	25
2.2.3.4. Kaçakçılık Yönünden .....	26
2.2.3.4.1. Kaçakçılık Yönünden Sahte Belge ve MİYBD Suçu .....	29
2.2.3.4.2. Kaçakçılık Yönünden Sahte Belge ve MİYBK Suçu .....	32
2.3. Sosyal, Ekonomik ve Mali Açısından Etkileri .....	34
2.4. Vergi Denetim Sistemi Açısından Etkileri .....	35

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

3.1. Vergi İdaresi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri .....	41
3.1.1. İzaha Davet Müessesesinin Etkinliğine İlişkin Çözüm Önerisi .....	41
3.1.2. SBD ve SBK Fiillerinin Af Kapsamı Dışında Tutulmasına Dair Çözüm Önerisi .....	42
3.1.3. Kayıt Dışılığın Azaltılmasına ve Gönüllü Uyumun Sağlanmasına Dair Çözüm Önerisi .....	43

3.1.4. Mükellefiyet Tesis Ettirmenin Zorlaştırılması ve Belli Şartları Aranmasına İlişkin Çözüm Önerisi .....	44
3.1.5. Vergilemede Yeni Nesil Teknolojilerin Kullanılması ve Vergisel İşlemlerin Elektronik Ortamlara Taşınmasına Dair Çözüm Önerisi .....	45
3.1.6. Muhasebecilerin (SMMM/YMM) Sorumluluklarının Artırılmasına Dair Çözüm Önerisi .....	46
3.2. Vergi Denetimi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri .....	47
3.2.1. Vergi Dairelerindeki Uzman Personele İnceleme Yetkisi Verilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	47
3.2.2. Nitelikli ve Sonuç Odaklı Vergi Denetimi Yapılmasına Dair Çözüm Önerisi .....	48
3.2.3. Denetim Gücünün Etkin ve Verimli Kullanılmasına İlişkin Çözüm Önerisi .....	48
3.2.4. Denetim Çalışanlarının Fiziki Koşullarının İyileştirilmesine İlişkin Çözüm Önerisi .....	49
3.2.5. Denetimin Bağımsızlaştırılarak Siyasi Baskılara Karşı Korunmasına İlişkin Çözüm Önerisi .....	49
3.2.6. Denetimlerin Artırılmasına ve İhbar Müessesesinin Geliştirilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	50
3.2.7. Vergi İncelemede Yetkili Olanların Üzerindeki Niteliksiz İş Yükünün Azaltılmasına Dair Çözüm Önerisi .....	51
3.3. Vergileme Sistemi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri .....	52
3.3.1. KDV Vergileme Sisteminin Güncellenmesi ve Dolaylı Vergilerin Payının Düşürülmesine Dair Çözüm Önerisi .....	52
3.3.2. SBK ve SBD Fiillerine Verilen Cezaların Artırılmasına ve İlave Yaptırımlar Getirilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	53
3.3.3. Mükelleflere Düzenli Yoklamalar Yapılmasına İlişkin Çözüm Önerisi .....	54
3.3.4. Vergi Kanunlarının Daha Sade ve Anlaşılabilir Hale Getirilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	55
3.4. Maliye Politikaları Açısından Getirilen Çözüm Önerileri .....	56
3.4.1. Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Geliştirilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	56
3.4.2. Ödül ve Teşvik Sisteminin Uygulanmasına Dair Çözüm Önerisi .....	57

3.4.3. Vergileme Metotları İle İlgili Dünyadaki Teknolojik Gelişmelerin Yakından Takip Edilmesine Dair Çözüm Önerisi .....	57
3.4.4. Devlet Kurumları Sivil Toplum Kuruluşları ve Sektör Temsilcileri İle Bir Araya Gelerek Uyumlu Politikalar Üretmesine İlişkin Çözüm Önerisi .....	58
<b>SONUÇ</b> .....	60
<b>KAYNAKÇA</b> .....	64
<b>EKLER</b> .....	71

## KISALTMALAR

<b>SBK</b>	: Sahte Belge Kullanma
<b>SBD</b>	: Sahte Belge Düzenleme
<b>SMİYB</b>	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı belge
<b>MB</b>	: Maliye Bakanlığı
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>AM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>DDDK</b>	: Danıştay Dava Daireleri Kurulu
<b>VDDK</b>	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>ÖKC</b>	: Ödeme Kaydedici Cihaz
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>VM</b>	: Vergi Müfettişi
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>MİYBD</b>	: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme
<b>MİYBK</b>	: Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma

## EKLER LİSTESİ

<b>EK-A. Çağ Üniversitesi Etik Kurul Onay Formu .....</b>	<b>71</b>
<b>EK-B. Çağ Üniversitesi Tez Etik Kurul İzin İstek Formu .....</b>	<b>72</b>
<b>EK-C. Çağ Üniversitesi Tez Etik Kurul İzin Yazısı.....</b>	<b>73</b>
<b>EK-D. Görüşme Formu ve Açıklama Yazısı.....</b>	<b>74</b>

## GİRİŞ

Toplumsal hayatın ve düzenin devamı için, başta bireysel ve kamusal ihtiyaçların karşılanması olmak üzere devletin yerine getirmesi gereken birçok ödev ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Devletin bu sorumlulukları yerine getirmesi için ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların neredeyse tamamına yakını vergiler oluşturmaktadır. Vergiler devlet için önemli bir gelir kaynağı oluşturuyor olmasına rağmen mükellefler için elde etmiş oldukları gelirlerin bir kısmını devlete vergi olarak ödemek önemli bir mali yük oluşturmaktadır ve bunun için mükellefler gerek hukuki yollardan gerekse hukuka aykırı yol ve yöntemlerle vergi vermeme veya az verme gayreti içindedirler. Bu nedenle de, vergi kanunları ile getirilmiş olan vergisel sorumlulukların hukuka uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması ve hukuk devletinin gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Vergi mükellefleri bazen bilerek bazen de bilmeyerek hukuka aykırı davranabilmektedirler. Mükelleflerin hukuka uygun olmayan işlemleri sonucunda çeşitli suçlar ve kabahatler ortaya çıkmakta ve bu fiillere çeşitli ceza ve yaptırımlar uygulanmaktadır. Sahte belge kullanma ve düzenleme fiilleri de vergi kaçırma çok yaygın olarak kullanılan bir vergi kaçırma yoludur. Vergi ceza hukukundaki sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında genel anlamda korunan hukukî yarar, “kamu güveni”dir.

Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme fiilleri birbiriyle bağlantılı ve özel olarak araştırılması gereken hususlar olup, uygulamanın sorunlu alanlarındandır. Bu iki vergi kaçırma fiilinin gerek teknik nitelikleri gerekse inceleme, soruşturma ve kovuşturma süreçlerinin birbirinden farklı olması; farklı uygulamalara, eksik inceleme veya araştırmadan kaynaklanan sorunlara yol açmakta ve en nihayetinde yeknesak bir uygulamanın önüne geçmektedir. Aynı şekilde dava açılma süreçlerinde de uygulamaya dayalı yanlışlıklar çok yaygın olarak yapılmakta ve uzun sürebilecek yargılamalara neden olup hak kayıpları doğurmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle genel olarak sahte belge, sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme kavramlarına açıklık getirilip, devamında ise sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin hazine ve hukuk sistemimiz üzerindeki etkileri ile vergi kaçakçılığı suçlarından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu tüm unsurları ile ayrıntılı olarak ele alınmış ve sonraki bölümlerde de bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sıralanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ÇALIŞMANIN AMACI, YÖNTEMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### 1.1. Çalışmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışmanın amacı, sahte belge düzenleme (SBD) ve sahte belge kullanma(SBK) fiillerinin zararlarını ortaya koyarak mevcut vergi denetim sistemi ve yargı kararları ışığında söz konusu uygulamalara çözüm önerileri sunmaktır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, başta hazine gelirlerinin azalması olmak üzere; kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi sosyal ekonomik ve mali açıdan birçok zararı bulunmaktadır.

Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı(SMİYB) düzenleme ve kullanımının vergi denetim açısından etkilerine bakıldığında, ülkemizde vergi denetimini yapmak üzere Maliye Bakanlığı(MB) bünyesinde kurulmuş Vergi Denetim Kurulu(VDK)'nun faaliyet raporlarında da ifade edildiği üzere, yapılan vergi incelemelerinin yaklaşık %90'ı sahte belge incelemelerinden oluşturmaktadır. Bu durum sahte belge kullanımının engellenmesinin ülkemiz için ne kadar önem arz ettiğini ortaya koymaktadır. SMİYB düzenleme ve kullanımının yapılmakta olan tüm vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturuyor olması denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını negatif etkilemektedir. Vergi Denetim Kurulunun elindeki beşeri sermayenin atıl kalmasına, daha nitelikli incelemeler yapılamamasına, farklı mükellef ve sektörlerin incelenememesine sebep olmaktadır. Bu nedenle devletin denetim gücünü hissettirmek maksadıyla probleme çözüm bulunması gerekmektedir. Öncelikle konumuzla ilgili yasal mevzuat, yargı kararları ve literatür taramasından yararlanılacak olup, akabinde Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim elemanlarıyla yarı yapılandırılmış mülakat gerçekleştirilecektir. Sayılan nedenler dolayısıyla çalışmamız nitel bir yöntemden yola çıkmak suretiyle daha çok bir durum çalışması şeklinde yapılandırılmaktadır.

Araştırma çalışmamızda konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamaya yönelik olarak sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerini işleyen mükelleflerle sürekli irtibat halinde olan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip resmi yetkililerin bilgi ve deneyimlerinden yola çıkılmış, aynı zamanda mevzuattan ve yargı kararlarından elde edilen veriler doğrultusunda fiili olarak Türk ekonomisine olan etkileri araştırılmıştır. Daha çok bürokratlarla yapılan mülakatlar sonucu elde edilen çözüm önerileri yorumlanmıştır.



Fakat bu çalışmada vatandaşa doğrudan ulaşabilmemizi sağlayacak saha çalışması tercih edilmemiştir. Bu açıdan elde edilen verilerin kaynaklarından biri olan vatandaş ayağı eksik kalmıştır. Dolayısıyla bu durum çalışmamız açısından bir kısıtlılık olarak ifade edilebilir.

## 1.2. Kavramsal Çerçeve

### 1.2.1. Resmi Belge

Resmi belgenin tanımı ve unsurları TCK(Türk Ceza Kanunu) m. 204'te ifade edilmiştir. Kısaca resmi belge, kamu görevlisinin görevi gereği düzenlediği belgedir.<sup>1</sup>Yazılı olan bir metnin resmi belge sayılabilmesi için aranan şartlara bakıldığında; kamu görevlisince düzenlenmesi gerektiği, kamu görevi gereği olarak düzenlenmesi, herhangi bir şekil ve usul öngörülümüşse şekil ve usul kurallarına uyulması gereklidir.<sup>2</sup>Bu anlamda yazılı bir belgenin resmi belge sayılabilmesi için bazı standartlar aranabilmektedir.

Bir belgenin tam anlamıyla resmi belge niteliği taşıyabilmesi için; kamu görevlisince görevi ile ilgili olarak düzenlenmesi gerekir. Düzenlenmiş olan belge ile kamu görevlisinin yerine getirdiği görev arasında bir ilginin bulunması şartı aranır. Bu anlamda bir kamu kuruluşu ile yapılan sözleşme nedeniyle özel hukuka ilişkin hükümlerinin uygulanır olması halinde bile resmi belge vardır.<sup>3</sup> Çünkü bu durumda belge, kamu kurum veya kuruluşu adına bir kamu görevlisince imzalanmaktadır.

### 1.2.2. Özel Belge

Özel belge, resmî belge sayılmayan her türlü yazılı belgedir.<sup>4</sup>Özel belge olarak ifade edilen belgeler, daha çok özel kişiler arasındaki ilişkilerle alakalı olup, etkileri gayet sınırlı olmakla birlikte, kanıt gücü ve hukuki bir netice doğuruyor olmaları ve bu anlamda da hukuki işlemlerde güven duyulması gereken dolayısıyla da korunmaya

---

<sup>1</sup>Rezzan İtişgen,“Resmi Belgede Sahtecilik Suç”, **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, C.8, S. 84, Ağustos, 2013, s.53

<sup>2</sup>Tezcan Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem ve Rıfat Murat Önok, **Teorik ve pratik ceza özel hukuku**, 6. Baskı, Ankara, 2008, s.678.

<sup>3</sup>İsmail Malkoç, **Uygulamada belgelerde sahtecilik suçları ve mala karşı suçlar**, Ankara 1986, s.89

<sup>4</sup>Erman, Sahir, **Özel kanunlar açısından ticarî ceza hukuku**, c.1. Genel Kısım, İstanbul 1992. s.469.

değer olan belgelerdir.<sup>5</sup>Bu anlamda özel belgeler herkes tarafından düzenlenebilecek nitelikte olup kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemekte kullanılan belgelerdir.

Özel belgede sahtecilik suçunun faili, özel bir kişi veya kamu görevlisi olabilir.<sup>6</sup>Özel belgelerin kanıt gücü, belgenin içinde yer alan bilginin doğru bilgi olduğunu garanti olarak göstermesinden değil, o belgenin gerçek olduğuna ve/veya orijinal olduğu gösteren karinedir. Toplumda yaşayan bireylerin aralarındaki yazılı belgelere dayalı ilişkilere duydukları güven dikkate alındığında, özel belgenin sahtecilikten korunmasında toplumsal yarar söz konusudur.<sup>7</sup>Nitekim gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş olan ve belgelerin kullanılması kamu güvenini sarstığı için TCK m. 207’de suç olarak düzenlenmektedir.

Fatura, özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturmaktadır. Fatura, kural olarak özel belgedir. Ancak, istisnai hallerde, fatura resmi belge niteliğini de taşıyabilir.<sup>8</sup> Bu anlamda SBK ve SBD ile ilgili suçlar özel belge ile yapılan sahtecilik suçlarından olacaktır.

### 1.2.2.1. Sahte Belge

Sahte belge, devletçe belirlenmiş olan şekil ve içerik şartlarına aykırı olacak şekilde düzenlenmiş olan belgelerdir.<sup>9</sup>Vergi Usul Kanunu(VUK)'un 359. Maddesinde ise sahte belge tanımı şu şekilde düzenlenmiştir; “Gerçek anlamda bir işlem veya bir durum bulunmadığı halde, gerçekten böyle bir durum veya muamele varmış gibi düzenlenmiş olan belge, sahte belgedir”.<sup>10</sup>Yani bu itibarla ticari bir ilişki içinde gerçek anlamda herhangi bir mal ve hizmet hareketi olmadan, yetkisi bulunmayan kişi tarafından düzenlenip, başka kişiler adına bastırılıp düzenlenen belgelerin sahte belge olduğu varsayılır.<sup>11</sup> Sahte belgenin varlığından söz edilebilmesi için öncelikle vergi

---

<sup>5</sup>Hasan Tahsin Gökcan, H. T, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi , (1) ,209-236, 2010. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abd/issue/33777/374082>

<sup>6</sup>Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2020, s.862.

<sup>7</sup>Tezcan, Erdem ve Önok, s. 932

<sup>8</sup>Oğuz Kürşat Ünal, “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 10 (1) , 1-32, 2006.

<sup>9</sup>Hatice Yurtsever, “Kritik kontrol noktası analiziyle sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımı”. **Maliye Dergisi**, (156), 141-151, 2009.

<sup>10</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi

<sup>11</sup>Oğuz Yurt, Suat Teker, **İşletmelerde sahte belge kullanma durumu ve bu durumun sonuçları**, Press Academia Procedia, 9 (1) , 150-154, 2019,doi: 10.17261/Press academia 2019.1083

kanunlarına göre düzenlenmiş bir belgenin olması ve bu belgenin de kanunda belirtilen zorunlu unsurları taşıması gerekir.<sup>12</sup>Yargıtay'ın konuyla ilgili verdiği bir kararda:

*“...Kira kontratınının 213 sayılı Kanununun 172. maddesinde gösterilen defterlerden ve 2. kitap 3. kısımda yazılı belgelerden olmadığı anlaşıldığından (...) hükmün onanmasına (...) karar verildi.”*

Kanunda aranan zorunlu unsurları taşımayan yazı belge olarak kabul edilemeyeceğinden sahte belgeden de söz edilemeyecektir.<sup>13</sup>

### 1.2.2.2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanununda(Madde 359) tanımlanmış olup; gerçek bir durum veya gerçek bir işleme dayanmakla birlikte, bu durum veya işlemi içerik veya miktar yönüyle gerçeğe uygun olmayacak şekilde yansıtan belgeler olarak ifade edilmiştir.<sup>14</sup> Yanıltıcı belge, düzenlenmesi gerekli olan bir belgenin doğru olmayan isimler, yer, zaman ve olaylarla veya mal ve hizmetin değerinin gerçek değerinden daha az veya çok gösterilmesi ile belgenin biçim veya içeriğinin gerçek olan hukukî durumu göstermeyecek biçimde düzenlenmesidir.<sup>15</sup>Türk Ceza Kanunu'nda; sahte veya yanıltıcı belge şeklinde ayrı ayrı kavramlar bulunmamaktadır. Belgelerdeki sahtecilik genel anlamda, resmi belgelerde yapılan sahtecilik ve özel belgelerde sahtecilik kavramlarıyla kanunda yer almaktadır.<sup>16</sup>

Düzenlenen belgelerin içerik veya miktar bakımından gerçeğe aykırılığı muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin özelliğidir. Bu bakımdan kimlik, adres, mükellef sicil numarası, cins-tür, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı bir şekilde hatalı düzenlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin belirleyici özelliği olarak kabul edilmektedir.<sup>17</sup>

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge kavramları arasındaki en belirgin fark; yanıltıcı belgenin gerçek bir duruma dayanması ancak içerik ve miktar

---

<sup>12</sup>Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 07.06.2001, K. 2001/5484-6522. <https://www.resmigazete.gov.tr/ilanlar/eskiilanlar/2022/03/20220327-2-3.pdf>. Erişim tarihi: 07.04.2022

<sup>13</sup>Tahir Erdem, “Vergi uygulamasında belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt: 33, Sayı: 266, Kasım 2010a, s. 95

<sup>14</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi

<sup>15</sup>Yurtsever, s.144.

<sup>16</sup>Türk Ceza Kanunu'nun 204-210. maddeleri

<sup>17</sup>Yusuf Karakoç, **Vergi ceza hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.312.

olarak gerçeği yansıtmaması, sahte belgenin ise gerçekte var olmayan bir işlem için düzenlenmiş belge olmasıdır.<sup>18</sup> Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gerçekte var olan bir mal veya hizmet hareketi ve bir ticari işlem bulunmakta, yetkili kişi tarafından düzenlenmekte ancak işlem konusu veya tutarı yanıltıcı niteliktedir. Sahte belgede ise; herhangi bir mal veya hizmet hareketi ya da ticari bir faaliyet bulunmadan yetkisi olmayan kişilerce böylesi bir işlem varmış gibi düzenlenmesi durumu söz konusudur.

### 1.2.3. Sahte Belge Kullanma

Sahte belge kullanma; vergi kanunlarınca düzenlenme, ibrazı ve saklanması zorunlu olan belgelerin yerine kısmen veya tamamen sahtelerinin kullanılmasıdır.<sup>19</sup> Başkaları tarafından düzenlenmiş yanıltıcı veya sahte belgeyi yasal defterlerine kaydetmek suretiyle matrahta azalma meydana gelmesi durumunda sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır.<sup>20</sup> VUK'a göre belgelerde yapılan sahtekârlıklar iki farklı şekilde yapılabilmektedir. Bunlardan biri belge ile beraber içeriğinin de gerçek olmaması durumudur. Bu durumda tam ve gerçek anlamda sahte belgeden söz edilebilir. İkinci durum ise belgenin aslında gerçek olup, içeriğinin ise gerçeğe aykırı olmasıdır. Bu gibi durumlarda alınan tutar ya da miktar olması gerekenden farklı gösterilmektedir. Netice olarak bu durumda alınan belge yapılan gerçek işlemin durumunu yansıtmamaktadır. Böylesi durumlarda bu tür belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak ifade edilmektedir.<sup>21</sup>

Sahte belge kullanımının temelinde aslında gerçek anlamda hukukî bir ilişki bulunmamaktadır. Bu durumda yalnızca vergi kaçakçılığı veya kaçakçılığın ortaya çıkmasını önlemek, kişiyi cezadan kurtarmak, vergi kaçırmak veya hayali bir ihracat gerçekleştirmek amacıyla kullanılmaktadır.<sup>22</sup> Vergilendirmede ilke, vergi doğuran olayın esas alınmasıdır.<sup>23</sup>

---

<sup>18</sup> Ali Parlar, Güleç Demirel, **Açıklamalı içtihatlı adli idari vergi suçları**, 1. Basım, Adil Yayınevi, Ankara 2002, s.314.

<sup>19</sup> M. Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi hukuku genel ve özel hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

<sup>20</sup> Serkan Açar, **Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları**.

<sup>21</sup> Hesap Uzmanları Derneği (HUD). **Denetim ilke ve esasları**. Ankara 2004, Yıldız Ofset Yayınları, s.154.

<sup>22</sup> Sahir Erman, **Özel kanunlar açısından ticarî ceza hukuku II**, genel kısım cilt1, İstanbul 1992, s.7

<sup>23</sup> Ahmet Esen, **Faturanın inkârı(2)**, Maliye Postası, Y.15 Nisan, s.183, 1988, s.3.

Yanılıcı veya sahte belgenin kullanılması aşamasında belgenin sahte belge olduğunun bilinmesi ya da bilinebilecek durumda olunması ile sahte belge olduğunun bilinmeden kullanılması durumları da doğurduğu sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlar açısından ayrı ayrı değerlendirilmektedir.

### **1.2.3.1. Bilmeyerek Sahte Belge Kullanma**

Ticari hayat içerisinde mal veya hizmet satın alan mükelleflerin, mal veya hizmeti satın aldıkları kişi ve kurumların vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini veya haklarında sahte belge düzenledikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunup bulunmadığını ya da bu satın alma işlemi karşılığında düzenlenen belgenin mal veya hizmet satana ait olup olmadığını bilmemesi hayatın olağan akışına uygun düşmektedir.<sup>24</sup>Bu anlamda sahte bir belgeyi kullanan mükellefin, bu belgeyi bilerek kullandığı yönünde somut bir delil bulunmadığı takdirde hayatın olağan akışı içinde kullanmış olduğu belgenin sahte belge olduğunu bilmesi beklenemez ve sahte belgeyi bilmeyerek kullandığı kabul edilir.

Sahte belgenin bilmeyerek kullanıldığı durumlarda; özel usulsüzlük cezası, kayba uğratılmış olan verginin (1) bir katı oranında vergi zıyaı cezası uygulanmaktadır.<sup>25</sup> Bilmeyerek sahte belge kullanma; vergi kanunlarınca düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin yerine sahtelerinin bilmeyerek kullanılması durumunda söz konusu olur.

### **1.2.3.2. Bilerek (Kasten) Sahte Belge Kullanma**

SMİYB'yi kullanan bir işletme, belge düzenlemeden yapmış olduğu mal ve/veya hizmetleri giderlerini fazla göstererek ya da zamanla belgesiz olarak gerçekleştirdiği birtakım emtia/hizmet alımlarını ya da giderlerini belgelendirme gayreti ve çabasına girerek, kurumlar veya gelir vergisi matrahını düşürmek, daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek veya haksız yere indirimlerden ve istisnalardan (indirilecek KDV'yi

---

<sup>24</sup>Mehmet Fil ve Nimet Fil, **Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma durumunda bilerek veya bilmeyerek kullanma ayırımının yapılması**, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 269, Mayıs 2015

<sup>25</sup>Oğuz Yurt, Suat Teker, s.152.

yüksek gösterip daha fazla KDV iadesi almak gibi) istifade etmek amacı hedeflemektedir.<sup>26</sup>

Bilerek sahte belge kullanıldığı durumlarda özel usulsüzlük cezası, üç(3) kat vergi zıyaı ile hapis cezası(üç yıldan beş yıla kadar) gibi çok ağır yaptırımlar uygulanmaktadır.<sup>27</sup> Bilerek sahte belge kullanma; vergi kanunlarınca düzenlenme, ibraz ve saklama ve mecburiyeti olan belgelerin yerine tamamen veya kısmen sahtelerinin bilerek ve isteyerek(kasten) kullanılması durumunda söz konusu olur.

