

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, ŞİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 21/Sayı: 247

Volume: 21/Issue: 247

Yıl/Year: 2025

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor*
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Koordinatör/Coordinator: Av. Arb./Atty. Mediator Seçil SAĞEL

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.
(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.
Şti. (Net Copy Center)
(Sertifika No./Certificate No.: 47334)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Temmuz/July 2025

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne

Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “**MHD**” kısaltması kullanılmalıdır.
*For citations please use the abbreviation: “**MHD**”*

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2025

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or
by means, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: www.legal.com.tr

E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>"
adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN - M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY- Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedil Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Mali Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Mali Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Emekli Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Mali Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Mali Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Mali Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 247

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1163
Araştırma Makalesi	
Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname: Değerlendirme, Tespit ve Öneriler <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1165
Türkiye’de Tarım Sektörü ve İnşaat Sektörünün Vergi Yüklerinin Büyüme Hızlarına Etkisinin Panel Veri ile Analizi <i>Behiye YAŞAR</i> <i>Prof. Dr. Filiz GİRAY</i> <i>Prof. Dr. Mehmet ÇINAR</i>	1185
Anayasada Yer Alan Vergilendirme İlkeleri Perspektifinden Özel Esaslar Uygulamasının Vergide Kanunilik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi <i>Öğr. Gör. Dr. Hacer KABA</i>	1213
Malî Gelişmeler	1245
Yargıtay Kararları	1265
Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı	1267
Danıştay Kararı	1279
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı	1281
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	1287
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararı	1289
İdari Görüşler	1305
Sirküler Listesi	1307
Sirkülerler	1309
Resmî Gazete Özetleri	1311
Önemli Bilgiler	1321

XXII

Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....	1355
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1357

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 247

Year: 2025

CONTENTS

Articles	1163
Research Articles	
Crime of Tax Evasion Regarding Tax Returns with “Misleading Content”: Evaluation, Findings and Suggestions <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1165
Comparative Analysis of the Tax Burden of the Agricultural Sector and the Construction Sector in Turkey, and the Effects on Their Growth Rates <i>Behiye YAŞAR</i> <i>Prof. Dr. Filiz GİRAY</i> <i>Prof. Dr. Mehmet ÇINAR</i>	1185
From the Perspective of Taxation Principles Under the Constitution, the Evaluation of the Application of Exceptional Measures as to Their Legality in Taxation <i>Assoc. Member Dr. Hacer KABA</i>	1213
Fiscal Developments	1245
Decisions of the Court of Civil Appeals	1265
Decision of the General Assembly of the Court of Criminal Appeals	1267
Council of State Decision	1279
Decision of the Tax Suit Chambers of the Court of Administrative Appeals.....	1281
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	1287
Decision of Civil Chambers of Courts of Appeal.....	1289
Administrative Opinions	1305
Circular List	1307
Circulars	1309
Abstracts of Official Gazette	1311
Important Information.....	1321

Index of High Courts' Decisions.....	1355
Index of Related Law Code Articles	1357

MAKALELER

ARTICLES

- * Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname:
Değerlendirme, Tespit ve Öneriler

*Crime of Tax Evasion Regarding Tax Returns with “Misleading Content”:
Evaluation, Findings and Suggestions*

Prof. Dr. Özgür BİYAN

- * Türkiye’de Tarım Sektörü ve İnşaat Sektörünün Vergi Yüklerinin Büyüme Hızlarına
Etkisinin Panel Veri ile Analizi

*Comparative Analysis of the Tax Burden of the Agricultural Sector and the
Construction Sector in Turkey, and the Effects on Their Growth Rates*

Behiye YAŞAR

Prof. Dr. Filiz GİRAY

Prof. Dr. Mehmet ÇINAR

- * Anayasada Yer Alan Vergilendirme İlkeleri Perspektifinden Özel Esaslar
Uygulamasının Vergide Kanunilik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi

*From the Perspective of Taxation Principles Under the Constitution, the Evaluation of
the Application of Exceptional Measures as to Their Legality in Taxation*

Öğr. Gör. Dr./Assoc. Member Dr. Hacer KABA

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU AÇISINDAN “MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI” BEYANNAME: DEĞERLENDİRME, TESPİT VE ÖNERİLER*

(CRIME OF TAX EVASION REGARDING TAX RETURNS WITH “MISLEADING
CONTENT”: EVALUATION, FINDINGS AND SUGGESTIONS)

Prof. Dr. Özgür BİYAN**

ÖZ

Vergi kaçakçılığı sayılan fiiller arasında oldukça sık görülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olayı, düzenlenen belge beyanname olduğunda düzenlemeler gereği bu kapsamda dikkate alınmamaktadır. Oysa beyannamenin de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi mümkündür. Bu doğrultuda mevcut düzenlemeler çerçevesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen beyanname söz konusu olduğunda nasıl değerlendirilmesi gerektiği çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın sonucunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen beyannamenin resmi bir belge olarak vergi kaçakçılığı kapsamında olmasa bile Türk Ceza Kanunu açısından suç sayılması gereken bir fiil olduğu kanaatine ulaşılmıştır. Diğer yandan normatif hukuk açısından vergi kaçakçılığı kapsamına dahil olması durumu da değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Beyanname, Vergi Kaçakçılığı, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Yanıltıcı Beyan, Resmî Belge

ABSTRACT

Among the acts considered as tax evasion, quite common incident of misleading documents as to their content, is not considered as tax evasion when the document prepared is a tax return. However, it is possible for the tax return

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 16.04.2025 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 14.06.2025 tarihinde birinci hakem; 02.07.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyedil Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ozgurbiyan@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atf için; BİYAN, Özgür, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Açısından “Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı” Beyanname: Değerlendirme, Tespit ve Öneriler” *Malî Hukuk Dergisi*, Cilt No.: 21, Sayı No.: 247, 2025, s. 1165-1184.

to be prepared as misleading in its content. In this context, the subject of the study is how a tax return with misleading content should be evaluated within the framework of the current regulations. As a result of the study, it was concluded that even if a tax return with misleading content is not within the scope of tax evasion as an official document, it is an act that should be considered a crime under the Turkish Criminal Code. On the other hand, the fact that it may be included within the scope of tax evasion under the normative law is also evaluated.

Keywords: Tax Return, Tax Evasion, Misleading in Its Content Document, Misleading Tax Return, Official Document

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu’nun¹ (VUK) sistematik yapısı incelendiğinde vergisel süreç ve işlemlerin defter, kayıt ve belge sistemine dayandığı ve çok sayıdaki madde içinde defter², kayıt³ ve belgelerden⁴ bahsedildiği tartışmasız bir şekilde hemen göze çarpmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin ödevlerinin neredeyse tamamı defter, kayıt ve belgelerle ilgilidir. Buna paralel olarak vergisel kabahat ve suçlar bu üç başlığın çevresinde oluşturulmuştur. Nitekim aynı Kanun’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddesinin (a), (b) ve (c) fıkralarında vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların yanında belgeler de kapsama alınmış, söz konusu belgelerde ilgili düzenlemelerde yer alan suçlara ilişkin hareketlerin yapılması durumunda on sekiz aydan başlayan ve sekiz yıla kadar çıkan hürriyeti bağlayıcı cezalar düzenlenmiştir.

Uygulama açısından oldukça önemli olan bu hükümler kapsamında hangi defterlerin tutulacağı ve kayıtlarda dikkat edilmesi gereken hususlar (VUK m.171-219), kayıtların nasıl tevsik edileceği (VUK m.227 ve mükerrer m.227) ayrıntılı olarak düzenleme altına alınmıştır. Belgeler ile ilgili kısımda ise (VUK m.229-257) düzenlenmesi ve kullanılması gereken evrakların⁵ nelerden ibaret olduğu, taşınması gereken özellikler ve hukuki boyutları detaylıca düzenlenmiştir. Bahse konu kısımda fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider

¹ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703

² VUK kapsamında yaklaşık 323 kez defter kelimesi geçmektedir.

³ VUK kapsamında yaklaşık 164 kez kayıt kelimesi geçmektedir.

⁴ VUK kapsamında yaklaşık 196 kez belge kelimesi geçmektedir.

