

YORUM YÖNTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGEDE MİKTAR BAKIMINDAN GERÇEĞE AYKIRILIK

*Untruthfulness in Respect of Quantity in Misleading Documents
within the Framework of Interpretation Methods*

Mevlüt UZUNÖNER*

Özet

Hukuk kurallarının anlamı açığa çıkarılırken, kelimelerin lafzi anlamları ile kanun koyucunun ihdas amacı arasında hukuk çerçevesinde bir denge gözetilmelidir. Vergi ceza hukukunda idare veya yargı organları tarafından hazine menfaati üstün tutularak yapılan genişletici yorumlar, cezalandırma yetkisinin yasal sınırların dışına taşması riskini doğurabilir. Bu bağlamda çalışmanın odak noktasını Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2’de düzenlenen, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımında yer alan “miktar” kavramının kapsamı oluşturmaktadır. Mevcut yargı kararlarında miktar lafzı, asli sözlük anlamlarının yanı sıra tutar, bedel ve meblağ gibi parasal değerleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlanmaktadır. Bu çalışmada klasik yorum yöntemleri çerçevesinde, suçta ve cezada kanunilik ilkesi de dikkate alınarak miktar itibarıyla gerçeğe aykırılığın anlamı tespit edilmektedir. Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2 çerçevesinde miktarın, parasal ifadeleri de kapsayan bir anlam taşıyıp taşımadığının lafzi ve sistematik yorumla kesin bir biçimde ortaya konulması mümkün değildir. Amaçsal yorum yönteminde ise kanun koyucunun yerine geçme tehlikesi bulunmaktadır. Tarihi yorum yönteminden hareketle kanun koyucunun 4369 sayılı Kanun’la sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi birbirinden ayırmaya çalışması ve bu iki belge arasındaki ayrımın taraflar arasındaki işlemin gerçek olup olmamasına dayandığı dikkate alındığında, miktar kavramının parasal değerleri kapsayacak şekilde anlamlandırılmasının mümkün olmadığı ve bu şekilde genişletilmesinin belirlilik ilkesini zedelediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge, Miktar Kavramı, Yorum Yöntemleri, Belirlilik İlkesi

Abstract

While identifying the meaning of legal rules, a balance must be maintained between the literal meaning of words and the legislator’s intent of enactment within the legal framework. In tax criminal law, extensive interpretations made by administrative or judicial authorities by prioritizing fiscal interests may risk exceeding the statutory limits of punitive power. In this context, the focus of this study is the scope of the concept of “quantity” included in the definition of misleading documents as to content, as regulated under Article 359/a-2 of the Tax Procedure Law. In current judicial decisions, the term “quantity” is interpreted broadly to cover monetary values such as amount, cost, and sum, in addition to its primary dictionary meaning. In this study, the meaning

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 20.4.2026

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 17.7.2026

* Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Rize/Türkiye,
E-posta: mevlut.uzunoner@erdogan.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1178-5934>.



of falsity in terms of quantity is determined within the framework of classical interpretation methods, while also taking into account the principle of legality in crimes and punishments. Within the framework of Article 359/a-2 of the Tax Procedure Law, it is not possible to establish definitively through literal and systematic interpretation whether “quantity” bears a meaning that also encompasses monetary expressions. In the teleological interpretation method, there is a risk of substituting the role of the legislator. Considering the historical interpretation method—where the legislator distinguished between forged documents and misleading documents as to content through Law No. 4369 based on whether the transaction between parties is genuine—it is concluded that interpreting the concept of quantity to cover monetary values is not possible and that its expansion undermines the principle of certainty.

Keywords: Tax Evasion, Misleading Documents as to Content, the Concept of Quantity, Interpretation Methods, Principle Of Certainty

GİRİŞ

Hukuk kurallarının anlamı, çoğu zaman kelimelerin lafzi sınırları ile kanun koyucunun ilgili hükmü veya kavramı ihdas amacı arasındaki denge üzerine inşa edilir. Ancak vergi ceza hukuku gibi hem teknik hem de caydırıcı ve cezalandırıcı niteliği haiz bir alanda bu denge zaman zaman hazinenin korunması motivasyonu ile sarsılmakta, yorum yapılırken suçta ve cezada kanunilik ilkesini aşındırarak şekilde hareket edilebilmektedir.

Vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi, vergi gelirinin hazineye hukuka uygun biçimde intikalinin sağlanması gibi amaçlarla kanun koyucu vergilendirme sürecine ilişkin birtakım fiilleri yaptırıma tabi tutmaktadır.¹ Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme veya kullanma da bunlardan biridir. Çalışmanın odak noktasını Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 359/a-2 hükmünde yer alan “miktar” kavramının anlam ve kapsamının belirlenmesi oluşturmaktadır.

Miktar kavramı yargı kararlarında adet, hacim veya ağırlık gibi asli sözlük anlamlarının yanı sıra tutar, bedel, meblağ, fiyat gibi parasal değerleri de kapsayacak biçimde kullanılmıştır. Bu çalışmada, Savigny tarafından geliştirilen ve vergi hukukunda da geçerli olan klasik yorum yöntemleri ışığında, ceza normlarının dar yorumlanması gerekliliğinden hareketle, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgede miktar bakımından gerçeğe aykırılığın anlamı tespit edilmeye çalışılacaktır.

VUK m. 359 hükümlerinin, Kanun’da düzenlenen özel durumlar saklı kalmak kaydıyla, ceza hukukunun genel ilkelerine tabi olduğu noktasında şüphe bulunmamaktadır. Ayrıca VUK m. 3/A-2 uyarınca, yorum faaliyetinde öncelik lafzi yoruma verilmelidir.² Bu bakımdan, VUK m. 359 kapsamında suçun konusunu

¹ Yusuf Karakoç, ‘Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme’ (2013) 15 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Özel Sayı) 1259, 1273; Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İhtima’ (2013) 17(1-2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 73, 76.

² 2365 sayılı Kanun gerekçesinde yorum yöntemlerinin ihdas amacı özetle, VUK’ta daha önce mevcut olmayan kanun hükümlerinin yorumlanması ve uygulanmasına dair boşluğun doldurulması ile yargı kararları ve idarenin görüşleriyle giderilmeye çalışılan ancak sonuca bağlanamayan uygulama karmaşasına son vermektir. Bu noktada, Batı ülkelerindeki vergi hukukunun yorumlanması

oluşturan bir belgenin varlığı ortaya konulduktan sonra, belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı belirlenmelidir. Bu inceleme yapılırken çalışmanın kapsamını genişletmemek adına diğer hususlara gereği kadar değinilecek, ardından yorum yöntemleri kapsamında asıl tartışılması gereken konu olduğunu düşündüğümüz “miktar” kavramının anlamına ilişkin değerlendirmelerimize yer verilecektir.

Bu noktada, ekonomik yaklaşımın ağırlıklı olarak nitelendirme³ ile ilgili bir müessese olduğunu düşündüğümüzden⁴, bu konunun detayları çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.⁵

ilişkin hükümler ile hukuk biliminde uygulanan yöntemler incelenerek, “Bilimsel Yorumlama Metodu”nun vergi kanunlarının doğasına en uygun yöntem olduğu sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte Kanun gerekçesinde, Alman Vergi Usul Kanunu m. 1’e paralel bir hükmün ihdas edildiği de ifade edilmektedir. 2365 sayılı Kanun gerekçesi için bkz.: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf> Erişim Tarihi 7 Nisan 2026.

³ Zira normun anlam ve kapsamını ortaya çıkarmak için nitelendirme kuralına ihtiyaç bulunmamaktadır. Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım 2011) 475.

⁴ Yorum ve nitelendirme farklı müesseselerdir. Gamze Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat* (On İki Levha Yayıncılık 2024) 21-22. Ekonomik yaklaşım müessesesine maddi olayın iktisadi içeriğe göre anlamının belirlenmesi noktasında bir duraksama yaşanan hallerde başvurulmalıdır. Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım* (Turhan Kitabevi 2002) 116. Ayrıca ekonomik yaklaşım normun uygulanırken ekonomik gerçeklik ile somutlaşmasına yarar. Bu müesseseye daha öte bir anlam yüklenmesi, hukuki güvenlik ilkesinin ve kanunilik ilkesinin aşılması anlamına gelebilecektir. Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat* (Adalet Yayınevi 2017) 87.

⁵ Ekonomik yaklaşım ilkesinin amaca göre yorum sürecinde uygulandığı, ayrıca vergi yasalarının içeriğinin yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık verildiği yönünde bkz.: Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (2. Baskı, Filiz Kitabevi 2021) 67. Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda hem somut olayın yorumlanması hem de somut olayın nitelendirilmesi aşamalarında kullanılabileceğine dair bkz.: Şerif Emre Gökçay, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları* (On İki Levha Yayıncılık 2018) 120 vd. Yorum ilkesi olarak kabul edildiği yönünde bkz.: Hakan Birsenoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum* (Yetkin Yayınevi 2019) 155; Nihal Saban, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat’ (1992) 22(82-83) Danıştay Dergisi 5, 5. Amaçsal yorumun bir sonucu olarak kabul edilmesi gerektiğine dair bkz.: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (33. Baskı, Turhan Kitabevi 2024) 30 vd. Amaçsal yorum yönteminin, vergi hukuku öğreti ve uygulamasında karşılığının “ekonomik yaklaşım” terimi olduğu da belirtilmektedir. Sarıcaoğlu (n 4) 53; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku* (8. Baskı, Adalet Yayınevi 2025) 60. Ekonomik yaklaşımın vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin saptanması amacıyla ispat, yorum ve nitelendirme bakımından bu amaca yönelik ortak bir yaklaşımı ifade ettiği hakkında bkz.: Gümüşkaya (n 4) 24. Ayrıca bkz.: Akkaya (n 4) 73 vd. Ekonomik yaklaşım ilkesinin Amerika Birleşik Devletleri uygulamasındaki karşılığı özün şekle üstünlüğü ilkesi olup, konu ile ilgili bazı kararlara bakıldığında yorumdan ziyade nitelendirmeye ilişkin olarak uygulandığı görülmektedir. İlgili kararlar için ve konu ile ilgili kapsamlı bir çalışma için bkz.: Ertuğrul Akçaoğlu, ‘ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi’ (2012) (2) Ankara Barosu Dergisi 169-186. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olduğuna dair bkz.: Neslihan Karataş Durmuş, ‘Vergi Hukukunda İspat ve Delil’ (2014) 18(3-4) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 505, 520.

I. MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTIÇI BELGE

A. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Belge

VUK'ta belgenin tanımına yer verilmemekle birlikte,⁶ işlevi ve kapsamı ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. “İspat edici kağıtlar” başlıklı VUK m. 227/1 uyarınca belge; kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, VUK'a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikine⁷ yarar. Söz konusu belgeler Kanun'un ikinci kitabının üçüncü kısmında yer almaktadır. Ayrıca aynı amaca hizmet eden belgeler ile VUK mük. m. 257 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanma, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilen belgelerin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.⁸ Ancak aşağıda açıklanacağı üzere, Bakanlığa verilen bu yetkinin sınırları tartışmalıdır.

B. Muhteviyatı İtibarıyla Yanılıcı Belge ve Mahiyet İtibarıyla Gerçeğe Aykırılık

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge kavramı, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı VUK m. 359/a-2 hükmünde karşımıza çıkmaktadır. Anılan maddede; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı olarak düzenleyen ve kullananlar⁹ hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörüldükten sonra, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgenin tanımına yer verilmiştir: “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgedir.” Bu tanım, açıkça anlaşılabileceği üzere, belgenin kapsam ve içeriğini de ortaya koymaktadır.

Bu tür belgelerde, gerçekte var olan mal alım-satımı veya hizmet ilişkisi, içeriği çarpıtılarak belgeye aktarılmaktadır.¹⁰ Dolayısıyla bu suçun oluşabilmesi

⁶ Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 199: “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 bu Kanuna göre belgedir.”

⁷ Dolayısıyla VUK m. 227/1'de yer aldığı üzere, “üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsik” niteliği haiz olmayan belgenin anılan Kanun'un uygulanması bakımından belge olarak kabul edilmemesi gerektiği -haklı olarak- belirtilmektedir. Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Adalet Yayınevi 2021) 83.

⁸ Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (5. Baskı, Yetkin Yayınları 2022) 258.

⁹ Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin hem birlikte hem de birbirinden bağımsız olarak gerçekleştirilmesi mümkündür. Bu fiillerin farklı kişiler tarafından icra edilmesi halinde iki ayrı suç meydana gelecektir. Candan (n 8) 258.

¹⁰ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü* (Adalet Yayınevi 2018) 97.

için gerçek bir mal alım-satımı ya da hizmet ilişkisinin bulunması ve belgenin aradaki işlemi doğru yansıtmaması gerekmektedir.¹¹

1. VUK m. 359/a-2 Hükmü Kapsamına Dahil Olan Belgeler

Suçun konusunu oluşturabilecek belgeler için VUK'un ikinci kitabının “*Ve-sikalar*” başlıklı üçüncü kısmına bakılmalıdır. VUK m. 229-240 arasında sayılan fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve diğer belgelerin yanı sıra VUK mük. m. 242/son uyarınca elektronik belgeler de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.¹²

Bu noktada suçta ve cezada kanunilik ilkesi açısından tartışılması gereken asıl mesele, VUK mük. m. 257’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tanınan, VUK’a göre tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten uygun gördüğü defter ve belgelerin tutulması, düzenlenmesi, içeriğinin belirlenmesi vb. hususların yanı sıra belirlendiği bu defter ve belgelere muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirme ve kaldırma yetkisidir. Söz konusu yetkinin sınırları ile suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı hususu, öğretide ve yargı kararlarında geniş yer bulmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, suç sayılacak eylemin kanunda açıkça gösterilmiş olması şartıyla, idareye suçun konusunu da oluşturacak şekilde verilen düzenleme yetkisinin, kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediği görüşündedir.¹³ Benzer bir yaklaşımla Yargıtay, Bakanlığın VUK mük. m. 257 hükmünde öngörülen yetkisine dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerin suçun konusunu oluşturabileceğini ifade etmiştir.¹⁴ Öğretide bir kısım yazar da bu görüşü paylaşmaktadır.¹⁵

Buna karşın öğretideki diğer bir görüşe göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen yetki doğrultusunda kullanma, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilen belgeler¹⁶ suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği suçun konusunu oluşturamaz.¹⁷ Zira ceza normları dar ve Anayasa’ya uygun bir biçimde yorumlanmalıdır. Bu açıdan idarenin düzenleyici işlemleri ile suçun maddi unsurunun genişletilmesi

¹¹ Murat Batı, *Vergi Hukuku* (5. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2025) 468.

¹² Zira kanun koyucu tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na açık bir yetki verilmiş olup, bu durum sebebiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılıktan söz edilememesi gerekir. Mahmut Kaşıkçı ve Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku* (On İki Levha Yayıncılık 2023) 438.

¹³ Aziz Taşdelen, ‘Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler’ (2010) 59(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 767, 773-774; Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37; Anayasa Mahkemesi, 03.02.2011, E. 2009/5, K. 2011/31; Anayasa Mahkemesi, Recep Yılmaz Yazıcıoğlu Başvurusu, Başvuru No: 2017/33714, 31.12.2017, para 38 vd.

¹⁴ Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366.

¹⁵ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları* (3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2010) 44-45; Batı (n 11) 471; Candan (n 8) 258.

¹⁶ Örneğin, adisyon, ambar tesellüm fişi, doktor reçeteleri ve döviz alım-satım belgesi. Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* (10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2017) 401.

¹⁷ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 438; Şenyüz (n 16) 401.

mümkün değildir.¹⁸ Bu bakımdan, bir belgenin VUK m. 359/a-2 kapsamına dahil edilebilmesi için tevsik niteliğinin bizzat kanunla belirlenmiş olması şarttır.¹⁹

Kanunilik ilkesinin daha esnek uygulandığı kabahatler hukukunda ve konumuz özelinde vergi kabahatlerinde dahi, kabahatin bazı unsurlarını belirleme noktasında idareye yetki tanınması kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılık teşkil edebileceken,²⁰ hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören suçlar bakımından böyle bir yetkinin tanınamayacağı düşünmekteyiz.

Son olarak söz konusu suçun, belgenin suret ve nüshaları üzerinde de işlenebileceğini,²¹ suçun oluşumu açısından belgenin yalnızca belirli nüshalarının yanılıcı şekilde tanzim edilmesinin veya başlangıçta doğru olan nüshaların sonradan yanılıcı hale getirilmesinin mümkün olduğunu belirtmek isteriz.²²

2. Zorunlu Bilgileri Taşımayan Belgelerin Durumu ve Aldatma Kabiliyeti

Zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin durumu ve aldatma kabiliyeti hususunda uygulama açısından belirleyici olan, her ne kadar VUK m. 359/b özelinde değerlendirme yapılmışsa da aslında vergi kaçakçılığı suçlarına Yüksek Mahkeme'nin bakışını yansıtan, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 08.11.2018 tarihli kararına²³ değinmek gerekir. Anılan kararda, zorunlu unsurları barındırmayan belgelerin kaçakçılık suçlarına konu olup olmayacağı meselesi, içerik denetimi ekseninde incelenmiştir. Kurul'a göre VUK m. 359/b kapsamındaki sahtecilik incelemesi, TCK'daki şekil odaklı denetimden farklı olarak VUK m. 3 ve m. 227/3 hükümlerinin amacı doğrultusunda yapılmalıdır. Zira burada belgenin şekli değil içeriği, yani vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçekliği esastır. Aksi

¹⁸ Onur Özcan, *Vergi Suçları* (Seçkin Yayıncılık 2015) 103-104; Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar* (Beta Basım Yayın Dağıtım 2004) 70; Geçer (n 7) 228.

¹⁹ Ertuğrul Ünal, 'Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu' (2021) 27(2) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 1260, 1271.

²⁰ Ümit Süleyman Üstün, 'Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi' (2011) 15(1-2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 25, 51.

²¹ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Seçkin Yayıncılık 2002) 316; Berrin Akbulut, 'Muhteviyatı İtibarıyla Yanılıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu' (2024) 14(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3, 26; Özcan (n 18) 191.

²² "...suçun, alışı verişe konu mal veya hizmeti temsil eden belgede, işin mahiyeti, miktarı veya tarihi gibi unsurlarda gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmesi ya da gerçek bilgilerin değiştirilmesi ile işlenebileceği, belgenin, alt ve üst nüshaları ile birlikte yanılıcı şekilde düzenlenebileceği gibi sadece alt veya üst nüshasının da yanılıcı biçimde düzenlenebileceği veya bunlardan birinin sonradan yanılıcı hale getirilmiş olabileceği göz önünde bulundurularak, toplanan delillerin sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, sevk irsaliyelerinin kayda esas belge olmadığı ve vergi kaybına sebebiyet vermediği şeklindeki yanılıcı değerlendirme ile hüküm kurulması..." Yargıtay 11. CD, 23.12.2019, E. 2016/12879, K. 2019/9920; Kaşıkıcı ve Rençber (n 12) 442-443.

²³ Yargıtay CGK, 08.11.2018, E. 2018/427, K. 2018/517.

bir kabul, suçu işlenemez hale getirecektir. VUK m. 227/3'teki şekil şartlarının eksikliği durumunda belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yönündeki kural, yalnızca idari ve vergisel sonuçlar doğurmakta olup hükmün vergi kaçakçılığı suçları açısından bir kalkan olarak kullanılması mümkün değildir. Bu hükmün mutlak kabulü, VUK mük. m. 257 kapsamında suçun unsurlarının idari tebliğlerle de belirlenebileceği sonucunu doğurur ki bu durum, suçta ve cezada kanunilik ilkesi nedeniyle Anayasa'ya da aykırılık taşıyacaktır.

