

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI
BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ
ÖNLENMESİNE İLİŞKİN BİR İNCELEME**

Hazırlayan
Emrah AK

Danışman
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Afyonkarahisar 2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’ da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

05/04/2021

İmza

Emrah AK

ÖZET

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ ÖNLENMESİNE İLİŞKİN BİR İNCELEME

Emrah AK

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Nisan, 2021

Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, ülkemizde oldukça yaygın olarak işlenen vergi suçlarıdır. Bu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi vergi gelirlerinin artırılması ve kamu düzeni bakımından oldukça önemlidir. Çalışmamızın amacı da söz konusu vergi suçlarının önlenmesi, tespit edilmesi ve doğru bir şekilde cezalandırılması konularında çözüm önerileri sunmaktır. Bu amaca yönelik olarak çalışmamızda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları kavramsal ve hukuki olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu suçlar ile ilgili kanuni ve idari düzenlemeler ortaya konulmuştur. Sonrasında uygulamada bu suçların neden, nasıl ve kimler tarafından işlendiğinin üzerinde durulmuştur. Ayrıca konuyla ilgili olarak diğer ülke uygulamaları idare tarafından yapılan hatalar ve eksiklikler değerlendirilmiştir. En nihayetinde bu suçların önlenmesi ve tespitine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, vergi suçu, vergi hukuku.

ABSTRACT

AN INVESTIGATION INTO CRIME PREVENTION ABOUT FAKE AND MISLEADING CONTENT DOCUMENTS

Emrah AK

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE**

April, 2021

Advisor: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

The crimes of fake and misleading content documents are tax crimes that very common in our country. Prevention and detection of these crimes are very important in terms of increasing tax revenues and public order. The aim of our study is to offer solutions for the prevention, detection and proper punishment of these tax crimes. In our study, the crimes of fake and misleading content documents are evaluated conceptually and legally. Legal and administrative regulations regarding these crimes have been investigated. Then it is emphasized that why, how and by whom these crimes are committed in practice In addition, the mistakes and deficiencies made by the administration about prevention and detection of these crimes are evaluated. As a result, solutions are offered for the prevention and detection of these crimes.

Key Words: Fake document, misleading content document, tax crime, tax law.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI

1. BELGE KAVRAMI.....	4
1.1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI	4
1.2. HUKUK DALLARINDA BELGE KAVRAMI.....	5
1.2.1. Ceza Hukukunda Belge.....	5
1.2.2. Vergi Hukukunda Belge.....	6
1.3. FATURA	13
1.3.1. Vergi Hukukunda Fatura	14
1.3.2. Türk Ticaret Kanununda Fatura	16
1.3.3. Elektronik Fatura.....	17
1.4. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN DİĞER BELGELER	20
1.4.1. Sevk İrsaliyesi.....	21
1.4.2. İrsaliyeli Fatura	21
1.4.3. Fatura Yerine Geçen Vesikalar	22
1.4.4. Serbest Meslek Makbuzu	23
1.4.5. Ücret Bordrosu	24
1.4.6. Taşıma İrsaliyesi.....	24
1.4.7. Yolcu Listeleri	24
2.VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI.....	24
2.1. VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE	24
2.2. VERGİ HUKUKUNDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE... 27	27
3. VERGİ SUÇU KAVRAMI	28
3.1. SUÇ VE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI	28
3.2. VERGİ SUÇLARININ KAMU DÜZENİNİ BOZUCU ETKİSİ.....	29
4.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDA FAİL VE MAĞDUR	31
4.1. FAİL	31

4.2. MAĞDUR	33
5.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ KONUSU.....	34
6.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ UNSURLARI	37
6.1. KANUNİ UNSUR	37
6.2. MADDİ UNSUR.....	37
6.2.1. Hareket	38
6.2.2. Netice.....	41
6.2.3. İliyet Bağı.....	43
6.3. MANEVİ UNSUR	43
6.4. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU	45
7.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜM BİÇİMLERİ.....	46
7.1. TEŞEBBÜS	46
7.2. İŞTİRAK	47
7.3. SUÇLARIN İÇTİMAI	49
7.3.1. Fikri içtima	50
7.3.2. Zincirleme Suç.....	51
7.3.3. Vergi Usul Kanunda Suçların İçtimaı	52
8.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİT EDİLMESİ.....	52
8.1. VERGİ DENETİMİ	52
8.1.1. Vergi İncelemesi	53
8.1.2. Yoklama.....	55
8.1.3. Arama..	56
8.1.4. Bilgi Verme	57
8.2. VERGİ DENETİMİNE YARDIMCI DİĞER İDARİ DÜZENLEMELER.....	59
8.2.1. Alış ve Satış Bildirim (Ba-Bs) Analizleri	59
8.2.2. Özel Esaslar Uygulaması.....	61
8.2.3. Mükellefiyet Tesisinde Teminat Uygulaması	62
8.3. VERGİ İNCELEMELERİNDE SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİT YÖNTEMLERİ.....	63
8.3.1. Karşıt İncelemeler	63
8.3.2. Ödemelerin Araştırılması.....	64
8.3.3. Mükellefin Gerçekleştirdiği Faaliyete ve Kapasitesine İlişkin Tespitler	66
8.3.4. Vergi İle İlgili Yükümlülüklerle Uyumun Araştırılması.....	67
8.3.5. Nakliyeye İlişkin Tespitler	68
8.3.6. Belge Üzerinde Yapılan İnceleme	68
9.SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDA YARGILAMA VE CEZALANDIRMA SÜRECİ.....	69
9.1. KAMU DAVASI	69

9.2. SORUŞTURMA EVRESİ.....	69
9.2.1. Mütalaa.....	71
9.2.2. Vergi Suçu Raporu.....	74
9.3. KAMU DAVASININ YÜRÜTÜLMESİ (KOVUŞTURMA EVRESİ).....	75
9.4. KAMU DAVASININ SONA ERMESİ.....	76
9.5. CEZALANDIRMA.....	77
10. DİĞER ÜLKE UYGULAMALARINDA SAHTE BELGE SUÇLARI VE BU SUÇLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	78
10.1. ALMANYA.....	78
10.2. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ.....	82
10.3. İNGİLTERE.....	86

İKİNCİ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ, YÖNTEMLERİ VE BU SUÇLARI İŞLEYENLERİN ORTAK ÖZELLİKLERİ

1. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ.....	89
1.1. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ.....	89
1.1.1. Vergi Kaçırma.....	89
1.1.2. Belgesi Olmayan İşletme İçerisinden Unsurların Sahte Belgeler İle Belgelendirilerek Kayıt Altına Alınması.....	90
1.1.3. Çeşitli Teşvik ve Vergi İndirimlerinden Hak Etmeden Yararlanma.....	93
1.1.4. Haksız Vergi İadesi Alma.....	95
1.2. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ.....	95
1.2.1. Yasa Dışı Olmakla Birlikte Yüksek Gelir Getirici Bir Faaliyet Olması.....	96
1.2.2. İşletmelerin Dönem Sonu Stok Dengesizliklerinin Giderilmesi.....	96
1.2.3. Kara Para Aklanması.....	97
1.3. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENDİĞİ SEKTÖRLER.....	97
1.3.1. İnşaat Sektörü.....	98
1.3.2. Hurda Metal Sektörü.....	99
1.3.3. Tekstil Sektörü.....	100
1.3.4. Tekel Durumunda Olan Firmaların Bulunduğu Sektörler.....	100
2. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARININ İŞLENME YÖNTEMLERİ.....	101
2.1. GERÇEKTE HERHANGİ BİR ALIŞ VEYA SATIŞ OLMADIĞI HALDE BELGE DÜZENLENEREK KULLANICIYA VERİLMESİ.....	101
2.2. BİR ŞAHIS VEYA ŞİRKET ADINA TAKLİT BELGE DÜZENLENMESİ.....	101
2.2.1. Farklı Bir Firma Adına Taklit Belge Düzenlenmesi.....	102

2.2.2. Kendi Adına Taklit Belge Düzenlenmesi	102
2.3. FAALİYETİNE SON VERMESİNE RAĞMEN ELDE KALAN BELGELERİN VERGİ DAİRESİNE TESLİM EDİLMEYEREK, BUNLARIN SAHTE OLARAK DÜZENLENMESİ	103
2.4. BELGELERİN ASLI İLE SURETLERİNİN FARKLI DÜZENLENMESİ	103
2.5. GERÇEK MAHİYETTE OLAN BİR SATIŞ İŞLEMİNDE BAŞKA BİR MÜKELLEFE AİT BELGENİN VERİLMESİ	104
2.6. ASLINDA VAR OLMAYAN BİR ŞAHIS VEYA ŞİRKET ADINA BELGE BASILMASI VE DÜZENLENMESİ	104
2.7. SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇUNUN ORGANİZASYON ŞEKLİNDE İŞLENMESİ.....	104
3. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARINI İŞLEYENLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ	105
3.1. MÜKELLEFİYET TESİS EDİLEN FAALİYET KONUSUNA UYGUN SERMAYE, AKTİF KALEMLER VE PERSONEL MEVCUT OLMAMASI....	106
3.2. MÜKELLEFLERİN VERGİ DAİRESİNE BİLDİRİLEN ADRESLERDE ARAMALARA RAĞMEN BULUNAMAMALARI	107
3.3. BEYANNAMELERİNDE SÜREKLİ DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ BEYAN EDİLMESİ YA DA SEMBOLİK TUTARDA ÖDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ ÇIKARILMASI.....	108
3.4. VERGİ İLE İLGİLİ ÖDEVLERİ YERİNE GETİRMEMELERİ	108
3.5. DİĞER ORTAK ÖZELLİKLERİ	109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

1. VERGİ KANUNLARINA İLİŞKİN ÖNERİLER	110
1.1. SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇUNUN SAHTE BELGE KULLANMA SUÇUNDAN DAHA AĞIR CEZAI YAPTIRIMA BAĞLANMASI.....	110
1.2. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENMİŞ OLAN MUHAFAZA VE İBRAZ SÜRELERİNİN TÜRK CEZA KANUNUNDA YER ALAN ZAMANAŞIMI SÜRELERİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI	114
1.3. GİZLEME SUÇUNUN, SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDAN DAHA AĞIR BİR YAPTIRIMA BAĞLANMASI.....	116
1.4. YASAL DEFTER BELGELERE İLİŞKİN ZAYİ BELGESİ BAŞVURULARINDA KONUYA İLİŞKİN KAPSAMLI ARAŞTIRMA YAPILMASI	118
1.5. VERGİ USUL KANUNUNDA ORGANİZE ŞEKİLDE İŞLENEN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇLARI İÇİN AYRI BİR HÜKÜM DÜZENLENMESİ.....	119

1.6.SAHTE BELGE KULLANMA NEDENİYLE YAPILAN VERGİ TARHİYATLARI VE KESİLEN VERGİ ZİYAI CEZALARININ UZLAŞMA KAPSAMINDAN ÇIKARILMASI	122
1.7.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TEVKİFAT UYGULAMALARININ KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ.....	125
1.8.İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİ BEYAN YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ.....	127
1.9.KATMA DEĞER VERGİSİNDE MAHSUBEN İADELERİN KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ.....	128
2. VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA ÖNERİLER.....	129
2.1. VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEFİN BANKA İŞLEMLERİNE ERİŞEBİLMESİNE YÖNELİK ELEKTRONİK ALTYAPI KURULMASI	129
2.2.DEVLET KURUMLARI ARASINDA VERİLERE ERİŞİMİN DAHA KOLAY OLMASI VE BİLGİ PAYLAŞIMININ ARTTIRILMASI	133
2.3. SAHTE BELGE KULLANMA TESPİTLERİNDE BEYANNAME DÜZELTME VE VERGİ TARHI GİBİ İŞLEMLERİN VERGİ DAİRESİNCE YAPILMASI .	134
2.4.VERGİ İNCELEMELERİN CARİ DÖNEMDE HIZLI BİR ŞEKİLDE YAPILMASI.....	137
3. YARGI İLE İLGİLİ KONULARDA ÖNERİLER.....	139
3.1.İDARE İLE YARGI ARASINDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK GÖRÜŞ FARKLILIKLARININ AZALMASI.....	139
3.2.SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK YARGI TARAFINDAN İDARE ALEHİNE VERİLMİŞ OLAN BAZI KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER	142
3.2.1. Karşıt Tespit Yapılmadan Belgenin Sahte Olduğuna Karar Verilmesi	143
3.2.2. Hesap Hareketleri-Ödeme Belgeleri Üzerinde Araştırma Yapılmadan Belgenin Sahte Olduğuna Karar Verilmesi.....	144
3.2.3. Yalnızca Alışlar Hakkında Yapılan Olumsuz Tespitlere Dayanılarak Satış Belgelerinin de Sahte Olduğuna Kanaat Getirilmesi	147
3.2.4. Vergi İle İlgili Bir Takım Yükümlülüklerle Uyulmadığından Hareketle Sahte Belge Düzenlendiğine Kanaat Getirilmesi	148
3.2.5. Suça İlişkin Olarak Yapılan Tespitlerin Somut ve Yeterli Olmaması	150
3.2.6. Suça Konu Belgelerin Aslının Dosyada Yer Almaması	152
3.2.7. Suçun Failinin Kesin Olarak Tespit Edilememesi	154
3.2.8. İncelenen Kişinin İfadesine Başvurulması	155
3.2.9. Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Gönderilmemesi	156
3.3. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN DAVALARA BAKAN HÂKİMLERİN VERGİ İLE İLGİLİ KONULARDA UZMANLAŞMASI	158
4. VERGİ DAİRELERİNE YÖNELİK ÖNERİLER	160
4.1.MÜKELLEFLERİN VERGİ BEYANLARI, BİLDİRİMLERİ VE MALİ TABLOLARININ ELEKTRONİK ORTAMDA TAKİBİ VE ANALİZİ.....	160
4.2. YOKLAMA MÜESSESESİNİN DAHA ETKİN İŞLETİLMESİ	162

5. TİCARİ İŞLEMLERDE ÖDEMELERE İLİŞKİN BELGE DÜZENİ İLE BANKA KAYIT SİSTEMİ KONUSUNDA ÖNERİLER.....	164
5.1. HAMİLİNE ÇEK, SENET VB. ÖDEME ARAÇLARI İLE İLGİLİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLEME YAPILMASI	164
5.2. TİCARİ İŞLEMLERDE NAKİT (ELDEN) ÖDEMELERİN AZALTILMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER YAPILMASI	168
5.3. BANKALARIN MÜŞTERİLERİNE İLİŞKİN KAYITLARI BELİRLİ BİR SİSTEMATİĞE GÖRE TUTMASI	169
5.4. BANKALAR ÜZERİNDEN YAPILAN TİCARİ İŞLEMLERDE FARKLI KİŞİLERE AİT HESAP NUMARALARINDAN İŞLEM YAPILMAMASI.....	172
6. DİĞER HUSUSLARDA ÖNERİLER	173
6.1. İŞLETMELERE AİT TEMEL BİLGİLERİN (ADRES, ORTAKLIK, FAALİYET VB.) MÜKELLEFLER TARAFINDAN ULAŞILABİLİR OLMASI	173
6.2. SAHTE BELGE SUÇLARININ YOĞUN OLDUĞU SEKTÖRLERİN TESPİTİ VE BU SEKTÖRLER ÖZELİNDE ÇALIŞMALAR YAPILMASI	174
6.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM KURUMLARININ KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ.....	175
6.4. VERGİ AFLARININ VE BENZER MAHİYETTE UYGULAMALARIN AZALTILMASI	177
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	178
KAYNAKÇA.....	189
ÖZGEÇMİŞ.....	194

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. 2018 Yılında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Sonuçlanan Soruşturmalarda Kamu Davası Açılma Oranları.....	71
Tablo 2. 2018 Yılında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Açılan Ve Karara Bağlanan Dava Sayılarına İlişkin Rakamlar	76
Tablo 3. 2018 Yılında Vergi Usul Kanunu Kapsamında Karara Bağlanan Davalarda Sanıkların Suçlarına İlişkin Verilen Kararlara İlişkin Rakamlar.....	76

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.: Adı Geçen Eser

a.g.s.: Adı Geçen Makale

Ba: Alış Bildirimi

Bs: Satış Bildirimi

C.: Cilt

Çev.: Çeviren

CMUK: Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu

E.: Esas

E FATURA: Elektronik Fatura

E BELGE: Elektronik Belge

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

HMRC: Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük Dairesi (Her Majesty Revenue and Customs)

IRC: Federal Gelir Kanunu (Internal Revenue Code)

IRS: İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)

K.: Karar

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

Md.: Madde

Mük.: Mükerrer

s. : Sayfa

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TCK: Türk Ceza Kanunu

TDK: Türk Dil Kurumu

TL: Türk Lirası

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği

vb.: ve benzeri

GİRİŞ

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri, ülkemizde uzun yıllardır önemli tutarlarda hazine zararına ve kamu düzenini bozucu etkiye neden olmaktadır. Bununla birlikte söz konusu fiiller alınan birçok önleme, yapılan kanuni ve idari düzenlemelere rağmen bir türlü önüne geçilemeyen oldukça yaygın vergi suçlarıdır. Bu suçların işlenmesinin ve yaygınlaşmasının birçok nedeni olmakla birlikte temel faktör vergi kaçırma eğilimidir. Devletin ilgili kurumları söz konusu suçların önüne geçmek, vergiye gönüllü uyumu sağlamak, suç fiilini tespit etmek ve bunları cezalandırabilmek maksadıyla oldukça yoğun mesai harcamaktadır. İlgili kurumlar bu suçlar nedeniyle oluşan hazine zararını en aza indirebilmek adına birçok önlem almaktadır. Buna karşılık, söz konusu vergi suçlarını işleyen şahıslar da her geçen gün yeni yöntemler geliştirerek tespit edilmelerini zorlaştırmakta ve vergi kaçakçılığına devam etmektedirler.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesi ve bu suçlar nedeniyle oluşan hazine zararının önüne geçilmesi konusu devletin vergi gelirlerinin arttırılması noktasında son derece önemlidir. Bu çalışmanın çıkış noktası da bu esasa dayanmaktadır. Genel olarak çalışmanın konusu, söz konusu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi noktasında öneriler sunulmasıdır. Bu konuda amaçlanan ise bu suçların öncelikle önlenmesine yönelik; önlenemediği noktada ise hızlı bir şekilde tespit edilmesi ve cezalandırılması hususunda öneriler sunmak ve bu suçların neden olduğu vergi kaybını azaltmaktır.

Bu çalışmada öncelikle mevcut kanuni ve idari düzenlemeler çerçevesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları teorik düzeyde ele alınmıştır. Bu suçların işlenme ve yaygınlaşma nedenleri, yöntemleri ve bu suçları işleyenlerin genel özellikleri kapsamlı olarak açıklanarak uygulamada da ilgili suçların neden, nasıl ve kimler tarafından işlendiği sorularına cevap aranmıştır. Söz konusu suçların neden tam olarak önlenemediği ve tespit edilemediğinin altında yatan temel etkenler anlaşılmaya çalışılmıştır. Gerek idarenin gerekse de yargının neden olduğu olumsuzluklar, hatalar ve eksikliklere değinilerek bunların nasıl giderilebileceği üzerinde durulmuştur. En nihayetinde bu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi noktasında özgün, günümüzün gerekliliklerine uygun, uygulanabilir ve gerçekçi çözüm

önerileri sunulmuştur. Bu çalışma ile gerçekleştirmek istenen, sunulan önerilerin uygulandığı takdirde söz konusu suçlar nedeniyle oluşan hazine zararının önüne geçilebilmesi ve vergi gelirlerinin arttırılabilmesidir.

Birinci bölümde belge ve vergi suçu kavramları ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ele alınmıştır. Bu çalışmanın esas amacı, bu suçların önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik öneriler sunmak olduğundan, öncelikle söz konusu suçlarla ilgili kavramsal, hukuki ve idari boyutun anlaşılması ve bunlarla ilgili mevcut durumun ortaya konulması oldukça önemlidir. Bu kapsamda öncelikle belge, vergi suçu, sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gibi kavramların üzerinde durulmuş, bu kavramlar hukuki anlamda irdelenmiştir. Sonrasında bu suçların unsurları, konusu, özel görünüm biçimleri açıklanmıştır. Yine bu bölümde, söz konusu suçlarının tespit edilmesi hususunda mevcut düzenlemeler ortaya konulmuştur. Bu kapsamda söz konusu suçlarla ilgili kanuni düzenlemeler, başta vergi incelemeleri olmak üzere idari önlemler değerlendirilmiştir. Ayrıca bu suçların tespit edilmesi sonrasında yargılama ve cezalandırma sürecinin nasıl gerçekleştirildiği anlatılmıştır. Bu bölümde son olarak, vergi ile ilgili belgelerde sahtecilik suçları ve bunların tespiti ile ilgili olarak diğer ülke uygulamalarından da bahsedilmiş ve bu ülkelerle ülkemizdeki durum karşılaştırılmıştır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik çözüm önerileri sunulması bağlamında ikinci önemli husus; söz konusu suçların neden, nasıl ve kimler tarafından işlendiğinin anlaşılmasıdır. Bu kapsamda ikinci bölümde söz konusu suçların işlenme nedenleri, yöntemleri ve bu suçları işleyenlerin ortak özellikleri üzerinde durulmuştur. Bu suçların neden işlendiği sorusuna bireysel, kurumsal ve sektörel anlamda cevap aranmıştır. Nasıl işlendiği konusunda ise uygulamada en çok karşılaşılan yöntemler açıklanmıştır. Ayrıca bu suçları işleyen şahıs ve firmaların ortak özellikleri anlatılmıştır. Bu bölümde genel olarak teoriden ziyade söz konusu suçların uygulaması anlaşılmaya çalışılmış ve bu suçlar daha yakından mercek altına alınmıştır.

Gerçekleştirilen çalışmanın esas amacı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespiti ve önlenmesi noktasında çözüm önerileri sunmak olup konuyla ilgili önerilere çalışmanın üçüncü bölümünde yer

verilmiştir. Bu bölümde başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere vergi kanunlarında yer alan söz konusu suçlar ile ilgili konularda yapılması gereken düzenlemelerden bahsedilmiştir. Bu kapsamda ilgili suçlara ilişkin daha caydırıcı yaptırımlar uygulanması ile bu suçları önleyici ve idare tarafından tespitlerini kolaylaştırıcı kanuni tedbirler alınması temeline dayanan önerilere yer verilmiştir. İdare tarafından bu suçların tespitine ilişkin yapılan işlemleri daha etkin kılacağı düşünülen kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı öneriler sıralanmıştır. Vergi Dairelerinin çalışma düzeni konusunda yapılması gerekenler de aynı kapsamda değerlendirilmiştir. Bunların yanında, geçmiş yıllarda idare tarafından yapılan tespitler, bu tespitlere ilişkin olarak verilmiş olan yargı kararları kapsamında değerlendirilmiştir. Burada hem idare ve yargının söz konusu vergi suçlarına bakış açısındaki farklılıkların görülmesi hem de bu tür suçların tespitinde dikkat edilmesi gereken hususların anlaşılması amaçlanmıştır. Bu bölümde ayrıca, bu suçları kendiliğinden önleyeceği düşünülen bir takım idari tedbirler alınabileceğine dair görüşlere yer verilmiştir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespiti konusunda yine çok önemli olan, ticari işlemlerde ödemelere ilişkin belge düzeni, bankaların kayıt düzeni, bu suçların yoğun olduğu sektörler, bağımsız denetim, vergi afları gibi konularda da fikir ve önerilere çalışmanın dördüncü bölümünde yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARI

1. BELGE KAVRAMI

1.1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI

Belge, eski dilimizdeki “*evrak*” kelimesi karşılığında kullanılmakta olup “*yazılı kâğıt*” anlamına gelir¹. Sözlük anlamıyla belge, “*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman*” olarak tanımlanmaktadır². Belge, “*bir olguyu, bir olayı ortaya koyarken, karşımızdakileri inandırabilmek veya bir gerçeği açıklamak isterken onun doğruluğunu destekleyerek bu inancı kuvvetlendirmek için kullanılan her türlü yazılı, görsel dokümandır.*”³

Hukuki güvenliğini ve geçerliliğini devletin gücünden alan, gerçekleştirilen işlemleri kanıtlama ve gerektiğinde kişilerin haklarını koruma fonksiyonu bulunan her türlü doküman belgedir.

Gündelik yaşamda (özellikle hukuki, idari ve ekonomik ilişkilerde) hukuki zorunluluklar, işlemleri ispat, güvence sağlama gereği vb. nedenlerle farklı türlerde belgelerle sık sık karşılaşmaktayız. Günlük hayatta belge denilince daha çok topluluk hayatını düzenleyen hukuk kurallarının getirdiği zorunluluklardan dolayı kişilerin toplum düzeninde yer almak adına (yaşadığı ülkenin vatandaşı olarak) gerekli olan kayıtların gerçekliğini tevsik etmek için dayandırılması gereken şey anlaşılmaktadır. Nüfus cüzdanı, makbuz, dosya, beyanname, ehliyet, diploma, pasaport, tutanak, ilmühaber, kefaletname, ruhsat, tapu, tezkere, lisans, vekâletname, senet, iyi hal kâğıdı, aşı kâğıdı, menşe şahadetnamesi, hesap belgesi, form, esham, karne, kredi mektubu, defin kâğıdı vb. gibi pek çok anlamda kullanıldığı bilinen bir gerçektir. Bu açıdan belge kavramı, özellikle devlet dairelerinde işleme konulmuş kâğıtları dile getirir. Ekonomik hayatta ise bu alana ilişkin hukuk kuralları incelendiğinde ekonomik işlemlerin mutlaka bir belgeye bağlanmasının zorunlu olduğu görülmektedir⁴.

¹ 5237 sayılı TCK Madde 204 gerekçesi; <https://www.turkhukuksitesi.com>, (Erişim Tarihi: 16.02.2020).

² Türk Dil Kurumu Sözlüğü; <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 16.02.2020).

³ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 31.

⁴ Somuncu, *a.g.e.*, s.32.

1.2. HUKUK DALLARINDA BELGE KAVRAMI

Belge, yapılan işlemlere ilişkin çok önemli bir ispat aracı olduğundan neredeyse hukukun tüm alanlarında kendine yer bulmuştur. Hatta hukuki düzende belge, her zaman yazılı bir delili ifade etmektedir. Ancak belge kavramı ile ilgili çok sayıda belirleyici hüküm içermesine rağmen gerek Türk Ceza Kanunda, gerekse de Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunlarında belgeye ilişkin bir tanımlamaya rastlamak mümkün değildir. Adı geçen kanunlarda daha çok belgelerin özelliklerine, belgelerin taşınması gereken unsurlara, neylerin belge olarak hüküm ifade ettiğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna karşın Yargıtay'ın bir kararında belge; *“Hukuki anlamda hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına ve olayı kanıtlamaya elverişli olan yazı”* olarak ifade edilmiştir⁵. Bu ifade hukuki bir tanım olarak dikkate alınabilir.

1.2.1. Ceza Hukukunda Belge

Ceza hukuku, kanuna dayanan emir ve yasaklara uymayanlara karşı yaptırımları düzenleyen bir hukuk dalıdır. Ceza kanunları, diğer birçok kanunla ilişkili olduğu gibi vergi kanunlarını da etkilemekte, vergi ile ilgili bir takım durumlarda ceza hukuku devreye girmektedir⁶. Özellikle hapis cezası gerektiren vergi suçlarına ilişkin hususlarda vergi kanunlarında hüküm olmayan durumlarda Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulandığından ceza hukuku daha da önem kazanmaktadır. Hapis cezası gerektiren vergi suçları arasında yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ise aslında Türk Ceza Kanununda yer alan resmi belgede sahtecilik suçu⁷ ve özel belgede sahtecilik suçlarının⁸ bir türüdür. Bu nedenle ceza hukukunda belge kavramının anlaşılması önem arz etmektedir.

Türk Ceza Kanunda belge kavramına ilişkin bir tanım mevcut olmamakla birlikte resmi ve özel belgelerde sahtecilik suçlarına ilişkin hükümler mevcuttur. Söz konusu suçlarla ilgili kanun hükümlerinin gerekçesine bakıldığında⁹ ceza hukukunun

⁵ Yargıtay 6. Ceza Dairesinin 16.10.1979 tarih ve E.1979/6461, K.1979/6599 sayılı kararı. (<http://www.kazanci.com/>)

⁶ Abdullah Ömercioğlu vd., “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.8, S.1, Ocak 2018, s. 52.

⁷ “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.” (TCK-RG. T: 12/10/2004, No: 25611- Madde 204)

⁸ “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.” (TCK-RG. T: 12/10/2004, No: 25611- Madde 207)

⁹ “Belge, eski dilimizdeki “evrak” kelimesi karşılığında kullanılmakta olup, yazılı kâğıt anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, yazılı kâğıt niteliğinde olmayan şey, ispat kuvveti ne olursa olsun, belge niteliği taşımamaktadır. Kâğıt

belge kavramına yaklaşımı ile ilgili çıkarımlar yapılabilmektedir. Bu çıkarımlar aslında bize belgenin hukuki niteliklerinin neler olması gerektiğini açıkça göstermektedir. Buna göre bir metnin Türk Ceza Kanunu bakımından belge niteliği taşıması için;

- Yazılı olması,
- Yazının anlaşılabilir bir içeriğinin olması,
- Düzenleyen kişinin belli olması,
- Delil veya hak oluşturma niteliğinin olması,
- Hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması gerekmektedir.¹⁰

Ceza hukuku yönünden belgeyi, “*olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazılı belge*” olarak tanımlamak mümkündür¹¹. Yine doktrinde hukuken hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına, hukuksal ilişkinin veya bir olayın, bir olgunun kanıtlanmasına yarayan yazı olarak da ifade edilmektedir¹².

1.2.2. Vergi Hukukunda Belge

Vergi Hukuku bakımından belgeyi en geniş anlamıyla “*vergi ile ilgili ilişkilerde geçerli olan ve bu ilişkiyi etkileyebilecek muamele, durum veya olayı ispata yarayan yazılı unsurlar*” olarak değerlendirebiliriz. Dar anlamda ise “*Vergi Usul Kanununda tanımlanmış ve adı, unsurları, şekilleri kanunla veya idari düzenlemelerle belirlenmiş belgeler*” olarak ifade edilebilir¹³. Örneğin, bir kişinin alacağı olduğunu gösteren bir alacak senedi, bu kişinin bir kısım gelirini ifade ettiğinden geniş anlamda vergi hukukunda belge olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık adları Vergi Usul Kanununda sayılmış fatura, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi gibi belgeleri vergi hukuku

üzerindeki yazının, anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması ve ayrıca, bir irade beyanını ihtiva etmesi gerekir. Bu yazının belli bir kişiye veya kişilere izafe edilebilir olması gerekir. Ancak, bu kişilerin gerçekten mevcut kişiler olması gerekmez. Bu itibarla, gerçek veya hayali belli bir kişiye izafe edilemeyen yazılı kâğıt, belge niteliği taşımaz. Kâğıt üzerindeki yazının belli bir kişiye izafe edilebilmesi için, bu kişinin ad ve soyadının kâğıda eksiksiz bir şekilde yazılması ve kâğıdın bu kişi tarafından imzalanmış olması şart değildir. Ancak, bazı belgeler (örneğin poliçe gibi kambiyo senetleri) açısından, belge üzerinde kişinin kendi el yazısı ile imzasının atılmış olması gerekir. Zira imza, ilgili kambiyo senedinin zorunlu şekil şartını (kurucu bir unsurunu) oluşturmaktadır. Bir kişinin, düzenlediği belgeye başkasının adını yazması ve belgeyi imzalaması durumunda da bir belge vardır; ancak, bu belge sahtedir. Belge altında, adı yazılan ve adına imza konulan kişi, gerçek veya hayali bir kişi olabilir. Bunun, belgenin varlığına bir etkisi bulunmamaktadır. Bir belgeden söz edebilmek için, kâğıt üzerindeki yazının içeriğinin hukukî bir kıymet taşıması, hukukî bir hüküm ifade etmesi, hukukî bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir” 5237 sayılı TCK Madde 204 gerekçesi; <https://www.turkhukuksitesi.com>, (Erişim Tarihi: 16.02.2020).

¹⁰ 5237 sayılı TCK Madde 204 gerekçesi; <https://www.turkhukuksitesi.com>, (Erişim Tarihi:16.02.2020).

¹¹ Remzi Gündüz - Veysel Gültaş, *Belgeler ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*. Bilge Yayınevi, Ankara 2013, s.20.

¹² Yasin Aslan, “Türk Ceza Kanunu’ndaki Düzenlemeler Kapsamında Geniş Anlamda Sahtecilik Suçları”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2, 2015, s.160.

¹³ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 266, Kasım 2010, s.3.

bakımından dar anlamda belge olarak ifade edebiliriz. Belge kavramına ilişkin açık bir tanım olmamakla birlikte Vergi Usul Kanununda, kanunun uygulamasında kullanılan belgeler ile bu belgelerin kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir¹⁴. Söz konusu kanunda belge olarak dikkate alınan unsurlar tek tek ismen sayılmış ve gerekli görüldüğü takdirde yeni belgeler ihdas edilebileceği konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınarak idareye bu konuda esneklik sağlanmıştır¹⁵. Dolayısıyla vergi ile ilgili işlemlerin belgeye bağlanması konusunda vergi mükellefleri belgelerin şekli ile ilgili olarak serbest bırakılmamıştır. Kanun net şekil şartları koymuş ve söz konusu şekil şartlarına uyulmaması durumunda cezai yaptırımlar öngörmüştür.

“Kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması durumunda bu belgeler, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.” (VUK Madde 227/3). Kanun maddesi bu şekilde olmakla birlikte her bilgi eksikliği durumunda “belgenin hiç düzenlenmemiş” sayılmayacağına dair görüşler de mevcuttur. Hatta zaman zaman yargı da bu görüşü destekler nitelikte kararlar vermiştir. Örneğin belgede mükellefin adresinin bulunmaması¹⁶, faturaya tarih yazılmaması¹⁷, sevk irsaliyesinde miktarın hatalı yazılması¹⁸ durumları tek başına söz konusu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması için yeterli görülmemiştir. Hiç düzenlenmemiş sayılma halinin daha çok, belgede yer alması gereken esaslı unsurlarda eksiklikler olduğu durumlarda söz konusu olacağı görüşü hâkimdir. Kanaatimizce ise belgeye ilk bakışta fark edilebilecek eksikliklerin olduğu durumlarda ve belgenin sıhhatini bozacak unsurların yazılmadığı hallerde, belgenin ilgili kanun maddesi uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılması yerinde olur. Örneğin, bir faturada düzenleyen ve alan kişinin adının bulunmadığı veya tutar bilgisinin hiç olmadığı durumlarda bu belgenin sıhhatinden emin olunması mümkün değildir. Ayrıca bu tür eksiklikler belgeye

¹⁴ Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmı.

¹⁵ “*Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.*” (VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde Mükerrer 257)

¹⁶ Danıştay 3. Dairesinin 11.11.1997 tarih, E:1996/4866, K:1997/3895 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 25.09.1998 tarih, E:1997/330, K:1998/219 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 12.11.1999 tarih, E:1999/2, K:1999/482 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

ilk bakışta rahatlıkla fark edilebilir eksikliklerdir.

Yargı tarafından, belgeyi düzenleyeninin adı soyadı unvanı gibi unsurların eksik olduğu durumlarda belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağına dair kararlar verilmiştir¹⁹. Yargıtay verdiği bir kararda faturalar üzerinde zorunlu unsurlardan olan müşteri ismi ticaret unvanı adresi ve varsa Vergi Dairesi ve hesap numarası bulunmadığı durumlarda faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiğini belirtmiştir²⁰. Yine Yargıtay, vergi kanunlarında adı geçen belgelerle ilgili suçlara ilişkin verdiği kararlarda genellikle kanunun 227. Maddesine atıf yaparak belgenin kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerektiğini ifade ederek belgelere ulaşılamadığı durumlarda (bu tespit yapılamayacağından) suçun unsurları itibariyle oluşmadığına kanaat getirmiştir²¹.

Yukarıda sayılan hususlar dışında Vergi Usul Kanununun ilgili bölümlerinde belgelere ilişkin olarak, bunların yasal defterlere kaydedilmesi, muhafaza ve ibrazı, belge düzeni ve belge düzenine uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar açıklanmıştır.

1.2.2.1. Vergi Hukukunda Belgelendirme ve Kayıtların Tevsiki

Arapçada tevsik etmek kavramı, “*bir durumun doğruluğunu belgeyle göstermek*” anlamına gelmektedir. Bu bakımından bir durumun doğruluğunu ispat edebilmek için belgelendirilmesi gerektiği sonucuna varılabilir²². Vergi Usul Kanuna bakıldığında kanunun belgeyi kayıtların tevsik edilmesinde yani belgelendirilmesinde kullanılan bir araç olarak dikkate aldığını görmekteyiz²³. Yani vergi hukuku bakımından

¹⁹ Danıştay 7. Dairesinin 15.12.2003 tarih, E:2000/8508, K: 2003/5061 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

²⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E:2016/4650, K:2018/1191 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E:2018/3390, K:2018/4256 sayılı kararı: “*Faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi, Yasaya aykırı.*” (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>) - Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E:2016/7245 K:2018/1228 sayılı kararı: “*Faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi ve 213 sayılı Kanun'un 7.,142 ve devamı maddeleri hükümleri karşısında da, usulsüz aramada ele geçirilen faturaların, kaşesi basılmış ancak doldurulmamış olup henüz belge niteliği kazanmadığı anlaşıldığından, özel belgede sahtecilik suçunun unsurlarının oluşmadığı gözetilerek sanığın beraati yerine, mahkûmiyetine hükümlenmesi, Yasaya aykırı*” (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

²² Somuncu, a.g.e., s.32.

²³ “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.) Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde*

belge, vergi ile ilgili işlemleri ispat aracı olarak nitelendirilmektedir. Nitekim genel olarak belgenin tanımı yerine daha çok belgelendirme ifadesinin kanun hükümlerinde yer aldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu bu yönüyle vergi mükelleflerinin vergilendirme ile ilgili belirli işlemlerini belirli belgelere bağlamakta olup, bu belgeleri vergi ile ilgili işlemlerin belgelendirme ve ispat aracı olarak dikkate almaktadır²⁴.

Vergi ile ilgili işlemlerde esas olan, vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde ortaya çıkarılması ve vergi mükellefinin vergilemede dikkate alınacak mali gücünün doğru şekilde kavranmasıdır. Bu kapsamda mükelleflerin vergilendirme sürecindeki konumunun tespiti bakımından kendilerine bir takım ödevler yüklenmiştir. Defter tutma ve belge düzenleme bunların en önemlileridir²⁵.

Türk Vergi Sisteminde mükellefin beyanı esas olmakla birlikte mükellefin beyanı kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği defterlere uygun olmalıdır. Bu defter kayıtlarının da bir dayanağının bulunması gerekli olup bu dayanak, vergi ile ilgili işlemin yapıldığını gösteren yazılı bir belge olmak durumundadır. Dolayısıyla belge düzenleme, belge alma ve belgelerin saklanması konusu vergi hukukunda oldukça önemlidir. Bu noktada belirtmek gerekir ki; kanun yalnızca defter tutmak zorunda olan mükelleflere vergi ile ilgili işlemlerinde kullanılan belgelere ilişkin sorumluluk vermemiş, bunun yanında defter tutmak zorunda olmayan (vergiden muaf esnaf gibi) mükelleflere de belge verme (alma), bunları saklama ve gerektiğinde ibraz yükümlülüğü yüklemiştir. Dolayısıyla vergi hukukunda belge denildiğinde bu husus bütün vergi mükelleflerini ilgilendiren ve vergi ile ilgili işlemlerinin temelini oluşturan önemli bir konu olup verginin takip ve kontrolü için öngörülen kayıt sisteminin en önemli dayanağını oluşturmaktadır.

1.2.2.2. Vergi Hukukunda Belge ve Belgelendirme Kavramlarının Fonksiyonları

Etkin bir vergilendirmenin temeli, vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği vergi ile ilgili işlemlerin gerçeğe uygun şekilde belgeye yansıtılmasından geçmektedir. Vergi hukuku açısından belgeler vergi matrahının tespitinde ve beyanında önemli bir dayanak noktasıdır.

bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.” (VUK -RG. T: 10/01/1961, No: 10703-Madde 227)

²⁴ Kevser İmrek, *Türkiye’de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM’lerin Rolü ve Çözüm Yollarının Tespiti*, Yüksek Lisans Tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye 2015, s.4.

²⁵ Oğuz Kürşat Ünal, “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.1, S. 2, 1997, s.2.

İdare açısından bakacak olursak mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunun kontrolüne yönelik tüm denetim mekanizmalarının temelde belgeye dayanmaktadır. Özellikle vergi incelemelerinde mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden yapılan tespitlerle son derece önemli veriler sağlamaktadır. Mükelleflerin yasal defterlerinde yer alan veriler belgelere dayandırıldığı ölçüde anlamlıdır. Bu noktada idare tarafından verginin doğruluğunun tespiti bakımından belgenin denetim fonksiyonu büyük önem arz etmektedir.

Mükellef açısından bakıldığında da mükelleflerin vergi ile ilgili ilişkilerde haklarının korunması ve gerektiğinde kendilerine ispat olanağı vermesi yönünden de belgeler çok önemli bir yere sahiptir²⁶. Gerçekten de beyan esasında belgeler önemli bir ispat aracıdır. Ticari hayat içerisinde gerçekleşen vergi ile ilgili işlemler belgelerle kanıtlanabilir.

İlke olarak mükellefler belge ve defterlerini vergi beyanlarının doğruluğunu ispatlamak amacıyla tutarlar. Belge ve defterlerin tutulmasına ilişkin şekil şartları ve diğer hususlar Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu şartlara uygun belgeler, bu belgeleri kullanan mükellef lehine delil olarak kabul edilmektedir. Vergi ile ilgili işlemlere ilişkin olarak tutulan defter ve belgelerin mükellefin lehine delil olabilmesi, yasal defterlerde esas alınan belgelerin kanunda belirlenen şekil şartlarına uygun olmasına bağlıdır²⁷.

İyi bir belge düzeninin olması, bir vergi mükellefinin vergilendirmeye esas olan işlemlerinin gerçeğe uygun yapıldığına dair delil teşkil eder ve mükellefi ispat yükümlülüğünden kurtarır. Şöyle ki; mükellefin vergi beyanının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı kendisi tarafından düzenlenen belgeler aracılığıyla ispat edildiğinden bunları kanunda belirtilen şekil ve esaslara uygun düzenlemiş olmaları bu belgelerin gerçeği yansıttığına ve beyanlarının doğruluğuna önemli bir karine teşkil eder. Yani vergi yükümlüsü belgelerin doğruluğu konusundaki ilk görünüş karinesinden yararlanır. Kısacası belge ve belgelendirme, mükellefin idare karşısında haklarını korur ve idarenin mükellef aleyhine haksız işlem yapmasını önler²⁸. Bu husus belgenin ispat

²⁶ Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.33.

²⁷ Ömer Erdal, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011, s.7.

²⁸ Kendal Deniz, *Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale 2018, s.34.

fonksiyonudur²⁹.İyi bir belge düzeni bir taraftan vergi mükellefinin taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde; diğer taraftan da idarenin mükellefin beyanının doğruluğunu denetlemesinde önem arz etmektedir. Ancak şunu söylemek gerekir ki; belge, belgelendirme veya belge düzeni denildiğinde sadece Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemelerle sınırlı kalınmamalı, aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığının konuyla ilgili tebliğleri de dikkate alınmalıdır³⁰.

1.2.2.3. Vergi Hukukunda Belge Basım, Dağıtım ve Kullanımına İlişkin Esaslar

Hazine ve Maliye Bakanlığında Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve belgeler konusunda düzenlemeler yapma ve çıkaracağı bir yönetmelikle bu kanun uyarınca düzenlenecek belgelerin basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ile ceza şartlarını belirleme yetkisi verilmiştir³¹. Bakanlık tarafından bu yetkiye istinaden “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*³²” yayımlamıştır. İlgili Yönetmeliğe göre Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kâğıt ortamında düzenlenmesi gereken belgelerin anlaşmalı matbaalarca basılmış olması veya noterlere tasdik ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Aksi yapıldığı takdirde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanmaktadır. Bu anlaşmada, basım ve dağıtım yapılacak belgelerin nevi, anlaşma süresi, yatırılacak teminat tutarı, cezai müeyyideler ile basım sırasında ve basım sonrası denetim konularına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ayrıca matbaa işletmecileri basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak yönetmeliğe ekli bilgi formunu düzenlemek ve Bakanlığın belirlediği esaslara uygun olarak elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermek zorundadırlar³³. Matbaa işletmecilerince basımı yapılan belgeler, mükellefe veya vekiline bir tutanakla

²⁹ İlk görünüş karinesi ile kast edilen, usulüne uygun şekilde ve zamanında düzenlenmiş belgeler ile defter kayıtlarının aksi kanıtlanmadığı takdirde delil niteliği taşımasıdır.

³⁰ Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s.196.

³¹ “Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.” (VUK - RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde Mükerrer 257)

³² RG. T: 02.02.1985, No: 18654

³³ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, RG. T: 04/04/2014, No: 28962, Madde 4.

teslim edilecek, basımı yapılan belgeye İlişkin olarak iki nüsha bilgi formu düzenlenerek belgeyi teslim alan ile birlikte imzalandıktan sonra formun bir nüshası mükellefe veya vekiline verilecek, diğer nüshası ise matbaa işletmecisi tarafından muhafaza edilecektir. Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan ve yönetmelikte belirtilen özellikleri taşıyan matbaa işletmecileri³⁴ ile anlaşma yapmaya yetkilidirler³⁵.

1.2.2.4. Vergi Hukukunda Belgelerin Muhafazası ve İbraza İlişkin Esaslar

“Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır” (VUK Madde 114). Vergi mükelleflerinin sahip olduğu yasal defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı için de bu zamanaşımı süresi esas alınmıştır. Yani kanunda yer alan tarh zamanaşımı süresi ile defter ve belgelerin muhafaza ile ibraz yükümlülüğüne ilişkin süreler birbirlerine paralel şekilde düzenlenmiştir.

“Defter tutmak zorunda olan mükellefler, defter ve belgelerini ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur tutulmuşlardır. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise aldıkları belgeleri, belgelerin ilgili buldukları yılı takip eden yılın başından başlamak üzere, beş yıl süreyle muhafaza etmek mecburiyetindedirler” (VUK Madde 253 ve 254). *“Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”* (VUK Madde 256). Dolayısıyla belgelerin ibraz edilmesi için zamanaşımı süresi de, belgelerin ilgili oldukları yılı takip eden yılın başından başlamak üzere, beş yıldır. Yani defter ve belgelerin muhafazası konusunda özellik arz eden durumlar, ibraz mecburiyeti açısından da geçerli olmaktadır.

Mükelleflerin muhafaza etmek, yani varlığını korumak zorunda oldukları belgeleri gerektiğinde ibraz etme zorunluluğu bulunmakla birlikte, kanun bunların ibraz edilmemesini³⁶ vergi suçu olarak değerlendirmiştir. Şöyle ki; inceleme sırasında vergi

³⁴ Kullanılacak belgelerin bastırılması için vergi dairesinden izin alınması zorunluluğu, 25.05.1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır. Dolayısıyla belgeler hiçbir izne bağlı kalmaksızın anlaşmalı matbaalarda bastırılabilirler.

³⁵ Matbaa işletmecisinin gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunması veya matbaanın kamu kurumu ve kuruluşlarına ait olması gerekir. Gerçek kişilerde işletme sahibi, tüzel kişilerde ise temsilcilerin, vergi suçundan hapis ve ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyetle hükümlü olmaması gerekir. Matbaa makinelerinin, basımı yapılacak belgelere seri ve mütessesil sıra numarası verebilecek donanıma sahip bulunması ve bunun belgelendirilmesi gerekir. Matbaa işletmecilerince belli bir teminatın yatırılması gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, RG. T: 04/04/2014, No: 28962, Madde 14.)

³⁶ Yetkili makam ve memurların talebi üzerine.

incelemesine yetkili kimselere varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi³⁷ gizleme suçu olarak tanımlanmış ve bu suç için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür³⁸ (VUK Madde 359/a-2).

1.3. FATURA

Vergi Hukukunda yer alan belgeler arasında iktisadi hayatta en çok kullanılan ve ticari işlemlerin temelini oluşturan belge faturadır. Bu çalışmanın konusu sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olmakla birlikte bu suçların neredeyse tamamı fatura üzerinden işlendiği için bu bölümde fatura konusu detaylı olarak ele alınacaktır.

İktisadi ve ticari hayatta genel olarak alım-satım işlemleri, maliyet unsurlarını oluşturan kalemler ve işletme gelir-giderlerinin ispatlanmasında kullanılan en önemli belge faturadır. Bu itibarla fatura ticari işlemlerin temelini oluşturmaktadır³⁹. Genel bir tanım yapacak olursak faturayı satıcı ile müşteri arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispat etmeye yarayan, hukuki niteliği olan bir belge şeklinde ifade edebiliriz⁴⁰. Fatura, ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup ticari belge niteliğindedir⁴¹.

Ticari işlemleri bir birine bağlayan fatura Vergi Usul Kanununda genel bir disiplin altına alınmıştır. Bu yolla vergi uygulamasının gereği yerine getirilmekle kalınmamış, aynı zamanda ekonomi içerisindeki ticari işlemlerin daha düzenli ve karşılıklı bağlılığı sağlanmıştır. Fatura bir yandan mükelleflerin kayıtlarının belgelendirilmesine, gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylelikle matrahının tespitine;

³⁷ Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 14. Maddesine göre vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilmekte olup, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirlemekte ve tebliğ etmektedir. Buna göre, yasal defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere, idarenin mükellefe tebliği edeceği sürede (bu süre 15 günden az olamaz) ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak kanunun 15. Maddesi uyarınca, “zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara”, kanuni sürenin bir katı kadar (kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere) Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirli şartlarda münasip bir mühlet de verilebilmektedir. Bu mühlet verilebilmesi için; sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunulması, istemde gösterilen mazeretin, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmesi ve mühlet verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesi gerekmektedir.

³⁸ Ayrıca mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmedikleri takdirde kendilerine özel usulsüzlük cezası da kesilmektedir (VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde Mükerrer 355).

³⁹ Biyan, a.g.e., s.200.

⁴⁰ Rüknettin Kumkale, *TTK ve VUK Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.23.

⁴¹ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 27.06.2003 tarih ve E:2001/1, K:2003/1 sayılı kararı. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>)

diğer yandan da ticari ilişkinin belgelendirilmesine yarar. Bu bakımdan fatura, özel hukuk ve vergi hukuku açısından önemli olmakla birlikte fiyat kontrolü ve tüketicinin korunması yönünden de gereklilik arz eder⁴²

1.3.1. Vergi Hukukunda Fatura

1.3.1.1. Faturanın Asli ve Şekli Unsurları İle Fatura Nizamı

“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir.” (VUK Madde 229).

Kanunda yer alan tanıma göre bir faturanın düzenlenebilmesi için ilk olarak bir tacir tarafından bir malın satılması veya bir işin yapılması gerekmektedir. Bu faturanın asli unsurudur. Kanun burada “tacir” ifadesi kullanmakla birlikte 232. Maddede bu ifadeyi *“birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler”* şeklinde detaylandırmıştır. Söz konusu maddeye göre bu kişiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Fatura düzenlemek zorunda olanların yukarıdakiler dışında kalanlara sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura düzenleme zorunluluğu belirli bir tutara sınırlandırılmış olmakla birlikte her halükarda karşı tarafın talebi varsa tutar ne olursa olsun fatura düzenlemeleri mecburidir.

Fatura ile ilgili olarak konuya diğer bir yönden bakıldığında kanunda sayılanlar dışında bir kimsenin sattığı emtia veya yaptığı bir iş karşılığında fatura düzenleme olanağı bulunmadığını anlıyoruz. Nitekim fatura sadece vergi mükellefi konumunda ve ticari hüviyeti olan hakiki veya hükmi bir şahıs tarafından düzenlenebilmektedir. Çünkü yalnızca vergi mükellefi olan hakiki ya da hükmi şahıslar fatura bastırabilme ya da noterde tasdik ettirebilme hakkına sahiptir⁴³. Faturanın asli unsurları yukarıda ifade edildiği şekilde olmakla birlikte kanununda faturada bulunması gereken asgari bilgilere yer verilerek asli unsurlar yanında şekli unsurlar da net bir şekilde ortaya konulmuştur⁴⁴.

⁴² Şükrü Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s.57.

⁴³ Kumkale, a.g.e., s.33.

⁴⁴ *“Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap*

Bir faturanın düzenlenebilmesi için bir tacir tarafından bir malın satılması veya bir işin yapılması gerekliliği, faturanın asli unsuru olmakla birlikte faturanın asli unsurları içeriyor olması tek başına geçerli bir faturanın düzenlenmiş olduğunu göstermemektedir.

Kanun uyarınca söz konusu şekli unsurların da doğru bir şekilde faturada yer alması şarttır. Faturanın şekli unsurlarda eksiklik olması kanun uyarınca cezalandırılmakta hatta bazı durumlarda fatura hiç düzenlenmemiş kabul edilmektedir (VUK Madde 227). Buna karşılık faturanın tüm şekli unsurları doğru bir şekilde taşınması asli unsurlarının var olduğu anlamına da gelmez. Örneğin fatura düzenleyen ile adına fatura düzenlenen şahıslar arasında herhangi bir teslim veya hizmet gerçekleşmemesi durumunda faturanın asli unsurlarından bahsedilmesi mümkün olmayacaktır⁴⁵. Buna gerçeklik ilkesi denir.

Kanun fatura ile ilgili olarak şekil şartlarıyla yetinmemiş olup fatura nizamını, yani fatura düzenlenirken uyulması gereken kuralları da net bir şekilde belirlemiştir⁴⁶. Bu kurallar arasında faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ifade edilmiştir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu noktada yedi günlük sürenin ne zaman başladığı hususu önemlidir. Söz konusu süre hesaplanırken, işlemin gerçekleştiği günü takip eden günden başlanır. Örneğin 11.11.2019 tarihinde teslim edilen bir emtiaya ilişkin faturanın 18.11.2019 tarihine kadar (bu tarih dâhil) düzenlenmesi gerekir.

1.3.1.2. Vergi Hukukunda Faturanın Mahiyeti

Vergi hukuku bakımından faturanın hukuki mahiyeti, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gelir ve giderleriyle ilgili kayıtlarının tevsikine yardımcı olacak delil vasfına haiz bir belge oluşudur. Vergi hukuku bakımından fatura, faturayı verenin yaptığı iş, hizmet veya sağladığı menfaat karşılığında elde ettiği geliri tevsik etmektedir.

numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası mutlaka faturada yer almalıdır.” (VUK -RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 230)

⁴⁵ Zeynullah Gider, “Sahte Belge İle Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 365, Ocak 2012, s.81.

⁴⁶ Faturalar sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. - Faturalar mürekkeple, makine ile veya sabit kurşun kalem ile doldurulur. - Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir. - Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. - Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezu olanların imzası bulunur. - Bu Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. - Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır. (VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 231)

Aynı zamanda faturayı alan tarafında almış olduğu mal, hizmet veya menfaat için giderini tevsik eder. Bu bakımdan fatura ticari defterlere yapılan kayıtların dayanağıdır⁴⁷. Ortada bir fatura varsa burada alıcı ve satıcı olmak üzere iki taraf var demektir. Ayrıca bu iki taraf arasında alım-satım ilişkisi sözlü veya yazılı bir sözleşme mevcut olmalıdır.

“Fatura, akdi ilişkinin varlığını ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini gösterir niteliktedir. Bu itibarla fatura, ticari faaliyete konu olan mal veya hizmetin cinsini, miktarını, fiyatını, satış akdinin gerçekleştiği tarihi⁴⁸ temsil eder. Ayrıca satılan mal veya hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen ya da borçlanılan meblağı da gösterir”⁴⁹.

1.3.2. Türk Ticaret Kanununda Fatura

Türk Ticaret Kanununun *“Fatura ve Teyit Mektubu”* başlıklı 21. Maddesi⁵⁰ faturaya ilişkin esas hükümleri barındırmaktadır⁵¹.

Kanunda yer alan ilgili madde değerlendirildiğinde faturanın taraflar arasında daha önceden mevcut olan akdi bir ilişkiye dayanan bir belge olduğu anlaşılmaktadır. Yani fatura akdin şartlarını tespit eden değil; tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve bunları belirli şartlarla tevsik eden bir belgedir. Dolayısıyla akdi ilişki sadece fatura ile ispatlanamaz. Diğer delillerin de faturayı teyit etmesi gerekir⁵².

Vergi Usul Kanunundan farklı olarak Türk Ticaret Kanununda faturanın düzenlenmesi, alınma-verilme zorunluluğu, şekil şartlarına ilişkin hükümler mevcut değildir. Faturadan genel olarak tacirlerin ticari faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullandıkları bir belge olarak bahsedilmiştir. Örneğin, kanunun 21. Maddesinde, *“Ticari*

⁴⁷ Kumkale, a.g.e., s.33.

⁴⁸ *“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”*(VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 231). *“Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki: Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.”* (VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 219).

⁴⁹ Aydın Cengiz - Ömer Kılıç, *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s.251.

⁵⁰ *“(1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir. (2) Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır. (3) Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıyı alan kişi, bunu aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde itirazda bulunmamışsa, söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.”*

⁵¹ 21. Madde dışında faturaya Kanununun defter tutma ile ilgili olan 64 ve 65. Maddelerinde de ticari işletmeyi ilgilendiren bir belge olarak kısmen değinilmektedir.

⁵² Biyan, a.g.e., s.202.

işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş yahut iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” Hükmü yer almaktadır. Bu ifadeden faturanın düzenlenmesinin ve istenmesinin sanki ihtiyari olduğu sonucu çıkarılabilir. Ancak fatura, Vergi Usul Kanununa göre isteğe bağlı olarak düzenlenebilecek bir belge değildir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunun ilgili hükmü Vergi Usul Kanununda yer alan fatura ile ilgili maddelerle birlikte dikkate alınmalıdır⁵³. Türk Ticaret Kanununda fatura, basiretli bir iş adamı gibi hareket etme zorunluluğu olan tacir esas alınarak düzenlemiş olmasına karşın Vergi Usul Kanununda genel olarak tüm vergi mükellefleri dikkate alınmıştır. Dolayısıyla Türk Ticaret Kanununun fatura ile ilgili uygulama alanı Vergi Usul Kanununa göre daha dardır⁵⁴.

