



Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde “Miktar” ve “Meblağ” Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları^(*)

*The Concepts of “Quantity” and “Sum” in Documents Regulated within the Scope of
Tax Obligation and the Penalty Results of Non-Truth*

Hasan Hüseyin BAYRAKLI  

Profesör Doktor

Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Ahmet BOZDAĞ  

Doçent Doktor

Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı

Anahtar Kelimeler

*Biçimsel Mükellefiyet,
Belge Düzeni,
Belgelerde Miktar,
Belgelerde Meblağ,
Sahte Belge,
Muhteviyatı İtibariyle
Yanılıcı Belge.*

Keywords

*Formal Obligation,
Document Order,
Amount in Documents,
Sum in Documents,
Fake Document,
Misleading Document
in Terms of Content.*

Öz

Vergi mükellefiyeti maddi ve biçimsel mükellefiyetlerden oluşur. Maddi ve/veya biçimsel mükellefiyetlere aykırı davranılması belirli yaptırımların uygulanmasını gerektiren vergi hukukuna ilişkin hukuka aykırılıklar olarak düzenlenmiştir. Bu çalışma, biçimsel mükellefiyetler kapsamında düzenlenmesi gereken belgelerde yer alan “miktar ve meblağın” gerçeğe aykırı olması durumunda uygulanması gereken yaptırımları ve bu yaptırımların kamu gücünü kullanan makamlar itibariyle almış olduğu şekli içermektedir. Vergi hukukunda belgelerde yer alan “miktar” ve “meblağ” kavramları uygulamada birbirinin yerine aynı anlamda kullanılmasına rağmen gerçekte farklı anlamları olan iki kavramdır. Bu nedenle kanun koyucu da bu iki kavram arasındaki anlam farkını dikkate alarak meydana gelen hukuka aykırılıkları iki farklı yaptırım ile cezalandırmıştır.

Abstract

Tax liability consists of financial and formal obligations. Violations of material and / or formal obligations are regulated as violations of the law regarding tax law that require certain sanctions. The scope of this study includes the sanctions that should be applied in case the “amount and sum” included in the documents to be issued within the scope of formal obligations are inaccurate, and the way the sanctions are taken by the authorities using public power. Although the concepts of “amount” and “sum” in the documents in tax law are used interchangeably in practice, they are two concepts with different meanings. For this reason, the legislator, considering the difference in meaning between these two concepts, penalized the illegalities with two different sanctions.

^(*) Araştırma Makalesi.
Hakem denetiminden geçmiştir.

Gönderim Tarihi: 04.06.2021, Kabul Tarihi: 22.06.2021.

GİRİŞ

Vergi mükellefiyeti, maddi ve biçimsel vergi mükellefiyetinden meydana gelir. Maddi vergi mükellefiyeti, mükellefin mülkiyet alanında bulunan paranın ödenmesi gereken kadarının vergi dairesine ödenmesini ifade eder. Biçimsel vergi mükellefiyeti ise vergi miktarının doğru hesaplanabilmesi ve denetiminin yapılabilmesi için birtakım biçimsel mükellefiyetlerle güçlendirilmiştir. Bu biçimsel mükellefiyetlerden biri de belge düzenine uymaktır. Bu çalışmada belge düzeni içerisinde yer alan bazı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılmasında miktar ve meblağ olarak belirlenen konularda hukuka aykırılıklar incelenecektir.

Öncelikle miktar ve meblağ kavramları irdelenecek, kavramlar arasındaki farklar belirtilerek hukuka aykırılık durumunda uygulanacak yaptırımlar işlem teorisi açısından incelenecektir. Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılacaktır. Para tutarına ilişkin meblağın da “bir miktar olduğu” yanlılığına düşülmemesi için bu çalışmanın yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Kanun koyucu bu farklılığı ifade etmek için iki ayrı kavram olan miktar ve meblağ kavramlarını kullanmış, bu konudaki yükümlülükler aykırılıkların ise iki farklı cezai yaptırım ile cezalandırılacağını düzenlemiştir.

I. VERGİ HUKUKUNDA MİKTAR VE MEBLAĞ KAVRAMLARI

Vergi mükellefiyeti kapsamı içerisinde kullanılan belgelerde yer alan “miktar” ve “meblağ” kavramları birbirine çok yakın iki kavramdır. Ancak kanun koyucu iki kavram arasındaki farkı belirtmek amacıyla ortaya çıkan hukuka aykırılıkları iki farklı yaptırım ile cezalandırmıştır. Uygulanacak cezalardaki farklılık o kadar büyüktür ki, bu iki kavram arasındaki fark saptanmaya ve kanun koyucunun neden böyle bir düzenlemeye gitme ihtiyacı duyduğu araştırılmaya çalışılacaktır.