⁵ Vergi Usul Kanunu lafzında evrak, vesika ve belge kavramları çeşitli maddelerde kullanılmıştır. Ancak bu kavramlar birbirinden nüanslarla ayrılmaktadır. Sözlük anlamı ile evrak resmî kurumlarda işlem gören belgelere verilen isimdir. Vesika, Arapça kökenli olup “belge” anlamındadır. Belge ise bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, dokümanlara verilen genel isimdir. Bu bağlamda belge çok daha kapsayıcı genel bir kavram iken evrak remi dairelerin hazırladığı belgeler olarak nitelenebilir. Kelimelerin sözlük anlamları için bkz. <<https://sozluk.gov.tr/>>, erişim tarihi 03.07.2025

pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı, elektronik ortamda düzenlenmiş halleri de dahil olmak üzere adı geçen evraklar “belgeler” arasında sayılmıştır. Bununla da yetinilmemiş aynı zamanda ekim sayım beyanlarına ilişkin belgeler ile vergi kameleri de kanunda yerini almış ve bu sınıf altında tasnif edilmiştir. Dolayısıyla vergi kabahatleri ya da vergi kaçakçılığı suçlarında defter, kayıt ve belge kavramının çerçevesinin de bu düzenlemeler doğrultusunda çizildiği görülmektedir.

Diğer yandan vergisel yükümlülüklerin başında gelen beyanname⁶ verme ödeviyle ilgili olarak en temel düzenlemelerden biri “tahakkuk fişi esası” başlıklı VUK’un 25. maddesidir. İlgili maddeye göre “*vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir*”. Dolayısıyla daha çok akıllarda beyannameye dayanan tarhiyat olarak bilinen, diğer yandan ilgili kanunda “tahakkuk fişi esası” olarak isimlendirilen düzenlemenin sonucunda beyanname verilmesinin gerekliliği ve zorunluluğu anlaşılmaktadır. Aynı işlem elektronik ortamda verilen beyannamelerde de geçerli kabul edilir (VUK m.28/2). Söz konusu beyanname verme işlemi yerine getirmeyen, farklı bir ifadeyle tahakkuk fişi esası gereği ödevini⁷ yapmayan, bunun yanında beyanname verme işlemi sırasında vergi matrahına ilişkin bilgilere yer vermeyen mükellefler için ise resen tarhiyat yapılması zorunluluğu doğmaktadır (VUK m.30/2-1,2). Buna ilave olarak verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumunda da resen tarhiyat yapılması (VUK m.30/2-6) yönünde düzenleme yapılmıştır. Anlaşılmaktadır ki vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere göre defter, kayıt ve belgeler tutmak ve bunun sonucunda elde edilen mali bilgilere göre beyanname düzenleyerek vermek oldukça önemli bir ödev ve vergilendirme sürecinde birbirini tamamlayıcı yükümlülüklerdir. Denilebilir ki aslında mükelleflerden beklenen defter, kayıt ve belgelere ilişkin ödevlere muntazam uymaları ve bunlara uygun beyanname düzenlemeleridir.

Öte yandan defter, kayıt ve belgeler açısından mümkün olduğu gibi, beyanname üzerinde işlem yaparken de bilerek ya da bilmeyerek farklı işlem yapılabilir mi sorusu akla gelmektedir. Bir başka ifadeyle nasıl ki bir belge üzerinde, örneğin bir faturada muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bilgiler oluşturmak (düzenlemek) ve/veya bunu kayıtlara alarak (kullanmak) işlem yapmak olanaklıysa, herhangi bir vergi beyannamesinde de bu tür işlemler yapılabilir düşüncesine ulaşmak mümkündür. Hatta beyanname öncesi defter, kayıt ve belgeler de bilerek ya da bilmeyerek doğru olmayan işlem yapıldığında elde edilen verilere göre beyanname düzenlendiği de dikkate alındığında, beyannamenin de doğruyu yansıtmamasının mümkün olabileceği sonucu ortaya çıkar. Ancak vergi inceleme süreçlerinde defter, kayıt ve belgelerde yapılan işlemler öncelik-

⁶ VUK kapsamında yaklaşık 98 kez beyanname kelimesi geçmektedir.

⁷ VUK m.144/3 uyarınca vergi beyannamelerinin verilmesi bir ödevdir. Aynı Kanun’un Mükerrer 355. Maddesi uyarınca da elektronik ortamda beyanname verilmesi bir “mecburiyet” (ödev) olarak ifade edilmiştir.

li olarak değerlendirmeye alındığı için bunlara ilişkin elde edilen bilgilere dayanarak düzenlenen (hatalı/eksik/yanlış) beyannamelerden ziyade, kabahat ya da suçun oluşması sırasında defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan işlemler dikkate alınmaktadır. Beyanname açısından bir değerlendirme yapılmamaktadır. Oysa defter, kayıt ve belgeler doğru olmakla birlikte beyannamenin bizatihi kendisi bilerek ya da bilmeyerek gerçeğe aykırı veya farklı düzenlendiğinde ve o şekilde beyan edildiğinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususu mevzuatta ve uygulamada belirsizdir. Örneğin defter, kayıt ve belgelerden bağımsız bir şekilde sahte ya da yanıltıcı düzenlenen beyanname vergi kanunları açısından hukuki olarak nasıl değerlendirilmelidir? Bu durumda bir fatura gibi mi dikkate alınmalıdır? Yoksa bu sınıfa dahil olmadığı dikkate alınarak farklı bir şekilde mi değerlendirilmelidir? Daha açık bir ifadeyle üç kat vergi ziyayı gerektiren bir vergi kaçakçılığı hali mi vardır? Yoksa belge sınıfında olmadığı dikkate alınarak tek kat vergi ziyayı olarak mı değerlendirilecektir?

Literatürde konunun çok dikkat çekmediği, daha çok defter, kayıt ve belgeler üzerinde çalışmaların yoğunlaştığı ve beyannamenin bu tarafının açıklığa kavuşturulması konusunda zayıf kalındığı tespiti ile ele alınan bu çalışmada, yukarıdaki soruların cevapları aranmaya çalışılmaktadır. Diğer yandan dijitalleşme süreci ile birlikte beyanname verme ödevi tamamen internet ortamında gerçekleşmektedir⁸. Dolayısıyla günümüzde beyannamenin “sahte” düzenlenebilme ihtimalinin çok düşük olma olasılığı nedeniyle çalışma kapsamında sadece “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” düzenlenebileceği ihtimali dikkate alınmıştır. Bu bağlamda öncelikle beyannamenin hukuki niteliğinin ne olduğu ortaya konulmaya gayret edilmekte, akabinde VUK’un 359. maddesi açısından bir belge hüviyetine sahip olup olmadığı ve beyanname eğer bir belge ise “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı” belge ile ilişkilendirilme durumu değerlendirilmektedir.

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BEYANNAMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Modern vergi sistemlerinde benimsenen ana kural, vergiyi doğuran olayı bizatihi gerçekleştiren (mükellef) ya da vergiyi doğuran olayın tarafı olan bir kişinin (vergi sorumlusu) beyanname vermesidir. Dolayısıyla mükellef /vergi sorumlusu (bundan sonra her ikisi için de “mükellef” kavramı kullanılacaktır) konumundaki kişi beyannamesini en sağlıklı ve doğru şekilde elde ettiği verilerle vergi idaresine bildirir⁹. Vergi beyannamesi bu açıdan mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi idaresine yazılı ya da elektronik ortamda beyanna-

⁸ 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %98,75, elektronik beyanname alınma oranı %1,25 iken 2023 yıl sonu itibarıyla kâğıt beyanname alınma oranı %0,10, elektronik beyanname oranı %99,90 olmuştur. Bkz. Gelir İdaresi 2023 Yılı Faaliyet Raporu, (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024), 112.
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=2>, erişim tarihi 27 Mart 2025

⁹ Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), m.83 uyarınca “hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur”.

menin konusunu oluşturan vergi ile ilgili matrah bilgilerinin verildiği yazılı bildirim¹⁰ olarak tanımlanabilir. Beyana dayanan tarhiyat yönteminde beyanname, vergilendirmenin temeli olan matraha ilişkin verilerin hazır bir şekilde idareye aktarılmasında büyük bir kolaylık sağlar¹¹. Beyannameler imzalı verilir ve ancak o şekilde hukuki geçerlilik arz etmektedir. İçerikleri ise VUK'un verdiği yetkiye istinaden (mükerrer m.257) Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarafından belirlenmektedir. Güven esaslı çerçevesinde, verginin konusuna giren işlemleri olup olmadığını en iyi bilen taraf olan mükellefler, beyanname verme disiplini içinde demokrasi ile vergilendirme arasındaki ilişkinin bilincine ulaşarak ödevlerini yerine getirirler. Bu nedenle demokratik ülkelerde beyanname verme bir hak olarak görülür ve yaygın olarak kullanılır. Mümkün olduğu kadar toplumun genelinin beyanname vermesine yönelik düzenlemeler tercih edilir. Beyanname verilirken kanunen yararlanılabilen indirim vb. kalemlerden mükelleflerin yararlanması açısından fırsat (eşitliği) sağlanmış olur. Böylece beyanname verme ödevi vergilemede eşitliğin yakalanmasına da hizmet eder¹².