1.3.3. Elektronik Fatura

Vergi kanunları bakımından elektronik belge (E-Belge), *“şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü”* ifade etmektedir⁵⁵. Bir elektronik belge olan elektronik fatura ise (E-fatura⁵⁶) *“faturalama ve ilgili süreçlerin elektronik yöntemler aracılığı ile yapılmasına imkân sağlayan modern, güvenilir, pratik, maliyet etkinliği sağlayan bir faturalama yöntemi”* olarak tanımlanabilir. Elektronik fatura sisteminde faturanın oluşturulması, iletilmesi, saklanması ve benzeri tüm süreçler elektronik ortamda gerçekleştirilmekte olup kâğıt fatura gönderilmesi veya alınması zorunluluğunu ortadan kalkmaktadır⁵⁷.

Elektronik fatura tebliğ düzeyinde, *“509 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde”*⁵⁸ yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş

⁵³ Kumkale, a.g.e., s.25.

⁵⁴ Ünal, a.g.m., s.2.

⁵⁵ “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Özel Sirkü: E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları”, <https://www.turmob.org.tr>, (Erişim Tarihi:04.12.2019).

⁵⁶ Elektronik fatura kavramı Türk Vergi Sistemine 05 Mart 2010 tarihinde yürürlüğe giren 397 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile dâhil edilmiş olup sonrasında yayımlanan 416, 421, 424, 433, 443, 447, 448, 454 ve 461 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile detaylandırılmış, eksiklikleri giderilmiş ve kapsamı genişletilmiştir. Son olarak 19 Ekim 2019 tarihinde tüm elektronik belgelere ilişkin olarak 509 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. T: 19/10/2019, No: 30923) yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan Tebliğler gözden geçirilmiştir. Burada amaçlanan tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanmasıdır. Dolayısıyla 19 Ekim 2019 tarihi itibarıyla e faturaya ilişkin olarak daha önce yayımlanmış olan 397,416, 421, 424, 433, 443, 447, 448, 454 ve 461 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kalkmıştır.

⁵⁷ Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Klavuzu 3*, Acar Basım, Ankara 2017, s.67.

⁵⁸ Konuyla ilgili olarak kanuni düzenleme olan 509 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik fatura uygulaması ile ilgili en temel düzenlemeler ve tanımlamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğ ile faturanın elektronik

fatura” olarak tanımlanmaktadır. İlgili tebliğde söz konusu tanıma ilave olarak Vergi Usul Kanununun fatura ile ilgili genel tanımlamaları ve hükümlerinin yer aldığı Maddelerine de⁵⁹ atıfta bulunulmuş olup elektronik faturanın yeni bir belge türü olmadığı aksine kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu net bir biçimde ifade edilmiştir. Yani fatura için vergi mevzuatında geçerli olan tüm ilke ve prensipler elektronik fatura için de geçerlidir. “E-fatura uygulaması” ise, “*Gelir İdaresi Başkanlığının belirlediği standartlara uygun mesajların, taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılması imkânını sunan uygulamaların genel adını*” ifade etmektedir⁶⁰. Elektronik fatura çalışmaları kapsamında geliştirilen uygulama sayesinde mükelleflerin birbirleri arasında elektronik fatura gönderip almaları ve ilgili diğer işlemlerini otomatikleştirmeleri imkân dâhilinde olmaktadır.

Genel olarak özetleyecek olursak, E-fatura Uygulaması kapsamında elektronik fatura oluşturulması ve alıcısına iletilmesinde ilk temel esas, E-fatura dokümanlarının 509 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında belirlenen format ve standartlara uygun olarak düzenlenmesidir. İkinci ise düzenlenen E-fatura dokümanlarına ilişkin gönderme ve alma işlemlerinin E-fatura Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesidir.

1.3.3.1. Elektronik Fatura Uygulamasının Kullanım Yöntemleri

Elektronik fatura uygulamasının kullanma yöntemi olarak üç alternatif sunulmuştur⁶¹. Bunlar;

- Bilgi İşlem Sistemlerinin Entegre Edilmesi Yoluyla Kullanım: Bilgi işlem sistemleri yeterli olan kullanıcılar, gerekli entegrasyonu sağlayarak E-fatura uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanabilmektedir⁶².
- Özel Entegrasyon (servis sağlayıcıları) Aracılığı İle Kullanım: E-fatura gönderme ve alma işlemlerini teknik yeterliliğe sahip, Gelir İdaresi

belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin belirlemeleri içermektedir.

⁵⁹ Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 229, 230, 231 ve 232 nci Maddeleri.

⁶⁰ 397 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG. T: 01/02/2007, No: 26421)

⁶¹ E-fatura Uygulaması ile ilgili olarak birden fazla kullanım yöntemi belirlenmiş olması, kullanıcıların gerek teknik yeterliliklerinin gerekse gereksinimlerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

⁶² Bilgi işlem sistemleri, mükelleflerin belgeleri elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza etmek ve ilgili diğer işlemleri gerçekleştirmek amacıyla doğrudan ya da dolaylı olarak kullandıkları her türlü yazılım, donanım ile saklama ortamlarıdır.

Başkanlığından özel entegrasyon izni almış mükelleflerin (servis sağlayıcıları⁶³) bilgi işlem sistemi vasıtasıyla da gerçekleştirebilmektedir⁶⁴.

- E-fatura Portalı Aracılığı İle Kullanım: E-fatura Uygulamasını kullanma konusunda yeterli alt yapıya sahip olmayan kullanıcılar “www.efatura.gov.tr” adresinde hizmete sunulan E-fatura Portalı aracılığıyla E-fatura gönderme ve alma işlemlerini yapabilmektedir.

E-Fatura ile ilgili olarak yapılan ilk düzenlemelerde E-fatura uygulaması kapsamına ihtiyari olarak anonim ve limited şirketler alınmıştır⁶⁵. Ayrıca bu şirketlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kâğıt fatura düzenleyebilecekleri gibi tebliğ hükümlerine göre E-fatura da düzenleyebilecekleri ifade edilmiştir. Daha sonra yapılan düzenlemelerle elektronik faturanın kapsamı oldukça genişletilmiştir⁶⁶. Yapılan düzenlemeyle fatura düzenlemek zorunda olan tüm mükellefler⁶⁷ E-fatura kapsamına dâhil edilmiştir. Ayrıca E-fatura ile birlikte kâğıt faturada kullanma uygulamasına son verilmiştir⁶⁸. Bunun yanında E-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mal ve hizmetler için E- fatura göndermeleri ve almaları zorunlu hale getirilmiştir⁶⁹. Elektronik faturaya ilişkin olarak daha sonraki tarihlerde yayımlanan tebliğlerle⁷⁰ bazı mükelleflere gerçekleştirdikleri faaliyet ve cirolarına göre E-fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir⁷¹.

⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenmiş koşulları karşılayarak kazandıkları yetki ile mükellef adına e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv Fatura, e-Bilet gibi elektronik kayıtları oluşturabilen aracı kurumlardır. Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özel entegratörlük izni alan mükellefler, e-belge uygulamaları kapsamında e-belge düzenlemek isteyen mükelleflere e-belge ve e-belge raporu oluşturma ve oluşturulan belgeleri ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak alıcıya ve Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda iletme hizmeti verirler. Gelir İdaresi Başkanlığından izin alan özel entegratörlere ilişkin liste Başkanlığın internet adresinde yayımlanmaktadır.

⁶⁴ Özel entegratörler hizmet verdikleri mükelleflere ait E-faturaların gizliliği ve güvenliğinden sorumludurlar. Aksi takdirde diğer kanunlardaki cezalar dışında özel entegratörlük izinleri de iptal olmaktadır.

⁶⁵ 05 Mart 2010 tarihinde yürürlüğe giren 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ilk hali.

⁶⁶ 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinden sonra elektronik faturaya ilişkin yayımlanan ikinci tebliğ olan 416 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG. T: 28/06/2012, No: 28337)

⁶⁷ Fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun(RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 232. Maddesinde sayılmıştır.

⁶⁸ E-fatura ile birlikte kâğıt fatura düzenlenmesi yasal olarak mümkün olmamakla birlikte mükellefler, E-fatura Uygulaması ile ilgili olarak oluşabilecek herhangi bir arıza veya kesinti durumunda, faturalama süreçlerinin devamını sağlamak amacı ile yeteri kadar basılı kâğıt fatura bulundurmaları zorundadırlar.

⁶⁹ 433 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. T: 30/12/2013, No: 28867) uyarınca 01.04.2014 tarihinden itibaren.

⁷⁰ 421 (RG. T: 14/12/2012, No: 28497) ve 454 (RG. T: 20/06/2015, No: 29392) Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca.

⁷¹ 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar - 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malların imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar - 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefle - 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli

1.3.3.2. Elektronik Fatura Kullanımında Sorumluluk

E-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin birbirlerine düzenleyecekleri faturaların E-fatura olması, bu mükelleflerin E-fatura göndermesi ve alması gereklidir. Ayrıca mükelleflerin düzenledikleri E-faturalar, Vergi Usul Kanununun fatura ile ilgili hükümleri ile E-faturaya ilişkin yayımlanan tebliğ hükümlerine de uygun olmalıdır. Bunlara uymayan mükellefler fatura düzenlememiş ve/veya almamış sayılırlar ve haklarında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır⁷². E-fatura Uygulaması kapsamında oluşturulan elektronik belgelerde yer alan bilgilerin gerçek duruma uygun olmasından söz konusu belgeleri düzenleyen mükellefler sorumludur.

1.4. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN DİĞER BELGELER

Vergi Usul Kanununda fatura ile birlikte vergi kanunu uygulamasında kullanılan diğer belgelere ilişkin usul ve esaslar da düzenlenmiştir⁷³. Kanunda belli şekil ve şartlara bağlanmış olan diğer belgeleri genel olarak; sevk irsaliyesi, fatura yerine geçen vesikalar (gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikaları), serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ile diğer evrak ve vesikalar olarak sınıflandırabiliriz.

Genel esasları kanunla veya kanunun verdiği yetkilere dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen diğer belgeler de aynı fatura gibi öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları halinde vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmamaktadır. Ayrıca, kanun uyarınca verilmesi ve alınması icap eden söz konusu belgelerin verilmemesi, alınmaması durumlarında ve kanunda sayılan diğer hallerde Vergi Usul Kanununda belirli oran ve tutarlarda özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür⁷⁴.

I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler - Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malların imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı, gerekli görmesi durumunda E-fatura Uygulamasından yararlanan mükelleflere ait bilgi işlem sistem/sistemlerini denetleme yetkisini haizdir.

⁷³ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun(RG. T: 10/01/1961, No: 10703) “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Vesikalar” başlıklı üçüncü kısmı.

⁷⁴ 1.Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren 290 TL) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. 2.Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

1.4.1. Sevk İrsaliyesi

Bir malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının faturaya yazılması zorunludur. Ayrıca malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Sevk irsaliyesi en az üç nüsha olarak düzenlenir. Bunların iki nüshası mutlaka emtiayı taşıyan taşıtta bulundurmalıdır. En az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyeleri hiç düzenlenmemiş sayılır⁷⁵. Kanun hükmü uyarınca nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla kendilerinin taşınması veya taşıttırması halinde, sevk irsaliyesi düzenlenmez ve aranmaz.

1.4.2. İrsaliyeli Fatura

Fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil de isteyen mükellefler açısından “irsaliyeli fatura⁷⁶” adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması da mümkündür. “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenebilmektedir” (VUK Madde 231/5). Söz konusu madde hükmünün tanıdığı yedi günlük süre yerine faturayı hemen düzenleme imkânı olan mükellefler diledikleri takdirde fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin irsaliyeli fatura düzenleyebilmektedir⁷⁷. İrsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi

düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren 290 TL) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

⁷⁵ 206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG. T: 17/11/1990, No: 20698)

⁷⁶ Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 211 (RG. T: 12/09/1991, No: 20989) ve 232 (RG. T: 05/12/1994, No: 22132) Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri.

⁷⁷ Sevk irsaliyesinin malın taşındığı ve ya taşıttırıldığı hallerde hemen düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura ise malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenebilmektedir. İrsaliyeli fatura, hem sevk irsaliyesi hem de fatura yerine geçtiği için bu belgenin malın taşındığı ve ya taşıttırıldığı hallerde hemen düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesinde tanınan 7 günlük süre hakkı bu belge türünde yoktur. Bu sebeple faturayı hemen düzenleme imkânı olan mükelleflere kolaylık sağlanması adına diledikleri takdirde fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin irsaliyeli fatura düzenleyebilme imkânı getirilmiştir.

aranmamaktadır. Faturanın basım ve dağıtım esaslarına ilişkin hükümler irsaliyeli fatura için de geçerlidir. Malı satan mükellefler irsaliyeli faturayı en az üç örnek olarak düzenlemelidirler. En az üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Ayrıca söz konusu belgelerde faturayı düzenleyenin adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu Vergi Dairesi ve hesap numarası, malın nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı ile ilgili bilgilere yer verilmesi zorunludur. Yine malın nereye ve kime gönderildiği, müşterinin adı, ticari unvanı, adresi, varsa Vergi Dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaaya ilişkin bilgiler de yer almalıdır. Söz konusu bilgilerin eksik olması halinde de irsaliyeli fatura hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

1.4.3. Fatura Yerine Geçen Vesikalar

1.4.3.1. Perakende Satış Vesikaları

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri⁷⁸ perakende satış vesikaları ile tevsik edebilirler” (VUK Madde 233). Söz konusu madde hükmüne göre perakende satış vesikaları; perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri olarak sayılmıştır. Bu belgelerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilmelidir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.

1.4.3.2. Gider Pusulası

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları İşler veya onlardan satın aldıkları emtia için bir gider pusulası tanzim ederek işi yapana veya emtiayı satana imza ettirmek mecburiyetindedir” (VUK Madde 234). Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

⁷⁸ 512 No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. T: 23/12/2019, No: 30987) ile 2020 yılında perakende satış vesikaları düzenleme sınırı 1.400 TL olarak belirlenmiştir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtiyanın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını, adreslerini ve tarihi ihtiva eder. Gider pusulası iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Gider pusulası en az iki örnek olarak düzenlenmelidir. En az iki örnek düzenlenmeyen ve yukarıda ifade edilen bilgileri eksik olan gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

1.4.3.3. Müstahsil Makbuzu

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz düzenlemeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini de ona imzalatarak almaya mecburdur” (VUK Madde 235). Mal, tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracı tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur. Çiftçiden avans üzerine yapılan alımlarda, makbuz malın teslimi sırasında düzenlenir.

Müstahsil makbuzları, seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzlar üzerine en az makbuz tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malını satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedelinin yazılması gerekir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

1.4.4. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabının hizmeti tamamlamasına müteakiben yaptığı tahsilatı gelir yazması ve bu tahsilatları tevsik etmesi gerekmektedir. *“Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir”* (VUK Madde 237). Serbest meslek kazançlarında tahsil esası geçerli olduğundan bu makbuzlar, serbest meslek erbabı tarafından paranın alındığı anda düzenlenir ve imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların da diğer fatura yerine geçen vesikalar gibi noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaalara bastırılması zorunludur.

1.4.5. Ücret Bordrosu

“İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar” (VUK Madde 238). Ücret bordrolarında, hizmet erbabının adı soyadı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü, birim ücreti, çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin ve kesintilerin tutarlarının yer alması gerekir.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

1.4.6. Taşıma İrsaliyesi

“Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar” (VUK Madde 240). Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır.

1.4.7. Yolcu Listeleri

“Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler⁷⁹, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler. Söz konusu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar” (VUK Madde 240).

2. VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARI

2.1. VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE

“Sahte” kelimesi Farsça kökenli bir kelime olup, “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece” anlamına gelmektedir⁸⁰. Dolayısıyla basit bir tanımla sahte belgeyi de aslına benzetilerek yapılan gerçeğe aykırı belge olarak nitelendirebiliriz. Sahtecilik ise “sahte işler yapma, taklitçilik, sahte bir şey yapma, kalpazanlık,

⁷⁹ Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 233. Maddesi gereğince.

⁸⁰ Türk Dil Kurumu Sözlüğü; <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi:12.10.2019).

düzmecelik, sahtekarlık” olarak tanımlanmaktadır⁸¹.

Türk Vergi Sisteminde mükellefin beyanı esas olmakla birlikte mükellefin beyanı kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği defterlere uygun olmalıdır. Bu defter kayıtlarının da bir dayanağının bulunması gerekli olup bu dayanağın vergi ile ilgili bir işlemin yapıldığını gösteren, Vergi Usul Kanununda düzenlenen ve yukarıda anlatılan yazılı bir belge olması da şarttır. Yasal defterlere dayanak olan bu belgelerin sahte olacak şekilde düzenlenmesi veya sahte düzenlenmiş belgelerin yasal defterlere kaydedilmek suretiyle kullanılması mümkündür.

Vergi hukukunda adı geçen ve vergi beyanında esas alınan defterlere kaydedilebilen her türlü belge sahte olarak düzenlenebilmektedir. Ancak uygulamada sahte olarak düzenlenen ve kullanılan belgeler arasında en yaygın olanının iktisadi hayatta en çok kullanılan ve ticari işlemlerin temelini oluşturan fatura olduğu görülmektedir. Öyle ki; anlam itibarıyla düzmece ve yapmacık belge olup hileli bir işlemi ifade eden sahte belge, halk arasında yaygın olarak kullanılan deyimle “nylon fatura” olarak daha çok bilinir. Nylon fatura deyimi, hukuki bir terim olmamakla birlikte uygulamada sıklıkla kullanılmakta, hatta yüksek mahkeme içtihatlarında bile kendisine yer bulmaktadır⁸². Nylon fatura, Türk Dil Kurumu sözlüğünde; *“faturası olman bir mal için alıcıya verilen ve birini harcama yapmış gibi göstermek amacıyla düzenlenen faturanın halk arasındaki adı”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Hukukumuzda ise sahte belgeye ilişkin ilk tanım, 28 Seri No’ lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer almıştır. İlgili tebliğde sahte belge; *“hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge”* olarak ifade edilmiştir. Yine söz konusu tebliğde, *“bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen ve başkası adına bastırılıp kullanılan belgelerin”* sahte belge olarak kabul edileceği ifade edilerek sahte belgenin sınırları çizilmiştir. Ancak sahte belge ile ilgili vergi hukukumuzda asıl önemli gelişme sahte belge kavramının Vergi Usul Kanununa eklenerek kanun bazında

⁸¹ Aydın Cengiz, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s. 101.

⁸² Danıştay 11. Dairesinin 2.11.1999 tarih ve E: 1999/3914, K: 1999/3900 sayılı kararı: *“Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir katma değer vergisi ödemesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimi söz konusu edilemeyeceğinden, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususlarının saptanması, uyumsuzluğun çözümü bakımından önem arz etmektedir. Düzenlenen bir faturanın gerçek dışı (nylon) olup olmadığının saptanması ise bu faturanın düzenlenmesine takaddüm eden alım satım kademelerindeki bütün işlemlerin irdelenmesine bağlıdır.”* (<https://www.lebiyalkin.com.tr/>)

ifade edilmesidir⁸³. Burada sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmıştır (VUK Madde 359). Söz konusu düzenleme Vergi Usul Kanununda yapılmıştır. Dolayısıyla bu tanımda geçen “belge” kavramından Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerin anlaşılması gerekmektedir. O halde Vergi Usul Kanununda adı geçen belgelerin gerçek bir olay veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenmesine aracılık etmesi durumunda sahte belge oluşacaktır⁸⁴. Vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, öncelikle kanunlarla ve alt düzenlemelerle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmelerine bağlı olmakla birlikte tüm şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş bir belgenin fiili durumu doğru olarak yansıtması ve gerçeği aksettirmesi de gereklidir⁸⁵. Şeklen kanuna uygun olmakla birlikte belgenin üzerindeki işlem veya durumun gerçekte olmamasına rağmen varmış gibi düzenlenmesi, o belgenin fiili durumu yansıtmadığını gösterir. “Vergiye doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır” (VUK Madde 3). Dolayısıyla vergi ile ilgili işlemlerde kullanılan ve vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin gerçeği aksettirmesi gerekir. Bu hususlar belgenin hukuki anlamda geçerli olabilme şartlarıdır. Örneğin;

- Bir mal teslimi olmasına rağmen belgenin bu teslimi gerçekleştiren mükellef tarafından değil de başka bir mükellef tarafından düzenlenmesi,
- Ortada bir mal teslimi olmamasına rağmen belge düzenlenmesi, ortada bir mal teslimi olmasına rağmen belgenin mükellef olmayan kişiler tarafından düzenlenmesi,
- Mükellef olmayan kişilerce vergi mükelleflerinin faturalarındaki bilgiler taklit edilip belgeler bastırılarak bir mal teslimi de olmaksızın belge düzenlenmesi halinde bu belgeler sahte belgedir.

⁸³ 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir.

⁸⁴ Zeynel İlica - Ömür İlica, *Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.35.

⁸⁵ Danıştay 11. Dairesinin 18.01.1997 tarih ve E: 1995/4947, K: 1997/57 sayılı kararı: “Fatura düzenleyen kişinin gerçek anlamda tacir olup olmadığı (işyeri, depo, nakil vasıtası, faaliyet süresi, sermaye durumu, işçi çalıştırma, banka işlemleri ve benzeri kriterler), faturaların gerçek emtia hareketi karşılığında düzenlenip düzenlenmediği, vergileme ile ilgili ödevlerin (beyanname verme, vergi beyan edip ödeme, defter, kayıtlarıyla belgelerin Vergi Usul Kanununda öngörülen usul hükümlerine uygunluğu gibi) yerine getirilip getirilmediğinin araştırılıp irdelenmesi ve bunun sonucuna göre bir belgenin sahte olup olmadığına hükmolunması gerekir.” - Danıştay 11.Dairesinin 16.1.1996 tarih ve E:1995/3527 ve K:1996/170 sayılı kararı: “Faturanın geçerli sayılabilmesi için Vergi Usul Kanununda belirtilen şekil şartlarını içermesi gerekir. Belirlenen şekil şartlarını içermekle birlikte fatura içeriğinin gerçeği yansıtmadığı veya yanıltıcı nitelikte olduğu hususunda kuvvetli belirtiler bulunması durumunda bunların gerçek mahiyetinin araştırılması vergi idaresinin yetkisi dahilindedir. Gerçeği ve mal akışım yansıtmayan belgeler hiç düzenlenmemiş kabul edilir.” (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

Sahte belge, aslında olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi durumunda sahte belge söz konusudur. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir işlemin varlığını gösteren belge vardır. Yani gerçek bir belgenin üzerinde silinti, kazıntı gibi sonradan değişiklik yapılması hali değildir. Sahte belgede yer alan hususlar tamamen gerçek dışıdır. Bunun yanında belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler de sahte belgedir⁸⁶.

2.2. VERGİ HUKUKUNDA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

“Yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belge yanıltıcı bir belgedir. Örneğin, gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarının aslından farklı bir şekilde gösterilmesi alınması ya da verilmesi gerekli bir belgenin içerik ve biçiminin gerçek hukuki durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir. Kısaca işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belge yanıltıcı belgedir.”⁸⁷

Sahte belge kavramı ile birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de Vergi Usul Kanununda tanımlanmıştır. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge,⁸⁸ *“gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir”* (VUK Madde 359).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, *“alınan-satılan mal veya hizmetin miktarını veyahut bedelini olduğundan farklı gösteren, gerçekte alınan (satılan) mal veya hizmetin yerine başka bir mal veya hizmet alınmış (satılmış) gibi düzenlenen, içerdiği bilgilerden herhangi biri fiiliyatta olandan farklı şekilde oluşturulan”* belgelerdir. Bu belgelerin Vergi Usul Kanununda yer alan şekil şartlarını taşıması veya kayıt düzenine uygun olarak kaydedilmiş olması önemli değildir. Bunların

⁸⁶ Hatice Yurtsever, “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı” *Maliye Dergisi*, S.156, Ocak-Haziran 2009, s. 144.

⁸⁷ Yurtsever, a.g.m., s.144.

⁸⁸ Vergi hukukunda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, ilk olarak sahte belgenin de tanımlanmış olduğu 28 seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG. T: 01/08/1988, No: 19886) ile tanımlanmıştır. Tebliğin ilgili kısmı şu şekildedir; *“Bilindiği gibi, vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre, mal veya hizmetin miktarını gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir... Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler sadece yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre değişik durumların ortaya çıkabileceği tabiidir.”*

düzenlenmesi ile ilgili kanuni şartlara uyulmuş olması bu belgelerin doğru olduğunu göstermemektedir⁸⁹.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz ediyorsak ortada gerçek bir mal veya hizmet alım-satımının olması şarttır. O halde sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasındaki fark işlemin gerçek olup olmadığı noktasında ortaya çıkar. Sahte belgede gerçekte bir mal ve hizmet alım satımı olmamasına karşın belge düzenlenmektedir. Ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede bir mal veya hizmet alım satımı olmakla birlikte mal veya hizmetin miktarının, cinsinin değiştirilmesi söz konusudur. Bu nedenle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede fiili durumu hiç yansıtmama veya tamamen gerçek dışılıktan ziyade, fiili durumun olduğundan farklı aksettirilmesi ve gerçek durumun değiştirilmesi söz konusudur.

Sahte belge, ekonomik veya ticari bir işlemi yansıtmamakta ve tamamen gerçek dışı bir işleme ilişkindir. Yani ekonomik ve ticari süreçlere herhangi bir şekilde etkisi yoktur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise ekonomik ve ticari süreçte mevcut olan gerçek bir işleme ilişkin belge üzerinde yer alan bir takım unsurlarının gerçeği yansıtmaması mevzubahistir. Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, şekli şartlara uygun olmakla birlikte, içerdiği bilgileri yanlış olan belgedir. İçerdiği mal/hizmetin değerini gerçeğinden az veyahut çok olarak gösteren, alıcısı, satıcısı, seri numarası veya tarihi tahrif edilerek değiştirilmiş, mal teslimi ile belge düzenleme zamanları mal hareketi esas alınmadan düzenlenmiş⁹⁰ belgeler; gerçek durumu yansıtmayan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmektedir. Örneğin, fatura sahte olmamakla beraber komisyonculuk yapan bir mükellefin “mal satışı” olarak fatura düzenlenmesi halinde de (gerçek mal hareketine dayanmadığı için) bu belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği kazanır⁹¹.

3. VERGİ SUÇU KAVRAMI

3.1. SUÇ VE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI

Genellikle kabul edilen tanıma göre suç; “*sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen kanuni tarife (tipe) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiil*” olarak ifade

⁸⁹ Cengiz ve Kılıç, *a.g.e.*, s.134.

⁹⁰ Yasada öngörülen sınırlamalar dışında.

⁹¹ Hatice Yurtsever, “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı” *Maliye Dergisi*, S.156, Ocak-Haziran 2009, s.144.

edilebilir. “İsnat kabiliyetine sahip olan bir kişinin kanundaki kusurlu hareketi sonucu meydana getirdiği, yine kanunda yazılı yaptırım uygulanmasını gerektiren eylem” şeklinde de daha ayrıntılı tanımlanabilir⁹². Bir suçtan söz edilebilmesi için kusurlu bir fiilin olması, bu fiilin hukuka aykırı olması ve bu hukuka aykırı fiilin ceza kanununda suç olarak tarif edilen fiile uygun olması gerekmektedir. Bu itibarla, olumlu ya da olumsuz bir fiile kanun bir ceza sonucu bağlamışsa bu fiil suç niteliğini kazanmaktadır⁹³. Vergi suçu ise “temel olarak vergi kanunlarında belirtilen hükümlere aykırı fiillerde bulunularak söz konusu hükümlerin ihlal edilmesi” şeklinde tanımlanabilir. Doktrinde benzer birçok tanımlamaya rastlamak mümkün olup daha geniş bir anlatımla vergi suçları, “sorumlu kişiler tarafından, vergi kanunlarına aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybı tehlikesine uğratan, kamu düzenini bozan ve yaptırım öngörülen ve ceza mahkemeleri tarafından cezaya hükmedilen kanuni tarife uygun” fiillerdir⁹⁴.

Kanaatimizce ise vergi suçları, vergi kanunlarında ifade edilen ve hapis cezası öngörülmüş olan fiillerin kanunda belirtilen kişiler tarafından gerçekleştirilmesi suretiyle işlenen adli suçlardır.

Vergi suçları esasen ceza hukukunun bir parçasıdır. Vergi kanunlarında yer yer kişilerin ilgili kanunda belirtilen hükümlere aykırı davranmaları halinde karşılaştıkları cezai hükümlere yer verilmiş olmakla birlikte vergi suçlarına ilişkin esas ve kapsayıcı hükümler Vergi Usul Kanununda derlenmiştir. Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin ilgili kanunda⁹⁵ yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları net bir şekilde ifade edilmiştir (VUK Madde 331).

3.2. VERGİ SUÇLARININ KAMU DÜZENİNİ BOZUCU ETKİSİ

Vergi ile ilgili konularda gerçekleştirilen hukuka aykırı fiillere ekonomik nitelikli cezalar verilmesi esas olmakla beraber kanun koyucu sahteciliğe ve hileli yollara başvurularak işlenen vergi suçlarının sadece mali yaptırımlarla cezalandırılmasını yeterli görmemiştir⁹⁶. Bunun nedeni, genel olarak vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin devlet hazinesine zarar verme tehlikesi ile birlikte kamu düzenini de

⁹² Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahat ve Suçları)*, Ekin Basım Yayın, Bursa 2017, s.347.

⁹³ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2019, s.107.

⁹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, 3. Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2017, s.15.

⁹⁵ Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında söz konusu vergi cezaları ve diğer cezalara, maddi unsurlarıyla birlikte yer verilmiştir.

⁹⁶ Şenyüz, *a.g.e.*, s.349.

tehlikeye sokmasıdır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında da durum böyledir.

Vergi ile ilgili işlemlere ilişkin belgelere devlet ve kişiler tarafından güven duyulması son derece önemli olup bu durum esasen söz konusu unsurların birbirlerine olan güvenini yansıtır. Kamu düzeni sarsıldığında bu ilişkilerin sağlıklı yürümesi mümkün değildir. Örneğin yapılan ticari işlemlere ilişkin fatura, irsaliye vb. belgelerin gerçekliği konusunda oluşacak şüphe; devlete ve kişilere olan güveni sarsar, belgelerin ispat gücünü azaltır, ekonomik ilişkileri olumsuz bir şekilde etkiler ve devletin vergi ile ilgili oluşturduğu idari düzeni bozar. Dolayısıyla söz konusu vergi suçlarının aynı zamanda kamu düzenine karşı işlendiği kabul edilmektedir. Bu sebeple vergi kanunlarına karşı yapılan ve aynı zamanda kamu düzenini sarsan ihlallerin hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması gerektiğini öngörülmüştür.

Hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması ön görülen vergi suçları Vergi Usul Kanununda esas olarak;

- Kaçakçılık suçları⁹⁷,
- Vergi mahremiyetinin ihlâli suçu⁹⁸
- Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu⁹⁹ olarak sınıflandırılmaktadır¹⁰⁰.

⁹⁷ Vergi Usul Kanunu (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) Madde 359: “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

⁹⁸ “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.” (VUK -RG. T: 10/01/1961, No: 10703-Madde 362).

⁹⁹ “Bu Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden

Genel olarak bu suçlar arasında en yaygın olanların kaçakçılık suçları olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz. Kaçakçılık suçları arasında da sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının oldukça yüksek oranda işlendiği bilinmektedir. Söz konusu suçlar yaygın olması nedeniyle hem hazineye çok büyük tutarlarda zarar veren hem de yukarıda açıklanan nedenlerle kamu düzenini önemli ölçüde bozan suçlar olarak değerlendirilmektedir.

4. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDA FAİL VE MAĞDUR

4.1. FAİL

Genel olarak fail, suç teşkil eden fiili gerçekleştiren kimsedir. Her suçta mutlaka aktif süje olarak tanımlanan bir fail bulunmalıdır. Türk Ceza Kanunu uyarınca fail yalnızca bir insan olabilmektedir. Dolayısıyla istisnai durumlar dışında tüzel kişilere ceza yaptırımını öngörülmemiştir¹⁰¹. Nitekim kanunda tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağı ancak; suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların saklı olduğu açıkça ifade edilmiştir (TCK Madde 20). Söz konusu maddenin gerekçesinde de suç ve ceza politikası gereği olarak sadece gerçek kişilerin suç faili olabileceği ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebileceği, bu anlayışın anayasada da güvence altına alınan ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralının bir gereği olduğu belirtilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında da durum aynıdır. Bu suçlarda da sorumluluk gerçek kişilere aittir. Suç tüzel kişi üzerinden işlenirse sorumluluk, tüzel kişi adına hareket eden ve suç oluşturan fiili gerçekleştiren gerçek kişilere ait olacaktır. Nitekim Vergi Usul Kanununda tüzel kişiler adına hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiil işlenmesi halinde, bu fiili gerçekleştiren gerçek kişinin cezaya muhatap tutulacağı açıkça ifade edilmiştir¹⁰² (VUK Madde 333).

olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.” (VUK -RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 362).

¹⁰⁰ Bunların yanında gümrük vergileri bakımında da vergi suçu oluşabilir. Ancak bu daha çok gümrük kaçakçılığı sırasında aynı zamanda vergi kaçakçılığına sebep olunması suretiyle gerçekleşebilir.

¹⁰¹ Mehmet Taştan, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2018, s.50.

¹⁰² Bu noktada tüzel kişilerin cezai sorumluluğu yönünden Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan vergi kabahatleri bakımından uygulanan hükümlere açıklık getirmekte fayda var. Vergi Usul Kanuna göre tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilmektedir. (VUK-RG. T: 10/01/1961, No: 10703- Madde 333). Bu hüküm ile kanuni temsilcilerinin kanuna aykırı eylemlerinden ayrı bir kişilik olan tüzel kişi sorumlu tutularak vergisel kabahatler dolayısıyla uygulanacak idari para cezaları

Tüzel kişilerde suçun kanuni temsilciler veya görevli herhangi bir personel tarafından işlenmesi mümkün olup suçu kim işlemiş ise hürriyeti bağlayıcı cezaya o muhatap tutulacaktır. Bu kişi yönetim kurulu üyesi, genel müdür, muhasebeci veya finansman müdürü de olabilir. Suçu işleyen tüzel kişi bünyesindeki görevinin bir önemi yoktur. Bu durum aynı zamanda cezaların şahsiliği ilkesine de uygundur¹⁰³. Tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması durumunda, suç temsilciler tarafından eylem ve fikir birliği içerisinde işlenmemiş ise temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınmalı, olayların ayrıntısını bilen ve fiili gerçekleştiren temsilci cezalandırılmalıdır¹⁰⁴. Konuyla ilgili olarak yargı görüşleri de bu yöndedir¹⁰⁵.

Ceza kanununda belirtilen suçlar kural olarak, herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Kanuni tanımında faille bağlantılı olarak “kişi”, “kimse” “bir kimse” veya “her kim” ifadelerinin kullanıldığı suçlar, bu nitelikte suçlardır. Buna karşılık, bazı suçlar özel bir yükümlülük altında bulunan ve belli fail vasfını taşıyan kişiler tarafından işlenebilirler. Kanun tarifinde faille ilgili olarak herhangi bir insan olmanın ötesinde, belli özel ve objektif durumda bulunan kişiden söz edilen suçlara, özgü (mahsus) suç denmektedir. Özgü suçlarda suçun faili, diğer insanlara nazaran özel bir yükümlülük altında bulunmaktadır¹⁰⁶.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da arasında yer aldığı kaçakçılık suçlarının hangi kapsamda yer aldığı belirlenirken suç düzenlemelerini ayrı ayrı ele almak gerekir¹⁰⁷. Bu suçlarda fail odaklı bir yaklaşım söz konusudur. Kanunun lafzında söz konusu suçlarla ilgili olarak “*sahte belge düzenleyenler ve kullananlar*” ibaresi kullanılmıştır. Yani bu suçların faili için kanun koyucu genel bir kavram kullanmak yerine işlenmiş olan fiilden hareketle suç failini belirlemeye çalışmıştır. Bu özelliği itibariyle “*vergi kaçakçılığı suçu mükellef tarafından işlenebilir*” ifadesi çok da doğru değildir. Tabii ki, bu fiilleri işleyenler vergi

yönünden, cezada şahsilik ilkesi yumuşatılmıştır. Bu noktada Türk Ceza Kanununun failin yalnızca bir insan olabileceği prensibine aykırılık teşkil ettiği düşünülebilir. Ancak bu durum vergi kabahatleri (vergi ziyatı, usulsüzlük, özel üsulsüzlük cezaları) bakımından geçerli olup, kaçakçılık fiiline ilişkin vergi suçlarında sorumluluk yine bu fiili gerçekleştiren gerçek kişiye aittir. Dolayısıyla vergi suçlarının cezalandırılmasında Türk Ceza Kanunu ile çelişki yaratan bir durum söz konusu değildir.

¹⁰³ Gürol Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s.884.

¹⁰⁴ Gündüz ve Gültaş, *a.g.e.*, s.309.

¹⁰⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 27.09.2001 tarih ve E:2001/5007, K:2001/8710 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

¹⁰⁶ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s.186.

¹⁰⁷ Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s.10.

mükellefi veya sorumlusu olabilirler. Ancak her mükellef vergi kaçakçılık suçunu işleyemez¹⁰⁸. Dolayısıyla kaçakçılık suçu faili, bu fiilleri işleyen kişiler olmak üzere ayrı ayrı sayılmalıdır¹⁰⁹.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da arasında yer aldığı kaçakçılık suçlarını genel olarak özgü suçlar kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Buradan hareketle bu suçlarda failin “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan kişiler” olduğunu söyleyebiliriz.

4.2. MAĞDUR

Genel olarak tanımlayacak olursak mağdur kelime anlamıyla “*haksızlığa uğramış kimse, kıygın*” anlamına gelmektedir¹¹⁰. Hukuki anlamda ise uğranılan her türlü zararı ifade eder.

Mağdur kavramıyla suçtan zarar gören kavramlarını karıştırmamak gerekir. Örneğin, tüzel kişiler genel olarak suç mağduru değil suçtan zarar gören olabilir. Ancak kamu idaresinin güvenliği ve adliye karşı işlenen suçlarda devlet mağdur olabilir. Toplum için tehlike oluşturan suçlarda, çevreye ve kamu sağlığına yönelik suçlarda toplumu oluşturan bireyler suçun mağduru olurlar. Kişi, hem mağdur hem zarar gören olmaz. Örneğin, bir kamu kurumuna ait bir varlığı korumakla görevlendirilmiş olan memur tehdit edilerek söz konusu varlık çalınmış veya yağmalanmış olabilir. Böyle bir durumda işlenen suçun mağduru tehdit edilen memur olmakla birlikte suçtan zarar gören söz konusu varlığın sahibi olan kamu kurumudur. Suçun mağduru dendiğinde, akla ilk olarak suç fiili ile saldırıya uğrayan kişi ya da “suç kurbanları” gelir. Bununla birlikte suç aslında birden çok kimseye zarar verebilir. Örneğin hırsızlık suçu sadece taşınır mal zilyedine değil, bu kişinin alacaklılarına da zarar verecektir. İnsan öldürme suçları sadece öldürülen kişiye değil, yakınlarına da zarar verir. Bu nedenle suç fiili dolayısıyla saldırıya uğrayan ve muhtelif zararlar gören tüm kişileri suç mağduru olarak kabul etmek, kavramın kapsamının çok genişlemesine yol açar¹¹¹.

¹⁰⁸ Örneğin, ücretli olarak çalışan kişiler, ücret gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergi ödemekle mükelleftirler. Ancak adı geçen kanunda ücret gelirleri üzerinden ödenmesi gereken verginin sorumluluğu belirli şartlarda ücreti ödeyen işverene yüklenmiştir. Dolayısıyla aslında bir vergi mükellefi olan ücretlilerin söz konusu gelirlerine düşen vergi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda sayılan kaçakçılık suçlarından herhangi birini işlemesi mümkün değildir.

¹⁰⁹ Bayraklı, 2019, *a.g.m.*, s.9.

¹¹⁰ Türk Dil Kurumu Sözlüğü; <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi:21.12.2019).

¹¹¹ Tuğrul Katoğlu; “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/624032>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).

Bir suçun mağduru, suç ile korunan hukuki değer ile ilişkilidir. Çünkü suça ilişkin hükümlerle korunan hukuki değer sahibi suçun mağdurudur. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da arasında yer aldığı kaçakçılık suçlarında da mağdurun anlaşılabilmesi için suç ile korunan hukuki değer sahiplerinin kim veya kimler olduğuna bakılmalıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarında vergi ödememek, daha az vergi ödemek ya da komisyon karşılığı haksız menfaat temin etme söz konusudur. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında ise işletme giderini fazla gösterip matrahı düşürmek yoluyla hiç vergi ödememek ya da az ödemek suretiyle devleti zarara uğratma (veya zarara uğratma ihtimalleri) mevzubahistir¹¹². Bu suçlar işlendiğinde vergi sistemine ilişkin kamu düzeninin bozulması çok muhtemeldir. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarında korunan hukuki değer devletin vergi sistemine ilişkin kamu düzeni olup devlet bu noktada hem mağdur hem de zarar gören konumundadır. Bazı Yargıtay kararında da bu hususa değinilmiştir¹¹³.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarının işlenmesiyle sadece devlet değil, başta vergisini ödeyen mükellefler olmak üzere tüm toplumun her kesimi olumsuz etkilenmektedir. Devletin vergi alacağının güvence altına alınmasında tüm kamunun yararı söz konusudur. Dolayısıyla bu suçlarda korunan bir diğer hukuki değer genel olarak kamu olup söz konusu suçların işlenmesiyle devlete vergi ödeyen ve toplumu oluşturan tüm bireyler mağdur olmaktadır.

5. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ KONUSU

Hukuki terminolojide “suçun konusu” kavramı genel itibariyle hareketin yöneldiği ve suç tipinde belirtilen şey ya da kişidir¹¹⁴. Suçun konusu, eşya veya şahsın fiziki, maddi yapısı ile bünyesidir. Konusuz suç olmaz. Bazı suç tanımlarından konuyu

¹¹² Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.80.

¹¹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin E:2018/3390 K:2018/4256 sayılı kararı: “*VUK kapsamında yapılan sahteciliğin amacı da düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi az ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmak olduğu için VUK'da gerçeğe aykırılık olgusu amaç değil araçtır. Vergi Kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir. TCK'da düzenlenen sahtecilik suçları ile korunan hukuki yarar "kamunun belgeye olan güvenini" korumak olduğu halde sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile korunan yarar devletin vergilendirme hak ve yetkisidir.*” (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

¹¹⁴ Taştan, 2018, a.g.e., s.20.

bir nesnenin oluşturduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Örneğin, hırsızlık suçunda “taşınır bir mal”, mala zarar verme suçunda “taşınır veya taşınmaz mal”, güveni kötüye kullanma ve zimmet suçlarında “mal” gibi. Bazı suçlarda ise konu ile mağdur iç içe olmakla birlikte aynı şeyler değildir. Örneğin, kasten yaralama suçunda mağdur, yaralanan kişidir; konu ise kişinin vücududur. Hakaret suçunda mağdur, hakaret edilen kişidir; konu ise bu kişinin şerefidir¹¹⁵.

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında suçun konusu, “vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin yerine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen ya da kullanılan belgelerdir”.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin tanımlamalara Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir¹¹⁶. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*” şeklinde tanımlanmıştır (VUK Madde 359/a). Sahte belge ise “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak ifade edilmiştir (VUK Madde 359/b). Genel tanımlar bu şekilde olmakla birlikte kanun, her iki bendin başında “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan...*” şeklinde bir ifadeye yer verilerek suçun konusunu oluşturan belgeleri tanımlanmıştır.

Kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde belgeler, hiç düzenlenmemiş sayılmakta olup bunlar kanunda öngörülen şekilde düzenlenmemişse yok hükmünde olduğundan suçun unsurları da oluşmayacaktır¹¹⁷. Vergi ile ilgili olarak tutulan veya düzenlenen ve saklanma-ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin tanımları ile bunlarla ilgili şekil şartları vb. düzenlemelere genel olarak kanunda yer verilmiştir. Buna göre belirtilen suçlardan bahsedilebilmesi için düzenlenen veya kullanılan sahte

¹¹⁵ Özgenç, a.g.e., s.206.

¹¹⁶ 11. Ceza Dairesinin E:2017/3045 K:2017/5726 sayılı kararı: “*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde; "Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir" şeklinde tanımlanmıştır. Gerçek bir muamele miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Satın alınmayan mal veya hizmet için alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir.*” (<https://www.lebilyalkin.com.tr/>)

¹¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s.41.

ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olması; söz konusu kanunlarda bu belgelerle ilgili olarak öngörülen unsurları taşıması gerekmektedir. Tersine durum, yani vergi kanunlarında sayılmayan belgeler kanuni tanım gereği bu suçun konusunu oluşturmamaktadır.

“Doğrudan vergi kanunlarında tanımlanmış olmamakla birlikte vergi hukuku tarafından tanınan ve vergi ilişkisinde ispat amacıyla kullanılan diğer belgeler üzerinde yapılan sahtecilik eylemleri açısından da kanunun 359. Maddesi geçerli olmayacaktır. Özel hukuk ya da kamu hukukunun diğer alanlarındaki hükümlere göre düzenlenmiş olan ve vergi hukuku alanında tevsik ya da ispat amacıyla kullanılan belgeler üzerinde yapılan sahtecilik eylemleri Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılacaktır. Bu noktada Vergi Usul Kanununda ismen geçen mukavele, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalar ile ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakları, muhafaza ve ibraz zorunluluğu kapsamına alınmış olmakla birlikte bu belgeler vergi suçuna konu olacak nitelikte değildir.”¹¹⁸

Bu başlık altında açıklanması gereken önemli bir husus da elektronik fatura¹¹⁹ konusudur. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olarak “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” şeklindeki ifadede suçun konusunu teşkil eden belgelerin genel olarak kâğıt ortamında düzenlenen belgelerin kast edildiği düşünülebilir. Ancak elektronik faturanın da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılması gayet mümkündür.

Elektronik fatura yeni bir belge türü olmayıp kanunun fatura ile ilgili hükümleri¹²⁰ ile aynı nitelikleri taşımaktadır. Mal veya hizmet satışı dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenleyebilecekleri gibi elektronik faturada düzenleyebileceklerdir. Ancak burada en çok dikkat edilmesi gereken nokta, aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kâğıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesinin mümkün olmadığıdır. Şimdiye kadar gelen düzen içinde kâğıt fatura düzenlenmesinde nasıl ki aynı işlem ile ilgili olarak yeni bir fatura düzenlenmiyor ise elektronik fatura düzeninde de, elektronik

¹¹⁸ Erdem, a.g.m., s.4.

¹¹⁹ Elektronik fatura ile ilgili hususlara bu çalışmanın birinci bölümünde yer verilmiştir.

¹²⁰ Vergi Usul Kanunu'nun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 229, 230, 231 ve 232 maddeleri.

fatura düzenlenmiş ise bu işlem ile ilgili olarak kâğıt fatura düzenlenmesine olanak bulunmamaktadır¹²¹.

Elektronik faturanın kâğıt ortamı yerine elektronik ortamda düzenlenebilmesi hususunda idare tarafından bir tasarrufta bulunmuş olup elektronik faturanın işlem olarak kâğıt ortamında düzenlenen bir faturadan herhangi bir farkı yoktur. Bu nedenle elektronik faturaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi durumunda veya düzenlenmiş olanların kullanılması durumunda vergi suçu oluşacaktır.

6. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ UNSURLARI

6.1. KANUNİ UNSUR

Suçun genel unsurları anlatımında, yapılan hareketin ceza kanunundaki tarife ya da duruma uygun olmasına tipiklik; bu hareketin ceza hükmü taşıyan normlarda¹²² var olma durumuna ise kanuni unsur denilmektedir. Bir eylemin kanunda yer alan suç tanımına uygun oluşu, yani suçun oluşması için gerekli olan tüm unsurları karşıladığı tespit edilirse o eylemin söz konusu suç tipi açısından tipik olduğu kabul edilir. Tipikliğe girmeyen bir eylem ceza hukukunun konusunu oluşturmaz¹²³. Vergi Usul Kanununda sayılan kaçakçılık suçları bakımından bir hareketin kaçakçılık suçu olarak ortaya çıkabilmesi için söz konusu kanunun 359. Maddesinde zikredilmiş olan tanımlara ve hareketlere tam olarak uygun olması şarttır¹²⁴. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. Maddesinin a ve b bentlerinde yer verilmiştir. Bir fiilin söz konusu suçu ortaya çıkarması için öncelikle ilgili maddede yer alan kanuni tanıma karşılması gerekmektedir. Bir suçun varlığı ceza hukuku genel prensiplerine göre evvela o suça ilişkin kanuni düzenleme olmasına bağlıdır.

6.2. MADDİ UNSUR

Bir suçun söz konusu olabilmesi için kanuni tanıma uygun bir eylemin bulunması şartı, aynı zamanda maddi unsuru da içerir. Zira dış dünyada bir değişiklik

¹²¹ Kumkale, *a.g.e.*, s.552.

¹²² Bu norm kanun olabileceği gibi olağanüstü durumlarda (Savaş, seferberlik, olağanüstü hal) Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan kararnameler de olabilir.

¹²³ Sulhi Dönmezler vd., *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Cilt 2*, Der Yayınları, İstanbul 2019, s.66.

¹²⁴ Sedat Apak, "Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 349, Ekim 2017, s.30.

meydana getirmeye yönelmiş bir hareket bulunmadıkça, bir suçun varlığı ileri sürülemez. İşte ortada bir fiilin bulunması şartına suçun maddi unsuru denilmektedir.

Maddi unsur, eylemle birlikte eylemin sonucunu (netice) ve eylemle sonuç arasındaki bağı (illiyet bağı) kapsayan bir kavramdır. Maddi unsuru bulunmayan bir suç olmaz¹²⁵.

6.2.1. Hareket

Hareket, “*insanın dış dünyada beliren iradi davranışı*” olarak tanımlanır. Kişinin iradesiyle hâkim olduğu ve belli bir neticeyi gerçekleştirmeye matuf bir davranıştır. Ceza hukukunda hareketin iki değişik görünüş şekli bulunur. Yapmak ve yapmamak. İlkinde icra, ikincisinde ise ihmali bir hareket söz konusudur. Kişinin iç dünyası, bir hareket olarak dış dünyaya yansımadağı sürece ceza hukuku devreye girmez¹²⁶. İradenin dış dünyada açığa vurulmasını sağlayan her şey bir hareket olmakla birlikte ceza hukuku bakımından önem taşıyan hareket, kanunun suç saydığı bir neticeye sebep olandır¹²⁷. Dolayısıyla hareket olmadan suç da olmaz. Kanunlarda yer alan suç tanımlarında mutlaka bir harekete unsur olarak yer verilmektedir. Bu hareket herhangi bir insan davranışı olmayıp bizatihi haksızlık teşkil eden bir insan davranışıdır. Bu itibarla suç teorisinde söz konusu edilen hareket, bir suçun tarifinde yer alan ve esas itibarıyla haksızlık teşkil eden bir harekettir. İnsan davranışının belli bir amaca yönelik olarak gerçekleşmesi ona hareket vasfını kazandırır¹²⁸.

Ceza hukukundan kaynaklanacak bir sorumluluğun var olabilmesinin temel koşulu somut olayda bir insan davranışının bulunmasıdır. Buna karşın insan davranışının hangi niteliklere sahip olması gerektiğine ilişkin soru bakımından ceza hukukunda suçun yapısına dair tercih edilen yapısal sistem belirleyici olmaktadır¹²⁹. Kanun, neticenin tek bir hareketle meydana getirilmesi halinde suçun meydana geleceğini kabul ediyorsa ortada tek hareketli suç vardır. Hakaret, vergi mahremiyetinin ihlali gibi suçlar bunlara örnek olarak verilebilir. Kanunda belirli bir neticeyi meydana getirmeye elverişli birkaç hareket göstermiş olsa da bunlardan sadece birinin yapılması halinde suçun meydana geleceği hükmü söz konusu ise bu suç, seçimlik hareketli bir

¹²⁵ Dönmezler, *a.g.e.*, s.77.

¹²⁶ Veli Özer Özbek vd.; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s.222.

¹²⁷ Dönmezler, *a.g.e.*, s.83.

¹²⁸ Özgenç, *a.g.e.*, s.158.

¹²⁹ Brend Heinrich, *Ceza Hukuku; Genel Kısım-1*, Çev: Yener Ü. Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 106

suçtur¹³⁰. Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde sayılan kaçakçılık suçları genel itibariyle bu kapsamda değerlendirilir. Kaçakçılık suçları, söz konusu maddede sayılan hareketlerden biriyle işlenebilirler. Dolayısıyla ilgili kanun uyarınca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının oluşumu için “*vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin;*

- *Asıl veya suretlerinin*

- *Tamamen veya kısmen*

- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlemesi veya bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanması*” yeterlidir.¹³¹

6.2.1.1. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçlarında Hareket

“*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi*” vergi suçu olarak tanımlanmıştır (VUK Madde 359/b). Bu kanuni tanım uyarınca suçun oluşması için vergi ziyayı aranmamakla birlikte belgelerin bir şekilde kullanılmasına da gerek yoktur. Ayrıca sahteciliğin belgenin bir kısmında veya tamamında yapılmasının da suçun oluşması bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Belgelerin sahte olarak düzenlemesi hareketi suçun oluşması için yeterlidir¹³².

Sahte belge düzenleme suçu doğrudan doğruya vergiyi doğuran olayı ilgilendiren bir suçtur. Burada vergiyi doğuran olay gerçek değildir. Ancak gerçek olmayan bir durumun gerçekmiş gibi belgelendirilmesi söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, vergiye konu işlem meydana gelmiş olmasına rağmen bunun nitelik veya nicelik itibariyle gerçeği yansıtmayacak şekilde

¹³⁰ Dönmezler, a.g.e., s.85.

¹³¹ Tahir Erdem, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ya Da Kullanma Suçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 267, Aralık 2010, s.5.

¹³² Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 28.02.2012 tarih ve E:2010/2879 K:2012/2403 sayılı kararı: “*Sahte belge düzenlemede vergi ziyayı suçun unsuru olarak kabul edilmemiştir. 213 sayılı Kanunun 359- maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyasının suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı, gerçek bir mal satışı karşılığında düzenlenmesi gereken faturanın alıcı yerine bir başkası adına yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlanacağı; somut olayda sanığın özel gider indiriminden faydalanmalarını sağlamak için suça konu sahte faturaları düzenleyip aralarında ticari ilişki olmayan kamu görevlilerine verdiğinin anlaşılması karşısında, 213 sayılı Yasanın 359/b-l. maddesindeki sahte fatura düzenlemek suçunun tüm unsurlarıyla oluştuğu gözetilmeden, faturaların gerçek olduğundan bahisle yazılı şekilde hüküm tesis edilmesi*” (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

düzenlenmesidir¹³³. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme seçimlik hareketi kanunda suç olarak düzenlenmiştir (VUK Madde 359/a-2). Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye bağlı suçun işlenebilmesi için ilk önce, Vergi Usul Kanunda yer alan belgelerden biri mevcut olmalıdır¹³⁴.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda, sahte belgeden farklı olarak ortada gerçek bir işlem mevcut olmakla birlikte bu işlemin miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı olarak yansıtılması hareketi söz konusudur. Burada belge gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinde suç işlenmiş olur¹³⁵.

6.2.1.2. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçlarında Hareket

Sahte belge kullanma suçunda geçen “kullanmak” kelimesi ile sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin yasal defterlere ve kayıtlara geçirilmesi ifade edilmektedir. Sahte belge kullanılması, en genel ifadeyle vergi ile ilgili işlemlerin gerçeği yansıtmayan belgelere dayandırılmasıdır. Kanunda sahte olarak düzenlenmiş belgelerin kullanılması ayrı bir vergi suçu olarak düzenlenmiştir (VUK Madde 359/b). Suçun oluşması için Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılması gerekmektedir. Yani suçun maddi unsuru vergi kanunları açısından tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan, sahte olarak düzenlenmiş belgelerin kullanılmasıdır.

Daha önce açıkladığı üzere, sahte belge düzenleme suçlarında belgenin sadece düzenlenmiş olması suçun oluşması için yeterli olmakta; bu belgelerin kullanılması şartı aranmamaktadır. Sahte belge kullanma suçu ise düzenleme suçundan ayrı ve bağımsız bir suçtur. Burada kullanmadan kasıt, sahte olarak düzenlenmiş belgeyi vergi ile ilgili olarak bir sonuç doğuracak şekilde kullanmadır. Sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin hasılat, gider veya maliyet unsuru olarak yasal defterlere kaydedilmesini ve vergi beyanlarına yansıtılmasını bu kapsamda değerlendirebiliriz. Ancak bu demek değildir ki, sahte belge kullanma suçunda vergi ziyayı aranmaktadır. Aynı sahte belge düzenleme suçunda olduğu gibi belgenin yukarıda belirtildiği şekilde kullanılması suçun oluşumu açısından yeterli olup kullanma sonucunda vergi kaybı olup olmaması önemli değildir.

¹³³ Bayraklı, 2017, *a.g.e.*, s.96.

¹³⁴ Özen, *a.g.e.*, s.42.

¹³⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 20.2.2006 tarih ve E:2003/8846 K:2006/1007 sayılı kararı: “*Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olması suçun oluşumu için yeterlidir.*” (<https://www.lebbyalkin.com.tr/>)

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda, gerçek bir işlemin miktar veya mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı olarak yansıtılması amacıyla düzenlenmiş belgenin kullanılması söz konusudur. Sahte belge kullanma suçlarında olduğu gibi burada da kullanmadan kasıt, sahte olarak düzenlenmiş bir belgeyi vergi ile ilgili bir sonuç doğuracak şekilde kullanmadır. Yani muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin yasal defterlere kaydedilmesi suretiyle kullanılması mümkündür.