A. Belgelerde Miktar Kavramı

Miktar, bir şeyin ölçülebilir, sayılabilir veya azalıp çoğalabilir durumu; nicelik ise ölçü, sayı, derece, ağırlık¹ anlamlarında kullanılmaktadır. Miktar kavramı köken olarak Arapçadır. Arapça’da “mikdar” sözcüğü, “kadere” kökünden gelir. “Kadr” olarak kemiyet, miktar anlamı vardır.²

Düzenlenmesi gereken belgeler açısından miktar kavramı incelenirse Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) “malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı” (VUK m. 230/4) ifadesine yer verilmiştir. Burada yer alan miktar kavramı, faturaya yazılan malın veya hizmetin nevi yanında kaç adet veya birim malın satıldığı belirtilmesidir. Ayrıca birim başına fiyatın ve toplam bedelin³ de yazılması zorunludur. Tanımda da ifade edildiği gibi nicel değerler için miktar kavramı kullanılmıştır. Bunu satılan bir mal için düşünürsek, 10 ton kömür, 20 adet bilgisayar, 10 litre süt gibi ifade edebiliriz. VUK’un bazı maddelerinde değer karşılığı olarak da yer almıştır. Örneğin resen veya ikmalen tarh edilecek vergilerde vergi miktarı olarak da kullanılmıştır.

B. Belgelerde Meblağ Kavramı

Meblağ kavramı ise, nicelik bakımından bir şeyin bütünü, para miktarı⁴ anlamındadır. Bir başka kaynaktan ise “para olarak tutarı, yekûnu, bir hesabın ulaştığı rakam toplamı”⁵ anlamında kullanılmıştır.

Meblağ kavramı, Vergi Usul Kanunu’nda belge düzenine ilişkin olarak “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı **meblağı** göstermek üzere emtiayı satan veya işi ya-

¹ YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 7. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2002, s. 820; http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b265fca587149.75666762 (E.T.: 17.06.2018).

² <http://www.arapcasozluk.gen.tr/index.php?q=%D9%82%D8%AF%D8%B1> (E.T.: 17.06.2018).

³ ÖZBALCI, Yılmaz: *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 553.

⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=TUTAR (E.T.: 17.06.2018); YILMAZ, *Hukuk Sözlüğü*, s. 786.

⁵ <https://www.turkcesozlukler.com/mebla%C4%9F-nedir-ne-demek> (E.T.: 17.06.2018).

pan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” (VUK m. 229) cümlesinde müşterinin borçlandığı para tutarı olarak ifade edilmiştir. Burada kanun koyucunun “müşterinin borçlandığı miktarı” yerine “müşterinin borçlandığı meblağ” kavramını kullanmış olması nedeniyle “paraya ilişkin tutardan” söz ettiği açıktır. Vergi Usul Kanunu’nun “meblağ” kavramı için 10 ayrı yerde “para tutarı” karşılığı olarak yer verdiği görülecektir. İşletme hesabında gider ve hasılat kayıtlarında ihtiva etmesi gereken kayıtlardan biri de “meblağ” (VUK m. 194), çiftçi işletme defterinde ihtiva etmesi gereken bilgilerden biri de “meblağ” (VUK m. 213), faturada yer alması gereken bilgilerden biri de “malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı” (VUK m. 230), “Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.” (VUK m. 328) ifadeleri meblağın toplam para veya değer tutarı karşılığı kullanıldığını göstermektedir.

II. MİKTAR KAVRAMINI BELGELERDE YANILTMA AMACIYLA DÜZENLEME VE KULLANMA

Konu incelenmeden önce, kullanılması zorunlu olan belgeler, belgelerde miktar, belgelerde yaniltma, yaniltma amacıyla belge düzenleme, yaniltma amacıyla düzenlenmiş belgeyi kullanma kavramlarının irdelenmesi gerekir.

A. Kullanılması Zorunlu Olan Belgeler ve İlkeleri

Kullanılması zorunlu olan belgeler Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü kısmında düzenlenmiştir (VUK m. 227-242). Bu belgeler fatura (VUK m. 229), perakende satış vesikası (VUK m. 233), gider pusulası (VUK m. 234), müstahsil makbuzu (VUK m. 235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236), ücret bordrosu (VUK m. 238), taşıma irsaliyesi (VUK md 240/A), yolcu listeleri (VUK m. 240/B) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerdir.⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde bazı belgelerin elektronik ortamda oluşturulması, tebliğ edilmesi ve korunması söz konusu olabilir. Elektronik ortamda düzenlenen belgeler nitelik olarak kâğıt ortamında düzenlenen belgelerle aynı hukuki niteliğe sahiptir.⁷

Kullanılması zorunlu olan belgeler, mükellefin vergilendirme şekline göre farklılıklar arz eder. Kullanılması zorunlu olan belgelere ilişkin ilkeler şunlardır:

- i. Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça Vergi Usul Kanunu’na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların kullanılması zorunlu olan belgelerle ispat edilmesi gerekir.
- ii. Götürü usulde tespit edilen giderler hariç olmak üzere, mükellef defter tutmak zorunda olmasa bile vergi matrahlarının tespitine ilişkin giderleri kullanılması zorunlu olan belgelerle ispat etmek zorundadır.
- iii. Kullanılması zorunlu olan belgeler Vergi Usul Kanunu ile düzenlenebileceği gibi, Kanun’un verdiği yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da tespit edilebilir.
- iv. Kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.
- v. Hazine ve Maliye Bakanlığı uygun gördükleri belgeler için düzenlenme saatinin yazılmasını zorunlu tutabilir.

⁶ BOZDAĞ, Ahmet: “Misleading Documents and Fake Documents Concepts on Tax Evasion Crime in the Light of Decisions of the Supreme Court”, *32nd International Public Finance Conference/TR (Proceeding Book)*, Ekin Yayınevi, 2017, s. 15; ÇAVUŞ, Adnan: *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s. 92-93.