Beyanname VUK kapsamında tanımlanmamış olmakla birlikte, “ver(il)me”¹³, “alınma”¹⁴ ve “gönder(il)me”¹⁵ ifadeleri ile birlikte kullanılarak pek çok maddede yer alan bir kavramdır. Yani beyanname mükellef tarafından verilen ve/veya gönderilen, idare tarafından alınan bir unsurdur ve buna aykırı davranan mükellef açısından kabahat olarak kabul edilmektedir. Beyanname kelimesi zaman zaman “vergi” kelimesi ile de birlikte kullanılmış ve tamlama yapılmıştır. “Vergi beyannamesi” kavramını da tercih eden kanun koyucu¹⁶ bazı hükümlerde beyannamenin bu yönünü vurgulama ihtiyacı hissetmiştir. Demek oluyor ki beyanname aslında vergi yükümlülüğünü yerine getirmek için kullanılan bir araçtır ve vergi beyannamesi vermek bir ödevdir. VUK'un 144. maddesinde beyanname verilmesi açıkça bir ödev olarak nitelendirilmiştir¹⁷. Nitekim Danıştay da bir kararında “beyanname verme, mükellef tarafından ilgili vergi yasasında belirlenen süre içinde ve kural olarak idari bir talep ya da

¹⁰ Funda Başaran Yavaşlar, ‘Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı’ (2012) 8(94) Legal Mali Hukuk Dergisi 3, 9-10

¹¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayıncılık 2014) 388-389

¹² Özgür Biyan, Vergi Hukuku, (5th edn, Adalet Yayınevi 2025) 70

¹³ Örneğin, “...beyannamelerin verildiği yıl...” (m.5); “...beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması...” (m.15); “...beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son günü...” (mükerrer m.28); “...verilen beyannamelerin...” (m.30); “...beyanname verme süreleri...” (m.112); “...beyannamesinin verileceği...” m.144; “...beyannamenin verilmesi gereken...”; “...beyanname verme süresinin sonundan...” (m.342); “...Elektronik ortamda beyanname verilmesi...” (mükerrer m.355).

¹⁴ Örneğin, “...vergi dairesince beyannamenin alınması...” (m.25).

¹⁵ Örneğin, “Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde...” (m.28); “...Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde...” (m.28); “...beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi...” (mükerrer m.257)

¹⁶ Örneğin, m.30, 144, 170, mükerrer 227, 344, 352.

¹⁷ VUK m.144 uyarınca defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz.

zorlamaya ihtiyaç duyulmaksızın kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir” şeklinde yorum yapmıştır¹⁸.

Beyanname veren mükelleflerin beyanları sırasında yararlanabileceği çok önemli avantajlar bulunmaktadır. GVK’nın 89. maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinin sağlanması amacıyla gelir vergisi beyannamesinde birtakım indirimler yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu indirimler kişilerin gelir vergisi matrahının azaltılması sonucunu doğurmakta ve sonuçta daha düşük tutarda vergi tarhiyatı yapılmasını sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle beyanname veren mükellef daha az vergi yükü ile karşılaşabilmektedir. Mali gücü daha doğru ölçülebilmekte ve kanunlar çerçevesinde avantajlardan yararlanarak ödeyeceği vergi miktarını azaltabilmektedir. Hatta vergilendirme dönemi içinde fazla ödediği vergiler varsa mahsup sistemi sayesinde “vergi iadesi” alması da mümkündür. Bu nedenle anayasal vergileme ilkeleri dikkate alındığında mükellefler için beyanname vermek bir ödevin ötesinde hak doğurucu bir işlem olarak görülebilir¹⁹.

Mükellefin düzenlediği beyannameyi özel hukuk ilişkilerinde “senet”e benzetmek mümkündür. Senet hukuki bir işlemin kurulmasını sağlamak ya da ilgili işlemin ilerideki delilini oluşturmak amacıyla yazılarak resmi bir makam tarafından onaylanmış belge²⁰ olarak da tanımlanabilir. Beyanname idareye tevdi edildikten sonra idare de beyannameyi onaylamaktadır. Mükellef düzenlediği bu belgeyle vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına istisnai durumlar dışında (VUK.m.378) itiraz edilemez. Bu itibarla beyanname kesin bir delil sayılmaktadır²¹. Ayrıca bu beyan bir “itiraf” (ikrar) niteliğine de sahiptir²². Beyanname yükümlü aleyhine delil oluşturduğundan, vergi idaresinin beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmesine ve buna bağlı olarak ikmalen veya re’sen vergi tarhiyatı yapmasına engel değildir (VUK.m.30/1). Dolayısıyla beyanın yapılmamış olması maddi delilin mevcut olmadığına ilişkin kanuni karine niteliğin-

¹⁸ Danıştay VDDK, 327/429, 12.12.2012, (Danıştay Dergisi, 2013/133, 315)

¹⁹ Bu durum son dönemdeki Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Konseyi raporlarında da ifade edilmiştir. Özellikle vergide adaletin sağlanması amacıyla “Bütün gelir vergisi mükelleflerinin beyanname verme hakkı olmalıdır. Bu şekilde beyanname veren mükellefler, eğitim, sağlık, sigorta ve güvenlik gibi zorunlu ihtiyaçlarına ait giderlerini kazançlarından indirebilecektir. Bu sayede mükelleflerin, gerçek ödeme gücüne ulaşması sağlanmış olacaktır.” ifadesi önemlidir. Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Raporu, (Vergi Konseyi, 2024), 21, <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf>>, erişim tarihi 20.03.2025 Ayrıca bkz. Özgür Biyan, ‘Beyanname Verilmesi Ödev Midir Yoksa Hak Midir: Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme’ in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), İnsan Hakları ve Vergi (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023) 127-146

²⁰ Adnan Deynekli, Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli, (1st edn, Turhan Kitabevi 2006) 5

²¹ Adnan Tezel, ‘Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi’ (1997) 56 Yaklaşım 8,13

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, Vergi Hukuku, (16th edn, Turhan Kitabevi 2008) 96

dedir²³. Bu bağlamda beyannamenin mükellefler tarafından vergi matrahının bildirildiği vergileme işleminin tamamlanması için en önemli ve son araç olduğu, (beyan üzerine) tarh işleminin şekil açısından tamamlayıcı bir unsur olduğu ve tahakkukun gerçekleşmesi için de vergilendirme sürecinin belirleyicisi olduğu ifade edilebilir.

BEYANNAME BİR BELGE MİDİR?

Genel Olarak

Belgenin sözlük anlamı bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, dokümandır. Hukuki anlamda belge kişilerin iradesini ispat amacıyla yazılı hale getiren ve iradeyi somutlaştıran ve aynı zamanda tek taraflı ya da çok taraflı hukuki işlemleri vücuda getiren²⁴ olgulardır. Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları medeni yargılama usulüne göre belgedir (HMK.m.199). Söz konusu kanuna göre beyannamenin de genel anlamda bir belge olduğu açıktır.

Ceza hukukunda açısından belge; belirli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, başka deyişle hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir irade beyanını içeren ve düzenleyicisinin kim olduğunu da gösteren yazılı evraktır²⁵. Ceza hukukunda belgeler resmi ve özel belgeler altında ana sınıflandırmaya tabi tutulmuş ve ceza sistemi de buna göre tasarlanmıştır. Yazılı bir evrakın hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir biçimde kamu görevlisi olmayan belirli bir kimse tarafından düzenlenmesi durumunda “özel belge” olarak kabul edilir. Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 207. maddesi uyarınca “*bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır*”.