Konuya ilişkin basit bir uygulama örneği verebiliriz. Örneğin (A), (B)'ye 10 ton demir satmıştır. Ancak (A)'nın geliri ve aynı zamanda (B)'nin de giderinin düşük gösterilmesi amacıyla faturaya 2 ton demir yazılmıştır. (B), 2 ton demir gibi aldığı faturayı defterine işlemiştir. Bu durumda (B), içeriği itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş bir faturayı yasal defterine kaydederek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu işlemiş olmaktadır¹³⁶.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarının oluşumunda belgenin ne zaman kullanılmış sayılacağı önem taşımaktadır. Kanuni tanım uyarınca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin henüz vergi ile ilgili işlemlerde kullanılmadan tespit edilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu kapsamında gerçekleşmiş herhangi bir vergi suçundan söz edemeyiz. Sahte ve ya ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgeden beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetin tümünün icra edilmesi halinde suç gerçekleşir. Bu nedenle tek başına sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belgenin temin edilmesi, temin eden bakımından suç oluşturmaz. Sahte belgenin kullanılmış sayılabilmesi için ilgili belgenin yasal defterlere kaydedilmiş olması şarttır.

6.2.2. Netice

Hareket, insan vücudu tarafından gerçekleştirilen maddi bir iş iken, bu hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişik ise neticedir¹³⁷. Neticeden maksat, kendisine bağlı olan hukuki hükümler bakımından önem taşıyan ve hareket tarafından meydana getirilmek (veya engel olunmamak) suretiyle oluşturulan dış dünyadaki değişikliktir. Hareketten doğmayan veya hareketle arasında bağ bulunmayan bir neticenin hukuki önemi yoktur¹³⁸. Ancak, icra edilen hareketin dış dünyada meydana getirdiği her

¹³⁶ Bayraklı, 2017, *a.g.e.*, s.96.

¹³⁷ Özbek vd., *a.g.e.*, s.237.

¹³⁸ Dönmezler, *a.g.e.*, s.97.

değişiklik değil, sadece suçun kanuni tarifinde unsur olarak yer alan değişiklik ceza hukuku açısından önem taşımaktadır. Başka bir deyişle, burada söz konusu edilen netice sadece kanuni tarifte yer alan dış âlemdeki değişikliktir¹³⁹. Bu netice bazen zarar bazen de tehlike şeklinde ortaya çıkar. Bunu yasal tip belirler. Ancak neticenin mutlaka gözle görülür olması da gerekmez. Bir zarar tehlikesinin bulunması neticenin varlığı için yeterlidir¹⁴⁰. Bazı suçlarda, salt hareketin icra edilmesinden ayrı olarak kanuni tarifte belirtilen neticenin meydana gelmesi gerekir ki suç tamamlanmış olsun. Örneğin, kasten öldürme suçunda öldürmeye matuf hareketin yanı sıra bir insanın ölmesi halinde suç tamamlanmış olmaktadır. Keza, mala zarar verme suçunda, malvarlığına zarar vermeye matuf hareketin işlenmesinin yanı sıra suçun tamamlanması için eşya üzerinde zarar neticesinin de doğması gerekmektedir. Bu suçlara “neticeli suçlar” denmektedir. Bazı suçlar açısından ise hareketin icra edilmesiyle suç tamamlanmaktadır. Örneğin, hırsızlık suçunda, başkasına ait taşınır malın rızası hilafına alınmasıyla suç tamamlanmış olmaktadır. Keza dolandırıcılık suçunda, hileye bağlı olarak haksız bir menfaatin temin edilmesiyle suç tamamlanmış olmaktadır. Bu suçlara doktrinde “sırf hareket suçları” denmektedir¹⁴¹. Bu suçlar, kanun koyucunun sadece hareketi tanımlayıp ayrıca suçun netice unsurunu aramadığı suçlar olup “şekli suç” olarak da adlandırılmaktadır. Söz konusu suçlarda netice harekete bitişiktir ve yer-zaman olarak hareketten ayrılmaz¹⁴². Bu tür suçlarda hareket tamamlandığı anda netice kendiliğinden meydana gelmektedir. Hareket tamamlandıktan sonra neticenin meydana gelmemesi mümkün değildir. Tehdit, iftira, hakaret, şantaj, kişilerin huzur ve sükûnunu bozma, kişisel verilerin kaydedilmesi, sövme, cinsel saldırı suçları da bu tipe örnek olarak verilebilir¹⁴³. Sırf hareket suçlarında hareket tamamlandığında suç oluşmaktadır. Ancak bu suçlarda netice unsurunun hiç olmadığı anlamını çıkarmamak ve neticenin hareketle iç içe olduğunu kabul etmek gerekir. Bu itibarla, Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde yer alan ve vergi zıyanına yol açması aranmayan hareketlerde, suç şekli suç olarak nitelendirilir. Bu hareketlerde vergi ziyanın gerçekleşmesi şartı aranmadan suçun netice unsuru da gerçekleşir ve suç oluşur¹⁴⁴.

¹³⁹ Özgenç, *a.g.e.*, s.170.

¹⁴⁰ Özbek vd., *a.g.e.*, s.237.

¹⁴¹ Özgenç, *a.g.e.*, s.170.

¹⁴² Özbek vd., *a.g.e.*, s.237.

¹⁴³ Hasan Hüseyin Bayraklı - Ahmet Bozadağ, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s.120.

¹⁴⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.298.

6.2.3. İlliyet Bağı

Dış dünyadaki bir değişikliğin bir kimseye isnat olunabilmesi için bu değişikliğin onun hareketinden doğması ve hareket ile dış dünyada zarar veya tehlike şeklinde beliren değişiklik arasında, sebep-netice ilişkisinin kurulabilmesi gerekir¹⁴⁵. Yani kanuni tarifte hareketin icrasının yanı sıra bir neticenin gerçekleşmesinin yer verildiği suçlarda, bu netice ile icra edilen hareket arasında illiyet bağının bulunması şarttır. İlliyet bağı, fail ve icra ettiği hareket ile gerçekleşen netice arasındaki objektif ilişkiyi tesis etmektedir. İcra edilen hareket ile gerçekleşen netice arasında illiyet bağının mevcudiyeti sorumluluk için şarttır. Başka bir deyişle, gerçekleşen netice failin hareketinin eseri değilse sorumlulukla ilgili bir tartışmaya gerek yoktur¹⁴⁶. Neticesi hareketle bitişik suçlarda hareket yapılır yapılmaz netice de kendiliğinden meydana gelir. Bu suçlarda hareket yapılırca, bunun aralıksız ve doğrudan doğruya olan neticesi de kendiliğinden meydana geleceği için hareket yapıldıktan sonra hareketle netice arasında nedensellik kurulup kurulmadığının araştırılmasına gerek yoktur. Doğrudan maddi unsurun oluştuğu kabul edilir¹⁴⁷.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma hareketleri ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suçlardan olması sebebiyle hareket gerçekleştiği an suçun maddi unsurunun nedenselliği de kapsayacak şekilde gerçekleştiği kabul edilmektedir¹⁴⁸. Dolayısıyla herhangi bir ilişki aranmasına gerek duyulmaksızın hareket sahibi kişi cezalandırılabilir.

6.3. MANEVİ UNSUR

Manevi unsur, hareket ile kişi arasındaki manevi bağı ifade etmektedir. *“Suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup; kast kavramı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”* (TCK Madde 21). Yani bilerek ve istenerek işlenen suçlarda kasttan bahsedebiliriz. Taksir ise istenerek yapılan bir hareketin istenmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğurmasıdır. Taksirli hareketin cezalandırılabilmesi için bunun kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir. Kast ve taksir zorunlu olarak birbirini engellemektedir. Dolayısıyla aynı harekette aynı suç tipi ile

¹⁴⁵ Dönmezler, a.g.e.,s.169.

¹⁴⁶ Özgenc, a.g.e., s.171.

¹⁴⁷ Dönmezler, a.g.e.,s.173.

¹⁴⁸ Cengiz, a.g.e., s.294.

ilgili olarak ve aynı mağdur açısından hem kast hem de taksirle aynı anda hareket edilemez¹⁴⁹.

Bir suçun bilerek ve istenerek işlenmesi halinde kasttan söz edilebilir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, vergi kaçakçılığı suçları arasında sayılmış olup bunlar yalnızca kasten işlenebilen suçlardandır. Vergi Usul Kanununda sayılan vergi kaçakçılığı suçlarının hiç birinin taksirle işlenmesi mümkün değildir. Çünkü kanunda bu suçların taksirle işlenebileceğine dair bir hüküm yoktur. Yani bu suçların manevi unsuru kasttır. Ayrıca bu suçların oluşumu açısından genel kast yeterli olup özel kast veya saik hakkında bu suçlar özelinde bir düzenleme bulunmadığından hareketin amacı vergi suçunun oluşumu bakımından önemli değildir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan hareketlerin ortak özelliği, niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur da hareketin kast özelliğini ortaya koymaktadır. Zira herhangi bir iktisadi faaliyetin olmadığı bir ortamda belge düzenlemek veya hiçbir mal alışverişi olmadan birisinden belge alıp, onu deftere işlemek; bilmeden istemeden (kast olmadan) yapılabilecek bir hareket değildir¹⁵⁰. Kanuni tanımlamalara¹⁵¹ bakacak olursak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilmeden kullanılmasının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Belgenin temsil ettiği gerçek bir işlem veya durum söz konusu değilse hem belgeyi düzenleyen ve hem de belgeyi kullananın gerçek bir durumun söz konusu olmadığını bilmesi gerekmektedir¹⁵². Sahte belgelerde olduğu gibi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında suçu işleyenlerin, ilgili belgede gösterilen işlem veya durumun gerçeğe aykırı olduğunu bilmeleri gerekmektedir. Ancak bu noktada sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçları bakımından genel kastın olup olmadığına dikkat etmek gerekir.

Vergi Usul Kanununun eski metninde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçları özelinde bilerek kullanma ve bilmeden kullanma şeklinde bir ayırım yapılmaktaydı. Yani, sahte belge kullanma suçunun oluşması için belgenin bilerek kullanılması gerektiği ifade edilmişti. Ancak sonradan madde metninde yapılan

¹⁴⁹ Heinrich, a.g.e.,s.167.

¹⁵⁰ Şenyüz, a.g.e., s.14.

¹⁵¹ Sahte belge kanunda “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. (VUK -RG. T: 10/01/1961, No: 10703-Madde 359)

¹⁵² Ela, a.g.e., s.123.

değişikle “bilerek” ifadesi metinden çıkarılarak kanun bazında bilerek kullanma ve bilmeden kullanma şeklinde bir ayırım ortadan kaldırılmıştır. Lakin konuyla ilgili olarak ortaya çıkan tereddütlerden dolayı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir¹⁵³.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan kişiye adli ceza uygulanabilmesi için bilerek kullanıldığının tespiti ve ispatı gereklidir. Manevi unsur olarak aranan bu hususun takdirinde, mükellefin basiretli bir tüccar ve sağduyulu bir insan olarak kendisinden beklenen dikkat ve araştırma ile suça konu belgenin sıhhati üzerinden kuşkunun giderilebilmesi, belgenin sahte olabileceğini bilebilecek ve anlayabilecek durumda olunması gibi hususlar değerlendirilecektir¹⁵⁴.

6.4. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Bir fail bir kanuni tipi ihlal ettiğinde, bu failin haksızlığı da oluşturduğu anlamına henüz gelmez. Çünkü haksızlık, ancak failin davranışı bütün hukuk düzeyi ile çeliştiği, yani hukuka aykırı olduğu zaman söz konusu olur¹⁵⁵. Hukuka aykırılık, “işlenen ve kanundaki tanıma uygun olan fiile hukuk düzenince cezaz verilmemesi, bu fiilin hukuka uygun sayılmaması, hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde olması” demektir¹⁵⁶. “Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tarife aykırı hareketi, hukuk düzeni tarafından hukuka uygun hale getiren herhangi bir sebebin bulunmamasıdır.” Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve fiili ceza kuralının amacına aykırı hale getirmeyen sebeplere hukuka uygunluk sebepleri denir¹⁵⁷. Türk Ceza Kanununda yer alan hukuka uygunluk sebepleri; kanunun emrini yerine getirme, yetkili makamın emrini yerine getirme, meşru savunma ve zorunluluk halidir. Ceza hukukunda, hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı, o hareketi hukuka aykırı olmaktan (suç olmaktan) çıkarmakta ve meşru bir hale getirmektedir. Ceza Kanununda yasaklanan bir harekette hukuka uygunluk hallerinin varlığı durumunda, tipiklik söz konusu olsa dahi cezalandırmadan bahsedilmez¹⁵⁸.

¹⁵³ 306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG. T: 18.06.2005, No: 24789)

¹⁵⁴ Yılmaz Budak, “Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 349, Eylül 2010, s.11.

¹⁵⁵ Heinrich, a.g.e.,s.197.

¹⁵⁶ Dönmezler, a.g.e.,s.232.

¹⁵⁷ Dönmezler, a.g.e.,s.249.

¹⁵⁸ Apak, a.g.m., s.32.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi kaçakçılığı suçları arasında sayılmıştır. Söz konusu kanunda ve diğer kanunlarda bu suçlar bakımından hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin bir ifade yer almamaktadır. Bu nedenle ilgili suçlar açısından Türk Ceza Kanununun genel hükümleri geçerli olacaktır.

7. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ ÖZEL GÖRÜNÜM BİÇİMLERİ

7.1. TEŞEBBÜS

Teşebbüs kavramı ceza hukukunda bir suç işlemeye kalkışma ya da bir suç girişimi olarak kullanılmaktadır. “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.” (TCK Madde 35). Teşebbüs¹⁵⁹, kasten işlenebilecek bir suçu işlemeye karar vermiş olan failin, suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya işlemeye başlamasına rağmen elinde olmayan ve dıştan gelen bir etki nedeniyle suçu tamamlayamaması halidir. “Suça teşebbüsün şartları şunlardır:

- Teşebbüs kasten işlenebilecek suçlar için söz konusudur.
- Suçun icra hareketlerine başlanmış olması gerekir.
- İcra hareketleri suçu tamamlamaya yönelik olmalıdır.
- İcra hareketleri neticeyi gerçekleştirebilecek nitelikte olmalıdır.
- İcra hareketleri elde olmayan nedenlerle bitirilememiş veya hareket bitmiş olmasına rağmen netice gerçekleşmemiş olmalıdır.”¹⁶⁰

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme hareketleri bakımından teşebbüs hükümlerinin uygulanabilirliği tartışmalıdır. Literatürde teşebbüs olabileceği ifade edilse de ağırlıklı görüş, bu hareketlerde teşebbüsün söz konusu olmayacağı noktasındadır. Çünkü düzenlenen belge herhangi bir mektup veya belge değildir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerdir. Ayrıca kanuna göre kullanılan veya konunun Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu

¹⁵⁹ Bayraklı, 2017, a.g.e., s.129.

¹⁶⁰ Bayraklı, 2019, a.g.m., s.2.

belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. (VUK Madde 227/3). Örneğin, faturada yer alan bilgiler Vergi Usul kanununda düzenlenmiştir (VUK Madde 227/3). Henüz düzenlenme aşamasında malın miktarı yazılmamışsa veya düzenleyen tarafından imzalanmamış ise bu belge Vergi Usul Kanunu açısından düzenlenmemiş sayılacak ve düzenlenmemiş belge için de ceza verme yoluna gidilmemesi gerekecektir. Bu yaklaşımlar içerisinde belge düzenlememe hareketleri nedeniyle kaçakçılığı teşebbüs söz konusu olmayacaktır¹⁶¹.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hareketlerinde ise durum farklıdır. Örneğin, sahte olarak düzenlenmiş bir faturayı alan kişi, defterine mal alışı olarak yazarken sahte belgedeki satıcı ismini yazmış ancak miktarı yazarken kolluk kuvvetleri tarafından yakalanmış ise hareket kaçakçılık suçuna teşebbüs aşamasında kalmıştır¹⁶². Bu hareket nedeniyle kaçakçılığa teşebbüs cezası ile cezalandırılması gerekecektir. Yine, on ton olarak aldığı bir alışı, satıcıyla beş ton olarak defterine yazarken yakalanan mükellef muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçuna teşebbüs etmiş olur¹⁶³.

7.2. İŞTİRAK

Suçlar tek bir faille işlenebileceği gibi kimi zaman birden fazla kişi bir araya gelerek bir suçu işleyebilirler. Bu kavram hukukta suça katılma (iştirak) olarak ifade edilmektedir. *“Suça iştirak, bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun suça katılma iradesi altında birden fazla gerçek kişi tarafından işlenmesidir.”*¹⁶⁴

İşbirliğine dayanan bu durumdaki kişilerin cezalandırılması ceza hukukunda

¹⁶¹ Bayraklı, 2019, a.g.m., s.18.

¹⁶² Yargıtay 11 Ceza Dairesinin 06.12.2017 tarih ve E:2017/11309, K:2017/8665 sayılı kararı: *“Bursa Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 28.04.2011 tarih ve 2010/30688 E. sayılı iddianamesi ile sanıklar hakkında müştekiye ait faturaları menfaat temin etmek kastıyla gerçeğe aykırı düzenledikleri iddiası ile resmi belgede sahtecilik suçundan kamu davası açılmış ise de; iddianame anlatımından sanıklar hakkındaki eylemin resmi belgede sahtecilik suçunu değil 213 sayılı vergi usul kanununa muhalefet suçunu oluşturduğu ve 25.03.2011 tarihli vergi tekniği raporunda faturaların imzasız olması, sahte belge olarak kullanıldıklarına ve bu fiilden menfaat temin edildiğine dair bir tespitin yapılamaması nedeniyle VUK' un 359. maddesinde kaçakçılık suçu sayılan sahte belge düzenleme fiilinin tamamen oluşmadığı, teşebbüs aşamasında kaldığı görülmüştür. Bu nedenle VUK' un 359. maddesine göre yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. görüşüne yer verildiği anlaşılmakla; bu eylem hakkında mütalaa verilmeyeceğini anlatan bu rapora rağmen sanıklar hakkında mütalaa bulunmayan suçtan dolayı yargılamaya devam edilerek ve suç vasfında yanılıya düşülerek resmi belgede sahtecilik suçundan beraat kararı verilmesi, Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK' nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA; ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta aynı Yasanın 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan, sanıklar hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasının dava şartı olan “mütalaanın verilmemesi nedeniyle CMUK' nun 223/8. maddesi gereğince DÜŞÜRÜLMESİNE, 06.12.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)*

¹⁶³ Bayraklı, 2019, a.g.m., s.18.

¹⁶⁴ Bayraklı, 2017, a.g.e., s.159.

iştirak kurumuyla çözüme kavuşturulmuştur. Örneğin, sahte bir belgeyi düzenleyenlerden tedarik ederek kullanmaları için mükelleflere veren kimsenin eylemi sahte belge düzenleme suçuna iştirak olur¹⁶⁵. Uygulamada mükelleflerin muhasebe işlerini yürüten kişilerin ve çalışanlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına iştirak ettiğine sıkça rastlanmaktadır.

Suçta katılma şu öğelerden oluşur:

- Bir gerçek kişi tarafından işlenebilecek bir suç olmalıdır.
- Birden fazla failin suçta katılması gerekir.
- Katılma bizzat suç fiilleri işlemek şeklinde maddi olabileceği gibi manevi katılma şeklinde de olabilir.
- Katılanlarda birlikte suç işleme iradesi olmalıdır.
- Suçun icrasına başlanması bütün şerikler için aynı suçta yönelik olmalıdır.
- Maddi ve manevi katılım bir değer taşımaktadır.¹⁶⁶

Vergi Usul Kanununda düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunmaktadır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da içinde yer aldığı kaçakçılık suçları sadece kanunda özellikleri belirtilen kişiler tarafından işlenebilirler¹⁶⁷. Buna göre, suç faili veya suç ortağı olabilecek kişiler vergi mükellefi veya sorumlusu, mali müşavirler ile mükellefe bağlı çalışanlar olarak sıralanabilir¹⁶⁸.

Vergi Usul Kanununda vergi suçlarında iştirak ile ilgili olarak, 359. Maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceği ifade edilmiştir (VUK Madde 360). Yani, vergi suçları arasında sayılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına iştirak edenlerle ilgili olarak Türk Ceza Kanununa atıfta bulunulmuştur. Vergi Usul Kanununun 360. Maddesiyle bu suçlara iştirak edenlerle ilgili olarak Türk Ceza Kanunun hükümleri geçerli olacağı ifade edilmiştir¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s.461.

¹⁶⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 29, Ocak 2017, s.3.

¹⁶⁷ Özgü suçlar ise, ancak kanuni tanımda belirtilen nitelikleri taşıyan kişiler tarafından işlenebilecek suçlardır

¹⁶⁸ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.12.

¹⁶⁹ Türk Ceza Kanununda (RG. T: 12/10/2004, No: 25611) ise iştirak kavramına ilişkin hükümler, kanunun 37 ila 41. Maddelerinde düzenlenmiştir.

Ancak yine söz konusu maddeyle iştirak edenin suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması durumunda cezanın yarısının indirileceği belirtilerek Türk Ceza Kanunu hükümleri bir bakıma sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla kişilerin söz konusu suça iştirak edip etmediğine Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre hükmedilmekle birlikte verilecek cezanın miktarı bakımından menfaatleri olup olmadığının da tespiti gereklidir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da arasında bulunduğu kaçakçılık suçlarına katılmanın yaptırımı, katılma statüsüne göre belirlenmektedir. Fail sıfatı ile katılmış ise bunun için kanunda öngörülen ceza ile cezalandırılması yoluna gidilir¹⁷⁰. Azmettirme şeklinde suça katılmış ise yine kanundaki cezalar ile cezalandırılır. Kaçakçılık suçuna yardım eden statüsünde katılmış ise kaçakçılık suçunun cezası üst sınırı 5 yıldan fazla olmaması nedeniyle kanunda belirtilen cezalar yarıya kadar indirilerek uygulanır¹⁷¹.

7.3. SUÇLARIN İÇTİMAI

Failin suç işleme düşüncesi işlediği suç fiilleri ile anlaşılmakta olup hareket, netice ve sebep-sonuç ilişkisi ile belirlenir. Bu fiil sonucu ihlal edilen kanun hükümlerine göre de suçlar farklı görünüm arz edebilirler. İşte suçların birleşmesi kavramı da burada ortaya çıkar. Kanuni tanıma göre oluşturulan her sonuç ilke olarak ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur. Fail hareketiyle ne kadar sonuç meydana getirmiş ise o kadar suç işlemiş sayılır ve her suçtan dolayı ayrı ve bağımsız cezaya uğrar. Ancak kimi durumlarda hareketlerin çokluğu, suçların da birden çok olmalarını gerektirmez. Çünkü suç, kimi zaman bir; kimi zaman da birden çok hareketten doğabilir.

Suçların birleşmesi, kanundaki düzenlemeye uygun olarak birden fazla kanun hükmünün ihlali sonucu oluşan suçların bir failde toplanması ve cezaların buna göre belirlenmesidir¹⁷². Bu durumlarda cezalandırmanın nasıl yapılacağı, Türk Ceza Kanununun 42 ila 44. Maddelerinde ifade edilmiştir. Buna göre, “*işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır*” (TCK Madde 44). Bu durum fikri içtima olarak adlandırılır. “*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye*

¹⁷⁰ Vergi Usul Kanunu (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) Madde 359’ un a fıkrasına göre verilecek cezalar 18 aydan 3 yıla kadar hapis; b fıkrasına göre ise 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

¹⁷¹ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.19.

¹⁷² Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtimâ)”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 30, Nisan 2017, s.2.

karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi” durumu ise zincirleme suç olarak tanımlanmaktadır (TCK Madde 43).

7.3.1. Fikri içtima

“Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verilmesidir.” Bu durumda fail en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır. Fikri içtimada ortada birden fazla farklı suç vardır; kanun koyucu suç siyaseti düşüncesiyle suçları tek suç gibi kabul etmektedir. Fikri içtima gibi bir kuruma yer verilmek suretiyle fail tek fiili ile birden fazla suç işlemiş olsa bile işlediği suçlar bakımından en ağır cezayı gerektiren suçu işlemiş gibi kabul edilir. Böylece failin birden fazla kez cezalandırılmasının önüne geçilmiş olur¹⁷³. “Fikri içtimain şartları şunlardır;

- Bir tek fiilin işlenmiş olması gerekir.
- Birden fazla farklı suç meydana gelmelidir.
- Meydana gelen suçların kovuşturma ve cezalandırılabilir şartlarının meydana gelmiş olması gerekir”.¹⁷⁴

Adli vergi suçu olan vergi kaçakçılık suçlarında görünürde birleşmenin söz konusu olabilmesi için kanunun 359. Maddesindeki fiillerin diğer kanunlar açısından da suç olarak düzenlenmiş olması gerekir. Bu açıdan bakıldığında zaman söz konusu suçlarda görünürde birleşmenin oluşması zordur¹⁷⁵. Ancak bir örnek verecek olursak, kanunun lafzına bakıldığında zaman kaçakçılık suçlarından bazılarının Sermaye Piyasası Kanununda yer alan bir takım fiillerle örtüşebileceği söylenebilir. Buna göre, hesap hilesi veya ilgisiz kişiler adına hesap açma gibi fiiller, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunun’ da suç olarak belirlenmiştir¹⁷⁶. Söz konusu fiil gerçekleştirildiğinde bir fiille iki ayrı kanunda düzenlenmiş suç işlenmiş olacaktır. Burada verilecek cezanın belirlenirken fikri içtima hükümleri uyarınca iki kanun arasında en ağır olanı tespit edilecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanununda yer alan cezanın uygulanması gerekir¹⁷⁷.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını fikri içtima hükümleri kapsamında değerlendirecek olursak, söz konusu suçlar aynı

¹⁷³ Özbek vd., a.g.e., s.596.

¹⁷⁴ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.9.

¹⁷⁵ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.14.

¹⁷⁶ Vergi Usul Kanununda (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) bunun öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıdır, Sermaye Piyasası Kanununda ise altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

¹⁷⁷ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.16.

bentte düzenlenmesine rağmen seçimlik hareketli suçlar olmayıp birbirinden tamamen ayrı ve bağımsız suçlardır. Bu nedenle bu suçlar bakımından genel olarak “fikri içtima” hükümleri uygulanmamaktadır. Yalnız burada şu ayrıntıya dikkat etmek gerekir. Sahte belge düzenleyen şahıs, düzenlediği belgeyi kullanırsa bu noktada tek bir suç; yani sahte belge düzenleme suçu söz konusudur. Buna karşılık bir şahıs sahte belge düzenleme suçunun yanında başka bir şahsın düzenlediği sahte belgeyi kullanırsa burada iki ayrı suç söz konusu olur ve ayrı ayrı cezalandırılır.

7.3.2. Zincirleme Suç

“Zincirleme suç, aynı suç işleme kararıyla değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden çok işlenmesidir.”¹⁷⁸

Fikri içtima ile zincirleme suç birbirinden farklıdır. Zincirleme suçta aynı suç birden fazla işlenir; dolayısıyla aynı suça yönelik birden fazla fiil vardır. Buna karşılık fikri içtimada tek bir fiil ile birden fazla suç işlenir. O halde farkın zincirleme suçta aynı suçun, fikri içtimada ise değişik suçların işlenmesi olduğu söylenebilir. Dolayısıyla fikri içtimada farklı suçlara ilişkin farklı hükümler ihlal edilirken, zincirleme suç aynı suça ilişkin hükmün ihlali şeklinde gerçekleşir¹⁷⁹. Ancak her iki içtima bakımından ortak nokta şudur: Zincirleme suçta bir suç işleme kararı bulunur. Fikri içtimada fiilin tekliği esasen tek neticeyi istemeye yönelik düşüncedeki tekliktir. Bu nedenle tek bir neticeye yönelmiş düşünceye dayalı tek hareket birden fazla netice meydana getirdiğinde tek suç sayılırken, zincirleme suçta birden fazla neticeyi içine alan aynı suç işleme kararı birden çok hareketle gerçekleştirilir.

Zincirleme suç açısından kaçakçılık suçları incelendiğinde birleşmeye elverişli olduğu söylenebilir. Kaçakçılık suçlarında zincirleme suçun sonucu; kanunda öngörülen cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmasıdır. *“Vergi kaçakçılığı suçları açısından zincirleme suçun oluşabilmesi için şartlar şunlardır¹⁸⁰:*

- Bir suç işleme kararının bulunması gerekir.
- Suç fiilleri değişik zamanlarda işlenmelidir.
- Suçlar birden fazla olmalıdır.
- Suçların aynı olması gerekir.”

¹⁷⁸ Özbek vd., a.g.e., s.584.

¹⁷⁹ Özbek vd., a.g.e., s.596.

¹⁸⁰ Bayraklı, 2017, a.g.m., s.6.

7.3.3. Vergi Usul Kanunda Suçların İçtimaı

Vergi Usul Kanununa bakıldığında vergi suçları ve vergi kabahatleri bakımından ayrı ayrı suçların içtimaı hükümlerine yer verilmiştir. Kanunun 335. ve 336. Maddelerinde vergi kabahatleri ile ilgili olan içtima hükmüne yer verilmiş olup vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyayı uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceği ifade edilmiştir. Ayrıca Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesileceği belirtilmiştir. Kanunun 340. Maddesinde ise vergi suçları bakımından içtima hükümlerine yer verilmiş olup kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilmeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıca ilgili kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle işlenen vergi suçu kapsamında vergi ziyayına neden olunmuşsa, fail hakkında idari bir yaptırım uygulanması, vergi suçu dolayısıyla ayrıca 359. Madde kapsamında ceza verilmesine engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir. Benzer bir düzenlemeye kanunun 367. Maddesinde de yer verilmiştir. Buna göre; *“kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”* Söz konusu madde hükümleri dışında vergi kanunlarında vergi suçlarına ilişkin olarak, bu suçların birleşmesine ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

8. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİT EDİLMESİ

8.1. VERGİ DENETİMİ

Vergi alacaklısı olan devletin vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için gerçekleştirdiği önemli bir uygulama vergi denetimidir. Genel olarak

vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır¹⁸¹.

Vergi denetimine ilişkin düzenlemelere genel olarak Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir. Kanun uyarınca amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan vergi incelemesi en kapsamlı ve etkili denetim mekanizmasıdır. Bunun yanında kanunda tanımları ve usulleri detaylı olarak belirtilmiş olan yoklama, arama ve bilgi toplama mekanizmaları da vergi incelemeleri ile bir bütün olarak vergi denetimi kapsamında değerlendirilmektedir. Kanunda yer alan söz konusu düzenlemeler sayesinde vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğü etkileyen diğer unsurlar araştırılarak ortaya çıkarılabilmektedir. İdare, bu araçları kullanarak yükümlülerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetlemekte ve beyan esasının önemli bir sorunu olan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlanmaktadır¹⁸².

8.1.1. Vergi İncelemesi

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespit edilmesinde tartışmasız en etkin idari işlem vergi incelemesidir. Yalnızca bu suçlar özelinde değil genel olarak vergi incelenmesi, tüm vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının ortaya çıkarılması konusunda devletin elindeki en önemli güçtür. Çalışmanın sonraki bölümlerinde de değineceğimiz söz konusu suçların tespiti amacıyla yapılan diğer tüm düzenlemeleri bir yandan da vergi inceleme süreçlerine yardımcı düzenlemeler olarak da nitelendirmek mümkündür.

Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma ihtiyacı duyabilmektedir. İşte bu ayrıntılı araştırma vergi incelemesidir¹⁸³. Vergi incelemesi¹⁸⁴, vergi kanunları gereğince vergi ödemekle yükümlü olanlar tarafından ödenecek vergilerin doğruluğunun vergi inceleme yetkisi olanlar tarafından araştırılıp tespit edilmesidir¹⁸⁵. Vergi incelemesinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine ilişkin yapılan araştırmalar çok yönlü

¹⁸¹ Karakoç, 2017, *a.g.e.*, s.237.

¹⁸² Hasan Hüseyin Bayraklı, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2018, s.98.

¹⁸³ Karakoç, 2017, *a.g.e.*, s.242.

¹⁸⁴ Vergi İncelemesi ile ilgili olarak temel kanuni düzenlemeler Vergi Usul Kanununun(RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 134 ila 141. Maddelerinde yer almaktadır. Kanununun 134. Maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

¹⁸⁵ Cengiz, *a.g.e.*, s.265.

süreçler olup yalnızca vergi ile ilgili işlemlerin ve yükümlülüklerin şekli olarak doğru yapılıp yapılmadığının denetiminden ibaret değildir. “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*”

Vergi incelemelerinde yasal defter ve belgelerin detaylı olarak incelenmesi çok önemli olmakla birlikte inceleme süreci yalnızca defter ve belge üzerinden yürüyen bir süreç değildir. Yani defter ve belgelerin olmadığı durumda da diğer harici veriler kullanılarak vergi incelemesi gerçekleştirilebilir. “*Buna göre;*

- *Vergi Dairesindeki kayıtlardan çıkarılacak bilgiler,*
- *İstihbarat arşivindeki bilgiler,*
- *Mükellefle yapılan muamelelerde taraf durumunda olanlardan alınan bilgiler,*
- *Resmi daireler ve banka ve sigorta şirketleri gibi müesseselerden alınacak bilgiler,*
- *Nakliye yapanlardan alınacak bilgiler,*
- *İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin (emtia, nakit, sabit kıymetler) fiili envanteri ve inceleme elemanının yerinde yapacağı maddi tespitler,*
- *Diğer her türlü maddi kontroller vergi incelemesi süreçlerinin birer parçasıdır.”*¹⁸⁶

Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde mükellefler hesapladıkları verginin dayanağı olan vergi ile ilgili işlemlere ilişkin belgelerin ve yapılan tüm kayıtların Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında düzenlenmiş olan şekil şartlarına uygun olması gerekmektedir. Ancak vergiyi doğuran olayı gösteren belgelerin vergi mevzuatında yer alan şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş olması tek başına bunların mahiyet itibariyle gerçek olduğunu göstermez. Özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespit edilmesinde gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması daha da önem kazanmaktadır. Çünkü bu suçların işlenişinde genel olarak belgeler ve bu belgelerin kaydedildiği yasal defterlerde şekli yönden bir kanuna aykırılık mevcut olmamaktadır.

İşlenen suç esasında vergi ile ilgili işlemlerin mahiyeti ile ilgidir. Dolayısıyla yalnızca yasal defter ve belgeler üzerinden yapılacak araştırmalar söz konusu suçların

¹⁸⁶ *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.434.

ortaya çıkarılmasında yetersiz kalır. İşte bu noktada içerisinde geniş yetkileri ve çok yönlü denetim mekanizmalarını barındıran, defter ve belgeler ile sınırlı olmaksızın her türlü ispat aracı kullanılarak yapılan vergi incelemesi bu tür suçların ortaya çıkarılmasında en önemli yere sahiptir.

8.1.2. Yoklama

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra onun vergilendirme sürecinden geçerek tahsil edilebilir bir duruma gelmesi için (beyana dayanan vergilerde) mükellef tarafından beyan edilmesi gerekir. Vergilemeye etki eden hususların mükellefler tarafından bildirilmemesi, eksik veya geç bildirilmesi vergi ziyama yol açabilmektedir. Bu tür davranışların ortaya çıkarılmasında yoklama¹⁸⁷ kurumundan yararlanılması son derece önemlidir¹⁸⁸.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının daha başlangıç aşamasında önlenmesi noktasında yoklama son derece önem arz etmektedir. Özellikle münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan şahıslar genel bir yoklama ile kolayca tespit edilebilmektedir. Böylelikle hem bu şahısların tespit edilip incelemeye sevk edilmesi sağlanmakta hem de yoklama tutanakları sayesinde vergi inceleme elemanlarına veri sunulmaktadır.

Münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan şahıslar, Vergi Dairesine normal bir faaliyette bulunacak gibi mükellefiyet tesis ettirip sonrasında yalnızca sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunmaktadır¹⁸⁹. Bu tür şahıs ve şirketler hakkında yapılacak yoklamalarla tespitler kolaylıkla yapılabilmekte ve bu tespitler sayesinde Vergi Daireleri ilgili şahıslarla ilgili gerekli önlemleri alabilmektedir. Ayrıca, bu şahısların belge düzenlediği kişi ve firmaları da tespit ederek sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarının tespiti için de faydalı

¹⁸⁷ Yoklamaya ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanununun(RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 127 ila 133. Maddelerinde yer verilmiştir. Kanunun 127. Maddesinde yoklamanın amacının, “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu*” ifade edilmiştir.

¹⁸⁸ Karakoç, 2017, a.g.e., s.238.

¹⁸⁹ Bu çalışmanın “Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflerin Genel Özellikleri” bölümünde anlatıldığı üzere münhasıran sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan kişilere ait işletmeler çoğunlukla düşük sermayeli, makine, tesis ve demirbaşları olmayan, çok küçük mekânlarda kurulan, işçisi olmayan işletmelerdir. Bu şahısların işyeri olarak belirttikleri adresler genellikle küçük bir büro olup, şube veya depoları bulunmamaktadır. Yani mükellefiyet tesisi ettirdikleri faaliyet konusu ile ilgili gerekli unsurlardan yoksundur. Söz konusu şahıslar işyeri adresi olarak bildirdikleri adreslerde arandıkları zaman bulunmayan, sık sık adres değiştirip vergi dairelerine mükellefiyet tesis ettirerek izlerini kaybettirme çabası içinde olan, çok kısa sürelerde milyonlarla ifade edilen iş hacimlerine (yeterli sermaye ve formasyondan yoksun olmalarına rağmen) ulaşan, beyanları çok yüksek olmasına rağmen ya hiç vergi ödemeyen ya da cüz’i miktarda vergi ödeyen ve sahte belgelere karşılık yine sahte belgelerle alışlarını belgeleyen, gerçek bir mal veya hizmet alışını olmayan kişilerdir.

olmaktadır. Yapılan yoklamalarda yukarıda sayılan hususlar veya daha farklı verilerle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine dair şüphe oluşan şahıs ve firmalar, ilgili Vergi Daireleri tarafından mercek altına alınmakta ve gerekirse incelemeye sevk edilmektedir. Vergi Daireleri tarafından yapılan yoklamalarda sahte belge düzenlediğine dair şüphe oluşması üzerine incelemeye sevk edilen ve sonrasında gerçekten bu vergi suçunu işlediği tespit edilen şahıs ve şirketlerin sayısı oldukça fazladır. Ayrıca yapılan yoklamalarda tespit edilen hususlara ilişkin olarak tutulan yoklama tutanakları, daha sonra sahte belge düzenleyen kişiler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri için geçmiş yıllara yönelik en önemli verileri sağlamaktadır.

8.1.3. Arama

“İhbar durumunda veyahut yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslarda ve bunların üzerinde, eşyasında, işyerinde yapılan araştırmaya arama denir.” Yükümlü bilgi ve belgelerini saklıyor, Vergi Dairesine ya da yetkililere vermiyorsa yapılacak şey yükümlünün rızası alınmaksızın idarenin kendiliğinden harekete geçerek gizli bilgi ve belgeleri ele geçirmesidir¹⁹⁰. İstisnai olarak yapılan bu uygulamada, mükellef ya da vergi sorumlusunun rıza ve isteği aranmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtlarının aranması ve bunlara vergi incelemeleri için el konulması söz konusudur¹⁹¹.

“Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ile sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce gerçekleştirilir. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu

¹⁹⁰ Bayraklı, 2018, a.g.e., s.104.

¹⁹¹ Bayraklı, 2018, a.g.e., s.104.

*tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.”*¹⁹²

Vergi denetiminde aramalı vergi incelemesi yapılmasının nedeni normal vergi incelemesi veya diğer denetim yolları ile elde edilemeyecek şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmek istenmesidir.¹⁹³ Özellikle organize şekilde ve büyük çaplı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarında arama yetkisi kullanılarak önemli tespitler yapılabilmektedir. Örneğin, kaçak matbaalarda sahte belge basımı yapılması, herhangi resmi bir faaliyeti olmamasına rağmen binlerce boş fatura, irsaliye gibi belgelerin bulundurulması gibi durumlar arama sayesinde tespit edilebilir.

8.1.4. Bilgi Verme

Vergi idaresi ve vergi incelemeye yetkili olanlar ihtiyaç duyduklarında her konuda kamu idare ve kurumlarından, yükümlülerden ve yükümlülerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden vergi alacağını sağlıklı bir şekilde tespit ve tahsil edebilmek için bilgi isteyebilir. Bilgi istenen kişinin yükümlü olup olmamasının, incelemeye tabi tutulup tutulmamasının bir önemi yoktur¹⁹⁴. Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuşlardır¹⁹⁵.

Bilgi isteme, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde oldukça sık başvurulmuş bir yoldur. Bu tür incelemelerde maksagenellikle belge üzerinde gerçekten yapıldığı gözükken bir mal veya hizmet alım satımın gerçek mahiyetinin ortaya konulması olduğundan kişilerin incelemeye sunduğu defter ve belgeler veya iş yeri hakkında yapılan tespitler yetersiz kalabilmekte veya yanıltıcı olmaktadır. Bu noktada bilgi isteme yetkisi sayesinde incelenen mükelleflerin ilişkide olduğu kişi, firma veya kurumlardan veya hakkında şüphe olan faaliyetin doğruluğu veya gerçekliğinin ortaya konulmasına yardımcı olabilecek kamu kurumları,

¹⁹² Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 142 ila 147. Maddeleri.

¹⁹³ Cengiz, *a.g.e.*, s.271.

¹⁹⁴ Bayraklı, 2017, *a.g.e.*, s.105.

¹⁹⁵ Konuyla ilgili detaylar Vergi Usul Kanununun(RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 148 ila 152. Maddelerinde düzenlenmiştir.

uzman kuruluşlar, meslek odaları vb. yerlerden bilgi alınabilmektedir. Örnek verecek olursak;

- Gerçekliği konusunda şüphe olan bir satış işleminin ödemesinin gerçekten yapıp yapılmadığı, yapıldıysa nasıl yapıldığı, (havale, EFT, çek vb.) kâğıt üzerinde gerçekleştirildiği ödemenin muvazaalı bir şekilde geri dönüp dönmediği vb. hususlar bankalardan istenen bilgilerle tespit edilebilmektedir.
- Gerçekliği konusunda şüphe olan bir satış işleminde nakliye hizmetinin dışarıdan temin edildiği iddia olunuyorsa, ilgili nakliye firmasından konuyla ilgili bilgi istenebilmektedir.
- Bir işletmenin ne kadar işçi çalıştırdığı, Vergi Dairesine beyan ettiği sayıda gerçekten çalışanı olup olmadığı gibi hususlar Sosyal Güvenlik Kurumundan alınacak bilgilerle öğrenilebilmektedir.
- Hakkında sahte belge düzenlediğine dair şüphe olan mükellefin faaliyeti kâğıt üzerinde akaryakıt satışı olarak gözükyorsa Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan alınacak bilgi ile söz konusu şahsın gerçekten bu faaliyeti yapıp yapmadığı veya ne kadar akaryakıt alışı olduğu gibi bilgiler elde edilebilmektedir.
- Bazı büyük boyutlu sahte belge düzenleme suçları, kolluk kuvvetleri personeli tarafından yapılan baskınlarda ele geçirilen belgeler, defterler vb. diğer deliller üzerinden tespit edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda da vergi incelemesine yetkili olanlar Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı gibi kurumlardan bilgi alabilmektedir.

Bilgi verme kapsamında vergi istihbarat arşivlerine de değinmekte fayda var. Vergi Usul Kanununun bilgi verme ile ilgili bölümünde, “*yazılı kaynaklardan toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı*” ve “*bu arşivlerden kimlerin, ne suretle faydalanabileceği Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunmakta olduğu*” ifade edilmiştir.¹⁹⁶ (VUK Madde 152) İstihbarat arşivi, toplanan bilgilerin saklandığı yerdir. Genel olarak bu uygulamanın amacı, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefleri kolayca tespit etmek ve vergi incelemesine yetkili olanlara sağlıklı bilgi akışı sağlamaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde merkezi bir vergi istihbarat arşivi

¹⁹⁶ Ölüm vakaları ve bunlara ilişkin intikaller hariç.

oluşturulmuştur. “İstihbarat arşivi tesisinden maksat, çeşitli kaynaklardan toplanacak malumata istinaden¹⁹⁷:

- Vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri,
- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini,
- Üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, tayin, tespit ve kontrole imkân sağlamaktır.”

8.2. VERGİ DENETİMİNE YARDIMCI DİĞER İDARİ DÜZENLEMELER

8.2.1. Alış ve Satış Bildirim (Ba-Bs) Analizleri

Mükelleflerin belirli bir tutarı aşan mal ve hizmet alımları “*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*” mal ve hizmet satışlarını ise “*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*” ile bildirmeleri yükümlülüğü vardır¹⁹⁸. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerindeki mal veya hizmet alımları Form Ba ile mal veya hizmet satışları da Form Bs ile bildirilmek zorundadır. Söz konusu bildirim aylık olarak yapılmakta olup, alınan ve satılan mal, hizmet, demirbaş, maddi ve maddi olmayan unsurlar gibi her türlü kalemi kapsamaktadır. Bildirim formunda ilgili ayda belirtilen unsurların hangi mükelleften alındığı veya hangi mükellefe satıldığı, bunların tutarı ve fatura sayısı gibi hususlara yer verilir.

Söz konusu uygulamanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananları tespiti bakımından idare açısından birçok faydası vardır. Bu uygulama karşılıklı işleyen bir sistem olduğundan otomatik kontrol sağlamaktadır. Bir tarafın alışı, diğer mükellefin satışı olduğundan dolayı idare tarafından başka bir denetime gerek kalmadan işleme taraf olanlar birbirlerini denetlemektedir. Sistemde fatura sayısı veya tutarı konusundan karşılıklı bir uyumsuzluk olduğunda veya bir taraf bu bildiri yapmadığında direkt olarak Vergi Dairesi kayıtlarında görülme olanağı vardır. Ayrıca yapılan bildirimler mükelleflerin çoğu alım satımını kapsadığından bu kişilerin verdikleri vergi beyannamelerinin doğru olup olmadığı da kontrol edilebilir. Örneğin satıcı (S), alıcı (A)’ ya bir ay içinde 5 fatura karşılığı 500 TL tutarında satış yapmış olsun. Bu durumda Satıcı (S), Bs formu ile 5 faturada 500 TL tutar bildirmek

¹⁹⁷ Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği, (RG. T: 21.07.1951, No: 7864) “Maksat” başlıklı 1. Maddesi.

¹⁹⁸ Bu yükümlülük Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 148,149 ve Mükerrer 257. Maddelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden getirilmiştir. Konuya ilişkin açıklamalara 381 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde (RG. T: 06/02/2008, No: 26779) yer verilmiştir.

durumundadır. Aynı şekilde Alıcı (A) da aynı tutarları Ba formu ile bildirecektir. Farz edelim ki; Satıcı (S), daha az vergi ödemek maksadıyla sadece 300 TL tutarı vergi beyanlarına yansıtmış olsun. Bu durumda vergi beyanları ile Bs formu uyumsuz olacaktır ki; bu da sistemde idare tarafından rahatlıkla tespit edilebilir. Peki, Bs formunu da 3 fatura da 300 TL birim tutarda bildirdiğini varsayalım. Bu durumda Alıcı (A)'nın bildirdiği fatura sayısı ve tutarla uyumsuz olacağında bu durum da Vergi Dairesi tarafından sistemde fark edilecektir. Alıcı (A)'nın söz konusu alışını bildirmemesi veya eksik bildirmesi kendi aleyhine bir durum olacağından tam bildirmek isteyecektir. Çünkü Satıcı (S) için kendisine vergi yükü getiren satış işlemi, alıcı (A) açısından vergi matrahını düşürücü bir indirim unsurudur. İşte bu noktada Ba-Bs bildirimleri otomatik denetim mekanizması işlevi görmektedir.

Özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların tespit edilmesinde en önemli araçlardan biri “*Ba-Bs analiz raporları*”dır. Mükellefler sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak gelir veya kurumlar vergisine tabi gelirlerinden aslında gerçekten yapmadıkları veya daha az tutarda yaptıkları harcama tutarlarını indirerek vergi matrahlarını düşürmektedirler. Aynı şekilde katma değer vergisinde de indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle yükseltılarak indirim mekanizması sayesinde ödenmesi gereken katma değer vergisi düşürülmektedir¹⁹⁹.

Mükellefler söz konusu belgelerde belirtilen tutarları vergi beyanlarına yansıtıklarından, aynı zamanda Ba-Bs formlarına da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedeki tutarları ve bu belgeyi hangi firma veya şahıstan alıklarını aynen yazmak durumundalar. Böylelikle vergi beyanları ile bildirimleri arasındaki uyumu sağlayıp sistem üzerinden Vergi Dairesi kayıtlarında olumsuz bir durum gözükmesini engellemektedirler.

Yukarıda ifade edilen sistem sayesinde herhangi bir şekilde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen bir şahıs tespit edildiğinde, bu şahsın düzenlemiş olduğu belgeleri kullanan kişiler Ba-Bs Bildirim Analizi sayesinde kolayca tespit edilebilmektedir. Örneğin münhasıran sahte fatura düzenleyen (X) şahsı, mükellef (A),

¹⁹⁹ Bu çalışmanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı kullanma nedenleri bölümünde bu suçun işlenme nedenlerine yer verilmiştir.

(B), (C), (D) ve (E) ye her birine 100 birim tutarında olmak üzere sahte fatura satmış olsun. Bu kişiler, söz konusu faturaları vergi beyanlarına yansıtıp gider, maliyet veya indirim dikkate alabilmeleri için Ba formu ile bunları bildirmeleri gerekir. Bildirmezlerse bu sefer vergi beyanları ile alış tutarları farklı olacak ve bu durum idarenin dikkatini çekecektir. Sonrasında (X) şahsı hakkında yapılan bir vergi incelemesi neticesinde bu kişinin gerçek bir faaliyeti olmadığı, sahte belge düzenleme maksadıyla mükellefiyet tesisi ettirdiği ve düzenlediği bütün faturaların sahte belge olduğu anlaşılın. Dolayısıyla (X) şahından fatura alan herkes, sahte belge kullanma suçu işlemiş olacaktır. Bu durumda (X) şahsı için sistemden yapılacak bir Ba-Bs analizi ile bu kişiden fatura almış olduğunu bildiren sahte belge kullanıcısı (A), (B), (C), (D) ve (E) kişileri rahatlıkla tespit edilecektir.

8.2.2. Özel Esaslar Uygulaması

Katma değer vergisi uygulamasında nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen²⁰⁰ ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iadesi öngörülmektedir²⁰¹. Ancak mükellefler, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler kullanarak, yüklendikleri katma değer vergisi tutarını arttırarak haksız iade talebinde bulunabilmektedirler.

“Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergi ile ilgili uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” (KDVK Madde 36). Bu yetkiye dayanarak ve sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı iade taleplerine engel olabilmek maksadıyla özel esaslar uygulaması getirilmiştir²⁰².

“Özel Esaslar düzenlenmesinin nihai amacı, mükelleflerin katma değer vergisi idelerinin doğruluğunu araştırmaktır. Böylece, hazineye intikal etmemiş veya hayali

²⁰⁰ Gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden.

²⁰¹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (RG. T: 02/11/1984, No: 18563) 9, 11, 29 ve 32’nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddeleri uyarınca.

²⁰² Özel esaslara ilişkin düzenlemeler, 1 Seri No’ lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (RG. T: 26/04/2014, No: 28983) IV/E bölümünde yer almaktadır.

olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların (iade mekanizması kapsamında) iadesini önlemeyi amaçlamaktadır. Bu düzenlemeler ile mükelleflerin haklı iade taleplerinin temini sağlanmaktadır. Ayrıca hiç yüklenilmediği halde gerçeği yansıtmayan belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınarak indirim yoluyla giderilemediği için iadesi talep edilen katma değer vergisi tutarlarının iadesinin de önlenmesi sağlanmaktadır.”²⁰³

Katma değer vergisi uygulamaları kapsamında iade alabilme yeterliliği bakımından mükellefler ikili bir ayrıma tabidir. Bunlar, genel esaslara tabi olanlar ile özel esaslara tabi olan mükellef gruplarıdır. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile doğrudan veya bir şekilde dolaylı olarak alakası olan mükellef gruplarının katma değer vergisi iade talepleri, özel esaslara göre yapılmaktadır²⁰⁴.

Buna göre, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları konusunda haklarında olumsuz rapor bulunan ve bu konularda haklarına olumsuz tespitler olan mükelleflerin iade talepleri yükseltmiş teminatlar karşılığında gerçekleştirmektedir. Söz konusu yüksek teminatların çözülmesi için ise bu kişilerin haklarında olumlu inceleme raporu olması gerekir.

8.2.3. Mükellefiyet Tesisinde Teminat Uygulaması

“Sahte belge düzenlediği tespit edilenler ile yalnızca sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilen, kişilerin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek için Vergi Dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde bu kişilerden teminat talep edilmektedir” (VUK Madde 153/A). Bu düzenlemeyle sahte belge düzenleme fiilleri ile suç işlenmesinin önlenmesi amaçlanmıştır²⁰⁵. Vergi Usul Kanununun 153/A Maddesiyle sahte belge düzenleyenler aynı fiili tekrarlamaları zorlaştırılarak inceleme elemanları ve Vergi Daireleri zamanlarını asli görevlerine daha çok ayırmasına, sahteciliğin engellenmesine,

²⁰³ Rahman Şentürk; “Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ve Özel Esaslar”, <https://docplayer.biz.tr/50591852-Katma-deger-vergisi-ic-genelgesi-ve-ozel-esaslar.html>, (Erişim Tarihi:30.08.2019), s.136.

²⁰⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (RG. T: 26/04/2014, No: 28983) hükümleri uyarınca.

²⁰⁵ “Ülkemizde sahte belge düzenleme fiilinin yaygınlığından dolayı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak maksadıyla vergi incelemeleri yapması gereken vergi inceleme elemanları çalışmalarının büyük bir bölümünü, sahte fatura düzenleyen mükellefleri ve bu mükelleflerden mal ve hizmet alan kişileri araştırmaya ve gerekli işlemleri yapmaya ayırmaktadır. Vergi daireleri de aynı şekilde bu mükelleflerin sebep oldukları iş yükünden dolayı asli görevlerini verimli bir şekilde yerine getirememektedir. Vergi daireleri söz konusu mükellefleri terkin işleminden sonra yeniden mükellefiyet tesis yapmalarını yönünde vergi kanunlarımızda idari tedbir niteliğinde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.” 213 sayılı VUK Madde 153/A gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/VUK/vuk_gerekce.pdf (Erişim 12.12.2019).

vergi gelirlerinin istenilen seviyelere çıkmasına katkı sağlanmasına, haksız yere ödenen katma değer vergisi iadelerinin önüne geçilmesine katkıda bulunacaktır. Söz konusu maddede sahte belge düzenleyen mükelleflerle ilgili işlemler nedeniyle teminat gösterilme yükümlülüğü getirilmiştir²⁰⁶.

8.3. VERGİ İNCELEMELERİNDE SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİT YÖNTEMLERİ

8.3.1. Karşıt İncelemeler

Karşıt inceleme, yapılan vergi incelemelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğuna dair şüphe olan belgelerin tespiti için önemli bir araştırma yöntemidir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında genellikle belgeyi düzenleyen ve kullanan olmak üzere iki taraf bulunduğundan her iki tarafın defter, kayıt ve belgelerinin karşılıklı olarak incelenir ve birbirleriyle uyumlu ve tutarlı olup olmadığı karşılaştırılır²⁰⁷. Örneğin, bir mükellefin kayıtlarında bir mal veya hizmet satıldığına dair kayıt mevcutsa, bu işlemin karşı muhatabı olan alıcının da kayıtlarında ilgili mal veya hizmetin alındığına dair kayıt olmalıdır. Karşıt inceleme ile işlemin karşı tarafının kayıtları kontrol edilerek işlemin aynı tutar, miktar ve mahiyetle kayıtlara girip girmediği anlaşılır. Ayrıca işlemin karşı tarafının söz konusu alım veya satımı gerçekleştirebilecek kapasiteye sahip olup olmadığı da tespit edilir. Karşıt inceleme özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin incelemelerde vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından her zaman kullanılan ve önemli tespitlerin yapılabildiği bir yöntemdir. Yargı tarafından verilen kararlarda da idare tarafından gerçekleştirilen sahte belge düzenleme incelemelerinde karşıt inceleme yapılması gerektiği sık sık vurgulanmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁶ Faruk Gönkayalı - Erol Çolak, "Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 304, Ocak 2014, s.132.

²⁰⁷ Mehmet Taştan, *Açıklamalı İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.89.

²⁰⁸ Yargıtay 21. Ceza Dairesinin 24.5.2016 tarih ve E-K:6400-4589 sayılı kararı: " Sahteliği iddia olunan 2005 takvim yılında 66 adet, 2006 takvim yılında 54 adet olarak düzenlenen faturaları alıp kullanan şirket ve kişiler hakkında sahte fatura kullanma suçundan düzenlenen karşıt inceleme raporları getirilmeden kararın verilmiş olması karşısında; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; katılan kurumdaki düzenlenen faturaları kullanan şirket ve kişiler hakkında düzenlenmiş karşıt inceleme raporları getirilip, sahte faturaları kullanan kişiler ve şirket yetkilileri hakkında kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyasına intikalinin sağlanarak ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi ve bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, faturaları kullanan şirket yetkilileri veya kişiler dinle-

8.3.2. Ödemelerin Araştırılması

Vergiyi doğuran olaya esas teşkil eden ticari, zirai veya sınai işlemlere ilişkin olarak yapılması gereken ödemeler, günümüzde çok çeşitli ödeme araçlarıyla gerçekleştirilebilmektedir. Özellikle yüksek tutarlı işlemlere ilişkin ödemeler uygulamada en çok bankalar yoluyla havale, EFT, ödeme emri yapılarak veya çek, senet verilerek/ciro edilerek veyahut kredi kartı vb. belgelendirilebilir araçlarla gerçekleştirilmektedir. Yapılan işlemin doğruluğu ve gerçekliğine veri olarak ödemelerin belgelendirilebilir olması vergiyi doğudan olaya ilişkin oldukça önemli bir ispat aracıdır.