Bu kararıyla Yargıtay, VUK m. 3/B ile ceza yargılamasında delil serbestisi ilkelerinden hareketle, vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu olan belgeler bakımından şekli şartları ve aldatma kabiliyetini suçun birer unsuru olarak görmeyeceğini açıkça ortaya koymuştur. Öğretide de Yargıtay'ın anılan yaklaşımının isabetli olduğu ve sonraki içtihatları doğrudan etkilediği ifade edilmektedir.²⁴

Anılan içtihatla, VUK m. 227/3 hükmünün vergi kaçakçılığı suçları açısından bir kalkan olarak kullanılması engellenmiş olsa da kararın hukuki isabeti halen tartışmaya açıktır. Öğretide bir görüş, Yargıtay'ın bu yaklaşımını açıkça eleştirmektedir. Özellikle hükmün lafzı, sistematığı ve başlığı birlikte değerlendirildiğinde, zorunlu unsurları barındırmayan belgelerin delil vasfı taşımadığı sonucuna varılmaktadır.²⁵ Bu doğrultuda, beyan esasına dayalı Türk vergi sisteminde hukuki bir karşılığı bulunmayan ve kamu güvenine mazhar olmayan bu tür belgelerin VUK m. 359 kapsamında korunması, suçun ihdas amacıyla bağdaşmayacaktır. Dolayısıyla söz konusu belgelerin vergi kaçakçılığı suçunun konusu dışında kalması gerektiği; ancak somut olayın özelliklerine göre eylemin, başta özel belgede sahtecilik olmak üzere diğer bazı suçların konusunu oluşturabileceği belirtilmektedir.²⁶ Bu bağlamda VUK m. 359 kapsamındaki sahtecilik/yanıltıcılık suçlarında belgenin kanunda öngörülen şekli şartları ihtiva etmesi zorunluluktur. Ayrıca, suçun maddi konusu münhasıran belge olduğundan, defter ve kayıtlar üzerinde bu suçun işlenmesi mümkün değildir.²⁷ Benzer şekilde, mevzuata uygun biçimde bastırılmamış bir belgenin kullanımı söz konusu olduğunda, olayın özelliklerine göre sahte belge ya da anlaşması olmayan matbaa tarafından basılan belgelerin kullanılması fiilleri gündeme gelecektir.²⁸ Son olarak, VUK m. 3/B hükmünün vergilendirme sürecine yönelik bir ispat kuralı içermesi nedeniyle,

²⁴ İlgili görüş ve kararlar için bkz.: Ceyda Ümit, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2023) 294 vd. Ayrıca bkz.: <<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf>> Erişim Tarihi 19 Mart 2026.

²⁵ Ok ve Gündel (n 21) 315.

²⁶ Özcan (n 18) 111; Şenyüz (n 16) 401.

²⁷ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 442-443; Özcan (n 18) 186.

²⁸ Ok ve Gündel (n 21) 315.

kaçakçılık suçlarının maddi unsuruna ilişkin bir dayanak teşkil etmemesi gerektiği de vurgulanmalıdır.²⁹

Danıştay ise konuyu faturada bulunması gereken asli ve tali unsurlar yönünden ele almakta, tali unsurların yokluğunun faturanın geçerliliğine engel teşkil etmeyeceğini belirtmektedir.³⁰ Bir diğer ifadeyle, esasa etki etmeyen şekli eksikliklerin varlığı, belgeyi hiç düzenlenmemiş kılmayacaktır.³¹

Aldatma kabiliyeti hususunda da öğretide, Yargıtay'ın aksine görüşlerin ileri sürüldüğü görülmektedir. Özellikle vergi idaresi personelinin konuya ilişkin teknik uzmanlıkları dikkate alındığında, gerçeğe aykırı her belgenin aldatma kabiliyetini haiz olmadığı söylenebilir. Üzerinde anlamsız ve abartılı rakamların veya basit bir inceleme ile saptanabilecek aykırılıkların mevcut olduğu bir belgenin aldatıcılık vasfını taşımadığı ve konunun somut olayın koşullarına göre değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.³²

Belgenin şekli unsurlarına ve aldatma kabiliyetine yönelik bu değerlendirmeler, suçun maddi konusu ve işleniş biçimi arasındaki benzerlik nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri için de geçerlilik arz etmektedir.³³

Kanaatimizce, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun vergi kaçakçılığı suçlarının cezasız kalmasını önleme ve işlenemez suç nitelemesini engellemeye yönelik amacı anlaşılabılır olmakla birlikte, ceza hukukunun güvence fonksiyonu ve tipiklik hususları göz ardı edilmemelidir. VUK m. 227/3'te açıkça düzenlenmemiş sayılacağı öngörülen bir belgenin suçun konusu haline getirilmesi, kanun koyucunun iradesi hilafına bir ceza alanı yaratılması riskini doğurabilecektir. Dolayısıyla, şekli unsurlardan bütünüyle soyutlanmış bir içerik denetimi, ceza hukukunun en temel ilkelerinden olan suçta ve cezada kanunilik ilkesini zedeleyebilecektir. Bu doğrultuda, belgenin asgari şekli unsurları taşınamaması durumunda VUK m. 359 anlamında bir suçun oluşmayacağı, ancak eylemin hile ve aldatma boyutuna göre TCK m. 207 kapsamında tartışılması gerektiği yönündeki yaklaşımın daha tutarlı olduğunu düşünmekteyiz.

3. Mahiyet İtibarıyla Gerçeğe Aykırılık Kapsamındaki Hususlar

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgenin tanımında yer alan “mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırılığın” kapsamı hususunda görüş ayrılıklarının bulunduğu

²⁹ Benzer yönde bkz.: Geçer (n 7) 233. Farkı görüş için bkz.: Kerem Öncü, ‘Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu’ndaki Şartları Taşınamaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması’ (2019) 370 Vergi Sorunları Dergisi 150, 155-157.

³⁰ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 339.

³¹ Ayrıca, konu ile ilgili kararlar için bkz.: Geçer (n 7) 89.

³² Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 443.

³³ Ok ve Gündel (n 21) 316.

söylenbilir.³⁴ Yargıtay’a göre bu durum, “*satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir.*”³⁵ Bu noktada satılan mal veya sunulan hizmetin cinsi açısından bir tartışmanın bulunmadığını söylemek mümkündür. Gerçekte kaliteli bir ürün satılmış olmasına rağmen belgeye kalitesiz bir ürünün yansıtılması ya da tamamen farklı bir ürünün kaydedilmesi bu duruma örnek gösterilebilecektir.

Buna karşın tarih meselesinde, öğretideki bir görüşe³⁶ ve Yargıtay’ın yaklaşımına katılmak pek mümkün gözükmemektedir. Yargıtay, bu konuya örnek olarak “*yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesini*” vermektedir.³⁷ Ancak “*mahiye*” kavramı aslında işlem konusu mal ve hizmetin “*nitelik, öz, asıl, esas; özlük, vasıf*” yönünü ifade eder.³⁸ Dolayısıyla kavramın sözlük anlamı dikkate alındığında, niteliğin tarihi kapsamadığı ortadadır.³⁹

Belgenin tarihindeki gerçeğe aykırılığın hukuki sonuçları da tartışmalıdır. Katıldığımız görüş, Yargıtay’ın verdiği örnekten hareketle, ilk mali yıl için aslında ortada gerçek bir işlem olduğunu ve fakat bu işlem için belge düzenlenmemesi sebebiyle vergi ziyaı ve özel usulsüzlük kabahatinin meydana geleceğini, diğer mali yılda düzenlenen belge açısından ise ortada gerçek bir işlem var olmadığı için sahte belge düzenleme/kullanma suçlarının oluşabileceğini savunmaktadır.⁴⁰ Diğer bir görüş ise tarih konusunda gerçeğe aykırı belgenin, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelendirilemeyeceğini ve bu sebeple fiilin cezasız kalacağını ileri sürmektedir.⁴¹

Öğretide; adres veya vergi kimlik numarası gibi bilgilerin gerçeği yansıtması, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin belirleyici özellikleri arasında sayılmaktadır.⁴² Bunlar aslında işlemin taraflarına ilişkin hususlardır. Bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak nitelendirilebilmesi için işlemin taraflarının doğru olması, gerçeği yansıtması şarttır. Zira belgenin gerçek bir muamele

³⁴ Yusuf Karakoç, ‘Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler’ Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan (Atılım Üniversitesi Yayınları 2020) 321, 345.

³⁵ Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366.

³⁶ Abdullah Ok, ‘2978 Sayılı Yasadan Faydalanmak Amacıyla Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suç Mudur?’ (2005) 1(5) Legal Mali Hukuk Dergisi 1257, 1260.

³⁷ Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366.

³⁸ Türk Dil Kurumu, ‘Güncel Türkçe Sözlük’ <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim Tarihi 4 Nisan 2026.

³⁹ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 442; Özcan (n 18) 191.

⁴⁰ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 442.

⁴¹ Özcan (n 18) 191: “Söz konusu belge gerçek bir mal alım satımına dayandığı için sahte bir belge olarak da nitelendirilemeyeceğinden, belgenin muhteviyatında gerçekleştirilen ve hükmün ratio legisine ve korunan hukuki değere zarar veren bu hileli hareketin cezasız kalacağını söylemek yanlış olmayacaktır.”

⁴² S Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (13. Baskı, Türkmen Kitabevi 2018) 397; Özgür Biyan ve Güneş Yılmaz, *Vergi Ceza Hukukunda Yanıl(t)ma* (Adalet Yayınevi 2024) 157.



ya da duruma dayanma zorunluluğu bulunmaktadır.⁴³ Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir.⁴⁴ Bu bakımdan tarafların farklı gösterilmesi halinde belge, “sahte belge” olarak nitelendirilmelidir.⁴⁵ Tarafların kimliğinde tereddüt bulunmayan hallerde; adres veya sicil numarasına ilişkin basit gerçeğe aykırılıklar ancak usulsüzlük kabahatlerine konu olabilecektir.⁴⁶ Şüphesiz bu görüş, tarafların doğru tespitini ön şart kabul etmektedir. Ortada gerçek bir işlem mevcut olmakla birlikte, adres veya sicil numarasına ilişkin gerçeğe aykırılıklar tarafların kimliğinin tespitini engelleyecek nitelikteyse, yine muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme ve kullanma suçları meydana gelebilecektir.

Kanun koyucu bu suç tipi açısından, işlemin belgeye ne ölçüde yansıtıldığını dikkate almaksızın tarafların ve muamele veya durumun gerçek olmasını yeterli görmektedir.⁴⁷ Bu itibarla, mahiyet veya miktarın yanı sıra hem miktar hem de mahiyet yönünden gerçeğe aykırılık halinde de muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgenin varlığından söz edilebilecektir.⁴⁸

Aynı belge üzerinde hem gerçek bir işlemin hem de birden fazla gerçeğe aykırı işlemin varlığı durumunda, hangi suçun oluşacağı meselesi de tartışmalıdır. Öğretide bir görüş, belgenin temelinde gerçek bir işlemin bulunması sebebiyle, bu tür hallerde muhteviyatı itibarıyla düzenleme ve kullanma suçunun vuku bulacağını savunmaktadır. Bu hususa, “*sadece A malının satılmış olduğu bir durumda, A malının miktarının faturaya yanlış yansıtıldığı ve A malının yanında B malının da satılmış gösterildiği durum*” örnek verilmektedir.⁴⁹ Diğer bir görüş ise bu durumda sahte belge düzenleme fiilinin gerçekleşeceğini ileri sürmekte ve buna örnek olarak sevk irsaliyesine, sevki yapılan malların yanında sevki gerçekleştirilmeyen başka malların da yazılmasını göstermektedir.⁵⁰ Öte yandan, Yargıtay Ceza Genel Kurulu ile Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin bu konuda farklı kararlar vermiş olduğunu belirtmek gerekir. Kurul'a göre bu gibi durumlarda sahte belge

⁴³ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 438; Özcan (n 18) 186; Ok ve Gündel (n 21) 315; Serkan Açar, ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanılıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları’ (2005) (58) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 273, 282.