⁷ ÇAĞLAR, Kemal: *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 457.

B. Belgelerde Miktar Kavramı

Kullanılması zorunlu olan belgelerden faturada yer alması gereken zorunlu bilgilerden biri de “*malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı*”dır (VUK m. 230/4). Yazılması gereken miktar, satılan malın veya yapılan hizmetin ne olduğu, ne kadar olduğu ve birim fiyatı ile ödenmesi gereken tutarı göstermek için kullanılır.

Miktar bilgilerinin yer alması gereken belgelerden bir diğeri gider pusulasıdır. Gider pusulasında yer alması gereken hususlardan biri “*...işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelin...*” yer almasıdır (VUK m. 234/3).

Miktar bilgilerinin yer aldığı başka bir belge de müstahsil makbuzudur. Yer alması gereken zorunlu bilgilerden biri de “*satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli*”dir. (VUK m. 235/4).

Serbest meslek makbuzlarında da “*alınan paranın miktarı*” (VUK md 237/3) ifadesi yer almaktadır. Burada faturada yer alan malın miktarına ilişkin değil alınan paranın tutarı anlamındadır. Ancak dar yorum yapılırsa buradaki kavram da miktar anlamında kullanılmıştır. Geniş yorum yapılacak olursa ödenmesi gereken para tutarı anlamındadır.

C. Belgelerde Yanıltma

Vergi Usul Kanunu’nda belge düzeninde niteliği itibariyle yanıltma iki şekilde düzenlenmiştir: Bunlardan biri sahte belge, diğeri de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Yanıltma eylemi olarak da iki şekilde düzenleme yapılmıştır. Bu eylemlerden biri yanıltıcı belge düzenleme, diğeri ise yanıltıcı belgeyi kullanmaktır. Yanıltma amacıyla kullanım yerine göre miktarda veya muhteviyatta olabilir. Yanıltmanın şekli içerik, fail ve yaptırımları itibariyle farklı olması nedeniyle her biri ayrı başlıklar altında incelenecektir.

1. Sahte Belge

Sahte belge Vergi Usul Kanunu’nda şöyle tanımlanmıştır: “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” (VUK md 359/b). Düzenlemek belgeyi ilk olarak meydana getirmektir.⁸ Türk vergi sistemi vergilemede gerçek usulü benimsemiştir. Bunu sağlamak adına Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” ifadesine yer verilmiştir. İşin gerçek mahiyeti hem vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin belgeye dayalı olmasını hem de olayın gerçek hayatta meydana gelmiş olmasını ve hukuken gerçekleşmiş olmasını ifade eder. İşte sahte belge bu açıdan değerlendirildiğinde gerçek bir muamele veya olay gerçekleşmiş olmamasına rağmen sanki gerçekte olmuş gibi düzenlenen belgeye dayandırılmış olmasını ifade etmektedir.⁹

Vergiyi doğuran olay vergi mükellefi ile verginin konusu üzerinde meydana gelir. Bu durum, ekonomik olaylarda herhangi bir ekonomik ilişkiye konu olmamasına karşılık sanki olmuş gibi belgeye aktarılması halinde sahte belge olgusu ile karşılaşılır. Kömür ticareti ile ilgisi olmayan mükellefin kömür faturası kesmesi, kayıtlı vergi mükellefi olmamasına rağmen kayıtlı mükellef gibi fatura düzenlemesi durumunda ortaya çıkan belge sahte belge olarak nitelendirilir.

Sahte fatura düzenlendiğinin tespit edilebilmesi için faturaların hangi hukuki ilişkiye dayandığının araştırılması gerekir.¹⁰

⁸ ERMAN, Sahir: *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 53.

⁹ MUTLUER, Kamil: *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979, s. 162; sahte belge konusunda bkz. BOZDAĞ, s. 16; ÇAVUŞ, s. 139.

¹⁰ Yargıtay, 11. CD., T. 07.02.2017, E. 2016/3967, K. 2017/ 742 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018).

2. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge Vergi Usul Kanunu’nda şöyle tanımlanmıştır: “*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.*” (VUK md 359/a). Tanım incelendiği zaman şu sonuçlara ulaşılır:

- i. Belge düzenlenmesine neden olan gerçek bir muamele veya durum meydana gelmiştir. Örneğin belgeyi düzenleyen kişinin vergi mükellefiyet kaydı vardır. Kömür alıp satıyordur. Satıcı alıcıya kömür satmıştır.
- ii. Belge üzerinde kayıtlı olan muamele ve durum ile gerçekte meydana gelen muamele ve durum arasında farklılıklar vardır. Belgede yazılı olan muamele ile gerçekte yapılan muamele mahiyet ve miktar itibariyle farklılık gösterir. Örneğin kömür satmış gibi gösterilen mükellef aslında odun satıcısıdır. Odun yerine kömür yazılması istenmiş olabilir ve mükellef de kömür yazmıştır. Miktar olarak her iki işlem aynı olsa bile mahiyet itibariyle farklılık gösterir. Satıcı satın almadığı bir malı satmış olmaktadır. Diğer yandan muhteviyatı itibariyle kömür alıp satan mükellef kömür faturası düzenleyebilir, fakat sattığı miktarı farklı yazabilir. Yüz ton kömür satmasına karşılık on ton olarak yazmasında miktar itibariyle farklılık söz konusu olur. Her iki durumda da belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi konusunda Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunundan ayrılmıştır. Vergi ceza hukukunda yanıltıcı belgenin düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli iken, ceza hukukunda özel belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için bu belgenin (özel belgenin) düzenlenmesi ve kullanılması ya da sadece kullanılması gerekmektedir.¹¹