#### 1.2.4. Sahte Belge Düzenleme

VUK'un 359. maddesinde belirtildiği üzere; gerçek anlamda bir işlem veya bir durum bulunmadığı halde, gerçekten böyle bir durum veya muamele varmış gibi düzenlenmiş olan belge, sahte belgedir.<sup>28</sup> Sahte belge düzenleme suçunun işlenebilmesi için; düzenlenmiş olan belgenin vergisel işlemlerde kullanılabilir nitelikte ve Vergi Usul Kanunun hükümlerine göre tutulması gereken belgelerden olması gerekmektedir. Yine söz konusu belgenin vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmesi ve kullanılması gerekmektedir.<sup>29</sup> Yani bir sahte belge düzenleme suçundan söz edebilmek için; gerçek bir durum veya işlem bulunmadığı halde varmış gibi düzenlenmiş olan, Vergi Usul Kanununda belirtilen şartları taşıyan ve vergi işlemleri için düzenlenip vergi işlemleri için de kullanılmış olması gerekmektedir. Aksi durumda sahte belge düzenleme suçundan söz edilemeyecektir.

Sahte fatura iki şekilde düzenlenebilmektedir. Buna göre fatura hiçbir temel borç ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak doldurulmakta ya da satılan veya üretilen malın veya verilen hizmetin miktarında, satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgiler yer verilmektedir.<sup>30</sup>

Düzenlenen belge Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenmesi gereken, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden değil ise; bu durum, Vergi Usul Kanunu'nda

---

<sup>26</sup> Ahmet Meriç, Abdüllatif Karabalık ve Özgür Durmuş. "Sahte belge nedir? Sahte belge sorununa bakış, irdelenmesi ve SMİYB düzenleme/kullanımı ile mücadelede çözüm yolu önerileri". **Vergi Raporu Dergisi**. 149: 59-74, 2012. S.64

<sup>27</sup> Oğuz Yurt, Suat Teker, s.152.

<sup>28</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi

<sup>29</sup> Kendal Deniz ve Ufuk Gencel, "Vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili sorunlar ve çözüm önerileri", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 39, Temmuz 2019, s. 159

<sup>30</sup> Ahmet Esen, **Faturanın inkârı 2**, Maliye Postası, Y.15 Nisan 1988, sa.183. s.3

belirtilen sahte belge düzenleme suçuna değil, Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesindeki özel belgede sahtecilik suçlarına dâhil olacaktır.<sup>31</sup>

Sahte belge düzenleme suçunun maddî unsuru; vergi mevzuatına göre düzenlenip, ibraz edilme ve saklanması mecburiyeti bulunan belgelerin, suret veya asıllarının tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesidir.<sup>32</sup> Sahte belge düzenleme suçunun manevî unsuru kasttır. Failin sahte belge düzenleme suçundan sorumlu tutulabilmesi kastının varlığına bağlı olup, fail bu suç bilerek ve isteyerek işlemiş olmalıdır.<sup>33</sup> Sahte belge kullanma suçu bilerek veya bilmeyerek işlenebilecek nitelikte olup buna göre de farklı yaptırımlara tabi tutulmakta iken, sahte belge düzenleme suçunun varlığından söz edebilmek için kastın varlığı aranmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere sahte belge düzenleme suçu, kısmen veya tamamen sahtecilik şeklinde yapılabilmektedir.<sup>34</sup> Mükelleflerin yürüttüğü faaliyetlerle ilgili olarak düzenledikleri belgelerin bir kısmı sahte belge niteliğinde olabileceği gibi, sahte belge düzenlemek için mükellefiyet açtırıp düzenlemiş oldukları sahte belgelerden elde edecekleri komisyon gelirleri için faaliyetlerini yürüten tamamen sahte belge düzenleyicisi mükellefler bulunmaktadır.

---

<sup>31</sup>Şenyüz, Doğan, **Vergi ceza hukuku vergi kabahatleri ve suçları**,11. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020.s. 454

<sup>32</sup>Mutluer, Kuzeyli, s. 227.

<sup>33</sup>Şenyüz, s. 462.

<sup>34</sup>Deniz ve Gencel, s. 164.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. SAHTE BELGE KULLANMA VE DÜZENLEME FİİLLERİNİN HAZİNE İLE HUKUK SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

#### 2.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Hazineye Zararları

Vergiler, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde asıl kaynağı oluşturmaktadır. Vergiler, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde asıl kaynağı olduğundan devlet için çok önemlidir. Bunun yanında vergiler, hem maddi külfeti olarak hem de yerine getirilmesi gereken sorumluluklar olarak önemli bir yük de oluşturmaktadır. Mükellefler de genellikle bu yüklerden kurtulmak için çeşitli yollara ve hileli yöntemlere başvurumaktadırlar.<sup>35</sup> Sahte belge kullanma ve düzenleme filleri de mükelleflerin vergi yükünden kurtulmak için başvurduğu hile ve yöntemlerdendir.

Sahte belge düzenleme eylemi, mali sistemin çökertilmesine yönelik olup; kamu yararını, kamu güvenliğini ve kamu düzenini ihlal eder.<sup>36</sup> Vergi kanunlarının düzenlenme, ibraz ve saklanma mecburiyeti olan bilgi ve belgelerin yerine kısmen veya tamamen sahtelerinin düzenlenmesi suretiyle yapılan sahte belge düzenleme fiili sonuçta mali otoritenin zayıflatılmasına neden olmaktadır. Bu suçlarla korunan hukuki değer; devletin asli kaynaklarından olan vergi gelirini korumak ve vergi kaybını önlemektir.<sup>37</sup> Vergi işlemlerinde kullanılıp doğru bilgiler bulunmayan vergi ilişkisine ilişkin yanlış bilgiler ihtiva eden belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ile söz konusu hukuki değerler ihlal edilmekte, oluşan güven kaybı ve kayıt dışılık gelir dağılımının bozulmasına ve hazine gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

#### 2.1.1. Güven Kaybı

Toplumsal anlamda yüksek bir refah seviyesine ulaşabilmek için, azami ölçüde sorumluluk taşıma duygusu ve ahlaki yükümlülükleri, belli alışkanlıklara dayalı olarak ve kişiler arasında karşılıklı sağlıklı işleyen güven ortamının tesis edilmesi son derece önemlidir.<sup>38</sup> Karşılıklı olarak sağlanması hedeflenen güven olarak ifade edilen kavram

---

<sup>35</sup>Demet Akdeniz, “Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda manevi unsur”, Adnan Menderes Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(1): 90-105, 2018

<sup>36</sup>Hüsammettin Uğur, Mert Elibol, *Açıklamalı-ıçtihatlı vergi suçları*, 2. Baskı, 2016, Adalet Yayınevi, Ankara, s.469.

<sup>37</sup>Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK), 08.11.2018 tarih, E: 2018/11-427, K: 2018/517 sayılı ilam.

<sup>38</sup>Fukuyama Francis, *Güven (Sosyal Erdemler ve Refahın Yaratılması)*, T. İş Bankası Kültür, Çeviren: Ahmet Buğdaycı, İstanbul 1998, s.140.



içinde; dürüst olma, sadakatli davranma, yalan söylememe gibi hususlar aslında maddi bir değeri bulunmayan dış faktör niteliğinde olsa da sistemin etkin işlemlerini sağlayan önemli unsurlardandır.<sup>39</sup>

Ekonomik ilişkilerde güven kavramı, daha çok tarafların karşılıklı yürüttüğü işlemlerde her iki tarafın da zarar görmesini önlenmesi ve bundan emin olmalarının sağlanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında güven kavramı, sosyal bir sermaye niteliği taşıyıp, ilişkilerde tarafların birbirine güven duyması olarak anlaşılmaktadır.<sup>40</sup> İktisadi ilişkilerde maliyetler ile karşılıklı güven düzeyi arasında önemli bir ilişki bulunduğu ve bunun da aslında birbirlerine ters yönlü olarak etkilediği görülmektedir. Çünkü iktisadi anlamda taraflar belirlenmiş değerlere uygun hareket edecekleri konusunda karşılıklı güven sağladıklarında maliyetlerini düşürebileceklerdir. Aksine ekonomik ilişkilerde taraflar birbirlerine güvenmezlerse, sadece yasal süreçler ve prosedürler etkili olacak ve biçimsel anlamda belirlenen kurallara bağlı olarak güven ortamından uzak şekilde yürütülecek bu tür iktisadi ilişkilerde maliyetler yükselecektir.<sup>41</sup>

Güven kavramı, kültürel ve sosyal yapısı büyük oranda farklılaşmış olan topluluklarda çok daha fazla önem arz etmektedir. Aynı şekilde hizmet üretiminde veya mal üretiminde işveren ile işçi arasındaki ilişkilerin hukuki anlamda belirlenen çerçeveye ilave olarak güvene dayalı olması halinde hem maliyetlerin kontrolleri daha iyi sağlanacak hem de etkin bir kaynak kullanımı sağlanabilecektir.<sup>42</sup>

### 2.1.2. Kayıt Dışılık

Kayıt dışı ekonomi kavramı ile ifade edilen şey; mevcut kayıtlarda gösterilmemiş olan, herhangi bir şekilde ölçülemeyen ve bu nedenlerle vergilendirilememiş olan, her türlü yasaya uygun ya da yasa dışı olarak yürütülen iktisadi faaliyetler olarak tanımlanabilir.<sup>43</sup> Bu anlamda kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesi ve aslında daha gerçekçi bir yaklaşımla azaltılabilmesi konusunda çok çeşitli fikir ve görüşler öne sürülmektedir. Bu fikir ve görüşlerin genellikle esas alındığı nokta vergileme sistemi ile ilgilidir. Yani kayıt dışı tutulan iktisadi faaliyetleri kayıt altına alma ile ilgili üretilecek

---

<sup>39</sup>Fukuyama, s.24.

<sup>40</sup>Arif Özsağır, “Ekonomide güven faktörü”. **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 6 (20) , 46-62, 2007 s.49.

<sup>41</sup>Fukuyama, s. 38-39.

<sup>42</sup>Özsağır, s. 50.

<sup>43</sup>Akburak, Y. ve Tahta kılıç, A.K. “Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”. **Banka-Maliye ve Ekonomi Yorumları Dergisi**. 40, 2003.s.18

çözümler vergi sisteminde yapılacak değişikliklerde aranmaktadır.<sup>44</sup>Vergisel boyutta kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergi ödemekten kaçınmak ya da doğrudan vergi kaçırma yoluyla vergi toplama ile ilgili idarelerin bilgisi dışında kalmış her türlü ekonomik faaliyetlerdir.<sup>45</sup>Bu anlamda kayıt dışı tutulan ekonomik faaliyetlerle ilgili yapılan bütün tanımlamaların ortak bulunduğu nokta; bir şekilde gelir elde eden tüm kişi ve kuruluşların, sağladıkları bu gelirlerinin ya tamamını ya da bir bölümünü kayıt dışında tutarak hiç vergi ödememeleri veya olması gerekenden az vergi ödemeleridir.<sup>46</sup>

Mükellefler kayıt dışı harcamalarını da belgelendirebilmek maksadıyla bu yolu seçmektedir. Mesela; Vergi mükellefleri belgesiz olarak yapmış oldukları harcamaları işletme kayıtlarına yansıtabilmek amacıyla başka bir mükelleften herhangi bir mal/hizmet alımı yapmadan SMİYB kullanıp harcamaları belgelendirmektedir.<sup>47</sup>

Kayıt dışı ekonominin kapsamının çok geniş olması ve söz konusu bu ekonomik faaliyetlerden devletin haberdar olmamış olması nedeniyle yürütülen ve raporlanan tüm istatistiki bilgilerin güvenilirliği azalmaktadır.<sup>48</sup>Türk vergi sisteminde uygulanmakta olan istisna ve muafiyetlerin çok fazla olması verginin tabana yayılmasını engellemekte ve dolaylı olarak da kayıt dışı ekonomik faaliyetleri artırmaktadır. Özellikle vergi hukukunda belirlenmiş olan istisna tutarları ve muafiyetlerin sınırlarını aşmamak için gelirlerinin bir kısmını gizlemek yoluyla kayıt dışında tutmaları ekonomik olarak kayıt dışılığı artıran bir unsur oluşturmaktadır.<sup>49</sup> Türk vergi sisteminde oluşan bu kaçak sonucu, kayıt dışı nedeniyle devlet gelirlerinde meydana gelen azalma yanında vergilendirmede adalet de bozulmakta ve yine oluşan gelir kaybı için devlet borçlanma yoluna gitmek zorunda kalmaktadır.<sup>50</sup>

---

<sup>44</sup>Abdülkadir Bilen, “Kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik çabalar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2007 (36), 134-143.<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35607/395629>. Erişim tarihi:

<sup>45</sup>Osman Altuğ, **Kayıt dışı ekonomi**, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul: 1994. s.15

<sup>46</sup>Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve alınması gereken tedbirler”, **Bankacılık Dergisi**. 41, 2002. s.33.

<sup>47</sup>Şükrü Kızılot, **Vergi ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları**, Ankara, Yaklaşım, s.54, 2009.

<sup>48</sup>Murat Şeker, “**Kayıt dışı ekonominin tahmini Türkiye örneği – I**” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog. 217, Mayıs 2006. s.122

<sup>49</sup>Sarılı, s.41.

<sup>50</sup>Veysi Seviğ, “Türkiye’de kayıt dışılık önenebilir mi?”, **Dünya**, 18.04.2006.

### 2.1.3. Sahte Belge Piyasasının Oluşması

Vergi Usul Kanunu faturalarla ilgili olarak hem hukukî hem de cezaî sorumluluklar öngörmüştür. Bu sorumluluklar fatura düzenlenmemesi, fatura alınmaması, faturada şekil şartlarına uyulmaması ve sahte fatura ile ilgilidir.<sup>51</sup>

Sahte fatura verme ve kullanma işlemi iki faraziyyede gerçekleşmektedir. Vergi mükellefi, yaptığı harcamalar karşılığında gerçek fatura alamamakta ve bundan doğan açığını sahte fatura temin etmek suretiyle karşılamakta veya daha az bir vergi ödemek için gerçek olmayan bir gideri göstermek üzere sahte fatura temin etmektedir.<sup>52</sup> Ancak burada gerçekten bir mal satın almış veya bir menfaat sağlamış ve bunların karşılığında bedel ve hizmeti de doğru gösteren, tüm kanunî şekil şartları haiz olan bir faturayı alan iyi niyetli kimselerin de korunması gerekir. Böyle bir durumda da, söz konusu belgenin sahte fatura olup olmadığı; bunu tevsik edebilecek; irsaliye, tartı fişi sayım evrakı, ambar girişi, imalâta sevk, nakliye faturası gibi belgeler araştırılarak sonuca varılması gerekir.<sup>53</sup>

Gerçek giderini belgelemek için fatura istemesine rağmen alamayan kişi bu hususu kanunî yollarla tevsik etme imkânına her zaman sahiptir. Bunun yerine sahte fatura temini belki daha kolay bir yoldur. Ancak hukuk sistemi içinde kabul edilmemesi ve herhangi bir şekilde prim verilmemesi gereken bir yoldur. Çünkü bu yolla bir taraftan fatura vermekten kaçınan kimseye, diğer taraftan sahte fatura veren kimseye haksız kazanç sağlanmaktadır.<sup>54</sup> Bu anlamda gerçek giderini kanuni yollardan elde edilen belgelerle tevsik edebilecek olan kişinin vergi yükünü azaltmak için hukuki olmayan belgeler temin etmek istemesi ve buna karşılık bu tür belgeleri hukuka uygun olmadan düzenleyip, talep edecek olan kişilere komisyon karşılığında vermesi sonucu sahte belge piyasası oluşmaktadır.

### 2.1.4. Gider ve Maliyetleri Yükseltme İle Gelir ve KV Matrahlarında Azalma

Öncelikle mükelleflerde SMİYB kullanma eğiliminin nedenleri arasında en büyük paya sahip olan kuşkusuz ki vergi matrahını azaltma gayesidir. Gelir/Kurumlar vergisi mükellefleri ile KDV mükellefleri sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak giderlerini ve indirilecek KDV matrahlarını yükselterek üzerinden vergi

---

<sup>51</sup>Ünal, O. K., s.8

<sup>52</sup>Ünal, O. K., s.3

<sup>53</sup>Ahmet Esen, **Faturanın inkârı 2**, Maliye Postası, Y.15 Nisan 1988, sa.183,s.4

<sup>54</sup>Ünal, O. K., s.4

hesaplanacak matrahı düşürüp vergi ziyana sebep olmaktadır.<sup>55</sup> Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler aracılığıyla gerçek dışı olarak yüksek tutarda giderler hem ödenecek KDV tutarları düşürülmekte hem de maliyetler yüksek gösterildiği için gelir ve kurumlar vergisi matrahları azaltılmaktadır. Sonuçta ödenecek vergi düşürülmüş olduğundan hazine zararı ortaya çıkmaktadır.

### **2.1.5. Gelir Dağılımının Bozulması**

Sahte belgelerin düzenlenip kullanılması sonucu devlet kasasına girmesi gereken toplam vergi hasılatında azalmaya neden olmakta bununla birlikte oluşan kayıt dışılık nihayetinde gelir dağılımındaki adaletin de bozulması sonucunu doğurmaktadır.<sup>56</sup>

Ekonomik faaliyetlerden bazılarının kayıt altında bulunmaması, vergilerin ödenmemesi ya da eksik olarak ödenmesi devlet gelirlerinde önemli kayıplara yol açmaktadır. Devlet gelirlerindeki kayıplar sonucu ortaya çıkan bu açıkların giderilmesi için de devletler, para basma ya da borçlanma gibi finansal araçları kullanmak zorunda almaktadırlar. Bütçede oluşan bu açıkların giderilmesi için para basılması yoluna gidilmesi halinde de gelir dağılımı adaletinin bozulması ve yüksek enflasyon oranları gibi olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır.<sup>57</sup>

Ekonomilerde genellikle asıl hedef; kaynakların dağılımında etkinlik sağlamak suretiyle söz konusu kaynakların verimli şekillerde kullanılması, sürdürülebilir ve yeterli büyümenin sağlanması yoluyla işsizlik sorununun çözülmesi, fiyatlarda istikrarı da sağlayarak gelir dağılımındaki adaletin oluşması, refah seviyesini yükseltmek ve daha yüksek yaşam standartlarında (sağlık, eğitim ve kültürel faaliyetler) yaşamayı sağlamak şeklinde özetlenebilir. Ancak ekonomilerde belirlenen bu hedeflere ulaşmada, kayıt dışılığın fazla olması ciddi engeller oluşturmaktadır.<sup>58</sup>

### **2.1.6. Haksız Vergi İade ve İndirimi**

Mükellefler KDV iadesi almak gayesiyle de SMİYB kullanma yolunu seçebilir. Mükellefler belgesiz olarak aldıkları malları ihraç etmesi durumunda KDV talebinde

---

<sup>55</sup>Kızılot, 2009, s.53

<sup>56</sup>Yurt ve Teker, s.151

<sup>57</sup>Mustafa A Sarılı, "Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve kayıtlı hale getirilebilmesi için alınması gereken tedbirler". *Vergi Sorunları Dergisi*. 167: 131-156, 2002. s.151.

<sup>58</sup>Oğuz Alp Uyanık, *İşletmelerde vergi kaçırma yolları ve bunlara karşı güvenlik müesseseleri* [Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü] s.33, 2013.

bulunabilmek için SMİYB kullanır ve ihrac ettikleri malın KDV'sini ödemediği halde iade alma yoluna gider.<sup>59</sup> Bazen de fiiliyatta mal ihracı olmadığı halde hayali ihracat belgeleri ile ihracat yapılmış gibi gösterilerek KDV iadesi talebinde bulunulur.<sup>60</sup> Nihayetinde mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının en önemli nedenleri arasında indirilecek KDV tutarını yükseltmek suretiyle ödenecek KDV tutarını azaltmak veya KDV iadesi almak suretiyle menfaat sağlamaktır. Bu da hazine gelirlerinde azalmaya sebebiyet vermektedir.

### 2.1.7. Çeşitli Nedenlerle Belgelendirilmemiş Giderleri Belgelendirmek

Mükellefler gerçek dışı faaliyetlerin gizlenmeye çalışılması amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma yoluna gidebilirler. Kurumlar gerçekte ortaklarına kullandırmış olduğu ve karşılığında herhangi bir gelir elde etmediği paraların çıkışını örtülemek amacıyla sahte belge kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.<sup>61</sup>

Yöneticiler zimmetlerine geçirdikleri paraları örtülemek için SMİYB kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizlemektedir. Bununla birlikte verilen rüşvetleri, tefecilerden alınan paralara ödenen faizleri, elde edilen kara parayı belgelendirme imkânı olmayan mükellef sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak gerçek dışı faaliyetlerini gizler.<sup>62</sup>

## 2.2. Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Fiillerinin Hukuk Sistemine Etkileri

Sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin etkilere bakıldığında; SMİYB kullanımı sebebiyle vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi durumunda sebep olunan problem sadece vergi zıyaı değil kaçakçılıkla birlikte yatırım ve üretim azalacak, kayıt dışı ekonomi oluşacak, işsizlik artacak bunun sonucunda da suç ve suçlu sayısında artış meydana gelecek toplumun psikolojik yapısı bozulacaktır.<sup>63</sup> Ayrıca kişiler SMİYB faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için ikametgâhlarını gizlemeye, başka kişiler üzerine mükellefiyetler tesis ettirmeye, devlet idaresine verilmesi gereken bazı bilgileri gerekli

---

<sup>59</sup>Aydın Erdim, "Hayali ihracat naylon fatura", **Maliye Postası**, Sayı.473, s.39, 2000

<sup>60</sup>Öztin Akgüç, **Ekonomide gerçeği arayış**, İstanbul, Bağlam, s.143, 1990.

<sup>61</sup>Mualla Öncel, "Sermaye şirketlerinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye", **Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları**, Ankara,1978.

<sup>62</sup>İsmet Polat, **Vergi hukukunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması**, [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü], İstanbul, 2004.

<sup>63</sup>Altuğ, O. Kayıt Dışı Ekonomi, Asomedyâ Dergisi, Aralık, s.29.

yerlere vermekten kaçınmaya yeltenmektedir. Bu durum da kamunun güvenliğini tehdit etmekte, adres kayıt sistemlerin doğru oluşturulmasını engellemekte, seçmen kütüklerinin yanlış oluşturulmasına sebep olmakta yargının etkin işlememesine ve iş yükünün artmasına sebep olmakta, nüfus sayımı ve diğer istatistiki verilerin yanlış oluşmasına etki etmektedir.<sup>64</sup>

### 2.2.1. Hukuk Düzenine Olan Güvenin Azalması

Ceza hukukundaki sahtecilik suçları ile vergi ceza hukukundaki sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında korunan hukukî yarar, “kamu güveni”dir.<sup>65</sup> Mevzuatımızda düzenlenen sahte belge ile ilgili suçlar ve cezalar yoluyla, delillerin güvenliğini sağlama ve güvenilirliğini koruyabilme amaçlanmaktadır.<sup>66</sup> Zira resmî veya özel bir belge olduğunda, toplum, böyle bir belgeye dayanan hukukî ilişkinin doğru ve güvenilir olduğuna itimat etmektedir.<sup>67</sup>

Vergi kaçakçılığı suçlarından olan sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, devlet hazinesine karşı işlenen suçlardandır. Düzenlenen veya kullanılan belgelerin gerçeği yansıtmamaları neticesinde sağlıklı bir şekilde işleyen vergi sisteminin oluşumu engellenecektir. Bu durum, vatandaşların devlete olan güvenini önemli bir şekilde sarsacaktır.<sup>68</sup>

### 2.2.2. Hukuk Sistemi Üzerinde Meydana Gelen İş Yükü

SBK ve SBD suçları, uygulama anlamında sorunların sık yaşandığı bir alandır. Bu iki vergi suçu da gerek teknik nitelikleri gerekse kovuşturma süreçlerinde ve soruşturma aşamalarında yaşanan eksik araştırmaya, eksik incelemeye dayalı olarak farklı uygulama ve sorunlara neden olmaktadır.<sup>69</sup> Bu nedenle de yeknesak uygulamalara engel olmakta ve dava açılması süreçlerinde uygulama hataları çok sık yapılmaktadır.