Vergiyi doğuran olaya esas teşkil eden işlemlerde gerçekleştirilen ödemelerin ticari teamüllere uygun olarak yapılması ve belgelendirilebilmesi beklenmektedir. Vergi incelemelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye konu edildiğine ilişkin şüphe olan işlemin maddi tutarı ile ilgili olarak ilk aşamada sorgulanan hususların başında bu işleme ilişkin ödemenin ne şekilde yapıldığı gelir. Düzenlenen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bunları kullananlar için anlam ifade edebilmesi; yani ödemeleri gereken vergiyi azaltabilmeleri için kullanıcıların iş hacimlerin göre görece yüksek tutarlarda olması gerekir. Yüksek tutarlı işlemlere ilişkin ödemelerin de banka üzerinden veya belgelendirilebilir diğer ödeme araçlarıyla (çek, senet vb.) yapılması ticari icaplara uygundur. Binlerce liralık ödemelerin elden nakit olarak yapılması ticari icaplara son derece aykırılık teşkil etmektedir. Yapılan vergi incelemelerinde bu durum aslında bir ödemenin yapılmadığına, dolayısıyla da işlemin gerçek olmadığını dair bir karine olarak dikkate alınır.

Yüksek tutarlı ödemelerin nakdi olarak gerçekleştirildiğinin iddia edilmesi, tek başına suç işlendiğine ilişkin bir gösterge olmamakla birlikte; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge şüphesi olan durumlarda itibar edilmeyecek olan bir ifade olarak değerlendirilir. Konuyla ilgili birçok yargı kararı mevcuttur²⁰⁹.

nerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldıkları, sanığı tanıyıp tanımadıkları hususlarının saptanması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden satıcı ile alıcı arasında mal ve para akışım gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı karşılaştırmalı inceleme yaptırılarak araştırılıp toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik inceleme sonucu yetersiz bilirkişi raporu esas alınmak suretiyle yazılı şekilde beraate hükmedilmesi yasaya aykırı.” (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

²⁰⁹ Danıştay 3.Dairesinin 04.12.2001 tarih ve E:2000/2936 K:2001/4345 sayılı kararı: “Düzenlediği faturalarda görülen emtia miktarı ve tutarları karşısında davacı kurum yetkilisinin 30.7.1996 tarihli tutanakta yer alan ve tüm alış ve satışların nakden ve peşin yapıldığı, herhangi bir banka aracılığıyla yapılmış bir ödeme bulunmadığı

Nakit vb. belgelendirilmesi mümkün olmayan ödeme yollarına göre daha ispatlanabilir olsa da sahte belgeye konu edildiğine dair şüphe olan işlemin maddi tutarının ödemesinin banka dekontu, çek, senet vb. ödeme araçlarıyla belgelendirilebilmesi tek başın işlemin gerçekliğini elbette ki göstermemektedir. “Ödeme gerçekse, yapılan işlemde gerçektir” şeklinde bir yaklaşım bu noktada yanıltıcı olacaktır. Nitekim günümüzde çok önemli boyutlara ulaşan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, bu suçları işleyenler idareyi yanıltmak adına birçok yolu denemektedirler.

Örneğin, sahte fatura düzenleyen şahıs ile bunu kullanmak isteyen şahıs, ortada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen sanki gerçek bir ödeme varmış izlenimi yaratmak amacıyla ödemenin banka kanalıyla veya çek ile yapılması konusunda anlaşmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine şeklen uygun olan faturanın ödemesinin de yasal gözükmemesinden ötürü faturanın sahte olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Gerçek bir alım satım söz konusu olmamasına rağmen gerçek görüntüsü vermek için mal alımında bulunduğunu iddia eden taraf kanunu dolanmak amacıyla banka kanalıyla ödediği mal bedelini sahte fatura düzenleyen kişiden geri alabilmektedir²¹⁰.

Genel olarak sıralayacak olursak yukarıdaki örneğe benzer mahiyette ödemelerle ilgili olarak idareyi yanıltmak adına aşağıda sayılan işlemlerle karşılaşmaktadır.

- Ödemelerin sahte ödeme araçlarıyla (örneğin sahte banka dekontu basılması) belgelendirilmesi ve bunların vergi incelemesine ibraz edilmesi.
- Banka üzerinden gerçekten bir ödeme yapılarak gerçek olmayan işlemin ödendiğine dair tevsik edici belge temin edilmesi; ancak sonrasında ilgili tutarın bir şekilde ödemeyi yapan iade edilmesi. Yani karşılıklı anlaşarak muvazaalı ödeme yapılması.
- Düzenlen çeklerin tahsil edilmesi, ancak sonrasında tahsil edilen tutarın çek düzenleyene iade edilmesi.
- Çeklerin ciro yoluyla araya birçok şahıs elinden geçirilerek, geri dönüşünün sağlanması.

yolundaki anlatımı, ekonomik ve ticari gereklere uygun düşmediği gibi olağan ve alışlagelmiş bir durum olarak değerlendirilemez.” (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

²¹⁰ Ilıca ve Ilıca, *a.g.e.*, s.51.

Yukarıda sayılan durumlarda vergi incelemesini gerçekleştirenler açısından sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını tespiti daha zor olmakla birlikte söz konusu suçları işleyen şahısların veya bu şahısların ortak ve yönetici olduğu şirketlere ait banka bilgileri üzerinde detaylı yapılacak araştırmalarla suçların tespiti yapılabilmektedir.

8.3.3. Mükellefin Gerçekleştirdiği Faaliyete ve Kapasitesine İlişkin Tespitler

Vergiye doğuran olayda esas alınan belgelerin gerçekleşen işlemle uyumlu olduğunun kabul edilebilmesi belgeyi düzenleyen faaliyet konusu ile düzenlenen belgelerin mahiyetinin uyumlu olması şarttır. Yapılan incelemelerde mükelleflerin gerçekleştirdiği faaliyet öncelikli olarak üzerinde durulan bir konudur. Burada faaliyetten kasıt dar anlamda sadece yapılan işten ibaret değildir. Fiili anlamda gerçekleştirilen faaliyetin belgeye uyumu önemli olmakla birlikte geniş anlamda incelenen firma veya şahsın belgeye konu olan alım satımı karşılayabilecek sermaye, iş gücü, emtia, araç, makine, bina, depo, demirbaş vb. unsurlara sahip olup olmadığıdır. Yapılan vergi incelemelerinde hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma düzenleme şüphesi olan kişi veya firmaların bu anlamda kapasiteleri beyanlarından bağımsız olarak incelemeyi yapanlarca ortaya konulur.

Gerçekleştirilen faaliyet ve kapasite ile ilgili ortaya konan bu hususlar sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma düzenleme suçları bakımından vergi ile ilgili işlemin doğru ve gerçekliğine veyahut miktar ve mahiyetinin yanıltıcı olup olmadığına ilişkin oldukça önemli karineler sunmaktadır. Söz konusu unsurların gerçekleştirildiği iddia edilen vergi ile ilgili işlemler önemli derece uyumsuzluk gösterdiğinin vergi incelemeleri ile ortaya konulması, bazen tek başına bile belgeye bağlanan işlemin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun tespitine olanak sağlamaktadır.

Örneğin, bir imalat işletmesi için çalışan sayısı oldukça önemlidir. Yapılan incelemede bu tür bir firmanın oldukça yüksek miktar ve tutarlarda fatura düzenlemesi, normal şartlarda çok sayıda üretim yaptığını göstermektedir. Ancak düzenlenen faturalarda yer alan miktarı karşılayamayacak kadar az çalışanı olması, bu noktada yapılan işlemin gerçek olmadığına veyahut miktar olarak yanıltıcı bir işlem yapıldığına dair çok önemli bir karine teşkil eder. Aynı şekilde makine ve teçhizatlarında yeterli

olmaması da vergi incelemelerinde değerlendirilme konusu yapılır. Belgeye bağlanmış olan işlemin mahiyetini oluşturan unsurların üretiminde kullanılan makinelerin kapasiteleri, ilgili vergi ile ilgili işlemin doğruluğu ve gerçekliğine ilişkin veri sunmaktadır. Kapasite konusunda işletmenin sermaye miktarı da bu bakımdan önemli bir veri olarak dikkate alınır. İşletmenin sermaye miktarı yapıldığı iddia olunan faaliyeti karşılayacak miktarda olmalıdır. Örneğin 20.000 TL sermaye ile kurulmuş bir şirketin milyonlarca liralık fatura düzenlemiş olması gerçekçi değildir.

8.3.4. Vergi İle İlgili Yükümlülüklerin Uyumunun Araştırılması

İdare tarafından istenen yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme, beyanname vermeme, adres bildirmeme, vergi ödememe gibi en temel vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi; bu yükümlülüklerin uymayanlar tarafından düzenlenen belgelerin gerçek olmadığına dair önemli karineler sunmaktadır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin incelemelerde söz konusu yükümlülüklerin uyumu ile ilgili tespit edilen olumsuzluklar, yapılan işlemin fiili duruma uygunluğunun anlaşılması bakımından önem arz eder.

Örneğin, vergi idaresi, bütün aramalara rağmen mükellefin bilinen adreslerinde mükellefi bulamadığı takdirde, mükellefe şüphe ile yaklaşır ve mükellefin faaliyetlerini sona erdirdiğini ve düzenlediği faturaların diğer başka tespitler ile birlikte örtüştüğünde sahte fatura olabileceği ihtimali üzerinde durmaktadır. Başka bir örnek, sahte fatura düzenleyenler bu işten kazanç sağlayarak düzenledikleri fatura karşılığı komisyon geliri elde etmektedir. Bu sebepten ötürü sahte fatura düzenleyen kişiler, bedeli çok yüksek tutarda fatura tanzim etmek için uğraşır. Ancak düzenlemiş olduğu gerçek bir mal veya hizmet alım satımı sonucu olmayan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura nedeniyle tahakkuk edecek vergiyi ödemez. Hayatın olağan akışına uygun şekilde ticaretini yapan iyi niyetli mükellef ise tahakkuk eden vergilerini ekonomik kriz yaşamadığı sürece her ay ödemeye çalışır. Ancak yüksek miktarda tahakkuk eden vergilerin mükellef tarafından vadesinde hiçbir zaman ödenmemesi Vergi İdaresi nezdinde akla sahte fatura ticareti ihtimalini akla getirmektedir²¹¹.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki; vergi ile ilgili ödevlere ilişkin söz konusu olumsuz tespitler tek başına belgenin gerçek olup olmadığının ilişkin delil değildir. Vergi incelemelerinde bu hususlar daha çok bir karine olarak değerlendirilmektedir. Yapılan

²¹¹ Ilıca ve Ilıca, *a.g.e.*, s.50.

incelemede somut başka deliller tespit edilmişse bu hususlar destekleyici veri olarak dikkate alınmaktadır.

Vergi ile ilgili ödevlerle ilgili başka bir husus, işi terk eden mükelleflere ilişkindir. İşini terk etmiş mükellef elinde kalan boş fatura, irsaliye vb. belgeleri Vergi Dairesine iade etmek zorundadır. Bir kişinin faaliyeti ister kendi tarafından sonlandırılın ister Vergi Dairesi resen sonlandırmış olsun, terk tarihinden sonra faaliyeti terk edilmiş olan mükellefe ait fatura herhangi bir hizmet karşılığında düzenlenmiş olamaz. Vergi incelemesinde terk tarihinden sonra düzenlenmiş her belgenin tespiti yapılarak, başka bir gerekçeye gerek kalmaksızın sahte belge olarak değerlendirilir. Ancak kim tarafından düzenlenmiş olduğunun tespitinin yapılması gerekir.

8.3.5. Nakliyeye İlişkin Tespitler

Ticari işlemlerde mal giriş çıkışlarının belge düzenine uygun olması gerekir. Bu nedenle sahteliği konusunda şüphe olan, belgeye konu emtianın nakliyesinin nasıl gerçekleştirildiğinin tespiti yapılmalıdır. Nakliyenin yapılıp yapılmadığı, hangi tarihte yapıldığı, nakliye yapılan aracın kime ait olduğunun tespiti işlemin gerçek bir faaliyete dayanıp dayanmadığı noktasında oldukça önemlidir. Ayrıca belgenin muhteviyatı olan emtia miktarı ile yapılan sevkiyatın tutarlı olması, nakliyeyi işlemin tarafları yapıyorsa bu işlemi gerçekleştirebilecekleri araçlara sahip olunup olunmadığı, nakliye başkası tarafından gerçekleştirilmişse nakliyeyi yapan hakkında tespitler de işlemin doğruluğunun tespiti bakımından oldukça önem arz eder.

8.3.6. Belge Üzerinde Yapılan İnceleme

Bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olduğunun sadece belgeye bakarak anlaşılması genel olarak mümkün olmamakla birlikte genel durumundan veya şekil şartlarından belgelerin sahteliği konusunda tespitler yapılabilir. Örneğin, belge üzerinde olması gereken ibarelerin yanlış yazılmış olması, satıldığı belirtilen mal veya hizmetin, belgede yazılı faaliyet ile ilgili olmaması, belgenin bilgileri yazılı matbaaca bastırılmadığının anlaşılması, belgedeki imzaların karalanmış veya taklit edildiği konusunda şüphe oluşması, belgede yazılı mal veya

hizmet bedelinin ortalama piyasa fiyatına göre çok yüksek veya çok düşük olduğunun anlaşılması gibi durumlarda belgenin sahteliğinden şüphe edilmektedir.²¹²

9. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDA YARGILAMA VE CEZALANDIRMA SÜRECİ

9.1. KAMU DAVASI

Ceza yargısı genel olarak suçun haber alınmasıyla başlayan ve hükmün kesinleşmesine kadar süren evredir. Bu evre temelde iki önemli aşamadan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi soruşturma evresi olup yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar bölümdür. İkicisi ise iddianamenin kabulüyle başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen evre olan kovuşturmadır.

Ceza davasının kamusalılığı, uyuşmazlığı devletin ele alıp soruşturmayı başlatmasını ve ceza davasını açmasını ifade eder. Cezalandırma ile suçluları soruşturma ve kovuşturma yetkisi devletin tekelindedir. Suçluların ele geçirilip cezalandırılmasında kamu yararı vardır. Kamu adına ceza davası açma görevi Cumhuriyet Savcısı tarafından yerine getirilir. Cumhuriyet Savcılığı, ceza davasında suçtan zarar görenleri ve zarar görecek olanları (kamuyu) temsil eder. Cumhuriyet Savcılığının hazırladığı iddianamenin verildiği mahkemece kabulüyle kamu davası açılmış ve kovuşturma evresine geçilmiş olur²¹³. Ceza yargılamasının yapılabilmesi için kovuşturma zaruridir. Bu kovuşturma görevinin devlet adına yapılmasını devletin kovuşturmasıdır. Uyuşmazlığın yargılama makamı önüne getirilmesine dava denildiği için devletin kovuşturmasına kamu davası denir. Devlet kovuşturmasına kamu davası denilmesi; ceza davasının, kamu davası açılmasıyla başlamasından kaynaklanır²¹⁴.

9.2. SORUŞTURMA EVRESİ

“Suç haberinin alınmasıyla başlayıp esas olarak Cumhuriyet Savcısı tarafından gerçekleştirilen ve varlık sebebi kamu davasının açılmasına gerek olup olmadığının araştırılması olan, kural olarak yazılı ve gizli gerçekleştirilen bir dizi adli nitelikte faaliyete soruşturma; bu faaliyetin yapıldığı evreye soruşturma evresi denir.”²¹⁵

Soruşturma evresinin görevi kovuşturmayı hazırlamaktır. Soruşturma evresinde davanın

²¹² İsmet Polat, *Vergi Hukukunda Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2004, s.67.

²¹³ Nur Centel - Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 12. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2015, s.477.

²¹⁴ Feridun Yenisey - Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.677.

²¹⁵ Bahri Öztürk, *Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.442.

maddi gerçeğe uygun biçimde sonuçlandırılmasını sağlamaya yönelik işlemler yapılır. Soruşturma evresinin görevi delilleri arayıp bulmak ve koruma altına almaktır²¹⁶.

Vergi suçları bakımından da adli vergi suç fiillerinin işlendiğinin vergi inceleme elemanları veya diğer yollarla öğrenildikten sonra araştırılması ve karara bağlanmak üzere mahkeme önüne getirilmesine kadar geçen evre soruşturma evresidir. Suç hakkında bilgi alındıktan sonra fail ve varsa katılanları ile suçun hangi psikolojik ortam içerisinde işlendiği, somut suç delilleri toplanıp mahkeme önüne getirilir²¹⁷.

Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca Cumhuriyet Savcısı, suç işlendiği izlenimini veren bir durumu öğrenir öğrenmez kamu davası açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere işin gerçeğini araştırmaya başlar. Yapılan araştırma sonunda Cumhuriyet Savcılığı kovuşturmaya yer olmadığı veya kamu davasının açılması gerektiğine karar verir.

Kamu davasının açılması gerektiği kararı veren Cumhuriyet Savcısı tarafından suç ile ilgili olarak iddianame düzenlenir. Bu noktada kamu davasının soruşturma evresi sona erer. Cumhuriyet Savcısı tarafından düzenlenen iddianame kovuşturmaya yetkili olanlarca kabul edilmesi durumunda ikinci evre olan kovuşturma evresi başlamaktadır. Yani kovuşturma evresinin başlaması Cumhuriyet Savcılığı tarafından düzenlenen iddianamenin kabulüne bağlanmıştır.

Cumhuriyet Savcısı, soruşturma evresinin sonunda suçun işlendiğine dair yeterli delile ulaştığın kanaatinde ise iddianame düzenlemek suretiyle bu evreyi sonuçlandırır²¹⁸. İddianame bir anlamda savcının dava dilekçesi konumundadır. İddianamede şüphelinin kimliği, yüklenen suçu oluşturan olaylar, mevcut delillerle ilişkilendirilmesi, suçun neden ibaret olduğu, suçun kanuni unsurlarıyla uygulanması gereken kanun maddeleri ve cezaları, suçun delilleri vb. hususlar gösterilir. İddianamenin sonuç kısmında faile verilmesi istenen ceza belirtilir²¹⁹.

Esas hakkındaki hükmü verecek olan mahkemeye sunulan bu iddianame kamu davasını açamaz. İddianame kabul edilirse kamu davası açılmış sayılır²²⁰.

²¹⁶ Centel ve Zafer, *a.g.e.*, s.79.

²¹⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, 6. Baskı, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2018, s.198.

²¹⁸ Centel ve Zafer, *a.g.e.*, s.82.

²¹⁹ Şenyüz, *a.g.e.*, s.358.

²²⁰ Yenisey ve Nuhoglu, *a.g.e.*, s.692.

Tablo 1. 2018 yılında Vergi Usul Kanunu uyarınca sonuçlanan soruşturmalarda kamu davası açılma oranları²²¹.

Kamu Davası Açılan	Kovuşturmaya Yer Olmadığına Dair Karar Verilen	Diğer Kararlar	Toplam
20 672 (%74,8)	2 264 (%8,2)	4 716 (%17,1)	27 652

Ceza hukukunun kamu davasına ilişkin temel ilkeleri yukarıda yer aldığı şekilde olmakla birlikte Vergi Usul Kanunda düzenlen suçlar bakımından özellikle soruşturma evresi, bu genel ilkelerden bazı noktalarda farklılıklar göstermektedir. Bu husus Vergi Usul Kanununun 367. Maddesinden²²² ileri gelmektedir. Genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi suçları (özelde ise sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme suçları) kendine has özellikleri olan suçlardır. Söz konusu madde ile takip şartı (yargılama koşulu) olarak bu suçlardan dolayı dava açılabilmesi “bildirim ve mütalaa” koşuluna bağlanmıştır²²³.

9.2.1. Mütalaa

Bazı suçlarda Cumhuriyet Savcılığının doğrudan soruşturmaya başlama yetkisi yoktur. Bu haller genellikle yargılama koşulları olarak isimlendirilmektedir. Bu koşullar oluşmadığı sürece soruşturmaya ve kovuşturmaya başlama olanağı yoktur²²⁴. Mütalaa şartı da bir yargılama koşuludur. Cumhuriyet Savcılığının dava açarken yargılama makamlarının uyuşmazlıkları çözümede aydınlanmaları için yetkili makam ve memurlardan mütalaa almasının arandığı haller mevcut olabilmektedir²²⁵.

“Mütalaa, bazı suçlardan dolayı muhakeme yapılabilmesi için o suçla hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun görüşünün alınmasıdır.” Mütalaa yazılı olarak

²²¹ Tablo, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2018 yılı verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>

²²² “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

²²³ Taştan, 2018, a.g.e., s.93.

²²⁴ Süheyl Donay, *Güncelleştirilmiş Ceza Yargılaması Hukuku*, Beta Basım, İstanbul 2015, s.286.

²²⁵ Yenisey ve Nuhoglu, a.g.e., s.586.

açıklanır. Mütalaa ağırlıklı olarak vergi mevzuatında söz konusu olan bir kurumdur²²⁶. Bu sebeple Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi suçlarına ilişkin olarak işlenen fiilin kaçakçılık suçunu oluşturduğu ve Cumhuriyet Başsavcılığına müracaat edilebileceği konusundaki olumlu görüş olarak da ifade edilebilir²²⁷.

Mütalaa genel olarak bir dava şartı olarak kabul edilmekte ve kanunun mütalaaı gerekli tuttuğu durumlarda mütalaa olmaksızın yapılan suç duyurularında Cumhuriyet Savcılığı kamu davası açabilmek için durumu ilgili kuruma intikal ettirerek mütalaa istemektedir. Aynı şekilde ceza mahkemeleri de mütalaa olmaksızın dava açılması durumunda, yargılamayı durdurarak ilgili kurumlardan mütalaa istemektedirler²²⁸.

“Yaptıkları incelemeler sırasında 359. Maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile incelemeye yetkili diğer kişilerin, durumu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmelerini zorunlu olup bildirim ilgili rapor değerlendirme komisyonlarını mütalaaına bağlamıştır. Ayrıca 359. Maddede yazılı suçların işlendiğine dair farklı yollardan tespitleri olan Cumhuriyet Başsavcılığına da öncelikle konuyla ilgili olarak vergi incelemesi yapılmasını talep etmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Bu şekilde de yine vergi incelemesine yetkili olanların konuyla ilgili olarak vergi suçu işlendiğine dair tespitleri söz konusu olursa ilgili rapor değerlendirme komisyonlarını mütalaaı olarak durum tekrar Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir” (VUK Madde 367).

Vergi Usul Kanununun 367. Maddesi temelde kanunun 359. Maddesine yazılı suçların işlendiğinin vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, bu suçun Cumhuriyet Savcılığına bildirimini; aynı zamanda bu suçların farklı yollarla Cumhuriyet Savcılığı tarafından öğrenildiği takdirde öncelikle vergi incelemesi talebinde bulunması gerektiği hususlarını düzenlemektedir.

Mütalaa vergi suçları hakkında dava sürecinin başlaması için önemli bir etken olup bir yargılama ve dava şartı olarak dikkate alınmaktadır. Öyle ki; ceza hukuku genel hükümlerinin bir istisnası olarak mütalaa olmadan Cumhuriyet Başsavcılığı Vergi Usul Kanununun 359. Maddesine sayılan suçlardan dolayı soruşturma başlatamamaktadır. Dava şartı olan mütalaa bulunmadığı takdirde durma kararı verilmesi gerektiği ve mütalaaın neticesine göre hukuki durumun belirlenmesi gerektiğine dair yargı kararları

²²⁶ Centel ve Zafer, *a.g.e.*, s.94.

²²⁷ Bayraklı, 2018, *a.g.e.*, s.197.

²²⁸ Ela, *a.g.e.*, s.167.

mevcuttur²²⁹ Ayrıca bir mükellef hakkında yapılan vergi incelemesinde birden fazla vergi suçu tespit edilmişse her suç bakımından ayrı mütalaa verilmesi gerekmektedir²³⁰.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespit edilmesi için ilk aşamada bir vergi incelemesi yapılması gerekmektedir²³¹. Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılan incelemeler sırasında bu suçların işlendiği tespit edilirse konuyla ilgili bir vergi suçu raporu oluşturularak kanunun 367. Maddesi gereği durumun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburi tutulmuştur. Söz konusu suçları başka yollardan (örneğin ihbar alması veya farklı konuda elinde bulunan bir dosyada vergi suçu işlendiğine dair emareler tespit etmesi) öğrenen Cumhuriyet Savcılığı da hemen ilgili birimlere haber verecek ve inceleme yapılmasını isteyecektir. Kamu davasının açılması, bu inceleme neticesinin Savcılığa bildirilmesine kadar ertelenecektir²³². Yani Cumhuriyet Başsavcılığı, ihbar yoluyla vergi kaçakçılığını öğrenmiş olsa bile yetkili Vergi Dairesine haber vermek ve mütalaa beklemek zorundadır. Mütalaa yoluyla Cumhuriyet Savcılığı suçu öğrenir. Aynı zamanda bu bildirimle mütalaa muhakeme şartı da gerçekleşmiş olur²³³. Bu durum genel ceza hukuku soruşturma ve kovuşturmayla başlanması hükümlerinin bir istisnasıdır. Kanun koyucunun burada gözettiği husus, vergi kaçakçılığının tespitinin teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir konu olmasıdır.

Mütalaa bir yargılama ve dava şartı olmakla birlikte ilgili idare tarafından

²²⁹ Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 26.5.2016 tarih ve E:2016/4750, K:2016/4747 sayılı kararı: "Sahte fatura düzenleme suçu yönünden yapılan incelemede; 25.11.2010 tarihli vergi suçu ve ekindeki vergi tekniği raporuna göre düzenlenen 03.12.2010 tarihli mütalaa sanık hakkında 2005-2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin olduğu iddianamenin ise sahte faturaları kullanmadan açıldığından anlaşılması karşısında sanık hakkında sahte fatura kullanma yönünden dava şartı olan mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından, CMK'nın 223/8. madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek, sanık hakkında 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince 'sahte fatura kullanma yönünden' dava şartı olan mütalaa verilip verilmeyeceği idareden sorularak sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde davaya devamlı mahkûmiyet hükmü kurulması, Yasaya aykırı" - Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 10.11.2014 tarih ve E: 2014/18740 sayılı kararı: "Dosya içerisinde, sanık hakkında düzenlenen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367- maddesine göre dava şartı olan Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaa bulunmadığı gözetilerek, varsa getirilip dosya içerisine konulmadan, yoksa Vergi Dairesi Başkanlığından mütalaa alınmadan davaya devamlı yazılı şekilde hüküm kurulması." (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

²³⁰ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 20.1.2016 tarih ve E: 2015/2849, K: 2016/613 sayılı kararı: "Cumhuriyet Başsavcılığının 11.03.2010 tarih ve Sayılı iddianamesi ile Başkanlığının mütalaa, vergi suçu ve tekniği raporlarına uygun olarak sanık hakkında, 2005,2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kamu davası açıldığı, sahte fatura kullanmak suçundan açılmış bir dava ve yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirine dönüşmeyeceği de gözetilmeden, kararın gerekçe kısmında sahte fatura düzenlemek suçunun sübutu kabul olunmasına karşın kısa ve gerekçeli kararda iddianame dışına çıkılarak sanığın 2005, 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullandığından bahisle yazılı şekilde hükümler kurulması Yasaya aykırı" (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

²³¹ Konuyla ilgili olarak açıklamalar bu çalışmanın vergi incelemesi bölümünde yapılmıştır.

²³²Yenisey ve Nuhoğlu, a.g.e., s.586.

²³³ Centel ve Zafer, a.g.e., s.94.

mütalaa verilmiş olması soruşturma sürecinde Cumhuriyet Savcısını kamu davasını açma konusunda ve kovuşturma sürecinde yargılama merciini vergi suçunun oluşup oluşmadığı konusunda bağlayıcı bir niteliği yoktur. Bu süreçlerde mütalaa genel olarak suça ilişkin yol gösterici bir konumdadır. Dolayısıyla bir dava şartı olarak mütalaa, her ne kadar yargıyı kısıtlıyor gibi gözükse de en nihayetinde kamu davası açma konusunda Cumhuriyet Savcısını bağlayıcı değildir.

9.2.2. Vergi Suçu Raporu

Vergi suçu raporu, vergi incelemesine yetkili olanların gerçekleştirdikleri incelemeler sırasında tespit ettikleri vergi suçlarına ilişkin olarak oluşturdukları, ilgili suçun unsurları (kanuni-maddi-manevi) ile suçun işlendiği dönemi, failer hakkında bilgileri ve suçla ilgili tüm delilleri içeren rapordur. *“Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen inceleme raporları, işleme konulmadan önce oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilmektedir”* (VUK Madde 140). İlgili rapor değerlendirme komisyonları suç ile ilgili mütalaa verirken incelemeye yetkili olanlar tarafından hazırlanan vergi suçu raporunu esas alırlar. Bu rapor, mütalaa ile birlikte ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmektedir. Söz konusu rapor soruşturma aşamasında kamu davasının açılıp açılmayacağı konusunda verilecek kararda ve kovuşturma aşamasında ceza verilip verilmeyeceğine ilişkin kararlarda ilgili mercilere yol gösterici olmaktadır. Vergi suçu raporlarında ilgili suçun unsurları ve suçla ilgili tüm hususlar delillerle birlikte net bir şekilde ortaya konulur. Tutanaklar, yazılar, ifadeler, kanıt niteliğindeki belgeler rapora eklenir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu daha önceki bölümlerde ifade ettiğimiz gibi belgedir. Bu suçun oluşabilmesi için sahte belgenin kanunda öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerekir. Yani, bir belgeye ilişkin olarak kanunda sayılan zorunlu olan bilgiler belgede yoksa o sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna vücut vermez. Bu nedenle hukuka aykırı bir şekilde düzenlendiği tespit edilen belgelerin aslı veya onaylı örnekleri mutlaka yargılama dosyasına getirtilerek incelenmelidir²³⁴. Vergi suçu raporu ve mütalaa olmadan karar verilmesi bozma

²³⁴ Baran Doğan; “Vergi Kaçakçılığı ve Sahte Fatura Suçları”, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/vergi-kacakligi-sucu-sahte-fatura-belge-kullanma-cezasi.html>, (Erişim Tarihi:21.08.2019), s.4.

nedenidir²³⁵. “Kamu davasının durması kararı, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş ve şartın henüz gerçekleşmediğinin anlaşılması durumunda şartın gerçekleşmesini beklemek amacıyla verilmesi gereken karardır” (CMK Madde 223).

9.3. KAMU DAVASININ YÜRÜTÜLMESİ (KOVUŞTURMA EVRESİ)

“Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa kamu davası açmakla görevli olan Cumhuriyet Savcısı bir iddianame düzenler” (CMK Madde 170). “Cumhuriyet Savcısı tarafından düzenlenen iddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar” (CMK Madde 175).

Kovuşturma evresi, ceza muhakemesinin ikinci ve son evresidir. Bu evre iddianamenin kabulüyle başlayıp son kararın (hükmün) verilmesine kadar devam eder²³⁶. İlk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinde hüküm verilmeye kadar her aşamada kamu davasına katılım mümkündür. Dolayısıyla kovuşturma evresi hükümlerle sınırlandırılmıştır. İddianamenin kabul edilmesiyle hem kovuşturma evresine geçilmiş hem de kamu davası açılmış olur²³⁷.

Kovuşturma evresi, gerçeğin ortaya çıkarılması amacına yönelik olarak sözlü şekilde gerçekleşir. Tarafların mahkeme önünde kendilerini sözlü ve delillerle ifade etmesine duruşma denir. Cumhuriyet Savcısı tarafından düzenlenen iddianamenin kabulü okunarak duruşmaya başlanır²³⁸. İddianamenin hüküm doğurması, iddianamenin ilgili mahkeme tarafından kabulüne bağlıdır. İddianamenin kabul edilmesi ile birlikte somut olay mahkemenin yetki alanına girer. Mahkeme, söz konusu olay hakkında bir karar verir. Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde düzenlenmiş olan suçların karara

²³⁵ Yargıtay 11 Ceza Dairesinin 24.09.2014 Tarih ve E: 2012/25942,K:2014/15653 sayılı kararı: “...Sanık hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasının yargılaması sonucunda beraat kararı verilmiş ise de; birleşen dosyada bulunan 27.03.2010 tarih ve 3895 sayılı yazı ile atılı suçtan sanık hakkında mütalaa verilmesinin mümkün olmadığı bildirilmesi karşısında, hakkındaki kamu davasının, dava şartı olan “mütalaanın” bulunmaması nedeniyle düşürülmesine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi...” (https://www.lebilyalkin.com.tr/) - Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 27.03.2010 Tarih ve E:2014/475 K: 2014/18110 Sayılı Kararı: “...Vergi Dairesi Başkanlığının 15.10.2009 günlü mütalaasının yalnızca sanıklardan T. A. hakkında “2006 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçuna ilişkin olduğundan, suça iştirak ettiği iddia olunan diğer sanık H.G. yönünden 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği ilgili kurdan sorularak sonucuna göre hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması...” (https://www.lebilyalkin.com.tr/)

²³⁶ Bu şekilde ifade edildiğinde dar anlamda kovuşturma evresi anlaşılmaktadır. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunuyla kanun yolu aşaması da kovuşturma evresine dâhil edilerek kovuşturmanın kapsamı genişletilmiştir.

²³⁷ Centel ve Zafer, a.g.e., s.662.

²³⁸ Bayraklı, 2017, a.g.e., s.199.

bağlanması konusunda görevlendirilmiş olan mahkeme, Asliye Ceza Mahkemeleridir²³⁹. Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerinde bakılır²⁴⁰. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin kararlar bu mahkemede karara bağlanmaktadır²⁴¹. Kovuşturma evresinde mahkeme tarafından olayın öğrenilebilmesi için deliller ortaya konulur ve tartışmaya açılır. Kovuşturma evresi bu tartışmalardan bir sonuca varılarak hükümlerle sonuçlandırılır²⁴².

9.4. KAMU DAVASININ SONA ERMESİ

“Görülen kamu davası sonunda görevli mahkeme tarafından hüküm verilmesiyle kamu davası sona erer. Duruşmanın sona erdiği açıklandıktan sonra hüküm verilmektedir” (CMK Madde 223). Mahkemenin uyuşmazlık konusunda verdiği nihai karara son karar veya da yasadaki ifadeyle hüküm denilir. Başka bir anlatımla, hükmün konusu iddianamede gösterilen fiil ve faildir²⁴³. Beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararlarından biri hüküm olarak verilebilir.

Tablo 2. 2018 yılında Vergi Usul Kanunu uyarınca açılan ve karara bağlanan dava sayılarına ilişkin rakamlar²⁴⁴.

Açılan Davalardaki Suç Sayısı	Karara Bağlanan Davalardaki Suç Sayısı
33 808	25 452

Tablo 3. 2018 yılında Vergi Usul Kanunu kapsamında karara bağlanan davalarda sanıkların suçlarına ilişkin verilen kararlara ilişkin rakamlar²⁴⁵.

Mahkûmiyet	Beraat	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	Yetkisizlik, Görevsizlik, Birleştirme	Diğer Kararlar	Toplam
22 848	7 800	2 762	2 076	3 718	39 204

²³⁹ 26.9.2004 tarih ve 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun uyarınca

²⁴⁰ Yenisey ve Nuhoğlu, *a.g.e.*, s.246.

²⁴¹ Vergi suçları dolayısıyla görülen dava bir ceza davası olup asliye ceza mahkemesi tarafından verilen hükümlere karşı, hükmün açıklanmasından itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna yani Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesine başvurulabilmektedir. Asliye ceza mahkemesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı haricindeki tüm hükümlerine karşı da istinaf yoluna başvurmak mümkündür Bölge adliye mahkemesinin ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri ise temyiz edilebilmektedir. Temyiz mercii ise Yargıtay Ceza Daireleridir.

²⁴² Centel ve Zafer, *a.g.e.*, s.662.

²⁴³ Centel ve Zafer, *a.g.e.*, s.749.

²⁴⁴ Tablo Adli İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2018 yılı verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>)

²⁴⁵ Tablo Adli İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2018 yılı verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>)

9.5. CEZALANDIRMA

“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, vergi zıyaı cezası, usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar (hürriyeti bağlayıcı cezalar) ile cezalandırılmaktadır” (VUK Madde 331). Buna göre, genel olarak vergi suçlarını mali nitelikli suçlar ile ceza hukuku anlamında suçlar (adli vergi suçları) olarak ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları adli nitelikli suçlar olmakla birlikte, bunlar için kanunda (adli cezalarla birlikte) idari ceza ve yaptırımlar da öngörülmüştür.

“Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar; belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur” (VUK Madde 359).

Kişi hakkında verilmiş olan belirli süreli hapis cezalarının belirli şartlarda ertelenmesi, paraya çevrilmesi veya hükmünün açıklanmasının ertelenmesi mümkündür (TCK Madde 50 ve 51). Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin cezai hükümler Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte, cezaların uygulanmasın ilişkin esaslarda Türk Ceza Kanunu’nda yer alan hükümler dikkate alınmaktadır

“Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır” (TCK Madde 49). Hapis cezasının paraya çevrilmesi gibi kanunun 50. Maddesinde yer verilen kısa süreli hapis cezalarına ilişkin imkânlara vergi suçları bakımından bir hüküm ifade etmemektedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu Madde 359 da düzenlenmiş olan vergi suçlarına ilişkin hapis cezalarının en hafifinin alt sınırı 18 aydan başlamaktadır.

Türk Ceza Kanunu 51. Maddesinde düzenlenmiş olan hapis cezalarının ertelenmesi ile Ceza Muhakemesi Kanunu Madde 231 de düzenlenmiş olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması imkânları ise iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişilere ilişkindir. Vergi Usul Kanununun 359. Maddesi uyarınca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında öngörülen hapis cezası on sekiz aydan başladığı için bu suçlara verilecek hapis cezasının süresine göre hapis cezalarının ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri

bırakılması mümkün olabilir. Buna karşın belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında ise öngörülen hapis cezalarının alt sınırı 3 yıldan başladığı için, bu suçtan hapis cezası alanların söz konusu hükümlerden faydalanılması mümkün değildir.

10. DİĞER ÜLKE UYGULAMALARINDA SAHTE BELGE SUÇLARI VE BU SUÇLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

10.1. ALMANYA

Almanya uygulamasında, Türkiye’de olduğu gibi vergi cezalarına ilişkin düzenlemeler idari tasarrufla değil, sadece kanunla yapılmakta olup kanunun yürürlüğe girmesinden önce yapılan işlemlere de ceza uygulanmamaktadır²⁴⁶. Almanya’da tüm vergiler için geçerli ortak kurallar, vergi tabanının belirlenmesi, vergilendirme süreci, verginin tespiti, tahsili, kanuna aykırı eylemlere ilişkin yargı ve cezalandırma süreci ile hukuk yolları “Angabenordnung²⁴⁷” (Alman Vergi Usul Kanunu) adı verilen kanunda toplanmıştır²⁴⁸. Söz konusu kanunun 369 ile 376. Maddeleri arasında vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler almaktadır. Bunun yanında Alman Ceza Kanununda da (Strafgesetzbuch) vergi ile ilgili konulara ilişkin bir takım suç ve ceza uygulamalarına yer verilmiştir²⁴⁹.

Alman Vergi Usul Kanununa göre vergi kaçakçılığı suçları genel olarak; vergiyle ilgili konularda vergi makamlarına yanlış veya eksik bilgi sağlama, vergi makamlarını vergilendirilebilir gelirlerle ilgili habersiz bırakma ile sahte veya tahrif edilmiş destekleyici belgeleri kullanarak haksız olarak kendi veya başkası adına vergi avantajları elde etme şeklinde gerçekleşen eylemlerdir²⁵⁰. Kanunda genel olarak kasıtlı işlenen kaçakçılık suçlarına ağır cezalar öngörülmekte olup gerçekleştirilen kaçakçılık eyleminin derecesine göre söz konusu cezalar farklılık göstermektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında genel hapis cezası beş yıl olmakla birlikte kanunda sayılmış ağır vakalarda

²⁴⁶ Piergiorgio Valente; “Europe’s Tax Penalties Compared”, *International Tax Review*, C. 9, S. 48, 1998, <http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr9&div=112>, (Erişim Tarihi:01.04.2020).

²⁴⁷ Angabenordnung isimli kanunun mantığı, ülkemizdeki Vergi Usul Kanunu ile genel olarak aynı olup tam Türkçe karşılığı “Vergi Kodu” dur. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde “Alman Vergi Usul Kanunu” olarak ifade edilecektir.

²⁴⁸ Das Bundesministerium der Finanzen; “Steuern von A bis Z”; 2019, s. 4. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-26-steuern-von-a-z.html, (Erişim Tarihi:01.04.2020).

²⁴⁹ Vergi gizliğinin ihlali suçu (Verletzung des Steuergeheimnisses) Alman Ceza Kanunu’nun 355. Maddesinde düzenlenmiştir.

²⁵⁰ Angabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu) Madde 370; <https://www.steuernetz.de/gesetze/ao-1>, (Erişim Tarihi: 02.04.2020)

bu ceza on yıla kadar çıkabilmektedir²⁵¹. Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak cezalandırma çerçevesi genel anlamda sahtekârlık ve dolandırıcılık benzeri suçlara dayanmaktadır. Yani söz konusu suçlar Alman Ceza Kanunu bakımından dolandırıcılık suçlarına karşılık gelmektedir²⁵².

Almanya uygulamasında vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki değer devletin çıkarı olup kanun mantığında bu suçlar, vergi tahsil eden devlete karşı yapılan bir vergi sahtekârlığı olarak görülmektedir²⁵³.

Alman Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığı suçları için genel olarak beş yıla kadar hapis cezası istenmektedir. Ancak sahte veya tahrif edilmiş belge suçları kanunda kaçakçılık suçunun nitelikli hali olarak değerlendirilmiş olup bunlar için daha ağır cezalar öngörülmüştür. Sahte veya tahrif edilmiş destekleyici belgeleri kullanmak suretiyle haksız olarak kendi veya başkası adına vergi avantajları elde edilmesi veya ödenmesi gereken verginin azaltılması eylemleri 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Söz konusu eylemler; vergi ile ilgili konularda kamu görevlilerinin yetkilerinin kötüye kullanması, çok yüksek miktarda vergi kaybına sebebiyet verilmesi veya vergi kaçakçılığı suçlarını işleme amacıyla örgüt kurulması gibi suçlarla aynı mahiyette görülmektedir. Dolayısıyla sahte veya tahrif edilmiş belge suçları en ağır cezayı gerektiren kaçakçılık suçları arasındadır²⁵⁴.

Ayrıca bu suçları işleyenler hakkında yetkili mahkeme tarafından belirli kamu görevlerine getirilme veya kamu seçimlerine katılma hakkının kısıtlanmasına karar dahi verilebilmektedir²⁵⁵. Vergi suçlarının ağırlığı ön görülen hapis cezasını farklılaştırmakla birlikte söz konusu suçların zamanaşımı sürelerini de etkilemektedir. Vergi kaçakçılığı

²⁵¹ Ute Schmiel; "Tax Evasion As A Criminal Offence", *Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik*, C. 6, S. 2, 2005, s.155, <https://www.ssoar.info/ssoar/handle/document/34776>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).

²⁵² Dolandırıcılık suçları Alman Ceza Kanunu'nun (Strafgesetzbuch) 263. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, sahtecilik yaparak ve ya gerçekleri yanlış göstererek veya bir hatayı provoke ederek kendisi veya üçüncü bir taraf için yasadışı bir varlık avantajı elde etmek isteyenler beş yıla kadar hapis cezasına çarptırılmaktadır. Ancak ağır vakalarda, verilecek ceza, altı aydan on yıla kadar hapis cezasıdır. Ağır vakalar ilgili maddede sayılmıştır. Bunlar, suçun organize (çete) şekilde işlenmesi, büyük ölçekli mal kaybına neden olunması, kamu görevinin ve ya yetkilerin kötüye kullanılması gibi fiillerdir. (Erişim: <https://www.steuernetz.de/gesetze/stgb-1>, 02.04.2020). Alman Vergi Usul Kanununda da vergi kaçakçılığı suçları benzer mahiyette ele alınmış olup, bu suçlar için ön görülen hapis cezaları dolandırıcılık suçları ile aynı derecededir.

²⁵³ Schmiel, *a.g.m.*, s. 164.

²⁵⁴ Angabensordnung (Alman Vergi Usul Kanunu) Madde 370; <https://www.steuernetz.de/gesetze/ao-1>, (Erişim Tarihi: 02.04.2020)

²⁵⁵ Angabensordnung (Alman Vergi Usul Kanunu) Madde 370; <https://www.steuernetz.de/gesetze/ao-1>, (Erişim Tarihi: 02.04.2020)

suçlarında genel olarak beş yıl olan suçların takibine ilişkin zamanaşımı²⁵⁶ süresi, ağır vergi kaçakçılığı suçlarında on yıl olarak uygulanmaktadır²⁵⁷.

Almanya uygulamasında vergi denetimleri sistemde önemli bir yere sahiptir. 2019 yılı boyunca ülke çapında toplam 13.341 denetçi tarafından yapılan vergi denetimlerinde 15.2 Milyar Euro civarında ek bir sonuç belirlenmiştir. Vergi denetiminde uzmanlaşma esas olup denetim görevi yapanların her biri belirli sektörlerde hâkim kişilerdir. Ayrıca vergi incelemelerinde mükellefler çeşitli ölçütlere göre²⁵⁸ büyük, orta, küçük ve en küçük olmak üzere sıralanmaktadır²⁵⁹. Almanya’da vergi kontrolü ve vergi yönetiminin teftişini içine alan vergi denetiminin teftiş nitelikli bölümü Sayıştay tarafından gerçekleştirilirken vergi incelemesi, vergi dairesindeki inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Asıl incelemeler vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Ayrıca eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur²⁶⁰. Bunlara ilaveten mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır.

Almanya’ da yasal ve idari yetkiler federal, eyalet, bölge ve belediye olmak üzere dört seviyeye ayrılmaktadır. Vergi idare ve yargısında da bu model takip edilmekle birlikte vergi otoritesi daha çok federal ve eyalet düzeyinde yoğunlaşmıştır. Vergi idaresi olarak da bilinen “Finanzverwaltung” (Mali İdare) vergilerin belirlenmesi ve tahsilinden sorumlu kamu idaresinin bir parçasıdır. “Bundeszentralamt für Steuern” (Federal Merkez Vergi Dairesi) ise ülkenin vergi mevzuatının belirli bölümlerini yönetmekten sorumludur²⁶¹. Vergi yargısında da benzer sistem vardır. Almanya’da genel vergi uyuşmazlıkları “Finanzgericht” (Alman Vergi Mahkemesi) adlı mahkemede karara bağlanmakla birlikte hapis cezası gerektiren vergi kaçakçılığı suçları bu

²⁵⁶ Alman Vergi Usul Kanununda “Verfolgungsverjährung” olarak ifade edilen bu sürenin tam karşılığı “takip sınırlaması” olarak çevrilmiştir. Türkiye uygulamasındaki “zamanaşımı” kavramıyla aynı olup vergi suçunun kovuşturulmasına ilişkin süreyi ifade eder.

²⁵⁷ Angabensordnung (Alman Vergi Usul Kanunu) Madde 370; <https://www.steuernetz.de/gesetze/ao-1>, (Erişim Tarihi: 02.04.2020)

²⁵⁸ Bu ölçütler ciro, kâr, aktif toplamı vb. rakamlardır.

²⁵⁹ Analysen und Berichte; “Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019”, 2019, s. 29, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2020/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-steuerliche-betriebspruefung-2019.html>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).

²⁶⁰ Hüseyin Kutbay, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 403, Mart 2015, s.106.

²⁶¹ Wikipedia-The Free Encyclopedia; “Taxation in Germany”, https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany, (Erişim Tarihi:03.04.2020).

mahkemelerin yetki alanına girmemektedir. Alman yargı sisteminde, Türkiye uygulamasında olduğu gibi sahte veya tahrif edilmiş belge suçlarının dâhil olduğu vergi kaçakçılığı suçları, diğer adi suçlar gibi “Strafgerichte” (Alman Ceza Mahkemeleri) adlı ceza mahkemelerinin yetkisi dâhilindedir²⁶².

Genel bir değerlendirme ve karşılaştırma yapacak olursak; Alman vergi uygulamalarında da Türkiye’de olduğu gibi vergi kaçakçılığına ilişkin tanımlamalar ve yaptırımlar ağırlıklı olarak vergi kanunlarında düzenlenme alanı bulmuştur. Alman Vergi Usul Kanununda (Abgabenordnung) vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve cezaların genel uygulama esasları ile müeyyideler tek tek sayılmıştır. Ancak bunların dışında kalan ve vergiyi ilgilendiren birtakım suçlar ise Alman Ceza Kanununda (Strafgesetzbuch) düzenleme alanı bulmuştur. Örneğin, bizdeki vergi mahremiyetinin ihlali suçunun benzeri olan vergileme ile ilgili bilgilerin veya ticari sırların kamu görevlileri tarafından ifşa edilmesi mahiyetindeki suçlar ceza kanunda ayrı olarak düzenlenmiştir²⁶³. Ayrıca Alman Vergi Usul Kanununda vergi kanunlarının ceza hükümleri aksini öngörmedikçe ceza hukukuna ilişkin genel yasaların vergi suçları için de geçerli olacağı belirtilmiştir²⁶⁴. Benzer ilişki, Türkiye uygulamasında Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında da mevcuttur. Vergi suçlarına ilişkin olarak vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde Türk Ceza Kanunu hükümleri geçerli olmaktadır.

Almanya’da vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezaları ülkemiz uygulamalarına oranla daha yüksek üst sınırlarda düzenlenmiştir. Sahte veya tahrif edilmiş belge suçları ise vergi kaçakçılığının özellikli bir hali olarak değerlendirilmiş olup bu suçu işleyenler on yıla kadar hapis cezasına çarptırılabilir. Türkiye’de benzer mahiyette suçların cezalarının üst sınırı beş yıldır. Ayrıca Almanya uygulamasında mahkemeler tarafından kaçakçılık suçu işleyenlere belirli kamu görevlerine getirilme veya kamu seçimlerine katılma hakkının kısıtlanması gibi cezalar verilebilmektedir. Dolayısıyla hapis cezaları bazında değerlendirecek olursak, Almanya’ da adli cezaların daha sert ve caydırıcı olarak düzenlendiğini söyleyebiliriz. Bu durum zamanaşımı sürelerine dahi yansımış olup ağır vergi suçlarında yargılamaya

²⁶² <http://www.finanzgericht.org/Finanzgerichte.htm>, (Erişim Tarihi:03.04.2020).

²⁶³ Strafgesetzbuch (Alman Ceza Kanunu) Madde 355; <https://www.steuernetz.de/gesetze/stgb-1>, (Erişim Tarihi:02.04.2020)

²⁶⁴ Angabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu) Madde 369; <https://www.steuernetz.de/gesetze/ao-1>, (Erişim Tarihi:02.04.2020)

ilişkin zamanaşımı süreleri daha uzundur.

Vergi incelemeleri konusunda da Türkiye uygulaması ile benzer özellikler mevcuttur. Türkiye’de olduğu gibi Almanya’da da vergi incelemelerinde mükelleflerin büyüklüklerine göre sınıflandırılması söz konusudur. Ancak Almanya uygulamasında mevcut olan sektörel anlamda uzmanlaşma Türk vergi denetimi uygulamalarında daha sınırlı olarak yer bulmaktadır. Birçok noktada ülkemiz uygulamaları ile benzerlikler olmakla birlikte; Alman Vergi Sisteminde cezaların daha caydırıcı olması, uzun zamanaşımı süreleri, vergi denetiminde uzmanlaşmanın sağlanmış olması ve denetimlerin etkinliği konularında Türkiye uygulamalarına yönelik olarak çeşitli çıkarımlar yapılabilir.

10.2. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi suç ve cezaları “Internal Revenue Code” (İç Gelir Kanunu) olarak isimlendirilen kanun ile düzenlenmiştir²⁶⁵. Söz konusu kanun uyarınca, her kim herhangi bir davranışıyla kasten bir vergiden veya vergi benzeri bir ödemeden yasa dışı olarak kaçınır veya kaçarsa (suçlu bulunması halinde) hakkında diğer cezalara ek olarak 100.000 Dolardan (şirket ise 500,000 Dolar) fazla olmamak üzere para cezasına, beş yıldan uzun olmamak kaydıyla hapis cezasına veyahut her ikisine birden hükmedilmekte ve yargılama masrafları da ödettilmektedir²⁶⁶. Yani Amerika Birleşik Devletleri sisteminde vergi kaçırma amacına yönelik hareketlerde bulunan kişi kastının kanıtlanması durumunda para cezası, hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılmaktadır. İç Gelir Kanununa göre vergi kaçakçılığı temelde iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan biri kasıtlı olarak bir verginin doğru olarak değerlendirilmesinden (hesaplanmasından) kaçınmak veya kaçmaktır. Bu en yaygın kaçakçılık girişim olup vergiye tabi gelirin (veya vergi matrahına ulaşırken kazanç üzerinden indirilebilir giderlerin) kasıtlı olarak yanlış hesaplanmasıdır. İkinci tür vergi kaçakçılığı ise vergi ödemediği kaçınma şeklinde olup bu tür kaçakçılıklar genellikle ödenmesi gereken bir verginin varlığından sonra ortaya çıkar²⁶⁷. İç Gelir Kanunu uygulamasında kişilerin vergi kaçakçılığından dolayı suçlu bulunması için öncelikle

²⁶⁵ Vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler İç Gelir Kanununun “Prosedür ve Yönetim” başlıklı (F) alt başlığının “Suçlar, Kanunlara Aykırı Diğer Davranışlar ve Müsadere” bölümünün, “Suçlar” başlıklı alt bölümünde, 7201 ila 7217. Maddeler arasında yer almaktadır.

²⁶⁶ Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu) Madde 7201; <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, (Erişim Tarihi:11.04.2020)

²⁶⁷ Office of Chief Counsel Criminal Tax Division; “Tax Crimes Handbook”, 2009, s. 2. https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf, (Erişim Tarihi:12.04.2020).

ödenen vergi yükümlülüğünün mevcut olduğunun ve kişi tarafından bu yükümlülükten kaçınma veya kaçmaya teşebbüs etmek için bir takım eylemlerinin gerçekleştirildiğinin kanıtlanması gerekir. Sonrasında kişinin bilinen bir yasal ödeme yükümlülüğünden kaçınma niyetine sahip olduğunun, yani kastının gösterilmesi şarttır²⁶⁸.

İç Gelir Kanununda vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan eylemlerin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Örneğin şahsi giderlerini iş veya işletme gideri olarak göstermek eylemi dahi hapis cezası gerektirmektedir²⁶⁹. Yani vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için hileli davranış veya sahte fatura gibi devleti aldatmaya yönelik davranışların varlığı şart değildir. Çoğu kez kasıtlı olarak vergi kaçırma durumunda hapis cezası öngörülen vergi kaçakçılığı eylemleri gerçekleşmektedir.

İç Gelir Kanununda sahte ve taklit belgelere ilişkin hükümlere ayrı maddelerde yer verilmiş olup sahte ve taklit belge düzenleme ile başkaları tarafından düzenlenen bu tür belgelerin kullanılması eylemlerine farklı derecelerde cezalar öngörülmüştür. İç Gelir Kanununa göre; kişi, kanun hükümleri veya bu hükümler uyarınca yapılan herhangi bir düzenleme ile istenen herhangi bir belgeyi taklit eder, hileli olarak işleme koyar, imzalar veya yanlış/hileli bir şekilde işleme konulmasını temin eder, tavsiyelerde bulunur, bu tür bir uygulamada yardımcı olur ise (suçlu bulunarak mahkûm edilmesi durumunda);hakkında kovuşturma masraflarıyla birlikte 100.000 Dolar (şirket ise 500,000 Dolar) dan fazla olmamak üzere para cezasına, üç yıldan uzun olmamak kaydıyla hapis cezasına veya her ikisine birden hükmedilir²⁷⁰. Yine söz konusu kanuna göre, sahte olduğu veya herhangi bir önemli konuda sahte olduğu bilinen bir belgeyi kasten kullanan veya idareye açıklayan herhangi bir kişi hakkında 10.000 Dolar (şirket ise 50.000 Dolar) dan fazla olmamak üzere para cezasına, bir yıldan uzun olmamak kaydıyla hapis cezasına veya her ikisine birden hükmedilmektedir²⁷¹. Söz konusu suçlarda ve diğer hapis cezasını gerektirir vergi suçlarında suçun oluşumu için ölçülebilir bir vergi zararı veya vergi kaybının varlığının veya bunun kanıtının mevcudiyeti şart değildir²⁷². Yani Türkiye uygulamasında da olduğu gibi vergi ziayı

²⁶⁸ LegalInformationInstitute,“Taxevasion”,https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion,(Erişim Tarihi:11.04.2020).

²⁶⁹ Department of the Treasury - Internal Revenue Service, “U.S. Tax Guide for Aliens”, 2019, s. 37. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf>, (Erişim Tarihi:13.04.2020).

²⁷⁰ Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu) Madde 7206, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, (Erişim Tarihi:11.04.2020).

²⁷¹ Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu) Madde 7207, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, (Erişim Tarihi:11.04.2020).

²⁷² Office of Chief Counsel Criminal Tax Division, “Tax Crimes Handbook”, 2009, s. 63. https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf, (Erişim Tarihi:12.04.2020).

aranmamaktadır. Ayrıca İç Gelir Kanununa göre vergi ilgili konularda genel cezai takibata ilişkin zamanaşımı süresi üç yıldır. Ancak söz konusu süre sahtecilik suçları ve bunlara benzer suçlar için altı yıl olarak uygulanmaktadır²⁷³.

Amerika Birleşik Devletleri sisteminde genel olarak vergi kaçakçılığı eylemleri ayrıntılı ve geniş kapsamlı olarak düzenlenmiş olup vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hapis ve para cezalarının sınırı da yüksek tutulmuştur. Türk Vergi Sisteminden farklı olarak Amerika Birleşik Devletleri sisteminde vergi kaybına ilişkin cezaların yanında, kaçakçılık eylemi için ayrı bir adli para cezası öngörülmüştür²⁷⁴. Bu adli para cezası tüzel kişiler için gerçek kişilere öngörülen cezanın iki katı uygulanmaktadır. Bunların dışında vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak tavsiyelerde bulunulması, yardımcı olunması eylemlerine de ağır hapis ve para cezaları öngörülerek vergi ile ilgili konularda müşavirlik, danışmanlık yapanlara da fazladan sorumluluklar getirilmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi kanunlarının uygulanmasından “İç Gelir İdaresi” (Internal Revenue Service-IRS) sorumludur. IRS, Amerika Hazine Bakanlığı’na bağlı bir birim olup temel amacı vergi toplamak ve dâhili gelirleri güçlendirmektir²⁷⁵. İç Gelir İdaresi’nin İç Gelir Kanununun uygulamasını sağlamak, vergi mükelleflerine vergi yardımı sağlamak, vergi incelemeleri yoluyla hatalı veya hileli durumların takibini yapmak, mükelleflerin beyan ettiği gelirin ve indirimlerin doğruluğunu teyit etmek gibi görevleri vardır²⁷⁶. Amerika Birleşik Devletleri sisteminde İç Gelir İdaresi, vergi mükelleflerini mükellefiyet türlerine bağlı olarak dört ana daire altında organize etmiştir. Bunlar; Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi, Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi ile Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesidir²⁷⁷.