⁴⁴ “*Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge, Vergi Usul Kanununa uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir.*” Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366.

⁴⁵ Karakoç (n 34) 346; Candan (n 8) 260; Yiğit (n 18) 62.

⁴⁶ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 440.

⁴⁷ Özcan (n 18) 190-191.

⁴⁸ Tahir Erdem, ‘Sahte ya da Muhteviyatı İtibarıyla Yanılıcı Belge Kullanma ve Düzenleme Suçları’ (2010) 267 Vergi Sorunları Dergisi 98, 105; Özcan (n 18) 188-189.

⁴⁹ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 443-444.

⁵⁰ Özcan (n 18) 187-188.



düzenleme suçu meydana gelecek iken,⁵¹ 19. Ceza Dairesi'ne göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçu ortaya çıkacaktır.⁵²

Vergi idaresi, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁵³ ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁵⁴ vasıtasıyla, zorunlu unsurları tahrif edilmiş belgeleri de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin kapsamına dahil etmektedir. Ancak idarenin bu görüşüne katılmak mümkün değildir. Zira tarafları doğru olmak kaydıyla, mahiyet ve miktar dışındaki unsurlarda sonradan yapılan değişiklikler yanıltıcı belge suçunun kapsamına girmez. Başlangıçta doğru düzenlenen bir belgenin üzerinde oynama yapılarak farklı bir hale büründürülmesi, tahrifat olarak nitelendirilmelidir.⁵⁵ İdarenin bu yorumu, aslında VUK'ta açık tanımına yer verilmiş bir suçun (tahrifat), başka bir suçun (yanıltıcı belge) kapsamına dahil edilmesi sonucunu doğurmakta ve doğrudan suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁵⁶

Yine 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, “*mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)*” şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir. İdarenin bu görüşüne de katılmak mümkün gözükmemektedir. Zira muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden söz edilebilmesi için aranacak temel kıstas, işlemin taraflarının gerçek olmasıdır. İşlemin tarafı olmayan bir kişinin belgede taraf olarak gösterilmesi halinde, belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı gerekçesiyle “sahte belge” niteliğinde olduğunun kabulü gerekir.⁵⁷ Bu noktada, düzenleyenin ve kullananın farklı kişiler olması durumunda iki ayrı suçun, aynı kişi olması durumunda ise tek suçun oluşacağı belirtilmelidir.⁵⁸ Ayrıca bir belgenin kullanıcı açısından yanıltıcı, düzenleyici açısından sahte olarak nitelendirilmesi de hukuk mantığıyla bağdaşmayacaktır. Belge, somut olayın koşullarına göre ya sahte belge ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak tek bir hukuki tavsife tabi tutulmalıdır.⁵⁹

⁵¹ Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366.

⁵² Yargıtay 19. CD, 07.10.2015, E. 2015/8558, K. 2015/5244; Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 444.

⁵³ 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁴ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁵ Şenyüz (n 16) 411; Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 438-439; Özcan (n 18) 184; Ok ve Gündel (n 21) 316. Aksi yönde bkz.: Kızılot ve Kızılot (n 15) 557; Akbulut (n 21) 30; Yiğit (n 18) 141; Burak Aslanpınar, *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2022) 117.

⁵⁶ Aslanpınar (n 55) 115.

⁵⁷ Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366; Karakoç (n 34) 345; Geçer (n 7) 132-134.

⁵⁸ Batı (n 11) 469.

⁵⁹ Özcan (n 18) 185.



Muvazaa veya peçeleme teşkil eden işlemlerin, belge üzerinde farklı bir hukuki kalıba sokulması “mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırılık” kapsamında değerlendirilmektedir. Bu yaklaşıma göre, taraflar arasındaki asıl hukuki ilişkinin vergi dışı kalma veya daha az vergi ödeme gayesiyle farklı yansıtılması, yanılıcı belgenin varlığı için yeterli görülmektedir.⁶⁰ Ancak burada, özellikle peçeleme kavramı açısından farklı bir görüşün olduğu vurgulanmalıdır. Bizim de katıldığımız bu görüşe göre peçeleme, vergiden kaçınma amacıyla özel hukuk formlarının olağan dışı kullanımı olup, bu işlemin geçerliliği belgenin hem şekil hem de içerik yönünden doğruluğuna bağlıdır.⁶¹ VUK m. 3/B uyarınca işlemin gerçek mahiyetinin tespiti tarhiyata imkân tanısa da belgenin bizzat kendisinde bir tahrifat veya gerçeğe aykırılık bulunmadığı müddetçe fiilin m. 359 anlamında bir suç olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Aksi yöndeki bir yaklaşım, salt niyet okuması yapılarak mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelecektir.⁶²

II. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILICI BELGEDE MİKTAR BAKIMINDAN GERÇEĞE AYKIRILIĞIN YORUM YÖNTEMLERİ VE BELİRLİLİK İLKESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgenin unsurlarından bir diğeri, işlemin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı yansıtılmasıdır. Bu ihtimalde de taraflar arasındaki muamele veya durumun varlığı konusunda tereddüt bulunmamakla birlikte, belgedeki niceliksel bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır. Böylelikle tarafların güttüğü amaç doğrultusunda hasılat azaltılarak ya da giderler artırılarak,⁶³ hukuka aykırı yollarla vergisel avantaj elde edilmektedir.⁶⁴

Bu noktada temel tartışma, “miktar” kavramının tutar, bedel veya meblağ gibi parasal değer ifade eden kavramları kapsayıp kapsamadığıdır. Yargıtay ve Danıştay açısından bu hususta herhangi bir duraksama bulunmadığı; yüksek mahkemelerin miktar ibaresinin tutarı, meblağı ve bedeli de içerdiği yönünde kanaat bildirdiği görülmektedir.⁶⁵ Öğretideki bir görüş de bu yaklaşımı destek-

⁶⁰ Bu görüş ve detayları için bkz.: Candan (n 8) 259-262.

⁶¹ Kaneti ve diğerleri (n 5) 70-71; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku* (16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2025) 76.

⁶² Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 439.

⁶³ Candan (n 8) 260.

⁶⁴ Öncü (n 29) 153.

⁶⁵ Örneğin, gerek Yargıtay Ceza Genel Kurulu gerekse Yargıtay 11. Ceza Dairesi; “gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması ya da belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesi halinde” muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgeden bahsedilebileceği görüşündedir. Bu duruma, “elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi” örnek verilmektedir. Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366; Yargıtay 11. CD, 17.05.2022, E. 2017/16213, K. 2022/8667; Yargıtay 11. CD, 31.03.2021, E. 2017/14742, K. 2021/3269; Candan (n 8) 259, dp. 400.

leyerek miktar kavramını, malın sayısal birimi ile birim veya toplam fiyatını da kapsayacak şekilde geniş yorumlamaktadır.⁶⁶ Belirtmek gerekir ki bu durumda hem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma suçu hem de özel usulsüzlük kabahati gündeme gelecektir.⁶⁷

Öğretide diğer bir görüş ise miktar kavramının bu denli geniş yorumlanmaması gerektiği yönündedir. Bu yaklaşıma göre, belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe uygun olmasına karşın tutar, bedel, meblağ yönünden farklılık içermesi halinde vergi kaçakçılığı suçu değil, özel usulsüzlük kabahati gündeme gelmelidir.⁶⁸ Bu görüşün temel dayanağı, VUK m. 359/a-2 hükmünde parasal ifadelere yer verilmemiş olmasının kanun koyucunun bilinçli bir tercihten kaynaklandığıdır.⁶⁹ Nitekim kanun koyucu, bir belgedeki parasal değeri kastettiği durumlarda örneğin, “meblağ” kavramını açıkça kullanabilmektedir⁷⁰ ve bu nedenle miktar kavramının meblağı da kapsar şekilde yorumlanması kıyas yasağına aykırı olacaktır.⁷¹ Öte yandan, bir faturada yer alan miktar ve içeriğin doğruluğuna rağmen yalnızca meblağın farklı yazılmış olması; idari denetim sırasında derinlemesine bir inceleme gerekmeksizin, piyasa verilerinin karşılaştırılması yoluyla kolayca saptanabilecektir. Kaçakçılık suçunun asıl hedefinin tespiti zor olan sahtecilik fiilleri olduğu gözetildiğinde, basit bir incelemeyle ortaya çıkarılabilecek meblağ farklılıklarının bu suç tipi kapsamında değerlendirilmesinin suçun ihdas amacıyla bağdaşmayacağı belirtilmektedir.⁷²

Yukarıda yer verilen tartışmalar, fiili işleyen kişiler hakkında yalnızca idari para cezası mı kesileceği, yoksa hapis cezasına da mı hükmedileceği noktasında kritik bir önem arz etmektedir. Bu sebeple, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede gerçeğe aykırılığın sınırlarından biri olan “miktar” kavramının kapsamının, yorum yöntemleri ışığında belirlenmesi gerekmektedir.

⁶⁶ S Ateş Oktar, ‘Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler’ (2000) 144 Vergi Sorunları Dergisi 75, 85; Şenyüz (n 16) 401; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı, Yetkin Yayınları 2019) 312; Candan (n 8) 259; Bünyamin Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2021) 149-150; Taşkan (n 5) 220; Ok ve Gündel (n 21) 314; Kızılot ve Kızılot (n 15) 557; Ok (n 36) 1260; Ünal (n 19) 1264.

⁶⁷ Özcan (n 18) 189.

⁶⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, ‘Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde ‘Miktar’ ve ‘Meblağ’ Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları’ (2021) 7(2) Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 255, 262; Batı (n 11) 469; Erdem (n 48) 107; Sarıcaoğlu (n 4) 194.

⁶⁹ Bkz.: Metin Taş, ‘Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?’ (2007) 178 Yaklaşım Dergisi 25-27.

⁷⁰ Bayraklı ve Bozdağ (n 68) 256-257.

⁷¹ Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 441. Yazarlar bu görüşüne örnek olarak VUK m. 229 ile VUK m. 353/1’i göstermektedir. Bkz.: dp. 323.