---

<sup>64</sup>Ozturk, H.,ve Teker, S, “Mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge kullanma eğilimi ve çözüm önerileri”, **Press Academia Procedia**, 11(1), 138-144, 1993, s.140.

<sup>65</sup>Burcu Görkemli, “Ceza hukukundaki sahtecilik suçları ile vergi ceza hukukundaki sahte belge düzenleme kullanma suçları”. **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi** , (47) , 407-434, 2021, s.407.

<sup>66</sup>Tezcan, Erdem ve Önok, s. 1036.

<sup>67</sup>Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk ceza hukuku özel hükümler**, 7. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2020, s.762.

<sup>68</sup>Görkemli, s. 431.

<sup>69</sup>Ceyda Ümit, (2021). “Vergi ceza hukukunda sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarına ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri”. **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11 (1) , 357-393. doi: 10.32957/hacettepehdf.900522 s.359.

Söz konusu uygulama farklılıkları uzun süren yargılama süreçlerine sebep olmakta ve hak kayıpları ile karşılaşılması sonuçları doğurabilmektedir.

SBK ve SBD suçları için kamu davası açılabilmesi özel dava şartına bağlı olmaktadır. Bu eylemlerle ilgili olarak ilgili hazırlanan vergi suçu raporları mütalaa ile Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmek suretiyle ihbar gereklidir.<sup>70</sup>

Mütalaa olmadan yani bir mütalaa dayanmadan SBK ve SBD ile ilgili açılmış olan kamu davalarında dava şartı tamamlanıncaya kadar yargılama yapılmaması gereklidir. Nitekim ilgili Yargıtay kararında<sup>71</sup> da görüldüğü gibi; yargılama yapan makamların dava şartının oluşup tamamlanmasını beklemek için durumla ilgili vergi idaresinin mütalaa verip vermeyeceğini öğrenmek suretiyle yargılamaya başlanmalıdır. Mütalaa gelirse yargılama sürdürülmeli, ya da gelmeyeceği anlaşıldığı takdirde de dava şartı oluşmadığından yargılama sonlandırılmalıdır.

Açılacak kamu davasının dayanağını oluşturan vergi suçu raporunda yapılan değerlendirmeler ve mütalaa aksine açılması gereken kanun maddesi ile dava açılmamış olması uygulamalarda karşı karşıya kalınan önemli sorunlardandır. Bu konuyla ilgili Yargıtay'ın verdiği bir kararda<sup>72</sup>: Dayanak kabul edilen vergi suçu raporu ve ekinde yer alan mütalaanın 2008 ve 2007 hesap dönemlerinde SBK suçu ile ilgili olduğu halde, söz konusu mütalaa uygun olmayarak SBD suçundan açılan davada, SBD ve SBK fiillerinin iki ayrı suç niteliği taşıyıp birbirlerine dönüşmesinin söz konusu olmayacağı ifade edilerek bu suçla ilgili olarak önce mütalaa verilip verilmeyeceğinin tespit edilmesi ve buna göre yargılamanın devam edip etmeyeceği yönünde karar verilmesi gerektiğini kabul etmiştir.

Yargıtay tarafından verilen bir kararda<sup>73</sup> 2007 hesap döneminde SBK suçu ile ilgili açılan kamu davasında VUK 367. maddesine göre dava şartı sayılan mütalaanın olmaması nedeniyle ve SBK suçunda tarih ile ilgili olarak sahte faturalar hangi tür vergi ile ilgili olarak kullanılmışsa, o vergiye göre sunulması gerekli son beyan tarihi olması gerekliliği karşısında, davanın zamanaşımına uğraması sebebiyle davanın düşmesi yönünde karar verilmiştir.

---

<sup>70</sup>Ümit, s.377.

<sup>71</sup>Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2020/1119, K: 2020/5276 sayılı ilam.

<sup>72</sup>Yargıtay 11 CD, 08.10.2020 tarih, E: 2017/9169, K: 2020/5629 sayılı ilam

<sup>73</sup>Yargıtay 11 CD, 15.10.2020, E: 2020/928, K: 2020/5865

Dava şartına uyulması, etkin yargılama ile adil ve hızlı şekilde sonuçlandırılacak yargılamalar için oldukça önemlidir.<sup>74</sup> Nitekim söz konusu mütalaaya dayalı olmayarak açılan davalarda dava şartı gerçekleşmediği yargılama sürecinde ve hatta bazen temyiz ve itiraz aşamalarında fark edilmesi söz konusu olabilmekte ve bu durum yargılamada ta sürecin en başına dönülmesi sonucunu doğurarak yargılama aşamalarının oldukça uzamasına yol açabilmektedir.

Anayasa Mahkemesi(AM)'nin bir kararında<sup>75</sup>özetle; sahte fatura kullanma sebebine dayalı olarak resen tarh edilen vergi zıyaı cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davada, fatura düzenleyicisi mükellefin faaliyetinin gerçek olduğu yolunda başka mahkemeler tarafından verilen kararların dikkate alınmaması nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile yapılmıştır. Yani başvuru “Aynı şirketten alım yapanların açtığı davalarda mahkemeler sahte belge düzenlemesi yok derken, benim açtığım davada mahkemenin sahte belge düzenlemesi var demesi hakkaniyetli değil” diyerek AYM’ne başvuruda bulunmuştur. Yüksek Mahkeme, başvuru konusu olayda sahte belge düzenlediği iddia edilen şirket hakkında yapılan tespitlerin bu şirketin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığını göstermeye yetip yetmediği konusunda mahkemeler arasında bir değerlendirme farklılığı bulunduğunu, derece mahkemelerince ulaşılan sonuçların birbirinden farklı olmakla birlikte, varılan sonuca hangi nedenle ulaşıldığını başvuru ve üçüncü kişiler tarafından objektif olarak anlaşılmasına imkân verecek yeterli gerekçeler sunduğunu söylemiştir. Ayrıca başvuru mahkemelerin kararlarında bariz takdir hatası olduğu yönündeki iddianın mahkemelerce delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanmasına ilişkin olduğu, mahkemelerin karar gerekçesinde bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik oluşturan bir hususun bulunmadığı dikkate alındığında, bu iddianın “kanun yolu şikâyeti” niteliğinde olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

Söz konusu kararda da görüldüğü üzere; kısaca sahte fatura konusu herkes açısından dramatik sonuçlar doğurmaktadır. Vergi yargısının da kafası bu konuda net değildir. Aynı düzenleyiciden mal alan mükelleflerin bazıları açtıkları davaları kazanırken bazıları kaybetmektedir. Bazı durumlarda kullanıcılar mahkûm olurken,

---

<sup>74</sup>Ümit, s.377.

<sup>75</sup>Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.11.2020, K. 2017/30526 başvuru numaralı karar



düzenleyiciler aklanmaktadır. Alımları gerçek olan, ödemelerini bankadan yapan mükellefler davalarını kaybederken, gerçek kullanıcılar yetersiz tespit, eksik inceleme nedeniyle açtıkları davaları kazanabilmektedir.

Yukarıda belirtilen durumlarla ilgili mahkeme kararlarında da görüldüğü üzere SBK ve SBD suçları, uygulama anlamında sorunların sık yaşandığı bir alan olup, her iki vergi suçunda da soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde yaşanan eksik araştırmaya, eksik incelemeye dayalı olarak farklı uygulama ve sorunlara neden olmaktadır. Dolayısıyla da dava açılması süreçlerinde uygulama hataları çok sık yapılmaktadır. Söz konusu uygulama farklılıkları uzun süren yargılama süreçlerine sebep olmakta ve hak kayıpları oluşturmaktadır.

### **2.2.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Hukuk Sistemimiz Açısından Doğan Sorumluluklar ve Uygulanan Yaptırımlar**

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri, VUK'da ve TCK'da düzenlenen ilgili suçlara sebep olmakla birlikte; adı geçen iki Kanun açısından sahte belge düzenleme veya kullanma suçları, suça konu belgelerin niteliği ve mevzuata uygunluğu durumu, suçun maddî unsurlarından olan söz konusu fiillerin taşıması gereken özellikleri, belgelerin aldatma-kandırma kabiliyetinin olup olmaması meselesi gibi açılardan önemli farklılıklar içermektedir.<sup>76</sup>Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri yönünden doğan sorumluluk ve yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenirken; Türk Ceza Kanunu bağlamında değerlendirilmesi gereken ve kaçakçılık ile ilgili konular, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır.

213 sayılı VUK'un 331'inci maddesinde; vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uymayanlar usulsüzlük cezası, vergi ziyayı cezası ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.<sup>77</sup>Vergi ceza hukuku kapsamında yer alan hukuka aykırı fiillere ilişkin yapılan bir sınıflandırmada; bir kısmının vergi kabahatlerini, diğer kısmının ise ceza hukuku anlamında vergi suçlarını oluşturduğu kabul edilmektedir.<sup>78</sup> Vergi kabahatleri vergi idaresince kabahat olarak belirlenen fiiller olup, mahkeme kararına gerek olmadan vergi dairesi tarafından vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza

---

<sup>76</sup>Görkemli, s. 408.

<sup>77</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 331. Md.

<sup>78</sup>Yusuf Karakoç, **Vergi ceza hukuku**, s. 174.

kesilebilmektedir.<sup>79</sup> Vergi kabahatleri, “vergi ziyayı”, “usulsüzlük (genel usulsüzlük)” ve “özel usulsüzlük” olmak üzere Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir.<sup>80</sup> Ceza hukuku bağlamında vergi suçları ise; Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359’uncu maddesinde düzenlenmiş olup, kaçakçılık suçları ve cezaları da fiillerin ağırlık derecelerine göre üç grupta incelenmiştir.<sup>81</sup> Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen bazı fiiller ise ceza hukuku bağlamında suç oluşturmakta ve söz konusu suçların belirlenerek bunlara ilişkin yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir.<sup>82</sup>

Vergi Usul Kanunu’nda sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarındaki düzenleme ve kullanma eylemleri ayrı ayrı suçların maddî unsurlarını oluştururken suçta konu eylemlerin cezalandırılmaları da ayrı ayrı yapılır. Sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi farklı kişiler olabileceği gibi aynı kişi de olabilecektir.<sup>83</sup> Bu nedenle vergi hukuku açısından vergi ziyayı cezası, kaçakçılık, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin doğan sorumluluk ve yaptırımlar incelenirken; sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme yönünden ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Vergi sorumlularının ve mükelleflerin, yerine getirmekle yükümlü oldukları vergi ödevlerini bazen kasıtları olmaksızın, bazen de kasıtlı olarak ve kanuna uygun olmayacak şekilde yaptıkları görülmektedir. Kanuna uygun olmayan söz konusu bu ihlaller fiillerin niteliklerine göre birbirinden farklı vergi cezalarına ve suçlarına konu edilmektedir.<sup>84</sup> SBK veya SBD eyleminin oluşabilmesi için hem manevi hem de maddi unsurların birlikte olması gerekmekte olup, maddî ve manevi unsurların bir arada bulunması gerekmekte olup; yasayı uygulayacak makamlar tarafından somut olayların özelliklerine değerlendirilmelidir. Bu suçlar fiillerin niteliklerine göre; vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık suçları olabilmektedir.

### **2.2.3.1. Usulsüzlük Cezası Yönünden**

Usulsüzlük, vergi kanunlarınca belirlenmiş olan şekil ve usul şartlarının ihlal edilmesidir.<sup>85</sup> VUK’da buna ilişkin suç ve cezalar; özel usulsüzlükle ilgili olanlar,

---

<sup>79</sup>Yusuf Karakoç, **Genel vergi hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.390.

<sup>80</sup>Şenyüz, s.90.

<sup>81</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 359. Md.

<sup>82</sup>Karakoç, s. 412.

<sup>83</sup>Şenyüz, s. 455.

<sup>84</sup>Karakoç, s. 387.

<sup>85</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 351. Md.

birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur.<sup>86</sup> Bu cezalar VUK'da tanımlanmış ve her biri için ayrı ayrı cezalar öngörülmüştür. Özel usulsüzlük ayrı olarak tanımlanmış olup, bunun dışında kalan usulsüzlükler için de birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak kanunda belirlenmiş olup, derecelerine göre oluşturulan bağlı cetvele tabi olarak cezaları belirlenmiştir.

### 2.2.3.2. Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden

Özel usulsüzlük cezalarına bakıldığında, genel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi VUK'da düzenlenmiş olup, genel usulsüzlük cezalarına göre daha özel hallerle ilişkindir. Yine özel usulsüzlük cezalarının yaptırımları genel usulsüzlük cezalarına göre daha yüksektir ve daha ağır ihlalleri içerir.<sup>87</sup> Özel usulsüzlük ihlallerine bakıldığında genel usulsüzlük ihlallerine göre kamu düzenini bozma riski daha yüksek ve bu anlamda da “yakın tehlike” olarak görülmektedir. Mükellef vergi kanunlarında belirtilen usul ve şekillere ilişkin kurallara uymayarak vergi kaybı oluşması için mevcut koşulların oluşmasına sebep olmasına rağmen vergi kaybının oluşmamasından dolayı “tehlike kabahatinden” söz edilebilir.<sup>88</sup> Özel usulsüzlük cezasının düzenlenmiş olması, aynı işlem veya eyleme farklı bir vergi cezasının uygulanmasına mani değildir.<sup>89</sup>

Vergi ceza hukukunda “Fatura ve Benzeri Belgelerin Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması”.<sup>90</sup> Madde başlığı altında özel usulsüzlük cezası hallerinden ilki düzenlenerek özel usulsüzlük cezasının doğmasına neden olan eylem ve işlemler ile bu eylem ve işlemlere uygulanması gereken cezaları detaylı olarak hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddenin gerekçesi incelendiğinde asıl maksadın; mükellefin ilgili yıl içinde denetlenmesini sağlamak suretiyle mevcut belge düzenini ihlal eden fiillerin sonraki zamanlarda bir vergi kaybına neden olma durumunun önlenmesi için bir vergi kaybı oluşup oluştuğuna bakmaksızın vergi ziyayı cezasına nispeten daha hafif nitelikte ceza ile cezalandırılarak daha sonraki

---

<sup>86</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 352. Md.

<sup>87</sup>Esmâ Öner, **Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık. s.156-157, 2013.

<sup>88</sup>Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağa, **Vergi hukuku**, (23. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 2014. s.211,

<sup>89</sup>Abdurrahman Akdoğan, **Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi**, (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi s.131, 2009.

<sup>90</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 353. Md.

dönemlerde oluşabilecek vergi kaybı gibi olumsuz bir durumu önlemek olduğu görülmektedir.<sup>91</sup>

Belgeler vergi hukuku için önemli bir unsurdur. Nitekim verginin doğmasına neden olan hususların tespitini, görülmesini ve incelenmesini sağlamaktadır. Belgeler yine vergi kanunlarında önceden belirlenen şekil ve usullere uygun olarak düzenlenmiş niteliktedirler. Belge düzeninin yasalara uygun şekilde yapılmasıyla, yapılacak vergi denetimleri de o derecede düzgün ve sağlıklı olacaktır. Zaten belge düzenleme usulüne ilişkin getirilen düzenlemelerin de amacı budur.<sup>92</sup>Kısacası VUK'da belirtilmiş olan belge düzenine ilişkin hususların ihlal edilmesi halinde mükelleflere özel usulsüzlük cezası verilecektir ve mevzuatta hangi ihlallere karşı hangi cezai yaptırımların uygulanacağı ayrı ayrı ve sınırlı olarak sayılmıştır.<sup>93</sup> Mükelleflerin sahte belge kullanması nedeniyle haklarında düzenlenen özel usulsüzlük cezalarında; gerçekte herhangi bir mal ve hizmet hareketine dayanmayan belgeyi defterlerine kaydetmek suretiyle bu faturada yer alan katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi olarak gösterip ödemesi gereken katma değer vergisini azaltmaktadır. Bu durumda belge kayıt ve düzeninin kanuna aykırı bir şekilde düzenlenmiş olması SBK nedeniyle mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası oluşmaktadır.

### 2.2.3.3. Vergi Zıyaı Cezası Yönünden

Vergi zıyaı suçu, sorumlu ya da mükellef tarafından VUK'un 341. Maddesinde belirtilmiş olan durumlarla vergi zıyaına neden olunmasıdır.

VUK'un 341. madde hükmüne göre:

Vergi zıyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıyaı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda

---

<sup>91</sup>Esmâ Öztaş, **Türk vergi hukukunda özel usulsüzlük cezaları ve yargı yolu**, (1. Baskı) İstanbul: On İki Levha Yayınları s. 30, 2019.

<sup>92</sup>Bahadır Doğusoy, **Danıştay kararları ışığında özel usulsüzlük cezası**, Ankara: Gazi Kitabevi. s. 58, 2015.

<sup>93</sup>Nergis F. Kaplan, "Türk vergi Hukuku'nda anayasal ilkeler çerçevesinde özel usulsüzlük kabahatleri", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, s.983, 2020.

yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.<sup>94</sup>

Söz konusu bu madde hükümlerine göre; mükelleflerin sahte belge düzenlemesi, ya da hiç belge düzenlememesi, belli durumlarda belge alıp vermemesi ya da geç düzenlemesi gibi nedenlerle kanunda hükme bağlanmış şekle ilişkin hususlara uyulmaması vergi zıyaı suçunun oluşmasına sebep olur. Yalnız bu tür eylem ve işlemler, vergi zıyaı suçu dışında farklı vergi suçlarının da oluşmasına neden olabilir.<sup>95</sup> Cezaya sebep olan bir fiil hem usulsüzlük cezası hem de vergi zıyaı cezası oluşturuyorsa, bunlara verilecek cezalardan yalnız miktar olarak en yüksek olanı kesilir. Eğer bir fiile usulsüzlük cezası kesilir ve sonradan da aynı fiilin vergi zıyaı cezası oluşturduğu anlaşılırsa; önceden usulsüzlük cezasının kesilmiş olması sonradan usulsüzlük ve vergi zıyaı cezası karşılaştırılarak eksik kesilmiş olan cezanın tamamlanmasına mani değildir.<sup>96</sup>

#### **2.2.3.3.1. Bilerek Sahte Belge Kullanma Fiili Yönünden Vergi Zıyaı Cezası**

SMİYB kullanma suçu, vergi sorumluları ya da mükellef tarafından sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı nitelikte olarak düzenlenmiş belgelerin vergi işlemlerinde bunlardan yararlanmak için işleme sokulması şeklinde tarif edilir.<sup>97</sup>

Belgenin bilerek kullanılmasına ilişkin Yargıtay Ceza Kurulu tarafından verilen bir kararda<sup>98</sup>

“...Vergi zıyaına sebebiyet verecek biçimde tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş birçok belgeyi kullanan kişinin bu belgelerin niteliğini bildiği kabul edilir.”

Şeklinde hüküm verilerek çok sayıda veya yüksek tutarlı belgeleri kullanan mükelleflerin bunu bilmeyerek yaptıkları iddiası ticari teamüllere uygun olmayacaktır.

---

<sup>94</sup>Hasan Mehmet Türkal/Sena Ekici/Mahmut İnan, “Vergi Suç Ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.18, S. 1, Ankara 2010, s. 45 – 83.

<sup>95</sup>Ünal, s.9

<sup>96</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 336. Md.

<sup>97</sup>Erdem, s. 106.

<sup>98</sup>Yargıtay CGK, 17.03.1986, 1985/9-462 E., 1986/125 K.

SMİYB suçunun maddî unsuru, vergi mevzuatı uyarınca düzenlenmiş olup, ibraz ve saklanma zorunluluğu olan belgelerin suret ya da asıllarının yerine kısmi olarak ya da tamamen sahtelerinin kullanılmasıdır.<sup>99</sup> SMİYB kullanma suçunun manevî unsuru ise kast olup, bu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Nitekim 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinde yapılan düzenleme sonucunda SMİYB kullanma suçuna ilişkin olarak bilmeyerek veya bilerek ayrımı kaldırılmıştır. Ceza hukukunun kastla ilgili genel hükümlerinin özel kanunlara da uygulanıyor olduğundan bu suçlar da ancak kastla işlenebilecektir.<sup>100</sup>

306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde:

... Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359'uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır... bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.<sup>101</sup>

SMİYB kullanma suç ve cezası ile ilgili olarak; sahte belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığına göre vergisel anlamda uygulanacak cezalar ile vergi kaçakçılığı kapsamına girip girmediği hususu tespit edilmektedir. Eğer SMİYB kullanma fiili bilerek işlendiği kanaatine varılırsa, SMİYB kullanma fiiline yönelik uygulanması gereken vergi zıyaı cezası üç (3) kat uygulanacak olup, ayrıca VUK'un 359. Maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinden haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekecektir. Nitekim bilerek SMİYB kullanma suçu işlendiği takdirde kesilecek vergi zıyaı cezası VUK'un 344. maddesinde aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır:

Vergi zıyaı suçu işleyenlere vergi zıyaı cezası kesilir ve Vergi zıyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine

---

<sup>99</sup>Mutluer, Kuzeyli, s. 227.

<sup>100</sup>Yiğit, s. 159

<sup>101</sup>18.06.2002 tarihli, 24789 sayılı 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (<https://www.gib.gov.tr/node/87656>, erişim tarihi: 16.02.2022)

başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi zıyama da sebebiyet verilmiş olması halinde 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi zıyı cezası kesilmesi gerekmektedir.<sup>102</sup>

#### **2.2.3.3.2. Bilmeyerek Sahte Belge Kullanma Yönünden Vergi Zıyı Cezası**

SMİYB kullanma suç ve cezası ile ilgili olarak; sahte belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığına göre vergisel anlamda uygulanacak cezalar ile vergi kaçakçılığı kapsamına girip girmediği hususu tespit edilmektedir.