Amerika Birleşik Devletleri sisteminde; vergi denetçileri (tax auditors), vergi uyum yetkilileri (tax compliance officer), gelir ajanları (revenue agents), gelir bürosu denetçileri (revenue office examiner) ile cezai soruşturma birimi (criminal

²⁷³ Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu) Madde 6531, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>, (Erişim Tarihi:11. 04.2020).

²⁷⁴Türkiye uygulamasında kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyayı oluşmuşsa Vergi Usul Kanunu uyarınca idari bir ceza olan vergi ziyayı cezası kesilmekte, ancak adli merciler tarafından herhangi bir adli para cezasına hükmedilmemektedir.

²⁷⁵Bruce R. Hopkins; *IRS Audits of Tax-Exempt Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey 2008, s.38.

²⁷⁶ Wikipedia, The Free Encyclopedia; “United States Department of the Treasury”, https://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Department_of_the_Treasury, (Erişim Tarihi:13.04.2020).

²⁷⁷ Internal Revenue Service; “Today's IRS Organization”, <https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization>, (Erişim Tarihi:13.04.2020).

investigation) vergi denetimleri konusunda yetkilidir. Vergi denetçileri; gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda genel vergi incelemeleri gerçekleştirmektedir. Söz konusu incelemeler; vergi beyannameleri üzerinde matematiksel hesaplamalar, beyannamedeki bilgilerin doğruluğunun kontrolü, mükelleften bilgi alınması veya yüz yüze görüşme, kişilerin yaşam standartlarının vergi beyannameleri ile kıyaslanması gibi yöntemlerle yapılmaktadır²⁷⁸. Vergi uyum yetkilileri, belirli bir plan çerçevesinde işletmelerin ve bireylerin gerekli vergileri ödeyip ödemediğini araştırma ve kendilerine tahsis edilen vergi mükelleflerine çeşitli tavsiyelerde bulunmakla görevlidir²⁷⁹. Gelir ajanları, vergiyle ilgili muhasebe konusunda uzmanlaşmış kişiler olup İç Gelir İdaresi adına büyük işletmelerin ve şirketlerin karmaşık vergi matrahlarını inceler. Gelir bürosu denetçileri ise daha çok vadesi geçmiş borçların tahsil edilmesine yönelik tespit ve çalışmalar yapmakla sorumludur²⁸⁰.

Amerika Birleşik Devletleri sisteminde hileli vergi suçlarına ilişkin araştırma ve incelemeler ise İç Gelir İdaresi'ne bağlı "Suç Soruşturma" (Criminal Investigation) birimi tarafından gerçekleştirilir. Bu birim genel olarak sahte belge suçlarının da dâhil olduğu hapis cezası gerektiren mali suçları ve potansiyel ihlalleri araştırmakta olup ülkede İç Gelir Kanunu'nun olası cezai ihlallerini soruşturan tek federal birimdir. Bu birimde görev yapan yetkililer, finansal kayıtlar için otomasyon kullanımının artması nedeniyle bilgisayar kanıtlarını tespit etmek için özel olarak eğitilmekte olup finansal verileri analiz etmek için özel teknolojiler kullanmaktadır²⁸¹.

Genel olarak değerlendirecek olursak, Amerika Birleşik Devletleri sisteminde vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan eylemlerin kapsamının oldukça geniş tutulmuş olması hususu dikkat çekmektedir. Örneğin, şahsi veya işle alakalı olmayan giderleri işletme gideri olarak gösterme gibi eylemler, vergi suçu olarak değerlendirilmekte ve hapis cezası öngörülmektedir. Bu tip eylemler hakkında Türkiye uygulamasında yalnızca vergi ziyayı veya usulsüzlük gibi idari cezalar öngörülmüştür.

²⁷⁸ Common Reasons for Tax Audits, <https://web.archive.org/web/20120321185543/http://www.taxaudit.com/common-reasons-for-tax-audits>, (Erişim Tarihi:14.04.2020).

²⁷⁹ Tax Compliance Officer: Job Description and Education Requirements, https://study.com/articles/Tax_Compliance_Officer_Job_Description_and_Education_Requirements.html, (Erişim Tarihi:14.04.2020).

²⁸⁰ Tax Examiner or Collector or Revenue Agent, <https://www.truity.com/career-profile/tax-examiner-or-collector-or-revenue-agent>, (Erişim Tarihi:14.04.2020).

²⁸¹ Internal Revenue Service; "Criminal Investigation (CI) At-a-Glance", <https://www.irs.gov/about-irs/criminal-investigation-ci-at-a-glance>, (Erişim Tarihi:13.04.2020).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun işleme amacının genel olarak giderleri haksız olarak yükselterek vergi matrahını azaltma olduğu düşünüldüğünde, her iki eylemin aynı maksada hizmet ettiğini söylemek yanlış olmaz. Örneğin 100.000 TL tutarlı bir sahte belge kullanmak suretiyle vergi matrahının azaltılması ile 100.000 TL tutarında işletme ile ilgili olmayan bir gider unsurunun yasal defterlere kaydedilerek beyanlara yansıtılması arasında hazine zararı bakımından herhangi bir fark yoktur. Bu sebeple kasti olarak işle ilgili olmayan gider unsurlarının yasal defterlere kaydedilerek vergi matrahının aşındırılması eyleminin vergi suçu kapsamında yer alması, ülkemiz uygulamaları bakımından da değerlendirilmesi gereken bir husustur.

Amerika Birleşik Devletleri sisteminde vergi kaybına ilişkin cezaların yanında vergi kaçakçılığı eylemleri için ayrı bir ağır adli para cezaları öngörülmesi de caydırıcılık bakımından etkili bir düzenlemedir. Yine sahtecilik suçlarına ilişkin olarak başka bir husus, sahte ve taklit belge düzenleme eylemleri ile bu belgeleri kullanma eylemlerine farklı oranlarda hapis cezaları öngörülmüş olmasıdır. Ülkemizde sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin kanun hükümlerinde bu tür bir ayırım mevcut olmayıp her iki eyleme de aynı derecede hapis cezaları uygulanmaktadır. Sahte belge kullanma eylemlerine göre nitelikli suçlar olan sahte belge düzenleme eylemlerine daha ağır yaptırımlar öngörülmesi de cezalarda orantılılık ilkesi bakımından önemlidir.

10.3. İNGİLTERE

İngiltere’de vergi ile ilgili suç ve kabahatler ile bunların cezaları farklı kanunlarda düzenleme alanı bulmaktadır. Örneğin idari para cezası gerektiren vergi ile ilgili ihlaller “Taxes Management Act” (Vergi Yönetimi Kanunu),²⁸² vergi ile ilgili olanların da dâhil olduğu çeşitli konularda bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı tanık beyanında bulunmak ve benzeri suçlar “Perjury Act” (Yalan Tanıklık Kanunu)²⁸³ adı verilen kanunlar ile düzenlenmiştir. Sahte ve yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının da dâhil olduğu sahtecilik suçlarına ilişkin hükümler ise “Forgery and Counterfeiting Act” (Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu) adı verilen kanunda yer almaktadır. Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu sahtecilik suçlarını; sahtecilik, sahte araç

²⁸² Vergi Yönetimi Kanunu (Taxes Management Act-TMA); <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020).

²⁸³ Yalan Tanıklık Kanunu (Perjury Act); <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/1-2/6/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020).

kopyalama, sahte araç kullanma, sahte aracın kopyasını kullanma ve diğer sahtecilik suçları olmak üzere beş kategoriye ayırmıştır²⁸⁴. Sahtecilik suçu, kişinin sahte bir araç yapması ve bunu kullanması veya bu sahte aracın gerçekliğine başkalarını inandırarak kişileri zarara uğratmasıyla doğmaktadır. Sahte araç kopyalama, kişinin sahte olduğunu bildiği bir aracı kopyalaması; sahte aracın kopyasını kullanma, bu aracın kopyasını kasten kullanma ve başkalarını bu aracın gerçekliğine inandırarak onların kullanmasını sağlama şeklinde doğar. Sahte araç kullanma suçu ise kişinin sahte olduğunu bildiği bir aracı kullanarak veya başkasını bu aracın gerçekliğine inandırarak kullanmaya ikna etmesi şeklinde işlenmektedir²⁸⁵. Söz konusu maddelerde “araç” ifadesi kullanılmış olup, bu ifade ile resmi olsun ya da olmasın her türlü belge, pul, damga pulu veya elektronik cihazlar (teyp, disk vb.) kastedilmektedir. “Sahte Araç” ifadesi de değiştirilmiş, bozulmuş, onaylanmadığı halde onaylanmış gibi gösterilen belgeler ile maddeleri, tarihi, ilgili olan kişileri gerçeği yansıtmayan belgeler olarak anlaşılmaktadır. “Sahte Araç Yapmak” ifadesi ise bir aracın kısmen veya tamamen değiştirilmesi ve yanıltıcı duruma getirilmesidir²⁸⁶. Yukarıda yer verilen suçları işleyen kişi hakkında yapılan yargılama sonunda kişinin kanunun ilgili maddelerinde ifade edilen suçlardan birinin işlendiği anlaşılırsa işleyen kişi hakkında on yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir²⁸⁷. İngiltere’de vergi ile ilgili konularda genel otorite, “Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük Dairesi (Her Majesty’s Revenue and Customs-HMRC) adlı kurumdur. Bu kurum genel olarak vergi sisteminden sorumlu olup, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktadır. HMRC, vergi kaçırdığı veya sahtekârlık yaptığından şüphelenilen kişileri ve işletmeleri araştırmakta, gerektiğinde haklarında soruşturma başlatmaktadır²⁸⁸. HMRC, sahtecilik suçlarında cezai soruşturma yoluna başvurmaktadır²⁸⁹. İngiltere’de vergi incelemeleri de HMRC adına faaliyette bulunan ve “tax inspector (vergi müfettişi)” adı verilen vergi inceleme elemanlarınınca gerçekleştirilir. Vergi müfettişleri, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini

²⁸⁴ Forgery and Counterfeiting Act (Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu) Madde 1-5; <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1981/45/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020).

²⁸⁵ Forgery and Counterfeiting Act (Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu) Madde 1-5. (Erişim: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1981/45/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020)

²⁸⁶ Forgery and Counterfeiting Act (Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu) Madde 8-10. (Erişim: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1981/45/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020).

²⁸⁷ Forgery and Counterfeiting Act (Sahtecilik ve Kalpazanlık Kanunu) Madde 6. (Erişim: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1981/45/contents>, (Erişim Tarihi:19.04.2020)

²⁸⁸ Julia Kagan, “HM Revenue and Customs (HMRC)”, 2018, <https://www.investopedia.com/terms/h/hm-revenue-and-customs-hmrc.asp>, (Erişim Tarihi:22.04.2020).

²⁸⁹ HM Revenue & Customs; “HMRC’s Criminal Investigation Policy ”, <https://www.gov.uk/government/publications/criminal-investigation/hmrc-criminal-investigation-policy>, (Erişim Tarihi:22.04.2020).

değerlendirmek ve yürütmekle sorumludur²⁹⁰. Söz konusu müfettişler HMRC' ye bağlı, cezai veya sivil soruşturmaları en deneyimli araştırmacıların görev aldığı "Sahtekarlık Araştırmaları Hizmet Birimi"²⁹¹ adı verilen birime bağlı olarak çalışmakta olup en yetkili vergi denetim birimidir²⁹². Vergi incelemeleri vergi beyannamesi üzerinde şüpheli durumlar olduğunda, beyanname verilmediğinde veya hatalı verildiği anlaşıldığında başlatılabilmektedir. Yine vergilerin kasıtlı olarak geç ödendiğinden şüphelenilmesi, rakamlarda bir yıldan diğerine önemli bir değişiklik olması, işletme giderlerinde önemli artışlar olması, aynı sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında rakamlarda büyük farklar olması gibi durumlarda da vergi incelemeleri söz konusu olabilmektedir²⁹³.

Genel olarak değerlendirecek olursak, İngiltere vergi uygulamalarında belgeler ile ilgili sahtecilik suçlarında cezaların Türkiye'ye oranla oldukça ağır olduğu görülmektedir. Türkiye'de benzer suçlarda öngörülen adli cezalar en fazla beş yıl hapis cezası olarak uygulanmaktayken İngiltere' de on yıla kadar ceza verilebilmektedir. Bu durum cezaların caydırıcılığı bakımından önemli bir husustur. Vergi beyannamelerinde şüpheli durumlarla karşılaşıldığında ve işletme gelir ve giderlerine ilişkin tutarsızlıklar tespit edildiğinde vergi incelemeleri başlatılması da dikkat çekici olup caydırıcılık bakımından önemli uygulamalardır.

²⁹⁰ National Audit Office, "Report by the Comptroller and Auditor General", 1998, s. 7. <https://www.nao.org.uk/pubsarchive/wp-content/uploads/sites/14/2018/11/Inland-Revenue-Special-Compliance-Office-Prevention-of-Corruption.pdf>, (Erişim Tarihi:23.04.2020).

²⁹¹ Sahtekarlık Araştırmaları Hizmet Birimi, geçmişte "Özel Uyum Dairesi (Special Compliance Office)" adı verilen bağımsız kurum iken 2005 yılında HMRC' nin oluşturulmasını takiben HMRC' ye bağlanmıştır.

²⁹² Who are the HMRC Fraud Investigations Service Unit and what do they do?, <https://www.mazars.co.uk/Home/Services/Tax-Advice/Tax-investigations/Who-are-the-HMRC-Fraud-Investigations-Service-Unit>,(Erişim Tarihi: 23.04.2020).

²⁹³ What can you expect in a HMRC tax inspection?, <https://www.begbies-traynorgroup.com/articles/finance/what-can-you-expect-in-a-hmrc-tax-inspection>, (Erişim Tarihi:23.04.2020).

İKİNCİ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ, YÖNTEMLERİ VE BU SUÇLARI İŞLEYENLERİN ORTAK ÖZELLİKLERİ

1. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ

1.1. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ

1.1.1. Vergi Kaçırma

Mükelleflerin gelir, kurumlar vergisi matrahları ile ödenmesi gereken vergilerin hesaplanmasına ilişkin esaslar Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Basit olarak ifade edecek olursak, gelir ve kurumlar vergisi matrahı; mükelleflerin yıl içinde elde ettikleri gelirden, bu gelire ilişkin olarak yapılan giderlerin, maliyetlerin ve ilgili kanunların izin verdiği çeşitli indirimlerin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisinin ise en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Bu sistem ile yükümlüler mal ve hizmet alımları sırasında yükledikleri katma değer vergilerini, satışları sırasında tahsil ettikleri katma değer vergisinden indirerek sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar²⁹⁴. Yani Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca ödenmesi gereken katma değer vergisi, mükelleflerin dönem içinde elde ettikleri gelire isabet eden kanunun izin verdiği gider ve maliyet unsurlarına isabet eden katma değer vergisinin çıkarılması suretiyle hesaplanmaktadır. Vergi matrahının hesaplanması işleminde ilgili kanunların izin verdiği gider, maliyet veya indirimlerin vergiye tabi gelirden düşülebilmesi için bu kalemlerin belgelendirilmesi zorunluluk arz etmektedir.

Mükellefler sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak gelir veya kurumlar verginse tabi gelirlerinden, aslında gerçekten yapmadıkları veya daha az tutarda yaptıkları harcama tutarlarını indirmek suretiyle vergi matrahlarını düşürmektedirler. Aynı şekilde katma değer vergisinde de indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle yükseltilerek

²⁹⁴ Bekir Baykara, "Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 266, Eylül 2005, s.8.

(indirim mekanizması sayesinde) ödenmesi gereken katma değer vergisi düşürülmektedir. Bir başka ifadeyle indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin tutarını yükseltip vergi matrahını azaltarak katma değer vergisini hiç ödenmemesi veya olması gerekenden düşük tutarda ödenmesi amaçlanmaktadır²⁹⁵.

Konuyu rakamsal olarak basit bir örnekle anlatarak meydana gelen vergi kaybını daha net görebiliriz. Kurumlar vergisi mükellefi bir işletmenin bir yılda elde ettiği hasılat 2.000 TL, bu hasılatla ilişkin yasal olarak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabileceği kalemlerin toplamı 1.000 TL olsun. Normal şartlarda bu işletmenin ödemesi gereken kurumlar vergisi 200 TL,²⁹⁶ katma değer vergisi ise 180 TL²⁹⁷ olarak hesaplanır. Söz konusu işletme eğer 590 TL tutarlı (500 fatura tutarı + 90 katma değer vergisi) sahte fatura temin ederek yasal defterlerine kaydeder ve vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alırsa gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabileceği kalemlerin toplamı haksız yere 1.000 TL den 1.500 TL ye yükselecektir. Yani hiç yapılmayan bir harcama tutarı işletme gelirlerinin elde edilmesinde yapılmış gibi dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarı 100 TL²⁹⁸, ödemesi gereken katma değer vergisi ise 90 TL²⁹⁹ olur. Görüleceği üzere önemli ölçüde vergi zayi olmaktadır. Uygulamada birçok mükellefin hasılatlarına göre çok yüksek tutarlarda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığına rastlanmaktadır. Hatta birçoğu sahte belgelerle vergi matrahlarını sıfırlamakta veya zarara geçirmekte, dolayısıyla da hiç vergi ödememektedirler.

1.1.2. Belgesi Olmayan İşletme İçi Unsurların Sahte Belgeler İle Belgelendirilerek Kayıt Altına Alınması

1.1.2.1. Kayıt Dışı Temin Edilen Unsurların Sahte Belgeler İle Belgelendirilmesi

Ülkemizde yoğun bir şekilde kayıt dışılığın mevcut olduğu bilinen bir gerçektir. Mükelleflerin bir şekilde piyasadan temin ettikleri kayıt dışı (belgesi olmayan) mal, hizmet, demirbaş, duran varlık vb. alışları olabilmektedir. Ancak vergi kanunları

²⁹⁵Uygulamada en çok gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin olarak işlense de diğer vergilerde de benzer şekilde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler vasıtasıyla vergi kaçırılmaktadır.

²⁹⁶ $(2000 - 1000) * \%20 = 200$

²⁹⁷ $2000 * \%18 = 360$

$1000 * \%18 = 180$

$360 - 180 = 180$

²⁹⁸ $(2000 - 1500) * \%20 = 100$

²⁹⁹ $2000 * \%18 = 360$

$1500 * \%18 = 270$

$360 - 270 = 90$

uyarınca genel olarak belgesi olmayan giderlere ilişkin tutarların yasal defterlere kaydedilip vergi matrahında indirim unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir³⁰⁰. Bu sebeple kayıt dışı işletme içi harcamaları olan mükellefler, bunlara ilişkin sahte belge temin ederek söz konusu harcamaları belgelendirme yoluna gidebilmektedirler. Böylece bu tutarları yasal defterlere kaydederek gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirebilmekte, aynı zamanda da söz konusu sahte belgelerde yer alan katma değer vergisi tutarlarını da indirilecek katma değer vergisi tutarı olarak dikkate alabilmektedirler. Dolayısıyla yasal olarak ödemeleri gereken vergiden ilgili sahte belgelerde yer alan tutarlar oranında daha düşük vergi ödemektedirler. Hatta uygulamada gerçekleştirilmiş olan kayıt dışı alış tutarından daha yüksek tutarlarda sahte belgeler kullanılarak (zarara geçilerek) ödenmesi gereken vergilerin tamamı dahi ortadan kaldırılabilmektedir. Bu durum vergi mükellefleri arasında çok yaygın olup önemli tutarda verginin zayi olmasına neden olmaktadır.

Benzer durum vergi kesintisine tabi kayıt dışı işletme işi harcamalarda da yaşanmaktadır. Örneğin çiftçilerden veya vergiden muaf esnaftan mal veya hizmet alınması veya serbest meslek erbabına (mali müşavir, avukat vb.) ödeme yapılması vergi kanunları uyarınca vergi kesintisine tabi olan gider/maliyet unsurlarıdır. Söz konusu kişilerden mal veya hizmet alan mükellefler yaptıkların ödemeler üzerinden vergi kanunlarında belirlenmiş oranlarda vergi kesintisi yapmak mecburiyetindedirler³⁰¹. Yaptıkları ödemeler üzerinden ilgili vergi kesintilerini ödemek istemeyen alıcılar (veya tahsil edecekleri tutar üzerinden kesinti yapılmasını istemeyen ödeme alanlar) durumu telafi edebilmek adına sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yoluna gidebilmektedirler. Örneğin, bir avukattan belirli bir tutar karşılığı hizmet almış olan bir mükellef, vergi kesintisine tabi olan ödemeyi elden vererek kayıt dışı gerçekleştirebilir. Bu durumda vergi kesintisini ödememiş olacaktır. Ancak söz konusu ödemeyi yukarıda bahsedildiği üzere hasılatlarından gider unsuru olarak dikkate almak isteyecektir. Bu durumda herhangi bir mal veya hizmet alışına ilişkin (tevkifata tabi olmayan) sahte bir fatura temin ederek bu sahte faturada

³⁰⁰ Gelir ve kurumlar vergisi matrahı mükelleflerin yıl içinde elde ettikleri gelirden; bu gelire ilişkin olarak yapılan giderlerin, maliyetlerin ve ilgili kanunların izin verdiği çeşitli indirimlerin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Katma değer vergisinde ise indirim mekanizması olup, mal ve hizmet alımları sırasında yüklenen katma değer vergilerinin, satış sırasında tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesi suretiyle ödenecek katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

³⁰¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG. T: 06/01/1961, No: 10700) Madde 94 uyarınca.

yer alan tutarı yasal defterlerine kaydetmek suretiyle vergi beyanlarına yansıtacaktır.

Kayıt dışı alışlara ilişkin olarak sahte belge temin edip yasal olarak indirim hakkı olmadığı halde olması gereken vergi matrahının azaltılması önemli bir vergi kaybı yaratmakla birlikte mükelleflerin bu şekilde yasal olmayan bir imkâna sahip olması, belgesiz alış yapma konusunda onları cesaretlendirmektedir. Belgesiz alış yapılması da bu belgesiz satışı yapan kişilerin vergi kaçırdığı anlamına gelir ki; bu da ikinci bir vergi kaybı olarak karşımıza çıkar.

1.1.2.2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Harcamaların Sahte Belgeler İle Belgelendirilmesi

Vergi matrahının hesaplanması işleminde ilgili kanunların izin verdiği gider, maliyet veya indirimlerin vergiye tabi gelirden düşülebilmesi için bu kalemlerin belgelendirilmesi kanuni olarak zorunluluk arz etmektedir. Bir takım harcamalar ise (belgelendirilmiş dahi olsa) vergi kanunlarında kanun koyucu tarafından kanunen kabul edilmeyen giderler olarak belirlenmiş olup bunların vergi matrahından indirilmesine izin verilmemiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin bir kısmı işletme ile ilgili olmayan giderlere ilişkin olup bir kısmı da işletme ile ilgili olmakla birlikte kanunun çeşitli nedenlerle indirimine izin vermediği unsurlardır³⁰².

Kanunların gider olarak dikkate alınmasına izin vermediği gider unsurları ile ilgili harcama yapan mükellefler, bunları yasal defterlerinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alamamakta ve hasılatlarından indirememektedirler. Bu sebeple yaptıkları söz konusu harcamalarla ilgili olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge temin etme yoluna gidebilmektedirler. Bu sayede kanunların indirimine izin vermediği bir harcamayı, indirim konusu yapılabilen (kanunların indirimine izin verdiği) harcamalar gibi göstererek hasılatlarından indirme imkânı yaratırlar. Örneğin, örtülü sermaye³⁰³ üzerinden faiz ödemiş olan bir kurumlar vergisi mükellefi, söz konusu tutarı kurumlar vergisi kanunu uyarınca hasılatından indiremeyecektir. Bu şirket piyasadan

³⁰² Örnek verecek olursak, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dönem içerisinde ödenmeyen sigorta primleri, mukavelename, ilâm veya kanun emrine dayanmayan zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar, her türlü para cezaları ve vergi cezaları, Özel İletişim Vergisi vergi kanunlarının matrahtan indirimine izin vermediği gider unsurlarından birkaçıdır.

³⁰³ Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmakta olup kurumlar vergisi kanunu uyarınca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı gibi giderler hasılatından indirilememektedir.

gerçekleştirdiği faaliyet ile ilgili olan bir sahte fatura temin ederek sahte faturada yer alan tutarı gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilir. Bu örnekte mükellef kanunların indirimine izin vermediği gideri, izin verdiği başka bir gider unsuru ile (gerçek olmayan) değiştirmiş olmaktadır. Temin edilen sahte belge yapılan kanunen kabul edilmeyen gider tutarından daha yüksek de olabilmektedir.

1.1.3. Çeşitli Teşvik ve Vergi İndirimlerinden Hak Etmeden Yararlanma

Devlet çeşitli dönemlerde çeşitli sosyal ve ekonomik nedenlerle aktif işletmelere veya yeni iş kuracak olanlara bazı teşvikler ve vergi indirimleri sağlayabilmektedir. Geliştirilmek istenen sektörlerle yönelik vergi indirimi, gelişmekte olan bölgelere yatırım yapacaklara yatırım teşviki, istihdama yönelik olarak sağlanan vergi ile ilgili avantajlar, ihracata yönelik vergi indirimleri veya iadeleri ile indirimli vergi oranlarını bu teşvik ve indirimlere örnek olarak verebiliriz.

Devlet tarafından verilen her teşvikin kendine has kuralları ve şartları olmaktadır. Bunlardan haksız şekilde yararlanmak isteyen kişiler sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak veya düzenleyerek yararlanma şartlarına uymadıkları halde bu teşviklerden yararlanabilmektedirler. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler özellikle vergi kanunlarında düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet düzenlemeleri çerçevesinde sonuç yaratmaktadır.

1.1.3.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

“İndirimli kurumlar vergisi müessesesi ile devlet tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazançların düşük oranda vergilendirilmesi öngörülmektedir” (KVK Madde 32/A). Bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlara, kararda³⁰⁴ belirtilen indirimli kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. İndirimli kurumlar vergisi müessesesinin amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirme, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir³⁰⁵.

³⁰⁴ 15/06/2012 tarih ve 2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

³⁰⁵ Söz konusu vergisel teşvike ilişkin şartlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (RG. T: 21/06/2006, No: 26205)

Bu vergi indiriminden faydalanma şartlarını gerçekleştirmeyen mükellefler indirimli kurumlar vergisi avantajını kaybetmemek adına sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmak suretiyle, haksız olarak düşük oranlı kurumlar vergisinden yararlanabilmektedir. Bu uygulamadan faydalanmak için genel olarak belirli bir tutarda yatırım harcaması yapılmış olmasını aramaktadır. Söz konusu yatırım harcaması gerçekten yapılmadan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler yardımıyla yapılmış gibi gösterilebilmektedir.

1.1.3.2. Ar-Ge Faaliyetleri İle İlgili Vergi İndirimleri

İşletme bünyesinde gerçekleştirilen ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilmektedir³⁰⁶. Bu uygulama ile benzer mahiyette, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır³⁰⁷. Bu teşviklerden faydalanmak için genellikle belirli bir tutarda ar-ge vb. mahiyette harcama yapılmış olma şartları aramaktadır. Kanunun aradığı türde faaliyette bulunmayan veya gerekli yatırım ve harcamaları gerçekleştiremeyen mükellefler, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle bu harcamaları yapılmış gibi gösterilebilmektedir.

1.1.3.3. İhracat Kredileri

Devlet tarafından ihracatın geliştirilebilmesi adına verilen ihracat kredilerinde de bezer durumlar yaşanmaktadır. Genel olarak bu kredilerin kullanılması belirli sürede belirli miktar veya tutarlarda ihracat gerçekleştirilmesine bağlı olmaktadır. Ancak bu şartları sağlayamayan kişiler veya işletmeler sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak, aradaki farkı kapatmak suretiyle ilgili teşviklerden yararlanma yoluna gidebilmektedirler.

1.1.3.4. Yatırım İndirimleri

Yatırım indirimi, esas olarak kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilen yatırımlardan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sektör veya konularda,

ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (RG. T: 03/04/2007, No: 26482) yer almaktadır.

³⁰⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu (RG. T: 21/06/2006, No: 26205) Madde 10/1-a ve Gelir Vergisi Kanunu (RG. T: 06/01/1961, No: 10700) Madde 89/1-9.

³⁰⁷ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun (RG. T: 6/7/2001, No: 24454) geçici 2. Maddesi uyarınca.

belirli tutarlarda gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin; yine belirli konulardaki harcamaların, vergi matrahından indirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu çerçevede, özellikle teşvik belgesi edinilerek hem teşvik niteliğinde avantajlı yatırım kredisi kullanılması hem de vergi kolaylığından yararlanılması için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerine başvurulmaktadır³⁰⁸.

1.1.4. Haksız Vergi İadesi Alma

Vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen ve nihai aşamada indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, belirli şartlar dâhilinde mükelleflere iade edilmektedir.³⁰⁹ Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde mükellefler vergi kesintisi veya geçici vergi ödeyebilmektedirler. Yıl içinde ödenen bu vergiler dönem sonunda ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden yüksek olduğu takdirde fazla ödenen vergi tutarlarının belirli şartlarda mükellefe iadesi söz konusu olabilmektedir.

Mükellefler, talep ettikleri vergi iadesini yükseltmek; hatta hiç hak etmediği halde vergi iadesi alabilmek adına sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanabilmektedir. Özellikle, hayali ihracat sebebiyle haksız katma değer vergisi iadesi bu fiilin genel olarak en çok bilinen şeklidir. Bu yöntemde herhangi bir mal veya hizmet ihracatı yapılmadığı halde düzenlenen sahte belgelerle ihracatın gerçekleştirilmiş gösterilmesi veya fiilen ihraç edilen mal yerine belgelerde cins, miktar, tutar veya nitelik yönünden farklı malların yazılması suretiyle devletten vergi iadesi alınması söz konusudur³¹⁰.

1.2. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARININ İŞLENME NEDENLERİ

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin birçok nedeni mevcut olmakla birlikte aslında sahte belge düzenleyen kişileri buna yönelten en büyük sebebin sahte belgeleri kullanan kişilerden gelen talepler olduğunu söyleyebiliriz. Sahte belge düzenleme fiili talebe bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ile kullananlar arasında karşılıklı

³⁰⁸ Polat, *a.g.e.*, s.45.

³⁰⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (RG. T: 02/11/1984, No: 18563) 9, 11, 29 ve 32'nci maddeleri uyarınca.

³¹⁰ Ozan Muzaffer Köstü, *Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s.48.

menfaat ilişkisi bulunmaktadır. Düzenleyen kişiler yasa dışı gelir elde etmekte, yani bu belgeleri komisyon karşılığında satmakta; kullananlar ise bu belgelerle maliyet ve giderlerini yükseltmekte ve vergi ödememe veya daha az vergi ödeme yoluna gitmektedirler. Yani bir önceki başlıkta ayrıntılı olarak değerlendirdiğimiz sahte belge kullanma nedenlerine ilişkin tespitleri bir anlamda sahte belge düzenleme faaliyetlerinin nedeni olarak da değerlendirebiliriz. En büyük neden talep olmakla birlikte kişileri sahte belge düzenleme suçunu işlemeye yönlendiren farklı nedenler de mevcuttur.

1.2.1. Yasa Dışı Olmakla Birlikte Yüksek Gelir Getirici Bir Faaliyet Olması

Sahte belge düzenleme de önemli bir neden de şüphesiz komisyon geliri elde edilmesidir. Bu gelir, gerçek anlamda bir teslim veya hizmet ifası olmadığı halde düzenlenen belgelerin satılarak karşılığında belirli bir tutarda menfaat sağlanması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Kişiler sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek haksız ve kolay bir şekilde gelir elde etmektedir. Sahte belge düzenlemede yalnızca matbaaya ödenen baskı giderleri, mükellefiyet tesisi için yapılan masraflar, yol masrafları vb. giderler bir maliyet unsurudur. Bu da sahte belge düzenleme faaliyetini çok karlı bir faaliyet haline getirmektedir³¹¹. Özellikle çok miktarda ve yüksek tutarlarda sahte belge düzenlenmesi durumunda bu faaliyete ilişkin maliyetler oldukça düşük kalacağından düzenleyen açısından oldukça yüksek bir gelir oluşacağı muhakkaktır³¹². Milyonlarca lira tutarında belge düzenleyen kişi için yasa dışı fiil çok büyük bir gelir kaynağı olmaktadır.

1.2.2. İşletmelerin Dönem Sonu Stok Dengesizliklerinin Giderilmesi

İşletmelerin, dönem sonu geldiğinde yasal defter ve belgelerinde yer alan mal, demirbaş, duran varlık vb. kayıtları ile gerçekte mevcut olan söz konusu kalemlerinin tutarlı olması gerekmektedir. Örneğin, yasal defter kayıtlarında dönem sonunda 100 birim mal gözükyorsa işletmede fiili olarak da 100 birim mal mevcudunun olması gerekir. Bu stok dengesidir. Dönem içinde çeşitli nedenlerle (genel olarak vergi kaçırma amacıyla) belgesiz mal alış ve satışlarının olması bu dengeyi bozabilmektedir. Bu

³¹¹ Polat, *a.g.m.*, s.32.

³¹² Köstü, *a.g.e.*, s.46.

durumda eksik kalan tutarlarda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenerek söz konusu dengesizlik giderilmeye çalışılabilmektedir.

Benzer bir şekilde bazı durumlarda işletmeler, ithal ettikleri veya belgeli olarak satın aldıkları mallarını faturalı olarak satamamaları durumunda mal stoklarının kabarması (stok dengesinin bozulması) nedeniyle faturaları gerçek alıcıları dışındaki kişiler adına kesebilmektedirler³¹³. Bu durumda da yine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş olmaktadır.

1.2.3. Kara Para Aklanması

Kanunların suç saydığı fiillerin işlenmesi suretiyle elde edilen gelir ve varlıklar kara para; bu faaliyetten elde edilen gelirin herhangi bir şekilde yasal yollardan elde edilmiş gelir haline dönüştürülmeye çalışılması da kara para aklama suçunu oluşturmaktadır³¹⁴.

Kara para aklamak amacıyla da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenebilmektedir. Lokanta işleten ve aynı zamanda uyuşturucu madde satışını da yapan bir şahsın, uyuşturucu madde satışından elde etmiş olduğu geliri lokanta işletmeciliğinden elde etmiş gibi belge düzenleyerek aklamaya çalışması buna örnek olarak verilebilir. Kara para aklamak isteyen kişiler bazen de, bir mal veya hizmet satın almış gibi yurt dışındaki bir firmadan sahte fatura almakta ve kara parayı da faturanın bedeli olarak yurt dışına transfer etmektedirler. Böylece hem kara paranın aklanması gerçekleşmiş olmakta, hem de ilgili tutarlar yurtdışına kaçırılmış olmaktadır³¹⁵.

1.3. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ İŞLENDİĞİ SEKTÖRLER

Genel olarak kayıt dışılığın yoğun olduğu sektörler aynı zamanda sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin en çok karşılaştığı sektörlerdir. Bu bakımdan ülkemizde tekstil, hurda ve inşaat gibi sektörlerde bu suçlarla yoğun olarak karşılaşmaktadır. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ağırlıklı olarak bu sektörlerde olmasının nedeni mükelleflerin bireysel vergi kaçırma niyetinin yanında bu alanlarında

³¹³ Baykara, *a.g.m.*, s.8.

³¹⁴ 4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun. (RG. T: 18/10/2006, No: 26323)

³¹⁵ Polat, *a.g.e.*, s.35.

mevcut olan belgeleme ile ilgili sorunlardır³¹⁶. Örneğin, bu sektörlerde genel olarak kayıt dışı işçilik, belgesiz malzeme alımı, hammadde sağlayan şahıslardan (çiftçi, toplayıcı vb.) belge temin edememe, kayıtsız atölyelerde iş yapılması gibi problemlerle sıkça karşılaşılmaktadır. Belgesiz veya kayıt dışı temin edilen bu tür mal ve hizmetlerin maliyet ve kayıtlarda gösterilme zorunluluğu nedeniyle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna yönelim bu sektörlerde daha yoğundur. Buna karşılık, kayıtlı ekonomik işleyişin olduğu sektörlerde (örneğin otomotiv, beyaz eşya vb.) sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye daha az rastlanmaktadır³¹⁷. Çünkü bu sektörlerde oturmuş bir belge düzeni mevcut olup kayıt dışı alış veya satış gerçekleştirilmesi kolay değildir. Örneğin yetkili bayii tarafından bir otomobilin kayıt dışı olarak satılması olası değildir. Çünkü üretimden nihai tüketiciye gidene kadar bir otomobil kontrol, kayıt ve tescil gibi aşamalardan geçerek birçok kez kayıt altına girmektedir.

1.3.1. İnşaat Sektörü

İnşaat sektörü, milli gelire ve diğer makroekonomik dengelere (istihdam, vergi vb.) yaptığı katkılar sebebiyle genel ekonomi içindeki en önemli sektörlerden birini oluşturmaktadır. Ayrıca bu sektörün doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içinde olduğu sektörleri etkileme gücünün olması önemini daha da artırmaktadır. Birçok sektörle bağlantılı (demir, çimento vb.) olduğu için, buradaki kayıt dışı faaliyetler, çok sayıda sektörde kayıt dışı iktisadi faaliyetlerin yaygınlaşmasına sebep olmaktadır³¹⁸.

Ülkemizde son yıllarda inşaat alanında önemli ölçüde istihdam artışı ve yüksek karlar mevzu bahisdir. Bu alanda da yüksek karlar, kayıt dışılığa neden olmaktadır. İnşaat sektöründe oluşan kayıt dışılık ve bunun boyutu vergi gelirlerini doğru orantılı bir şekilde etkilemektedir. İnşaat sektöründe oluşan kayıt dışı ekonominin oranı hakkında net bir bilgi bulunmamakla birlikte Ankara Strateji Enstitüsünün verilerine göre yaklaşık %50'e varan bir kayıt dışılık olduğu tahmin edilmektedir³¹⁹.

İnşaat sektöründe var olan kayıt dışı işçilik ve inşaat malzemelerinin belgesiz alınması sektörün en belirgin sorunlarından biridir. Kayıt dışılık ve belgelendirilemeyen

³¹⁶ Köstü, *a.g.e.*, s.49.

³¹⁷ Köstü, *a.g.e.*, s.50.

³¹⁸ Osman Çanakkale, "İnşaat Sektöründe Sahte Belge Kullanımı", www.muhsenenet.net, 12.12.2019.

³¹⁹ Çiğdem Alp Erdursun, *İnşaat Sektöründeki Vergi Denetiminin Etkinliği ve Analizi: Ankara İline Yönelik Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2014, s.96.

giderler bu sektörde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını oldukça arttırmaktadır. Buradaki sorun, maliyetlerin kayıtlarda ve beyanlarda gösterilememesidir. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler sayesinde kayıt dışı işçilik bedelleri ve belgesiz temin edilen inşaat malzemeleri belgelendirilmekte ve yasal kayıtlara dâhil edilebilmektedir. Böylelikle bu tutarlar hasılatlardan indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Nihai alış ve satışların kayıt altında olması (tapu kayıtları, banka hareketleri vb.) nedeniyle inşaat şirketleri tarafından gelirin, gerçek boyutuyla beyan edilmek durumunda kalınmasından dolayı oluşacak karın daha az beyan edilmesi amacıyla da sahte belgeler kullanılabilir. Özellikle kamu idarelerine inşaat taahhüt işi yapanlar gerçek tutarlarda fatura düzenlediklerinden giderlerini sahte belgelerle oluşturmaktadırlar³²⁰.

1.3.2. Hurda Metal Sektörü

“Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını; bunların hurda halindeki karışımlarını ve aynen veya onarılmak suretiyle kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir. Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko ve benzeri her türlü metaller, bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler ve benzerleri hurda metal olarak kabul edilir.”³²¹

Hurda metal sektörü ülkemizde kayıt dışılığın yine en yoğun olduğu sektörlerden biridir. Sektörde genel anlamda belgelendirme ile ilgili sıkıntılar vardır. Piyasada toplayıcılar diye bilinen şahıslar tarafından toplanan atık maddeler mahalle hurdacılarına; bunlar da atıkları tasnif ederek büyük firmalara satmaktadır. Bu zincirin en alt kademesinde olan hurda toplayıcılarının büyük çoğunluğunun kayıtsız olması nedeniyle sağlıklı bir belge düzeni mevcut değildir.

Hurda artıkları ilk başta vergi mükellefiyeti olmayan kişiler tarafından toplanmakta ve son aşamada vergi mükellefiyeti olan büyük şirketlere satılmaktadır.

³²⁰ Erdursun, a.g.e., s.96.

³²¹ Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV Tevkifat Uygulaması Nasıldır?, <https://www.muhasebenews.com/hurda-ve-atik-teslimlerinde-kdv-tevkifat-uygulamasi-nasildir>, (Erişim Tarihi:13.12.2019).

Dolayısıyla sistemin bu basamaklarında vergi tam olarak kavranamamakta, yoğun bir şekilde kayıt dışılık ve belge düzensizliği mevcut olmaktadır. Hurda alıcısı olan firmalar çok büyük firmalar da olsa alışlarının çoğunu belgesiz olarak yapmaktadırlar. Söz konusu firmalar düşük tutarlı veya belgesiz aldıkları hurda metalleri bir şekilde telafi edebilmek adına sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yoluna gidebilmektedirler.

Bu sektörde sahte belgeye yönelimin bir başka nedeni de hurdanın ilk alımlarının düşük, sektörel karlılık oranlarının ise yüksek olmasıdır. Sektördeki büyük firmalar, karlılıklarını gizleyerek vergi kaçırma amacıyla sahte belge kullanabilmektedirler. Ayrıca toplayıcılardan hurda metal temin eden firmalar, gelir vergisi tevkifatından³²² kaçınmak amacıyla da vergiden muaf toplayıcılardan aldıkları hurdayı sahte belgelerle belgelendirebilmektedirler.

1.3.3. Tekstil Sektörü

Tekstil sektörü yapısal olarak liften itibaren iplik, dokuma, örme, boya-baskı ve terbiye işlemlerini kapsamaktadır. Tekstil sektöründe kayıtsız olarak çalışan atölyelere iş yaptırılması, tekstil ham maddesi satan fabrikaların düşük tutarlı fatura düzenlemesi, kayıtsız işçi çalıştırılması, pamuğun tarladan itibaren geçirdiği her aşamada belgesiz satılması gibi sorunlar vardır.

Sektörde her aşamada mevcut olan şahıs ve firmalar (çiftçi, çırçır fabrikaları, iplik ve kumaş fabrikaları, tekstil atölyeleri vb.) düşük tutarlı veya belgesiz aldıkları mal ve hizmetler veyahut kayıtsız işçi bedellerini bir şekilde telafi edebilmek adına sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yoluna gidebilmektedirler.

1.3.4. Tekel Durumunda Olan Firmaların Bulunduğu Sektörler

Bazı sektörlerde de belli bir mal veya hizmetin üretimi ve satışı, çeşitli nedenlerle, sadece bir firma tarafından yapılmaktadır. Diğerler firmalar da başka yerden mal veya hizmet temin etme imkânları bulunmadığından, tekel durumundaki firmanın şartlarını kabul etmek zorunda kalmaktadırlar. Tekel halindeki firmada mal veya hizmet satışlarına belge düzenlememekte veya gerçeğinden daha düşük tutarlı belgeler düzenlemektedir. Bu firmalardan mal veya hizmet alan veya almak zorunda kalan

³²² Gelir Vergisi Kanunu (RG. T: 06/01/1961, No: 10700) Madde 94/13 uyarınca vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler üzerinden gider pusulası düzenlenerek vergi tevkifatı yapılmak zorundadır.

mükellefler de bu mal veya hizmet alışlarından kaynaklanan açıklarını, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak kapatmaktadırlar³²³. Örneğin, bir tekstil firmasının kullandığı ham maddeyi satan ve tekel konumunda olan bir firma, vergi kaçırma amacıyla tekstil firmasına sattığı hammadde karşılığı kestiği faturayı düşük tutarlı olarak düzenlemiş olsun. Tekstil firması hammaddeyi başka bir yerden temin edemeyeceğinden bu faturayı kabul etmek zorundadır. Tekstil firması normalde 100 TL ödediği ham madde karşılığında 50 TL tutarında almış olduğu fatura nedeniyle maliyetlerini kayıtlara doğru olarak yansıtamamış olacak, dolayısıyla da ticari karı ve vergi matrahı olduğundan daha yüksek çıkacaktır. Bu noktada tekstil firması vergi kanunlarına aykırı olarak, piyasadan 50 TL tutarında sahte fatura temin etmek suretiyle aradaki açığı kapatma yoluna gidebilir.

2. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARININ İŞLENME YÖNTEMLERİ

2.1. GERÇEKTE HERHANGİ BİR ALIŞ VEYA SATIŞ OLMADIĞI HALDE BELGE DÜZENLENEREK KULLANICIYA VERİLMESİ

Basit olmasından dolayı uygulamada en çok karşılaşılan durumdur. Sahte belge düzenleyicisi olan şahıs tarafından ortada herhangi bir mal veya hizmet satışı olmadığı halde gerçek bir satış varmış gibi belge düzenlenmektedir. Düzenlenen belge tutarı oranında bir komisyon karşılığında sahte belge kullanmak isteyen şahsa satılır. Sahte belgeyi temin eden kişi de kendi adına düzenlenmiş bu belgeleri işletmesinin yasal defterlerine gerçek bir alışa ilişkinmiş gibi kaydederek vergi beyanlarında gider olarak dikkate alır.

2.2. BİR ŞAHIS VEYA ŞİRKET ADINA TAKLİT BELGE DÜZENLENMESİ

Bu yöntemde sahte belge düzenleyicisi olanlar sahte belgeleri piyasada bilinirliği olan, sağlam ve kurumsal işletmeler adına düzenlemektedirler. Bu şekilde düzenlenen belgelere uygulamada taklit belge denilmektedir. Bazı durumlarda söz konusu taklit belgeler sahte belge düzenleyicisi olan firma tarafından kendi adına da düzenlenebilmektedir.

³²³ Polat, *a.g.e.*, s.37.

2.2.1. Farklı Bir Firma Adına Taklit Belge Düzenlenmesi

“Sahte belgeleri düzenleyen kişiler, tanınmış firmalara ait belgelerin seri ve sıra numaralarına uygun taklit belgeler bastırıp düzenlemekte ve gerçekte mal veya hizmet alım satımında bulunmamasına rağmen bulunmuş gibi defter kayıtlarına intikal ettirmektedir. Özellikle söz konusu firmaların iş hacimlerinin yüksek ve ticari yaşamda saygın bir konuma sahip olmaları bu tür belgeleri düzenleyenlerin yakalanma ihtimallerini düşürmektedir.”³²⁴

Taklit belgeler Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalarda basılmamaktadır. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan ve piyasada bilinirliği olan matbaalarda basılmış izlenimi verilmektedir. Yine adına belge düzenlenen firmanın kendi belgelerini bastıracağı matbaaların adı da kullanılabilir.

Münhasıran sahte belge düzenlemek için kurulmuş, yani bu yasa dışı faaliyeti meslek edinmiş kişilerin kullanmakta olduğu bir yöntem olmakla birlikte son yıllarda normal faaliyeti olan firmaların daha önce ticari ilişkileri olan mükellefler adına taklit belge düzenleyerek kendi yasal defterlerine kaydedip beyanlarında dikkate aldığıyla da karşılaşılmaktadır. Daha önce mal alım satımında bulunduğu mükellefler adına belge düzenlendiği için bunların tespiti diğerlerine göre daha zor olmaktadır.

2.2.2. Kendi Adına Taklit Belge Düzenlenmesi

Bazı durumlarda kendi belgelerini taklit suretiyle bastıran ve bu belgeleri müşterilerine gerçek belgeymiş gibi düzenleyen firmalara da olabilmektedir. Emtia alışlarını belgesiz olarak gerçekleştiren, yurt dışından kaçak olarak mal getiren veya emtia satışlarını kayıt dışı bırakmak isteyen mükellefler, önceden bastırmış oldukları yasal belgeleri farklı veya aynı seri/sıra numaraları ile başka bir matbaada bastırarak veya renkli fotokopi vb. yöntemlerle çoğaltarak, kendilerinden emtia alan müşterilerine vermektedirler. Dolayısıyla, hem emtia satışı sırasında isteyen müşteriye belge verilmekte hem de emtia satışları kayıt dışı bırakılmış olmaktadır. Bu belgelerin bastırıldığına ve kullanıldığına dair herhangi bir bilgi de mükellefin tarh dosyasında yer almadığı için vergi incelemeleri sırasında ibraz edilmeleri de söz konusu değildir. Bu şekilde gerçekleştirilen sahte belge düzenleme işleminde belgenin komisyon

³²⁴ Deniz, a.g.e., s.70.

karşılığında satılması değil, yapılan bir satışın kayıt dışı bırakılması söz konusudur. Belgeyi alan kişi de çoğunlukla durumu bilmemektedir³²⁵.

2.3. FAALİYETİNE SON VERMESİNE RAĞMEN ELDE KALAN BELGELERİN VERGİ DAİRESİNE TESLİM EDİLMEYEREK, BUNLARIN SAHTE OLARAK DÜZENLENMESİ

Faaliyeti bırakan vergi yükümlüleri, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları Vergi Dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlamak durumundadırlar³²⁶.

Mükellefler herhangi bir nedenle faaliyetlerini sonlandırdıklarında kanuna aykırı olarak ellerinde kalan boş belgeleri Vergi Dairesine teslim etmeme yoluna gidebilirler. Söz konusu belgeler aslında yasal bir şekilde temin edilmiş belgeler konumundadırlar. Ne var ki, resmi olarak herhangi bir faaliyet olmadan belge düzenlenmesi, direkt olarak, başka bir tespite gerek kalmadan belgenin sahte olduğunu gösterir. Bu yöntemde mükellefler yalnızca yasal yollardan boş fatura temin etmek amacıyla mükellefiyet tesis ettirip, kısa bir süre sonra faaliyeti terk edebilirler. Burada aslında sahte belge düzenlemek maksadıyla mükellefiyet tesis ettirilmiş olur. Bunun yanında uzun süre normal bir faaliyet sürdürüp, söz konusu faaliyete son verilmesinden sonra sahte belge düzenlenmeye başlandığına uygulama sıkça rastlanmaktadır.

2.4. BELGELERİN ASLI İLE SURETLERİNİN FARKLI DÜZENLENMESİ

Bu yöntemde işletmeler düzenledikleri belgelerin alıcıya verilecek olan aslını gerçek, kendinde kalan diğer nüshasını ise farklı tutar, miktar veya mahiyette düzenlemektedirler. Bu şekilde yapılan sahte belge düzenleme yöntemi, diğer yöntemlerden farklı olarak genellikle tek taraflı olup alıcının bilgisi dışında gerçekleşmektedir³²⁷. E-fatura söz konusu olduğu durumlarda ise E-fatura sistemine dâhil olan mükelleflerin birbirlerine düzenleyecekleri faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi zorunlu olduğu için bu sistemde faturanın asıl ve suretlerinin farklı düzenlenmesi söz konusu değildir. Ancak E-Fatura uygulamasına dâhil olan

³²⁵ Polat, *a.g.e.*, s.65.

³²⁶ Ela, *a.g.e.*, s.120.

³²⁷ Cengiz ve Kılıç, *a.g.e.*, s.276.

mükellefler, E-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlar) düzenleyecekleri faturaları alıcının talebine göre kâğıt veya elektronik ortamda iletebilmektedirler. Elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir³²⁸. Alıcısına kâğıt olarak gönderildiği durumda yukarıda belirtildiği şekilde farklılaştırma yapılması söz konusu olabilir.

2.5. GERÇEK MAHİYETTE OLAN BİR SATIŞ İŞLEMİNDE BAŞKA BİR MÜKELLEFE AİT BELGENİN VERİLMESİ

*“Bu yöntemde taraflar arasında gerçek bir mal veya hizmet alım satım ilişkisi bulunmaktadır. Fakat satıcı tarafından alıcıya mal veya hizmet satımı karşılığında kendi belgesi yerine bir başka kişiden temin edilen belgeler verilmektedir. Bu durumda gerçek bir işlem ve belge bulunmaktadır. Ancak mal alım satım işlemini gerçekleştiren taraflar başka, belge üzerinde yer alan taraflar başka kişilerdir. Dolayısıyla belge üzerinde yer alan kişiler arasında gerçek bir mal alım satım işlemi olmadığından düzenlenen belge sahte nitelik arz etmektedir.”*³²⁹

2.6. ASLINDA VAR OLMAYAN BİR ŞAHIS VEYA ŞİRKET ADINA BELGE BASILMASI VE DÜZENLENMESİ

Bu yöntemde Vergi Dairesinde mükellefiyet kaydı olmayan veya hiç var olmayan bir şahıs ya da şirket adına rastgele yazılan bir vergi kimlik numarasıyla belge düzenlenmesi söz konusudur. Belge üzerinde yazan bütün bilgiler hayali olarak üretilmiş olmaktadır. Bu faaliyeti gerçekleştiren şahıslar sahte belge düzenlemeyi meslek haline getirmiş kişilerdir. Bunların elinde her sektöre uygun belge koçanları mevcut olduğundan, sahte belge talep eden kişilerin faaliyet konularına uygun belge temin edebilmektedirler.

2.7. SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇUNUN ORGANİZASYON ŞEKLİNDE İŞLENMESİ

Son yıllarda organize şekilde sahte belge düzenleme suçlarına oldukça fazla rastlanmaktadır. Her ne kadar Vergi İdaresinin vergi suçlarının tespitine ilişkin

³²⁸ 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ. (RG. T: 19/10/2019, No: 30923)

³²⁹ Deniz, a.g.e., s.70.

yöntemleri yıllar içinde gelişmekte olsa da vergi suçu işleyen kişiler de buna karşılık farklı yöntemler geliştirmişlerdir.

Organize şekilde sahte belge düzenleme faaliyetlerini sayısında son yıllarda önemli ölçüde artış vardır. Tabii çok farklı yolları olmakla birlikte bu tür faaliyetlerin temeli paravan firmalara dayanmaktadır. Alıcı ve satıcı arasında bir veya birden fazla paravan firma eklenerek sahte belge düzenleme organizasyonunun tespitinin zorlaştırılması amacı güdülür. Basit sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında bir firma düzenleyici diğer firma kullanıcı konumunda olup suç iki firma arasında kalmaktadır. Organize şekilde işlenen suçlarda ise düzenlenen sahte belge paravan olarak kurulmuş firmalar arasında dolaşip en son söz konusu belgenin esas kullanıcıya geçmektedir.

Söz konusu organizasyonlar kapsamında işi olmayan, bilgisiz ya da ekonomik çıkar sağlamak için kanunlarda öngörülen yaptırımları göze alabilen kimselere mükellefiyet tesis ettirebilmektedir. Yine bu tür sahtecilik faaliyetleri kapsamında muhtemel karşıt incelemelerde işin gerçek mahiyetinin ortaya çıkmasını önleme çabası söz konusudur. Bu kapsamda sahte belge temin edilen kişilerin belge temin ettikleri mükelleflerin de gerçek bir ticari faaliyet sürdürüyorlarmış gibi girişlerinin sağlandığı; hatta daha alt seviyede de mükellefiyetler tesis ettirildiği ve bu zincirin oldukça çok sayıda firmaya ulaştığı durumlara rastlanmaktadır.

3. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME SUÇLARINI İŞLEYENLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Uygulamada sahte belge düzenleme suçu işleyenlerin faaliyetleri bakımından temel olarak ikiye ayrıldığını söyleyebiliriz.

- Yasal Faaliyetini Sürdürürken Sahte Belge Düzenleyenler: Bazı mükellefler çeşitli alanlarda normal faaliyetlerini sürdürmekteyken bir yandan da komisyon karşılığı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyebilmektedirler. Bu tür işletmelerin genel faaliyetleri yasal olmakla birlikte hiç olmayan bir satışa ilişkin sahte belge veyahut faaliyet konuları ile ilgili gerçekleştirmiş oldukları gerçek bir satışa ilişkin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektedirler. Bu grupta olanların sahtecilik işlemleri dışındaki faaliyetleri yasal olduğundan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerinin tespiti daha zor olmaktadır.

- Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Maksadıyla Mükellefiyet Tesisi Ettirenler: Diğer bir grup ise uygulamada çok daha sık rastlanan münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerdir. Bu kişiler vergi mevzuatına uygun olarak yasal bir faaliyette bulunacak gibi Vergi Dairesine mükellefiyet tesis ettirirler. Gerçek bir ticari faaliyette bulunuyormuş gibi vergi kanunlarında yer alan bazı y k ml l kleri (defter tutma, beyanname verme gibi) usulen yerine getirirler ve asıl faaliyetlerini gizlerler. Yine kuruluş aşamalarında mevzuata aykırı bir hususa pek rastlanmaz. Bir iş yeri kiralarlar, birkaç demirbaş ve d şuk tutarda ticari mal alımında bulunurlar. Ancak gerçekte faaliyetlerine uygun herhangi bir alış satışta bulunmazlar. Yalnızca komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek talep eden sahte belge kullanıcılarına bunları temin ederler. Böylece vergi incelemeleri ve diğer nedenlerle sahtecilik faaliyetinin ortaya çıkarılması halinde gerçekten mal alım satımı ile uğraşıldığı iddiasında bulunabilmektedirler. Bu kişiler bir süre bu faaliyete devam etmekte, daha sonra durumun anlaşılması halinde, faaliyeti terk edip, ortadan kaybolmaktadırlar.

Yukarıda belirtildiği şekilde kurulan firmaların ve sahte belge düzenlemeyi meslek haline getirmiş şahısların birçok ortak bulunmaktadır.