D. Sahte Belge Düzenlemede Miktar Kavramı

Sahte belge düzenleme, sahte belgeyi ilk defa meydana getirmek demektir.¹² Vergi Usul Kanunu’nda aksine hüküm olmadıkça bu Kanun’a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların ispat edici belgelere dayanması zorunludur. Defter tutmak zorunda olan mükellefler şunlardır:

- i. Ticaret ve sanat erbabı,
- ii. Ticaret şirketleri,
- iii. İktisadi kamu müesseseleri,
- iv. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- v. Serbest meslek erbabı,
- vi. Çiftçiler (VUK m. 172).

Defter tutmak zorunda olan mükelleflerin üçüncü şahıslarla ilişkilerini vergi hukuku açısından ispatlamak için kullanmak zorunda oldukları belgeler şunlardır: Fatura (VUK md 229), perakende satış vesikası (VUK md 233), gider pusulası (VUK md 234), müstahsil makbuzu (VUK md 235), serbest meslek makbuzu (VUK md 236), ücret bordrosu (VUK md 238), taşıma irsaliyesi (VUK md 240/A), yolcu listeleri (VUK md 240/B) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılma zorunluluğu getirilen diğer belgeler.

¹¹ KARAKOÇ, Yusuf: *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 289; KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan: *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 808.

¹² ÖZCAN, Onur: *Vergi Suçları*, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 186.

“*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” (VUK m. 229). Faturada miktara ilişkin bilgi “*malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı*” (VUK m. 229/4) olarak ifade edilmiştir. Düzenleme eylemi burada görülür. Bu düzenleme gerçek bir işleme dayalı olmaksızın düzenlenmesi durumunda sahte belge düzenlenmiş olacaktır.¹³ Uygulamada sahte faturanın belli bir bedel karşılığında mahiyetleri itibariyle gerçek dışı olacak şekilde düzenlendiği de görülmektedir. Sahte fatura düzenleme suçu ile bunu kullanma suçu birbirinden farklı iki ayrı suçtur.¹⁴ Sahte fatura düzenlemede faturanın Vergi Usul Kanunu’nun 227’nci maddesinde belirtilen zorunlu bilgileri ihtiva etmesi gerekir.¹⁵

Perakende satış fişi birinci sınıf tüccarlar, ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler tüccarlar ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini gösteren, müşterilerine vermek zorunda oldukları belgedir. Fatura vermek zorunda oldukları bedel her yıl yeniden değerlendirilme oranında düzenlenmektedir. 2021 yılı için bu tutar 1500 TL’dir.¹⁶ Perakende satış fişlerinde miktar olarak alınan para belirtilir. Bu tutar daha çok meblağ anlamındadır. Gerçek bir muamele olmaksızın belge düzenlenmesi sahte belge düzenleme olarak kabul edilmelidir.

Sahte olarak düzenlenebilecek diğer bir belge ise gider pusulasıdır. Gider pusulası, birinci sınıf tüccarlar, ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenlenip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgedir (VUK md 234). Gider pusulasında yer alması gereken bilgilerden biri de işin mahiyeti, malın cinsi ile miktar ve bedelidir. Herhangi bir muamele olmamasına karşılık gider pusulası düzenlenmesi sahte belge düzenleme olarak kabul edilecektir.

Müstahsil makbuzu birinci sınıf tüccarlar, ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha olarak düzenlemek ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecbur oldukları belgedir (VUK m. 235). Her hangi bir muamele olmamasına karşılık müstahsil makbuzu düzenlenmesi sahte belge düzenleme olarak kabul edilecektir.

Serbest meslek makbuzu serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek zorunda olduğu belgedir (VUK md 236). Herhangi bir mesleki faaliyet olmamasına karşılık serbest meslek makbuzu düzenlenmesi sahte belge düzenleme olarak kabul edilecektir.

Düzenlenmesi gereken diğer belgeler olan taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesi içerisinde düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin düzenlenmesini gerektirecek herhangi bir faaliyet olmamasına karşılık düzenlenmiş olması sahte belge düzenleme olarak kabul edilecektir.

E. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemede Miktar Kavramı

Belge düzenlemede hukuka aykırılık içeren bir uygulama ise belgede yer alması gereken miktarın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesidir. Belgeler ve belge düzenlemek zorunda olanlar yukarıda sayıldığı için burada tekrar edilmeyecektir.

¹³ Yargıtay, 11. CD., T. 16.01.2017, E. 2016/4048, K. 2017/ 259 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018).

¹⁴ Yargıtay, 11. CD., T. 06.03.2017, E. 2016/4000, K. 2017/ 1597 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018).

¹⁵ Yargıtay, 11. CD., T. 02.05.2017, E. 2016/4603, K. 2017/ 3285 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018); Yargıtay, 11. CD., T. 28.09.2017, E. 2016/4695, K. 2017/ 6108 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018).

¹⁶ VUK 522 sayılı Genel Tebliği, (29.12.2020 tarihli ve 31349 (1. mükerrer) sayılı Resmî Gazete).