VUK 344. Maddeye göre eğer bir vergi zıyı suçu işlenmişse yani bir vergi kaybı oluşmuşsa vergi zıyı cezası kesilecektir. Vergi zıyama eğer 359. Madde hükmünde yer alan hususlarla sebep olunursa bu ceza üç (3) kat olarak uygulanacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunun kastla işlenebileceğine yönelik olarak Danıştay Dairesi tarafından verilen bir kararda:

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi zıyı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır. Nitekim yargı yerlerini bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda

---

<sup>102</sup>Nevzat Şenses,"Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası",**Vergi Sorunları Dergisi**, C. 40, S. 346, Ankara 2017, s. 67-71.

kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi zıyayı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.<sup>103</sup>

Söz konusu kararda da açıklandığı şekliyle eğer sahte belge kullanma fiili varsa bir (1) kat olarak vergi zıyayı cezası kesilecektir. Ancak sahte belge kullanma fiili bilerek işlenmişse bu durumda vergi kaçakçılığı oluşacak ve VUK'un 359. Madde hükmüne göre hem vergi zıyayı cezası üç (3) kat olarak uygulanacak hem de fiili işleyen hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulması gerekecektir. VUK'un 359. maddesinden "bilerek" ifadesi çıkarılmış olsa bile zaten suçlar ancak kasıtlı olarak işlenebilecektir. Kanunun gerekçesinde de açıklandığı gibi kaçakçılık suçlarının belirlenmesinde, ceza hukukundaki suçların manevi ve maddi unsurlarına ilişkin ilkelerinin esas alınması gerekir.<sup>104</sup>

#### **2.2.3.4. Kaçakçılık Yönünden**

Kaçakçılık cezaları ve suçları VUK'un 359. maddesinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" madde başlığı altında düzenlenmiş olup, söz konusu madde de kaçakçılıkla ilgili ceza ve suçlar eylem ve işlemlerin ağırlık derecelerine göre üç farklı gruba ayrılarak düzenlenmiştir:

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün

---

<sup>103</sup>Danıştay 9'uncu Dairesi, 27.01.2010, E. 2009/1991, K. 2010/267

<sup>104</sup>Karakoç, **Vergi ceza hukuku**, s. 327.



uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.<sup>105</sup>

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344' üncü maddede yazılı vergi zıyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Genel olarak bakıldığında Vergi Usul Kanunu, hürriyetleri kısıtlayıcı nitelikte olan suçlar ve buna ilişkin cezalardan en önemlisi diyebileceğimiz vergi kaçakçılığı cezasını ve suçunu çok detaylı bir şekilde düzenlemiştir.

Vergi kaçakçılığında cezaların hukuki anlamda konusu, hukuka uygun olmayan işlem ve eylemler sonucunda devletin sahip olduğu hem maddi hem de hukuki menfaatlerine zarar verilmesi yoluyla mevcut kamu düzeninin zarar uğratılmasıdır.<sup>106</sup> Vergi Usul Kanunu'na bu suç ve cezalar konulurken asıl menfaat kamu yararı olsa da, cezai anlamda yapılan bir takım düzenlemelerle kişi ve kurumların vergi ödemelerini tam anlamıyla yapmalarını sağlayarak devletin vergi gelirlerinde bir kayıp ya da kaçığın oluşmaması da sağlanmaya çalışılmıştır.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup>Ali Yunt,"Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları", **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Mali Çözüm Dergisi**, S. 135, Ankara 2016, s. 189-215.

<sup>106</sup>Mehmet Karaarslan,"Ceza mevzuatında yapılan değişikliklerin vergi kaçakçılığı suçuna etkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s. 119.

<sup>107</sup>Mutluer ve Kuzeyli, s. 120.

Kanunilik ilkesi genel anlamda ceza kanunlarında tipiklik hususunca önemli olup, vergi ceza hukukunda da idarenin kurallara bağlı kalmadan keyfi işlemlerini önlemek anlamında faydalı bir kuraldır. Bu nedenle ceza hukukunun temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesinin, vergi cezaları ve suçları için de dikkate alınması gereklidir.<sup>108</sup>

Kaçakçılık suçu genel anlamda ceza hukukunda tarif edilen seçimlik hareketli suç sayıldığından VUK'un 359. maddesinde yer alan eylemlerden birinin dahi işlenmiş olması suçun oluşmuş olması için yeterli sayılacaktır.<sup>109</sup>

Vergi Usul Kanununda düzenlenen kaçakçılık, hareket suçudur ve bu suçun oluşmuş sayılması için herhangi bir vergi kaybının oluşması şartı aranmadığından söz konusu fiilin işlenmesiyle beraber kaçakçılık suçu tamamlanmış sayılmaktadır.<sup>110</sup> İşlenen suçun maddi unsuru boyutunda ise; kamu düzeninin işleyişine zarar vermesi ya da bir vergi kaybı tehlikesi olduğu takdirde suçun maddî unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır.<sup>111</sup> Vergi kaçakçılığı suçunun manevî unsuru ise kasttır.<sup>112</sup>

Suç işleyenin maksadı vergi kaçırmak olmasa bile yapmış olduğu işlem ve fiilleri bilerek ve isteyerek yapması sonucu eğer bir vergi kaybı oluşuyor ise, kast var sayılacaktır.<sup>113</sup> VUK'un 359. maddesinde, taksir ya da kast ayırımı yapan özellikli bir hüküm bulunmadığından, Kanunda belirtilen eylem ve işlemlerin taksirle işlenmeleri halinde kaçakçılık suçu söz konusu olmayacaktır.<sup>114</sup>

Vergi kaçakçılığı suçunun kastla işlenebileceğine yönelik olarak Danıştay Dairesi tarafından verilen bir kararda:

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır. Nitekim yargı yerlerini bağlayıcı niteliği bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmî Gazete'de

---

<sup>108</sup>Mehmet Altundiş, "Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suç ve cezaları ile yeni Türk Ceza Kanunu'nun bu suçlara etkisi", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, Kış 2007, s. 168-179.

<sup>109</sup>Şenyüz, s. 439.

<sup>110</sup>Karakoç, s. 301

<sup>111</sup>Sedat Güner, "Belgede sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 sayılı kanunlar yönünden irdelenmesi", **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Sayı: 4, Yıl: 2014, s. 47.

<sup>112</sup>Demet Akdeniz, "Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda manevî unsuru", **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 101.

<sup>113</sup>Uğur Yiğit, **Vergi usul kanununda hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar vergi kaçakçılığı suçları ve diğer hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları**, İstanbul Mart 2004, s. 159.

<sup>114</sup>Karakoç, s. 327.

yayımlanan 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi ziyayı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.<sup>115</sup>

Söz konusu kararda da açıklandığı şekliyle VUK'un 359. maddesinden "bilerek" ifadesi çıkarılmış olsa bile zaten suçlar ancak kasıtlı olarak işlenebilecektir. Kanunun gerekçesinde de açıklandığı gibi kaçakçılık suçlarının belirlenmesinde, ceza hukukundaki suçların manevi ve maddi unsurlarına ilişkin ilkelerinin esas alınması gerekir.<sup>116</sup>

#### **2.2.3.4.1. Kaçakçılık Yönünden Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçu**

Sahte belge, aslında gerçekte var olmayan, verilmesi veya alınması gerekmeyen bir belgenin düzenlenmiş olması veya herhangi bir işlem bulunmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgelerdir.<sup>117</sup> VUK'un 359/b-1 maddesinde ise sahte belge, "... Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir." şeklinde tanımlanmıştır.

Yanıltıcı belge, düzenlenmesi gerekli olan bir belgenin doğru olmayan isimler, yer, zaman ve olaylarla veya mal ve hizmetin değerinin gerçek değerinden daha az veya çok gösterilmesi ile belgenin biçim veya içeriğinin gerçek olan hukukî durumu göstermeyecek biçimde düzenlenmesidir.<sup>118</sup> Yanıltıcı belge, yapılan bir işlemin aldatır gerçek önem ve içeriğini gizleyecek şekilde düzenlenmiş olan belgedir ve bu kapsamda aldatma işleminin bir anlamda sahteciliğin özel bir şekli olarak belirtilebilir.<sup>119</sup>

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararında:

...Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir... Bu

---

<sup>115</sup>Danıştay 9'uncu Dairesi, 27.01.2010, E. 2009/1991, K. 2010/267

<sup>116</sup>Karakoç, s. 327.

<sup>117</sup>Yurtsever, s.143

<sup>118</sup>Yurtsever, s.144.

<sup>119</sup>Şenyüz, s. 451.

durumda, fatura alınan şahıs hakkında yapılan tespitlerden, bu şahıstan alınan faturalara ilişkin gerçek bir mal tesliminin olmadığı, faturaların mahiyetleri itibariyle yanıltıcı olarak düzenlendiği anlaşıldığından, bu faturalara ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle davacı adına yapılan tarhiyatta Yasaya aykırılık bulunmamaktadır.<sup>120</sup>

Sahte belge düzenleme suçunda sahte olarak düzenlenmiş olan belgelerin vergisel işlemlerde kullanılmak üzere VUK kapsamında düzenlenmesi gerekli belgelerden olması gereklidir.<sup>121</sup>

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun ilgili kararında:

...Fatura, serbest meslek makbuzu ve perakende satış fişlerinde yer alması gereken asgari bilgiler ve bu belgelerle ilgili esaslar 02.02.1985 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basımı ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik ve bu konudaki Vergi Usul Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde bulunması gereken asgari bilgiler ile bu belgenin esasları da Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunla ilgili genel tebliğlerde belirtilmiştir.<sup>122</sup>

Söz konusu kararda da ifade edildiği gibi bu suça konu belgeler, VUK ile Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik hükümleri gereğince vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekli olan belgelerden olduğundan, belgelerin vergisel işlemlerde kullanılması veya kullanılmak için düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Kanunda belirtilen bu hususları taşımayan belgeler, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun konusunu oluşturmamaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen ilgili kararda:

...Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen şekil şartlarına uygun olan faturaların gerçeği yansıyıp yansıtmadığının, yükümlüye satış yapanların beyanı ve ekonomik durumları yanında, bunlar adına düzenlenen belgelerin de değerlendirilmesine bağlı olduğu, usulüne uygun düzenlenen belgelerin aksi kanıtlanıncaya kadar hüküm ifade edeceği ve geçerliliği süresince bu belgelere itibar edilmesi

---

<sup>120</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.05.2005, E. 2005/37, K. 2005/127

<sup>121</sup>Deniz/ Gencil s.159.

<sup>122</sup>Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 05.05.2004, E. 2004/3-247, K. 2004/267

gerektiği...bazılarının vergi borçlarını ödememelerinin, davacıya sahte fatura verdiklerinin göstergesi olamayacağı...<sup>123</sup>

Düzenlenmiş olan belgeler, VUK'da aranan şartlara uygun olarak düzenlenmesi gerekli olup, ibraz etme ve saklama şartı aranan belgelerden değil ise; bu durum, VUK'da yer alan sahte belge düzenleme suçu kapsamına girmeyip, TCK'nın 207. Maddesinde düzenlenmiş olan özel belgede sahtecilik suçu kapsamına girecektir.<sup>124</sup>SBD suçunun maddî unsurunu, mevzuatta ve vergi kanunları kapsamında düzenlenmiş olup ibraz ve saklama şartı aranan belgelerin suretlerinin veya asıllarının tamamen ya da kısmi olarak düzenlenmiş olması oluşturmaktadır.<sup>125</sup>Sahte olan belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden farklı olarak gerçekte var olan bir duruma veya işleme dayalı olmamaktadır.<sup>126</sup>Belgelerin düzenlendiği zaman sahte olarak meydana getirilmesi olabileceği gibi, düzenlendiği zaman başta sahte olmayan belgelerin, gerçeğe uygun olmayan durumlar ve işlemlerin gerçek gibi görünmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi de söz konusu olabilmektedir.<sup>127</sup>

SBD suçunun genel anlamda manevî unsurunu kast oluşturmaktadır. Fiili işleyen SBD suçu ile ilgili olarak gösterilmesinde kasıt şartının varlığı aranmakta olup, fiili işleyen bunu hem isteyerek hem de bilerek işlemesi gereklidir.<sup>128</sup>SMİYB düzenlenmesi zaten kastın karinesi niteliğinde olup, bunun ayrıca değerlendirilmeye gerek bulunmamaktadır.<sup>129</sup>Nitekim suç unsurunda asıl olarak kabul edilen kast olup; taksir ise istisna olarak kabul edilir. Bu nedenle suç tipinde kasten işlenebileceği gösterilmese dahi TCK'nın 21. maddesi gereğince kast aranacaktır.<sup>130</sup>

SBD suçunda fail olarak kabul edilen; vergi sorumlusu olan veya mükellef olan kimselerdir. Ancak bazı durumlarda vergi sorumlusu veya mükellef olmayan kimseler de suçun faili durumunda olabilmektedir. Nitekim gerçekte var olmayan olay ve durumlar için sahte belge düzenlemektedir. Ayrıca sahte belgeyi herkes

---

<sup>123</sup>DVDD Genel Kurulu, 03.07.1997, E. 1996/291, K. 1997/112

<sup>124</sup>Şenyüz, s. 454.

<sup>125</sup>Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, s. 227.

<sup>126</sup>Karakoç, s. 316.

<sup>127</sup>Karakoç, s. 317.

<sup>128</sup>Şenyüz, s. 462-463.

<sup>129</sup>306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>130</sup>Şenyüz, s. 463.

düzenleyebilecek olup; düzenlenmiş olan sahte belgenin vergi ile ilgili işlemlerde kullanılması esastır.<sup>131</sup>

Belgelerle ilgili olarak yapılan sahtecilik suçları belgenin suretleri veya asılları üzerinden yapılabilmektedir. VUK'da da ifade edildiği üzere SBD suçu, tamamen sahtecilik veya kısmen sahtecilik şekillerinde yapılabilmektedir.<sup>132</sup> Tamamen sahtecilikte, düzenlenmiş olan belgeler gerçeklikten tamamen uzak iken; kısmi olarak yapılan sahteciliklerde belgelerin bir kısmı gerçeklikle ilgisi bulunmayıp, bir kısmı gerçeklik taşımaktadır.<sup>133</sup>

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı nitelikte olan belge ile kısmi sahtecilik suçu arasındaki farkın ayırt edilmesi bazen güç olmaktadır. Çünkü kısmi sahtecilikte gerçek eylem ve işlemin yanında gerçek olmayan durum veya işlem de bulunmakta olup; yanıltıcı belgede ise, gerçek işlem veya durum var olmakla birlikte miktar ve içerik bakımından gerçeğe uygun olmayan durum söz konusudur.<sup>134</sup> Bu tür durumlarda mutlak bir ayırım yapmak güç olmakta ve ceza hukukundaki temel ilkelere olan şüpheli durumların sanık lehine yorumlanması gerekliliği çerçevesinde; faile, VUK hükümlerine göre daha az ceza verilmesi gereken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna göre ceza verilmektedir.<sup>135</sup>

#### **2.2.3.4.2. Kaçakçılık Yönünden Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçu**

SMİYB suçunun maddî unsuru, vergi mevzuatı uyarınca düzenlenmiş olup, ibraz ve saklanma zorunluluğu olan belgelerin suret ya da asıllarının yerine kısmi olarak ya da tamamen sahtelerinin kullanılmasıdır.<sup>136</sup> Bir kişi belgeyi düzenleyip aynı zamanda kullanırsa bu durumda ayrı bu iki fiil VUK'un 359. Madde hükmüne göre aynı cezayı gerektiren suç sayıldığından aynı takvim yılı içinde olması şartıyla tek bir suç olarak değerlendirilecektir.<sup>137</sup>

---

<sup>131</sup>Şenyüz, s. 454.

<sup>132</sup>Deniz/ Gencel, s. 164.

<sup>133</sup>Mehmet Taştan, **Vergi usul kanunu yönünden sahte belge düzenleme ve kullanma suçları**, [Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü], Konya 2018, s. 22.

<sup>134</sup>Taştan, s. 23.

<sup>135</sup>Yiğit, s. 148.

<sup>136</sup>Mutluer/ Dayanç, s. 227.

<sup>137</sup>Şenyüz, s. 455.

SMİYB kullanma suçu, vergi sorumluları ya da mükellef tarafından sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı nitelikte olarak düzenlenmiş belgelerin vergi işlemlerinde bunlardan yararlanmak için işleme sokulması şeklinde tarif edilir.<sup>138</sup> Genel anlamda bakıldığında söz konusu SMİYB kullanma suçu sahte olarak düzenlenmiş belgenin, fiili işleyen tarafından defter ve kayıtlarına intikal ettirilerek beyannamede indirimine konu edilmesi şeklinde olmaktadır.

SMİYB düzenlenmesi halinde doğrudan belgeyi düzenleyen cezalandırılacak olup bu kişinin genel kastla hareket ettiği ve belgenin SMİYB olduğunu bildiği var sayılırken; sadece belgeyi kullanma durumunda ise fiili işleyen, belgeyi düzenleyen kişiden farklı olduğundan, bu durumda failin belgenin SMİYB olduğunu bilmesi şartı aranır. Ancak bunun için SMİYB kullanan kişinin belgeyi düzenleyen kişiden farklı bir kişi olması gerekmektedir. Zaten, SMİYB düzenleyen kişi düzenlemiş olduğu bu belgeyi aynı zamanda kullanırsa, bu kişi kullanma değil, düzenleme fiilini işlemiş sayılacaktır.<sup>139</sup>

SMİYB kullanma suçunun gerçek anlamda maddî unsuru, VUK'un 359. Maddesine göre vergi sorumlusu ya da vergi mükellefi olup fiili işleyen, gerçek işleme veya duruma dayalı olsa bile miktar olarak veya içerik olarak gerçeğe uygun olmayacak şekilde yansıtmak suretiyle düzenlenmiş olan belgeleri kullanmış olmasıdır.<sup>140</sup>

Bu tür suçlarda, SMİYB kullanan kişi açısından suça konu edilen belgenin kandırma veya aldatma kabiliyeti nadir olarak gündeme gelebilmektedir. Bu şekilde olan belgeleri kullanmış olan vergi sorumlusu ya da mükellefin, belgelerin doğru olup olmadığını denetlemeksizin defterlerine kayıt yapar ve bunu beyannamede gösterirse, bu şekilde yapılan işlemlerin yaşamın normal akışına uygun düşmeyeceğinden, söz konusu içeriğin doğruluğunu denetleyip araştırma yönünden de sorumluluk taşınması gerekecektir.<sup>141</sup>

SMİYB kullanma suçunun manevî unsuru ise kast olup, bu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Nitekim 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinde yapılan düzenleme sonucunda SMİYB kullanma suçuna ilişkin olarak bilmeyerek veya bilerek

---

<sup>138</sup>Erdem, s. 106.

<sup>139</sup>Karakoç, s. 313.

<sup>140</sup>Şenyüz, s. 451.

<sup>141</sup>Serkan Açar, "Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 58, 2005, s. 284.

ayrımı kaldırılmıştır. Ceza hukukunun kastla ilgili genel hükümlerinin özel kanunlara da uygulanıyor olduğundan bu suçlar da ancak kastla işlenebilecektir.<sup>142</sup> Buna göre SMİYB kullanma suçunun kastla işlendiği durumlarda vergi kaçakçılığı suçu oluşacak ve VUK'un 359. Madde kapsamında değerlendirilerek kesilecek olan vergi zıyaı cezası üç (3) kat olarak uygulanıp, suçu işleyen kişi hakkında mütalaa ile Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulacaktır.

### 2.3. Sosyal, Ekonomik ve Mali Açıdan Etkileri

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri sonucu oluşabilecek vergi kaybının etkilerine bakıldığında; mali etki devlet gelirlerini azaltacak olmasıdır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin iktisadi olarak etkilerine bakıldığında vergisini düzgün şekilde ödeyen mükellefler ile sahtecilik yoluyla vergisini ödememiş olanlar arasında rekabet şartlarının bozulmasıdır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin sosyal olarak etkilerine bakıldığında ise, yapılan vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu ahlakı ve düzeninin bozulmasıdır.<sup>143</sup>

Vergi kaçırma ile ilgili suçların genel anlamda mali etkisi hazinede kayba yol açmasıdır. Ancak vergi suç ve cezaları toplum genelinin sosyal ekonomik ve hatta siyasi açılardan etkileyerek kamu düzenini bozmaya yönelik risk oluşturduğundan diğer vergi suçlarına nazaran daha ağır yaptırımlar içermektedir.<sup>144</sup>

Vergi ceza hukuku kapsamında değerlendirilen vergi cezaları ve vergi suçları genel anlamda hazinenin gelir kaybını önlemenin yanında yürütülen tüm kamu hizmetleri için finansman sağlama amacını da güder.<sup>145</sup> Bu anlamda vergi suç ve cezalarının ekonomi içerisinde yer alan tüketim, bölüşüm, üretim gibi ilişkileri de korumayı sağlamaya yönelik ekonomik suç ve cezalar niteliğinde sayılabilir.

Sosyal, ekonomik ve mali açıdan etkiler içerisinde; Hiç kuşkusuz sahte veya yanıltıcı belge kullanımının ülkemize en büyük etkisi ekonomik ve mali açıdan olup vergi gelirlerinin tahsilatının noksanlığına yol açmasıdır. 2019 yılı bütçe gelirleri

---

<sup>142</sup>Yiğit, s. 159.

<sup>143</sup>Aydın S. "Vergi kaybı, nedenleri ve yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 178:20, 2003, s.20.

<sup>144</sup>Mehmet Uyanık, **Vergi kaçakçılığı suçlarından defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi veya ibraz edilmemesi**, [Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı], 2014, www.tez.yok.gov.tr, s.4.

<sup>145</sup>Uyanık, 2014, s.5



içerisinde vergi gelirlerinin payı %77 ve KDV'nin bu pay içindeki oranı %27'dir.<sup>146</sup> Tahsilatın noksanlığı sebebiyle idare yeni vergi türlerinin uygulanması veya vergi oranlarının artırılması yoluna gitmekte bu da mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu noksanlığı kapatmak isteyen idare dış borçlanma yolunu seçmişse, uzun vadede işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik problemleri meydana gelebilmektedir. Bu da toplum içinde sosyal adaletsizliğe ve siyasi tepkilere yol açarak devlete olan güven kaybı ile birlikte vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır.<sup>147</sup>

Bunların dışında piyasa şartlarının kötü olduğu dönemlerde mükellefler vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih etmeleri sebebiyle SMİYB kullanımının daha da yaygınlaşmaktadır.<sup>148</sup> SMİYB kullanımı kayıt dışı ekonominin artmasına ve haksız rekabete sebep olmakta ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle uygulanacak olan maliye politikaları etkisiz kalmaktadır. Ayrıca SMİYB kullanmayan mükellefler, kullanan mükelleflerin haksız ve kolay yoldan para kazandığını gördüğünde kendileri de bu yola başvuracak ve bu durum ticari ahlakın bozulmasına neden olacaktır.<sup>149</sup>

Bunların dışında piyasa şartlarının kötü olduğu dönemlerde mükellefler vergi ödemekten kaçınma yolunu tercih etmeleri sebebiyle SMİYB kullanımının daha da yaygınlaşmaktadır.<sup>150</sup>

#### 2.4. Vergi Denetim Sistemi Açısından Etkileri

SMİYB kullanma ve düzenleme fiilleri ile ilgili olarak vergi denetim sisteminde sahte belgenin, kullanıcısı ve düzenleyicisinin tespiti konusu önemli bir husustur. Bu konuda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin<sup>151</sup> IV/E.3 bölümünde Sahte Belge Düzenleyen veya Kullananlar bölüm başlığı altında yapılan düzenlemeler ile, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan Yönergede<sup>152</sup>; VUK'un 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir durum ya da işlem bulunmadığı halde gerçekten

---

<sup>146</sup>[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık\\_V4.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf), Erişim: [24.12.2021]

<sup>147</sup>Şentürk, S. H., "Vergiye gönüllü uyum sağlanmasında fayda ilkesinin rolü", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık, 9(3), 2014.

<sup>148</sup>Süheyl Donay, **Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları**, Beta Basım, İstanbul, s.78, 2008.

<sup>149</sup>Şeker, S., "Kayıt dışı ekonominin kapsamı, nedenleri ve etkileri", **Yaklaşım Dergisi**, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.25, Ankara 1995.