Öte yandan bir belgenin resmî belge sayılabilmesi için ise kamu görevlisi tarafından düzenlenmesi gerekir (TCK m.204/2). Beyannameler ise beyan üzerine tarhiyat yöntemi gereği esas itibariyle mükellefler tarafından düzenlenmektedir. Bu da ilk bakışta beyannamenin özel bir belge olduğu kanısına sebep olmaktadır²⁶. Ancak bir mükellefin verdiği beyannameyi dikkate alarak işlemi onaylayan ve vergiyi tarh/tahakkuk ettiren vergi dairesidir (VUK m.4/1) ve tarhiyat işlemi de esas itibariyle idari bir işlemdir (VUK m.20). Bu tespit beyan

²³ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, (2nd edn, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997) 96

²⁴ Serdar Şahin, ‘Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri’ (2024) 26(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 531, 535

²⁵ Hasan Tahsin Gökcan, ‘Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)’ (2009) 67(3) Ankara Barosu Dergisi 93, 96

²⁶ Gökcan (n 25) 102

yöntemi ile tarh yapılsa bile sonuçta tarhiyat işlemini idarenin yaptığı bir işlem olduğu gerçeğini değiştirmeyeceğinden²⁷ beyannamenin de resmî belge hüviyetini kazandığı²⁸ kanısını kuvvetlendirmektedir.

Günümüzde temel ve yaygın olarak “elektronik ortam”da verilen beyannameler kullanılmakta, bu beyannameler idarenin önerdiği/kullandığı beyanname düzenleme programı aracılığı ile oluşturulmaktadır. Beyanname verilirken idarenin programı aracılığı ile otomasyon sistemi tarafından tarh işlemi otomatikman yerine getirilmekte ve tahakkuk fişi üreterek vergilendirme sürecini tahakkuk aşamasına intikal ettirmektedir²⁹. Bu açıdan bakıldığında beyannamenin resmi bir belge olmadığını söylemek zordur. Bu bağlamda Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) 204/1 hükmü uyarınca “*bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*”. Bu durumda beyannamenin resmî belge olarak kabul edilmesi durumunda³⁰ TCK’nın 204. maddesinin etkili olacağı tabiidir.

Vergi Hukuku Açısından

a) Genel Olarak Belge

VUK’un 227/3 hükmünde elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, VUK’a göre kullanılan veya VUK’un HMB’ye verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerden bahsedilmektedir. Bir başka ifadeyle VUK kapsamında düzenlenen veya kanuni yetkiye dayanılarak HMB tarafından kullanma mecburiyeti getirilen elektronik ortamdakiler de dahil tüm belgeler tevsik aracı olarak kullanılması gereken ve özel düzenlemelere tabi belgelerdir. Dolayısıyla vergi hukukunda vergilendirme süreçlerinde bu belgelerin esas itibariyle dikkate alınacağı açıktır. Tabi bu belgelerle sınırlı olmaksızın başka belgelerle de kayıtların tevsik edileceği gözden kaçırılmamalıdır. VUK’un 3. maddesi kapsamındaki delil serbestliği buna izin vermektedir.

VUK’un 253. maddesi uyarınca VUK’a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. VUK’un ikinci kitap üçüncü kısım “vesikalar” başlığını oluşturmaktadır. Bu kısımda fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı, bono, poliçe, çek,

²⁷ Başaran Yavaşlar (n 10) 9

²⁸ Şahin (n 24) 542

²⁹ Başaran Yavaşlar (n 10) 12

³⁰ Gümrük beyannamesi resmi bir belgedir. Yargıtay 11 CD 1244/2761, 24.04.2007, aktaran, Ahmet Emrah Geçer, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2021) 55

senet, mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbamname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi belgeler, elektronik ortamdaki kayıtlar da dahil “belgeler” arasında düzenlenmiş ya da maddeler kapsamında sayılmıştır³¹. Bu kapsamda yer alan belgeler arasında beyanname ifadesine yer verilmemiştir. Oysa beyanname vergilendirme sürecinin son ayağını kapsayan, defter, kayıt ve belgelere dayanılarak yürütülen muhasebe süreçlerinin sonucunda elde edilen verileri yansıtarak³² beyan sistemini tamamlayan çok önemli bir araçtır³³.

VUK’un suç ve cezaları düzenleyen üçüncü bölümünde yer alan 359. maddesinde defter, kayıt ve belgeler ile ilgili pek çok hareket suç olarak nitelenmesine karşın “beyanname” kelimesine bu bölümde hiç yer verilmediği fark edilmektedir. Diğer yandan kabahatler ile ilgili kısımlarda beyanname verilmemesi açıkça vergi ziyaı (VUK m.344/3), genel (VUK m.352/1) ve özel usulsüzlük (VUK mükerrer m.355) kabahatleri içinde kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle beyanname vermemek, zamanında vermemek, eksik vermek kabahat sınıfı içinde düşünülmüştür. Ancak aynı beyannamenin sahte veya yanıltıcı, hileli vb. kapsamda olabileceği dikkate alınarak kaçakçılık olarak nitelenecek hareketler içinde özel olarak yer almaması dikkat çekicidir. Kanun koyucu ya beyannameyi belge olarak görmemiş ya da beyannameyi ayrı bir şekilde düzenleme ya da belirtme ihtiyacı hissetmeksizin halihazırda “belge” kabulünden yola çıkarak genel kurallara göre kaçakçılık hareketlerine maruz kaldığında genel hükümlere göre cezalandırılır diye düşünmüş olmalıdır. Diğer yandan vergide yasallık ile suç ve cezada yasallık ilkeleri bir önceki cümlede yer alan ikinci yaklaşıma da engel olmaktadır. Farklı bir ifadeyle kanun koyucu böyle düşünseydi maddelerde açıkça yer verirdi demek de mümkündür. Ancak bu husus araştırılmaya değerdir.

b) Belge’nin Özellikleri

VUK’da belgenin tanımı yapılmamıştır. Ancak VUK’un “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımının 227/1 fıkrasından belgenin işlevinin ne olduğu hususunda çıkarım yapılabilir. Bu hüküm çerçevesinde belgelerin VUK’a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevşik edici işlevinin olduğu anlaşılmaktadır. Görüldüğü üzere VUK açısından bir şeyin belge olarak nitelendirilmenin ilk şartı belgenin VUK’a göre tutulmasının zorunlu ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlara ait olmasıdır. Dolayısıyla, VUK kapsamında yer alan vergi, resim ve harçlara ilişkin bildirim ve beyanname gibi hukukta genel olarak belge niteliğinde olan

³¹ İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, (Oniki Levha Yayınları 2021) 42; Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2020) 134-135

³² Özden Şen, *Ekonomik Yaklaşım İlkesi Çerçevesinde Hesap ve Muhasebe Hilesinin Araştırılması ve Cezalandırılması Süreci: Karşılaştırmalı Analiz*, (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Doktora Tezi 2024) 106

³³ Benzer yönde bkz. Ela (n 31) 133

ancak üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici olmayan belgeler, VUK açısından belge kavramına dâhil görülmeye-bilir³⁴. Gerçekten de bu düzenleme ile vergi idaresinin tarafı olmadığı ve piyasa şartlarında gerçekleşen ekonomik ilişkileri gösteren belgelerin (fatura, serbest meslek makbuzu vb.) VUK m. 227 kapsamında görüldüğünü, ancak vergi idaresinin tarafı olan belgelerin (beyanname, bildirim) bu kapsama girmediği sonucu çıkarılabilir. Bir başka ifadeyle örneğin işe başlama bildirimini yapan bir mükellefin, bu işlem neticesinde verdiği belge VUK m.227’nin getirdiği şartlara haiz değildir. Aynı durum beyanname için de ifade edilebilir. Beyanname vergi idaresi tarafından kabul edilmekle birlikte üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları doğrudan tevsik edici nitelikte değildir.