3.1. M KELLEFIYET TESİS EDİLEN FAALİYET KONUSUNA UYGUN SERMAYE, AKTİF KALEMLER VE PERSONEL MEVCUT OLMAMASI

Ticari yaşamın akışı içinde normal bir mükellefin faaliyetini devam ettirebilmesi için aktifine kayıtlı taşınmazlarının, araçlarının ve söz konusu faaliyet konusunu yerine getirebilecek teçhizat ve donanımlarının bulunması gerekmektedir. Daha  nemlisi, Vergi İdaresine bildirilen faaliyet konusuna uygun ve sayılan unsurları karşılayacak sermaye mevcut olmalıdır. Ayrıca yapıldığı beyan edilen imalatın, satıldığı iddia olunan malın ya da hizmetin özelliğine göre iş ile orantılı olacak sayıda personel çalıştırmalıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla kurulmuş olan işletmelerin işyeri olarak belirttikleri adres, genellikle bir masa, bir telefon, birkaç sandalye ve koltuktan oluşan bir b rodur.

Söz konusu işletmelerin hiç işçi alıştırmadıkları ya da faaliyetle orantılı olmayan sayıda işçi çalıştırdıkları görülmektedir. Bazen de gerçek bir faaliyetleri varmuş izlenimi göstermek için birçok çalışanı olduğunu beyan ederek bu hususa ilişkin

beyannamelerini vermektedirler. Oysaki; bu mükelleflerin beyanları üzerine tarh ve tahakkuk eden vergilerini ödemedikleri, çalışanlarına ait SGK primlerini yatırmadıkları gözlemlenmektedir. Yine ticari icaplara uygun faaliyet gösteren bir işletmenin faaliyeti ile ilgili olarak katlanması gereken bir takım giderlerin olduğu açıktır. Ancak sahte belge ticareti yapan mükelleflerin birçoğunun beyan ettikleri iş hasılatları ile elektrik, su, telefon vb. giderleri mukayese edildiğinde bu mükelleflerin bu tarz giderlerinin neredeyse hiç olmadığı görülmektedir.

Normal şartlarda bu unsurlara sahip olmadan yüksek tutarlarda hasılat elde etmek, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düşmemektedir. Ancak bu kişiler yeterli sermaye ve formasyondan yoksun olmalarına rağmen kısa sürelerde milyonlarla ifade edilen iş hacimlerine ulaşabilmektedirler.

Yukarıda sayılan özelliklerinin bir kaçının bir arada bulunduğu durumlarla ilgili olarak yüksek yargı tarafından verilmiş olan sahte belge düzenlenmiş olduğun kabul edildiği kararlar mevcuttur³³⁰.

3.2. MÜKELLEFLERİN VERGİ DAİRESİNE BİLDİRİLEN ADRESLERDE ARAMALARA RAĞMEN BULUNAMAMALARI

Mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemelerinde sahte belge ticareti ile ilgili yapılan tespitlerin başında bu mükelleflerin bilinen adreslerinde bulunamaması ve yakalanmamak için sık sık adres değiştirmeleri gelmektedir. Faaliyette bulunan firmaların Vergi Dairesinde kayıtlarının bulunması ve Vergi Dairesine adres bildiriminde bulunmaları gerektiği açıktır ve bu kanuni bir gerekliliktir. Ancak sahte belge ticareti yapan firmaların Vergi Dairesine bildirdikleri adreslerde yine Vergi Daireleri tarafınca yapılan yoklamalarda bulunamadıkları ve kendilerine tebligat

³³⁰ Danıştay 4. Dairesinin E:2012/2537 K:2015/5067 sayılı kararı: “İncelenen dosyada; davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, sermayesinin piyasa koşullarına göre yetersiz olduğu, halen 500 TL sermayesi olduğu ve bu sermaye ile milyonlarca liralık mal alıp satmasının mümkün olmadığı, çok yüksek miktarda matrah beyan etmesine rağmen hiç ödenecek vergi çıkmadığı, beyan ettiği vergileri ödemediği, vadesi geçtiği halde ödemiş borcu bulunduğu, işçi çalıştırmadığı, mal ve hizmet satın aldığı bildirildiği mükelleflerin tamamına yakınının komisyon karşılığı sahte fatura düzenle diklerinin tespit edildiği anlaşılmıştır. Yukarıdaki tespitlerin değerlendirilmesinden; adı geçen şirketin fatura düzenlediği dönemlerde gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı, dolayısıyla davacının düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.” Danıştay 4. Dairesinin 24.2.2009 tarih ve E:2008/7628 K:2009/933 sayılı kararı: “Davacı tarafından teslimlerinin gerçeği yansıttığına yönelik dosyaya inandırıcı belge ibraz edilmediği, fatura karşılıklarının çekle ödendiği ileri sürülse de çek karşılıklarını bankadan tahsil eden kişinin fatura alınan firmalarla ilgisinin bulunmadığı, 2.2 milyon YTL net satışı bulunan davacının bu satışı gerçekleştirmek için olması gereken mal maliyetinin kayıtlar üzerinden tespit edilememesinin ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı, davacı tarafından stok kaydı yapılmaması nedeniyle kaydi envanter yapılmadığından şirket yetkilisinin ifadesine dayanılarak %15 karlılık oranı uygulanmak suretiyle yapılan tarhiyata hukuka aykırılık bulunmadığı”

yapılamadığı tespit olunmaktadır. Yani bildirmiş oldukları adresler genellikle mevhum ve meçhul adreslerdir. Yani böyle bir adres ya hiç yoktur ya da bildirdikleri adresten, bildirdikten kısa süre sonra ayrılarak (sık sık adres değiştirip farklı Vergi Dairelerine mükellefiyet tesis ettirerek) izlerini kaybettirme çabası içindedirler.

3.3. BEYANNAMELERİNDE SÜREKLİ DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ BEYAN EDİLMESİ YA DA SEMBOLİK TUTARDA ÖDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ ÇIKARILMASI

Katma değer vergisinde indirim mekanizması olup mal ve hizmet alımları sırasında yüklenen katma değer vergilerinin, satış sırasında tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesi suretiyle ödenecek katma değer vergisi hesaplanmaktadır.

Sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettiren şahıslar bu faaliyeti perdelemek ve idareyi yanıltmak amacıyla düzgün mükellef görüntüsü vererek genellikle eksik de olsa vergi beyannamelerini vermektedirler. Bu kişiler genellikle yüksek tutarlı belgeler düzenlemelerine ve aylar itibariyle çok yüksek katma değer vergisi matrahları beyan etmelerine karşılık ödenecek katma değer vergileri çıkmamakta ya da sembolik tutarda katma değer vergisi ödemeleridir. Bunu da genellikle yine sahte alış belgeleri kullanarak gerçekleştirmektedirler. Bu tür işletmelerde gerçek mahiyette herhangi bir gider maliyet unsuru mevcut olmadığından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak söz konusu ayarlamayı yapabilmektedirler.

3.4. VERGİ İLE İLGİLİ ÖDEVLERİ YERİNE GETİRMEMELERİ

Mükellefin ödevleri Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunlar; işe başlama, adres değişikliği ve işi bırakma gibi hususların belirtilen sürelerde bağlı bulunulan Vergi Dairesine bildirilmesi, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı, beyannamelerin yasal süresinde verilmesi ve verilen beyannameler üzerine tarh ve tahakkuk eden vergilerin ödenmesi, bu ödevlerin başlıcalarıdır.

Sahte belge ticareti ile uğraşan mükelleflere bakıldığında ise bu mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerinin birçoğunu yerine getirmediği görülmektedir. Yalnızca gerçekleştirdikleri yasa dışı faaliyeti perdelemek maksadıyla gerçek bir ticari faaliyette bulunuyormuş gibi vergi kanunlarında yer alan bazı yükümlülükleri (defter tutma, beyanname verme vb.) usulen yerine getirmektedirler.

3.5. DİĞER ORTAK ÖZELLİKLERİ

- Vergi incelemesine tabi tutulduklarında yasal defter ve belgeleri ibraz etmemeleri,
- Sözde mal alım satım faaliyetlerine ilişkin ödemeleri belgelendirememeleri,
- Büyük çoğunlukla tek veya iki ortaklı ve cüzi sermayeli limitet şirketler şeklinde mükellefiyetler tesis ettirmeleri,
- İşletmelerinin faaliyet göstereceği alanlar mümkün olduğunca geniş tutulması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ ÖNLENMESİ VE TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

1. VERGİ KANUNLARINA İLİŞKİN ÖNERİLER

1.1. SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇUNUN SAHTE BELGE KULLANMA SUÇUNDAN DAHA AĞIR CEZAI YAPTIRIMA BAĞLANMASI

“Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır” (VUK Madde 359). Kanun koyucu burada sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin ceza süreleri noktasında bir ayırım yapmamış ve iki suç için de aynı derecede ceza ön görmüştür.

Bir suçtan söz edilebilmesi için kusurlu bir eylemin olması, bu eylemin hukuka aykırı olması ve bu hukuka aykırı eylemin de ceza kanununda suç olarak tarif edilen duruma uygun olması gerekmektedir. Bu itibarla, olumlu ya da olumsuz bir eyleme, kanun bir ceza sonucu bağlamışsa suç niteliğini kazanmaktadır³³¹. Cezai bir müeyyideye bağlanması zorunluluk olarak görülen normlar bakımından uygulanacak olan cezanın, cezayı gerektiren eyleme ilişkin ve bu eylemin mahiyetine uygun bir nitelikte olması gerekmektedir³³².

Sahte belge düzenleme suçu, sahte belge kullanma suçuna göre daha geniş kapsamlı ve içinde birçok hukuki usulsüzlük barındıran bir suçtur. Sahte olarak düzenlenecek belgelerin temininden, belgelerin sahteliği konusunda idareyi yanıltmak adına yapılan eylemlere (muvazaalı banka işlemleri gerçekleştirme, gerçekte olmayan emtiaları işletmeye alınmış gibi gösterme, adres değiştirme, fazladan çalışan gösterme vb.) genel olarak belirli düzeyde bir faaliyeti gerektirir. Birçoğunda ilişkili kişilerin, (ilişkili şirketler, aile bireyleri vb.) mali müşavirlerin, çalışanların dâhil olduğu çok failli bir süreç vardır.

³³¹ Karakoç, 2019, a.g.e., s.107.

³³² Ömercioğlu Abdullah, *Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale 2014, s.31.

Sahte belge kullanma suçu ise genel olarak, hali hazırda yasal bir faaliyeti olan kişilerin çeşitli nedenlerle (ödemesi gereken vergiyi azaltma veya sıfırlama, belgesiz olan gider/maliyet unsurların belgelendirme vb.) bir şekilde temin ettikleri sahte belgeleri yasal kayıt ve beyanlarına yansıtmasıyla işlenmektedir. Bu bakımdan sahte belge düzenleme suçları, sahte belge kullanma suçlarına göre nitelikli suçlardır. Kanunda söz konusu iki suç için aynı düzeyde hapis cezası öngörülmesi kanaatimizce doğru bir uygulama değildir. Örneğin, tamamen sahte belge düzenlemek maksadıyla mükellefiyet tesis ettirip belirli düzeyde bir işletme kuran ve bu işletme üzerinden bir yıl boyunca milyonlarca lira tutarında sahte fatura düzenleyip piyasaya süren bir şahıs ile gerçek faaliyeti olan ve nispeten düşük tutarlı birkaç sahte faturayı bilerek kayıt ve beyanlarına yansıtarak vergi kaybına neden olan şahıs için kanunda öngörülen hapis cezaları aynıdır.

Kanunun koyucunun söz konusu suçlarla ilgili bir takım uygulamalarına bakıldığında sahte belge düzenleme suçlarının kullanma suçlarından ayrı tutulduğu düzenlemelere rastlanmaktadır. Örneğin 306 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini ele alalım. Bu kapsamda öncelikle söz konusu tebliğin getiriliş amacına değinmekte fayda var. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri için Vergi Usul Kanununda daha önce yer alan “bilerek” ibaresi kanun metninden çıkarılmıştır³³³. Böyle bir değişikliğin yapılması suçun manevi unsuru açısından farklı yorumlara yol açmış; “bilerek” ifadesine yer verilmemesi bu suç bakımından kusursuz sorumluluğun kabul edildiği yönünde görüşlere sebep olmuştur. Söz konusu değişikliğin gerekçesine³³⁴ bakıldığında ise failin bu eylemleri iradi olarak işleyip işlemediğinin manevi unsur olarak kabul edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Yani kanunun amacı kastı ortadan kaldırmak değildir. Kasıt unsuru yoksa failin suç teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir. Yapılan bu değişiklikten sonra yaşanan tartışmalara son vermek amacıyla da 306 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır.

³³³ Bu düzenleme Vergi Usul Kanununda (RG. T: 10/01/1961, No: 10703) 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle yapılmıştır.

³³⁴ “*Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflamasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçınmak amaçlı davranışlar ve sahte ve içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurunu taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar. Yapılan bu düzenleme ile kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek eylemlerin ceza sistematigi değiştirilmekte, fiillere karşılık tertip olunan cezaların mahiyetleri farklılaştırılmaktadır*”

Söz konusu tebliğde “bilerek” kelimesinin yasa metninden çıkarılmasını suçun kasten işlenebilir suç olma özelliğini kaybettirmediği açıklanmıştır. Yine bu tebliğ ile “bilme” kavramının takdiri herhangi bir objektif ölçüte bağlamaksızın vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. Buna göre, vergi inceleme elemanları mükellefin bu belgelerin bilerek kullanıldığı sonucuna varırsa vergi suçu raporu düzenleyerek suç duyurusunda bulunacaktır³³⁵.

Özetle, söz konusu tebliğe göre sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarına ilişkin olarak kaçakçılık suçunun oluşması, belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığına bağlıdır. Bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ise idareye bırakılmıştır. Vergi incelemeye yetkili olanlar yasal defter belge kontrolleri, karşıt tespitler, ödeme bilgileri, mükellefin faaliyeti, mükellefin konuyla ilgili ifadesi ve ibraz ettiği belgeler, çeşitli harici doneler (nakliye bilgileri, çalışanların ifadeleri, faaliyet hacmi, işletme şartlar) vb. veriler üzerine yapacağı tespit ve tenkitler neticesinde belgeye esas olan işlemin mahiyetine karar vererek bir değerlendirme yapacaktır. Bu değerlendirme neticesinde sahte belgenin bilerek mi yoksa bilmeden mi kullanıldığına kanaat getirecektir. Sahte belge kullanma eyleminde, belgenin bilmeden kullanıldığına kanaat getirildiği durumlarda suç oluşmamış sayıldığından adli bir ceza söz konusu olmamaktadır.

Kullanma suçlarında durum bu şekilde olmakla birlikte söz konusu tebliğde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eyleminin kastın karinesi olduğu ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı ifade edilmiştir. Böylelikle düzenleme eylemine ilişkin olarak kullanma eylemine benzer bir değerlendirme yapılmasına imkân tanınmamıştır. Suçların manevi unsurları açısından değerlendirildiğinde de sahte belge düzenleme suçlarının hiçbir türünde suçun bilmeden veya istenmeden işlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusunun tebliğ uyarınca belgenin bilerek veya bilmeden düzenlendiği noktasında idarenin (sahte belge kullanmada olduğu gibi) herhangi bir kanaat getirmesi söz konusu değildir.

Netice olarak kanun koyucunun aynı bentte düzenlenmiş ve aynı derecece hapis cezası ön görülen iki suç arasında ayrıma gittiği, düzenleme suçlarının kullanma suçlarına oranla daha ağır bir suç olarak değerlendirildiği görülmektedir.

³³⁵ Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1, s.99.

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunu da benzer mahiyette değerlendirebiliriz³³⁶. Bu kanun ile mükelleflere matrah artırımını imkânı getirilmiştir³³⁷. Söz konusu imkândan faydalananlara kanunda belirtilen şartlar dâhilinde, artırımda bulunulan yıllara ve vergi türlerine ilişkin olarak vergi incelemesi ve ek bir tarhiyat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu düzenleme genel olarak bütün mükellefleri kapsamakla birlikte ilgili kanunun 5. Maddesi ile bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler, matrah artırımını uygulamasının dışında bırakılmıştır. Dikkat edilirse, uygulamadan faydalanamayacaklar arasında sahte belge düzenleme suçunu işleyenler yer alırken, sahte belge kullanma suçunu işleyenler sayılmamıştır. Yani ilgili yıllarda sahte belge kullandığı tespit edilmiş olan mükellefler bilerek veya bilmeyerek kullanma ayırımı yapılmaksızın matrah artırımından faydalanabilmişlerdir. Dolayısıyla kanun koyucu, aynı bentte düzenlenmiş ve aynı derecece hapis cezası ön görülen iki suç arasında ayrıma giderek sahte belge kullanma suçlarına belirli bir fırsattan yararlanma fırsatı vermiş; ancak düzenleme suçlarını işleyenlere bu imkânı tanımamıştır. Buradan aslında kanun koyucu tarafından düzenleme suçlarını işleyenlerin öngörülen cezalardan kurtulmasını zorlaştırıldığı, bu suçların kullanma suçlarına göre daha tehlikeli ve önlenmesi gereken suçlar olarak görüldüğü anlaşılmaktadır.

Bu tür uygulamalar kanun koyucu gözünde sahte belge düzenleme suçlarının sahte belge kullanma suçlarına göre nitelikli ve ağır suçlar olduğunu göstermektedir. Kanaatimizce farklı nitelikte iki suçun aynı düzeyde hapis cezası ile cezalandırılması doğru bir uygulama değildir. Esasen sahte belge kullanma suçunun arka planında, sahte belge düzenleme fiili olup sahte belge kullanmak isteyenlerle sahte belge düzenleyenler arasında bir arz-talep ilişkisi mevcuttur. Sahte belge düzenleme suçlarına öngörülen hapis cezalarının yükseltilerek caydırıcılığının arttırılmasının bu suçların azalmasında etkili olacağı aşikârdır. Ayrıca birbirleri ile bağlantılı suçlar olduğu göz önüne alındığında düzenleme suçlarındaki azalma otomatik olarak sahte belge kullanma suçlarına da etki edecektir.

³³⁶ RG. T: 19/8/2016, No: 29806.

³³⁷ 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin olarak gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi ve bazı gelir ve kurumlar vergisi stopajları için.

1.2. VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZENLENMİŞ OLAN MUHAFAZA VE İBRAZ SÜRELERİNİN TÜRK CEZA KANUNUNDA YER ALAN ZAMANAŞIMI SÜRELERİ İLE UYUMLAŞTIRILMASI

Dava zamanaşımı, ilişkin bulunduğu suçta dava açılmasına veya açılan davanın devamına engel olan bir haldir. Suçun işlenip bittiği tarihten itibaren yasa tarafından belirlenen sürelerin geçmesi halinde davanın açılmamasını veya açıldıktan sonra da devam edilememesini sağlayan durumdur. Dava zamanaşımının varlığı halinde gerekirse soruşturma da yapılamaz³³⁸. Türk Ceza Kanununda çeşitli suçlara göre uygulanacak dava zamanaşımı sürelerini belirlemiştir. Ceza Kanunumuz uyarınca beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda kamu davası, suçun işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl geçmesiyle düşmektedir (TCK Madde 66). Buna göre, ilgili maddede belirlenen dava zamanaşımı süreleri geçtikten sonra bir suç işlediği iddia olunan failin eylemi hakkında dava açılmayacaktır³³⁹.

Vergi Kanunlarında ise üç tür zamanaşımı süresi bulunmaktadır. Bunlar vergilendirme, tahsil ve ceza kesme zamanaşımıdır³⁴⁰. Bu süreler, vergi borçları ve idari cezalara ilişkin sürelerdir. Dolayısıyla vergi kanunlarında kaçakçılık suçları özelinde herhangi bir dava zamanaşımı süresi öngörülmemiştir. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından dava zamanaşımı ile ilgili olarak Türk Ceza Kanunun ilgili hükümleri geçerli olmaktadır. Vergi Usul Kanununda sayılmış olan kaçakçılık suçlarına ilişkin hapis cezalarının üst sınırı beş yıl olduğundan Türk Ceza Kanunu uyarınca bu suçlarda kamu davası, suçun işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl geçmesiyle düşmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada durum farklıdır.

Vergi Usul Kanununda yer alan zamanaşımı süresiyle Türk Ceza Kanununa tabi olan vergi suçları bakımından dava zamanaşımı süresi arasında bir uyumsuzluk vardır.

³³⁸ Özbek vd., a.g.e., s.752.

³³⁹ Özbek vd., a.g.e., s.753.

³⁴⁰ Tarh Zamanaşımı: “Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” (VUK Madde 114) Ceza Kesme Zamanaşımı: “Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:1. Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355. Maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl 2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl.” (VUK Madde 374) Tahsil Zamanaşımı: “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.” (AATUHK-RG. T: 28/7/1953, No: 8469- Madde 102)

Vergi Usul Kanununda beş yıllık vergilendirme zamanaşımı öngörülmüştür. Bu beş yıllık zamanaşımı aynı zamanda, mükellefin hesap ve işlemleri üzerinde geçmişe dönük olarak kaç yıla ilişkin vergi incelemesi yapılabileceğinin sınırını da belirler. Bu süre, yükümlülerin vergi karşısındaki durumunu kayıtlar üzerinden denetleme olanağı sağlayan defter ve belgelerin muhafaza edilmesini ve yetkililerin talebi halinde defter ve belgelerin ibraz edilmesinin zamansal sınırını oluşturur. Vergi Usul Kanununda yer alan bu sürelerle karşın Türk Ceza Kanununa göre ise ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları bakımından zamanaşımı süresi sekiz yıl olarak kabul edilmiştir³⁴¹.

Ceza hukuku genel hükümlerinin bir istisnası olarak, mütalaa olmadan Cumhuriyet Başsavcılığı Vergi Usul Kanunda sayılan kaçakçılık suçlarından dolayı soruşturma başlatamamaktadır. Yani sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları tespit edilmesi ile bu suçlar hakkında iddianame düzenlenip yargılama yapılması, Vergi İdaresinin suç hakkında vereceği yazılı görüş şartına bağlanmıştır. Esasında burada kastedilen söz konusu suç hakkında bir vergi incelemesi yapılması, yapılan incelemenin bir rapora bağlanması ve idarenin mütalaaıyla birlikte rapor ve kanıt unsuru taşıyan tüm belgelerin yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesidir. Ancak bu işlemlerden sonra Cumhuriyet Başsavcılığı söz konusu suçlara ilişkin olarak soruşturma başlatabilmektedir.

Vergi incelemesi, vergi incelemeye yetkili olanlarca mükelleften yasal defter ve belgelerinin istenmesi ile başlayan ve gerekli araştırma ve tespitler yapıldıktan sonra incelenen mükellef hakkında vergi inceleme raporu yazılmasına kadar işleyen idari süreçtir. *“Mükellefler yasal defter ve belgelerini ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* (VUK Madde 253). *“Beş yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunlu olan yasal defter ve belgeler yine aynı süre içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmek zorundadır”* (VUK Madde 256). Dolayısıyla hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma şüphesi olan kişilerin vergi incelemesine tabi tutularak suça konu edilmiş olan yasal defter ve belgelerin kendilerinden istenebilmesi için idarenin beş yıllık bir süresi vardır. Bu süre geçtikten

³⁴¹Eylem Baş; “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından “Zamanaşımı” Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, <https://docplayer.biz.tr/47854341-Vergi-hukuku-ve-ceza-hukuku-bakimindan-zamanasimi-kavrami-uzerine-bir-inceleme.htm>, S.236, (Erişim Tarihi:21.11.2019).

sonra hakkında herhangi bir vergi suçuna ilişkin şüphe olan kişilerin vergi incelemesine alınması mümkün değildir. Yukarıda bahsedildiği üzere idarenin mütalaası olmadan söz konusu suçlardan dolayı soruşturma başlatılamadığı hususu da dikkate alındığında; aslında vergi suçlarının uygulamada beş yılda zamanaşımına uğradığı söylenebilir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının fazla sayıda işleniyor olması, vergi incelemesine yetkili olan personelin azlığı, bu suçları işleyen kişileri tespit etmenin veya ulaşılmamasının zor olması, vergi incelemesi süreçlerinde suçun tespiti adına çok fazla kurum, kuruluş veya firmadan bilgi alınmasının gerekmesi gibi nedenlerle bu suçların tespiti oldukça uzun zaman alabilmektedir. Yasal defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin sürelerin daha uzun olması, vergi idaresine bu suçların daha sağlıklı olarak tespit edilmesine yönelik zaman kazandıracaktır. Ayrıca bu suçları işleyen kişilerin alması gereken cezalardan beş yılda kurtulmasının önüne geçilmiş olunacaktır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, Türk Ticaret Kanunda yasal defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi on yıldır (TTK Madde 82). Vergi Usul Kanunu bu hususta Türk Ticaret Kanunu ile de çelişmekte ve uygulamada tereddütler oluşmaktadır. Mükellefler Vergi Usul Kanunu uyarınca beş yıl süreyle muhafaza etmek zorunda oldukları yasal defter ve belgeleri zaten Türk Ticaret Kanunu uyarınca beş yıl daha muhafaza etmek durumundadırlar.

Yukarıda sayılan nedenlerle Türk Ceza Kanununda beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımın sekiz yıl olduğu göz önünde tutularak vergi suçları ve bu suçların tespitine ilişkin yükümlülüklerle ilgili sürelerin Türk Ceza Kanunu ile uyumlaştırılması sağlanmalıdır. Buna göre, mükelleflerin yasal defter ve belgelerini muhafaza etmeleri ile bunları yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etme sorumluluklarına ilişkin sürelerin beş yıl yerine sekiz veya Türk Ticaret Kanununda olduğu gibi on yıl olmasını sağlayacak kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

1.3. GİZLEME SUÇUNUN, SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINDAN DAHA AĞIR BİR YAPTIRIMA BAĞLANMASI

“Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi

gizleme suçu olarak ifade edilmekte olup, bu suçu işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.” (VUK Madde 359)

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde, incelenen mükellefin yasal defter ve belgelerini üzerinden yapılacak araştırmalar suçun tespiti bakımından büyük önem arz eder. Esasen söz konusu incelemelerde mükellefin gerçekleştirdiği faaliyete yönelik birçok harici araştırma (mükellefin hakkında yapılmış yoklamalar, banka bilgileri, vergi beyan ve bildirimleri vb. üzerinde yapılan tespitler) yapılarak suçun işlenip işlenmediğine ilişkin bir sonuca varmak da mümkün olabilmektedir. Ancak özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma incelemelerinde söz konusu belgelerin yasal belgeler arasında yer alıp almadığı, bunların yasal defterlere yansıtılıp yansıtılmadığının tespiti gereklidir. Aynı şekilde düzenleme suçu incelemelerinde de, sahte olarak düzenlenen belgelerin nüshalarının mükellefte mevcut olup olmadığının anlaşılması, bu belgelere yasal defter kayıtlarında yer verilip verilmediğinin tespit edilmesi, mükellefin gerçekleştirdiği asıl faaliyete ilişkin tespitler yapılması; suça ilişkin delil toplanması bakımından son derece önemlidir.

Yapılan vergi incelemeleri sırasında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen mükellefler yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeme, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gönderilen tebligatları almama, adres değiştirme veya ortadan kaybolma gibi yollara başvurdukları görülmektedir. Kanaatimizce bunun altında yatan temel etkenlerden en önemlisi, yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme (gizleme) suçunun cezasının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile aynı düzeyde; daha da önemlisi sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarından çok daha düşük düzeyde hapis cezası ile cezalandırılmasıdır. Özellikle beş yıla kadar hapis cezası istenebilen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen mükelleflerce, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz ederek suçun tespitini kolaylaştırmaktansa üç yıla kadar hapis cezası ön görülmüş olan ibraz etmeme suçunu işlemeyi göze alma durumu tercih edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanununda, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve

belgelerin ibraz edilmemesi suçuna ilişkin olarak öngörülen hapis cezasının alt ve üst sınırlarının daha yüksek oranda olması gerekir. En azından tespit edilmesi aşamasında yasal defter ve belgelerin gerekli olduğu vergi suçlarına öngörülen cezalarla aynı düzeyde olması şarttır. Gizleme suçunun cezasına yönelik olarak yapılacak ağırlaştırıcı düzenlemelerle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyen kişilerin vergi incelemeleri sırasında ortadan kaybolmasının önüne geçilebilir. Yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin bu kişiler bakımından bir seçenek olması önlenmiş olur.

1.4. YASAL DEFTER BELGELERE İLİŞKİN ZAYİ BELGESİ BAŞVURULARINDA KONUYA İLİŞKİN KAPSAMLI ARAŞTIRMA YAPILMASI

Yasal defter ve belgeler ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bir husus da yasal defter ve belgelerin zayi olduğu iddialarıyla ilgilidir. Mevcut uygulamada yasal defter ve belgelerin zayi olması durumunda yetkili Asliye Ticaret Mahkemesine başvurulmakta ve durum ispatlanabilirse defter ve belgelerin zayi olduğuna dair belge alınmaktadır³⁴². Ancak defter ve belgeleri elinde olmayan nedenlerle zayi olan mükelleflere tanınan bu imkân, vergi suçuna bulaşmış kişiler tarafından suiistimal edilebilmekte ve sahte deliller üretilerek mahkemeler yanıltılabilmektedir.

Yasal defter ve belgelerini yandı, çalındığı veya benzeri gerekçelerle zayi belgesi talep eden kişiler hakkında zaman zaman mahkemeler tarafından yeterli inceleme dahi yapılmadan bu belgeler verilebilmektedir. Söz konusu başvurularda çok daha kapsamlı bir araştırma yapılması şarttır.

Yasal defter ve belgeleri zayi olduğundan hareketle mahkemeye başvuran kişiler hakkında idare tarafından daha kapsamlı araştırmalar yapılarak ilgili yıllarda şüpheli bir işlemin olup olmadığı harici verilerle değerlendirilmelidir. Vergi Daireleri bünyesinde bu konuda uzman personelden oluşturulacak bir birim görevlendirilebilir. İlgili mahkemeler tarafından, zayi belgesi talep eden mükellefler hakkında öncelikle bir mütalaa veya görüş raporu Vergi Dairelerinden istenmelidir. Vergi Daireleri bünyesinde

³⁴² “Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.” (TTK -RG. T: 14/2/2011, No: 27846-Madde 82)

yer alacak söz konusu birim, yasal defter ve belgeleri zayi olması nedeniyle başvuran mükelleflerin yakın tarihte verdiği beyanları, bildirimleri, ticari ilişkide olduğu kişiler hakkında şüpheli durumların olup olmadığı konusunda detaylı araştırma yapmalıdır. Yapılan araştırma neticesinde idarenin olumlu veya olumsuz kanaatleri ilgili mahkemeye yazılı olarak bildirilmelidir. Mahkeme, talep eden kişilere zayi belgesi verilen idarenin konuyla ilgili görüşünü de dikkate alarak değerlendirme yapmalıdır. Yani vergi suçlarında gerekli olan mütalaa şartına benzer bir kanuni düzenlemenin mahkemeler tarafından zayi belgesi verilmesi konusunda da uygulanması gerekir.

1.5. VERGİ USUL KANUNUNDA ORGANİZE ŞEKİLDE İŞLENEN SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇLARI İÇİN AYRI BİR HÜKÜM DÜZENLENMESİ

Uygulamada sahte belge düzenleme fiillerinin birçoğunun aslında organize olarak; yani birçok kişinin suça katılması suretiyle gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu suçların işlenmesi amacıyla şirketler kurulması, belgeler bastırılması ve bu belgelerin sahte belge kullanıcılarına ulaştırılması, bunların pazarlanması veyahut bankalar üzerinden yapılan muvazaalı para hareketleri çoğu zaman en az üç veya daha fazla kişiden oluşan belli bir örgütün varlığını gerekli kılmaktadır³⁴³.

Suç işleme eylemi bir kişi tarafından gerçekleştirilebildiği gibi birden fazla kişi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Soyut olarak bir tek kişi tarafından işlenebilen bir suçu birden çok kişi birlikte işlediğinde suça iştirak söz konusu olmaktadır. Birden çok kişinin faaliyette bulunması suç işlenmeden önceki aşamada olabileceği gibi suçun gerçekleştirilme aşamasında da geçerli olabilir. Bu faaliyet birinci aşamada suç işleme kararının doğmasını sağlamak ile bu kararın daha da güçlendirilmesi olurken; ikinci aşamada ise suçun işlenmesi için gerekli hareketleri kısmen ve tamamen yapmak veya bunları yapanlara yardım etmek biçiminde olmaktadır³⁴⁴.

Vergi kaçakçılığı suçlarının çok sayıda kişinin katılımıyla ve bir organizasyon dâhilinde işlenmesi hali, organize vergi kaçakçılığı olarak da isimlendirilmektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte suç işleme teşebbüsleri her geçen gün daha da karmaşık hale gelmektedir. Suçlarda organizasyon dendiğinde, en basit şekliyle suçun birden fazla şahıs tarafından işlenmesi durumu söz konusudur. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla

³⁴³ Cengiz ve Kılıç, *a.g.e.*, s.383.

³⁴⁴ Sercan Yavan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.3, S.2, Temmuz 2017, s.123.

yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bakımından ele alacak olursak bu kavram suça birden fazla kişinin dâhil olması, (şirket ortakları, müdürler, çalışanlar, mali sorumlular, ilişkili şahıs ve şirketler vb.) suçu perdelemek maksadıyla birden fazla işletme kurulması, idareyi yanıltmak adına farklı şahıs ve işletmeler arasında gerçek bir ticaret varmış gibi belgeler düzenlenmesi, bu unsurlar adına bankalarda muvazaalı işlemler gerçekleştirilmesi, belge bastırmak maksadıyla matbaaların suça dâhil edilmesi, mali müşavirlerin iştiraki gibi durumları ifade eder.

Vergi Usul Kanununda, sahte belge düzenleme ve diğer vergi suçlarına ilişkin olarak bunların bireysel olarak işlenmesi ile organize şekilde işlenmesi gibi bir ayrım söz konusu değildir. Bu suçların birçok kişinin katılımıyla işlenmesi haline ağırlaştırıcı bir ceza öngörülmemiştir. Bu hususta genel hükümler olan Türk Ceza Kanununa bakılması gerekir. *“Türk Ceza Kanununun suç saydığı filleri işlemek amacıyla örgüt kuranlar veya yönetenler, örgütün yapısı, sahip bulunduğu üye sayısı ile araç ve gereç bakımından amaç suçları işlemeye elverişli olması halinde, iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır”* (TCK Madde 220).

Sahte belge düzenleme suçlarının genelinde paravan şirketlerin, ilişkili kişilerin, (ilişkili şirketler, aile bireyleri vb.) mali müşavirlerin ve çalışanların dâhil olduğu çok failli bir süreç olmakla birlikte son yıllarda çok daha büyük çapta ve birçok kişinin iştirak etmesi suretiyle işlenen sahte belge düzenleme suçlarına da sıklıkla rastlanmaktadır. Bu tür suçlar, standart düzenleme suçlarına göre daha profesyonelce işlenmekte ve tespit edilmeleri uzun zaman alığından çok daha yüksek tutarda vergi kaybına neden olabilmektedir.

Gerek idari birimler ve gerekse de yargı birimleri, sahte belge düzenleme fiilinin belirli bir organizasyon içinde, süreklilik arz edecek ve faillerine önemli kazanç getirecek biçimde yapılması durumlarını tespit ettiklerinde konuya daha farklı yaklaşmaktadırlar. Vergi Usul Kanununda bu yönde özel bir düzenleme yer almamasına rağmen olayda organizasyon unsurunun bulunması halinde yorum ve değerlendirmelerini daha sert yapmaktadır. Başka bir ifade ile sahte belge düzenleme fiilinde, suçun doğası gereği bulunmasına alışılan organizasyondan daha fazlasının bulunduğu yönünde bir kanaat oluşması halinde mükelleflerin durumu daha dar ve katı

bir çerçevede değerlendirilmektedir. Bu gibi durumlarda mükellef lehine verilen karar sayısının azlığı da dikkat çekmektedir³⁴⁵.

Konuyla ilgili olarak yargı kararlarına da bakıldığında da söz konusu suçları işlenme şekli ile ilgili olarak “paravan şirket”, “organizasyon” gibi kavramların kullanıldığı, bunların sahte belge düzenlemek maksadıyla kurulduğu şeklindeki ifadelerle sıklıkla rastlamak mümkün³⁴⁶. Söz konusu suçların bu şekilde işlenmesi hali yargı kararlarında veyahut vergi inceleme raporlarında geçtiği halde vergi kanunlarında suçların organizasyon içinde işlenmesi durumuna dair ayırıcı herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Vergi Usul Kanunu Madde 359’ a eklenecek bir bent ile organize şekilde işlenen sahte belge düzenleme suçlarının ayrı bir suç olarak dikkate alınması sağlanarak daha yüksek bir alt ve üst sınırdan ceza ön görülmesi kanaatimizce daha uygun olacaktır. Sahte belge düzenleme suçlarına yönelik olarak yapılan vergi incelemelerinde birden çok failin içinde yer aldığı bu tür bir organizasyon tespit edildiğinde konuyla ilgili Savcılığa gönderilecek vergi suçu raporunda, direkt olarak yüksek ceza gerektiren bent üzerinden ceza önerilmesinin caydırıcılık bakımından etkili olacağı düşüncesindeyiz. Ayrıca bir kişinin tek başına işlediği bir sahte belge düzenleme suçu ile aralarında birçok paravan şirket, çalışan, mali müşavir, dağıtıcı, pazarlamacı vb. unsurlar barındırarak işlenen sahte belge düzenleme suçunun farklı oranlarda cezalandırılması daha adaletlidir.

Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yürütülen sahte belge düzenleme incelemelerinde suçun tek bir kişi tarafından mı işlendiği, yoksa organize bir şekilde mi hareket edildiği ortaya konulmalıdır. Mevcut durumda yapılan vergi incelemelerinde düzenleme fiiline ilişkin tespitler net bir şekilde ortaya konulmakla birlikte genellikle işletme sahibi veya şirket yöneticileri tek fail olarak dikkate alınmakta ve bir organizasyon olup olmadığı yeterince araştırılmamaktadır. Üzerinden sahte belge düzenlenen işletmenin sahibin veya şirket yöneticilerinin ilgili suçu baştan sona tek

³⁴⁵ “Danıştay Kararları Işığında Sahte Belge (Naylon Fatura) Davalarında Organizasyona Sahip Olma”, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=13435, 21.10.2019.

³⁴⁶ “Ltd .Şirketi nezdinde yapılan karşıt inceleme sonucunda düzenlenen 9.8.1946 gün ve 96/177-R/5 sayılı vergi inceleme raporunun incelenmesinden, bu şirketin 1995 yılı beyannamesini vermediği, yasal defterlerini tutmadığı, dolayısıyla paravan firma olarak sahte fatura düzenlediğinin anlaşıldığı.” Danıştay 4. Dairesi’nin 12.4.2001 tarih, E:2001/656, K:2001/1511 sayılı kararı. (<https://www.lebilyalkin.com.tr/>)

başına işleme yeterliğinin olup olmadığı konusunda gerekli tespitler yapılmalıdır. Konuyla ilgili olarak yazılacak inceleme ve vergi suçu raporlarında söz konusu tespitlere ilişkin varılan kanaate göre suçun hangi kapsamda değerlendirilmesi gerektiği açıkça ifade edilmelidir.

Organize şekilde işlenen sahte belge düzenleme suçlarının ayrı bir suç olarak dikkate alınması ve bu suçlara daha yüksek alt ve üst sınırdan ceza öngörülmesi, büyük çaplı sahte belge düzenleme faaliyetlerini azalmasında etkili olabileceği gibi şahıs ve şirketler tarafından bu tip organizasyonlara yardım ve iştirak edilmesinin de önünü kesecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesine *“Bu maddede yazılı kaçakçılık suçlarının işlenmesi maksadıyla birden fazla sayıda şahıs veya işletmenin dâhil olduğu bir organizasyon kurulduğunun vergi incelemeye yetkili olanlarca tespit edilmesi halinde, faillerin her birine verilecek olan hapis cezaları yarı oranında arttırılır.”* Şeklinde veya bu mahiyette bir bent eklenmesi uygun olacaktır.

1.6. SAHTE BELGE KULLANMA NEDENİYLE YAPILAN VERGİ TARHİYATLARI VE KESİLEN VERGİ ZİYAI CEZALARININ UZLAŞMA KAPSAMINDAN ÇIKARILMASI

“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığının veya vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare mükellefler ile uzlaşabilmektedir” (VUK Madde Ek 1). Ayrıca *“vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması da mümkündür”* (VUK Madde Ek 11). Uzlaşma müessesesi, vergi ihtilaflarının barışçıl yollarla ve yargıya taşınmadan idare ile mükellef arasında çözümlenmesi noktasında önemli bir uygulamadır. İdare, belirli bir kısım vergi veya ceza tutarından vazgeçmek suretiyle mükellefle anlaşma yoluna giderek hem verginin tahsilini hızlandırmakta hem de mükellefle birebir diyaloga girerek vergi bilincinin arttırılmasını sağlamaktadır.

Normal şartlarda kanununun 359. Maddesinde yazılı eylemlerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu eylemlere iştirak

edenlere kesilen cezalar uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Ancak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçları özelinde durum farklıdır. Bu farklılık aslında 306 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden ileri gelmektedir. Söz konusu tebliğ uyarınca yapılan vergi incelemeleri kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporu düzenlenmemekte ve haklarında suç duyurusunda bulunulmamaktadır. Buna karşılık, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermiş olması halinde mükellefler adına bir kat vergi ziyası cezası kesilmektedir. Yani idare nezdinde sahte belgelerin bilmeden kullanıldığına kanaat getirilirse mükellef hakkında Madde 359 kapsamında işlem yapılmamaktadır. Bu kişilere sadece belgelerden kaynaklanan vergi kaybı tarh edilmekte ve vergi ziyası cezası kesilmektedir. Dolayısıyla bu kapsamda değerlendirilen mükellefler adli bir suç işlememiş sayıldığından kendilerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma hakkından faydalanabilmektedir.

Örneğin (A) şahsı, (B) şahsına 118.000 TL tutarında demir satmış olsun. Ancak (A), (B) ye kendine ait olan değil de sahte olarak bastırmış olduğu faturayı vermiş olsun. (B) de söz konusu faturaları olağan bir ticari işlem gibi yasal defterlerine kaydederek vergi beyanlarına yansıtın. (B) hakkında sahte fatura kullanımı nedeniyle gerçekleştirilecek vergi incelemesi sırasında bu durumun hukuken geçerli delillerle ispatlanması halinde incelemeyi yapan Vergi Müfettişi tarafından, “yasal defterlere kaydedilen faturaların sahte; ancak yapılan işlemin gerçek olduğu ve söz konusu faturaların “B” tarafından bilmeden kullanıldığına” kanaat getirilmesi oldukça muhtemeldir. Bu durumda “B” hakkında suç duyurusunda bulunulmayacaktır. Yalnızca söz konusu faturanın kullanılması suretiyle vergi kaybına sebebiyet verilmiş olması halinde vergi farkı tarh edilecek ve bir kat vergi ziyası cezası kesilecektir. Bu durumda suç işlenmemiş olduğundan söz konusu vergi farkı ve vergi ziyası cezası için uzlaşmaya gidilebilecektir.

Özetle, 306 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeler nedeniyle dolaylı olarak bilmeden sahte belge kullanma eyleminde tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili olarak uzlaşılabilir. Ancak kanaatimizce bilmeden sahte belge kullanma şeklinde ifade edilen eylemler çok istisnai durumlar olup

bu eylemler daha çok ortada gerçek bir ticaret olmasına rağmen sahte belge düzenleyicisi olan kişinin alıcıya sahte, taklit veyahut kendisine ait olmayan belgeler vermesi şeklinde gerçekleşmektedir. İstisnai durumlar olmakla birlikte gerek yeterince delil toplanamaması, gerek çeşitli yargı kararları, gerekse de vergi incelemelerinin süratle yapılması gerekliliği gibi nedenlerle vergi incelemelerinde bilmeden kullanmaya ilişkin kanaatlerin sayıca bilerek kullanmaya ilişkin kanaatlerden fazla olduğu görülmektedir. Bu durum sahte belge kullanma konusunda mükellefleri cesaretlendirmektedir. Çünkü bilmeden sahte belge kullanmaya ilişkin herhangi bir hapis cezası ön görülmemektedir. Üzerine bir de uzlaşma ile tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda da yüksek oranda indirimle gidilmesi neredeyse sahte belge kullandığı tespit edilmiş olan mükellefleri daha avantajlı duruma getirmektedir.

Vergi incelemeye yetkili olanlar, yasal defter belge kontrolleri, karşıt tespitler, ödeme bilgileri, mükellefin faaliyeti, mükellefin konuyla ilgili ifadesi ve ibraz ettiği belgeler, çeşitli harici doneler (nakliye bilgileri, çalışanların ifadeleri, faaliyet hacmi, işletme şartları...) vb. veriler üzerine yapacağı tespit ve tenkitler neticesinde belgeye esas olan işlemin mahiyetine karar vererek bir değerlendirme yapacaktır. Bu değerlendirme neticesinde sahte belgenin bilerek mi yoksa bilmeden mi kullanıldığına kanaat getirecektir.

Kanaatimizce, öncelikle sahte belge kullanmaya ilişkin vergi incelemelerinde sahte belge kullandığı yönünde şüphe olan mükelleflerin kastı olup olmadığına ilişkin araştırmaların detaylı olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Bunun için yasal defter belgelerin incelenmesi, üçüncü şahıs ve kurumlardan bilgi edinilmesi, karşıt tespitler, ödeme ve nakliyenin araştırılması, mükellefin faaliyeti ve kapasitesine ilişkin tespitler, belge üzerinde yapılan incelemeler, incelenen mükellefin, çalışanların ve işlemle ilgili olan şahısların ifadelerinin alınması vb. çalışmalar doğru bir şekilde yapılmalıdır. Konuyla ilgili tüm delillerin dikkatle incelenmesi, sahte belgeyi kullanan ve bu belgeyi düzenleyen kişiler hakkında gerekli tespitlerin sağlıklı bir şekilde yapılması şarttır. Sonrasında sahte belge konusunda iyi niyetli mükellefleri korumaya yönelik idare tarafından önleyici düzenlemeler yapılmalıdır³⁴⁷. Bu düzenlemeler de yapıldıktan sonra yapılan vergi incelemeleri sırasında tespit edilen sahte belgelerin (306 Seri No' lu Vergi

³⁴⁷ Bu sorunlar, vergi mükelleflerine, diğer vergi mükellefleri hakkında temel bilgileri edinebileceği bir otomasyon sistemi kurulması vb. uygulamalarla giderilebilir. Söz konusu hususlara ilişkin öneriler ilerleyen bölümlerde mevcuttur.

Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında) bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler ile ilgili olarak tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyayı cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmalıdır. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili maddelerine eklenecek ayrı bir hüküm ile düzenlenmelidir. Bu hüküm ile yalnızca kanunun 359. Maddesinde yazılı eylemlerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi değil; bunların yanında sahte belge nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi de uzlaşma kapsamı dışına alınmalıdır.

1.7. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TEVKİFAT UYGULAMALARININ KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ

*“Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil de işlemin karşı tarafı olan alıcılar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi durumunda tam tevkifat, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının alıcılar tarafından; kalan kısmının ise işlemi yapan satıcı tarafından beyan edilip ödenmesi durumunda ise kısmi tevkifat söz konusudur.”*³⁴⁸

Tevkifat uygulamasının kanuni dayanağı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin olup bu madde ile mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır³⁴⁹.

Rakamsal bir örnek verecek olursak; Satıcı (S), Alıcı (A)' ya 118 TL (100 TL bedel + 18 TL KDV) değerinde bir emtia satmış olsun. Normal şartlarda (S), 18 TL katma değer vergisini ödenecek katma değer vergisi olarak dikkate alır; (A) ise bu tutarı ilgili dönem hesaplamış olduğu katma değer vergisinden indirebilir. Ancak söz konusu işlem, “tam tevkifat” kapsamına alınmışsa; (A), 18 TL katma değer vergisini sorumlu sıfatıyla (S yerine) Vergi Dairesine ödemek durumundadır. Eğer işlem “kısmi tevkifat”

³⁴⁸“Katma Değer Vergisi Tevkifatı”; <https://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?b=tr/katma-deger-vergisi-tevfikati-2012>, (Erişim Tarihi:16.08.2019).

³⁴⁹ Konuyla ilgili olarak detaylı hükümlere, hangi teslim ve hizmetlerin tevkifat kapsamında olduğuna, kimlerin bu kapsamda işlem yapması gerektiğine ilişkin detaylı hükümlere 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde (RG. T: 03/04/2007, No: 26482) yer verilmiştir.

kapsamında ise (örneğin 1/2 oranında); ödenmesi gereken 18 TL katma değer vergisinin 9 TL' si yine A tarafından sorumlu sıfatıyla (S yerine) Vergi Dairesine ödenecek, kalan 9 TL ise (S) tarafından ödenecek katma değer vergisi olarak, (A) tarafından ise ilgili dönem indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınacaktır.

Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken katma değer vergisi 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmekte olup bu beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün değildir. Bu nedenle tevkif edilen katma değer vergisinin tamamının ödenmesi gerekir³⁵⁰.

Bu bakımdan değerlendirildiğinde tevkifat uygulaması, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarına karşı önemli bir önleyici düzenleme olmaktadır. Şöyle ki, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında katma değer vergisi yönünden amaçlanan; indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin gerçeği yansıtmayan belgelerle yükseltılarak (indirim mekanizması sayesinde) ödenmesi gereken katma değer vergisi düşürülmesidir. Bir başka ifadeyle indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin tutarını yükseltip, vergi matrahını azaltarak katma değer vergisini hiç ödememe veya olması gerekenden düşük tutarda ödenmesi amaçlanmaktadır. Ancak tevkifat uygulaması olduğu durumda alıcı tarafından tevkif edilen kısmın indirim konusu yapılması mümkün olmayıp tevkif edilen katma değer vergisinin tamamının ödenmesi şarttır. Bu da tevkifat söz konusu olduğunda sahte belge kullanmayı anlamsız hale getirir.

Tevkifat uygulamasının olduğu durumda vergi kaçırmak isteyen bir mükellef açısından sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak rasyonel bir davranış olmadığı için mükellef sahte belge kullanımını daha da azaltacak veya tamamen bırakacaktır³⁵¹. Bu nedenle katma değer vergisinde tevkifat uygulamasının kapsamının genişletilmesi; özellikle de bu suçların yoğun olduğu sektörler veya mal/hizmet türlerinde tevkifat sistemine geçilmesi bu suçların azalmasında etkili olacaktır.

³⁵⁰ “2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının ödenmesi gerekmektedir. Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.” (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği-RG. T: 03/04/2007, No: 26482-)

³⁵¹ Köstü, a.g.e., s.143.

1.8. İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİ BEYAN YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ

Katma değer vergisi mükelleflerinin iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisi iade taleplerinde, indirilecek katma değer vergisi listelerinin internet Vergi Dairesi üzerinden gönderilmesi gerekmektedir³⁵². Söz konusu uygulama ile iade almak isteyen mükelleflerin beyanlarına yansıttığı alışlar Vergi Dairesi tarafından kontrol edilebilmektedir. Bu alışlar arasında problemler varsa (satıcılar hakkında sahte belge yönünden olumsuz tespit, satıcıların söz konusu satışı Bs formları ile bildirmemesi vb.) bunlar Vergi Dairesi tarafından tespit edilerek geri bildirim sağlanmaktadır.

İade almak isteyen mükelleflerin alışlarına ilişkin kontrol “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi” tarafından otomatik olarak yapılmaktadır. Söz konusu sistemin işleyişi şu şekildedir: Mükelleflerden katma değer vergisi iadesi talep edenler E-beyannamelerini, indirilecek katma değer vergisi listelerini ve gerekli diğer belgeleri, İnternet Vergi Dairesi’ne yükler. Gönderilen veriler, Gelir İdaresi veri ambarına ulaşır ve saklanır. Veri ambarındaki veriler Gelir İdaresi Risk Analizi sisteminde veri madenciliği teknikleriyle analiz edilir ve VEDOP sistemi üzerinden Vergi Dairesine “KDV İadesi Kontrol Raporu” üretilerek iletilir. Bir başka sonuç olan “KDV İadesi Risk Raporu” da Vergi Denetim Kurulu’na gönderilir. Bu sistem ile ülkedeki tüm KDV iade talepleri çeşitli açılardan detaylı analizlere tabi tutulmakta ve raporlar iade talebinin yapıldığı günün gecesi tamamlanabilmektedir. KDVİRA sistemi, bir gecede on binlerce mükellefin sisteme yükledikleri listelerdeki milyonlarca satır veriyi hem gümrük ve bankalardaki bilgiler ile hem de idarenin kendi bünyesindeki verilerle karşılaştırabilmektedir³⁵³.

Yukarıda ifade edildiği üzere indirilecek katma değer vergisi listelerinin kontrolüne ilişkin olarak hali hazırda gelişmiş bir elektronik alt yapı mevcuttur. Yalnızca katma değer vergisi iade taleplerinde uygulanan bu sistemin kapsamının genişletilerek daha fazla sayıda mükellefin alışlarının Vergi Dairesi tarafından kontrol edilmesinin sağlanması gerekir.

³⁵² 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. (RG. T: 03/04/2007, No: 26482)

³⁵³ İlker Calayoğlu, “Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 81, Ocak 2019, s. 146.

Böyle bir uygulama sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımlarının önlenmesi bakımından faydalı olacaktır. Şöyle ki; kapsam içinde olan mükelleflerin yıl içinde gerçekleştirdiği bütün alışlara ilişkin olarak, bunların hangi mükelleflerden yapıldığı, kaç faturada ne kadar tutarda alış gerçekleştiği, faturanın muhteviyatı vb. bilgiler vergi beyanlarının verilme aşamasında Vergi Dairesinin kayıtlarına girmiş olacaktır. Eğer sisteme girilen belgelerin alınmış olduğu mükelleflerde sahte belge düzenleme yönünden şüphe olan varsa, mükellef Vergi Dairesi tarafından durumdan haberdar edilebilir. Ayrıca söz konusu alışların alım-satıma taraf olanların faaliyeti ile uyumlu olup olmadığı, miktar ve tutarlarının ticari icaplara uygunluğu gibi konularda Vergi Dairesinin sahte belge yönünden analiz yapabileceği bir takım veriler mevcut olacaktır.

Tabi ki bu sistemin ülkedeki tüm vergi mükelleflerine uygulanması mümkün değildir. Ancak belirli bir ciroyu veya alış tutarını geçenlere, hakkında daha önce söz konusu suçlara ilişkin tespit olan kişilerle bunların ortak olduğu şirketlere veyahut bu suçların yoğun olduğu sektörlerle yönelik uygulanabilir. Ayrıca bu sistem, mükelleflerin elektronik defterleri veya muhasebe programları ile entegre edilerek mükellefler üzerinde ekstra bir iş yükü yaratılmasının önüne geçilebilir.

1.9. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MAHSUBEN İADELERİN KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ

Katma Değer Vergisi Kanununda vergiden istisna edilen işlemler kapsamında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iadesi öngörülmektedir. Bu işlem esasen, vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen katma değer vergisinin mükellefe iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Söz konusu iade, ilgili kanun uyarınca mahsuben veya nakden yapılabilmektedir. Mahsuben iade sisteminde mükelleflerin hak etmiş oldukları iade tutarları, mükelleflerin Vergi Dairelerince takip edilen amme alacaklarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarına mahsup edilebilmektedir. Nakden iade sisteminde ise mahsuben iade edilebilecek herhangi bir unsur olmadığında veya mükellef gerekli şartları sağladığı takdirde iade edilmesi gereken tutar mükellefe nakit olarak ödenmektedir. Özellikle

Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında çok yüksek tutarlarda nakdi vergi iadeleri söz konusu olabilmektedir.

Mükellefler iadesini istedikleri vergi iadesini yükseltmek; hatta hiç hak etmediği halde vergi iadesi alabilmek adına sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanabilmektedir. Haksız vergi iadesi amacıyla sahte belge suçlarını işleyen kişiler ve organizasyonlar esasen nakit iade sisteminin getirdiği avantajı elde etmek, yani yüklenilmiş görünen vergileri nakden iade almak için faaliyette bulunmaktadır. Ancak mahsuben iade sisteminde, bu alanda art niyetli ve paravan olarak faaliyette bulunan kişiler ve organizasyonlar açısından iade alacaklarının devlete olan borçlarından mahsup edilmesi, bu şirketler açısından hiç de cazip değildir. Çünkü asıl amaç haksız yere devletten iade almak olduğundan, bunun nakit iade şeklinde olması bu amacın gerçekleştirilebilmesi için zorunluluk arz etmektedir³⁵⁴.

Mahsuben iade sisteminde kapsamın genişletilerek, nakit iadelerin azaltılması mümkündür. İade hakkı olan mükelleflerin iade taleplerinin mahsup edileceği borçlar, hem alacaklıların kapsamı bakımından hem borç türü bakımından arttırılabilir. Örneğin, mahsuben iadeler sadece Vergi Dairelerince takip edilen amme alacakları ile Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarına değil; bunların yanında diğer kamu kurum ve kuruluşlarına, belediyelere, sermayesinin belirli bir bölümü devlete ait olan işletmelere olan borçlara da mahsup edilmelidir. Genel iade sisteminin mahsuben iade üzerine kurulu olması ve nakden iadelerin daha istisnai durumlarda veriliyor olması gerekir. Ayrıca diğer taraftan nakit iadelerde daha sıkı denetim ve kontrol mekanizması oluşturulmalıdır. Mahsuben iadelerin arttırılması ve nakden iadelerin azaltılması uygulaması, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının çok yoğun olarak işlendiği vergi iadesi ile ilgili alanlarda bu suçların oranını önemli ölçüde düşürecektir.

2. VERGİ DENETİMİ KONUSUNDA ÖNERİLER

2.1. VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEFİN BANKA İŞLEMLERİNE ERİŞEBİLMESİNE YÖNELİK ELEKTRONİK ALTYAPI KURULMASI

Mevcut sistemde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceledikleri mükelleflere ilişkin olarak bankalara yazı yazmak suretiyle bilgi istemekte ve bankalar

³⁵⁴ Ilıca ve Ilıca, *a.g.e.*, s.150.

istenilen bilgileri göndermektedir. Bu bilgiler sayesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespiti ve diğer vergi incelemelerine yönelik olarak ödeme ile alakalı bilgiler üzerinde araştırma yapılabilir. Ödemenin ne şekilde yapıldığı, gerçekleştirildiği iddia edilen işlemin gerçekliği noktasında önemli bir veridir. Ayrıca daha önce de bahsettiğimiz üzere, vergi suçlarını işleyenler olası bir vergi denetimi sırasında işlemin gerçek olmadığına ilişkin tespitleri zorlaştırmak adına muvazaalı ödemeler gerçekleştirebilmektedirler.