<sup>150</sup>Donay, s.78

<sup>151</sup>Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

<sup>152</sup>20 Şubat 2015 Tarihinde Bakanlık Makamının Onayı İle "Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge"

böyle bir durum ya da işlem varmış gibi düzenlenen belgeler olduğu ve bir belgenin sahte olup olmadığı ancak yapılacak çeşitli tespitlere göre belli olabileceği belirtilmiştir. Söz konusu tespitler yapılmadan ve bunlar rapora bağlanmadan mükellefler ile ilgili sahte belge kullanıcısı ya da düzenleyicisi olduğu yönünde karara varılamayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu tebliğde yer alan tespitlere ilişkin hususlar ise:

İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydienvanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,

Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,

Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

Muhasebecisine yönelik tespitler,

Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler,

Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,

Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği

Şeklinde sıralanmıştır. Bu sıralanan hususlar idarenin üzerinde önemle durduğu konular olup, belirtilen hususları verilen yargı kararları çerçevesinde incelediğimizde;

SMİYB düzenleme fiilinde yapılacak tespite ilişkin yoklamaların önemini incelediğimizde; 520 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin[3] (4) numaralı bölümüne göre; SBD yönünden yüksek risk taşıyan mükelleflerin tespiti ile ilgili yapılmış olan değerlendirme çalışmalarında ve analizlerde riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesine yönelik olarak yapılan analiz ve değerlendirme çalışmalarında, asıl olarak, mükellef hakkında yapılmış olan tahsilatlar, tahakkuklar, mükellefin sicil bilgileri, mükelleflerin kapasite raporlarına ilişkin bilgiler, ortaklık bilgileri ve yatırım teşvikleri, mükellefin bildirmiş olduğu her türlü beyan ve bildirimleri ve mükellefiyete ilişkin tüm diğer bilgileri dikkate alınmaktadır. Yapılan değerlendirmeler ve tetkikler sonucunun, mükellefin bağlı bulunduğu vergi idaresinin kayıtlarına girmesi ile birlikte mükellefin işyeri veya bilinen ikametgâh adreslerinde yoklamalar yapılmaktadır.

Yoklama ile ilgili vergi mahkemesince verilen bir kararda<sup>153</sup>:

“...Mükellef hakkında yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen raporla tespit edilen ve yapılan değerlendirmeler sonucunda; şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda şirketin faal olup olmadığına ilişkin işyerinde yapılmış yoklamalarda şirketin faal olduğu görülmüştür.”

Yoklama ile ilgili Danıştay’ın verdiği bir kararda<sup>154</sup>

“...Yoklamalara göre faaliyetine devam eden, sahte fatura düzenlediğine yönelik hakkında vergi inceleme raporu da bulunmayan mükellefin mükellefiyeti resen terkin edilemez.”

Yoklama ile ilgili Bölge İdare Mahkemesi’nin verdiği bir kararda<sup>155</sup>

“...Uyuşmazlık konusu dönemde iş yerinde yoklama yapılmamış sahte fatura düzenlenmediği iddiasını güçlendirir.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalar hakkında yapılan tespitlere bakıldığında;

Mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalarla ilgili Vergi Mahk.’nin bir kararında<sup>156</sup>:

...Yeminli Mali Müşavir(YMM) tarafından KDV İade Tasdik Raporu düzenlendiği, bu rapora göre 2018/4 dönemi yüklenim listesinde yer alan firmaların yanıltıcı belge kullandıkları ya da düzenledikleri yönünde herhangi bir emareye rastlanmadığı, yüklenim listesinde yer alan firması hakkında karşıt inceleme yapıldığı, bu firmanın imalatçı firma olduğu, tahsilatının banka yoluyla yapıldığı, 2. alt firma olan şirketinin tedarikçi olduğu ve çalışanı tarafından tahsilatlarının banka yoluyla yaptığı anlaşılmaktadır. Sahte belge düzenleme nedeniyle hakkında rapor bulunan firmalardan olan alımlarının KDV indirimlerinden çıkarıldığı yönünde tespitlerin yapıldığı, mal alımında bulunduğu

---

<sup>153</sup>Bursa 1. Vergi Mahkemesi, 30.12.2021, E. 2021/722, K. 2021/1809

<sup>154</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2019/1544, K:2021/799

<sup>155</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2019/1544, K:2021/799

<sup>156</sup>Bursa 1. Vergi Mahkemesi, 30.12.2021, E. 2021/722, K. 2021/1809

isimli mükelleften olan alış beyanını form Ba-Bs bildirimlerinden çıkardığı, yasal defterlerinde ilk madde ve malzeme hesabında maliyet olarak bıraktığı, söz konusu alımlarına isabet eden indirimlerini KDV beyanlarında çıkardığı anlaşılmaktadır.

Mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalarla ilgili Danıştay’ca verilen bir kararda<sup>157</sup>:

“...Yoklamada kapalı olması, tanınmaması, 3’ü düzenleyici, 2’si özel esaslarda olan 5 şirkette ortak veya şirket müdürü olması, satıcıların çoğu hakkında sahte belge düzenlenmek nedeniyle Vergi Tekniği Raporu bulunması düzenlediği faturaların sahte olduğunu gösterir..”

Mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalarla ilgili Yargıtay’ca verilen bir kararda<sup>158</sup>:

“...Suça konu faturaların sanığın emtia alışlarının % 99,46’sına tekabül etmesi ve ödemeleri tevsik edici belgelerle ibraz edememesi karşısında mahkûmiyetine karar verilmesi isabetlidir.”

Mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalarla ilgili BİM’ce verilen bir kararda<sup>159</sup>:

“...Salt alış ve satış yapılan mükellefler hakkında Vergi Tekniği Raporu bulunması, mükellefiyete ilişkin bir kısım ödevlerin yerine getirilmemesi, Ba ve Bs’lerdeki bir takım uyumsuzluklar bulunması düzenlenen tüm faturaların sahte olduğunu göstermez.”

Mükellefin ticari ilişkide bulunduğu firmalarla ilgili Danıştay’ca verilen bir kararda<sup>160</sup>:

“...Alışlar mükellefiyeti resen terkin edilen bir firmadan da olsa satıcı hakkındaki vergi tekniği raporu getirilip incelenerek karar verilmelidir.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespiti ile ilgili olarak mükelleflerin ortaklık ile ilişkili durumları ve yapıları ile ilgili tespitler incelendiğinde; mükellefin ortaklık ilişkisinin sık sık değiştiği, ortaklık ve yönetiminde sık değişiklikler olması, mükellefin faaliyet gösterdiği alanların hem sayılarının hem de türlerinin çok çeşitli ve fazla olması SMİYB Düzenleme ve SMİYB Kullanma yönünden incelemelerde uyulması gereken esas ve usullerle ilgili mevcut yönergeye göre olumsuz olduğu yönünde bir emaredir.

---

<sup>157</sup>Danıştay 4. Dairesi, K. 2021/543

<sup>158</sup>Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2019/2756, K. 2021/11146

<sup>159</sup>Konya Bölge İdare Mahkemesi, E. 2020/972, K. 2020/1323

<sup>160</sup>Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/13864, K. 2020/3024

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde mükellefin ortaklık yapısı ve ilişkileri ile ilgili olarak Danıştay’ca verilen bir kararda<sup>161</sup>:

“...Alışlar mükellefiyeti resen terkin edilen bir firmadan da olsa satıcı hakkındaki vergi tekniği raporu getirilip incelenerek karar verilmelidir.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde mükellefin ortaklık yapısı ve ilişkileri ile ilgili olarak Danıştay’ca verilen bir başka kararda da<sup>162</sup>:

“...Mükellef kurumun yetkililerine, ortaklarına, belgelerine ulaşamaması sahte fatura düzenlediğini gösteren en önemli delillerden biridir.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde mükellefin muhasebecisine yönelik yapılan tespitlere mahkeme kararları çerçevesinde bakıldığında;

Mükellefin muhasebecisine yönelik yapılan tespitlerle ilgili BİM kararında<sup>163</sup>:

“...Mali müşavirin mükellefin adresini kendi iş yeri adresi olarak göstermesi, defterini tuttuğu mükelleflerin sahte belge düzenleyicisi olmaları, fatura konusu çeklerin adına ciro edilmesi işlenen suça iştirak ettiğini gösterir.”

Mükellefin muhasebecisine yönelik yapılan tespitlerle ilgili bir Danıştay kararında<sup>164</sup>:

“...Mükellefin muhasebe işlemlerini yürüten kişi hakkında sahte fatura organizasyonuna dâhil olduğuna yönelik olumsuz tespitlerin bulunması mükellefin sahte fatura düzenlediğini gösteren işaretlerden biridir.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde ödeme ile ilgili yapılan tespitlere mahkeme kararları çerçevesinde bakıldığında;

Ödeme ile ilgili yapılan tespite ilişkin Danıştay VDD kararında<sup>165</sup>

“...Çok yüksek tutarda ödeme akışının olması ve bu tutarların şirketle alakasız kişilerce tahsil edilmesi sahte belge düzenleme faaliyetini ortaya koyan etkenlerdendir...”

Ödeme ile ilgili yapılan tespite ilişkin Danıştay kararında<sup>166</sup>:

---

<sup>161</sup>Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/21364, K. 2020/3006

<sup>162</sup>Danıştay 4. Daire E. 2016/166 ve K. 2020/6492

<sup>163</sup>Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, K. 2020/1087

<sup>164</sup>Danıştay 4. Dairesi, K. 2020/3553

<sup>165</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/502, K: 2021/1679

<sup>166</sup>Danıştay 4. Dairesi, K. 2021/493

“...Şirket adresinde ihtilaflı dönemde yapılmış bir yoklamanın bulunmadığı, her dönem çalışan işçisinin bulunduğu, bir kısım vergi ödemelerinin yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğu söylenemez.”

SMİYB düzenleme fiilinin tespitinde; gösterilen faaliyet hacminin, bildirilen veya tespit edilen verilerle uyumluluğuna mahkeme kararları çerçevesinde bakıldığında;

Mükellefin iş hacmi ile ilgili yapılan tespitlere ilişkin bir Danıştay kararında<sup>167</sup>:

“...Alışları sahte belge düzenleyen firmalardan olan, işçisi bulunmayan, 20 metrekairelik alanda yaklaşık 12 ay faaliyette bulunduğu sürece cirosu 47.195.416,00 TL olan firma hakkındaki tespitler ticari icaplara uygun değildir.”

Mükellefin iş hacmi ile ilgili yapılan tespitlere ilişkin BİM kararında<sup>168</sup>:

“...Bir mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğunu söylemek için rapordaki bulguların faaliyeti olduğuna yönelik yeterli tespitler içermemesi gerekir.”

SMİYB kullanımının denetim açısından etkilerine bakıldığında; Vergi Denetim Kurulunun 2018 yılı faaliyet raporu irdelendiğinde, mükelleflerin incelenme oranı %1,63 olup yapılan incelemelerin ise %90'nını SMİYB kullanma ve düzenleme incelemeleri oluşturmaktadır.<sup>169</sup>Bu durum sahte belge kullanımının engellenmesinin ülkemiz için ne kadar önem arz ettiği ortaya çıkmaktadır. SMİYB düzenleme ve kullanımının yapılmakta olan tüm vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturuyor olması denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını negatif etkilemektedir. Vergi Denetim Kurulunun elindeki beşeri sermayenin atıl kalmasına, daha nitelikli incelemeler yapılamamasına, farklı mükellef ve sektörlerin incelenememesine sebep olmaktadır. Bu nedenle devletin denetim gücünü hissettirmek maksadıyla probleme çözüm bulunması gerekmektedir.

---

<sup>167</sup>Danıştay 4. Daire, E: 2016/18604 ve K: 2021/1626

<sup>168</sup>İstanbul BİM – 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2020/1263, K. 2020/2218

<sup>169</sup>Ersin Urak, “Sahte belge (fatura) kullanımını kim teşvik ediyor?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos, 171-178, 2015.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### 3.1. Vergi İdaresi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri

Vergilendirme süreci tarh işlemi ile başlayıp devletin vergiyi tahsil etmesi ile son bulmaktadır. Bu süreçte mükelleflerle devlet arasında uyuşmazlık çıkması durumunda, sorun idari ve yargısal çözüm yolları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda istenen; uyuşmazlığın yargı mercilerine gitmesine gerek kalmadan idari yollardan çözümlenebilmesidir. Vergi yargısına intikal etmiş olan konular hakkında kararın çıkması uzun sürmektedir.<sup>170</sup>

##### 3.1.1. İzaha Davet Müessesesinin Etkinliğine İlişkin Çözüm Önerisi

İzaha davetin amacı mükellef ile idareyi bir araya getirip, mükellefin gönüllü uyumu da sağlanarak anlaşmaya varılmasıdır. Bu yola başvurma ancak mükellef takdir komisyonuna gönderilmemiş ve mükellef hakkında incelemeye başlanılmamışsa mümkündür.<sup>171</sup> İzaha davet yoluyla mükellefe daha az ceza yazıldığından dolayısıyla mükellefin vergiye olan uyumu idari yoldan sağlanmaya çalışılmaktadır.<sup>172</sup> Mükellefler takdir komisyonuna sevk durumlarında ve incelemelerde kendilerine kesilecek ceza tutarlarını bilemediklerinden belirsizlikler yaşayabilirler. Ancak izaha davet de bu tür olumsuzluklar yaşanmamaktadır.<sup>173</sup>

Özellikle SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişi (VDK-VM) C. E. özetle: “Mükelleflerin vergi ödemelerinde idare ile iletişim halinde olup karşılıklı anlaşma sağlamaya yönelik çalışmalar yapılmalı ve bunun için de izaha davet müessesesi yaygınlaştırılmalıdır”.<sup>174</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

482 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre de izaha davet de vergi zıyanına yönelik emare bulunduğu ve bu hu susça mükelleften izahat istenmesidir. İzaha davet

---

<sup>170</sup>Selçuk Buyrukoğlu, “Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü”. **Vergi Sorunları**, 331, 2016, 161-169

<sup>171</sup>Özgür Biyan, “İdari aşamada yeni bir çözüm yolu: izaha davet”. **Bilanço**, 162, 2016, 46-49.

<sup>172</sup>Mustafa Çolak, “Mükellefe Üç Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansıması”, **Yaklaşım Dergisi**, 2016, s. 16-21.

<sup>173</sup>Fehmi Ege “İzaha davet üzerine”, **E-Yaklaşım**, (2017), s. 298.

<sup>174</sup>Ercan, C. Kişisel görüşme, 02.02.2022

müessesesi ile; vergi kaybına neden olan mükellefe hemen ceza yazmak yerine mükellefin bilgisine başvurulmaktadır. Bu sayede sağlanan güvene dayalı bir ortam ile mükelleflerin vergi ahlakı güçlenecek ve mükelleflerin gönüllü uyumu sağlanmış olacaktır.

### **3.1.2. SBD ve SBK Fiillerinin Af Kapsamı Dışında Tutulmasına Dair Çözüm Önerisi**

Belge düzenin yerleşmemiş olması nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ülke dışına kaçırılan sermayenin, meşru ekonomiye kazandırılarak ülke içerisinde yatırıma dönüşmesini sağlamak<sup>175</sup>, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, söz konusu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerini önlemek, tahsilinden umut kesilmiş alacakların hiç değilse bir kısmının tahsil edilmesi, kamunun gelir ihtiyacını karşılamak ve vergi idaresi ve yargısının etkinliğini artırıp iş yükünü hafifletmek gibi sebeplerle vergi afları getirilmektedir.

Vergi aflarına sık başvurulması: öncelikle dürüst mükelleflerin vergisel ödevlerini yapma isteğini azaltarak vergi kaçırmaya yönelmelerine ve sonucunda da vergi kaybına sebebiyet vermiştir.<sup>176</sup> Vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyip af kapsamından yararlanan mükellefler arasında haksız rekabet oluşmasına neden olmuştur.<sup>177</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM M. A. özetle: “Sık vergi affı kanunları çıkarılarak mükellefler bir beklenti içine sokulmamalıdır. SBK ve SBD fiilleri çıkarılan vergi aflarının kapsamı dışında tutulmalıdır”.<sup>178</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

Ekonomik ve siyasi olarak sıkıntılı dönemlerde af yasaları kolay ve garantili bir kaynak olarak görülmüştür. Bu hakikat, ekonomik rekabeti ters yönde etkilemiş af

---

<sup>175</sup>Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:11, S:131, Kasım: 206-209, 2003a, s.207

<sup>176</sup>İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:188, Nisan 1997, 39-43. s. 40.

<sup>177</sup>Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:11, S:132, Aralık 2003b, 173-182. s.182.

<sup>178</sup>Alioğlu, M. Kişisel görüşme, 03.03.2022



yasaları bu eğilimi daha da artıran bir unsur olmuştur.<sup>179</sup> Türkiye de vergi denetimlerinin çok düşük düzeyde kalmış olması vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmuştur.<sup>180</sup> Vergi aflarıyla sağlanan kolaylıklar vergi kaçırıcı sayısında artışa neden olmuş ve kayıt dışı ekonominin daha da artmasına neden olmuştur.<sup>181</sup>

SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerinin yaygın olduğu, vergi denetimlerinin yetersiz olduğu ve bunlara bağlı olarak vergi kaçakçılığının fazla olduğu ekonomilerde sık sık vergi affı çıkarılmaması ya da SBD ve SBK fiillerinin çıkarılan af kapsamı dışında tutulması gerekir.

### 3.1.3. Kayıt Dışılığın Azaltılmasına ve Gönüllü Uyumun Sağlanmasına Dair Çözüm Önerisi

Gönüllü vergi uyumu, ceza ve zorlama olmadan mükelleflerin vergi otoritesine olan güvenine bağlı olarak vergilerini ödemesidir. Zorla vergi uyumu ise, denetlenen ya da incelenen mükelleflerin cezalı olarak vergilerini ödemeleridir.<sup>182</sup> Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında ekonomik unsurlar çok etkilidir. Vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörler ise; kişi başına düşen milli gelir, satın alma gücü paritesi ve GSMH olarak incelenebilir.<sup>183</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM M. B. özetle: “SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ile mümkün olabilecektir”.<sup>184</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları; çatısı altında yaşadıkları devlete olan bağlılıkları ile de yakından ilişkilidir. Devlete olan bağlılık, yurttaşlık bilinci ve güven gibi hususlar, ülkedeki sosyal sermayenin de önemli unsurları arasında sayılmaktadır.<sup>185</sup> Literatürde ise, mükellefler ile devlet arasındaki bu tür ilişkiler bir psikolojik sözleşme

---

<sup>179</sup>Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, Vergi Dünyası Dergisi, S:249, 76-83, Mayıs 2002, s.83.

<sup>180</sup>Bülbul,2003a: s.208.

<sup>181</sup>Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Kayıtlı Hale Getirilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:167, Ağustos: 151-152, 2002, s.151.

<sup>182</sup>Gülin Tabakan, Orçun Avcı, “Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin lojistik regresyon analizi ile belirlenmesi”. **Sosyo ekonomi**, 29 (48) , 541-561, 2021. Doi: 10.17233/sosyoekonomi.2021.02.25

<sup>183</sup>Uysal, M “Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar” Semineri, İTO. s.14, 2004.

<sup>184</sup>Bozkurt M. Kişisel görüşme, 07.03.2022

<sup>185</sup>Benno Torgler, “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”, **Journal of Economic Behavior and Organisation**, 61(1), 81-109, 2004, s.3

olarak tanımlanmaktadır.<sup>186</sup> Çağdaş devlet anlayışında mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmelerini sağlamak ve bu yolla hizmet kalitesinin artırılması gelir idarelerinin temel görevi durumuna dönüşmüştür.

### **3.1.4. Mükellefiyet Tesis Ettirmenin Zorlaştırılması ve Belli Şartları Aranmasına İlişkin Çözüm Önerisi**

Ülkemizde belirli standartlara bağlanmayıp kolayca vergi mükellefi olunabilmesi sahte belge sorununu daha da büyüterek önemli bir sorun haline getirdiği söylenebilir.<sup>187</sup> SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM C. A. özetle: “Mükellefiyet açtırmak için teminat, depozito ve mali yeterlik gibi kriterler getirilerek mükellefiyet tesis ettirmenin zorlaştırılması”.<sup>188</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. VUK’un 153. maddesine göre, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; serbest meslek erbabı; kurumlar vergisi mükellefleri ile kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlamaları durumunda bu keyfiyeti vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlama bildirimi ile bağlantılı olmak üzere, 01.04.2013 tarihinde 153/A maddesi yürürlüğe girmiştir. Buna göre işe başlama bildiriminde bulunulmasına rağmen bazı durumlarda mükellefiyet kaydının açılabilmesi için teminat gösterme mecburiyeti getirilmiştir.

Ek maddenin birinci fıkrasına göre: “Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde

---

<sup>186</sup>Wenzel, Michael, “Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention”, *Journal of Economic Psychology*, 26, 2005, 862-883.

<sup>187</sup>Mücahit Çağrı Özkan, “Sahte Belge ve Sahte Belge Sorunu İle Sorunun KDV Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali çözüm dergisi*, 31(167), 251-274, s.260

<sup>188</sup>Arslan, C. Kişisel görüşme, 03.02.2022

buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildirimının alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan nev'inden 75.000 Türk Lirasından (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 77.000 -TL) ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10'undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır”.

Mükelleflerin vergi işlemlerinde kullandıkları belirli nitelikteki belgelerin basımını yapabilmeleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı çıkardığı yönetmelikle<sup>189</sup> anlaşmalı matbaalara yetki verilmiştir. SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM C. A. özetle: “Mükelleflerin belge basımına ilişkin takiplerinin kolaylaştırılması için vergi idaresinden de izin alınması gerektiği”.<sup>190</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Nitekim matbaanın, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde belge basması suç olarak kabul edilmiştir. Anlaşmasız matbaada basılan belge bir anlamda basımı sahte yapılmış belge hüviyetindedir.

### **3.1.5. Vergilemede Yeni Nesil Teknolojilerin Kullanılması ve Vergisel İşlemlerin Elektronik Ortamlara Taşınmasına Dair Çözüm Önerisi**

Mükellef ile vergi dairesi ilişkilerini geliştirmeye yönelik en önemli araç bilişim teknolojilerinin kullanımınıdır.<sup>191</sup>Yapılan vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılmamaktadır. Özellikle e-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda önemli belirsizlikler vardır.<sup>192</sup> e-ticaret vergi inceleme ve denetlemelerini zorlaştıracak hususlar taşımaktadır. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı için uygun bir alan olarak

---

<sup>189</sup>Hazine ve Maliye Bakanlığı,02.02.1985 tarih ve 18654 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Yönetmelik

<sup>190</sup>Arslan, C. Kişisel görüşme, 03.02.2022

<sup>191</sup>Nadir Ateşoğlu, “Doğru vergi algısı, otoriter yönetim anlayışından vatandaş odaklı anlayışa geçişi sağlayabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, sayı:347, 2010, 129-135.

<sup>192</sup>İbrahim Organ ve Fatih Çavdar, “Türkiye’de vergi mükellefleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden bulgular”. **Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10(1), 46-69, 2017, s. 68

görülmektedir.<sup>193</sup> Belge ve defterlerin tespiti ve düzeni, mükellef ve vergiyi doğuran olayla ilgili yaşanan karmaşıklıklar ve dolayısıyla sağlıklı matrah tespitini yapılamaması e-ticarette vergi inceleme ve denetimlerinde yaşanan teknik sorunlardandır. SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM A. A. özetle: “Vergisel işlemler elektronik ortamlara taşınmalı ve anlık takibi yapılabilir.”<sup>194</sup> VDK-VM E. İ. özetle: “Vergisel işlemlerde bilgi işlem sistemleri daha yoğun kullanılmalıdır.”<sup>195</sup> Şeklinde çözüm önerilerinde bulunmuşlardır.