Beyannamenin üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları doğrudan tevsik eden bir belge olduğu iddiasında bulunmak pek mümkün değildir. Zira verginin konusuna giren işlemler neticesindeki verilerin sonucuna göre düzenlenen bildirim niteliği taşıyan bir belgedir. Ancak üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların aktarılması aşamasında “yanıltıcı” olarak düzenlenebilir. Farklı bir ifadeyle doğrudan olmasa da dolaylı yoldan üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların yanlış aktarıldığı bir “araç” olabilir. Bu olasılıkları bir sonraki başlıkta irdedeceğiz.

Belge olarak kabul edilen evrakların bir diğer özelliği ise VUK’un 253. maddesi uyarınca “muhafaza” edilmesidir. İlgili maddeye göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. VUK’un ikinci kitap üçüncü kısım “vesikalar” başlığını oluşturmaktadır. Yukarıda ifade edildiği gibi ilgili kısımda beyannamelere yer verilmemiştir.

Beyanname vermenin bir ödev olarak açıkça kabul edilmesine karşın belge olarak açıkça düzenlenmemesi ve VUK m.227 kapsamında sayılmaması karşısında, beyannamede yanıltıcı beyan ile kanunen vergi kaçakçılığı kapsamında bir suç işlemek mümkün görünmemektedir. Nitekim Anayasa’nın 38. maddesinde yer alan hüküm uyarınca “kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”. Suç ve cezada yasallık ilkesinin vücut bulduğu bu kural gereği kanunda açıkça yazmayan bir hareket olmadığı sürece suçun oluşması ya da bir hareketin suç sayılması mümkün değildir. Bu anlamda ara bir sonuç çıkarmak gerekirse beyannameyi VUK kapsamında düzenlenmiş bir belge olarak görmek ve VUK 359 kapsamında düşünmek mevcut düzenlemelere göre açık ve net yorum yapılamadığından mümkün değildir.

VUK’un 359. maddesi kapsamında defter, kayıt ve belgelerden bahsedilerek düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları dikkate alındığında örneğin bir fatura

³⁴ Geçer (n 30) 61

ya da serbest meslek makbuzunun izahtan vareste bir şekilde suçun konusuna girdiği açıktır. Diğer yandan beyanname ve bildirimler VUK'un 359. maddesi kapsamında olan belgelerden biri olarak düzenlenmediğine göre³⁵, mevcut kanun hükümleri nazara alındığında sahte ya da muhteviyatı itibariyle beyanname ya da bildirim söz konusu ise buna ilişkin hareketin TCK'da yer alan özel/resmî belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi icap etmektedir. Öte yandan beyanname vermemek, eksik matrah bildirmek, matraha ilişkin kısımları boş bırakmak, kişisel durumlarla ilgili yanlış bilgiler vermek, fazla indirim yapmak ya da mahsup işlemi gerçekleştirmek kaçakçılık olarak sayılmasa da³⁶ vergi ziyayı kabahati olarak değerlendirilmektedir³⁷.

UYGULAMADA BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK OLASI İŞLEMLER

Beyannamenin vergi kaçakçılığı açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği sorunu bir tarafa, beyannamenin mükellefin beyanına dayanması, aldatıcı işlemlere konu edilebileceği dikkate alındığında suistimale açık yönleri olduğu da bir gerçektir. Örneğin deftere kaydedilmeyen bir belgenin beyannamede dikkate alınması mümkün olduğu gibi deftere kaydedilen bir belgenin beyannamede dikkate alınmaması durumunda da beyanname yanıltıcı hale gelebilmektedir³⁸. Matraha ilişkin bilgilerin aldatıcı şekilde yazılması mümkün olduğu gibi kişisel bir gelir vergisi beyannamesinin verilmesi esnasında matrahın azaltılması amacıyla yapılmayan harcamaların yapılmış gibi gösterilmesi ya da miktarlarla oynanarak gerçekte hak edilmeyen miktarlarda indirimlerden yararlanılması da mümkündür. Eğitim ve sağlık harcamaları, özel sigorta primlerine yönelik harcamalar başta olmak üzere GVK'nın 89. maddesinde indirim olarak nitelenen ve beyannamede kazanç ve iratlardan düşülen harcamalar olduğundan farklı bilgilerle beyannameye yansıtılabilir. Nitekim elektronik ortamda beyan-

³⁵ “...Vergi mükellefinin, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde, yasada öngörülen zorunlu bilgileri göstermemesi halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Sanığın bu yöndeki eylemi, 213 sayılı Yasanın 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu oluşturmayacağından, TCK.nun 504/7 madde ve bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekir...” Yargıtay 11 CD. 7501/10734 22.11.2001 aktaran Oğuz Kürşat Ünal, ‘Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar’ (2006), X(1-2) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1, 21

³⁶ Şen (n 32) 139

³⁷ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, (12th edn, Ekin Kitabevi 2022) 120

³⁸ Onur Özcan, *Türk Hukukunda Vergi Suçları*, (Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014) 161. “Olayda vergi kaybına neden olan eylem, davacının ithalat işlemlerinde gerçekleştirilen gümrük müşavirlik şirketi yetkililerince gerçekleştirildiğinden ve adı geçen Şirket yetkilileri hakkında teşekkül halinde sahte evrak kullanmak suretiyle toplu kaçakçılık yapmak suçundan dolayı, 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca Üsküdar Ağır Ceza Mahkemesinde ceza davası açılmış olduğundan; suça iştirak yolunda herhangi bir bilgi, belge ve iddia da bulunmayan davacı adına ceza kesilmesinde ve açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir”. Danıştay 7 D, 1132/1782, 18.03.2008. Aynı zamanda bkz. Danıştay 7 D, 623/8477, 01.12.2011. Her iki karar için <www.legalbank.net> erişim tarihi 14.10.2024

name düzenlenmesi aşamasında harcamalara ilişkin belgelerin aslı o an talep edilmemektedir³⁹. Bu durumda olası bir denetim yapılmadığı sürece bu şekilde verilen beyannameye göre otomasyon sisteminden elektronik ortamda verginin yanlış ya da eksik bir şekilde tarh ettirilmesi ve sonuçta vergi ziyaına sebep olunması mümkündür. Dolayısıyla yanlış ya da eksik vergi tarhına yönelik vergi ziyaı cezası dışında VUK hükümlerine göre kaçakçılık olarak nitelendirme yapılamayacağından idari para cezası dışında bir yaptırım uygulanamaması sonucunu ile karşılaşılmaktadır. Oysa beyan sisteminin genel yapısına teknik olarak bakıldığında, beyanname üzerinden aldatıcı işlem yapmak vergi kaçakçılık hallerinden biri olarak kabul edilen defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesinden farklı değildir. Örneğin 2024 yılında beyan edilen geliri 500.000 TL olan bir mükellefin, eğitim ve sağlık harcaması toplamı 35.000 TL’dir. GVK’nın 89/1-2 hükmü uyarınca gelirin %10’unu aşmaması şartıyla söz konusu mükellef kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptığı eğitim ve sağlık harcamalarını kazancından indirim olarak düşebilir. Bu durumda 50.000 TL indirim hakkı vardır. 35.000 TL toplam harcama yapmasına karşın 50.000 TL olarak harcamasını otomasyon sistemine girebilir mi? Üçüncü şahısla (okul) olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların aktarılması aşamasında beyannameye yanıltıcı bilgi girmesi mümkün müdür? Bu soruya evet cevabı verilebilirse, beyanname üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlarla ilgisi doğrudan olmamasına karşın beyan aşamasında bu bilginin manipüle edilmesinin mümkün olduğu açıktır. 15.000 TL farka isabet eden vergi mükellefin uhdesine kalacak ve vergi ziyaı yaratılmış olunacaktır.

Aynı açıdan giderler konusu da değerlendirilebilir. Örneğin kira gelirlerini beyan eden bir mükellefin gerçek gider yöntemini tercih etmesi durumunda yapmadığı giderleri yapmış gibi beyannamesine aktarması ya da yaptığı gider miktarlarını değiştirmesi mümkündür. Bu hareketlere bağlı olarak da ödeyeceği vergi miktarını değiştirebilir hale gelmektedir ve bu işlemlerde kullanılan araç ise beyanname dir.