Muhteviyatı itibariyle gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla beraber belgede yer alan miktarın gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesidir. Fatura ve benzeri belgelerde taşınması gereken şekil şartlarına uyması gerekir.¹⁷ Özellikle miktar konusundaki hukuka aykırılıkların tespit edilebilmesi için sevk irsaliyesi ile faturadaki tutarların karşılaştırılması suretiyle tespiti yoluna gidilmesinde fayda olacağı belirtilmiştir.¹⁸

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, çoğu zaman gizlenemeyecek durumda olan iktisadi ilişkileri avantaj sağlayacak ve olması gereken içerikten farklı bir şekilde düzenlenmesidir. İş yerinin olması, iş yerinde ticari malların olması, toplum içerisinde yapmış olduğu işle anılıyor olması gizlenemeyecek ilişkilerdir. Buradan sağlanacak menfaat, mükellefler açısından doğal olarak vergi yükünü azaltmaya yönelik davranışlardır. Gerçi bu suçu işleyebilmek için failin mükellef olması zorunluluğu da yoktur.¹⁹ Bu menfaatler her ne kadar kaçakçılık suçlarının neticesi olarak Kanun’da yer almasa da faili bu suçu işlemeye yönelten saik olarak kabul edilebilir. Öteden beri kömürcü olarak bilinen mükellefin satmış olduğu kömürde değeri daha yüksek kömür yerine daha düşük kömür yazması örnek gösterilebilir. Satılan miktarın daha az gösterilmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek olarak kabul edilmesi gerekir. Satıcının düzenlediği belgede müşterisine verdiği nüsha ile kendisinde kalan nüsha arasında tarih, fiyat ve tutarlarında farklılığın tespitinin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme olarak kabul edilmesi gerekir.²⁰ Muhteviyatı itibariyle yanıltıcılık belgenin aslında olabileceği gibi suretinde de olabilir.²¹

F. Sahte Belge Kullanmada Miktar Kavramı

Vergi hukukunda belge kullanmak, belge düzenine uymak olarak bir üst başlıkla ifade edilirse bunun birinci basamağını belge düzenleme oluşturur.²² Sahte belge düzenleme yukarıda irdelendiği için burada diğer kullanma kavramı içerikleri üzerinde durulacaktır. Sahte belge düzenleme ayrı bir kaçakçılık suçu fiilini oluştururken, sahte belge kullanma ayrı bir kaçakçılık suçunu oluşturacaktır.²³

Türk vergi sisteminde gerçek usulde vergileme ilkesi söz konusu olduğuna göre, bunu sağlayacak öğelerden biri ilişkilerin belgeye dayalı olması, diğeri de bu belgelerin kayıt altına alınmasıdır. Defter tutma mükellefiyeti bulunan mükellefler açısından kayıt altına almak, bu belgelerin tutulması zorunlu olan defterlere muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmesidir. Belgeler karşılıklı çıkar çelişmesini göstermek amacıyla hem veren hem de alan mükellefler tarafından defterlerine kaydedilmesini gerekli kılar. Çoğu zaman çapraz denetimlerde belge kontrolü de yapılmış olur.²⁴ Sahte belgenin kullanılması hem düzenleyen hem de alan açısından defterlere kaydedilmesi sonucunu doğurur. Belgenin sahte olduğu ve sahte belge olarak kullanıldığını iddia eden tarafından da ispat edilmesi gerekir.²⁵ Bu konuda bilirkişi incelemesi de yaptırılabilir.²⁶ Burada mükellefin “Bilmiyordum.” savunması çok kolay kabul edilir olmayacaktır, çünkü ne aldığını, ne kadar aldığını ve karşılığında ne ödediğini veya hiçbir şey almadığını bilmemek söz konusu olmayacaktır.²⁷ Bu konuda imza incelemesi başvurulabilecek husus-

¹⁷ Yargıtay, 11. CD. T. 10.01.2018, E. 2016/10697, K. 2018/ 105 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 23.06.2018).

¹⁸ Yargıtay, 11. CD., T. 12.09.2017, E. 2016/7140, K. 2017/ 5423 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018); Yargıtay, 11. CD., T. 12.12.2017, E. 2017/7984, K. 2017/ 8819 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

¹⁹ UĞUR, Hüsamettin / ELİBOL, Mert: *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 383.

²⁰ CANDAN, Turgut: *Vergi Suçları ve Cezaları*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 360.

²¹ ŞENYÜZ, Doğan: *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2016, s. 393.

²² ÖZBALCI, s. 960.

²³ Yargıtay, 11. CD., T. 01.03.2017, E. 2017/21, K. 2017/ 1453 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

²⁴ Yargıtay, 11. CD., T. 28.09.2017, E. 2017/7961, K. 2017/ 6086 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

²⁵ Yargıtay, 11. CD., T. 18.09.2017, E. 2017/1539, K. 2017/5653 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

²⁶ Yargıtay, 11. CD., E. 2017/2046, K. 2018/61 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

²⁷ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: *Vergi Ceza Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Celepler Matbaası, Afyonkarahisar, 2017, s. 96.

lardan birisidir.²⁸ Yargıtay bu konuda belgelerin hangi hukuki ilişkiye dayandığının tanık bilgisine dayanabileceğini kararlaştırmıştır.²⁹

Belge düzeninde diğer yükümlülükler ise belgelerin zamanaşımı süresi içerisinde saklanması ve vergi incelemesi sırasında yetkililer tarafından istenilmesi halinde ibraz edilmesidir. Bu çalışmanın kapsamı dışında yer alması nedeniyle bu yükümlülükler üzerinde durulmayacaktır.

G. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Miktar Kavramı

Belge kullanma, düzenlenen veya alınan belgelerin muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesidir. Miktar itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu işleyebilecek suç failleri defter tutma yükümlülüğü altında olan mükelleflerdir. 10 adet veya 10 ton mal almış veya satmış olan kişi bu miktarların dışında bir tutarı içeren belgeyi defterlerine farklı rakamlarda kaydetmesi halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmış olur.

III. YANILTMA AMACIYLA BELGELERDE MEBLAĞIN GERÇEĞE AYKIRI ŞEKİLDE DÜZENLENMESİ VE ALINMASI FİİLLERİ

A. Belgelerde Meblağ Kavramı

Meblağ, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermesi nedeniyle öncelikle ticari belgelerde yer alır. Fatura gibi bir belgede yanıltma ticari ilişkinin karşı tarafı için kullanılmaz, çünkü her tacir aldığı mal veya hizmet karşısında ne kadar bedel ödeyeceğini bilir. Dolayısıyla ticari belgede yer alan ve ödemesi gereken tutarı gösteren meblağ daha çok vergi alacaklı olan devleti yanıltmaya yönelik olacaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hem düzenleyen hem de kullanan kişiler açısından netice doğuracaktır.

B. Yanıltma Amacıyla Belgelerde Meblağın Gerçeğe Aykırı Şekilde Yer Alması

Ticari belgelerde düzenleme malı satan veya hizmeti sunan kişi açısından söz konusu olacaktır. Yanıltma amacıyla düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halidir. Örnek olarak, bir tanesi 50 TL olan maldan yüz adet satan mükellefin düzenleyeceği belgede 5000 TL yerine 500 TL yazması halinde meblağ itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmiş olur. Bu fiil için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ceza özel usulsüzlük cezasıdır.

Farklı meblağlara yer verilmesi bu belgelerin asılları ile suretlerine ilişkin de olabilir. Bu durumda da yanıltma amacıyla farklı meblağlara yer verilerek özel usulsüzlük kabahati işlenmiş olur.³⁰

C. Yanıltma Amacıyla Meblağın Gerçeğe Aykırı Şekilde Düzenlenmiş Belgelerin Alınması

Belge düzenine uyma konusunda vergi mükelleflerine düşen ödevlerden biri de belge alma yükümlülüğüdür. Belgeyi almak zorunda olanlar malı alan veya hizmetten yararlanan kişilerdir. Fatura açısından almak zorunda olanlar; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf (VUK m. 232/1). Perakende satış fişi, yolcu bileti ve serbest meslek makbuzunda müşteriler sayılan belgeleri almak zorundadır (VUK m. 233-236). Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının alınmaması özel usulsüzlük kabahatini oluşturur (VUK m. 353).

²⁸ Yargıtay, 11. CD., T. 09.05.2017, E. 2017/3546, K. 2017/1453 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

²⁹ Yargıtay, 11. CD., T. 27.09.2017, E. 2017/7943, K. 2017/6051 (Kazancı İçtihat Bankası E.T.: 26.06.2018).

³⁰ ŞENYÜZ, s. 174.

IV. FATURA VE BENZERİ BELGELERDE YANILTMA AMACIYLA MİKTAR VE MEBLAĞIN GERÇEĞE AYKIRI OLARAK DÜZENLENMESİ, KULLANILMASI VE ALINMASININ YAPTIRIMI

Fatura ve benzeri belgelerde miktarın gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi ve kullanılması kaçakçılık suçları içerisinde yer alırken, muhteviyatı itibariyle meblağın gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi ve alınması özel usulsüzlük kabahatleri içerisinde yer almıştır.³¹ Birbirine yakın iki hukuka aykırı fiilin farklı yaptırımlara tabi olması, kanun koyucunun bu konudaki tercihini yansıtmaktadır. Bunun nedeni gerekçede yer almazken bu nedene yargı kararlarında ve bilimsel çalışmalarda da değinilmemiştir. Kanaatimizce bu durum meblağ konusunda hukuka aykırılıkların daha çok olabileceği ve bu nedenle cezası hürriyeti bağlayıcı olan bir ceza ile cezalandırılmak istenmemesindedir. Miktar konusunda ise bunun hukuka aykırı olarak düzenlenmesi ve kullanılmasının tabir yerinde ise “gözünün içine baka baka” yapılmış bir hukuka aykırılık taşıması nedeniyledir. Şimdi uygulanacak cezalar incelenecektir.