GİB mükelleflerine daha kaliteli hizmet sunabilmek için VEDOP-1 ve VEDOP-2 uygulamaları başlatmıştır. Ardından e-beyanname, BTRANS, e-posta, kısa mesaj, e-imza, e-haciz ve Vergi İletişim Merkezi uygulamalarına yer verilmiştir.<sup>196</sup> VEDOP-2 projesi, otomasyona bağlı vergi dairesi sayısının artırılması, beyannamelerin internet üzerinden gönderilmesi (E-Beyanname), GİB Veri Ambarının (VERİA) oluşturulması, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sisteminin (EMKAS) kurulması gibi uygulamaları içermektedir.<sup>197</sup>

### **3.1.6. Muhasebecilerin (SMMM/YMM) Sorumluluklarının Artırılmasına Dair Çözüm Önerisi**

YMM uygulamasının temelinde kamu yararı ve vergi yönetimine destek vardır. Çünkü verilen yetki ile YMM'lere ön denetim ve uygunluk denetimi yapma sorumluluğu yüklenmektedir.<sup>198</sup> SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM F. Ç. özetle: “Vergi denetiminde sürekli değişen ve güncellenen mevzuat kapsamında mali müşavir ve muhasebecilerin ve alt piyasa denetleyicilerinin değişen mevzuata ayak uydurmasını sağlayacak yöntemler geliştirilmelidir.”<sup>199</sup> VDK-VM M. A. özetle: “Vergisel işlemlerde bir anlamda ön denetim faaliyeti yürüten YMM'lerin bu

---

<sup>193</sup>İsmail Güneş, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, **8. İnternet Konferansında Sunulacak Bildirinin 1.Taslak Çıktısı**, s. 11, 2002.

<sup>194</sup>O. K. Kişisel görüşme, 06.03.2022

<sup>195</sup>İnci, E. Kişisel görüşme, 22.03.2022

<sup>196</sup>Hakkı M. AY, Ümit ŞAHİN ve Hüseyin SOYLU, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, C.Ü. **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1, 2010, s.276-277

<sup>197</sup>Engin Hepaksaz ve Betül Hayrullahoğlu, “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-haciz”. **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 3 (2) , 109-120,2011, .s.114

<sup>198</sup>Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.57

<sup>199</sup>Çimen, F. Kişisel görüşme, 28.03.2022

işlevleri genişletilerek vergi incelemelerindeki yükü hafifletecek bir nitelik kazandırılmalıdır.”<sup>200</sup>Şeklinde çözüm önerilerinde bulunmuşlardır.

YMM’lik vergi incelemelerine yardımcı olacak bir yapı niteliği taşımakta ve raporları vergi incelemesi yapan denetim görevlilerinin raporları gibi sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle de sorumlulukları üst seviyede tutulmalı ancak mutlaka sınır konulmalıdır.<sup>201</sup> YMM’lere sağlanan yetki ve sorumluluklarda özellikle beyanname tasdiki konusundaki fonksiyonları oldukça önemlidir. Vergi denetimine yardımcı olma ve danışmanlık görevleri bulunmaktadır.<sup>202</sup>

### **3.2. Vergi Denetimi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri**

#### **3.2.1. Vergi Dairelerindeki Uzman Personele İnceleme Yetkisi Verilmesine Dair Çözüm Önerisi**

Mükelleflerin çok sınırlı bir kısmı incelenebilmektedir. Bunun nedeni vergi inceleme elemanlarının az olmasıdır. Teknolojinin gelişmesiyle, vergi dairelerindeki birçok memurun iş yükü azalmış olup bunların vergi incelemelerine kaydırılmaları gerekir.<sup>203</sup> SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ilgili olarak VDK-VM A. D. özetle: “Vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele inceleme yetkisi verilmeli ve daha az nitelikli ve dar kapsamlı incelemelerin vergi dairelerindeki uzman personele yaptırılması”.<sup>204</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Gelir uzmanlarına verilen yetkiler yeterli değildir. Denetim ve ilgili gerekli nitelikler kazandırılıp eğitimler verildikten sonra inceleme yetkisi tanınmalıdır.<sup>205</sup>

Mevcut düzenlemede yetkili gelir uzmanları, refakatinde buldukları inceleme yapmaya yetkili kişiler tarafından verilen görev sınırları içerisinde, kendilerinden istenen işleri yapacak ve bu işlere ilişkin tutanak, bilgi ve belgeleri refakatinde çalıştıkları incelemeye yetkili kişilere tevdi etmekle görevlidir.<sup>206</sup>

---

<sup>200</sup>Alioğlu, M. Kişisel görüşme, 03.03.2022

<sup>201</sup>Nezih Şeker, **Hukuksal yapısıyla vergi incelemesi**, Beta yayınları, İstanbul. s.118, 1994

<sup>202</sup>Tekin ve Çelikkaya, s.231

<sup>203</sup>Süleyman Üstün, **Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı?** Beta yayınları, İstanbul 2013, s. 45

<sup>204</sup>A. D. Kişisel görüşme, 03.03.2022

<sup>205</sup>Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda vergi incelemesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** **61 (2012):** 1307-1336 s.1315.

<sup>206</sup>Nas, s.1316

### 3.2.2. Nitelikli ve Sonuç Odaklı Vergi Denetimi Yapılmasına Dair Çözüm Önerisi

Mükellefin vergi bilinci ve ahlak seviyesinin yükseltilmesi ve vergi idaresinin teknik imkânlarının artırılması, onlara sağlanan mali imkânların da tatmin edici seviyede olması gerekmektedir.<sup>207</sup> Vergi incelemelerinde önemli matrah farkları ortaya çıkarılmaktadır. Matrah farklarının ortaya çıkarılması, inceleme elemanlarının bilgi ve ahlak seviyelerinin yüksekliğine ve sayılarının da bu işlere yetecek düzeyde olmasına bağlıdır.<sup>208</sup>

SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM M. B. özetle: “Nitelikli ve sonuç odaklı vergi denetimi yapılması”.<sup>209</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Vergi incelemelerinin mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek suretiyle, vergi kayıp ve kaçaklarıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesinde, verginin ödeme gücüne göre alınmasında ve muhasebe kayıt ve belge düzeninin sağlanmasında önemli faydaları vardır.<sup>210</sup> Çünkü burada önemli olan sadece vergiye karşı muhatap olanlara cezai işlem yapmak değil, gelirlerin doğru beyanını sağlayacak yönlendirmelerle mükelleflere katkı sağlamak olmalıdır.<sup>211</sup>

### 3.2.3. Denetim Gücünün Etkin ve Verimli Kullanılmasına İlişkin Çözüm Önerisi

Denetimin etkinliğinin sağlanmasında tüm tarafların da yüksek menfaati bulunmaktadır. Nitekim devletin gelirleri artarken diğer taraftan da vergilemede adaletin sağlanması yoluyla devlete olan güven artar.<sup>212</sup>

SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak VDK-VM S. A. özetle: “Vergi denetimi açısından yaşanan en büyük sorun; denetim gücünün niteliksiz ve geri dönüşümü pek olmayan incelemelerde harcanmasıdır. Bu nedenle denetim gücünün daha çok sektörel incelemelerde yoğunlaştırılması ve bu şekilde vergi kaçırma potansiyeli yüksek sektörlerle yönlendirilmesi gerekir”.<sup>213</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Genel anlamda denetim gücünün etkin kılınmasını ve verimli yapılacak

---

<sup>207</sup>Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998 s.77

<sup>208</sup>Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1996, s.64.

<sup>209</sup>Bozkurt, M. Kişisel görüşme, 07.03.2022

<sup>210</sup>Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara, 1979, s.5

<sup>211</sup>Şeker, s.36,

<sup>212</sup>Tekin, s. 229.

<sup>213</sup>Arslan, S. Kişisel görüşme, 13.03.2022

vergi incelemeleri için aranan kriterler; kaçakçılık ve vergi kaçırmayı önleyici, aynı zamanda düzeltici ve asıl işlev olarak da araştırmacı nitelik taşımaktadır.<sup>214</sup>

### **3.2.4. Denetim Çalışanlarının Fiziki Koşullarının İyileştirilmesine İlişkin Çözüm Önerisi**

Denetimlerde bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılmadığını, VDK yapılanmasında iç ve dış denetim ayrımı olmadığı için vergi müfettişlerinin kendi alanlarında uzmanlaşmayı sağlayamadıklarını ve mesleki güvencelerinin olmadığını ortaya çıkarmıştır.<sup>215</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM E. İ. özetle: “VDK binalarının modernleştirilmesi, kullanılan teşrifatların yenilenmesi. Bilgi işlem ekipmanlarının yenilenmesi sağlanmalıdır. Mükellefler vergi denetimini ciddiyetini anlayabilecekleri bir ortamda incelenmelidir”.<sup>216</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Vergi inceleme elemanlarının çalışma şartları iyileştirilmeli, özel bir ücret tarifesine tabi tutulmalı, lojman tahsisi yapılmalı ve yurt dışı imkânları sağlanarak dünyada gelişen vergi incelemeleri ile ilgili teknik ve yöntemleri öğrenmeleri sağlanmalıdır.<sup>217</sup>

### **3.2.5. Denetimin Bağımsızlaştırılarak Siyasi Baskılara Karşı Korunmasına İlişkin Çözüm Önerisi**

Vergi incelemelerinin amacına uygun olarak yapılabilmesi konusunda en önemli sorunların başında örgütsel yapı ile ilgili sorunların çözüme kavuşturulması gelmektedir.<sup>218</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM F. Ç. özetle: “Denetimin bağımsızlaşması ve bürokratik oligarşi ve siyasi baskıdan korunmaya yönelik yasal koruma (denetim elemanları için) sağlanmalıdır”.<sup>219</sup> VDK-VM E. İ. özetle: VDK anayasal bir kurum haline getirilmeli, politik müdahalelere daha dirençli bir yapıya bürünmelidir”.<sup>220</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuşlardır.

---

<sup>214</sup>Şeker, s. 38

<sup>215</sup>Organ ve Çavdar, (2017)

<sup>216</sup>İnci, E. Kişisel görüşme, 22.03.2022

<sup>217</sup>Şeker, 1994, s. 419

<sup>218</sup>Şeker, 1994, s. 418

<sup>219</sup>Çimen F. Kişisel görüşme, 28.03.2022

<sup>220</sup>İnci, E. ile Kişisel görüşme, 22.03.2022

Vergi incelemesinden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi politika olarak vergi inceleme faaliyetine verilen öneme de bağlıdır.<sup>221</sup> Vergi incelemelerinin amacına uygun şekilde yapılıp istenen sonuçlara ulaşılabilmesi, idari ve siyasi yapının vergi incelemesine ve vergi incelemede görevlilere verdiği önemle ve genel olarak teknik içerikli vergi incelemelerinin idari ve siyasi baskılardan uzak tutulabilmesi ile mümkün olacaktır. Ayrıca bürokratik üstlerin bakanlık teşkilatlarında görevleri dolayısıyla değişen beklenmedik durumlara verdikleri tepkilerin dengeyi sağlamada kilit bir rol oynadığını da kabul etmek gerekir.<sup>222</sup> Vergi incelemeleri ve denetimi ile ilgili her ne yapılırsa yapılsın, sistemi sağlıklı ve baskıdan uzak doğru bir örgütlenme gerçekleşmeden istenilen sonuçların alınması mümkün olamayacaktır.<sup>223</sup>

### 3.2.6. Denetimlerin Artırılmasına ve İhbar Müessesesinin Geliştirilmesine Dair Çözüm Önerisi

Mükellefler tarafından verilen beyannamelerin çok az bir kısmı vergi idaresi tarafından incelenebilmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden birisi de vergi denetim elemanlarının yetersizliğidir.<sup>224</sup> Vergi denetiminde istenilen etkinlik ve yeterliliğe ulaşılamaması nedeniyle mükelleflerin üzerinde denetim baskısının oluşturulmadığı belirlenmiştir.<sup>225</sup>

SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak; VDK-VM C. E. özetle: “İhbar sistemi yöntem olarak kolaylaştırılıp, vergi denetim sisteminde ihbar müessesesi etkin olarak kullanılmalıdır”.<sup>226</sup> VDK-VM F. Ç. özetle: “Yoğun yaygın denetimin artırılması bilişim çağında olmamız nedeniyle e-denetim ve istatistik biliminden yararlanılması (Risk Analiz) ve yasalarca hızlı ve etkin geri dönüş ve caydırıcılık sağlanması”.<sup>227</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Türkiye de vergi denetimlerinin çok düşük düzeyde kalmış olması vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmuştur.<sup>228</sup> Vergi

---

<sup>221</sup>Abdurrahman Akdoğan (1979). Vergi incelemesi. Ankara İkt. ve İdari İlimler Akademisi Yayını. s. 5

<sup>222</sup>Christensen, J. G. & Opstrup, N. (2018). “Bureaucratic dilemmas: Civil servants between political responsiveness and normative constraints”. *Governance*, 31(3), 481-498. doi/pdf/10.1111/gove.12312.

<sup>223</sup>Abdullah Marufoğlu & Ramazan Gökbunar, (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 28 (1) , 1-22. DOI: 10.18657/yonveek.752590

<sup>224</sup>Nas, s. 1315.

<sup>225</sup>Memduh Aslan, “Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği”, [Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü], İzmir 2008.

<sup>226</sup>Ercan, C. Kişisel görüşme, 02.02.2022

<sup>227</sup>Çimen, F. Kişisel görüşme, 28.03.2022

<sup>228</sup>Bülbül,2003a: s.208.



Denetimlerinin yeterli ve istenen düzeye ulaşamaması, ihbar müessesesinin yeterli düzeyde kullanılamaması ve ayrıca bu konularda mükelleflerdeki bilgi noksanlığı gibi sorunlar genel anlamda GİB'ce giderilebilecek konulardır.<sup>229</sup>

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde dikkat edilen önemli hususlardan biri de ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti hakkındaki yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğidir.<sup>230</sup>VDK-VM A. D. özetle: “ÖKC’ler geliştirilerek vergi daireleri ile birlikte senkronize çalışıp mükelleflerin işlemleri anlık takip edilmeli,”<sup>231</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

### 3.2.7. Vergi İncelemesinde Yetkili Olanların Üzerindeki Niteliksiz İş Yükünün Azaltılmasına Dair Çözüm Önerisi

VDK yapılanmasında iç ve dış denetim ayrımının olmaması, vergi müfettişlerinin kendi alanlarında uzmanlaşmayı sağlayamadıkları ve mesleki güvencelerinin olmadığını ortaya çıkarmıştır.<sup>232</sup>

SBK ve SBD fiillerinin önlenmesi ile ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişi (VDK-VM) C. E. özetle: “Vergi müfettişlerinin yazışma ve sistemle ilgili niteliksiz iş yükünün azaltılmasını sağlayacak çalışmaların yapılması veya bu işleri yürütecek servis ve birimlerin oluşturulması”<sup>233</sup>Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. Vergi inceleme çalışanlarının üzerindeki iş yükü, e-teftiş faaliyetlerine ağırlık verilerek azaltılabilecektir. Nitekim otomasyon sistemleri verileri kısa süre içinde değerlendirmeyi sağlayarak inceleme yükünü hafifletebilecektir.<sup>234</sup> Buna ek olarak, vergi müfettişlerinin daha yumuşak bir tavır içinde olması daha makul olacak ve gereksiz yere dava süreçleri ya da tazminat talepleri ortadan kalkacaktır. En nihayetinde de vergi daireleri ile vergi mükellefi arasındaki ilişkinin olumlu olması denetim elemanlarının da işini kolaylaştıracaktır.<sup>235</sup> Vergi denetim elemanlarının vergi dairesi ile ilişkilerinin güçlü olması ve daire aracılığıyla mükelleflerle kurulan ilişkide cezadan çok gönüllü yardım mekanizması, denetmenlerin işini kolaylaştıracak ve böylece

---

<sup>229</sup>Aslan, Memduh (2008). Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği. Maliye ve Hukuk Yayınları, ekim, Ankara, s. 357.

<sup>230</sup>Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin yayınları, Ankara 2007.

<sup>231</sup>Doğan, A. Kişisel görüşme, 03.03.2022

<sup>232</sup>Organ ve Çavdar, (2017),

<sup>233</sup>Ercan, C. Kişisel görüşme, 02.02.2022

<sup>234</sup>VDK 2017 yılı faaliyet raporu s.21

<sup>235</sup>Araújo Marques, J.,Sousa, P. &Teixeira, G. “Tax audits as a path to tax compliance in Portugal”. **Eur J Crim Policy Res**, 26, 457–479, p.463, 2020. <https://doi.org/10.1007/s10610-019-09417-3>

vergiden kaçınma sorunları da olmayacağı şeklindeki yönetsel uygulamalarda süreci destekleyecektir.

### 3.3. Vergileme Sistemi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri

#### 3.3.1. KDV Vergileme Sisteminin Güncellenmesi ve Dolaylı Vergilerin Payının Düşürülmesine Dair Çözüm Önerisi

Bir ülkenin toplam vergi hasılatı içinde özellikle harcama vergilerinin payının yüksek olması halinde, önemli sektörlerdeki üretim ve tüketim faaliyetlerinin piyasanın ve paralı değişimin dışında gerçekleşmesi vergilenebilir potansiyeli sınırlandırmaktadır.<sup>236</sup> Ayrıca KDV'nin uygulanmasında; gelişen teknoloji ile birlikte yaygınlaşan e-ticaret işlemlerinde dijital ürünlerin niteliği konusunda çelişkiler yaşandığından hukuki sorunlar çıkmaktadır.<sup>237</sup> İşlemlerin nerede yapıldığı, işlemin türü, işleme taraf olanların mükellefiyet durumları gibi konularda açıklık olmadığından gerçekleşen işlemlere KDV uygulamak olanaksızdır.<sup>238</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak; VDK-VM C. A. özetle: “SBK ve SBD fiilleri genellikle KDV’de iade alabilme, indirim oranını yükseltme, maliyeti artırma ve SBD işlemlerinde komisyon geliri elde edebilmek maksadıyla işlenen suçlardır. Yani sahte fatura kullanımının temel sebebi, mükellefin aldığı sahte faturanın KDV’sini KDV indiriminde kullanarak daha düşük vergi ödemek iken, sahte fatura düzenleyen için de fatura düzenlediği mükellefin KDV indirimine karşılık kar elde etmektir. Bu nedenle eğer KDV oranları düşürülürse veya KDV de vergileme sistemi bu tür suçların işlenmesini önleyebilecek şekilde düzenlenirse, bu suçları işleyenler için SBK ve SBD’nin cazibesi kalmayacaktır”.<sup>239</sup> VDK-VM S. A. özetle: “SBD ve SBK’nın en büyük nedeni KDV iadesi almak ya da KDV indiriminden yararlanmaktır. KDV tutarı fiyata dâhil edilip ayrıca KDV hesaplanmadığı takdirde SBK büyük oranda önlenebilir”.<sup>240</sup> VDK-VM M. B. özetle: “Vergi kanunları ve

---

<sup>236</sup>Turgay Berksoy, “Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti”, [Doktora tezi, Marmara Üniversitesi İİBF, 34-41, 1984, s.37.

<sup>237</sup>Narin Cangir, “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”, III, **Yaklaşım Dergisi**, 71, 46-49, 1998b.

<sup>238</sup>Ercan Alptürk, “Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi”, **İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği**, s.328, 2005

<sup>239</sup>Arslan, C. Kişisel görüşme, 03.02.2022

<sup>240</sup>Aslan, S. Kişisel görüşme, 13.03.2022

uygulamaları yeniden düzenlenerek dolaylı vergilerin payı azaltılmalıdır”.<sup>241</sup> Şeklinde çözüm önerilerinde bulunmuşlardır.

Mükellefler, kazançlarını gösteren bilgileri zamanında defterlere kaydedilmesi şartıyla KDV indirim hakkını elde edebilirler. Ayrıca indirime konu edilebilmesi alış belgelerinde KDV'nin ayrıca gösterilmiş olması şartı aranır. Yine KDV iadesi için de KDV'nin süresi içinde kaydı yapılmış olmalıdır. KDV indirim ve iadelerinin ön şartı da dayanak olan belgenin gerçeği yansıtması gereğidir.

Bu konu ile ilgili Danıştay 11. Dairesinin verdiği kararda<sup>242</sup>;

KDV indiriminin yapılabilmesi ya da indirilen KDV'nin haklı sayılabilmesinde, indirilen KDV'nin satıcı tarafından veya daha alt kademelerdeki yüklenilen vergi ile ilgili sorumlulukların yükleniciler tarafından yerine getirilmiş olması gerekir. Ayrıca indirime dayanak teşkil eden belgelerin gerçeği yansıtması ve verginin gerçekte ödenmesi gerekir. Dolayısıyla sahte faturalarda gösterilen KDV indirilemez.

Şeklinde hüküm vermiştir. Buna göre KDV'de indirim ve iade hakkı elde edilmesi belli şart ve koşullara bağlanmıştır.

### **3.3.2. SBK ve SBD Fiillerine Verilen Cezaların Artırılmasına ve İlave Yaptırımlar Getirilmesine Dair Çözüm Önerisi**

SMİYB kullanmayan mükellefler, kullanan mükelleflerin haksız ve kolay yoldan para kazandığını gördüğünde kendileri de bu yola başvuracak ve sonuçta bu durum genel olarak ticari ahlakın bozulmasına neden olacaktır.<sup>243</sup> Bu nedenle SBK ve SBD fiillerine verilecek ceza ve yaptırımlar caydırıcı nitelikte olmalı ve mevcut ceza ve yaptırımlara ilave yaptırımlar getirilip cezalar artırılarak bu fiillerin cezasız kalmadığı, ağır yaptırımlarının bulunduğu kanaati yaygınlaştırılmalıdır.

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM C. A. özetle: “Mükellefler SBK ve SBD fiillerini kolay kazanç elde etme yolu olarak görmekte ve bu durum SBK ve SBD suçlarını artırmaktadır. Bu nedenle SBK ve SBD fiillerine ilave yaptırımlar getirilerek mükellefler bu hususta caydırıcılık

---

<sup>241</sup>Bozkurt, M. Kişisel görüşme, 07.03.2022

<sup>242</sup>Danıştay 11. Dairesinin 7.11.1996 gün ve E.1995/4076, K.1996/4011 sayılı kararı

<sup>243</sup>Sakıp Şeker, “Kayıt dışı ekonominin kapsamı, nedenleri ve etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı. 25, 1995, Ankara.

sağlanmalıdır”.<sup>244</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur. SBK ve SBD fiillerini işlediği iddia olunan mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında ihracat istisnasından kaynaklanan iade ve mahsup işlemleri 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği<sup>245</sup> doğrultusunda diğer mükelleflerden farklı olarak özel esaslar dâhilinde gerçekleştirilmektedir. SMİYB kullanan veya düzenleyen mükelleflerin iade talepleri daha ağırlaştırılmış koşullar altında yapılmaktadır. KDV iade veya mahsup talepleri ise ancak 4 (dört) kat teminat ile yerine getirilebilmektedir. Mükellefler ağırlaştırılmış şartlar nedeniyle dolaylı olarak cezalandırılmaktadır.<sup>246</sup>

Vergi kaçakçılığına karışmış olan mükelleflerin bazı kamu hizmetlerine alınmıyor olması, bazı kamu ihalelerine alınmaması ve kamu görevinde bulunamaması gibi çeşitli yaptırımlar da farklı kanunlarda düzenlenmiştir.<sup>247</sup>

### 3.3.3. Mükelleflere Düzenli Yoklamalar Yapılmasına İlişkin Çözüm Önerisi

Mükellefler kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı olayları, örneğin ilk kez ticari faaliyete başlayan kişi işe başladığını gizlemek suretiyle vergi dairesine bildirmeyebilmektedir.<sup>248</sup> Vergilerin sağlıklı toplanmasının en önemli ölçütlerinden biri mükellefiyetin sağlıklı şekilde saptanmasıdır. Mükellefiyeti saptamak, daha doğrusu değişik nedenlerle işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeyenleri saptamak idarenin önemli görevlerinden biridir. SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM A. A. özetle: “Mükellefler hakkında düzenli olarak altı ayda bir ya da en geç yılda bir kez kontrol amaçlı yoklama yapılmalıdır ”.<sup>249</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

VUK, md. 4’e göre “vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir”.<sup>250</sup> Bu bakımdan yoklama denetim yoluyla mükellefiyet kaydı olmayanların tespiti amaçlanır. İşte bu gibi gizli mükellefiyetlerin ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayın ya da hukuki durumun meydana gelmesini

---

<sup>244</sup> Arslan, C. Kişisel görüşme, 03.02.2022

<sup>245</sup> 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>246</sup> Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, [Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı] Doktora Tezi, 2008,130

<sup>247</sup> Aslan, s. 357.