⁷² Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 442.

A. Yorum Yöntemleri Çerçevesinde Miktar Bakımından Gerçeğe Aykırılık

“Bir kanun hükmünün anlamının tespitine o hükmün yorumlanması (tefsir edilmesi) denir.”⁷³ Rakamsal ifadeler bir kenara bırakıldığında, ilgili kuralı oluşturan kelimeler birden fazla anlama sahip olabilecekleri için daima yorumlanmaya ihtiyaç duyarlar.⁷⁴ Günümüz hukuk öğretisinde, normun anlam ve amacının saptanması adına Savigny tarafından geliştirilen lafzi, sistematik, tarihi ve amaçsal yorum yöntemlerinden oluşan dört temel metot kullanılmaktadır.⁷⁵ İnceleme konumuz bakımından “miktar” kavramı hakkında yerleşik içtihatların varlığı, ilk bakışta derinlemesine bir yorum faaliyetini lüzumsuz gösterebilecekse de bir normun yoruma ihtiyaç duymayacak kadar açık olduğu çıkarımının dahi, bizzat yorum faaliyetinin bir ürünü olduğu göz ardı edilmemelidir.⁷⁶ Bu bakımdan, kişilere uygulanacak yaptırımın türünü doğrudan değiştirebilecek nitelikteki bir kavram hakkında öğretilerde farklı yaklaşımların bulunması, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgede “miktar” yönünden gerçeğe aykırılığın ne anlama geldiğini tespit etme çabasını son derece değerli kılmaktadır.

Normun anlamlandırılmasında genel yaklaşım önceliğin kelimelere verilmesi olsa da yorum yöntemleri arasında öncelik sonralık ilişkisinin bulunup bulunmadığı ve izlenecek sıra noktasında tam bir fikir birliği yoktur. Bununla beraber, kural olarak normun doğru anlamına ulaşılabilmesi için, asgari olarak, ulaşılan sonucun yorum yöntemlerinin çoğunluğuyla teyit edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁷⁷

VUK m. 3/A-2 uyarınca vergi kanunları, lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir.⁷⁸ Maddeye göre, normun anlamlandırılmasında öncelik lafzi yoruma verilse de⁷⁹ yorum konusu kuraldan, derinlemesine bir irdeleme yapmaksızın kesin

⁷³ M Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, *Medeni Hukuk* (26. Baskı, Vedat Kitapçılık 2020) 69.

⁷⁴ Sarıcaoğlu (n 4) 15.

⁷⁵ Gökçay (n 5) 131; O Vahdet İşsevenler, ‘Yazarın Haklarından Metin Haklarına: Yapıt Olarak Hukuk ve Yorum’ (2023) 72(2) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 547, 549. Ayrıca bkz.: Birsenoğlu (n 5) 43-44 ve 51. AİHM’in de kendine has yorum yöntemlerinin yanı sıra bu klasik yöntemlerden faydalandığına dair bkz.: Yunus Emre Gül, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri’ (2018) 18(36) Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 215, 233-238.

⁷⁶ Akkaya (n 4) 47-48.

⁷⁷ Akkaya (n 4) 53.

⁷⁸ VUK m. 3/A-2 düzenlemesinin, ilk cümle hariç, içerik ve metodoloji bakımından Türk Medeni Kanunu m. 1 hükmü kapsamında, medeni hukukun yorum yöntemlerinden farklı bir yönü olmadığı ve özel bir kavram barındırmadığı ifade edilmektedir. Saban (n 3) 468. Aynı yönde bkz.: Kaneti ve diğerleri (n 5) 67.

⁷⁹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı, Yetkin Yayınları 2014) 177; Oktar (n 42) 60-61; Şenyüz ve diğerleri (n 61) 70; Batı (n 11) 107; Kâmil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku* (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2019) 65; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (42. Baskı, Savaş Yayınevi 2017) 19; Sarıcaoğlu (n 4) 43. Delil ve ispat sistemi bağlamında öncelikli olarak amaçsal yorum yönteminin uygulanması gerektiğine dair bkz.: Gümüşkaya (n 4) 94. Türk vergi sisteminde lafzi ve ruhi yorum yöntemlerinin birbirlerini tamamlayan bir bütün olduğu ve

bir anlam çıkarılamıyorsa⁸⁰ veya ulaşılan anlam dikkate değer bir tereddüde yol açıyorsa, kanunun amacı ve özünün araştırılması gerekmektedir.⁸¹ Bu aşamada, aralarında öncelik sonralık ilişkisi gözetilmeksizin diğer yorum yöntemlerine başvurulmalıdır. Ancak esas amacın, hükmün doğru ve gerçek anlamına ulaşmak olduğu unutulmamalıdır. Bu doğrultuda, yorum yöntemlerinden birini diğerine üstün kabul etmek yerine, bu yöntemler birbirini tamamlayan ve denetleyen araçlar olarak görülmelidir.⁸²

1. Lafzi ve Sistematik Yorum Yöntemleri ile Kıyas Yasağı Bakımından Değerlendirme

Lafzi yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı açığa çıkarılırken, dil bilgisi kuralları, kelimelerin sözlük karşılıkları ve hatta noktalama işaretleri dahi dikkate alınmaktadır.⁸³ Bu yöntemde hükmün ifade ediliş biçimine sıkı sıkıya bağlı kalınarak,⁸⁴ hükmün anlamı oldukça dar yorumlanmalıdır.⁸⁵ Tabii olarak bu sınırlar çerçevesinde, lafzi yorumun normun anlamlandırılmasında tek başına yeterli olması oldukça zordur.⁸⁶ Bu nedenle genellikle diğer yorum yöntemleriyle desteklenmektedir.⁸⁷

Esasen kanun koyucunun normu ihdas ederken son derece titiz davranması ve dikkatli hareket etmesi halinde, lafzi yorumla kesin bir sonuca ulaşılamaması düşük bir ihtimaldir. İdeal bir senaryoda kanun hükmü, sübjektif kanun amacını doğrudan yansıtır; zira lafız, kanun koyucu tarafından biçimlendirildiği ölçüde onun norma ilişkin iradesini ortaya koyar. Bu bakımdan normun yorumuna, kelime anlamı ile başlanması bir gerekliliktir.⁸⁸ Ancak bu yaklaşım, oldukça ciddi bir ön kabulü de içinde barındırmaktadır: “*kanun koyucunun söylemek istediklerini en doğru şekilde ifade eden kelimeleri seçmeyi başarmış olduğu*” varsayımı.⁸⁹

vergi kanunlarının uygulanmasında her iki yöntemin birlikte göz önünde bulundurulması gerektiği yönünde bkz.: Pehlivan (n 21) 44. Benzer yönde bkz.: Nevzat Saygılıoğlu, ‘Vergi Hukukunda Yorum Biçimi’ (1987) 79 Vergi Dünyası Dergisi, <<https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergi-hukukunda-yorum-bicimi-8035>> Erişim Tarihi 7 Nisan 2026.

⁸⁰ Lafzi yorum yöntemi açısından özenli bir okuma yaparak normun anlamının açığa çıkarılması gerektiğine dair bkz.: Yasemin Işıқтаç, *Hukuk Başlangıcı* (Filiz Kitabevi 2010) 196.

⁸¹ Öncel ve diğerleri (n 5) 31; Şenyüz ve diğerleri (n 61) 71.

⁸² Akkaya (n 4) 53; Taşkan (n 5) 58; Gümüşkaya (n 4) 19-20.

⁸³ Oğuzman ve Barlas (n 73) 69; Kaneti ve diğerleri (n 5) 67; Karakoç (n 79) 171; Batı (n 11) 107-108; Saygılıoğlu (n 79); Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku* (20. Baskı, Siyasal Kitabevi 2015) 55; Öncel ve diğerleri (n 5) 26-27; Sarıcaoğlu (n 4) 44.

⁸⁴ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş* (13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2016) 264.

⁸⁵ Gözler (n 84) 266.

⁸⁶ Taşkan (n 5) 58; Gümüşkaya (n 4) 19-20.

⁸⁷ Işıқтаç (n 80) 196.

⁸⁸ Birsenoğlu (n 5) 65.

⁸⁹ Gökçay (n 5) 132.



Bu itibarla, öncelikle “miktar” kelimesinin sözlükteki karşılığına bakmak gerekir. Miktar kelimesi, “*nicelik, çok az*” anlamlarına gelmektedir. Lafzi yorum yönteminde, normda yer alan kelimelerin sözlük anlamlarına sıkı sıkıya bağlı kalındığında ulaşılabilecek sonuç, “miktar” kavramının tutar, bedel ve meblağ gibi parasal değerleri bünyesinde barındırmadığıdır. Bununla birlikte, miktar yerine kullanılabilen “*tutar, bedel ve meblağ*” kelimelerinin anlamlarını irdelemekte yarar vardır. Tutar kelimesi, “*nicelik bakımından bir şeyin bütünü, para miktarı, meblağ*” anlamlarını taşımaktadır. Bedel kelimesinin ilk karşılığı ise “*fiyat*”tır. Son olarak “*meblağ*” kelimesine bakıldığında, “*tutar*” anlamına geldiği görülmektedir.⁹⁰ Dolayısıyla bu kelimeler parasal bir karşılığa işaret etmektedir.⁹¹

Vergi Usul Kanunu’nda “miktar” lafzının kullanıldığı maddeler sistematik bir bütünlükle incelendiğinde, kavramın m. 5’te “*tutar, para miktarı, meblağ*”;⁹² m. 45’te “*ağırlık veya hacim*”;⁹³ m. 70’te “*yüzölçümü, alan*”;⁹⁴ mük. m. 155’te yine “*tutar, para miktarı, meblağ*”;⁹⁵ m. 127’de “*ağırlık*”⁹⁶ anlamında kullanıldığı görülmektedir. Miktar lafzının, “*tutar, para miktarı, bedel*” anlamında kullanıldığı maddelere bakıldığında, bu kelimelerin herhangi bir nitelik farkı gözetilmeksizin birbirine ikame edilebileceği anlaşılabilecektir. Bu örnekler, aslında norm ihdas edilirken “*kanun koyucunun söylemek istediklerini en doğru şekilde ifade eden kelimeleri seçmeyi başarmış olduğu*” varsayımının en azından VUK bakımından temelsiz olduğunu da ortaya koymaktadır.

⁹⁰ Türk Dil Kurumu (n 38). Örneğin, faturanın tarifinin ve şeklinin yer aldığı VUK m. 229 ile m. 230’da hem meblağ hem de tutar kavramlarına yer verilmektedir.