Vergi incelemelerinde yapılan denetimlerde defter, kayıt ve belgelerde yapılan işlemler ilk olarak değerlendirmeye alındığı için bunlara ilişkin elde edilen bilgilere dayanılarak düzenlenen (hatalı/eksik/yanlış) beyannameler çoğunlukla suç konusu olması açısından ihmal edilmektedir. Örneğin sahte fatura kullanan bir mükellefin bu faturaya istinaden beyannamesini de gerçek dışı düzenlemiş olduğu hususu dikkate alınmamaktadır. Aslında muhteviyatı itibariyle

³⁹ “Söz konusu harcama belgelerinin beyannameye eklenmesi gerekmemeyle beraber elektronik ortamda gönderilen beyannameye söz konusu harcama belgelerinin listelenmesi talep edilmektedir.”, *Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilebilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi*, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı 2024) 14 bkz. <<https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/GelirVergisiIndirilecekEgitimSaglikHarcamalarıRehberi.pdf>>, erişim tarihi 03.03.2025 Ayrıca bkz. *Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi (1001E) Kullanım Kılavuzu*, (Gelir İdaresi Başkanlığı 2019) 17-19, <<https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/yillik-gelir-vergisi-beyannamesi-kilavuzu-yayinlanan.pdf>>, erişim tarihi 03.03.2025

yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullanan bir mükellefin, bu kayıtlarına istinaden düzenlediği beyanname de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir kimlik kazanmaktadır. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura suçu işlenmesi durumunda bir sonraki dönemde bu faturanın dikkate alındığı KDV beyannamesinin de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ne var ki bu durumda oluşturulan iki sahte belge var demektir. İçtihatlarda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura ile buna dayanılarak oluşturulan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyannamenin farklı düşünülmemesi ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın kullanılma tarihini muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyannamenin düzenlenme tarihine bağlanması “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin” tanımı ile de uyusmamaktadır⁴⁰. Zira faturanın kullanılma tarihinin beyannamenin verilme tarihine göre belirlenmesi, iki tarih arasındaki süre kadar kamu düzeninin bozulmadığı ve suç oluşmadığı gibi yanlış bir yaklaşım algısına neden olduğu literatürde ifade edilmiş, bu nedenle beyannamenin vergi kanunlarında bahsedilen ve yerine göre düzenlenen ayrı bir belge olduğunun kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁴¹. Özetle bir hareket ile iki belgeyi de etkileyen bir netice ortaya çıktığından, bu çelişkili ve tereddüt yaratan hususun ortadan kaldırılması için literatürde VUK’un 359. maddesinde yer alan “*defter, kayıt ve belgelerin*” ibaresinin “*defter, kayıt, beyanname ve belgelerin*” şeklinde yeniden düzenlenmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur⁴².

KONU İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRME

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenlemek söz konusu olduğunda konuyu iki açıdan değerlendirmek daha sağlıklı görünmektedir. Öncelikle mevcut düzenlemeler çerçevesinde konuyu değerlendirmeye çalışılacak, sonra bir düzenleme ihtiyacı varsa bunun nasıl ihdas edilebileceği dikkate alınarak irdelenecektir.

a) Pozitif Hukuk Açısından

VUK’un “Mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabının, “vesikalar” başlıklı üçüncü kısımda yer alan m.227 ve m.257 arasında beyannamenin açık olarak düzenlenmemesi bir belge olarak kabul edilip edilmemesi konusunda tartışmaları beraberinde getirmektedir. Aynı Kanun’un “Defter ve Vesikaları Muhafaza” ödevi ile ilgili 253. maddesinde bahse konu üçüncü kısımda yer alan yazılı vesikaların beş yıl süre ile muhafaza edilmesi gerektiğine dair hükmü ile

⁴⁰ Vergi ziyai kabahati açısından yanıltıcı bir belgenin kullanılması, özellikle KDV söz konusu olduğunda verginin eksik tahakkuk ettirilmesi unsuru beyanname verilme zamanına bakılarak değerlendirilmektedir. Bu konudaki örnekler için bkz. Şenyüz (n 37) 124

⁴¹ Aydın Cengiz, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014) 218-219 Yazar bu nedenle sahte belge kavramının da değişmesi gerektiğini ifade etmektedir. Önerisi şöyledir: “Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen veya vergi ile ilgili iş ve işlemlerde kullanılan belgedir”.

⁴² Cengiz (n 41) 166 Yazar muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili ile beyannamele- rin yanıltıcı düzenlenmesi fiilinin birlikte işlenmesi durumunda, uygulanacak hürriyeti bağla- yıcı cezanın tespit edilmesinde yanıltıcı belge düzenleme fiilinin dikkate alınmasını önermiştir

256. Maddede yer alan “...gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgiler(i)... yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek” zorundadır hükmü birlikte okunduğunda beyanname, ne muhafaza edilmesi ne de ibraz edilmesi gereken bir belgedir. Kaldı ki elektronik ortamda verilen ve otomasyon sisteminden ulaşılabilirliği her zaman mümkün olan beyannamele- rin muhafaza ve ibrazı gereği yoktur demek de mümkündür. Dolayısıyla be- yanname VUK m. 359 kapsamında “vergi kanunlarına göre tutulan veya dü- zenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” bir belge olmadığından vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle bağlantılı düşünölemeyecektir. Bu- nun aksini iddia etmek Anayasal açıdan tartışmaları beraberinde getirecektir.

Diğer yandan beyan üzerinde tarh işlemi sırasında beyanname mükellef veya vergi sorumlusu tarafından elektronik ortamda düzenlense de bu onun resmî belge olmadığı gerçeğini değıştirmemektedir⁴³. Bu bağlamda TCK’nın 204/1 hükmü uyarınca bir resmî belgeyi “...başkalarını aldatacak şekilde de- ğıştiren” kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu bağ- lamda genel hükümler çerçevesinde beyannamenin başkalarını aldatacak şekil- de değıştirilmesi ve aldatici özelliğı sahip olması durumu hapis cezası gerekti- ren bir sonuç doğurur⁴⁴. Öte yandan beyanname bizatihi mükellef tarafından düzenlenen ve idare tarafından bu düzenlemedeki verilere göre onaylanan res- mi bir belge olduğı kabulü ile bu sefer de TCK’nın 206. maddesi kapsamında değılendirilebilir. “Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyan” başlıklı ilgili madde uyarınca “bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır”. Dijital ortamda beyanname düzenlendikten son- ra gönderildiğı andan itibaren “kamu görevlisine yalan beyanda bulunma” suçu açısından da dikkate alınabilir⁴⁵. Zira beyanname düzenlenirken bu işlemi o an

⁴³ Gümrük beyannamesi resmi bir belgedir. Yargıtay 11 CD, 1244/2761 24.04.2007, aktaran, Geçer (n 30) 55

⁴⁴ Gümrük beyannamesi ile ilgili yapılan bir çalışmada gümrük beyannamesindeki gerçeğı yan- sıtmayan bilgilerin, beyannameye ekli ve gerçeğı uygun evraklardan (basit bir incelemeyle) anlaşılabilirdiğı takdirde suçun oluşmadığını, zira aldatici işlem ve davranışın basit bir yalanı aşan hileli bir durum olarak kabulünün gerektiğı ifade edilmiştir. Bir başka ifadeyle gümrük beyannamesindeki gerçeğı yansıtmayan bilgiler, beyannameye ekli ve gerçeğı uygun olan ev- raklardan anlaşılabiliriyorsa suçun oluştuğundan söz edilemeyecektir. Kasıtlı bir hareketin var- lığı için gümrük vergilerinin kısmen veya tamamen ödenmeksizin eşyanın ülkeye sokulması ge- rekir. Dolayısıyla gerçeğı aykırı beyan, beyannameye eklenen belgelerden kolaylıkla anlaşıl- abiliyorsa, kastın varlığından söz edilemeyecektir. Çetin Arslan and Müge Erdoğan, ‘Aldatici İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu (5607 Sayılı KMK m. 3/2)’ (2018) 44(3) Yargıtay Dergisi 549, 577