<sup>248</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ankara, Siyasal, 2012, s.155.

<sup>249</sup> Acar A. Kişisel görüşme, 29.03.2022

<sup>250</sup> İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, 1987, s.12.

etkileyen maddi olayların tespiti yoklama denetim yoluyla yapılır. Bu anlamda kayıt dışı kalan unsurların zamanında tespiti sağlanarak kamunun muhtemel zararları önlenmeye çalışılır.

Dolayısıyla idarenin mükellefiyet kaydı bulunmayanların peşine düşmesi ve işyerlerini dolaşarak tespitler yapması hayati ve icraidir.<sup>251</sup> Zira kayıt dışı vergi yapısı ortaya konulmadıkça vergide eşitlik ve vergi yükünün dağılımı bozulmuş olur.<sup>252</sup>

### 3.3.4. Vergi Kanunlarının Daha Sade ve Anlaşılabilir Hale Getirilmesine Dair Çözüm Önerisi

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM E. İ. özetle: “Vergi kanunları daha sade ve anlaşılabilir hale getirilmelidir. Vergi kanunları ile ilgili uygulamalar neticesinde ortaya çıkan vergi cezaları ile ilgili Danıştay kararları, vergi suçları ile ilgili Yargıtay kararları her sene kitapçıklar halinde yayınlanmalı ve hem mükelleflerin hem de vergisel işlemlerle ilgilenen memurların kullanımına sunulmalıdır”.<sup>253</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuşlardır. Ayrıca vergi kanunlarının tahmin edilebilir, orantılı, tutarlı, uyumlu ve yönetebilir özellikler taşımasının yanında diğer kanunlarla koordinasyonu sağlayabilme becerisi de burada önemli olacak, nihayetinde de hem mükellefler hem de idare için çok sağlıklı sonuçlar doğuracaktır.<sup>254</sup> Bir başka öneriyi de Awasthi, R., Bayraktar çalışmalarında farklı boyutta ifade etmiştir. Onlara göre; vergi yolsuzluğu ile vergi karmaşıklığı göstergeleri arasında güçlü bir bağlantı olmakla birlikte<sup>255</sup> bu ilişkinin şeffaflık içermesinin en önemli koşulu içinde “e- yönetim” felsefesine değinmişlerdir. Hatta bu konuda elektronik ağ sistemlerinin de vergi idareleri için vergisel sorunları azaltmada son derece faydalı olacağı hususunu pratik örnek olarak sunmuşlardır.<sup>256</sup>

---

<sup>251</sup>Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu, Oluş, Ankara, 2007, s.431.

<sup>252</sup>Ali Uysal/Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, 2005, s.186.

<sup>253</sup>İnci E. Kişisel görüşme, 22.03.2022

<sup>254</sup>James, S. & Wallschutzky, I. (1997). Tax law improvement in Australia and the UK: the need for a strategy for simplification. **Fiscal Studies**, 18(4), 445-460. p. 448  
[https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1475-5890.1997.tb00273.x?casa\\_token=mIPIMzXTbrgAAAAA:48p-yfMYpHF1a0-iezCpgzkSE6mvu94QsvdqCKZjifKILZhEI7TosX6yeGqBa00dcXUwng7sq3h](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1475-5890.1997.tb00273.x?casa_token=mIPIMzXTbrgAAAAA:48p-yfMYpHF1a0-iezCpgzkSE6mvu94QsvdqCKZjifKILZhEI7TosX6yeGqBa00dcXUwng7sq3h). Erişim tarihi: 07.04.2022.

<sup>255</sup>Awasthi, R., Bayraktar, N. Can tax simplification help lower tax corruption?. *Eurasian Econ Rev* 5, 297–330, 2015. P. 299. <https://doi.org/10.1007/s40822-015-0014-9>

<sup>256</sup>Awasthi, R., Bayraktar, N. Can tax simplification help lower tax corruption?. *Eurasian Econ Rev* 5, 297–330, 2015. P.301 <https://doi.org/10.1007/s40822-015-0014-9>

### 3.4. Maliye Politikaları Açısından Getirilen Çözüm Önerileri

#### 3.4.1. Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Geliştirilmesine Dair Çözüm Önerisi

Vergi bilinci “bir verginin ödenmesi gerektiğinin farkında olmak şeklinde tanımlanabilir.”<sup>257</sup> Vergi ödeme bilinci vergi ahlakının da gelişmesini sağlayacak ve yüksek vergi ahlakına sahip vatandaşlar her vatandaşın ödevini yerine getirmesi yönünde baskı oluşturacaklardır.<sup>258</sup> Sonuçta da toplumda vergi ahlakı gelişecek ve vergi kayıp kaçağı azalacaktır. Çünkü vergi, devlet harcamalarının devam edebilmesi için gereklidir.

Bir mükellefin vergi bilincine sahip olması, vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini ve vergi uyumunu büyük ölçüde etkilemektedir.<sup>259</sup> Dolayısıyla, vergi bilincine sahip olan bir mükellefin, vergi yükümlülüğünü dürüst bir şekilde yerine getirmesi ve yaşadığı bölgedeki büyüme ve kalkınma için ödediği verginin öneminin farkına varması vergi uyumsuzluğunu da ortadan kaldırmaktadır.

SBK ve SBD fiillerinin zararlarının önlenmesinde vergi bilinci ve vergi ahlakının geliştirilmesi ile ilgili olarak; VDK-VM M. H. özetle: “Vergi bilincinin ve ahlakının iyileştirilmesi konusunda eğitimler, çalışmalar, sempozyumlar düzenlenmelidir.”<sup>260</sup> VDK-VM A. D. özetle: “MEB’ce okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında farkındalık meydana getirilmeli ve müfredata vergi dersi eklenmeli”<sup>261</sup>, VDK-VM C. E. özetle: “Mükellef eğitim programlarının hayata geçirilmesi yoluyla vergi konusundaki bilinç geliştirilmeli; reklam kamu spotu v.b. yollarla vergiyi vatandaşların ve mükelleflerin daha iyi anlayabilmesi sağlanmalıdır”<sup>262</sup> Şeklinde çözüm önerilerinde bulunmuşlardır. Belirli gün ve haftalar kapsamında, vergi haftası etkinliklerine tüm öğrencilerin katılımı sağlanmalı, verginin anlam ve önemi konunun uzmanı kişiler tarafından görsel materyaller eşliğinde anlatılmalıdır.<sup>263</sup> Müfredatta yer alan vergi kavramının genişletilmesi gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan

---

<sup>257</sup>Atilla Uyanık, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Araştırma Makalesi Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2019; 177:354-386. s.359.

<sup>258</sup>Siahaan, M.P. (2010). Elementary Tax Law. Graha Science: Yogya karta

<sup>259</sup>Savitri, E. ve Musfialdy. (2015). The Effect of Tax payer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 219, 682-687.

<sup>260</sup>Haydar, M. Kişisel görüşme, 24.03.2022

<sup>261</sup>Doğan, A. Kişisel görüşme, 03.03.2022

<sup>262</sup>Ercan, C. Kişisel görüşme, 02.02.2022

<sup>263</sup>İ. Cemil Demir&İsmail Cığerci, “Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 23 (1), 127-143, 2016, s.140. DOI: 10.18657/yecbu.43689.

Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı'nda<sup>264</sup> ilköğretimin tüm sınıflarında vergi bilinci konusu ele alınmaktadır.

### **3.4.2. Ödül ve Teşvik Sisteminin Uygulanmasına Dair Çözüm Önerisi**

Mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenmiş olan şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin; gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı bulunmaktadır. Söz konusu indirim 7194 Sayılı kanun kapsamında yapılan düzenlemeyle 01.01.2020 tarihinden itibaren %5 indirimden yararlanmak daha kolaylaştırılmıştır. Bu indirimden yararlanabilmek için de beyannameleri süresinde vermek, vergi borcu bulunmamak, idarece, re 'sen ve ikmalen yapılmış tarhiyat bulunmaması gibi şartlar aranmaktadır.

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM S. A. özetle: "Maliye politikası açısından yaşanan sorunların başında; ödül teşvik ve ceza sisteminin tam anlamıyla uygulanmamasıdır. Bunun için, öncelikle SBD veya SBK fiillerinde bulunmayan mükelleflerin söz konusu dönemde tahakkuk eden vergilerinde %5 indirim sağlanarak ödüllendirilmesi yoluna gidilebilir."<sup>265</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

### **3.4.3. Vergileme Metotları İle İlgili Dünyadaki Teknolojik Gelişmelerin Yakından Takip Edilmesine Dair Çözüm Önerisi**

Dünyada gelişen küreselleşme süreciyle birlikte bilgi iletişim teknolojilerinden yararlanmak suretiyle karmaşık süreçler basitleştirilerek şeffaf, verimli, hızlı ve tasarruflu erişimler sağlanabilmektedir.<sup>266</sup> Bu sayede verginin tahsil maliyeti de düşmektedir

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM E. İ. özetle: "Maliye politikasının en önemli aracı olan vergi politikaları bakımından dünyadaki gelişmeler yakından takip edilmelidir. Blok zincir, yapay zekâ gibi teknolojik gelişmeler yoluyla vergiyi kaynağında kavrayarak mükelleflerin vergiye

---

<sup>264</sup>Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)

<sup>265</sup>Aslan, S. Kişisel görüşme, 13.03.2022

<sup>266</sup>Ay, Şahin, Soylu, s. 276-277

uyumunu artıracak altyapılar geliştirilmeli vergi tabanını daha da genişletecek metotlar geliştirilmelidir”<sup>267</sup> Şeklinde çözüm önerisinde bulunmuştur.

Dünyadaki birçok ülkede bütünleşik vergi sistemi yapılanması vardır. İngiltere’de TRİPS(Toplam Gelirler İşlem sistemi), Finlandiya’da “iade-ücretsiz sistem” ve ABD’de eyalet düzeyinde vardır.<sup>268</sup>Avustralya’da sosyal medya üzerinden geri bildirim, Danimarka’da Twitter üzerinden diyalog, Estonya’da takip ve mesaj, Meksika’da interaktif yardım gibi uygulamalar vardır.<sup>269</sup> ABD’de vergi incelemelerinin etkin ve yoğun düzeyde yapılması, mükellefler nezdinde incelenme olasılığının çok yüksek olması ve cezaların da yüksekliği bu duruma eklenince mükelleflerin tamamı beyanlarını doğru olarak vermektedirler.<sup>270</sup>

#### **3.4.4. Devlet Kurumları Sivil Toplum Kuruluşları ve Sektör Temsilcileri İle Bir Araya Gelerek Uyumlu Politikalar Üretmesine İlişkin Çözüm Önerisi**

Kayıt dışı ekonomi çok yönlü ve çok boyutlu olduğundan sadece VDK’nın yürüttüğü mücadele ile başarı sağlanamaz.<sup>271</sup> VDK koordinatörlüğünde; diğer tüm kurum, kuruluş ve örgütlerle işbirliği içinde kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşımla Vergi İncelemeleri Eylem Planı oluşturulup uygulamaya geçirilmelidir.<sup>272</sup>

SBK ve SBD fiillerinin zararları ve bu sorunlarla ilgili olarak VDK-VM C. E. özetle: “Ülkemizde sürekli olarak uygulanabilecek belirli bir vergi ceza politikası oluşturularak ceza yöntemlerinin daha adil ve etkin olması sağlanmalıdır”.<sup>273</sup> VDK-VM F. Ç. özetle: “Hazine ve maliye bakanlığı ile üniversite ve meslek odalarının sürekli koordine içinde olması ve ülke içi ekonomik koşullar ile uyumlu politika belirlemelidir”.<sup>274</sup>;VDK-VM E. İ. özetle: Vergi müfettişlerine sektör temsilcilerinin

---

<sup>267</sup>İnci, E. Kişisel görüşme, 22.03.2022

<sup>268</sup>Haluk Egeli/Funda Diril, “ Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama”, **Sosyo ekonomi**, 22, s.38, 2014

<sup>269</sup>Egeli, Diril, s.43

<sup>270</sup>Ömer Tunç, **ABD’de vergi incelemesi**, Maliye yazıları, Mart-Haziran, 1989, s.62.

<sup>271</sup>Ferhat Akbey, “Türkiye de vergi denetimi ve gelirleri üzerine bir inceleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29(1), 63-103, 2014, s. 94

<sup>272</sup>Mustafa Erkan Üyümez, Ali Osman Yılmaz ve Sema Ünlüer, “Vergi incelemesinin amaçları ve bu amaçlara ilişkin sorunlar nelerdir?” **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi** Yıl: 2021, 6(16): 432-452 s. 450

<sup>273</sup>Ercan, C. Kişisel görüşme, 02.02.2022

<sup>274</sup>Çimen, F. Kişisel görüşme, 28.03.2022



katılacağı seminerler düzenlenmeli, sektörlerin yaşadığı vergisel problemler konusunda bilgilendirmeler yapılmalıdır”<sup>275</sup>

Vergi sistemlerindeki suç sayılan unsurların ihlal edilmesi ihtimali, adli ceza sistemindeki suç unsurlarını ihlal edilme olasılığından daha yüksektir. Bu nedenle vergilerin cezalandırılması için özel bir vergi ceza politikası oluşturmak gereklidir.<sup>276</sup>

---

<sup>275</sup>İnci, E. Kişisel görüşme, 22.03.2022

<sup>276</sup>Aslan, Memduh, **Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, ekim, Ankara, s. 357, 2008.

## SONUÇ

Çalışmamızda sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin başta hazine gelirlerinin azalması olmak üzere; kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi sosyal ekonomik ve mali açıdan zararları ortaya konularak, mevcut vergi denetim sistemi ve yargı kararları ışığında söz konusu uygulamalara çözüm önerileri getirilmiştir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, yürütülen vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturması nedeniyle denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını engellemekte, beşeri sermayenin atıl kalmasına neden olmaktadır. Literatür ve yargı kararlarına ilave olarak sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerini işleyen mükelleflerle sürekli irtibat halinde olan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi İnceleme Elemanları ile yarı yapılandırılmış mülakatlar yaparak görüş ve katkılarına başvurulmuştur.

Bu çalışmamızda sonuçlara ulaşırken birinci bölümde sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları yapılarak, sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme fiillerinin nasıl işlendiği, bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanma fiillerinin ayrımının nasıl yapıldığı gibi hususlara açıklık getirilmiştir. Akabinde, ikinci bölümde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin; güven kaybı, haksız vergi iade ve indirim ve kayıt dışılık gibi hazineye verdiği zararlar ortaya konulmuş, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin hukuk sisteminde güvenin azalması ve iş yükü gibi olumsuzluklara neden olduğu tespit edilmiş ve bunlara ilişkin uygulanacak cezalar ve yaptırımlar belirtilmiştir. Sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerine uygulanan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi zıyaı cezası ile vergi kaçakçılığı kapsamına giren suçlar, işleme şekillerine göre farklı yönlerden ele alınarak, bunların vergi denetim sistemine etkileri ile sosyal, ekonomik ve mali etkileri incelenmiştir.

Tüm bu veriler ışığında, öncelikle idare ile mükellef arasındaki ilişkiden yola çıkarak izaha davet sürecinin etkinliğine odaklanabiliriz. Bu kapsamda, vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda asıl istenen, uyuşmazlığın yargı mercilerine gitmesine gerek kalmadan idari yollardan çözümlenebilmesidir. Dolayısıyla izaha davet müessesesi etkin şekilde kullanılarak mükellefin gönüllü olarak idare ile anlaşmaya varması sağlanabilmelidir. Mükellefle kurulan ilk adımın ardından konumuzun ana teması olan sahte belge kullanma ve düzenleme sürecine ilişkin olarak da, özellikle sahte belge düzenleme fiili için mükellefiyetlerin tesisi önem arz eden bir konudur. Ancak mükellefiyet tesisi zaruri olmakla birlikte, ülkemizde belirli standartlara bağlanmayıp kolayca vergi

mükellefi olunabilmesi gerçeğini de ele aldığımızda, sahte belge sorunu daha da büyüyecektir. Bu anlamda, mükellefiyet açtırmak için teminat, depozito ve mali yeterlik gibi kriterler getirilerek mükellefiyet tesis ettirmenin zorlaştırılması gereklidir. Çünkü sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri belgeler üzerinden işlenmekte olup, mükelleflerin belge basımına ilişkin takiplerinin kolaylaştırılması için vergi idaresinden de izin alınması düzenlenen sahte belgelerin tespitini ve önlenmesini sağlayacağından, etkin mükellefiyet tesisi gerçek amaca hizmet edecektir. Etkinlik sadece mükellefiyet tesisi içinde değil aynı zamanda işlerin yürütülmesi sürecinde de gerçekleşmelidir. Örneğin; bilişim ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin takip edilerek, başta e-ticaret olmak üzere elektronik ortamda yapılan işlemlerin kayıt altına alınabilmesi ve oluşacak vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik bu yeni nesil teknolojilerin etkin şekilde kullanılması, vergisel işlemlerin elektronik ortamlara taşınarak otomasyon sistemlerinin yaygın olarak kullanılması, vergisel işlemlerin elektronik ortamlarda anlık takibi, muhasebe kayıtlarının sistem üzerinden izlenmesi, e-beyanname, BTRANS, e-posta, kısa mesaj, e-imza, e-haciz ve Vergi İletişim Merkezi uygulamaları, VEDOP, (E-Beyanname), GİB Veri Ambarının (VERIA) oluşturulması, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sisteminin (EMKAS) uygulamalarının çeşitlenip yaygınlaşması sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini önlemeye yönelik en etkili çözüm araçları olacaktır.

Yukarıdaki açıklamaların yanında, vergi denetiminde sürekli değişen ve güncellenen mevzuat kapsamında mali müşavir ve muhasebecilerin ve alt piyasa denetleyicilerinin değişen mevzuata ayak uydurmasının sağlanması ve vergisel işlemlerde bir anlamda ön denetim faaliyeti yürüten YMM'lerin bu işlevleri genişletilerek vergi incelemelerindeki yükü hafifletecek bir nitelik kazandırılmalıdır. Mükelleflerin çok sınırlı bir kısmı incelenebildiğinden inceleme yapacak personel ihtiyacını pratik olarak gidermenin yolu olarak; vergi dairelerindeki konu hakkında uzman personele ve özellikle gelir uzmanlarına verilecek eğitimlerle gerekli denetim nitelikler kazandırılıp inceleme yetkisi verilmelidir. Ayrıca, daha az nitelikli ve dar kapsamlı incelemelerin vergi dairelerindeki uzman personele yaptırılması, vergi inceleme oranını artıracığından, vergi inceleme elemanlarının iş yükünü hafifletmek suretiyle daha nitelikli ve kapsamlı incelemelerin yapılmasına imkân sağlanmalıdır.

Denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması hususunda ise; denetim gücünün daha çok sektörel incelemelerde yoğunlaştırılması ve bu şekilde vergi kaçırma potansiyeli yüksek sektörlerle yönlendirilmesi, VDK binalarının modernleştirilmesi, kullanılan teşrifatların yenilenmesi, bilgi işlem ekipmanlarının yenilenmesi ve bu yolla

mükelleflerin vergi denetimini ciddiyetini anlayabilecekleri bir ortamda incelenmeleri sağlanmalıdır. Sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinde; vergi denetiminde istenen etkinlik ve yeterliliğe ulaşamaması nedeniyle mükellefler üzerinde denetim baskısının oluşturulmadığı, vergi inceleme elemanlarının üzerinde niteliksiz işlerden kaynaklanan iş yükü, ihbar müessesesinin yeterli düzeyde kullanılmadığı, denetimlerin siyasi baskılardan arındırılıp bağımsızlaştırılmadığı ve mükelleflerdeki bilgi noksanlığı gibi hususların denetim gücünün etkinliğini azalttığı ifade edilebilir.

SMİYB kullanmayan mükellefler, kullanan mükelleflerin haksız ve kolay yoldan para kazandığını gördüğünde kendileri de bu yola başvuracak ve sonuçta bu durum genel olarak ticari ahlakın bozulmasına neden olacaktır. Bu nedenle SBK ve SBD fiillerine verilecek ceza ve yaptırımlar caydırıcı nitelikte olmalı ve mevcut ceza ve yaptırımlara ilave yaptırımlar getirilip cezalar artırılarak bu fiillerin cezasız kalmadığı, ağır yaptırımlarının bulunduğu kanaati yaygınlaştırılmalıdır. SBK ve SBD fiilleri genellikle KDV’de iade alabilme, indirim oranını yükseltme, maliyeti artırma ve SBD işlemlerinde komisyon geliri elde edebilmek amacıyla işlenen suçlardır. Yani sahte fatura kullanımının temel sebebi, mükellefin aldığı sahte faturanın KDV’sini KDV indiriminde kullanarak daha düşük vergi ödemek iken, sahte fatura düzenleyen için de fatura düzenlediği mükellefin KDV indirimine karşılık kar elde etmektir. Bu nedenle eğer KDV oranları düşürülürse veya KDV de vergileme sistemi bu tür suçların işlenmesini önleyebilecek şekilde düzenlenirse, bu suçları işleyenler için SBK ve SBD’nin cazibesi kalmayacaktır. Ayrıca mükellefler hakkında düzenli olarak altı ayda bir ya da en geç yılda bir kez kontrol amaçlı yoklama yapılmalıdır. Bu sayede faaliyette bulunmayan sadece sahte belge düzenleme faaliyeti yürüten mükelleflerin tespiti sağlanabilecektir.

SBK ve SBD fiillerinin zararlarının önlenmesinde vergi bilinci ve vergi ahlakının geliştirilmesi ile ilgili olarak; eğitimler, çalışmalar, sempozyumlar düzenlenmeli, Milli Eğitim Bakanlığınca okullarda tiyatro ve oyun tarzında faaliyetlerle konu hakkında farkındalık meydana getirilmeli ve müfredata vergi dersi eklenmeli, reklam kamu spotu v.b. yollarla vergiyi vatandaşların ve mükelleflerin daha iyi anlayabilmesi sağlanmalı, belirli gün ve haftalar kapsamında, vergi haftası etkinliklerine tüm öğrencilerin katılımı

sağlanmalı, verginin anlam ve önemi konunun uzmanı kişiler tarafından görsel materyaller eşliğinde anlatılmalıdır.<sup>277</sup>

Maliye politikasının en önemli aracı olan vergi politikaları bakımından dünyadaki gelişmeler yakından takip edilmelidir. Blok zincir, yapay zekâ gibi teknolojik gelişmeler yoluyla vergiyi kaynağında kavrayarak mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak altyapılar geliştirilmeli, VDK koordinatörlüğünde; diğer tüm kurum, kuruluş ve örgütlerle işbirliği içinde kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşımla Vergi İncelemeleri Eylem Planı oluşturulup, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile üniversite ve meslek odalarının sürekli koordine içinde olması ve ülke içi ekonomik koşullar ile uyumlu politikalar belirlemeli, vergi müfettişlerine sektör temsilcilerinin katılacağı seminerler düzenlenmeli ve sektörlerin yaşadığı vergisel problemler konusunda bilgilendirmeler yapılmalıdır.

---

<sup>277</sup>İhsan Cemil DEMİR/İsmail Ciğerci,"Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.23, S.1, Ankara 2016, s.127-143.

## KAYNAKÇA

Ağar, S. (2005). Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 58, 273-301.

Akdeniz, D. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda manevî unsur. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 90-105.

Akdoğan, A. 2009. Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi. (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (1979). Vergi incelemesi. Ankara İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayını.

Alptürk, E. "Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi", İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği, s.328, 2005

Altuğ, O. (1994). Kayıtdışı ekonomi, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul.