A. Vergi Kaçakçılık Cezaları

Yukarıda da ifade edildiği gibi “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgedir.” (VUK md 359/2). Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar için öngörülen ceza ise on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Danıştay verdiği bir kararında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlenmesinde, defter ve belgelerde mal hareketine yönelik bir araştırma ve inceleme yapılmadan, sadece mal alım taraflarını düzenleyen taraflar hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenlediklerine ilişkin rapor bulunmasını ve esas olarak tarhiyata gidilmesini hukuka uygun bulmamıştır.³²

Türk ceza hukukunda ister Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) ister Vergi Usul Kanunu gibi özel kanunlarda düzenlenmiş olsun tüm suçlar kural olarak kasten işlenebilir. Ancak kanundaki suç tarifinde açıkça “taksirle işlendiğinde de cezalandırılacağı” düzenlenen suçlar hem kasten hem de taksirle işlenebilir (TCK m. 22). Dolayısıyla kanundaki suç tipinde taksirli cezalandırılmaya ilişkin hüküm bulunmayan suçlar sadece kasten işlenebilir. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçaklığı suçları da sadece kasten işlenebilen suçlardır. TCK’nın 21. maddesinde kast “suçun kanuni tarifindeki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla kasten işlenen tüm suçların icra hareketlerinin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi gerekir. Bu tür suçlarda bilme unsurunun gerçekleşmemesi halinde, kast eksikliğinden dolayı, fiil suç oluşturmayacaktır.³³ Bu nedenle vergi kaçaklığı suçunu oluşturan muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanımında “bilme” şartının kaldırılmış olması sebebiyle failin kullandığı belgenin sahte bir belge olduğunu bilmemesi veya bilebilecek durumunda olmaması halinde vergi kaçaklığı suçu oluşmayacaktır.³⁴

B. Özel Usulsüzlük Cezaları

Verilmesi ve alınması kanun gereği zorunlu olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarında gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük kabahatini oluşturur.³⁵ Özel usulsüzlük cezaları kayıt dışı ekonominin önlenmesi açısından önem arz eder.³⁶ “Bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 380 TL’den aşağı olma-

³¹ BAYRAKLI, s. 246.

³² ÇAĞLAR, s. 738’den, Danıştay, 4. D., T. 25.10.2000, E. 2000/42, K. 4381.

³³ ARTUK, Mehmet Emin ve diğerleri: *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 13. Baskı, Ankara, 2019, s. 394-395.

³⁴ TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖNOK, Murat: *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s. 1055; aksi görüş için bkz. EDİZDOĞAN, Nihat / TAŞ, Metin / ÇELİKKAYA, Ali: *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s. 155.

³⁵ ÖZBALCI, s. 942.

³⁶ ÇOMAKLI, Şafak Ertan / AK, Ahmet: *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu Yayını No: 5, Erzurum, 2013, s. 180.

mak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 190.000 TL'yi geçemez".³⁷ (VUK m. 353/1).

V. BELGELERDE MİKTAR VEYA MEBLAĞDA YANILTMA AMACIYLA DÜZENLEME, KULLANMA VE ALMA FİİLLERİNDE UYGULANACAK YAPTIRIMLARIN İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN DURUMU

A. Kaçakçılık Cezalarının İşlem Teorisindeki Yeri

İşlem teorisindeki yerinin belirlenmesi cezalara karşı gidilebilecek kanun yollarının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Hürriyeti bağlayıcı ceza olmaları sebebiyle kaçakçılık suçlarının cezası işlem teorisi itibariyle yargısal işlemlerdir. Yargısal işlem olması, cezalara asliye ceza mahkemeleri tarafından hükmedilmesi ve yargılama sürecinin Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK),³⁸ cezanın çektilmesinin Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmasındandır.

B. Özel Usulsüzlük Cezalarının İşlem Teorisindeki Yeri

Özel usulsüzlük cezası idari yaptırımlar arasında yer alır ve idari yapı içerisinde yer alan vergi dairesi tarafından kesilir. Ceza türü itibariyle para cezasıdır. Cezanın yerine getirilmesi Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılır. Bu özellikler itibariyle idari işlem olarak kabul edilir.

VI. KAÇAKÇILIK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Hukukta kanun yolu yapılan işleme karşı hukuka aykırı olduğu iddiası ile gidilebilecek hukuki yolları ifade eder. Bu hukuk yolları işlemin türüne göre değişiklikler gösterir. Bu başlık altında kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarına karşı gidilebilecek kanun yolları irdelenecektir.

A. Kaçakçılık Cezasına Karşı Kanun Yolu

Kaçakçılık suçlarının cezası, hapis cezası olması nedeniyle, yargısal işlemdir. Görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir. Asliye ceza mahkemeleri ağır ceza mahkemesi ve sulh ceza hâkimliğinin görev alanı dışında yer alan bütün ceza davalarına bakan mahkemedir.³⁹

Gidilebilecek kanun yolları içerisinde görev ve yetki itibariyle itiraz yoluna gidilebilir (CMK m. 4, 18). Hâkim veya mahkeme kararına karşı itiraz, Kanun'un ayrıca hüküm koymadığı hallerde ilgili tarafın yüzüne karşı veya mahkemede bulunmaması durumunda tebliğ edildiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek koşulu ile zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır. Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan ağır ceza mahkemesine gönderir (CMK m. 268).

Asliye ceza mahkemesi kararlarına karşı gidilebilecek bir diğer kanun yolu ise istinaftır. İstinaf istemi hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içerisinde hükmü veren mahkemeden istenebilir.⁴⁰ İstinaf istemi dilekçe ile veya zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır. İstinaf yoluna karar

³⁷ Usulsüzlük cezaları 01.01.2021'den geçerli olmak üzere 522 sıra sayılı VUK Genel tebliği ile yeniden değerlendirme oranları göz önünde tutularak tespit edilmiştir.

³⁸ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmî Gazete).