⁴⁵ Madde gerekçesi şöyledir: “Madde, doktrinde “fikrî sahtecilik” olarak adlandırılan bir suç tipini düzenlemektedir. Kişi, kendi beyanıyla, sahte bir resmî belgenin düzenlenmesine neden olmak hakkına sahip değıildir. Kişinin açıklamaları üzerine düzenlenen resmî belgenin bu be- yanın doğruluğunu ispat edici bir güce sahip olması suçun oluşması için gereklidir. Aksi tak- dirde düzenlenen belge, yapılan beyanın doğruluğunu ispat edemeyeceğinden, kişi kendi beya-

kontrol edebilecek bir görevli de fiziken olmadığından yapılan işlem doğrudan beyana dayalıdır. Bu bağlamda vergi beyannameleri yazılı şekilde gerçek dışı işlemlere göre düzenlenirse mükellef resmî belgenin düzenlenmesine kendi beyanı ile katılmış olmakta⁴⁶ ve gelir durumuna ilişkin⁴⁷ yanıltıcı beyanda bulunmaktadır.

b) Normatif Hukuk Açısından

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde beyanname üzerinde yanıltıcı bilgilere yer verilmesi VUK kapsamında kaçakçılık kapsamında değerlendirilememektedir. Ancak şu da bir gerçektir ki VUK'un 227/1 hükmü uyarınca beyanname aslında VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları tevsik edici bir belge olmasa da tevsik eden belgelere göre düzenlenmiş bir bildirimdir. Bir fatura, makbuz vb. belgeler gibi beyannameler ticari hayatta taraflar arasında düzenlenmese de taraflar arasında düzenlenen gelir ve gider hesapları ile maliyet vb. unsurların oluşmasında gösterge kabul edilen belgelere göre düzenlenen defter kayıtları sonucundaki rakamlara göre oluşturulur. Aslında vergilendirme sürecine ilişkin işlemleri kayıt altına alan son adım olarak nitelenmelidir. Beyannameyi bu anlamda VUK kapsamındaki belgelerden ayrı düşünmek vergi hukuku mantığı çerçevesinde mantıklı bir sonuç olarak düşünülemez. Söz konusu defter, kayıt ve belgeler aslında doğru bir beyanname düzenlemek için gerekli ve zorunludur. Muhasebe ile başlayan hesapların vergisel boyutu beyanname ile tamamlandığından beyannamenin de VUK kapsamında kabul edilmesi gerektiği açıktır.

Tamamen vergisel amaçlı düzenlenen beyannameler üzerinden yanıltıcı beyanlarda bulunabilmesinin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaması sorgulanması gereken bir durumdur. Karşılaştırma yapmak açısından bazı ülke-

nı ile böyle bir belgenin düzenlenmesine etmen olmuş sayılamaz ve kendisinin bu madde uyarınca cezalandırılmasının neden ve hikmeti kalmaz. O hâlde bakılacak husus şudur: Beyanın doğruluğu düzenlenen resmî belgeyle ispat edilecek ise, madde uygulanacaktır; buna karşılık beyanı alan memur, beyanın doğruluğunu tahkik edip, buna kanaat getirdikten sonra resmî belgeyi düzenlemek durumunda ise yani resmî belge sadece kişinin beyanı üzerine değil de, memurca yapılacak inceleme sonucuna göre meydana getirilmekte ise, bu maddedeki suç oluşmaz. Nitekim, kişiyi çok geniş bir surette "doğruyu söylemek"le yükümleyen İtalyan Ceza Kanununun 483 üncü maddesi de aynı esası kabul etmiş ve İtalyan Yargıtayının yerleşmiş içtihadı da bu yönde olmuştur. Bu nedenle, gümrük muayene memuruna, belirli bir malı ithal veya ihraç edeceği yolunda yalan beyanda bulunan kişi, bu maddedeki suçu işlemiş olmaz; zira beyanı alan gümrük muayene memuru sırf bu beyanla yetinmeyip, beyanın doğruluğunu incelemekle yükümlüdür. Resmî belge ile doğruluğu ispat edilecek olayların ne olduğu, belgenin niteliğine göre belirir. Hâkime, değişik olaylar karşısında, yalan beyanın niteliğine göre temel cezayı belirlemek bakımından takdir yetkisi sağlamak maksadıyla maddedeki ceza üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası olarak saptanmıştır". Türk Ceza Kanunu Tasarısı 126, <<https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D22/Y1/T1/WebOnergeMetni/db84c182-6ca2-481d-b637-7b9962c8b5f0.pdf>> erişim tarihi: 10.03.2025

⁴⁶ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku*, (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2021) 612

⁴⁷ Hasan Gerçekler, *Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt-2 Madde 141-345* (5th edn, Seçkin Yayıncılık 2020) 1898

lerde yanıltıcı beyan durumunun suç olarak düzenlendiği görülmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) kanunları uyarınca yalan beyanda bulunmak ve her önemli hususta doğru ve eksiksiz olduğuna inanmadığı herhangi bir beyanname, beyan veya diğer belgeyi bilerek vermek “dolandırıcılık ve yalan beyan” suçu kapsamında dikkate alınmaktadır⁴⁸. Finlandiya Vergi Hukukunda⁴⁹ ve İtalyan Vergi Hukukunda⁵⁰ da yalan beyana ilişkin özel hükümler bulunmaktadır. Dolayısıyla asıl olması gereken beyannamenin yanıltıcı düzenleme ihtimali düşünülerek VUK kapsamında ilave bir düzenleme yapılmasıdır.

Öte yandan beyannamede verilen bilginin yanıltıcı olma halinin ve aldatıcılık özelliğinin de “hata” ile karıştırılmaması gerekir. Hata “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlışma, yanlışlı” anlamındadır⁵¹. Hatanın söz konusu olabilmesi için gerçekle uyuşmayan bir düşünce yeterli değildir, aynı zamanda hatanın esası, bir kişinin iradesi ile çelişki içinde olmasından kaynaklanmaktadır⁵². Hata, “tipikliğin maddi unsurlarına” ilişkin olduğunda kastın bulunmaması sonucunu verir. O zaman yanıltıcı beyannamede kast unsurunun nasıl aranacağı hususu da her olayın özelinde tartışılması gereken bir konudur.

Yanıltıcı beyanname söz konusu olduğunda suçun maddi unsurları (TCK m.30/1), nitelikli unsurları (TCK m.30/2) ya da hukuka uygunluk sebeplerinde-

⁴⁸ 26 U.S. Code § 7206 - Fraud and false statements, <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206>> erişim tarihi 20.02.2025 Ceza olarak 100.000 ABD Doları (bir şirket söz konusuysa 500.000 ABD Doları) aşmayan bir para cezası uygulanır veya 3 yılı aşmayan bir hapis cezası uygulanmaktadır. Bkz. Özcan (n 38) 38; Şen (n 32) 190-191. Mahkeme içtihatlarında, vergi beyannamesinin gerçeğe aykırı doldurulması, verilen düzeltme beyanının gerçek dışı olması, çifte defter tutulması, gerçek dışı veya değiştirilmiş hesap girişleri yapılması, gerçek dışı faturalar oluşturulması, tutulan kayıtların ve defterlerin tahrip edilmiş olması, gelirin kaynağının gizlenmesi, olağan kayıtlardan kaçınmak için elden ticaret yapılması, gizleme veya yanıltmaya elverişli diğer davranışlar vergi kaçakçılığı suçu bakımından icrai hareket biçimleri olarak ortaya konulmuştur. Özcan (n 38) 39

⁴⁹ Finlandiya KDV Kanunu’nun 182. maddesinde vergi mükelleflerinin beyannamelerinde azami itina göstermeleri gerektiği, beyannamelerini ve diğer belge ve dökümanlarını yanlış beyan etmesi (yüzde 10’u geçmemek üzere) ya da beyan yükümlülüğünü ihmal etmesi halinde verginin iki katına kadar idari para cezası verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Value Added Tax Act, No. 1501, <https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/en19931501_20021071.pdf> erişim tarihi 24.02.2025

⁵⁰ İtalya vergi hukukunda “gerçeğe aykırı beyanname sunma suçu” düzenlenmiştir. Gerçeğe aykırı şekilde beyanname verilmesi hali suç olarak kabul edilmiş ancak suçun oluşabilmesi için her bir vergi türü için kaçırılan verginin 150.000 Avrodan fazla olması ve düşük gösterilen gelirin ya da yüksek gösterilen giderin beyannamede gösterilmesi gereken gerçek matrahın %10’undan ya da 3.000.000 Avrodan fazla olması şart konulmuştur. Diğer yandan vergi beyannamesi sunmama suçu da ayrıca düzenlenmiştir. 10.03.2000 tarihli ve 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, aktaran Geçer (n 30) 173-174. aynı zamanda bkz. <<https://def.finanze.it>> erişim tarihi 24.02.2025