⁹¹ Sözlük anlamından hareketle malın fiyatının gerçeğe aykırı olduğu durumlarda muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge suçu oluşacağına dair bkz.: Özcan (n 18) 187.

⁹² “*Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.*”

⁹³ “*Zirai kazanç ölçüleri, yıllık istihsal değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ile ortalama satış fiyatından terekküp eder... 3. Ortalama randıman miktarı: Ziraat birimlerinin her bir çeşidinden elde edileceği tahmin olunan ortalama mahsul miktarıdır.*”

⁹⁴ “*Genel tahrir veya mevzii tadilatla arazinin yüz ölçümü noksan veya fazla tahrir edilmiş olduğu sonradan meydana çıkarsa noksan yazıldığı anlaşılan miktar kayıtlı yüz ölçümüne ilave, fazla yazıldığı anlaşılan miktar kayıtlı yüz ölçümünden tenzil edilir ve arazinin kayıtlı kıymetinden beher metre kareye isabet eden kıymet esas tutularak noksan veya fazlaya ait kıymetler tesbit ve kayıtlı kıymete ilave veya mezkûr kıymetten tenzil olunur.*”

⁹⁵ “*İkmalen, reşsen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1.000.000 lirayı (1.000.000 lira dahil) (350 TL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.*”

⁹⁶ “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak: ... d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,*”

Yasama tekniği açısından, kanun koyucunun kanunun önceki hükümlerinde kullandığı aynı kavramların, sonraki bölümlerde de aynı anlamı taşıdığı kabul edilir.⁹⁷ Dolayısıyla lafzi yorum yönteminde yorumlanan hükmün tek başına değil, kanunun ve hatta sistem içindeki yerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.⁹⁸ Zaten lafzi yorumun bu yönü, onun sistematik yorumdan keskin bir biçimde ayrılmayacağını da göstermektedir. Zira sistematik yorum yönteminde bir kanun hükmünün taşıdığı anlam, hükmün ilgili kanun ve diğer mevzuat hükümleri ile bağlantısı ve ilişkisi araştırılarak ortaya konulmaktadır.⁹⁹ Kelime anlamı açısından birden fazla yorum seçeneği ortaya çıktığında, ilgili düzenlemelerle bir bütünlük sağlayacak olan anlama öncelik verilmelidir. Aksi halde, mantıksal tutarlılığa sahip ve boşluk içermeyen kurallar bütününe ulaşmak mümkün olmayacaktır.¹⁰⁰

Yukarıda VUK'ta geçen “*miktar*” kelimesinin sözlük anlamı açıklanmış, ilgili hüküm bağlamında hangi anlamlarda kullanıldığı örneklerle izah edilmiş; “*tutar, bedel, meblağ*” kelimeleriyle aynı anlamda kullanılabileceği gibi, birden çok anlama sahip olabileceği gösterilmiştir. Dolayısıyla lafzi ve sistematik yorum yöntemlerinden hareketle; VUK m. 359/a-2 hükmünde yer alan “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” tanımı içindeki miktar kavramının kapsamının, kesin ve şüphe götürmez bir biçimde ortaya konulması mümkün görünmemektedir. Aksi halde ceza hukuku ilkelerinin de geçerli olduğu bu düzenleme açısından, miktar kavramına “tutar, bedel, meblağ” anlamlarını yüklemek, ceza normlarının mümkün olduğunca dar yorumlanması gerektiği kuralından hareketle TCK m. 2’de açıkça öngörülen kıyas yasağına aykırılık taşıyabilecektir.¹⁰¹ Bu sonuç ayrıca aşağıda yer vereceğimiz amaçsal yorumun da sınırını oluşturacaktır.

Bu görüşe katılmakla birlikte, inceleme konumuzun teknik anlamda bir kıyas meselesi değil, yorum meselesi olduğunu vurgulamak isteriz. Zira kıyas,¹⁰² kanun hükmünün anlamını ortaya koymak için değil, kanundaki boşlukları doldurmak

⁹⁷ Birsenoğlu (n 5) 39.

⁹⁸ Pehlivan (n 21) 43.

⁹⁹ Gözler (n 84) 269; Oktar (n 42) 61; Saygılıoğlu (n 79); Işıқтаç (n 80) 197; Öncel ve diğerleri (n 5) 27; Şenyüz ve diğerleri (n 61) 71-72.

¹⁰⁰ Gökçay (n 5) 133; Sarıcaoğlu (n 4) 48. “*Dar anlamda sistematik yorum, bir hukuk sistemine ait bir kuralın, o sistemin pozitif hukuk kurallarıyla tutarlı olabilecek yorumlanmasıdır.*” Sururi Aktaş, ‘Hukukta Yorum Çabaları’ (2011) 15(3-4) Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1, 26.

¹⁰¹ Ceza hukukunda kıyas yasak olsa da normun adil uygulanabilmesi için yorum faaliyeti zorunludur. Ancak yorumun sınırları aşılarak kıyas mahiyetinde genişletici uygulamalara gidilmesi, suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırıdır. Nitekim TCK m. 2/3 gereği, ceza hükümlerinin kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması yasaklanmış olup; bu durumun önlenmesi, hakimlerdeki hukuk devleti bilincine ve kanun koyucunun belirlilik ilkesine riayet etmesine bağlıdır. Hakeri (n 24) 24.

¹⁰² Kıyas, “*bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması*” olarak tanımlanmaktadır. Öncel ve diğerleri (n 5) 38; Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2014) 163-164. Benzer yönde bkz.: İçel (n 28) 108; Işıқтаç (n 80) 205.



için¹⁰³ gerçekleştirilen genişletici bir işlemdir;¹⁰⁴ oysa VUK m. 359/a-2’de kanun koyucu tarafından ihdas edilmiş mevcut bir hüküm ve kavram bulunmaktadır. Çalışmamızın amacı ise bir kanun boşluğunu doldurmak değil, miktar kavramının anlam ve kapsamını belirlemektir. Kıyas yasağı, kanunda yer alan suç tanımlarının kapsamı açısından¹⁰⁵ da kabul edildiği için bu yasağın inceleme konumuz bakımından tamamen dışlanmaması gerektiğinin altını çizmek isteriz.

Son olarak Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun miktar itibarıyla gerçeğe aykırılığın kapsamını belirlerken, tanımın içinde yine miktar kelimesine yer vermesi dikkate değerdir.¹⁰⁶ Oysa Yüksek Mahkeme’nin, kelimeyi tekrar etmek yerine, burada en azından ağırlık, hacim gibi niceliğe yönelik örnekler vermesi gerekirdi. Zira miktar, öncelikli anlamıyla ölçülebilir niceliği ifade etmektedir. Ancak Yargıtay, genişletici bir yorum yöntemi benimseyerek miktarın adet, fiyat veya tutar kavramlarını da bünyesinde barındırdığı kanaatindedir.

2. Amaçsal Yorum Yöntemi Bakımından Değerlendirme

Amaçsal yorum, normun ihdas edildiği andaki sübjektif iradedden ziyade, değişen sosyal ve ekonomik koşullar altında kazandığı objektif anlamın tespitini hedefler. Bu süreçte günün gerçekleri, toplumun mevcut ihtiyaçları ile sosyolojik ve ekonomik veriler dikkate alınır. Bu yorum yöntemi, kanun yürürlüğe girdiği andan itibaren, artık onu yapanların sübjektif iradesinden bağımsız, kendine has objektif bir anlam kazandığı varsayımına dayanır.¹⁰⁷ Amaçsal yorum yönteminde, kanun koyucunun kanunu çıkardığı zamandaki amacı ve hedefleri gerekçe olarak kabul edilmeyip, hukuk kuralının anlamı değişen şartlara ve toplumsal değer yargılarına göre tespit edilmelidir.¹⁰⁸ Kanunilik ilkesinin ve kıyas yasağının amaca göre yorumun sınırlarını belirlediği ifade edilmektedir¹⁰⁹ ki amaca göre yorum yapılırken gerçekten de hükmün kapsamının sınırlarını çizmek zor olmaktadır.

Yukarıda ifade edildiği üzere, amaçsal yorumun temel hareket noktası, kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, kaynağı kanun koyucu ile olan ilişkisinin

¹⁰³ Bir diğer ifadeyle kıyastan bahsedilebilmesi için “herhangi bir düzenlemeye tabi tutulmamış sahaların, kendilerine benzer nitelikteki hükümler göz önüne alınarak somut olaya tatbik edilmesi ve bu sayede uygulamadaki boşlukların giderilmesi” gerekir. Fatih Selami Mahmutoğlu ve Serra Karadeniz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Şerhi* (2. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım 2021) 12-13.

¹⁰⁴ Birsenoğlu (n 5) 31; Batı (n 11) 110.

¹⁰⁵ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (21. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2025) 137.

¹⁰⁶ “Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir.” Yargıtay CGK, 11.07.2014, E. 2012/1512, K. 2014/366. Aynı yönde bkz.: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 31.03.2021, E. 2017/14742, K. 2021/3269.

¹⁰⁷ Öncel ve diğerleri (n 5) 29; Şenyüz ve diğerleri (n 61) 73; Birsenoğlu (n 5) 73.

¹⁰⁸ Gökçay (n 5) 136; Sarıcaoğlu (n 4) 51.