Örneğin, sahte fatura düzenleyen şahıs ile bunu kullanmak isteyen şahıs, ortada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen sanki gerçek bir ödeme varmış gibi izlenim yaratmak amacıyla banka kanalıyla veya çek ile bir ödeme yapılması konusunda anlaşmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine şeklen uygun olarak bir faturanın karşılığının ödenmiş olmasından dolayı faturanın sahte olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Gerçek bir alım satım söz konusu olmamasına rağmen yapılan işleme gerçek görüntüsü verildikten sonra mal alımında bulunduğunu iddia eden taraf banka kanalıyla ödediği mal bedelini sahte fatura düzenleyen kişiden geri alabilmektedir³⁵⁵.

Yukarıda ifade edilen mahiyette olan işlemlerin kolaylıkla tespit edilebilmesi adına yapılan vergi incelemelerinde sağlıklı banka verilerine hızlı bir şekilde ulaşmak büyük önem arz eder. Her ne kadar mevcut sistemde incelenen kişi veya firma ile ilgili olarak bankalardan bilgi istenerek bu tespitler yapılabilir de, bu süreç uzun zaman alabilmektedir. Ayrıca incelenen mükellefin banka işlemlerinin hangi bankalardan gerçekleştirdiği her zaman bilinemeyebilir. Böyle bir durumda eğer banka verileri önem taşıyorsa vergi incelemeye yetkili olan kişi tarafından bütün bankalara bilgi isteme yazısı yazılmak durumunda kalınmaktadır. Türkiye de faaliyet gösteren elliden fazla banka olduğu düşünüldüğünde istenen veriye ulaşmak oldukça çok yazışma ve zaman gerektirmektedir.

Bilgi istenmesi gereken banka önceden belli olsa da her zaman vergi incelemesi yapan tarafından istenen bilgi sağlıklı ve filtrelenmiş olarak gelmemekte; genellikle bankalar tarafından karmaşık tablolar ve inceleme konusu ile ilgili olan-olmayan yüzlerce veri gönderilmektedir. Vergi incelemesi yapanlarca incelenen kişi veya

³⁵⁵ Zeynel İlca - Ömür İlca, *Sahte Fatura Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s.51.

firmaya ilişkin gelen bu toplu veriler taranarak bunlar arasından inceleme konusuna ilişkin işlem aranmaktadır. Yine farklı bankalarda birçok hesabı olan incelenen kişi veya firma ile bunların ilişkili olduğu diğer kişi ve firmalarla ilgili gelen bilgiler aynı formatta hazırlanmadığından bu hesaplar arası bağlantıların kurulması ve ilişkilerin tespit edilmesi de oldukça zor olabilmektedir.

Belirtilen sorunlara ek olarak, Vergi İdaresi tarafından başlatılan söz konusu bilgi isteme süreci işlemin karşı tarafı olan bankaların üzerine ekstra bir iş yükü yüklemektedir. Bankalar vergi incelemesi kapsamında kendilerine gönderilen bilgi isteme yazılarına cevap hazırlanması amacıyla personel tahsis etmek durumunda kalmaktadırlar.

Yukarıda ifade edilen olumsuzlukların önüne geçilebilmesi amacıyla, kurulacak bir elektronik alt yapıyla vergi incelemeye yetkili olanların incelediği şahsa, firmaya (şirket ortakları, yöneticileri dâhil) ve bunların ilişkili olduğu kişilere ilişkin banka işlemlerine direkt olarak ulaşabilme imkânlarının sağlanması gereklidir.

Bu noktada önerilen hususu, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında değerlendirmekte de fayda var. Kişilere ait banka verilerine, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından kolaylıkla ulaşılabilmesi son yıllarda oldukça önem kazanan bir kavram olan “kişisel verilerin korunması” bağlamında tartışmaya yol açabilir. Kişisel veri, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade etmektedir³⁵⁶. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun amacı, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemektir. Söz konusu kanunda kişisel verilerin işlenmesi, korunması, aktarılması, vergi güvenliği vb. konularda esaslar getirilmiş, söz konusu esaslara aykırı işlem yapanlar hakkında cezai müeyyideler öngörülmüştür.

Kişilerin bankalar aracılığı ile gerçekleştirdiği işlemleri içeren banka verileri genel olarak kişisel veri kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak vergi incelemeye yetkili olanların incelediği kişi veya firmaya ilişkin banka işlemlerine direkt olarak ulaşabilme imkânı sağlayan elektronik bir alt yapının varlığı Kişisel Verilerin

³⁵⁶ 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu(RG. T: 7/4/2016, No: 29677) Madde 3.

Korunması Kanununa aykırılık teşkil etmemektedir. Nitekim adı geçen kanunda kişisel verilerin millî savunmayı, milli güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi halinde söz konusu kanun hükümleri uygulamamaktadır³⁵⁷. Ayrıca Vergi Usul Kanunu uyarınca kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuşlardır³⁵⁸. Dolayısıyla yapılan vergi incelemeleri sırasında kanundan alınan yetki kapsamında vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından incelenen vergi mükellefleri hakkında, bu kişilerin bankacılık işlemlerine ilişkin bilgiler istenebilmektedir. Önerilen sistem (yukarıda açıkladığımız nedenlerle) banka verilerinin ilgili kuruluşlardan istenmesi yerine bu verilere direkt olarak ulaşılabilmesine yönelik bir uygulamadır.

Vergi incelemeye yetkili olanların incelediği kişilere ilişkin banka işlemlerine direkt olarak ulaşabilmesinin uygulamada bürokrasinin ve iş yükünün azalması ile incelemelerin hızlanması ve sağlıklı bilgi akışının sağlanması gibi konularda oldukça faydalı olacaktır. Daha önce değinildiği üzere sahte belge düzenleme suçu işleyenler vergi denetimi sırasında işlemin gerçek olmadığına ilişkin tespitleri zorlaştırmak adına çok sayıda banka hesabı açarak veya muvazaalı olarak yapılan göstermelik ödemeyi çok fazla kişiye ait hesaplar arasında dolaştırarak suçu perdelemeye çalışmaktadırlar. Önerilen konuda banka verileri tek bir sistemden elde edilebileceğinden farklı bankalara ait hesaplar arasında bağlantıların tespit edilmesi de kolaylaşacaktır.

Önerilen sistemin gerçekleştirilmesi halinde, bir kişi veya firma hakkına yapılan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma incelemelerinde belge düzenleyen ile belge kullanan arasında bir ödeme ilişkisinin olup olmadığı daha incelemenin ilk aşamasında anlaşılacaktır. Ayrıca incelenen kişinin banka hesabı bulunan tüm bankalar gözükebileceğinden yapılan tespitlerde hata payı da azalacaktır. Bankalara yazı yazılması ve cevap beklenmesi gibi süreçler ortadan kaldırılmış olacağından önemli miktarda zaman tasarrufu sağlanacaktır. Yine vergi incelemesine

³⁵⁷ 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (RG. T: 7/4/2016, No: 29677) Madde 28/ç.

³⁵⁸ Konuyla ilgili detaylar Vergi Usul Kanununun (RG. T: 10/01/1961, No: 10703)148 ila 152. Maddelerinde düzenlenmiştir.

yetkili olanlar, ellerinin altında bulunan arşivden istedikleri bilgileri edinebileceğinden bankalar tarafından gönderilen toplu veriler arasında analiz veya filtreleme yapma gibi işlerle vakit kaybedilmeyecektir. Ayrıca incelemenin herhangi bir safhasında, incelenen kişi tarafından ibraz edilen herhangi bir ödeme belgesinin gerçekliği anında kontrol edilebilecektir.

Bu sistem yalnızca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına yönelik değil, tüm vergi inceleme türlerinde vergi incelemeye yetkili olanlara büyük kolaylık sağlayacaktır. Yapılması gereken tespitler daha hızlı yapılacak ve zamandan tasarruf edilerek yazışmalar ve iş yükü azalacaktır.

2.2. DEVLET KURUMLARI ARASINDA VERİLERE ERİŞİMİN DAHA KOLAY OLMASI VE BİLGİ PAYLAŞIMININ ARTTIRILMASI

Vergi incelemesine yetkili olanların inceledikleri mükellefe ilişkin olarak bankaların arşivlerine erişebilmesinin önemine bir önceki başlıkta detaylı olarak değinmiştik. Bu erişimin devletin bir vergi incelemesinde veri istenebilecek kurumlarına yönelik olarak gerçekleştirilmesi de son derece önemlidir. Hem sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin tespitlerde hem de diğer vergi inceleme türlerinde tespitleri hızlandırmak adına kurulacak bir otomasyon sistemi ile devletin bütün kurumları arasında istenen bilgiye kolay erişim sağlanabilir³⁵⁹.

Örneğin mevcut sistemde vergi incelemesine yetkili olanlar, Sosyal Güvenlik Kurumundan inceledikleri mükellefin yanında sigortalı çalışanlara ilişkin bilgi isteyebilmektedir. Özellikle sahte belge düzenleme maksadıyla mükellefiyet tesis ettirdiği konusunda şüphe olan kişilerin gerçekten bir faaliyetinin olup olmadığı veya düzenlenen belgelerin muhteviyatını gerçekleştirebilecek işgücüne sahip olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Ayrıca incelenen mükellefin bünyesinde çalışan kişiler varsa faaliyetin gerçek mahiyetinin tespiti bakımından bunların ifadesine ihtiyaç duyulduğunda, bu kişilerin kimlik bilgilerinin bilinmesi gerekir. Bu ve buna benzer

³⁵⁹ Çalışmanın “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Banka İşlemlerine Erişebilmesine Yönelik Elektronik Altyapı Kurulması” başlığı altında Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. Kişisel verilerin, kamu düzenini ve ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen faaliyetler kapsamında işlenmesi halinde söz konusu kanun hükümleri uygulanması ve vergi incelemeleri sırasında Vergi Usul Kanunundan alınan yetki kapsamında söz konusu bilgilere ulaşılabilir olması dolayısıyla önerdiğimiz sistem Kişisel Verilerin Korunması Kanununa aykırılık teşkil etmemektedir.

konularda vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na yazı yazılarak bilgi istenmektedir. Başka bir örnek; hakkında münhasıran sahte belge düzenlemek maksadıyla mükellefiyet tesis ettirdiğine dair şüphe olan bir kişinin mükellefiyet konusu akaryakıt satışı olabilir. Bu durumda söz konusu kişinin gerçekten akaryakıt satış faaliyeti olup olmadığı, lisans çıkarıp çıkarmadığı vb. konularda Enerji Piyasası Denetleme Kurumundan bilgi istenmesi gerekir. Yine hakkında inceleme olan kişiye ait tapu kayıtları, üzerine kayıtlı araç bilgileri vb. konularda ilgili devlet kurumlarından bilgi istenebilmektedir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkün.

Yukarıda ifade ettiğimiz konularda uzun yazışma ve bekleme sürelerinden kaynaklanan bürokrasinin ve iş yükünün azaltılması adına devlet kurumlarının bir otomasyon sistemi üzerinden birbirlerine kolay erişiminin olması gerekir. Yapılan bir vergi incelemesinde, incelenen mükellef hakkında başka bir kurumda olan bir bilgi gerekli olduğu takdirde, o kurumdan bilgi istemek yerine bir sistemden direkt erişim sağlanarak; söz konusu verinin elde edilmesi vergi ile ilgili suçların hızlı bir şekilde tespit edilmesinde kolaylık sağlayacaktır.

Bu noktada kurumların tespit ettikleri ve vergi kayıp kaçığına neden olabilme ihtimali olan konularda aralarında bilgi paylaşımı olması da önem arz eder. Örneğin, mükellefiyet kaydı olmayan işyerlerine elektrik ve su hizmetlerinin verilmemesi, elektrik ve su idareleri tarafından yapılan denetimlerde bu şekilde çalıştıkları tespit edilen mükelleflerin Vergi Dairelerine bildirilmesi sağlanmalıdır. Belediyeler ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan denetimlerde kayıt dışı çalıştıkları tespit edilen ve bu konuda şüphe uyandıran mükellefler ilgili Vergi İdaresine kısa süre içerisinde bildirilmelidir³⁶⁰.

2.3. SAHTE BELGE KULLANMA TESPİTLERİNDE BEYANNAME DÜZELTME VE VERGİ TARHI GİBİ İŞLEMLERİN VERGİ DAİRESİNCE YAPILMASI

Genel olarak ülkemizdeki tüm vergi kayıp ve kaçığının tespiti noktasında genel bir sorun, yapılan vergi denetimlerinin yetersizliğidir. Her ne kadar son yıllarda vergi incelemesine yetkili olan personelin sayısı oldukça arttırılmış ve birçok elektronik alt yapı kurulmuş olsa da vergi kayıp ve kaçıklarının önüne tam anlamıyla

³⁶⁰ Polat, *a.g.m.*, s.124.

geçilememektedir. Bu noktada devletin sahip olduğu denetim gücünün etkin kullanılması büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde genel olarak vergi denetimi konusunda yetkili olan kurum Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan Vergi Denetim Kuruludur. Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları, vergi denetimi konusunda oldukça ağır ve nitelikli eğitimler alarak göreve başlamakta ve yıllar itibariyle kapsamlı vergi incelemeleri gerçekleştirerek alanlarında uzman hale gelmektedirler. Vergi Denetim Kurulu, bünyesinde vergi kayıp ve kaçığının tespitine yönelik önemli çalışmalar yürütülmekte ve bilişim sistemlerinden yararlanılarak etkin mekanizmalar geliştirilmektedir.

Her ne kadar Vergi İdaresinin vergi kayıp ve kaçığının tespitine ilişkin yöntemleri yıllar içinde çeşitlenmekte ve gelişmekte olsa da vergi suçu işleyen kişiler de boş durmamakta ve vergi kaçırabilmek adına farklı yöntemler kullanmaktadırlar. Bu durum sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında da geçerlidir. Özellikle sahte belge düzenlemeyi meslek haline getirmiş kişiler, tespit edilememek ve sahte işlemleri gerçek gibi göstermek adına yeni yollar denemektedirler. Bu suçların ortaya çıkarılması zamanla daha da zorlaşmaktadır. Özellikle son yıllarda sahte belge düzenleme faaliyetlerine yönelik birçok paravan firma veya şahsın içinde yer aldığı organizasyonlar kurulduğu ve söz konusu suça piyasada bilinirliği olan yüksek cirolu firmaların dahi ortak olduğuna yönelik birçok tespit vardır. Bu bakımdan günümüzde vergi denetimi oldukça nitelik isteyen ve alanında uzaman kişilerin gerçekleştirebileceği bir iş haline gelmiştir.

Ülkemizde vergi suçları arasında en yaygın ve en çok vergi kaybına neden olanı, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarıdır. Vergi incelemeye yetkili olan kişilerinde üzerlerindeki iş yükünün çok önemli bir bölümü bu suçlarla ilgilidir. Sahte belge düzenleme ve kullanma, aslında birbirleri ile bağlantılı ve neden-sonuç ilişkisi olan suçlardır. Şöyle ki; bir işletme tarafından kullandığı tespit edilen belgenin sahte belge olduğunun anlaşılabilmesi için daha önceden o belgenin sahte olarak düzenlenmiş olduğunun tespiti gereklidir. Vergi incelemelerinde süreç genellikle bu şekilde işlemektedir. Öncelikle hakkında sahte belge düzenlediğine dair şüphe olan kişi hakkında vergi incelemeye yetkili olanlarca gerekli tespitler yapılarak bir rapor yazılır.

Söz konusu raporda ayrıca sahte belgelerin kimler adına düzenlendiği (yani kimlere komisyon karşılığı satıldığı) tespiti de yer alır. Sonrasında bu kişiler hakkında Vergi Müfettişleri tarafından sahte belge kullanma yönünden vergi incelemesi gerçekleştirilir³⁶¹. Yani istisnai durumlar haricinde sahte belgelerin kullanıldığının tespit edilebilmesi için o belgeleri sahte olarak belge düzenleyen hakkında bir tespit olması şarttır.

Sahte belge düzenlemeyi meslek haline getirmiş bir kişi, imkânlarına göre sahte olarak düzenlediği belgeleri onlarca firmaya komisyon karşılığı satabilir. Dolayısıyla piyasada belirli bir sayıda düzenleyiciye karşılık bundan kat kat fazla sayıda sahte belge kullanıcısı mevcuttur. Ancak vergi incelemeleri bakımından tespiti zor ve nitelik isteyen inceleme türü, sahte belge düzenleme suçlarının tespitine yönelik yapılan vergi incelemeleridir. Düzenleme suçu tespit edildikten sonra bu belgeleri kullanan kişiler hakkında yapılan vergi incelemesi çok daha basit ve standart bir işlemdir. Sahte belge kullanma incelemelerinde özellikli olan tek husus, belgelerin bilerek mi bilmeden mi kullanıldığının tespit edilme gereğidir³⁶².

Bunun dışında uygulamada sahte belge kullanma incelemelerinde yapılan işlemler; sahte belgelerdeki tutarların reddedilerek vergi beyanlarından çıkarılması, beyanların yeni duruma göre tekrar düzenlenmesi, vergi farkının tespiti ve vergi farkı üzerinden vergi cezası kesilmesinden ibarettir. Ancak sahte belge kullanıcılarının sayısının çok fazla olması, Vergi Müfettişlerinin sahte belge kullanma incelemeleri ile çok fazla mesai harcamalarına neden olmaktadır³⁶³.

Kanaatimizce, vergi incelemeye yetkili olan Vergi Müfettişlerinin büyük oranda mesai harcadığı sahte belge kullanma tespitlerine ilişkin vergi reddiyatı, beyanname düzeltme, vergi cezası kesme vb. standart işlemlerin Vergi Dairelerinde kurulacak birimler tarafından gerçekleştirilmesi gereklidir. Hatta bu işlemlerin bilişim sistemleri

³⁶¹ Kimler adına düzenlendiğine ilişkin tespit yer almasa dahi hakkında rapor yazılan kişinin düzenlediği belgelere herhangi bir denetim sırasında rastlandığında, bu belgenin kullanıcısı hakkında sahte belge kullanma suçuna yönelik işlem yapılır.

³⁶² 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. T: 18/06/2002, No: 24789) uyarınca.

³⁶³ Örneğin, son 5 yıl boyunca sahte olduğu tespit edilmiş olan faturalar kullandığı anlaşılan bir vergi mükellefinin vergi incelemesi mevcut olsun. Vergi Müfettişi, bu mükellef hakkında her yıl için ayrı ayrı katma değer vergisi ve gelir/kurumlar vergisi raporu yazacak; bu raporlarda ilgili mükellefin kullandığı sahte faturada yer alan tutarları ve katma değer vergilerini reddederek her vergi türünde ayrı ayrı beyannamelerini düzelterek. Bir Vergi Müfettişinin yıl içinde otuz-kırk tane bu şekilde inceleme gerçekleştirmesi, mesaisinin çoğunu sahte belge kullanma incelemelerine ayırmış olacağı anlamına gelir.

kullanılarak, otomatik olarak yapılması dahi mümkündür. Sahte belge düzenleyicisi hakkında olumsuz rapor sisteme girdiği anda otomatik olarak kullanıcılar hakkında gerekli işlemleri yapacak bir yazılım sistemi kurulabilir. Böylelikle vergi incelemesi konusunda uzmanlaşmış ve yetkin olan Vergi Müfettişleri tarafından çok daha fazla sayıda ve nitelikli vergi incelemeleri gerçekleştirilebilir. Böyle bir çözüm, genel olarak nitelikli vergi inceleme oranlarını da arttıracaktır

2.4. VERGİ İNCELEMELERİN CARİ DÖNEMDE HIZLI BİR ŞEKİLDE YAPILMASI

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin vergi incelemelerinin hızlı bir şekilde ve daha suçun işlenmeye başladığı ilk dönemlerde yapılabilmesi, suçun ve suçlunun tespiti bakımından oldukça önemlidir³⁶⁴.

Cezayı gerektiren fiillerin geç tespiti, cezalandıracak kişilerin bulunması güçlüğünü de beraberinde getirmektedir. Özellikle işyeri açma ve kapama işlemlerinin çok sık yaşandığı bir ortamda, geç tespit edilen ve bu nedenle geç kesilen cezaların uygulama kabiliyeti çoğu kez olmayacaktır. Gayri faal hale gelmiş mükellefler, tebliğ edilemeyen ihbarnameler ve ödeme emirleri idareye ayrı bir iş yükü ve parasal maliyet olarak dönecektir³⁶⁵.

Bir mükellef hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu işlediğine dair şüphe oluşması ve akabinde vergi incelemesine sevk edilmesi işlemi birçok farklı kaynak vasıtasıyla gerçekleştirilebilmektedir. Vergi Dairelerinin kendilerine bağlı mükellefler hakkında olumsuz tespitleri olabilir. Yine Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan risk analiz sistemlerine takılan mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir. Ayrıca Vergi Müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerinde de farklı mükellefler hakkında şüpheli hususlar tespit edildiğinde incelemeye sevk yapılmaktadır. Bunlar dışında ihbar, Savcılıkların sevk ettiği konular veya diğer kamu kurumlarının tespitleri neticesinde de vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

³⁶⁴ Sonraki bölümlerde Vergi dairelerinin çalışma düzeni konusunda öneriler başlığı altında bu suçların işlenmeye başlandığına dair verilerin Vergi Daireleri tarafından kısa süre içinde toplanmasının öneminden bahsedilmiş olup, Vergi Dairelerinin bu konuda yapması gerekenler ifade edilmiştir. Vergi Daireleri tarafından gerçekleştirilmesi gereken söz konusu hususlar suça yönelik eylemlerin tespitinde ilk aşama olup, esas ve daha önemli kısım ise vergi incelemeleridir.

³⁶⁵ Hasan Aykın; "Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu", <https://vergidosyasi.com/2017/01/09/vergi-cezalarinda-caydiricilik-sorunu/>, 22.06.2019.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespitinde yukarıda sayılan kaynakların şüpheli olan işlemleri çok hızlı bir şekilde bildirmesi önemli olmakla birlikte bu suçların hızlı bir şekilde vergi incelemesine tabi tutulması ve gerekli işlemlerin yapılması gerekir.

Vergi suçlarının tespitinde esas olan, bu suçların mümkün olduğu kadar erken tespit edilerek cezalandırılmasıdır. Aksi durumda bu suçları işleyen kişiler devlet hazinesine zarar vermeye devam etmektedir. Üzerinden zaman geçtikten sonra yapılan tespitler her ne kadar bu suçları işleyenleri cezalandırsa da devletin geliri çoktan zarara uğramış olmaktadır.

Yapılan vergi incelemelerinin suçu tespit ve cezalandırma fonksiyonun yanında önleyici fonksiyonunun daha önemli olduğu göz ardı edilmemelidir. Bu sebepten yapılan vergi incelemelerinde ağırlık cari dönemlere verilmelidir.

Örneğin bir sahte belge düzenleyicisi 2015 yılında münhasıran sahte belge düzenlemek maksadıyla faaliyetine başlamış olsun. Bu kişi hakkında yapılması gereken tespitler 2019 yılında yapılıp ve hakkında gerçekleştirilen vergi incelemesinde söz konusu suçu işlediği çok net bir şekilde tespit edilse bile, fail dört yıl boyunca aralıksız sahte belge düzenlemiş olmaktadır. Söz konusu kişinin düzenlediği belgeler piyasaya dağılmış ve yıllar içinde hazineyi önemli derecede gelir kaybına uğratmış olmaktadır. Bu kişinin idare tarafından tespit edilip hapis ve para cezasına tabi tutulması bu gerçeği değiştirmemektedir. Oysaki söz konusu kişi, faaliyete başladığı 2015 yılında tespit edilip birkaç ay içinde hakkında gerekli incelemeler yapılırdı devlet hazinesi nispeten düşük bir gelir kaybı yaşanacak ve suçlu yine gerekli cezaları alacaktı. Ayrıca geç vergi incelemesi gerçekleştirmenin yarattığı başka bir sorun da suçu işleyen kişilerin ortadan kaybolma, izini kaybettirme ihtimalinin artmasıdır.

Yukarıda sayılan sorunların yaşanmaması ve hazinenin gelir kaybının daha başından önlenmesi adına vergi incelemelerinin cari dönemlere ilişkin olarak yürütülmesi ve hızlı bir şekilde tamamlanmasının sağlanması gerekir.

3. YARGI İLE İLGİLİ KONULARDA ÖNERİLER

3.1. İDARE İLE YARGI ARASINDA SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK GÖRÜŞ FARKLILIKLARININ AZALMASI

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının idare tarafından tespit edildikten sonra gerekli cezaların doğru bir şekilde uygulanabilmesi noktasında önemli bir sorun, idare ile yargı arasında yaşanan ihtilaflardır. Vergi İdaresi ile mükellefler arasında oluşan vergi ile ilgili anlaşmazlıkların yargıya taşınabilmesi imkânı; çeşitli nedenlerle yanlış, hatalı veya fazla olarak tarh edilen vergi, kesilen vergi cezası veya önerilen hapis cezalarına muhatap olan mükelleflere kanuna uygun olarak yapılmayan idari işlemin düzeltilmesi fırsatı tanımaktadır. Bu imkân hukuk devletinin bir gereğidir. İyi niyetli mükelleflerin idare karşısında haklarını koruyan bu uygulama, zaman zaman gerçekten vergi suçu işleyen şahıslar hakkında verilen cezaların uygulanamamasına da neden olabilmektedir. Bu durum idareden kaynaklı bir takım eksiklik veya hatalardan kaynaklandığı gibi yargısal sorunlardan da ileri gelebilmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olarak vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan uzun araştırma ve tespitler sonucu hazırlanan raporlar, incelemenin karşı taraflarınca yargıya (veya bir sonraki aşamada üst yargıya) intikal ettirildiğinde yargı, konuyla ilgili olarak mükellefi haklı bularak idare aleyhine kararlar verebilmektedir. Yargı tarafından alınan bu tür kararların bazılarının nedeni, hakkında vergi incelemesi yapılan kişilerin aslında suç işlememiş olduğunun net bir şekilde anlaşılması değil; vergi incelemesi sürecinde idarenin neden olduğu çeşitli hata ve eksiklikler ile idare ile yargı arasında kanun hükümlerinin farklı yorumlanmasından kaynaklanan ihtilaflardır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin vergi incelemelerde; suça ilişkin araştırmaların yeterince yapılamaması, tespitlerin detaylı bir şekilde ortaya konulmaması, usul yönünden yapılan hatalar, yazılan bazı raporların somut tespitlerden ziyade şahsi kanaatlere dayanması, daha önce yargının birçok kez bozma kararı verdiği konularda aynı görüşte ısrarcı olunması gibi sorunlar yaşanabilmektedir. Vergi idaresinden kaynaklanan hata ve eksikliklerde vergi incelemesine yetkili olanların üzerlerinde mevcut olan aşırı iş yükünün ve zaman

kısıtının da payı büyüktür. Sayılan nedenlerle bu suçlara ilişkin raporlara dayanarak yapılan idari işlemler hakkında zaman zaman aslında gerçek anlamda vergi suçu işlenmiş olmasına rağmen yargı tarafından bozma kararı verilebilmektedir. Bu hata ve eksikler yüzünden idare aleyhine bozma kararı verilmesi, gerçekte söz konusu suçları işleyen kişilerin hak ettikleri cezaları almamasına neden olabilmektedir. Söz konusu kararların kapsamlı bir şekilde değerlendirilerek bu tür hata ve eksikliklerin giderilmesine yönelik gerekli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır.

Üst mahkemeler tarafından idare aleyhine verilmiş olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin bir takım kararlara bir sonraki başlıkta yer verilerek bu kararlar ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu yargı kararlarına bakıldığında genel olarak vergi incelemeleri aşamasında aşağıda sayılan olumsuz durumların varlığının yargı açısından genel uygunsuzluk nedeni olduğu anlaşılmakta, söz konusu eksiklik ve hatalar nedeniyle çoğunlukla idare aleyhine kararlar verilmektedir. Bu olumsuz durumlar genel olarak;

- İşlendiği iddia edilen suça ilişkin olarak yapılan tespitlerin somut olmaması veya yetersiz olması,
- İşlendiği iddia edilen suça ilişkin olarak yapılan tespitlerin şahsi kanaatlere dayanması,
- Yalnızca alışlar hakkında yapılan olumsuz tespitlere dayanılarak satış belgelerinin de sahte olduğuna kanaat getirilmesi,
- Bir takım vergi ile ilgili yükümlülükler uyulmadığından hareketle sahte belge düzenlendiğinin iddia edilmesi,
- Karşıt inceleme yapılmadan veya hesap hareketleri ile ödeme belgeleri üzerinde araştırma gerçekleştirilmeden bir belgenin sahte olduğuna karar verilmesi,
- Vergi suçu işlediği konusunda şüphe olan kişinin ifadesine başvurulmaması gibi hususlardır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde söz konusu hususlara kesinlikle dikkat edilmelidir. Vergi incelemeye yetkili olanlarca yapılan bu tür hata ve eksikliklerin önüne geçebilecek gerekli idari düzenlemeler yapılmalıdır. İdare tarafından çıkarılacak tebliğ, yönetmelik veya iç

genelge gibi araçlarla belirtilen konularda gerekli araştırma ve tespitler yapılmadan suç işlendiğine kanaat getirilmesinin önüne geçilmelidir.

Vergi incelemelerinde yapılması gereken bütün tespitler yapılmış olsa da;

- Suça konu belgelerin aslının dosyada yer almaması,
- Vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi

gibi usul yönünden yapılan hata ve eksikliklerden dolayı da vergi incelemeye yetkili olanlarca yazılmış olan raporlara istinaden yapılan idari işlemler yargı tarafından uygun bulunmayabilmektedir. Yapılan vergi incelemeleri sonrasında söz konusu hususların gerçekleştirilmesine dikkat edilmelidir. Örneğin, yapılacak düzenlemelerle suç işleyen kişilerin Savcılığa sevki öncesinde söz konusu işlemlerin yapılıp yapılmadığı idare tarafından kontrol edilebilir.

Genel olarak vergi incelemesi sürecinde idarenin neden olduğu hata, eksiklik veya kanun hükümlerinin farklı yorumlanması konularına yönelik vergi incelemesine yetkili olanlar başta olmak üzere bu süreçlerde görev alan idari birimlere kapsamlı eğitimler verilebilir. Bu eğitimler özellikle suça ilişkin tespitlerin nasıl somut ve yeterli düzeyde yapılabileceği, ne tür tespitler sonucunda belgelerin sahteliğine kanaat getirilebileceği, usul yönünden dikkate edilmesi gereken hususlar ile karşıt inceleme, banka hareketlerinin tespiti, mükellef ifadesine başvurulması gibi konuları içermeli; yargı ile görüş ayrılığı olan konularda boşluk bırakılmamalıdır. Bunun yanında söz konusu işlemlerin araştırma, tespit, evrak düzeni süreçlerinde belirli standartlar getirilerek uygulama farklılıklarının önüne geçilebilir. İdare ile yargı arasında bir kanun veya idari düzenlemenin farklı yorumlanmasından kaynaklı ihtilaflarda söz konusu olabilmektedir. Bu alanda da gerekli kanuni düzenlemeler yapılarak vergi mevzuatında varsa çelişki yaratan ifadelerin düzeltilmesi veyahut açık olmayan hükümlerin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi suçları işleyen kişilere yönelik yapılan idari işlemler hakkında çok sayıda bozma kararı verilmesinde yargıdan kaynaklanan sorunlar da etkilidir. Bu sorunlar genel olarak; hâkimlerin iş yükü yoğunluğu, vergi ile ilgili konularda teknik bilgi ve donanımın zayıf olması ile bu vergi ile ilgili suçlara bakan mahkemelerde

uzmanlaşmanın sağlanmamış olmasından ileri gelmektedir³⁶⁶.

Yargının her alanında genel anlamda ağır bir iş yükü mevcut olup gerek yerel mahkemelerde gerekse de üst mahkemelerde hâkimler, kısa sürede birçok dava hakkında karar vermek durumundadır. Vergi suçlarının karara bağlanması konusunda görevlendirilmiş olan Asliye Ceza Mahkemeleri de yoğun şekilde çalışan mahkemelerin başında gelmektedir. Bu mahkemeler on yıl veya daha az hapis cezası gerektiren davalara bakmakla yükümlü olduklarından çok fazla sayıda suç çeşidine bakmakla yükümlüdürler. Asliye ceza hâkimleri birçok türdeki davaya baktıkları için Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları hakkında derinlemesine bilgi gerektiren vergi kaçakçılığı davalarında konuya hâkim olmaları zorlaşmaktadır. Bu da, hâkimlerin çoğu zaman doğru ya da yanlış hazırlanmış bilirkişi raporlarına olması gerekenden daha fazla bağlı kalmalarına neden olmaktadır. Hal böyle olunca dava konusuna ilişkin dosyalarda bir takım hususlar gözden kaçabilmektedir.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların yargıya taşınması imkânı, iyi niyetli vergi mükellefleri bakımından bu kişilerin idare karşısında haklarını koruyan bir sistem olarak son derece önemli bir uygulamadır. Ancak zaman zaman yukarıda bahsedilen bir takım eksiklikler ve hatalar nedeniyle gerçek anlamda vergi suçu işleyen kişiler için idarenin öngördüğü yaptırımlar yargı tarafından uygun bulunmayabilmektedir. Bu durum söz konusu suçları işleyen kişilere gerekli cezaların verilmesine engel olmaktadır. Vergi inceleme oranlarının halen istenilen seviyeye gelmediği göz önünde tutulduğunda bir de yapılan incelemeler neticesinde uygulanan hapis ve para cezalarının çeşitli hata veya eksiklikler nedeniyle yargıda bozulması, bu suçlarla mücadelede oldukça önemli bir problemdir. Söz konusu suçlara gereken cezaların doğru bir şekilde uygulanamaması bu cezaların caydırıcılığını azaltan bir etkidir.

3.2. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK YARGI TARAFINDAN İDARE ALEHİNE VERİLMİŞ OLAN BAZI KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

İdare ile yargı arasında yaşanan uyuşmazlıklar, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının idare tarafından tespit edildikten sonra gerekli cezaların doğru bir şekilde uygulanabilmesi noktasında önemli bir sorun teşkil

³⁶⁶ Konuyla ilgili olarak detaylı tespit ve önerilere çalışmanın “3.3. Vergi Suçlarına İlişkin Davalara Bakan Hâkimlerin Vergi İle İlgili Konularda Uzmanlaşması” başlığı altında yer verilmiştir.

etmektedir. İdareden veya yargıdan kaynaklanabilen bir takım eksiklik veya hatalardan dolayı zaman zaman gerçekten vergi suçu işleyen şahıslar hakkında verilen cezalar yargı safhasında bozulabilmektedir. Bu bölümde üst mahkemeler tarafından idare aleyhine verilmiş olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin bir takım kararlara yer verilecek olup bu kararlar değerlendirilecektir. Çalışmanın bu bölümünde ilgili kararlara yer verilmesindeki maksat, hem idare ve yargının söz konusu vergi suçlarına bakış açısındaki farklılıkların görülmesi; hem de bu tür suçların tespitinde dikkat edilmesi gereken hususların anlaşılmasıdır.

3.2.1. Karşıt Tespit Yapılmadan Belgenin Sahte Olduğuna Karar Verilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında genellikle belgeyi düzenleyen ve kullanan olmak üzere iki taraf bulunduğundan her iki tarafın defter, kayıt ve belgelerinin karşılıklı incelenmesi suçun tespiti bakımından oldukça önemlidir. Söz konusu suçlara ilişkin olarak yapılan vergi incelemelerinde ilk olarak karşıt tespit yöntemine başvurulması şarttır. Bu tür suçların tespit edilmesinde karşıt tespit yapılması gerektiği konusunda yargı tarafından verilmiş birçok karar söz konusudur.

“Yükümlünün sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak elde ettiği hususunda karşıt inceleme yapılmaksızın, sadece sektörde (hurda metal ticareti) sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayım dayalı tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, eksik inceleme ve varsayım dayalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı”³⁶⁷

“Sahteliği iddia olunan 2005 takvim yılında 66 adet, 2006 takvim yılında 54 adet olarak düzenlenen faturaları alıp kullanan şirket ve kişiler hakkında sahte fatura kullanma suçundan düzenlenen karşıt inceleme raporları getirilmeden kararın verilmiş olması karşısında; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; katılan kurumdan düzenlenen faturaları kullanan şirket ve kişiler hakkında düzenlenmiş karşıt tespit raporları getirtilip, sahte faturaları kullanan kişiler ve şirket yetkilileri hakkında kamu davası açılıp açılmadığının sorulması... Karşılaştırmalı inceleme yaptırılarak araştırılıp toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilerek

³⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi 21.9.2006 tarih ve E:2006/2008, K:2006/1670 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik inceleme sonucu yetersiz bilirkişi raporu esas alınmak suretiyle yazılı şekilde beraate hükmedilmesi Yasaya aykırı”³⁶⁸

Özellikle yasal defter ve belgelerin ibraz edilmediği durumlarda sahte olduğu iddia edilen belgelerin asılları karşı tespit yolu ile ele geçirilebilmektedir. Bunun dışında, her ne kadar bu suçlarda suçun oluşumu bakımından belgelerin bir şekilde kullanılması şartı bulunmasa da karşılaştırmalı olarak yapılacak tespitler suçun herhangi bir tartışmaya mahal vermeyecek şekilde tespiti bakımından önemlidir. Karşı tarafın konuyla ilgili vereceği ifadeler ve ibraz edeceği belgeler (fatura, ödeme belgesi, taşıma irsaliyesi, nakliye belgesi, stok dökümleri vb.) suçun doğru bir şekilde tespit edilmesinde dikkate alınması gereken verilerdir. Öyle ki, karşı tespit yapılan kişi veya kuruma düzenlenmiş olan belgelerin bir kısmı gerçek bir kısmı sahte olabilir. Bu gibi ayrımlar ancak karşı tespit yöntemi ile sağlıklı bir şekilde yapılabilir. Ayrıca düzenleme suçlarına yönelik incelemelerde yapılacak karşı tespit muhatabı, muhtemel bir sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcısıdır. Bu açıdan bakıldığında da karşı tarafın defter ve belgeleri üzerinde yapılacak tespitler, muhtemel bir sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma incelemelerinde veri teşkil edebilecektir.

Yukarıda yer verilen karar örneklerinde de görüldüğü üzere yargı, karşı tespit yapılmadan gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucu yapılan idari işlemler hakkında çoğunlukla bozma kararı vermektedir. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde karşı tespit yapılmadan bir kanaate varılmaması gerekir. Yapılacak bağlayıcı kanuni ve idari düzenlemelerle bu tür vergi incelemeleri kapsamında belgelerin sahteliğine kanaat getirildiği durumlarda Savcılığa sevk öncesinde karşı tespit raporlarının mevcut olması zorunlu hale gelebilir.

3.2.2. Hesap Hareketleri-Ödeme Belgeleri Üzerinde Araştırma Yapılmadan Belgenin Sahte Olduğuna Karar Verilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde, hakkında şüphe olan işlemin maddi boyutu ile ilgili olarak ilk aşamada sorgulanması gereken hususların başında, bu işleme ilişkin

³⁶⁸ Yargıtay 21. Ceza Dairesi 24.5.2016 tarih ve E:2016/6404, K:2016/589 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

ödemenin ne şekilde yapıldığı gelir. Ödemeye dair tespitler birçok durumda suçun işlendiği veya işlenmediği noktasında belirleyici olmaktadır. Bu nedenle yargı, önüne gelen dosyada ödemeye ilişkin araştırma yapılıp yapılmadığını sorgulamaktadır.

“Vergi tekniği ve kaçakçılık suçu raporlarında bahsedilen suça konu faturaların, gerçek alım-satım karşılığı düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi bakımından, bedellerinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlanma yeteneği olan banka hesapları ve kasa mevcudu ile uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı ve faturaları kullananlar hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı, yapılmışsa düzenlenen raporlar, açılmışsa dava dosyaları getirilip incelenerek özeti duruşma tutanağına geçirilip bu dosyayı ilgilendirilen delillerin onaylı örnekleri dosyaya aktarılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi, Yasaya aykırı”³⁶⁹

Danıştay’ın benzer konuda verdiği aşağıda belirtilen kararda, sahte olduğu iddia edilen faturalara ilişkin ödemelerin banka aracılığı ile yapıldığı tespit edildiği halde bu belgelerin mahiyeti hakkında araştırma yapılmadan söz konusu faturaların sahte olduğu kanaatine varılması hukuka aykırı bulunmuştur.

“Davacının kurumun defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte olduğu ileri sürülen fatura karşılıklarının banka aracılığı ile çekle ödendiği tespit edildiği halde inceleme elemanınca vergi incelemesinin amacına uygun olarak bu belgelerin mahiyeti hakkında hiç bir inceleme yapılmamıştır. Davacı tarafından ödemelerin çekle yapıldığını gösteren banka ekstreleri dosyaya sunulmuş ancak vergi mahkemesince de çekle ödeme iddiaları dikkate alınmamış, ödemelerin mahiyeti araştırılmamış, fatura düzenleyen firma hakkındaki raporda yer alan tespitler esas alınarak söz konusu faturaların sahte olduğu kabul edilmiştir. Bütün bu hususlar göz önünde tutulduğunda, davacının lehine ve aleyhine olan hususların birlikte değerlendirilmediği, dolayısıyla dava konusu tarhiyatın, 213 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile 134 üncü maddesindeki vergi incelemesinde öngörülen amaca aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı

³⁶⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E: 2016/12108, K: 2017/1597 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

vergi ziyayı cezalı vergi aslı yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”³⁷⁰

Vergiye doğuran olaya esas teşkil eden işlemlerde gerçekleştirilen ödemelerin ticari teamüllere uygun olarak yapılması ve belgelendirilebilmesi beklenmektedir. Özellikle yüksek tutarlı işlemlere ilişkin ödemelerin banka üzerinden veya belgelendirilebilir diğer ödeme araçlarıyla (çek, senet vb.) yapılması ticari icaplara uygundur. Örneğin, binlerce liralık ödemelerin elden nakit olarak yapılması ticari icaplara son derece aykırılık teşkil etmektedir. Vergi incelemelerinde böyle bir durum aslında bir ödemenin yapılmadığına, dolayısıyla işlemin gerçek olmadığını dair bir karinedir. Tersine durum, yani incelenen mükellefin sahteliği konusunda şüphe olan işleme ilişkin çek, senet, dekont vb. bir ödeme belgesi sunması da mükellefin gerçekleştirdiği işlemin gerçek olduğuna dair mükellef lehine bir karinedir.

Yukarıda yer verilen yargı kararlarında da görüldüğü üzere, söz konusu vergi incelemelerinde ödemelerin ne şekilde yapıldığına ilişkin tespit yapılmaması veyahut mükellef tarafından ibraz edilen ödeme belgeleri hakkında herhangi bir değerlendirme yapmadan suça kanaat getirilmesi yargı tarafından uygun bulunmamaktadır.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde, sahteliği konusunda şüphe olan işleme ilişkin ödemenin ne şekilde yapıldığı tespit edilmeden kanaate varılmamalıdır. Yapılacak kanuni ve idari düzenlemelerle vergi incelemeleri sırasında sahte olduğu konusunda şüphe olan işleme ilişkin ödemenin ne şekilde yapıldığının tespit edilmesi, tespit edilen ödemenin mahiyetinin fiili duruma uygunluğunun araştırılması sağlanmalıdır. Ayrıca bu tespit yalnızca incelenen mükellef tarafından ibraz edilen belgeler üzerinden değil, bankalardan mükellefin bankacılık işlemlerine ilişkin olarak istenecek bilgiler üzerinden yapılmalıdır. Bu konuyla bağlantılı olarak yukarıda belirttiğimiz hususların sağlıklı yapılabilmesi için bankaların müşterilerine ilişkin kayıtları belirli bir sistematığe göre tutması ve arşivlerinin vergi incelemesine uygun halde bulunması sağlanmış olmalıdır³⁷¹.

³⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 7.6.2010 tarih ve E:2009/4029, K:2010/3462 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

³⁷¹ Bu konuya çalışmamızın üçüncü bölümünde, 5.3. Başlık altında detaylı olarak değinilmiştir.

3.2.3. Yalnızca Alışlar Hakkında Yapılan Olumsuz Tespitlere Dayanılarak Satış Belgelerinin de Sahte Olduğuna Kanaat Getirilmesi

Özellikle sahte belge düzenleme şüphesine yönelik vergi incelemelerinde, incelenen mükellefin mal veya hizmet alışlarına ilişkin belgeleri hakkında olumsuz tespitler olması (mal veya hizmet alışlarını belgelendirememesi - mal veya hizmet alışlarının sahte belge ile belgelendirilmiş olması vb.) satışlarına ilişkin belgelerin de sahte olduğuna dair önemli verilerden bir tanesidir. Özellikle münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş olan kişilerin gerçek mahiyette herhangi bir gider-maliyet unsuru mevcut olmadığından (veya çok az olduğundan) sahte belgeler kullanmak durumundadırlar. Ancak başkaca somut bir tespit olmadan incelenen mükellefin mal veya hizmet alışlarında ilişkin belgelerin bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da gerçeği yansıtmadığına dair bir kanaate varmak doğru değildir. Bu türden bir tespit, başka verilerle desteklenmediği sürece tek başına suçun işlendiğini göstermemektedir. En nihayetinde bir kişinin belgesiz alışlarının olması veya alışlarını sahte belgelerle belgelendirmesinin çok farklı nedenleri de olabilir. Nitekim yargının konuyla ilgili olarak mevcut olan yerleşik kararları, bu şekilde yapılacak bir yorumun ticari icaplarla uyuşmadığı yönündedir.

“Bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorumun, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı; bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerden doğan malî sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatlı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmanın hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı; düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut şekilde ortaya konulması gerektiği”³⁷²

“İncelenen dosyada, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen (Ö) Ltd. Şti. hakkında bilinen adreslerinde bulunamadığı, alışlarının büyük bölümünün sahte faturalarla belgelendirildiği, dolayısıyla bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir alım satıma dayanmadığı yolundaki rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan dava rapordaki tespitler yeterli görülerek reddedilmiştir. Ancak, bu firma ile ilgili tespitlerin alışlarına dayandırılması ve davacı

³⁷² Danıştay 9. Dairesi 23.5.2012 tarih ve E:2008/7281, K:2012/2865 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.”³⁷³

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde esas olarak suçun somut tespitlerle ve tartışmaya mahal vermeyecek delillerle ortaya konulması gerekir. Bu noktada suçun tespitinde sahte belgenin ve gerçeği yansıtmayan işlemin net tespiti gereklidir. Bu tespit, fiili bir işlemin olmadığı ve olmayan bir işleme ilişkin belge düzenlendiğine yönelik olmalıdır. Sahte belge düzenlendiğine ilişkin şüphe olan kişinin alış belgeleri hakkında olumsuz tespitler olması satış belgelerinin sahte olabileceğinde dair bir karine olup bunun sadece esas tespitleri destekleyici bir niteliği vardır. Bu durumda satış belgesinin mahiyetini teşkil eden mal, hizmet gibi unsurların fiili durumda mevcut olmadığı veya o belge kapsamında herhangi bir işleme tabi tutulmadığının gösterilmesi gereklidir. Bu da belgenin düzenlendiği tarihteki esas tespitlerle mümkün olabilir. Örneğin, satıldığı iddia edilen malın işletme stoklarına hiç girmediğinin veya çıkmadığını tespiti, ödeme yapılmadığının veya nakliyenin gerçekleştirilmediğinin tespiti, üretildiği iddia edilen bir malın üretecek kapasitenin mevcut olmadığı tespiti vb. veriler somut tespitlerdir. Sahte belge düzenlediği bu şekilde kesinleşen kişinin aynı zamanda sahte belge de kullanmış olması, ancak söz konusu faaliyeti gizlemek amaçlı gerçekleştirilen ikincil bir fiil olarak veya suçu destekleyen bir unsur olarak dikkate alınabilir. Örneğin denilebilir ki; şahıs işletme stoklarına hiç girmediği tespit edilen mala ilişkin sahte satış faturası düzenlemiş, kayıt ve beyanların tutarsızlığını perdelemek maksadıyla bu mala ilişkin sahte belge kullanarak söz konusu malı kayıtlar üzerinde stoklara girmiş gibi göstermiştir. Ancak yapılan vergi incelemelerinde yalnızca alış belgelerinin sahte olduğuna dair bir tespite dayanarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin iddia edilmesi yanlış bir kanaat olacaktır.

3.2.4. Vergi İle İlgili Bir Takım Yükümlülükler Uyulmadığından Hareketle Sahte Belge Düzenlendiğine Kanaat Getirilmesi

Münhasıran sahte belge düzenleme suçu işleme maksadıyla mükellefiyet tesis ettiren kişilere bakıldığında, bunların genel olarak vergi ile ilgili bir takım ödevlerini (iş

³⁷³ Danıştay 4. Dairesi 15.04.2009 tarih ve E:2008/6038,K:2009/1973 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

terk ve adres değişikliklerini bildirme, beyannamelerini tam olarak verme, ödenmesi gereken vergilerini zamanında ödenmesi vb.) tam ve doğru olarak yerine getirmediği görölmektedir. Bu kişilerin yalnızca gerçekleştirdikleri yasa dışı faaliyeti gizleyebilmek ve tespit edilmelerini zorlaştırmak adına vergi kanunlarında yer alan bazı temel yükümlölükleri usulen yerine getirdikleri söylenebilir. Ancak başkaca tespitler yapılmadan yalnızca bir mükellefin vergi ile ilgili yükümlölüklerini yerine getirmediğinden hareketle, sahte belge düzenleme suçu işlediğini söylemek kesinlikle doğru değildir. Bu türden bir yaklaşımın, varsayıma dayalı bir kanaat olduğuna dair yargı kararları mevcuttur.

“Davacı şirketin ödemelerini nakit yaptığı, (K) Ltd. Şti. ’nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile İlgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle aksi yöndeki Mahkeme kararının vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.”³⁷⁴

Bir önceki başlık altında da ifade edildiği üzere sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde esas olarak suçun somut tespitler ve delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Mükellefin sürekli olarak vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmiyor olması, tek başına gerçek anlamda bir faaliyeti olmadığına dair bir veri değildir. Sahte olduğu iddia edilen belgelerin mahiyetine ilişkin tespitler olmadan veya gerçekten ticari bir faaliyetin olmadığı kanıtlanmadan vergi ile ilgili yükümlölüklere uyulmadığından hareketle sahte belge düzenlendiğine kanaat getirmek, varsayıma dayalı bir yaklaşımdır. Bu bakımdan yalnızca bu türden tespitlere dayanarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğine dair bir kanaate varılmaması gerekir. Daha önceki başlık altında da değindiğimiz üzere, bu tür tespitler yalnızca tespit edilmiş olan suçu destekleyen bir unsur olarak dikkate alınabilir.

³⁷⁴ Danıştay 9. Dairesi 20.01.2010 tarih ve E:2008/3402 K: 2010/84 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

3.2.5. Suça İlişkin Olarak Yapılan Tespitlerin Somut ve Yeterli Olmaması

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme incelemelerinde, suça ilişkin tespitlerin gerçekçi, somut ve tartışmaya mahal vermeyecek şekilde olması gerekmektedir. Örneğin tamamen sahte belge düzenlemek maksadıyla mükellefiyet tesis edildiği iddia edildiği durumda, mükellefin bir takım gerçek faaliyetinin olması (çok düşük bir oranda bile olsa) işlendiği iddia edilen suç tanımı ile çelişki yaratan bir husustur. Böyle bir durumda gerçek faaliyete ilişkin düzenlenen belgeler ile sahte olan belgelerin birbirinden ayrılması gerekir. Yapılan inceleme sonucunda mükellefin bir takım gerçek faaliyetinin olmasına rağmen münhasıran sahte belge düzenlemek maksadıyla mükellefiyet tesis ettirdiği, faaliyetinin tamamen sahte belge ticaretine dayandığı gibi ifadelerde bulunulması; suça ilişkin tespitlerin gerçekçi ve somut olmadığını gösterir. Yazılmış olan rapor, tartışmaya açık hale gelir.

“Dosyanın incelenmesinden; davacıya fatura düzenleyen... San. Ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen 06.10.2011 tarih ve 2482/10 Sayılı vergi tekniği raporunda, 13.04.2004 tarihinde matbaa işletmeciliği ve kağıt satışı faaliyetinde bulunmak üzere mükellefiyet tesis ettiren şirket adresinde tarihinde yapılan yoklamada; 200 m2'lik işyerinde büro malzemeleri ve 100.000.-TL tutarlı kağıt ürünleri bulunduğu, iki işçi çalıştırdığı, tarihinde yapılan yoklamada; dört işçi çalıştığı, büro malzemeleriyle muhtelif kağıt malzemelerinin bulunduğu, 17.07.2008 tarihinde şirketin 10.03.2008 tarihinde depo kiraladığının, işyerinde muhtelif paketler ve yığma kağıt malzemelerinin bulunduğu yönündeki tespitlerden hareketle ticari bir organizasyonun bulunduğu anlaşılmaktadır. Uyuşmazlıkta, her ne kadar bahsi geçen mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun sonuç kısmında, anılan mükellefin cüzi de olsa bir kısım faaliyetinin bulunduğu, ancak bu faaliyetin sahte fatura ticaretini perdelemek amacıyla yapıldığı, mükellefçe 15.000 TL (dahil) ve altındaki emtia faturalarının incelemelerde kesinlikle tenkit konusu yapılmaması gerektiği, 15.000TL' nin üzerindeki faturaların ise sahte kabul edilmesi gerektiği sonucuna varılmış ise de, bu yöndeki bir tespitin dayanağı ve gerekçesi bulunmadığı gibi, davacı adına düzenlenen faturaların da bir tanesi dışında vergi tekniği raporunda belirtilenin aksine 15.000 TL'nin üzerinde olmadığı görülmüştür. Bu bağlamda, söz konusu tespitlerin ilgili yasa maddeleriyle birlikte incelenip değerlendirilmesinden, davacı şirketin adı geçen mükelleften aldığı

faturaların bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında olmadığı somut ve inandırıcı tespitlerle ortaya koyulamadığından, bu faturalar da yazılı katma değer vergilerinin indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata açılan davanın reddine dair Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”³⁷⁵

Yine bir takım harici verilerden hareketle (düzenlenen belgelerin mahiyetine uygun olmayan düzeyde faaliyet hacminin olması, çalışanı olmaması, adresine gönderilen tebligatları almaması, vergi ile ilgili sorumlulukların tam olarak yerine getirilmemesi vb.) direkt olarak sahte belge düzenlendiğine kanaat getirilmesi de doğru bir yaklaşım değildir. Bu tip veriler, mükellefin sahte belge düzenlediğine dair esas ve somut verileri destekler nitelikte olan harici verilerdir. Bunlar, tek başına vergi suçu işlendiğini göstermemektedir. Konuyla ilgili olarak yargı kararları da bu yönde olup, suç isnat edildiği durumlarda her zaman somut ve gerçekçi deliller kabul görmekte, şahsi kanaate dayanan tespitler kesinlikle yerinde bulunmamaktadır.

“Ltd. Şii'nin müdürü olan sanığın 2005 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında sanığın; sahte fatura düzenlemediğini ve yaptığı satışların gerçek olduğunu savunması, sanık müdafinin temyiz dilekçesinde, şirketin toplamda 1500m2 lik kapalı alana sahip bir yerde faaliyet gösterdiğini, yirmi tane aracı, otuz tane çalışanı olduğunu, şirkette çalışan işçilerin SGK primlerinin ve elektrik borçlarının taksitlendirilerek ödendiğini belirtmesi, 2005 takvim yılında iş yerinde yoklama yapıldığına dair bir belgenin dosya kapsamında mevcut olmaması, dosya kapsamında bulunan vergi inceleme raporlarından, suça konu faturaları kullandıkları tespit edilen şirketlerin defter ve belgelerinin incelenmesi sırasında, şirket yetkililerinin vergi denetmenlerine verdikleri ifadelerinde, söz konusu fatura muhteviyatı malları gerçekten aldıklarını, fatura bedellerini çek ya da banka havalesi yoluyla ödediklerini belirtmeleri karşısında;

Gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından, sanığın iş yerinde 2005 takvim yılında katılan kurumca yoklama yapıp yapılmadığı sorularak varsa buna dair belgelerin getirtilip incelenmesi, anılan yıllarda işyerinin faaliyette olup olmadığının, şirket adına kayıtlı araç bulunup bulunmadığının, işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığının araştırılması, suça konu faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup

³⁷⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.04.2016 tarih ve E:2013/155, K:2016/1787 sayılı kararı. <https://www.lebibyalkin.com.tr/>

olmadığının belirlenmesi yönünden satıcı ile alıcılar arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı dikkate alınarak faturaları kullanan şirketler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi... Bozmayı gerektirmiş olup”³⁷⁶

3.2.6. Suça Konu Belgelerin Aslının Dosyada Yer Almaması

“Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, kanunda öngörülen zorunlu bilgileri taşıması şarttır. Bu zorunlu bilgilerin eksik olması halinde belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır” (VUK Madde 227). İlk bakışta kanuni şekle açık aykırılık arz etmeyen veya zorunlu bilgileri taşımayan bu nedenle sahteliği açıkça anlaşılan belgeler söz konusu madde uyarınca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçlarının konusunu oluşturmaz.

Zaman zaman sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin incelemeler sürdürülürken çeşitli nedenlerle fatura aslına ulaşılamamaktadır. İncelenen mükellefe ulaşılamaması, karşıt tespit yapılmaması, karşıt tespit yapılması gereken mükellefe de ulaşılamaması vb. nedenlerle vergi incelemeye yetkili olanlarca belge asıllarını ele geçirememesi söz konusu olabilmektedir. Ancak her ne kadar suça ilişkin farklı tespitler olsa da yargı kararlarına bakıldığında genel kanaat; sahte olduğu ileri sürülen belgenin fiziki olarak kesinlikle tespit edilmiş olması ve dosyada yer alması gerektiği yönündedir. Aksi durum bir bozma nedenidir. Bunun nedeni, sahte olduğu iddia edilen belgelerin ilgili kanunlarında ön görülen zorunlu bilgileri taşıyıp taşımadığının anlaşılması gerekliliğidir.