³⁹ 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun, m. 11, (26.09.2004 tarihli ve 25606 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁰ MUTLUER, M. Kamil / KUZEYLİ, N. Nilay Dayanç: *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, s. 225.

aleyhinde olan kişi yanında ağır ceza mahkemesi bulunan yerlerde Cumhuriyet savcılarının kararın o yer Cumhuriyet başsavcılığına geliş tarihinden itibaren yedi gün içinde istinaf yoluna başvurabilirler (CMK m. 273).

Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümlerine karşı temyiz yoluna gidilebilir. Ancak ilk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları temyiz edilemez (CMK m. 286). Kaçakçılık cezalarında üst sınır beş yıl olması nedeniyle bölge adliye mahkemesi kararlarının temyizi söz konusu olmayacaktır.

B. Özel Usulsüzlük Cezasına Karşı Kanun Yolu

Vergi dairesi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezasının idari işlem olması nedeniyle gidilebilecek kanun yolları içerisinde öncelikle vergi davaları yer alır. Ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde vergi davası açılabilir. Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları vergi mahkemelerinin görev alanı içerisinde yer alır.⁴¹

Vergi mahkemesi 7.000 TL’yi geçen nihai kararlarına karşı kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulabilir. Bu değeri aşmayan vergi mahkemesi kararları kesindir, istinaf yoluna gidilemez.

Bölge idare mahkemesinin istinaf üzerine verdiği ve tutarı 192.000 TL’yi aşan (2021 yılı için)⁴² nihai kararlarına karşı kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz davası açılabilir. 192.000 TL’yi aşmayan kararlarına karşı temyiz yoluna gidilemez.

SONUÇ

Vergi mükellefiyeti kapsamında kullanılan belgelerde yer alan “miktar” ve “meblağ” kavramlarının birbirine çok yakın olmasına karşılık, belgelerde bu kavramlar bakımından ortaya çıkacak hukuka aykırılık durumlarında uygulanacak yaptırımlar farklıdır. Miktar, VUK’ta “*malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı*” (VUK m. 230/4) olarak ifade edilirken, meblağ “müşterinin borçlandığı miktarı” belirtmek için kullanılmıştır.

Kullanılması zorunlu olan fatura (VUK m. 229), perakende satış vesikası (VUK m. 233), gider pusulası (VUK md 234), müstahsil makbuzu (VUK m. 235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236), ücret bordrosu (VUK md 238), taşıma irsaliyesi (VUK m. 240/A), yolcu listeleri (VUK m. 240/B) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerin gerçek bir muamele veya olay gerçekleşmiş olmamasına rağmen sanki gerçekte olmuş gibi düzenlenmesi sahte belge düzenleme olarak kabul edilmiştir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (VUK m. 359/a) olarak kabul edilmiştir. Sahte belge düzenleme veya kullanma kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiş ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmıştır. Adli işlemlere karşı kanun yolu adli yargı içerisinde olmaktadır. Birbirine yakın iki hukuka aykırı fiilin farklı yaptırımlara tabi olması, kanun koyucunun bu konudaki tercihini yansıtmaktadır.

Verilmesi ve alınması kanun gereği zorunlu olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarında gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiş ve idari para cezası ile cezalandırılmıştır. İdari işlem olması nedeniyle de kanun yolu idari yargı içerisinde yer almaktadır.

⁴¹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, m. 6 (20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete).

⁴² KARNİYARİK Çağlar, Vergi Yargısında 2021 Yılında Uygulanacak Parasal Sınırlar (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/caglarkarniyarik/009/> E.T.: 11.05.2021).

KAYNAKÇA

- ARTUK, Mehmet Emin / GÖKCEN, Ahmet / ALŞAHİN, Emin Mehmet / ÇAKIR, Kerim: *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 13. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: *Vergi Ceza Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Celepler Matbaası Afyonkarahisar, 2017.
- BOZDAĞ, Ahmet: "Misleading Documents and Fake Documents Concepts on Tax Evasion Crime in the Light of Decisions of the Supreme Court", *32nd International Public Finance Conference/TR (Proceeding Book)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- CANDAN, Turgut: *Vergi Suçları ve Cezaları*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- ÇAĞLAR, Kemal: *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- ÇAVUŞ, Adnan: *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan / AK, Ahmet: *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu Yayını No: 5, Erzurum, 2013.
- EDİZDOĞAN, Nihat / TAŞ, Metin / ÇELİKKAYA, Ali: *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.
- ERMAN, Sahir: *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- KARNİYARIK, Çağlar: Vergi Yargısında 2021 Yılında Uygulanacak Parasal Sınırlar, (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/caglarkarniyarik/009/> E.T.: 11.05.2021).
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan: *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- MUTLUER, M. Kamil / KUZEYLİ, N. Nilay Dayanç: *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.
- MUTLUER, M. Kamil: *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979.
- ÖZBALCI, Yılmaz: *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- ÖZCAN, Onur: *Vergi Suçları*, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.
- ŞENYÜZ, Doğan: *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2016.
- TEZCAN, Durmuş / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖNOK, Murat: *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020.
- UĞUR, Hüsametdin / ELİBOL, Mert: *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Suçları*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 7. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2002.

Katkı Oranı Beyanı:

Çalışmaya Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI yüzde altmış (%60), Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ yüzde kırk (%40) oranında katkı sağlamıştır.