¹⁰⁹ Sarıcaoğlu (n 4) 52; Taşkan (n 5) 63.

koptuğu inancı ve varsayımdır. Fakat her kuralın geçerliliğini, kural koyucunun hukuki yetkisinden aldığı gerçeği karşısında bu düşünceye iştirak etmek mümkün gözükmemektedir. Kanun hükmünün değişen ihtiyaçlara göre sürekli yeniden anlamlandırılması, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebilir. Dahası, amaçsal yorumda sınırların aşılması yargı organını “kural koyucu” konumuna getirebilir; bu da kanun koyucunun yetki alanına müdahale edilmesi ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin zedelenmesi anlamına gelecektir.¹¹⁰ Dolayısıyla amaçsal yorumun da kanun metniyle sınırlı olarak yapılması gerekmektedir.¹¹¹

Bu görüşten hareketle, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede miktar bakımından gerçeğe aykırılık olgusunun, amaçsal yorumla anlamlandırılması kanun koyucunun iradesinden kopulmasına ve dolayısıyla hukuk güvenliği ile kuvvetler ayrılığı ilkelerinin zedelenmesine yol açabilecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarının ihdas amacı, vergilendirme sürecinin temelini oluşturan belgelerin şekil ve içerik itibarıyla hukuka uygun olması ve bu suretle hazinenin vergi kaybına uğramasının engellenmesidir.¹¹² Bu noktada normun objektif gayesi dikkate alındığında, miktar kavramının sadece ölçü birimlerini değil aynı zamanda parasal yönü de kapsayacak şekilde yorumlanması, amaçsal yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sonucun haklılık payı olduğu aşıkardır. Ancak suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği ceza içeren normlar dar yorumlanmalı ve bu noktada caydırıcı ve cezalandırıcı amacı haiz olan yaptırımlar da göz ardı edilmemelidir. Zira kanun koyucu, hukuki değer ihlallerinin ağırlığına göre bir derecelendirme yaparak bazı fiillerin karşılığında idari para cezası, daha ağır ihlaller için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Dolayısıyla, bir vergi kabahati olan özel usulsüzlüğün konusunu teşkil eden “meblağ/bedel/tutar” farklılıklarını, amaçsal yorum yoluyla miktar kavramına dahil edip, hapis cezalarının kapsamına almak, kanun koyucunun iradesine müdahale etmek anlamına gelebilecektir. Bu itibarla, bu konuda amaçsal yorum yoluyla bir sonuca varılmamalıdır.

3. Tarihi Yorum Yöntemi Bakımından Değerlendirme

Tarihi yorum yönteminde, kanun koyucunun hükmün ihdası anındaki iradesi ve amacı esas alınır. Bu doğrultuda yapılan araştırmalar; yasa tasarıları, gerekçeler, meclis komisyon tutanakları ve genel kurul görüşmeleri gibi hazırlık çalışmalarına dayandırılır.¹¹³ Bu yöntemde öncelik kanun gerekçesinde olmakla birlikte; hazırlık çalışmaları, ön tasarılar, yararlanılan diğer kanunlar ve hatta örf ve âdet

¹¹⁰ Gözler (n 84) 272.

¹¹¹ Taşkan (n 5) 58; Akkaya (n 4) 54-55.

¹¹² Funda Başaran Yavaşlar, ‘Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri’ (2008) 233 Vergi Sorunları Dergisi <<https://www.vergisorunlari.com.tr/#8217;ndaki-degisim-sureci-ve-bu-surecin-vergi-ceza-sistemine-etkileri/2138>> Erişim Tarihi 12.04.2026.

¹¹³ Gözler (n 84) 267; Öncel ve diğerleri (n 5) 28; Oktar (n 42) 61.



hukukuna ilişkin araştırmalardan da faydalanılabilmektedir.¹¹⁴ Kanun koyucunun kanunu ihdas amacı, etkisinde kaldığı sosyal ve ekonomik koşullar ile kanunun uygulanmasında ortaya çıkabilecek durumlar dikkate alındığı için bu yöneme “sübjektif yorum yöntemi” de denilmektedir.¹¹⁵

Tarihi yorumun, yasama organının çok sesli yapısı ve metinlerin genellikle dar bir uzman kadro tarafından hazırlanması gibi nedenlerle¹¹⁶ kanun koyucunun amacını ve psikolojisini tespit etmekte yetersiz kalabileceği ve bu nedenle işlevsel olmadığı vurgulanmaktadır.¹¹⁷ Bunların yanı sıra, Danıştay’ın dahi bu yöneme ihtiyatlı yaklaştığı belirtilse de kanun koyucunun iradesini en iyi yansıtan argümanlar olan hazırlık çalışmaları, gerekçeler ve kanunların değişiklik süreci, normu yorumlayanlar açısından her zaman göz önünde bulundurulması gereken hususlardır.¹¹⁸ Bu argümanlar hükmün anlamını tespit ederken önemli unsurlar olarak nitelendirilmelidir.¹¹⁹

4369 sayılı Kanun’la birlikte sahte veya muhteviyatı itibarıyla düzenleme ve kullanma suçlarının birbirinden ayrılması ve yanılıcı belgenin tanımına kanunda yer verilmiş olması,¹²⁰ tarihi yorum yöntemi açısından konunun değerlendirilmesini olanaklı kılmaktadır. Bu noktada 4369 sayılı Kanun’un gerekçesi ve meclis tutanaklarına göz atılmalıdır. Her ne kadar kanun gerekçesi bağlayıcı olmasa da normun anlamını açığa kavuşturmak için dikkate alınması gerektiği konusunda şüphe bulunmamaktadır. Ancak inceleme konumuz hakkında meclis tutanaklarında kayda değer bir bilginin yer almadığı belirtilmelidir.

Yapılan değişiklikle birlikte, aynı bentte düzenlenen bu iki fiilin ayrıştırılması ve sahte belge ile yanılıcı belgenin tanımlarına yer verilmesinin amacı, bu tanımların Kanun’da yer almamasından doğan boşluğun giderilmesidir.¹²¹ Bu gerekçeden hareketle, kanun koyucunun sahte belge ile yanılıcı belgeyi keskin bir biçimde birbirinden ayırmayı hedeflediği söylenebilir. Bu noktada iki belge türü arasındaki temel farkı vurgulamak gerekir: Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgede, taraflar arasında gerçek bir hukuki işlemin yapıldığına dair bir tereddüt bulunmamaktadır ancak bu işlem mahiyet veya miktar yönünden belgeye farklı

¹¹⁴ Şenyüz ve diğerleri (n 61) 72; Işıқтаç (n 80) 198; Birsenoğlu (n 5) 70.

¹¹⁵ Şenyüz ve diğerleri (n 61) 72; Sarıcaoğlu (n 4) 45.

¹¹⁶ Gökçay (n 5) 134-135.

¹¹⁷ Akkaya (n 4) 52; Batı (n 11) 108; Neslihan Yeliz Akel, ‘Vergi Hukukunda Yorum’ (2018) 62 Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 79, 95.

¹¹⁸ Sarıcaoğlu (n 4) 47.

¹¹⁹ Oğuzman ve Barlas (n 73) 78; Özgenç (n 105) 135.

¹²⁰ Karakoç (n 66) 311-312. Tarihsel süreç ile ilgili detaylı bilgi için bkz.: Aydın Cengiz ve Ömer Kılık, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları* (Vedat Kitapçılık 2017) 75.

¹²¹ <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>> Erişim Tarihi 19 Mart 2026.

yansıtılmaktadır. Sahte belgede ise taraflar arasında gerçek bir işlem yoktur.¹²² Kanun koyucunun bu ayırıştırma amacından hareketle yanıltıcı belgede “miktar” kavramının içeriğine “tutar, meblağ ve bedelin” dahil olmayacağı savunulabilir. Zira sahte belgede gerçek bir işlem olmadığından belgeye yazılan tutar/bedel/meblağ, sahte belge ile yanıltıcı belge arasındaki niteliksel farkı ortaya koyan belirleyici bir unsur değildir. Kanun koyucu burada “işlemin varlığı-yokluğu” ölçütünü esas almıştır. Bu ölçüt muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede miktar yönünden gerçeğe aykırılığın, tutar/bedel/meblağ kavramlarını kapsamasını da anlamsız kılmaktadır.

B. Belirlilik İlkesi Bakımından Değerlendirme

AİHS m. 7; Anayasa m. 38; TCK m. 2 ve m. 5 düzenlemeleri gereği suçta ve cezada kanunilik ilkesinin vergi suç ve cezaları açısından da geçerli olduğu kuşkusuzdur. VUK m. 331’de yer alan “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” şeklindeki hükmün dolaylı yoldan vergi suçları ve cezalarının kanuniliğini düzenlediği belirtilmektedir.¹²³ Aslında bu hükmün kanunilik ilkesini doğrudan düzenlediği de düşünülebilir. Zira açıkça VUK’un ilgili kitabına atıf yapılmaktadır.¹²⁴

Belirlilik ilkesi, hukuk devleti ve kanunilik ilkelerinin hem güvencesi hem de doğal bir sonucudur. Bu ilke, suçları saptayan kanun hükümlerinin gerek bireyler gerekse idare yönünden hiçbir duraksamaya mahal vermeyecek şekilde açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını zorunlu kılar.¹²⁵ Bununla birlikte AİHM ve Anayasa Mahkemesi, öngörülebilir ve ulaşılabilir niteliği haiz olması kaydıyla, bir hüküm açık şekilde düzenlenmiş olsa dahi, tereddütlü konuların açıklığa kavuşturulması ve değişen koşullara uyarlanması amacıyla yargısal yorumun kaçınılmaz olduğu görüşündedir.¹²⁶ Bu bakımdan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin hükmün aslında belirlilik ilkesine aykırılık taşımadığı da ileri sürülebilir. Ancak yukarıda yer verildiği üzere muhteviyatı

¹²² Kaşıkçı ve Rençber (n 12) 437; Şenyüz (n 16) 103-104.

¹²³ Seda Yağmur Sümer, ‘Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur’ (2023) 81(1) Ankara Barosu Dergisi 149, 153-154. Ayrıca bkz.: Gözde Kazasker, ‘Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler’ (2014) 16(Özel Sayı, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 4785, 4800.

¹²⁴ Mustafa Akkaya, ‘İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış’ (233, Özel Sayı) Vergi Sorunları Dergisi <<https://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ideri-ve-adli-vergi-ceza-sistemine-elestirel-bir-bakis/2135>> Erişim Tarihi 12 Şubat 2026.

¹²⁵ İçel (n 28) 103; Hakeri (n 24) 14; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (13. Baskı, Adalet Yayınevi 2020) 58.

¹²⁶ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta Basım Yayın Dağıtım 2006) 155. Anayasa Mahkemesi, 05.03.2015, E. 2014/120, K. 2015/23.



itibarıyla yanılıcı belgede miktar itibarıyla gerçeğe aykırılık konusunda Yargıtay ve öğretide görüş ayrılıklarının bulunması normun belirlilik vasfını zedelemekte, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olması sonucunu doğurabilmektedir. Zira Yargıtay 10. Ceza Dairesi'nin de işaret ettiği üzere belirlilik ilkesi gereği, bir normun ortalama bilgi ve zeka düzeyine sahip insanlar tarafından anlaşılabilir olması ve hukukçuların bile anlamı üzerinde ittifak edemeyeceği kavramların bir ceza normunda bulunmaması gerekmektedir.¹²⁷ Bu açıdan vergi ceza hukukunda da ceza sorumluluğuna yol açacak her unsur, tereddüde mahal vermeyecek derecede açık bir şekilde düzenlenmelidir.¹²⁸ Dolayısıyla miktar kavramının kapsamının Yargıtay ve öğretide farklı yorumlandığı dikkate alındığında, genişletici yorumla kıyas yasağı arasındaki sınırın belirlenmesinin güç olduğu durumlarda belirlilik ilkesi ve dolayısıyla hukuki güvenliği korumak adına ceza normlarının alanının dar yorumlanması bir zorunluluktur.¹²⁹ Bu bakımdan, miktar kavramı; tutar, bedel ve meblağ gibi kelimelerin anlamlarını kapsayacak şekilde yorumlanmamalıdır.