Altuğ, O. (1993). Kayıt dışı ekonomi. Asomedia Dergisi, yayın no 29 Aralık.

Altundiş, M. (2007). Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suç ve cezaları ile yeni Türk ceza kanunu'nun bu suçlara etkisi. Ankara Baros Dergisi, Sayı: 1, Kış, 168-179.

Akburak, Y. ve Tahtakılıç, A.,K. (2003).Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler. Banka-Maliye ve Ekonomi Yorumları Dergisi.

Akdeniz, D. (2018). Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçunda manevi unsur. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 90-105.

Akgüç, Ö. (1990). Ekonomide gerçeği arayış, İstanbul, Bağlam, 142-144.

Araújo Marques, J., Sousa, P. & Teixeira, G. (2020). Tax audits as a path to tax compliance in Portugal. **EurJ Crim Policy Res**, 26, 457-479. <https://doi.org/10.1007/s10610-019-09417-3>

Aslan, M. (2008). Türk vergi sisteminde cezai yaptırımların etkinliği. Maliye ve Hukuk Yayınları, ekim, Ankara.

Aydın S. (2003). Vergi kaybı, nedenleri ve yöntemleri. Vergi Sorunları Dergisi. 178:20.

Awasthi, R., Bayraktar, N. "Can tax simplification help lower tax corruption?", **Eurasian Econ Rev** 5, 297-330 (2015). <https://doi.org/10.1007/s40822-015-0014-9>

Bilen, A. (2007). Kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik çabalar. Muhasebe ve Finansman Dergisi, cilt no:36, 134-143.

Biyan, Ö. (2016). “İdari aşamada yeni bir çözüm yolu: izaha davet”. Bilanço, 162: 46-49.

Bülbül, D. (2003a). Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri-I. Yaklaşım Dergisi,y. 11, s. 131, Kasım: 206-209.

Bülbül, D. (2003b). Vergi aflarının ekonomik ve sosyal etkileri-II. Yaklaşım Dergisi, Y:11, S:132, Aralık: 173-182.

Cangir, N, “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”, III, Yaklaşım Dergisi, 71, 46-49, 1998b

Christensen, J. G. & Opstrup, N. “Bureaucratic dilemmas: Civil servants between political responsiveness and normative constraints”. **Governance**, 31(3), 481-498, 2018. doi/pdf/10.1111/gove.12312

Çolak, M. (2016). Mükellefe üç kolaylık: matrah artırımı, izaha davet, beyana çağrı ve gönüllü uyuma yansımaları. Yaklaşım Dergisi, 287.

Donay, S. (2008). Ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları, Beta Basım, İstanbul.

Ege, F. (2017). İzaha davet üzerine. E-Yaklaşım, 298.

Erdem T. (Kasım 2010a).Vergi uygulamasında belgede sahtecilik suçlarının konusunu oluşturan belgeler. Vergi Sorunları Dergisi, cilt: 33, sayı: 266, s. 95

Erdim, A. (2000). Hayali ihracat naylon fatura, Maliye Postası, sayı.473.

Erman, Sahir(1992).Özel Kanunlar Açısından Ticarî Ceza Hukuku c.1. Genel Kısım, İstanbul.

Esen, A. (2015). Faturanın İnkârı, Maliye Postası, Y.15 Nisan 1988, sa.183. Fil Mehmet, Nimet, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Durumunda Bilerek veya Bilmeyerek Kullanma Ayırımının Yapılması”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 269, Mayıs.

Gökcan, Özel Belgede Sahtecilik Suçu, 209; Yaşar / Gökcan / Artuç,

Görkemli, B. (2021). Ceza hukukundaki sahtecilik suçları ile vergi ceza hukukundaki sahte belge düzenleme-kullanma suçları. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (47), 407-434.Retrievedfrom<https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/issue/64178/972449>

Gündüz, R. ve Gültaş, V. (2013). 5237 sayılı Türk ceza kanunu ile 213 sayılı Vergi usul kanununda belgelerde ve faturalarda sahtecilik suçları. Bilge Yayınevi, Ankara

Güner, S. (2014). Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi. *Gümrük&Ticaret Dergisi*, Sayı: 4, 38-52.

Hatipoğlu, C. (2016). İşe başlama bildirimini yapılmamasının kayıt dışı ekonomiye etkisi ve bunu önlemeye yönelik çözüm önerileri [THE effect of failure to make a notice of statement of employment over unrecorded economy: proposal to avoid] . *Journal of Istanbul University Law Faculty* , 73 (1) , 181-206 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuhfm/issue/25016/264143>

Hesap Uzmanları Derneği (HUD). (2004). *Den. İlke ve Esasları*. Ankara: Yıldız Ofset Yayınları

İtişgen, R. (2013). Resmi belgede sahtecilik suç. *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, cilt no: 8, s. 84, Ağustos.

James, S. & Wallschutzky, I. (1997). Tax law improvement in Australia and the UK: the need for a strategy for simplification. *Fiscal Studies*, 18(4), 445-460. [https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1475-5890.1997.tb00273.x?casa\\_token=mIPIMzXTbrgAAAAA:48p-yfMYpHF1a0-iezCpgzkSE6mvu94QsvdqCKZjifKILZhEl7TosX6yeGqBa00dcXUwng7sqt3h](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1475-5890.1997.tb00273.x?casa_token=mIPIMzXTbrgAAAAA:48p-yfMYpHF1a0-iezCpgzkSE6mvu94QsvdqCKZjifKILZhEl7TosX6yeGqBa00dcXUwng7sqt3h). Erişim tarihi: 07.04.2022

Kaplan, N. F. (2020). Türk vergi Hukuku'nda anayasal ilkeler çerçevesinde özel usulsüzlük kabahatleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(74),974-996. doi: 10.17755/esosder.682616

Karaarslan, M. (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 64, 115-150.

Karakoç, Y.(2019). *Vergi Ceza Hukuku*, (2. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara.

Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

Keleş, Y.(2002). Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?. *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 249, Mayıs: 76-83.

Kendal D. ve Gencel, U. (2019). Vergi kabahatleri açısından sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgili sorunlar ve çözüm önerileri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 39, Temmuz, s. 159

Kızılot, Ş., ve Kızılot, Z. (2009). Vergi ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları, Ankara, Yaklaşım

Koca, M. ve Üzülmez, İ. (2020). *Türk ceza hukuku özel hükümleri*, (7. Baskı), Adalet Yayınları, Ankara.



Köstü. M., O. (2011). Danıştay içtihatları ışığında sahte fatura ve tespiti. Seçkin yayıncılık, Ankara.

Malkoç, İ.(1986). Uygulamada belgelerde sahtecilik suçları ve mala karşı suçlar, Ankara.

Marufoğlu, A. & Gökbunar, R. (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 28 (1) , 1-22. DOI: 10.18657/yonveek.752590

Meriç A., A. Karabalık ve Ö. Durmuş. (2012). Sahte Belge Nedir? Sahte belge sorununa bakış, irdelenmesi ve SMİYB düzenleme/kullanımı ile mücadelede çözüm yolu önerileri. Vergi Raporu Dergisi. 149: 59-74.

Mutluer, M. K. ve Dayanç K., N. (2019) Vergi hukuku genel ve özel hükümler, (Yetkin Yayınları), Ankara.

Ozturk, H.,& Teker, S. (ty.). Mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge kullanma eğilimi ve çözüm önerileri. Press Academia Procedia, 11(1), 138-144.

Önal, A. S. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları.

Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. (2014). Vergi hukuku, (23. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Öncel, M. (1978). Sermaye şirketlerinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye. Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara.

Öner, E. (2013). Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Özsağır, Y.(2007). Ekonomide güven faktörü. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 6 (20), 46-62.

Öztaş, E. (2019). Türk vergi hukukunda özel usulsüzlük cezaları ve yargı yolu, (1. Baskı) İstanbul: On iki Levha Yayınları.

Parlar, A., ve Demirel, G. (2002). Açıklamalı içtihatlı adli idari vergi suçları, 1.Basım, Adil Yayınevi, Ankara

Polat, İ. (2004). Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sarılı, Mustafa Ali (2002). Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve alınması gereken tedbirler. Bankacılık Dergisi. 41.

Sarılı, M.A. (2002). Türkiye’de kayıtdışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve kayıtlı hale getirilebilmesi için alınması gereken tedbirler. Vergi Sorunları Dergisi. 167, 131-156.

Savitri, E. ve Musfiady. (2015). TheEffect of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Tax payer Compliance with Service Quality as MediatingVariable. Procedia – SocialandBehavioralSciences, 219, 682-687.

Seviğ, V. (2006). “Türkiye’de kayıt dışılık önenebilir mi?” Dünya, 18.04.2006.

Siahaan, M.P. (2010). Elementary Tax Law. Graha Science: Yogyakarta

Şenyüz, D. (2020). Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları), 11. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa.

Şeker, M. (2006). Kayıt dışı ekonominin tahmini Türkiye örneği – I. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog. 217, Mayıs.

Şeker, N. (1994). Hukuksal yapısıyla vergi incelemesi. Beta yayınları, İstanbul.

Şeker, S. (1995). Kayıtdışı ekonominin kapsamı, nedenleri ve etkileri, Yaklaşım Dergisi, Sayı.25. Ankara.

Şenyüz, D. (2011). Vergi ceza hukuku: vergi kabahatleri ve suçları. Ekin Basım Yayın, Bursa

Taştan, M. (2018). Vergi usul kanunu yönünden sahte belge düzenleme ve kullanma suçları, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2007). Vergi Denetimi Seçkin yayınları, Ankara

Tezcan, D., Erdem, M. R., ve Önok, M. (2008). Teorik ve pratik ceza özel hukuku, 6. Baskı, Ankara.

Torgler, B. (2004). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. Journal of Economic Behavior and Organisation, 61(1), 81-109.

Uğur, H.,Elibol, M. (2016). Açıklamalı-içtihatlı vergi suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 469

Urak, E. (2015). Sahte belge (fatura) kullanımını kim teşvik ediyor? Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos.

Uyanık A.,(2019). Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi, Araştırma Makalesi Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2019; 177:354-386. s.359

Uyanık, M. (2014). Vergi kaçakçılığı suçlarından defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi veya ibraz edilmemesi [Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı] [www.tez.yok.gov.tr](http://www.tez.yok.gov.tr),

Uyanık, O. (2013). İşletmelerde vergi kaçırma yolları ve bunlara karşı güvenlik müesseseleri [Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].

Uysal, M. (2004). Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar. Semineri, İTO.

Ümit, C. (2021). Vergi ceza hukukunda sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarına ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri. Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 11 (1), 357-393. doi: 10.32957/hacettepehdf.900522

Ünal, O. K. (2006). Sahte fatura ve faturadan doğan sorumluluklar, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10 (1), 1-32

Üstün, S. (2013). Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı?. Beta yayınları, İstanbul

Wenzel, M.I. (2005). Misperceptions of social norms about tax compliance: from theory to intervention. Journal of Economic Psychology, 26, 862-883.

Yiğit, U. (2004). Vergi usul kanununda hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar vergi kaçakçılığı suçları ve diğer hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları, İstanbul Mart.

Yurtsever, H. (2009). Kritik kontrol noktası analiziyle sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımı. Maliye Dergisi, (156), 141-151.

Yurt, O. & Teker, S. (2019). İşletmelerde sahte belge kullanma durumu ve bu durumun sonuçları, Press Academia Procedia, 9(1), 150-154 Doi: 10.17261/Pressacademia.2019.1083

Yüce, M. (2018). Vergi kaçakçılığı suçu ve yargılama usulü: Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu. Adalet Yayınevi, Ankara

306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu (YCGK), 08.11.2018 tarih, E: 2018/11-427, K: 2018/517 Sayılı İlam

18.06.2002 tarihli, 24789 sayılı 306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, ([https:// www.gib.gov.tr/node/87656](https://www.gib.gov.tr/node/87656), erişim tarihi: 16.02.2022)

[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık\\_V4.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf), Erişim: [24.12.2021]

84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yargıtay CGK, 1985/9-462 E., 1986/125 K., 17.03.1986.

Danıştay 9’uncu Dairesi, 27.01.2010, E. 2009/1991, K. 2010/267.www.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.05.2005, E. 2005/37, K. 2005/127. www

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 05.05.2004, E. 2004/3-247, K. 2004/267. www

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 03.07.1997, E. 1996/291, K. 1997/112.www.

Yargıtay 11 CD, 01.10.2020 tarih, E: 2020/1119, K: 2020/5276 sayılı ilam

Yargıtay 11 CD, 08.10.2020 tarih, E: 2017/9169, K: 2020/5629 sayılı ilam

Bursa 1. Vergi Mahkemesi, 30.12.2021, E. 2021/722, K. 2021/1809. www.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2019/1544., K:2021/799

Danıştay 4. Dairesi, K. 2021/543

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2019/2756, K. No:2021/11146

Konya Bölge İdare Mahkemesi, E. 2020/972, K. 2020/1323

Danıştay 4. Daire, E. 2016/13864, K. 2020/3024

Danıştay 4. Daire, E. 2016/21364, K. 2020/3006

Danıştay 4. Daire, E. 2016/21364, K. 2020/3006

Danıştay 4. Daire, E. 2016/166, K. 2020/6492

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, K. 2020/1087

Danıştay 4. Dairesi, K. 2020/3553

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2020/502, K: 2021/1679

Danıştay 4. Dairesi, K. 2021/493

Anayasa Mahkemesi Kararı, 20 Ocak 2021 tarihli RG’de yayımlanan 18.11.2020 tarihli, 2017/30526 başvuru numaralı karar

## EKLER

### EK-A: Çağ Üniversitesi Etik Kurul Onay Formu:

T.C. ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ						
TEZ / ARAŞTIRMA / ANKET / ÇALIŞMA İZİNİ / ETİK KURULU İZİNİ TALEP FORMU VE ONAY TUTANAK FORMU						
ÖĞRENCİ BİLGİLERİ						
T.C. NOŞU						
ADI VE SOYADI	Melih ÇAMCI					
ÖĞRENCİ NO	20182013					
TEL. NO.						
E - MAİL ADRESLERİ						
ANA BİLİM DALI	Kamu Hukuku					
HANGİ AŞAMADA OLDUĞU (DERS / TEZ)	Tez Aşaması					
İSTEKTE BULUNDUĞU DÖNEME AİT DÖNEMLIK KAYDINI YAPILIP- YAPILMADIĞI	2021 / 2022 - GÜZ DÖNEMİ KAYDINI YENİLEDİM.					
ARAŞTIRMA/ANKET/ÇALIŞMA TALEBİ İLE İLGİLİ BİLGİLER						
TEZİN KONUSU	TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİLLERİNİN ZARARLARI İLE BU SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ					
TEZİN AMACI	Çalışmanın amacı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin zararlarını ortaya koyarak mevcut vergi denetim sistemi ve yargı kararları ışığında söz konusu uygulamalara çözüm önerileri sunmaktır.					
TEZİN TÜRKÇE ÖZETİ	Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, başta hazine gelirlerinin azalması olmak üzere; kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi sosyal ekonomik ve mali açıdan birçok zararı bulunmaktadır. Bu çalışma ile sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin zararları ve çözüm önerileri ortaya konulacaktır.					
ARAŞTIRMA YAPILACAK OLAN SEKTÖRLER/ KURUMLARIN ADLARI	Mükelleflerle sürekli irtibat halinde olan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi İnceleme Elemanlarının görüş ve katkılarına başvurulması planlanmaktadır.					
İZİN ALINACAK OLAN KURUMA AİT BİLGİLER (KURUMUN ADI- SÜRESİ- MÜDÜRLÜĞÜ - İL - İLÇESİ)	Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Adana Denetim Daire Başkanlığı					
YAPILMAK İSTENEN ÇALIŞMANIN İZİN ALINMAK İSTENEN KURUMUN HANGİ İLÇELERİNDE/ HANGİ KURUMUN/ HANGİ BÖLÜMÜNDE/ HANGİ ALANIN/ HANGİ KONSULARDAY/ HANGİ GRUBA/ KİMLERE/ NE UYGULANACAKI GİBİ AYRINTILI BİLGİLER	Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Adana Denetim Daire Başkanlığında görevli vergi müfettihi ve vergi müfettiş yardımcılarında bilgi alınacaktır.					
UYGULANACAK OLAN ÇALIŞMAYA AİT ANKETLERİN/ ÖLÇEKLERİN BAŞLIKLARI/ HANGİ ANKETLERİN - ÖLÇEKLERİN UYGULANACAKI	Alan çalışması yapılandırılmış mülakat yöntemiyle yapılacaktır.					
EKLER (ANKETLER, ÖLÇEKLER, FORMLAR, ... V.B. GİBİ EVRAKLARIN İMZALEYİLE BİRLİKTE KAÇ ADETSAYFA OLDUKLARINA AİT BİLGİLER İLE AYRINTILI YAZILACAKTIR)	20 (Adet) Görüşme Formu					
ÖĞRENCİNİN ADI - SOYADI: Melih ÇAMCI	ÖĞRENCİNİN İMZASI: Enstitü Müdürliğinde Evrak Aslı İmzalıdır. TARİH: 17/ 01/ 2022					
TEZ/ ARAŞTIRMA/ANKET/ÇALIŞMA TALEBİ İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRME SONUCU						
1. Seçilen konu Bilim ve İş Dünyasına katkı sağlayabilecektir.						
2. Anılan konu Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu faaliyet alanı içerisine girmektedir.						
1. TEZ DANIŞMANININ ONAYI	2. TEZ DANIŞMANININ ONAYI (VARSA)	ANA BİLİM DALI BAŞKANININ ONAYI	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRÜNÜN ONAYI			
Adı - Soyadı: Ali Volkan ÖZGÜVEN Unvanı: Dr. Öğr. Üyesi	Adı - Soyadı: ..... Unvanı: .....	Adı - Soyadı: Yücel ERTEKİN Unvanı: Prof. Dr.	Adı - Soyadı: Murat KOÇ Unvanı: Prof. Dr.			
İmzası: e-posta onayı 27.01.2022	İmzası: ..... 27.01.2022	İmzası: e-posta onayı 27.01.2022	İmzası: e-posta onayı 27.01.2022			
ETİK KURULU ASIL ÜYELERİNE AİT BİLGİLER						
Adı - Soyadı: Şehnaz ŞAHINKARAKAŞ	Adı - Soyadı: Yücel ERTEKİN	Adı - Soyadı: Deniz AYNUR GÜLER	Adı - Soyadı: Mustafa BAŞARAN	Adı - Soyadı: Mustafa Tefvik ODMAN	Adı - Soyadı: Hüseyin Mahir FISUNOĞLU	Adı - Soyadı: Jülide İNÖZÜ
Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı: Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı: Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.
Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27 / 01 / 2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022	Enstitü Müdürlüğünde Evrak Aslı İmzalıdır. 27.01.2022
Etik Kurulu Jüri Başkanı - Asıl Üye	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi
ÖY BİRLİĞİ İLE	<input checked="" type="radio"/>					
ÖY ÇOKLUĞU İLE	<input type="radio"/>					
AÇIKLAMA: BU FORM ÖĞRENCİLER TARAFINDAN HAZIRLANDIKTAN SONRA ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ SEKRETERLİĞİNE ONAYLAR ALINMAK ÜZERE TESLİM EDİLECEKTİR. AYRICA FORMDAKI YAZI ON İKİ PUNTO OLACAK ŞEKİLDE YAZILACAKTIR.						

**EK-B: Çağ Üniversitesi Tez Etik Kurul İzin İstek Formu:**



T.C.  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Sayı : E-23867972-050.01.04-2200000409  
Konu : Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği  
Kurulu Kararı Alınması Hk.

18.01.2022

REKTÖRLÜK MAKAMINA

**İlgi:** 09.03.2021 tarih ve E-81570533-050.01.01-2100001828 sayılı Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu konulu yazınız.  
İlgi tarihli yazınız kapsamında Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesindeki Lisansüstü Programlarda halen tez aşamasında kayıtlı olan **Melih Çamcı** isimli öğrencimize ait tez evraklarının "Üniversitemiz Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Onayları" alınmak üzere Ek'te sunulmuş olduğunu arz ederim.

Doç. Dr. Murat KOÇ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Ek : 1 Adet öğrenciye ait tez evrakları listesi.

## EK-C: Çağ Üniversitesi Tez Etik Kurul İzin Yazısı:



T.C.  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
Rektörlük

Sayı : E-81570533-044-2200000668  
Konu : Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği  
Kurul İzni Hk.

27.01.2022

### SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

- İlgi : a) 18.01.2022 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2200000409 sayılı yazınız.  
b) 20.01.2022 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2200000470 sayılı yazınız.  
c) 19.01.2022 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2200000437 sayılı yazınız.  
ç) 19.01.2022 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2200000443 sayılı yazınız.

İlgi yazılarda söz konusu edilen Elif Eylem Karakoç, Emel Kaçmaz, Cengiz Fırat Birgin, Erdeniz Kıvıncı ve Melih Çamcı isimli öğrencilerimizin tez evrakları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulunda incelenerek uygun görülmüştür.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof. Dr. Ünal AY  
Rektör

## **EK-D: Görüşme Formu ve Açıklama Yazısı**

**Araştırma Konusu :** Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma  
Fiillerinin Zararları ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri

**Danışman :** Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN

**Öğrenci Adı :** Melih ÇAMCI

### **GİRİŞ**

Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi olarak tarafımda “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Zararları ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri” konulu Yüksek Lisans Tezi hazırlanmaktadır. Yürütülen söz konusu bu çalışmada konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamaya yönelik olarak sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerini işleyen mükelleflerle sürekli irtibat halinde olan mesleki bilgi ve tecrübeye sahip Hazine ve Maliye Bakanlığında görevli Vergi İnceleme Elemanlarının görüş ve katkılarına başvurulması planlanmaktadır.

Bu kapsamda; aşağıda başlıklar halinde belirtilen konularda katılımcılara yöneltilen sorulara verilen cevaplar not alınmak suretiyle görüşme yapılacaktır ve söz konusu katılımcıların kimlikleri gizli tutularak başka kişilerle paylaşılmayacaktır.

#### **Çalışmanın Amacı:**

Çalışmanın amacı, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiillerinin zararlarını ortaya koyarak mevcut vergi denetim sistemi ve yargı kararları ışığında söz konusu uygulamalara çözüm önerileri sunmaktır.

#### **Çalışmanın Önemi:**

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, başta hazine gelirlerinin azalması olmak üzere; kayıt dışılık, gelir dağılımının bozulması ve güven kaybı gibi sosyal ekonomik ve mali açıdan birçok zararı bulunmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine yönelik yürütülen vergi incelemeleri tüm vergi incelemelerinin büyük kısmını oluşturuyor olması nedeniyle denetim gücünün etkin ve verimli kullanılmasını engellemekte, beşeri sermayenin atıl kalmasına neden olmaktadır. Sayılan tüm bu olumsuzluklar nedeniyle söz konusu sorunlara çözüm bulunması gerekmektedir.



**Görüşmenin Tarih, Yer ve Saati:**

**Görüşmeci:**

**“Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Zararları ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri”**

Sahte Belge Kullanma ve Düzenleme Fiilleri ile ilgili olarak aşağıda başlıklar halinde belirtilen konularda yaşanan sorunlar ve bu sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri hakkında düşünceleriniz nelerdir?

**a) Vergi İdaresi ve Kurumsal Yapı Açısından Yaşanan Sorunlar ve Bu sorunlara Getirilebilecek Çözüm Önerileri**

**b) Vergi Denetimi Açısından Yaşanan Sorunlar ve Bu sorunlara Getirilebilecek Çözüm Önerileri**

**c) Vergileme Sistemi Açısından Yaşanan Sorunlar ve Bu sorunlara Getirilebilecek Çözüm Önerileri**

**d) Maliye Politikası Açısından Yaşanan Sorunlar ve Bu sorunlara Getirilebilecek Çözüm Önerileri**