⁵¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri (Online), <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 19.02.2025

⁵² Fatih Selami Mahmutoglu and Serra Karadeniz, Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi, (Beta Yayınevi 2017) 6

ki maddi koşulları (TCK m.30/3) açısından hata içinde olunması⁵³ mümkündür. Örneğin yaptığı bir harcama ile ilgili bedeli doğru yazdığını düşünerek beyannameye yanlış yazan kişi “tipiklikte hata” açısından sorgulanabilir. Elbette ki böyle durumlarda da işlemdeki hatanın hangi saikle yapılıp yapılmadığı ayrıntılı incelenmelidir. Yapılan işlem kayıtlarda, banka hareketlerinde varsa diğer belgelerdeki işlemler ile karşılaştırma yapılarak gerçek bir hata olup olmadığı denetimler sırasında tespit edilmelidir. Dolayısıyla işlemin niteliği ve yapılış şekli, sayısı, işlem konusu tutarın büyüklüğü vb. hususlar dikkate alınarak kişinin hata hali içinde olup olmadığının değerlendirilmesi gerekecektir. Başka bir ifadeyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenleme somut olaylarda, şayet kişinin zihinde tasarlanan ile gerçeğin birbirine uymadığı ispat edilebilirse, TCK m.30/1 bağlamında hata hükümlerinden faydalanabileceği de değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle olası bir suç ihdası durumunda bu tür hataların “kast” açısından durumu da dikkate alınmalıdır. Zira yanıltıcı beyanname hata ihtimali yüksek olan bir hareket konumundadır. Beyanname hata olması durumunda VUK’un 117. maddesi gereği matrah hatası kapsamında bir durum olup olmadığı sorgulanmalıdır. Söz konusu madde uyarınca vergilendirme ile ilgili beyannamelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması “matrah hatası” olarak kabul edilmiştir.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçları arasında sıkça görülen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge fiili kapsamında mevcut düzenlemeler çerçevesinde beyannamelerin de düşünülmesi mümkün görünmemektedir. Zira belgeler ile ilgili maddeler arasında beyannameye yer verilmediği gibi VUK’un 359. maddesinde de beyanname ifadesine yer verilmemiştir. Hal böyle olunca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname düzenlenmesi durumunda mevcut hükümler çerçevesinde suç işlendiğini ileri sürmek sadece VUK açısından değil Anayasal açıdan da doğru olmayacaktır.

Öte yandan beyanname üzerinden yanıltıcı işlem yapmak ise pek ala mümkündür. Matraha ilişkin bilgiler ile indirim unsurlarının muhteviyatı ile oynayarak matrahı düşürmek ve dolayısıyla daha az vergi ödemek mümkündür. Bu durumda vergi ziyayı kabahatinin işlendiği açıktır ancak bu husus vergi kaçakçılığına dahil olamayacaktır. Oysa bu olasılığın vergi kanunlarında yerini öteden beri alması gerektiği ifade edilebilir. Henüz elektronik ortamdaki işlemlere geçilmeden evvel çok daha kolaylıkla uygulanabileceği görülen bu durumun vergi kanunları kapsamında bir suç olarak düzenlenmemesi kanun koyucunun tercihi olmakla birlikte son derece bir şekilde de dikkat çekmektedir. Her ne kadar dijitalleşme ile beraber vergisel işlemlerin daha fazla elektronik ortamda yapılması ve çok daha dijital bir dünyaya dahil olunacağı dikkate alındığında dahi “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyanname” konusunun kolay kolay gündemden düşmeyeceği de ifade edilebilir. Tüm kayıtlar, belgeler, muhasebe

⁵³ Şenyüz (n 37) 107

sistemi gerek kamu gerekse özel sektör açısından dijitalleşmedikçe orta ve uzun vadede mükelleflerin sisteme yükledikleri verilerle vergi tarhiyatı devam edeceğinden, konunun kanun kapsamına alınması ihtimali ve gereği de varlığını korumaktadır.

Öte yandan olası bir suç ihdası durumunda ise tipikliğin çok net ortaya konulması da zordur. Muhasebe ve hesap hilesi gibi tanımlanmamış ve pek çok ihtimalin olabileceği varsayımı ile net bir tanımlama yapılmaması yanında, bilakis maniple edilebilecek işlemler tespit edilerek (matraha ilişkin bilgiler, indirim ve mahsup kısımları gibi) tipik hareketlerin tespit edilmesi de mümkündür. Elbette ki suç ihdası söz konusu olduğunda kast unsurunun varlığının da aranacağı ve hata ile karıştırılmadan değerlendirilme yapılması gerektiği açıktır.

KAYNAKÇA

Arslan Ç and Erdoğan M, ‘Aldatıcı İşlem ve Davranışlarla Gümrük Vergileri Kısmen veya Tamamen Ödenmeksizin Ülkeye Eşya Sokma Suçu (5607 Sayılı KMK m. 3/2) (2018) 44(3) Yargıtay Dergisi 549-600

Başaran Yavaşlar F, ‘Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı’ (2012) 8(94) Legal Mali Hukuk Dergisi 3-15

Biyan Ö, Vergi Hukuku (5th edn, Adalet Yayınevi 2025)

Biyan Ö, ‘Beyanname Verilmesi Ödev Midir Yoksa Hak Mıdır: Anayasal Vergileme İlke-leri Bağlamında Bir Değerlendirme’ in Nurettin Bilici and Hasan Oral (eds), İnsan Hakları ve Vergi (Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2023) 127-146

Cengiz A, Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014)

Deynekli A, Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli (1st edn, Turhan Kitabevi 2006)

Ekici İ, Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri (Oniki Levha Yayınları 2021)

Ela H, Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2020)

Geçer A E, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’ (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2021)

Gerçekker H, Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu Cilt-2 Madde 141-345 (5th edn, Seçkin Yayıncılık 2020)

Gökcan H T, ‘Resmî Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)’ (2009) 67(3) Ankara Barosu Dergisi 93- 126

Gelir İdaresi 2023 Yılı Faaliyet Raporu, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 515 Şubat 2024) <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=2>, erişim tarihi 27 Mart 2025

Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilebilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi, (Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı 2024), <<https://gib.gov.tr/sites/default/>

[ult/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/GelirVergisiIndirilecekEgitimSaglikHarcamalarıRehberi.pdf](#)>, erişim tarihi 03.03.2025

Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku* (7th edn, Yetkin Yayıncılık 2014)

Karakoç Y, *Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (2nd edn, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997)

Mahmutoğlu F S and Karadeniz S, *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler Şerhi* (Beta Yayınevi 2017)

Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, *Vergi Hukuku* (16th edn, Turhan Kitabevi 2008)

Özbek V Ö, *Ekonomi Ceza Hukuku* (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2021)

Özcan O, *Türk Hukukunda Vergi Suçları* (Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi 2014)

Şahin S, 'Sahte Belgelere Dayalı Gümrük Beyannamesi Düzenleme Suçunda Suç Tipleri' (2024) 26(2) *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 531-562

Şen Ö, *Ekonomik Yaklaşım İlkesi Çerçevesinde Hesap ve Muhasebe Hilesinin Araştırılması ve Cezalandırılması Süreci: Karşılaştırmalı Analiz* (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Doktora Tezi 2024)

Şenyüz D, *Vergi Ceza Hukuku* (12th edn, Ekin Kitabevi 2022)

Tezel A, 'Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi' (1997) 56 *Yaklaşım* 8-14

Türk Dil Kurumu Sözlükleri (Online) <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 19.02.2025

Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Raporu, (Vergi Konseyi, Nisan 2024) <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf>> erişim tarihi 20.03.2025

Ünal Ö K, 'Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar' (2006) X(1-2) *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1-32

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi (1001E) Kullanım Kılavuzu, (Gelir İdaresi Başkanlığı 2019) 17-19 <<https://www.defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/yillik-gelir-vergisi-beyannamesi-kilavuzu-yayinlanan.pdf>> erişim tarihi 03.03.2025