SONUÇ

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmaktadır. Bu belgenin suçun konusunu oluşturabilmesi için tarafların doğruluğu, bir mal alım-satımı ya da hizmet ilişkisinin varlığı ile işlemin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtılması şarttır. Çalışmada, suçun kanuni tanımında yer alan miktar itibarıyla gerçeğe aykırılığın kapsamı, miktar kavramı üzerinden, yorum yöntemleri çerçevesinde incelenmiştir.

Lafzi ve sistematik yorum yöntemleri esas alınarak yapılan değerlendirmede, “miktar” kavramının sözlük anlamı bakımından niceliksel ve ölçülebilir bir içeriği haiz olduğu, buna karşın tutar, bedel ve meblağ gibi kavramların doğrudan parasal bir değeri karşıladığı tespit edilmiştir. Ne var ki “miktar” ibaresi, VUK'ta yer yer bu kavramları ve dolayısıyla parasal değerleri ifade edecek şekilde kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemler aracılığıyla “miktar” kavramının içeriğinin, kesin ve tereddüt içermeyen bir biçimde ortaya konulması mümkün değildir.

Vergi kabahati niteliğindeki özel usulsüzlüğün konusuna girdiği tartışmasız olan meblağ/bedel/tutar farklılıklarını, amaçsal yorum yoluyla miktar kavramının içeriğine dahil edip, hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulama alanına çekmek, kanun koyucunun iradesine müdahale etmek anlamına gelebileceğinden, bu yöntem çerçevesinde ceza sorumluluğunu genişleten bir sonuca varılmaması gerektiği söylenebilir.

¹²⁷ Yargıtay 10. CD, 03.03.2021, E. 2020/12673, K. 2021/2980.

¹²⁸ Akkaya (n 124).

¹²⁹ Özgenç (n 105) 138.

Tarihi yorum yöntemi açısından mesele değerlendirildiğinde, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin sahte belge ile yanıltıcı belgeyi keskin bir biçimde ayırmayı hedeflediği, kanun koyucunun işlemin varlığı-yokluğu ölçütü üzerinden bir hüküm kurguladığı düşünülmektedir. Bu bakımdan muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede miktar itibarıyla gerçeğe aykırılığın, tutar/bedel/meblağ kavramlarını kapsadığı yönündeki kabul, hem kanun koyucunun iradesinin göz ardı edilmesi hem de yapılan bu ayrımın işlevsiz kalması sonucuna yol açacaktır.

Nihayet, miktar kavramının kapsamına ilişkin Yargıtay ve öğreti arasındaki görüş ayrılıkları bağlamında, hukukçuların dahi anlamı üzerinde ittifak edemediği kavramların bir suçun konusunu oluşturmaması gerektiği düşünülebilir. Ayrıca genişletici yorumla kıyas arasındaki sınırın belirlenmesinin güç olduğu hallerde cezalandırılabilirliğin alanının dar tutulması hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Bu itibarla VUK m. 359/a-2’de yer verilen “miktar” kavramının, düzenlemenin mevcut haliyle tutar, bedel, meblağ gibi kelimeleri kapsamayacak şekilde yorumlanması gerektiği kanaatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

Ağar S, ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları’ (2005) (58) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 282.

Akbulut B, ‘Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Bu Belgeyi Kullanma Suçu’ (2024) 14(1) Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3.

Akçaoğlu E, ‘ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi’ (2012) (2) Ankara Barosu Dergisi 169.

Akel NY, ‘Vergi Hukukunda Yorum’ (2018) 62 Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 79.

Akkaya M, ‘İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış’ (2008) 233 Vergi Sorunları Dergisi 29.

Akkaya M, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım* (Turhan Kitabevi 2002).

Aktaş S, ‘Hukukta Yorum Çabaları’ (2011) 15(3–4) Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1.

Aslanpınar B, *TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2022).

Başaran Yavaşlar F, ‘Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri’ (2008) 233 Vergi Sorunları Dergisi <<https://www.vergisorunlari.com.tr/#8217;ndaki-degisim-sureci-ve-bu-surecin-vergi-ceza-sistemine-etkileri/2138>> Erişim Tarihi 12 Nisan 2026.



Batı M, *Vergi Hukuku* (5. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2025).

Bayraklı HH ve Bozdağ A, 'Vergi Mükellefiyeti Kapsamında Düzenlenen Belgelerde 'Miktar' ve 'Meblağ' Kavramları ve Gerçeğe Aykırı Olmasının Cezai Sonuçları' (2021) 7(2) Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 255.

Bilici N, *Vergi Hukuku* (42. Baskı, Savaş Yayınevi 2017).

Birsenoğlu H, *Vergi Hukukunda Yorum* (Yetkin Yayınevi 2019).

Biyan Ö ve Yılmaz G, *Vergi Ceza Hukukunda Yanıl(t)ma* (Adalet Yayınevi 2024).

Candan T, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (5. Baskı, Yetkin Yayınları 2022).

Cengiz A ve Kılık Ö, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları* (Vedat Kitapçılık 2017).

Çitil B, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2021).

Erdem T, 'Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Kullanma ve Düzenleme Suçları' (2010) 267 Vergi Sorunları Dergisi 105.

Geçer AE, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (Adalet Yayınevi 2021).

Gökçay ŞE, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları* (On İki Levha Yayıncılık 2018).

Gözler K, *Hukuka Giriş* (13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2016).

Gül YE, 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarında Yararlandığı Klasik ve Özgün Yorum Yöntemleri' (2018) 18(36) Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 215.

Gümüşkaya G, *Vergi Hukukunda İspat* (On İki Levha Yayıncılık 2024).

Güneş G, *Verginin Yasallığı İlkesi* (4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık 2014).

Hakeri H, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (24. Baskı, Adalet Yayınevi 2021).

Işıқтаç Y, *Hukuk Başlangıcı* (Filiz Kitabevi 2010).

İçel K, *Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Beta Basım Yayın Dağıtım 2021).

İşsevenler OV, 'Yazarın Haklarından Metin Haklarına: Yapıt Olarak Hukuk ve Yorum' (2023) 72(2) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 547.

Kaneti S, Ekmekci E, Güneş G, Kaşıkçı M, *Vergi Hukuku* (2. Baskı, Filiz Kitabevi 2021).

Karakoç Y, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Özel Sayı) 1259.



- Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı, Yetkin Yayınları 2014).
- Karakoç Y, *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı, Yetkin Yayınları 2019).
- Karakoç Y, ‘Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler’ *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan* (Atılım Üniversitesi Yayınları 2020) 321.
- Karataş Durmuş N, ‘Vergi Hukukunda İspat ve Delil’, (2014) 18(3-4) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 505.
- Kaşıkcı M ve Rençber A, *Vergi Ceza Hukuku* (On İki Levha Yayıncılık 2023).
- Kazasker G, ‘Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler’ (2014) 16 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 4785.
- Kırbaş S, *Vergi Hukuku* (20. Baskı, Siyasal Kitabevi 2015).
- Kızılot Ş ve Kızılot Z, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları* (3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2010).
- Koca M ve Üzülmüş İ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (13. Baskı, Adalet Yayınevi 2020).
- Mahmutoğlu FS ve Karadeniz S, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Şerhi* (2. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım 2021).
- Mutluer K ve Dayanç Kuzeyli N, *Vergi Ceza Hukuku* (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2019).
- Narter R ve Sarıcaoğlu E, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima’ (2013) 17(1-2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 73.
- Oğuzman MK ve Barlas N, *Medeni Hukuk* (26. Baskı, Vedat Kitapçılık 2020).
- Ok A, ‘2978 Sayılı Yasadan Faydalanmak Amacıyla Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suç Mudur?’ (2005) 1(5) Legal Mali Hukuk Dergisi 1257.
- Ok N ve Gündel A, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Seçkin Yayıncılık 2002).
- Oktar SA, ‘Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler’ (2000) 144 Vergi Sorunları Dergisi 75.
- Oktar SA, *Vergi Hukuku* (13. Baskı, Türkmen Kitabevi 2018).
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N, Göker C, *Vergi Hukuku* (33. Baskı, Turhan Kitabevi 2024).



Öncü K, ‘Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu’ndaki Şartları Taşımaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması’ (2019) 370 Vergi Sorunları Dergisi 150.

Özcan O, *Vergi Suçları* (Seçkin Yayıncılık 2015).

Özgenç İ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (21. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2025).

Pehlivan O, *Vergi Hukuku* (Celepler Matbaacılık 2014).

Saban N, ‘Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat’ (1992) 22(82-83) Danıştay Dergisi 5.

Saban N, *Vergi Hukuku* (11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım 2011).

Sarıcaoğlu E, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat* (Adalet Yayınevi 2017).

Saygılıoğlu N, ‘Vergi Hukukunda Yorum Biçimi’ (1987) 79 Vergi Dünyası Dergisi <<https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/turk-vergi-hukukunda-yorum-bicimi-8035>> Erişim Tarihi 7 Nisan 2026.

Sümer SY, ‘Kanunilik İlkesi Bağlamında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarında Manevi Unsur’ (2023) 81(1) Ankara Barosu Dergisi 149.

Şenyüz D, Yüce M, Gerçek A, *Vergi Hukuku* (16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2025).

Şenyüz D, *Vergi Ceza Hukuku* (10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2017).

Taş M, ‘Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanılıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir Mi?’ (2007) 178 Yaklaşım Dergisi 25.

Taşdelen A, ‘Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler’ (2010) 59(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 767.

Taşkan YZ, *Vergi Hukuku* (8. Baskı, Adalet Yayınevi 2025).

Ümit C, *Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2023).

Ünal E, ‘Vergi Usul Kanununun 359’uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu’ (2021) 27(2) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 1260.

Üstün ÜS, ‘Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi’ (2011) 15(1–2) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 25.

Yaltı B, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta Basım Yayın Dağıtım 2006).

Yiğit U, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar* (Beta Basım Yayın Dağıtım 2004).

Yüce M, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü* (Adalet Yayınevi 2018).