“Kabule göre de; sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında, suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki “Bu Kanun'a göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük

³⁷⁶ Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 6.12.2016 tarih E:4465, K:7441 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında; ilgili yıllara ait suça konu faturaların asılları veya onaylı suretlerinin getirilip denetime elverişli olacak şekilde dosyaya konulması, incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerektiğinin gözetilmemesi, Yasaya aykırı”³⁷⁷

Belge asıllarının dosyada yer alması konusunda benzer kararlar, yazı veya imza incelemesi yaptırılabilmesi gerekliliği nedeniyle de alınabilmektedir.

“Sahte fatura düzenlediği iddia olunan sanıkların, suçlamayı kabul etmeyerek faturaları düzenleme hususunda birbirlerini suçlamaları ve fatura asıllarının dosya içinde bulunmaması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi ve 213 sayılı VUK’ nın 227/3 ve 230, maddelerinde öngörüldüğü üzere anılan suçun oluşabilmesi için sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturaların yasada öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerektiğinden suça konu faturalardan kanaat oluşturacak sayıda getirilerek incelenmesi, yazı ve imza incelemesi yaptırmak suretiyle sanıklar tarafından tanzim edilip edilmediklerinin belirlenmesinden sonra hukuki durumlarının takdiri gerekirken, eksik inceleme ile yetinilerek yazılı şekilde karar verilmesi.”³⁷⁸

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında suçun konusu esas olarak belgedir. Bu suçlara ilişkin vergi incelemelerinde sahte olduğuna kanaat getirilen belgelerin mutlaka tespit edilmesi gerekir. Vergi suçu işlendiğinden bahisle Cumhuriyet Başsavcılıklarına gönderilmek üzere hazırlanan vergi suçu raporlarında bu suçun konusunu oluşturulan belgelere yer verilmelidir. Aksi durumda, yani belgeler mevcut olmadan başkaca tespitlerle sahte belge düzenlediğine kanaat getirilmesi, suçun ve suçlunun doğru ve kesin olarak tespit edilmesi noktasında kesinlik kazanmaz. Bu amaçla sahte olduğu ileri sürülen belgelerin ve suça delil olan tüm unsurların fiziki olarak tespitinin sağlanmasına yönelik ve bunların ilgili

³⁷⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi’ nin E: 2017/355, K: 2017/895sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

³⁷⁸ Yargıtay 19. Ceza Dairesi’ nin, 21.10.2015 tarih ve E: 2015/8755, K:2015/5932 (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

Başsavcılığa intikal edilmesini zorunlu tutacak gerekli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır.

3.2.7. Suçun Failinin Kesin Olarak Tespit Edilememesi

Suç teşkil eden fiili gerçekleştiren kimseye fail denir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin olarak kanunun lafzında, “sahte belge düzenleyenler ve kullananlar” ibaresi kullanılmaktadır. Dolayısıyla kanunda fail odaklı bir yaklaşım söz konusudur. Konuyla ilgili olarak Yargıtay ve Danıştay kararlarında genel olarak suçun işlendiği tarihlerde işletme içerisinde belge düzenlemeye veya belgeleri yasal kayıtlara geçirmeye yetkili olan kişilerin tespit edilmiş olmasını aramaktadır. Ayrıca söz konusu suçları işlediği iddia olunan kişilerin işletme faaliyetlerine aktif bir şekilde katılıp katılmadığının da net olarak ortaya koyulması gereklidir. Bu kişiler hakkında yeterli, her türlü şüpheden uzak ve somut deliller bulunmadığı takdirde yargı tarafından bozma kararı verilmektedir.

“Yemek Üretim Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ’nin ortağı olan ve üç yıl süreyle yönetim kuruluna seçilen sanıkların sahte fatura düzenledikleri tespit edilen otuz dört ayrı mükelleften temin ettikleri faturaları yasal defterlerine kaydedip, KDV beyannamesinde indirim konusu yapmak suretiyle 2005 takvim yılında “sahte fatura kullanma” suçunu işledikleri iddiasıyla açılan kamu davasında; ...Sanıklar ... ve’in, şirketin babaları olan sanık ...’e ait olduğunu, yönetim kurulu oluşturulması için gerekli sayıyı tamamlayabilmek için yönetim kurulu üyesi olarak seçildiklerini, işleri filen babalarının yürüttüğünü savunmaları,.... tarih, sayılı Ticaret sicil gazetesinde yayınlanan karar uyarınca şirketi temsil ve ilzam görevinin sanık’ e verilmiş olması karşısında, sanıklarve’in şirket işlerine aktif şekilde katılıp katılmadıkları araştırılıp, şirketteki rolleri irdelenip değerlendirilerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme sonucu yazılı şekilde karar verilmesi”³⁷⁹

“Sanıkların beyanları dikkate alındığında şirket işleriyle filen ilgilenen kişinin sanıklardan... Olduğu, diğer sanıkların işle filen ilgilenmedikleri hususunun da dikkate alınarak, sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi, Yasaya aykırı, katılan

³⁷⁹ Yargıtay 21. Ceza Dairesi’nin, E: 2016/5278, K:2016/4971 sayılı kararı.(<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden, hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasa'nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK' nun 321. maddesi uyarınca isteme aykırı olarak BOZULMASINA, 15.06.2016 gününde oybirliği ile karar verildi”³⁸⁰

Yapılan vergi incelemelerinde suçun tespit edilmesi kadar suçu işleyen kişilerinde herhangi bir tartışmaya mahal vermeyecek şekilde tespit edilmesi konusu büyük önem taşımaktadır. Bu suçlar kapsamında yapılan vergi incelemelerinde suçu işleyen kişinin net olarak tespit edilmesi gereklidir. Özellikle tüzel kişiler hakkında yapılan vergi incelemelerinde şirket yetkilileri veya ortaklar arasında belgelerin kim tarafından düzenlendiği, kullanıldığı, bu suçtan kimin menfaat sağladığı noktasında net tespitler yapılmalıdır. Aksi takdirde işletme ile bir şekilde bağı olup suçla ilgisi bulunmayan kişilere haksız yere yaptırım uygulanabileceği gibi suçu gerçekten işleyen kişiler herhangi bir ceza almadan kurtulabilir. Bu nedenle yapılan incelemelerde suç tarihinde belge düzenlemeye yetkili olan, işletme faaliyetleri yürüten, belgelerin karşı tarafları ile muhatap olan kişilerin kim olduğu anlaşılmalıdır. Gerçekleştirilen işlemin karşı muhataplarından, çalışanlardan ve işleme taraf olan kişilerden bilgiler alınarak ve alınan bilgilerin fiili duruma uygunluğu değerlendirilerek belge düzenlenmesinden veya kullanılmasından menfaati olan kişilerin tespit edilmesi gerekir.

3.2.8. İncelenen Kişinin İfadesine Başvurulması

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin yapılan vergi incelemelerinde, hakkında inceleme yapılan kişinin konuyla ilgili olarak ifadesine başvurulması ve bu ifadenin tutanak altına alınması gerekir. Bu durum hem tespit edilen hususlar hakkında incelenen mükellefin bilgilendirilmesi hem de incelemeyi gerçekleştiren bakımından konun açıklığa kavuşturulması adına önemlidir. Konuyla ilgili olarak verilen yargı kararları da vergi suçu işlediği konusunda şüphe olan kişinin ifadesine başvurulması gerektiği yönündedir.

“Faturaları kullanan şirket yetkilileri dinlenerek sözü edilen faturaları kimden ve hangi hukuki ilişki karşılığında aldıklarının, sanıklarla muhatap olup olmadıklarının sorulması, tüm bu araştırmaların sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerekirken eksik araştırmayla yazılı şekilde karar verilmesi, Yasaya aykırı,

³⁸⁰ Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin, E: 2016/1827, K:2016/5329 sayılı kararı. (<https://www.lebibyalkin.com.tr/>)

sanıkların temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden, hükümlerin bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK' nun 321. maddesi uyarınca isteme aykırı olarak BOZULMASINA, 21.06.2016 gününde oybirliği ile karar verildi”³⁸¹

Söz konusu suçlara ilişkin olarak hakkında vergi incelemesi yürütülen mükelleflerden ifade alınması gerekli olmakla birlikte, başkaca bir tespit olmadan sadece verilen ifadeye dayanarak suç işlendiğine kanaat getirilmesinin doğru olmadığına dair Danıştay kararı mevcuttur.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usul ve esaslara göre tarhiyat yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçeğe en yakın şekilde ortaya konulması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla saptanması zorunludur. Olayda, fatura düzenleyen şahsın ifadesinin tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanıldığı, bunun dışında hiçbir inceleme ve araştırma yapılmadan matrah farkı bulunduğu anlaşılmaktadır. Türk Vergi sisteminde, sadece ifade dışında, olayla ilgili başkaca kanıtlar bulunmadan, varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapılması mümkün değildir.”³⁸²

Sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde yapılan tespitlerin yanında hakkında inceleme yapılan kişinin ifadesine doğru bir şekilde başvurulması, mükellefin konuyla ilgili olarak belirttiği hususların doğruluğunun veya yanlışlığını net bir şekilde ortaya konulması suça kanaat getirilirken oldukça önem arz eder. Bunun yanında manevi unsurun yani kastın tespit edilmesi noktasında mükellefe, incelemeye ilişkin doğru soruların sorulması gerekir. Her ne kadar vergi incelemesi idari bir işlem olsa da vergi incelemeye yetkili olanların, bu tür incelemelerde hakkında suç işlediğine dair şüphe olan kişilerden ifade alırken bir hâkim veya savcı yetkinliğinde olması beklenir. Hakkında şüphe olan kişilerin inceleme konusu hakkında verdiği ifadelerin, yapılan tespitlerle birlikte doğru bir şekilde değerlendirilerek suça kanaat getirilmelidir.

3.2.9. Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Gönderilmemesi

Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade

³⁸¹ Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin, E: 2016/4445, K:2016/5451 sayılı kararı.(<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

³⁸² Danıştay 4.Dairesi'nin 5.3.1999 tarih ve E:1998/2139, K: 1999/833 sayılı kararı. (<https://www.lebiblyalkin.com.tr/>)

edilebilmesi amacıyla vergi tekniği raporu düzenlenebilmektedir³⁸³. Uygulamada çok fazla farklı tespitin yer aldığı, karmaşık sahte belge düzenleme suçlarına ilişkin vergi incelemeleri sonucunda vergi tekniği raporu düzenlenmektedir. Söz konusu raporlarda tarhiyat yapılmamakla birlikte yapılan inceleme sonucu tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken cezalara vergi tekniği raporuna dayanak olan vergi inceleme raporlarında yer verilmektedir. Ayrıca herhangi bir vergi suçu tespit edilmişse, yine ilgili rapora dayanarak vergi suçu raporu da düzenlenebilmektedir.

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan bir tanesi de mükellef hakkında yazılan vergi tekniği raporunun bazı durumlarda idare tarafından mükelleflere gönderilmemesi konusudur. Gerçekleştirilen inceleme sonucunda, incelemenin muhatabına sadece vergi tekniği raporuna dayanılarak oluşturulan, tarhiyatların ve vergi cezalarının yer aldığı vergi inceleme raporları ile işlenen vergi suçuna ilişkin vergi suçu raporunun tebliğ edilmesi ile yetinilebilmektedir. Ancak yargı kararlarında bakıldığında bu durum davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alınması şeklinde değerlendirmektedir.

“İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına dair bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır. ... Mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma sebebiyle matrah farkının tespitine dair hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alman mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın

³⁸³ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin (RG. T: 31/10/2011, No: 28101) 57. Maddesi

esas ıncelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir”

384

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda yazılan tüm raporların, idare tarafından hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflere eksiksiz olarak gönderilmesi gerekir. Hatta mükellefler vergi incelemesine, ticari ilişkisi olan başka bir işletme hakkında yazılan rapordan dolayı alınmışsa bu rapora da ulaşabilmeleri gerekir. Örneğin, bir şirket adına sahte belge düzenlendiğinden bahisle söz konusu şirket hakkında vergi tekniği raporu yazılmış ve akabinde bu şirketten fatura aldığı anlaşılan A kişisi de sahte belge kullanmadan dolayı incelemeye sevk edilmiş olsun. Bu durumda hem A hakkında yazılan sahte belge kullanmaya dair raporlar hem de B şirketi hakkında yazılan sahte belge düzenleme raporları idare tarafından A'ya gönderilmelidir.

3.3. VERGİ SUÇLARINA İLİŞKİN DAVALARA BAKAN HÂKİMLERİN VERGİ İLE İLGİLİ KONULARDA UZMANLAŞMASI

Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde düzenlenmiş olan suçların karara bağlanması konusunda görevlendirilmiş olan mahkeme, Asliye Ceza Mahkemeleridir. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin konular bu mahkemede karara bağlanmaktadır. Yargıda ağır bir iş yükü mevcut olup, hâkimler kısa sürede birçok dava hakkında karar vermek durumundadır. Asliye Ceza Mahkemeleri en yoğun şekilde çalışan mahkemelerdir. Bu mahkemeler on yıl veya daha az hapis cezası gerektiren davalara bakmakla yükümlü olduklarından çok fazla sayıda suç çeşidine bakmakla yükümlüdürler.

Çok geniş bir alanda dava türüne bakan Asliye Ceza Mahkemesi hâkimlerinin vergi kanunları gibi uzmanlık gerektiren bir konuda her zaman sağlıklı bir karar vermesi kolay değildir. Asliye ceza hâkimleri bir çok türdeki davaya baktıkları için Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları hakkında derinlemesine bilgi gerektiren vergi kaçakçılığı davalarında konuya hâkim olmaları zorlaşmaktadır. Bu durum, hâkimlerin çoğu zaman, bilirkişi raporlarına olması gerekenden daha fazla bağlı kalmalarına neden olmaktadır. Türk vergi sistemi genel olarak karmaşık bir yapıya sahip olup teknik ve

³⁸⁴Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 18.6.2014 tarih ve E:2014/304, K: 2014/563 sayılı kararı. (<https://www.lebilyalkin.com.tr/>)

uzmanlık gerektiren bir alandır³⁸⁵. Vergi incelemesine yetkili denetim elemanlarının yetiştirilme sürelerinin üç yıl olduğu ve bu süre sonunda yapılan sınavlarda başarılı olamayanların asli göreve atanmadıkları hususu da dikkate alındığında, konunun önemi daha da anlaşılmaktadır³⁸⁶.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıklara bakan hâkimlerin vergi ile ilgili konularda gerekli donanıma sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca bakılan davaya ilişkin her detayın kapsamlı olarak incelenmesi ve suça ilişkin tespitlerin bütün unsurlarıyla değerlendirmesi gerekir. Vergi ile ilgili konulara ilişkin davalara bakan hâkimlerin hukuk bilgisinin yanında işletme ve muhasebe alanında da donanımlı olması gerekmektedir.

Günümüzde gelişen teknolojinin de etkisiyle vergi suçu işleyen kişiler çok farklı ve karmaşık yöntemler bulmaktadırlar. Dolayısıyla dava konusu edilen konular her zaman net bir karar verilecek kadar açık olmamaktadır. Vergi ile ilgili davalara bakan hâkimlere vergi sistemi ve muhasebe düzeni konularında kapsamlı meslek içi eğitimler verilmesi ve bu alanlarda uzmanlaşmalarının sağlanması gerekmektedir. Vergi yargısında görev alan hâkimlerin vergi konusunda uzmanlaşmış olması veya vergi konusunda uzman kişilerin hâkim olarak göreve getirilmesi, karmaşık vergi suçlarına ilişkin davalarda daha sağlıklı kararlar verilebilmesi noktasında önemlidir.

Ülkemiz uygulamasında vergiye ilişkin idari davalara idare mahkemelerinden ayrı olarak “Vergi Mahkemeleri” bakmaktadır. Vergi suçları ile ilgili olarak benzer bir düzenlemeye gidilmelidir. Bu kapsamda yalnızca vergi suçlarına ilişkin davalara bakacak, bu alanda uzman hâkimlerin bulunduğu “Vergi Ceza Mahkemesi” gibi ayrı bir mahkeme türü olması yerinde olacaktır. Sadece vergi suçlarına ilişkin davalara bakmakla görevli olacak bu tür bir mahkemenin varlığı uzmanlaşma konusunda oldukça faydalı olacaktır. Burada görev yapacak hâkimlerin vergi ile ilgili konularda gerekli teknik bilgileri ve donanımları olacağından suça ilişkin tespitlerin bütün unsurlarıyla değerlendirmesi sağlanacaktır.

³⁸⁵ Haldun Güler; “Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Vergi İncelemeleri Sırasında, Yargı Aşamasında ve Bilirkişi Raporları İle İlgili Yaşanan Sıkıntılar ve Çözüm Önerileri”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/haldunguler/006/>, (Erişim Tarihi:11.10.2019).

³⁸⁶ Polat, *a.g.m.*, s.130.

4. VERGİ DAİRELERİNE YÖNELİK ÖNERİLER

4.1. MÜKELLEFLERİN VERGİ BEYANLARI, BİLDİRİMLERİ VE MALİ TABLOLARININ ELEKTRONİK ORTAMDA TAKİBİ VE ANALİZİ

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin tespitlerin hızlı bir şekilde ve daha suçun işlenmeye başlandığı ilk dönemlerde yapılabilmesi, suçun ve suçlunun tespiti bakımından oldukça önemlidir. Bu noktada yerel Vergi Dairelerine büyük iş düşmektedir. Vergi Daireleri, vergi mükelleflerinin ilk mükellefiyet tesisinden başlayarak sürekli olarak muhatap olduğu birimdir. Dolayısıyla mükellefleri tespit etmeye, vergiyi tarh, tahakkuk, tahsil etmeye ve ceza kesmeye yetkili olan Vergi Daireleri, mükellefi birebir tanıyan ve takip eden bir kurum konumundadır. Bu nedenle söz konusu suçlar açısından bu birimlerin yapacağı çalışmalar oldukça önemlidir.

Sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş bir kişinin veya yüksek tutarlı sahte belgeler kullanan mükelleflerin Vergi Dairelerine vermiş oldukları vergi beyanları, Ba-Bs bildirimleri, mali tabloları ve bilançosunda faaliyet hacmi ile çelişkili (düzenlenen veya kullanılan belgeler oranında) değişiklikler meydana gelmektedir. Örneğin 20.000 TL sermaye ile kurulmuş, sınırlı sayıda çalışanı, makine, teçhizat, ekipman ve demirbaşı bulunan bir firmanın ilk aydan 8.000.000 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmesi veya birkaç ay faaliyeti ile orantılı beyanlar verilip sonraki aylarda aniden kat kat fazla tutarda matrah beyan edilmeye başlanması, mükellefin Vergi Dairesine verdiği satış bildirimlerinde karşı firmaların bir ya da birkaçı hakkında daha önceden sahte belge kullanma yönünden tespit yapılmış olması gibi hususlar sahte belge düzenleme suçu bakımından şüpheli kabul edilmekte olup ticari icaplar açısından açıklanması gereken durumlardır. Benzer konu sahte belge kullanan mükellefler için de geçerlidir. Örneğin, bir mükellefin katma değer vergisi beyanlarında her ay devreden katma değer vergisi mevcut olup hiç ödenecek katma değer vergisi çıkmaması buna örnektir. Yine mükellefin her ay faaliyet hacmine uygun alışları varken birden çok yüksek tutarlarda alış beyan edilmesi veyahut hakkında sahte belge düzenleme yönünden şüpheli olan mükelleflerden alışları bulunması gibi örnekler de sahte belge kullanma bakımından şüpheli durumlardır.

Özellikle sahte belge düzenleme maksadıyla mükellefiyet tesis ettiren veya çok yüksek tutarlarda sahte belge kullanan kişilerin bir an önce tespit edilmesi çok önemlidir. Çünkü bu kişiler, yasa dışı faaliyetlerini çok uzun yıllar sürdürmemekte ve çok kısa sürede piyasaya çok sayıda sahte belge satmak veya yüksek tutarda sahte belge kullanmak suretiyle haksız kazanç elde edip bir an önce faaliyeti terk etme derdindedirler. Hal böyle olunca (her ne kadar sonraki yıllarda böyle bir suçun işlendiği ortaya çıkarılsa bile) suçlunun bulunması çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Daha da önemlisi çoktan piyasaya sahte belgeler sürülmüş, bu belgeler kullanılmış ve devlet hazinesi gelir kaybına uğramış olmaktadır. Bu sebeple söz konusu suçları işleyen kişilerin daha suçun işlendiği ilk dönemde tespit edilmesi hem devletin olası vergi kaybını önleyecek hem de suç işleyenlerin hemen tespit edildiğinin bilinmesi sayesinde caydırıcılık etkisi sağlanacaktır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının işlenmeye başlandığı andan itibaren kısa süre içinde tespit edilebilmesi ise vergi mükelleflerinin, Vergi Daireleri tarafından çok iyi bir şekilde takibine bağlıdır. Bu takip vergi mükelleflerini bunaltıcı ve rahatsız edici bir takipten ziyade otomasyon sistemleri üzerinden yapılacak teknik takiplerdir.

Kurulacak veri analizi sistemleri ile vergi mükelleflerinin Vergi Dairelerine vermiş olduğu beyanlar, bildirimler ve diğer verilerin otomatik olarak analizi sağlanmalıdır. Günümüzde vergi mükellefleri vergi beyanlarını, Ba-Bs bildirimlerini, gelir tabloları ve bilançolarını Vergi Dairelerine elektronik ortamda vermektedir. Dolayısıyla sayılan veriler Vergi Dairelerinin sisteminde zaten mevcut olmakta ve arşivlenmektedir. Burada yapılması gereken, söz konusu verilerin sağlıklı bir şekilde derlenip analiz edilerek olağandışı durumların hızlı bir şekilde tespit edilmesidir. Bahsedilen analiz temelinde, işletmenin sahip olduğu sermaye, çalışan sayısı, ortalama vergi matrahı, alış-satış bildirimlerinde yer alan firmalar hakkında olumsuz tespit olup olmadığı vb. parametrelerle çelişki yaratan beyanların tespit edilmesine dayanmaktadır. Örneğin Vergi Dairesine verdiği katma değer vergisi beyannamelerinde her ay ortalama 10.000 TL ila 50.000 TL arasında matrah beyan eden bir vergi mükellefinin bir anda milyonluk matrah beyanları söz konusu olsun. Bu artış ortalamanın çok üzerinde ve olağandışı bir artıştır. Veri analiz sistemi tarafından bu durum kendiliğinden tespit edilerek uyarı verebilir. Bir başka örnek; 20.000 TL sermaye ile kurulmuş ve bir adet

çalışanı olan bir işletmenin milyonluk matrahlar beyan ettiğini varsayalım. Bu durum da söz konusu mükellefin sermaye ve çalışan sayısı parametreleri ile çelişki yaratmaktadır. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Mükellefin alış veya satış bildirimlerinde, hakkında geçmiş dönemde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma yönünden olumsuz tespitler olan firma/şahısların yer alması, mükellefin alışlarının çoğunluğunun faaliyeti ile ilgisi olmayan işletmelerden olması vb.

Bu sistemle sermaye, faaliyet hacmi, sahip olunan işgücü, ekipman vb. unsurlarla çelişki gösteren bildirim veya beyanlar elektronik olarak tespit edilebilir. Yine belirli bir düzeyde seyrederken, birden faaliyeti ile orantısız çok yüksek matrah veya indirim beyan eden mükellefler veya hakkında olumsuz tespitler olan kişi veya firmalarla ticari ilişkileri olan işletmeler, söz konusu sistemde filtrelenebilir.

Tabi ki, bu işlemler tamamen elektronik ortamda ve uyumsuzluğun meydana geldiği ilk anda yapılmalıdır. Böylelikle sistem tarafından tespit edilen mükellefler Vergi Dairesi tarafından daha yakından takip edilebilir. Hatta bu işlemler için Vergi Daireleri bünyesinde özel eğitim almış, analiz personelinin bulunduğu bir birim kurulması dahi mümkündür. Sistem tarafından hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler, ilgili hususu izah etmeye davet edilebilir veyahut bu kişi veya firmaların adreslerinde yoklamalar yapılarak yerinde tespitler sağlanabilir. Mükellef hakkında tutanaklar tutularak veya kısa raporlar yazılarak ileride olası bir vergi incelemesi sırasında kullanılacak veriler oluşturulabilir.

Yukarıda önerilen sistem, yüzde yüz uygulandığı takdirde sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının en başından tespiti sağlanarak devletin vergi kaybı önlenecektir. Ayrıca, Vergi Dairesi tarafından sürekli olarak kontroller yapıldığının bilinmesi söz konusu suçları işlemeye niyeti olan mükellefler üzerinde baskı yaratarak caydırıcılık sağlayacaktır. Bu sistem yalnızca sahtecilik suçları için değil, tüm vergi suç ve kabahatlerine karşı etkili olacaktır.

4.2. YOKLAMA MÜESSESESİNİN DAHA ETKİN İŞLETİLMESİ

“Yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir” (VUK Madde 127).Yoklama sayesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile diğer vergi suçlarının daha başlangıç aşamasında tespit edilip önlenme imkânı vardır. Bu

yüzden son derece önemli bir denetim unsurudur. Örneğin, münhasıran sahte belge düzenleme maksadıyla mükellefiyet tesis ettirmiş bir kişinin iş yeri olarak gösterdiği adreste bir yoklama gerçekleştirilmiş olsun. Yapılan araştırmada, söz konusu şahsın iş yerinde faaliyet konusuna uygun emtia, demirbaş, çalışan personel vb. unsurların bulunup bulunmadığı, söz konusu mükellef tarafından verilen beyannamelere uygun yeterli iş hacmi olup olmadığı gibi unsurlar hemen tespit edilebilir. Olağan dışı bir durumda, hakkında yoklama yapılan kişi veya işletme, vergi incelemesine alınarak, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma durumu varsa kısa bir sürede tespit edilebilir.

Yoklamanın bir diğer fonksiyonu da olası bir vergi incelemesine veri sağlamasıdır. İncelenen mükellef hakkında geçmiş dönemlerde tutulan yoklama tutanakları, vergi incelemeleri sırasında vergi incelemesine yetkili olanlar açısından çok önemli veriler barındırabilir. Bu tutanaklar sayesinde ilgili mükellefin belirli bir tarihte işyeri hakkında yapılmış fiili tespitler değerlendirilmektedir. Örneğin, faaliyeti geçmiş dönemde terk etmiş bir mükellef hakkında sahte belge düzenleme yönünden vergi incelemesine başlanmış, ancak söz konusu kişiye ulaşılamamış olsun. Bu durumda incelenen mükellefe ait yasal defter ve belgeler ibraz edilmeyecek veya söz konusu şahsın iş yerinde vergi incelemeye yetkili olanlarca inceleme tarihi itibariyle herhangi bir tespit yapılamayacaktır. Böyle bir durumda inceleme mükellef hakkında Vergi Dairesi kayıtlarında bulunan diğer veriler üzerinden yürütülerek, incelenen kişinin gerçek bir faaliyeti olup olmadığı anlaşılmaya çalışılacaktır. Bu noktada bu kişi hakkında geçmiş dönemlerde yapılmış olan yoklamalara ilişkin yoklama tutanakları son derece önem arz eder. Bu tutanaklarda incelenen mükellefin iş yeri büyüklüğü, yoklama tarihlerinde iş yerinde bulunan makine, teçhizat, demirbaş sayısı, çalışan personel olup olmadığı, işyerinde ne tür bir faaliyette bulunulduğu, herhangi bir emtia olup olmadığı gibi birçok husus yer almaktadır. Vergi incelemesi yapan açısından bu bilgiler, inceleme süreçleri için son derece önemli verilerdir. Örneğin, fason dikim faaliyetine yönelik yüksek tutarlarda belge düzenlemiş olan bir kişi hakkında ilgili dönemde mevcut bir yoklama tutanağında yer alan, işyerinde çalışan olmadığı, makine vb. unsur bulunmadığı gibi bilgiler gerçek bir faaliyet olmadığına yönelik net veri sağlar.

Birçok yönden vergi suç ve kabahatlerinin tespiti ve önlenmesi bakımından önemli olan yoklama, ne yazık ki yeterli düzeyde yapılmamaktadır. Mevcut durumda bir

iş yeri açıldığında, açılış yoklaması yapılmakta, bunun dışında olağanüstü bir durum (ihbar, adres değişikliği, vergi müfettişi talebi, vergi suç ve kabahatine dair şüphe vb.) olmadıkça ikinci bir yoklama çok düşük seviyede yapılmaktadır. İşletmelerin birçoğu hakkında uzun yıllar yoklama yapılmamaktadır³⁸⁷.

Kanaatimizce yoklamaların şu an olduğundan çok daha fazla sayıda yapılması gerekir. Her işletmeye yılda en az bir kere yoklama yapılması; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile diğer vergi suçlarının önlenmesi ve tespitinde oldukça işe yarayacaktır.

Vergi mükellefleri hakkında düzenli tutulacak yoklama tutanaklarından oluşacak arşiv; sonrasına yapılacak vergi incelemeleri ve diğer analizlere yardımcı olacaktır. Tabi ki yapılan yoklamalarda iyi niyetli vergi mükelleflerinin bunaltılmaması konusunda dikkatli olunmalıdır. Bu işleri yapacak personel iyi yetiştirilmeli, yoklamalar çok kısa tutulmalı, tutum ve davranışlara dikkat edilmelidir.

5. TİCARİ İŞLEMLERDE ÖDEMELERE İLİŞKİN BELGE DÜZENİ İLE BANKA KAYIT SİSTEMİ KONUSUNDA ÖNERİLER

5.1. HAMİLİNE ÇEK, SENET VB. ÖDEME ARAÇLARI İLE İLGİLİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA DÜZENLEME YAPILMASI

Vergiyi doğuran olaya esas teşkil eden ticari, zirai veya sınai işlemlere ilişkin olarak yapılması gereken ödemeler günümüzde çok çeşitli ödeme araçlarıyla gerçekleştirilebilmektedir. Özellikle yüksek tutarlı işlemlere ilişkin ödemeler uygulamada en çok bankalar yoluyla havale, EFT, ödeme emri yapılarak veya çek-senet verilerek/ciro edilerek veyahut kredi kartı vb. araçlarla gerçekleştirilmektedir. Yapılan işlemin doğruluğu ve gerçekliğinin tespiti noktasında, işlem karşılığında yapılan ödemelerin belgelendirilebilir nitelikte olması oldukça önemli bir ispat aracıdır.

Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından gerçekleştirilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde ilk aşamada yapılan işlerin başında, doğruluğu ve gerçekliği konusunda şüphe olan işlemin ödeme boyutunun tespit edilmesi gelir. Şüpheli ticari işlemin ödeme şeklinin

³⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2018 yılı Faaliyet Raporuna göre, ilgili yılda 5.738.531 mükellef sayısına karşın yapılan yoklama sayısı 2.118.528 dir. Söz konusu rakamın çok büyük bir kısmı işe başlama, iş bırakma, terk, adres değişikliği vb. standart yoklamalardır. 2018 yılında yapılan serbest yoklama sayısı ise yalnızca 155.376'dır.

incelemenin muhatabınca kanıtlanamaması, ilgili belgenin sahte olduğuna dair çok önemli bir karinedir.

Günümüzde çok önemli boyutlara ulaşan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında, bu suçları işleyenler idareyi yanıltmak adına birçok yolu denemektedirler. Özellikle ödeme boyutu ile ilgili olarak muvazaalı işlemler gerçekleştirerek³⁸⁸, vergi incelemeleri sırasında mahiyet olarak gerçeği yansıtmayan ödeme belgeleri ibraz edebilmektedirler. Yani ortada gerçek bir ticari işlem olmamasına rağmen düzenlenmiş olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye uygun ödeme belgesi oluşturabilmektedirler. Burada kastedilen sahte ödeme belgesi düzenlenmesi değildir. Uygulamada karşılaşılan fiiller daha çok; muvazaalı bankacılık işlemleri gerçekleştirmek, herhangi bir ödeme aracı ile ödeme yapılıp, sonrasında tutarın ödeme yapana geri dönmemesinin sağlanması veya ödeme aracının çok farklı kişiler veya hesaplar arasında el değiştirilmesi sağlanarak takibinin zorlaştırılması gibi durumlardır.

Muvazaalı bankacılık işlemleri arasında en çok kullanılanı, sahte belgede yer alan tutar kadar havale veya EFT yapılıp bunun tekrar geri döndürülmesi yöntemi olmakla birlikte bu yöntem vergi incelemeye yetkili olanlarca nispeten kolaylıkla fark edilebilmektedir. Son yıllarda bu tür suçlarda idareyi yanıltmak amacıyla çek, senet gibi ödeme araçlarının kullanıldığı görülmektedir. Özellikle nama veya emre değil de hamilime düzenlenmiş ve birçok kez ciro edilmeye veya el değiştirmeye müsait olanları tercih edilerek yapılan işlemler karışık hale getirilmek istenmektedir. Böylelikle sahteliği konusunda şüphe olan ticari işleme ilişkin ödemenin gerçekten yapıldığı veya yapılan ödemenin muvazaalı bir şekilde geri dönmediği noktasında idare yanıltılmak istenmektedir.

³⁸⁸ Örneğin, sahte fatura düzenleyen şahıs ile bunu kullanmak isteyen şahıs, ortada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen sanki gerçek bir ödeme varmış izlenimi yaratmak amacıyla ödemenin banka kanalıyla veya çek ile yapılması konusunda anlaşmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine şeklen uygun olan faturanın ödeme olgusunun da yasal gözükmemesinden ötürü faturanın sahte olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Gerçek bir alım satım söz konusu olmamasına rağmen gerçek görüntüsü vermek için mal alımında bulunduğunu iddia eden taraf kanunu dolanmak amacıyla banka kanalıyla ödediği mal bedelini sahte fatura düzenleyen kişiden geri alabilmektedir. Genel olarak sıralayacak olursak yukarıdaki örneğe benzer mahiyette ödemelerle ilgili olarak son yıllarda idareyi yanıltmak adına aşağıda sayılan işlemlerle karşılaşmaktadır. - Ödemelerin sahte ödeme araçlarıyla (örneğin sahte banka dekontu basılması) belgelendirilmesi ve bunların vergi incelemesine ibraz edilmesi.- Banka üzerinden gerçekten bir ödeme yapılarak gerçek olmayan işlemin ödendiğine dair tevsik edici belge temin edilmesi; ancak sonrasında ilgili tutarın bir şekilde ödemeyi yapan iade edilmesi. Yani karşılıklı anlaşarak muvazaalı ödeme yapılması. - Düzenlen çeklerin tahsil edilmesi, ancak sonrasında tahsil edilen tutarın çek düzenleyene iade edilmesi. - Çeklerin ciro yoluyla araya birçok şahıs elinden geçirilerek, geri dönüşünün sağlanması.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca senetler nama, emre ve hamiline olmak üzere üç şekilde düzenlenebilmektedir. Lehtarın adının senette yazılı olduğu kıymetli evrak, açıkça bir emre kaydını içermiyorsa ve ayrıca kanunen emre yazılı senet tiplerinden birinde de değilse nama yazılı kabul edilmektedir. Nama yazılı kıymetli evrakın devri için alacağın temlik ve senedin zilyetliğinin devri gereklidir. Emre yazılı kıymetli evrak ise lehtarın adının belirtildiği, bunun yanı sıra açıkça emrine kaydını içeren veya açıkça böyle bir kayıt içermese dahi kanunen emre yazılı sayılan kıymetli evraktır. Emre yazılı kıymetli evrakın devri için ciro ve senedin zilyetliğinin devri gereklidir. Bir senette isim yazıyorsa o senet ya emre ya da nama yazılıdır. Çünkü bir tek hamiline yazılı senetlerde isim olmaz. Senedin metninden veya şeklinden, hamili kim ise o kişinin hak sahibi sayılacağı anlaşılan her kıymetli evrak, hamiline yazılı senet sayılmaktadır. “Hamili kim ise” ibaresinden kasıt senedi elinde bulundurandır. Çekler de hamile yazılı olarak düzenlenebilir. Hamiline yazılı senetler kıymetli evrak hukukunda en gelişmiş senetler olarak karşımıza çıkar. Tedavül gücü en yüksek olan senetlerdir ve dolayısıyla riski de en yüksek olan senetlerdir. Çünkü bu senedi elinde tutan hak sahibidir. Bu senetler sadece teslim ile devredilir. Ne ciro ne de temlik yoktur. Giro veya temlik edilirken lehtar imza atar. Senede imza atılınca imzaların istiklali gereği imzayı atan, müracaat borçlusu olur. Hamile yazılı senetlerde sadece borçlunun adı ve imzası vardır, lehtarın hiçbir yerde adı ve imzası yoktur ve devir şeklinde sadece teslim olduğu için bu senetlerde sorumluluk altına girilmez³⁸⁹.

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı özellikle hamiline çek senet düzenlenmesi ve bunların ciro edilmesi durumlarında yapılan işlemlerin takibi noktasında sorunlar vardır. Hamiline düzenlenmiş veya beyaz ciro³⁹⁰ yoluyla hamiline nitelik taşıyan çek ve senetler sadece kâğıdın teslimiyle ciro edilebilmekte, yani el değiştirebilmektedir. Senetlerin ve çeklerin bu kadar basit bir şekilde dolaşımında olması, hamiline çek ve senet düzenleyen kişiyle bu ödeme araçlarını tahsil eden kişiler arasındaki ilişkiyi izleyebilmeyi zorlaştırmaktadır³⁹¹.

³⁸⁹ Alperen Zeyli; “Nama, Emre ve Hamiline Yazılı Senetler”, <https://www.makaleler.com/nama-emre-ve-hamiline-yazili-senetler>, 23.07.2019.

³⁹⁰ Tam Giro: Ciranta, poliçeyi kimin lehine ciro ettiğini belirterek ciro yaparsa tam ciro söz konusu olur. Örneğin: “Can Camcı’ ya ödeyiniz. İmza: Leyla Lüleburgaz” Beyaz Giro: Giro yapılırken, poliçenin kimin lehine ciro edildiği yazılmak zorunda değildir. Örneğin ciro yapan sadece imza atarak dahi geçerli bir ciro yapabilmektedir. Eğer ciroda senedin kimin lehine ciro edildiği belirtilmemişse beyaz ciro söz konusu olmaktadır.

³⁹¹ Celal Çelik, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 284, Nisan 2005, s.3.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca çeklerin beyaz ciro ile devredilmesi mümkündür. Beyaz cirolu çeklerde lehine ciro yapılan kimsenin gösterilmesi zorunlu değildir. Bu tür ciro sadece cironun çekin arkasına atacağı imza ile yapılabilmekte olup tam cironun aksine çekin devredildiği kişinin kim olduğu belli değildir. Vergi incelemeleri sırasında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu işleyenler, sahte belgeye konu işlemin ödemesinin çekle yapıldığını beyan ederek beyaz cirolu çekler ibraz edebilmektedir. Ancak arkasında birçok kişinin imzasını olan beyaz cirolu bir çekin kimler arasında ciro edildiği ile keşide eden kişiye, daha önceki cirantaya veya bunların ilişkili olduğu kişilere geri dönüp dönmediğinin tespiti oldukça zordur. Eğer aksi vergi inceleme elemanı tarafından ispat edilemezse söz konusu çek gerçek bir işleme dayandığı kabul edilmektedir. Bu da idareyi söz konusu suçların tespiti noktasında zor durumda bırakmaktadır.

İsme yazılı olmayan çek ve senetlerde de benzer durum söz konusudur. Bu tür ödeme araçlarında çeki veya senedi elinde tutan kişi hak sahibi olup, bu hak sadece teslimle devredilebilmektedir. Ne ciro ne de temlik zorunluluğu vardır. Dolayısıyla söz konusu ciro şekli, paraya benzer bir şekilde çeki elinde tutan hak sahibi yapmaktadır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu işleyenler, aslında gerçekte var olmayan ticari bir işleme ilişkin olarak, vergi incelemesi sırasında hamiline yazılı çek ibraz edebilmekte, işlemin ödemesinin söz konusu çekle yapıldığını iddia edebilmektedir. Oysaki çekin üzerinde herhangi bir isim mevcut değildir. Ancak söz konusu çek kanunen geçerli bir ödeme aracıdır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanının söz konusu çekin ne amaçla düzenlendiği, gerçekten iddia edilen işleme ilişkin olarak mı düzenlendiği noktasında şüpheleri gidermesi zordur. İncelemeye ibraz edilen çek, başka bir işleme konu olan veya başka bir kişiye ait olan bir çek de olabilir. Ancak üzerinde isim yazmadığından, bu hususun farklı karinelerle tespit edilmesi gerekir.

Yukarıda belirtilen sorunların giderilmesi maksadıyla Türk Ticaret Kanununda beyaz ciro ve hamiline çek-senet ile ilgili hükümlerin yeniden gözden geçirilmesi ve günün şartlarına uygun olarak güncellenmesi gerekir. Çek ve senetlerin yalnızca isme yazılı düzenlenmesi ve beyaz ciro imkânının tarafların kayıt altında kalmasını sağlayacak şekilde uygulanmasına yönelik gerekli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır. Tabii ki, bu tür düzenlemeler yapılırken ticari hayatın gerçekleri de göz

ardı edilmemelidir. Vergi mükelleflerinin ticari işlemleri zorlaştırılmamasına dikkat edilmelidir. Alternatif ödeme araçları devlet tarafından teşvik edilmeli ve bunların kullanımını konusunda mükellefler bilinçlendirilmelidir.

5.2. TİCARİ İŞLEMLERDE NAKİT (ELDEN) ÖDEMELERİN AZALTILMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER YAPILMASI

Ticari işlemlerde ödemelerin nakit olarak gerçekleştirilmesi hem sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları hem de diğer vergi suç ve kabahatlerinin işlenmesine zemin hazırlamaktadır. Günümüzde teknolojinin de ilerlemesi sayesinde nakit dışında çok çeşitli ödeme araçları kolaylıkla kullanılabilir. Yapılacak yasal düzenlemelerle ticari işlemlerde nakit kullanımının tamamen azaltılarak ödemelerin belgelendirilebilir ödeme araçları ile yapılmasının sağlanması gerekir. Çünkü belgelendirilebilir ödeme araçları, yapılan ticari işlemi ve bu işlemin tarafları dışında kayıt altına alan bir kontrol mekanizması oluşturur. Örneğin, belirli bir tutar üzerinde yapılan ticari işleme ilişkin ödemenin nakit yerine kredi kartı, havale, EFT, çek, senet gibi yollarla gerçekleştirilmesi durumunda işlemin gerçekliği bu kanallar üzerinden rahatlıkla kontrol edilebilir.

Vergi kanunlarında nakit dışı ödeme araçlarının kullanılması ile ilgili yegâne uygulama, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. Maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde ile 7.000 TL ve üzeri tahsilat ve ödemelere banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirilmiş olup bu zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası ön görülmüştür. Ancak bu düzenleme kanaatimizce yeterli değildir. En nihayetinde bu uygulama ile tahsilat ve ödemelerin nakit yapılması yasaklanmamakta; yalnızca belirli bir oranda para cezası ön görmektedir. Neticede nakit ödeme imkânı sayesinde yapılan bir vergi kaçakçılığında söz konusu ceza tutarından çok daha fazla vergi kaybı oluşabilir. Vergi kayıp ve kaçığının tespitini oldukça zorlaştıran nakit ödeme ve tahsilata ilişkin olarak daha caydırıcı önlemler alınmalıdır.

Konuyla ilgili olarak yapılması gereken ilk düzenleme, belirli bir tutarın üzerinde ticari işlemlere ilişkin ödemelerin nakit olarak yapılmasının tamamen yasaklanmasıdır. Nihai tüketiciye yapılan satışlar hariç bütün satışlarda

belgelendirilebilir ödeme araçlarının kullanılması mutlak zorunlu olmalıdır. Bu da söz konusu araçların kullanılmamasının vergi suçu kapsamına alınması veya çok yüksek tutarlarda para cezası ön görülmesi ile mümkündür. Nispeten daha düşük tutarlı ticari işlemlerde de yine kredi kartı, banka kartı vb. kullanımını kolay ödeme araçlarının kullanımını teşvik edecek uygulamalar hayata geçirilebilir. Örneğin kredi kartlarıyla yapılan satışlarda katma değer vergisi oranları daha düşük olarak uygulanabilir³⁹².

Yukarıda yer verilen önerilerin hayata geçirilebilmesi noktasında söz konusu ödeme araçlarının maliyetleri de önem arz eden bir husustur. Vergi mükelleflerinin kayıt altına alınabilen ödeme araçlarını kullanması konusunda teşvik edilmesi için bu araçların rahatlıkla ulaşılabilir ve maliyetlerinin düşük olması gerekir. Bu konuda da devlet tarafından bankacılık sisteminde gerekli düzenlemelerin yapılarak belirli ödeme araçlarının kullanılmasında bankaların payı en aza indirilmelidir.

5.3. BANKALARIN MÜŞTERİLERİNE İLİŞKİN KAYITLARI BELİRLİ BİR SİSTEMATİĞE GÖRE TUTMASI

Daha önce de ifade edildiği üzere vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından gerçekleştirilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde, gerçekliği konusunda şüphe olan işlemin ödeme boyutunun sağlıklı bir şekilde takip edilebilmesi büyük önem taşımaktadır. Söz konusu incelemelerde ilk aşamada sorgulanan hususların başında bu işleme ilişkin ödemenin ne şekilde yapıldığı gelir. Ödeme konusunun sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi ise konuya ilişkin olarak vergi incelemesine yetkili olanların bankalardan talep ettiği bilgilerin eksiksiz ve anlaşılır gelmesine bağlıdır.

Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde hakkında şüphe olan işleme ilişkin ödemenin nasıl gerçekleştirildiği boyutu, incelenen mükellef tarafından ibraz edilen ödeme belgeleri ile tespit edilebilmektedir. Bununla birlikte vergi incelemesine yetkili olanlar çeşitli nedenlerle (mükellefe ulaşılamaması, ibraz edilen ödeme belgelerinin gerçeği yansıtmadığına dair şüphe olması, mükellefin söz konusu belgeleri bulamadığını ileri sürmesi vb.) bu bilgileri işlemin üçüncü tarafı olan bankalardan alma ihtiyacı duyabilmektedirler.

³⁹² Polat, *a.g.m.*, s.117.

Vergi Usul Kanunu uyarınca kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuşlardır (VUK Madde 148). Bilgi isteme yetkisi sayesinde incelenen mükelleflerin ilişkide olduğu kişi, firma veya kurumlardan veya hakkında şüphe olan faaliyetin doğruluğu veya gerçekliğinin ortaya konulmasına yardımcı olabilecek kamu kurumları, uzman kuruluşlar, meslek odaları vb. yerlerden bilgi alınabilmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar da bu kapsamda yer almaktadırlar. Örneğin, gerçekliği konusunda şüphe olan bir satış işleminin ödemesinin gerçekten yapılıp yapılmadığı, yapıldıysa nasıl yapıldığı (havale, EFT, çek vb.) kâğıt üzerinde gerçekleştirildiği görülen ödemenin muvazaalı bir şekilde geri dönüş dönmediği vb. hususlar bankalardan istenen bilgilerle tespit edilebilmektedir. Bankalar, vergi incelemesine yetkili olanları istedikleri bilgileri münasip bir süre içerisinde göndermektedirler. Uygulamada istenen bilgiler genellikle elektronik ortamda gönderilmektedir. Gelen bilginin içeriği genellikle hakkında inceleme olan mükellefin banka hesapları üzerinden gerçekleştirdiği ilgili yıldaki gelen-giden havale, EFT ile çek, POS bilgileri, ödeme emirleri vb. arşiv kayıtları olmaktadır. Vergi incelemesine yetkili olanlar bu bilgiler içerisinden şüpheli olan işleme ilişkin ödeme yapılıp yapılmadığı, yapıldıysa kime hangi tarihte ve ne kadar yapıldığı gibi hususları tespit edebilmektedir.

Vergi incelemelerinde ödemelerin yukarıda anlatıldığı şekilde tespitine ilişkin olarak en önemli problemlerden biri bankalardan gelen bilgilerdeki veri eksikliğidir. Bu durum özellikle bankanın kendi müşterisi olmayan kişilerle yapılan işlemlerde problem yaratmaktadır. Örneğin, bir çek ciro veya tahsil işleminde çekin bütün taraflarına ait (birkaç kez ciro edilmiş bir çekte birçok şahıs işleme taraf olabilir) kimlik bilgileri mevcut olmamakta, yalnızca çekin sahibine ve çek o bankadan tahsil edilmişse tahsil edene ilişkin bilgiler banka arşivinde yer almaktadır. Aynı şekilde gelen-giden EFT’lerde de işlemin karşı tarafı genellikle ilgili bankanın müşterisi olmadığından; yine o kişiye ilişkin (bir isim veya unvan dışında) banka arşivinde bilgi bulunmamaktadır. Kredi kartlarında da aynı durum mevcuttur. Hesap sahibinin POS cihazından işlem yapan kişilere ait detaylı kimlik bilgisi (bankanın kendime ait kredi kartı ile işlem yapılmamışa) mevcut olmamaktadır. İsmine para gönderilmesi, ödeme emri verilmesi, hamiline çek tahsili vb. işlemlerde de bu işlemleri yapan kişilerin ilgili bankanın

müşterisi olmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bankaların arşivlerinde bu kişiler hakkında da çok sınırlı bilgiler yer almaktadır.

Söz konusu eksiklikler, vergi incelemelerinde tespitlerin doğru bir şekilde yapılmasında güçlük yaratmaktadır. Bankadan gelen bilgilerde, şüpheli olan ödemeye ilişkin eksik bilgi yer aldığı (ödemenin veya ciro edilen çekin tarafları vb.) hakkında inceleme olan kişinin ibraz ettiği ödeme belgeleri vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından başkaca bir tespit yoksa doğru olarak kabul edilmektedir. Çünkü mükellefin mal alış karşılığını ibraz ettiği belge ile ödediğini ifade etmesi durumunda, bunun tersi durumunun ispat külfeti vergi incelemesine yetkili olan kişidedir.

Yukarıda belirtilen sorunların giderilmesi gerekir. Bankaların, kendi müşterisi olsun veya olmasın; işlemlerine aracılık yaptığı herkesin, kullandığı herhangi bir ödeme aracının tüm taraflarının, kendisine ait POS cihazından işlem yapan tüm kredi kartı sahiplerinin açık kimlik bilgilerini arşivlemesi gerekir. Bankalara bu konuda kanun bazında sorumluluk getirilmesi yerinde olacaktır. Bunun yanında bankaların müşterilerine ve gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin oluşturulan arşivlerinin kolaylıkla anlaşılabilir ve vergi incelemeye yetkili olanların üzerinde rahatlıkla analizler ve karşıt tespitler yapabileceği şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Mükellefler vergi uygulaması bakımından *“mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek”* maksadıyla defter tutarlar (VUK Madde 171/5). Bankalar da vergi mükellefi olduğuna göre, banka kayıtlarının üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını tespite yönelik olmasını istemek esasen Vergi Usul Kanunu'nun lafzına ve ruhuna gayet uygundur.³⁹³

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde ödeme boyutunun doğru bir şekilde tespit edilebilmesi bakımından bankaların arşivlerinin sistemli, eksiksiz ve anlaşılabilir durumda olması son derece önemlidir. Günümüzde söz konusu suçlar çok daha profesyonelce işlenmekte olup sahte işleme ilişkin olarak bankalar üzerinden muvazaalı ödemeler yapılmakta, yapılan ödemeler farklı farklı yollarla geri iletilebilmektedir. Bu şekilde işlenen suçların tespiti çok zor olup bu kapsamda banka verileri üzerinde çok yönlü çalışmalar yapılması

³⁹³ Çelik, a.g.m., s.4.

gerekebilmektedir. Bu yüzden bankalardan alınan verilerin sağlıklı olması, söz konusu suçların tespiti bakımından son derece önemlidir.

5.4. BANKALAR ÜZERİNDEN YAPILAN TİCARİ İŞLEMLERDE FARKLI KİŞİLERE AİT HESAP NUMARALARINDAN İŞLEM YAPILMAMASI

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde, yapılan işleme ilişkin ödemelerin tespitinde karşılaşılan bir başka sorun da işletmelerin ticari banka hesapları ile işletme sahiplerinin banka hesaplarının iç içe olması ve bunların birbirine karışmış durumda bulunmasıdır. Ayrıca bir işletme adına çok sayıda kişinin işletme adına bankacılık işlemi yapmaya yetkili olması da önemli bir problemdir. Söz konusu sorunlar gerek suçun gerekse de suçu işleyen kişinin doğru bir şekilde tespit edilmesinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespitinde yapılan işlemin gerçekliği noktasında ödeme boyutunun net bir şekilde ortaya konulması gerekir. Bu suçları profesyonel şekilde işleyenler, olası bir vergi denetimi sırasında işlemin gerçek olmadığına ilişkin tespitleri zorlaştırmak amacıyla işletme adına çok sayıda banka hesabı açarak muvazaalı olan bankacılık işlemlerini perdelemeye çalışmaktadırlar.

Örneğin, sahte fatura düzenleyen şahıs ile sahte fatura kullanmak isteyen şahıs, ortada gerçek bir mal alım satımı olmamasına rağmen sanki gerçek bir işleme ilişkin ödeme varmış izlenimi yaratmak amacıyla banka kanalıyla bir ödeme yapılması konusunda anlaşmaktadır. Sonrasında ise muvazaalı olarak ödenen tutar bir şekilde geri alınmaktadır. İşte bu noktada vergi denetimlerinde bu tutarın takip edilebilmesi büyük önem taşır. Bu suçu işleyenler, takibi zorlaştırmak amacıyla ilgili tutarı işletmeye ait çok sayıda banka hesabı ile işletme sahiplerinin hesapları (zaman zaman çalışanları, müdürleri vb. dâhil) arasında dolaştırarak söz konusu tutarı (aslında sahte belge düzenleyicisine iade edilmiş olan) kayıtlardan çıkarabilmektedirler. Olası bir denetim esnasında da kâğıt üzerinde, faturada yer alan tutarın alıcı tarafından satıcıya banka yoluyla ödendiği gözükmemekte olup bu durum vergi incelemeye yetkili olanlar açısından yanıltıcı olabilmektedir.

Yukarıda belirtilen sorunların çözümü adına, işletmelerin banka hesapları ile işletme sahiplerinin (ortakların, yöneticilerin, idarecilerin) hesaplarının bir birinden net

bir şekilde ayrılmasına yönelik gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerekir. Bu konuda Vergi Usul Kanununa özel usulsüzlük cezası öngörülebilir.

6. DİĞER HUSUSLARDA ÖNERİLER

6.1. İŞLETMELERE AİT TEMEL BİLGİLERİN (ADRES, ORTAKLIK, FAALİYET VB.) MÜKELLEFLER TARAFINDAN ULAŞILABİLİR OLMASI

Mevcut durumda Vergi İdaresi bünyesinde yer alan otomasyon sistemlerinde herhangi bir mükellef hakkında tüm bilgiler (beyanları, bildirimleri, alış-satış gerçekleştirdiği mükellefler, sicil bilgileri, şirketlerin ortaklık yapısı vb.) görülebilmektedir. Ancak bu sistem genel olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı birimler tarafından³⁹⁴ kullanılmakta olup vergi mahremiyetinin korunması gereği kamuya açık değildir.

Sahte belge kullanmaya ilişkin incelemelerde, belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı hususunun tespiti suçun oluşumu bakımından önem arz etmektedir. Vergi incelemeye yetkili olanlarca yapılan denetimlerde sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflerin konuyla ilgili olarak verdiği ifadeler, genel olarak kullanılan belgelerin sahte olduğu bilmedikleri yönündedir. Yine yaygın olarak; alış yapılan şahıs veya şirketin tanınmadığı, mal veya emtia alındığı ancak kendilerine sahte belgeler verildiği, satıcının kendilerine ulaşması suretiyle bağlantı kurduğu, uygun fiyatlı emtia sattığı için alış yapıldığı vb. ifadeler verilmektedir. Tabi ki, çoğunlukla sahte belge kullanma fiili bilerek gerçekleştirilmekte ve bu suçu işleyenler 306 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini suiistimal ederek kendilerini kurtarmak adına doğru olmayan ifadeler vermektedir³⁹⁵. Buna karşın istisnai olarak iyi niyetli mükellefler, sahte belge konusunda zaman zaman mağdur olabilmektedir. Şöyle ki; satış yapan kişi, gerçekten mal satmış; ancak alıcıya sahte, taklit veyahut kendisine ait olmayan belgeler vermiş olabilir. Her ne kadar bu hususlar vergi incelemeleri sırasında ortaya çıkarılabilse de bilmeden de olsa sahte belge kullanan kişiden belgeye konu olan vergi tarh edilmekte ve gerekli cezalar kesilmektedir.

Kanaatimizce vergi mükelleflerine ilişkin temel bilgilerin tüm mükelleflerle paylaşımına açılması gerekir. Kurulacak bir otomasyon sistemi ile vergi mükelleflerinin iş

³⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Defterdarlıklar, Mali Suçları Araştırma Kurulu.

³⁹⁵ En nihayetinde bir vergi mükellefinin alış yaptığı kişileri tanımayan ve ya yasal defterlerine yansıttığı belgeler hakkında bilgisinin olmaması ticari icaplara uygun durumlar değildir.

yeri adres bilgileri, ne zaman faaliyete başladığı, faal olup olmadığı, şirketse ortaklık bilgileri, hakkında sahte belge düzenleme yönünden bir tespit olup olmadığı vb. bilgilerin diğer mükellefler tarafından erişilebilir olması sağlanmalıdır. “Elektronik Vergi Dairesi” vb. uygulamalara bu bilgiler eklenebilir. Böylelikle mükellefler bakımından, ticaret yapacakları kişiler veya firmalar hakkında önceden bilgi sahibi olma imkânı doğar. Dolayısıyla iyi niyetli mükelleflerin bilmeden sahte belge kılınma ihtimali azalır, hatta ortadan kalmış olur. Bilerek sahte belge kullanan kişilerin de vergi incelemeleri sırasında, alış yapılan kişinin tanınmadığı veya belgelerin sahte olduğunun bilinmediği iddiaları da yersiz kalır.

6.2. SAHTE BELGE SUÇLARININ YOĞUN OLDUĞU SEKTÖRLERİN TESPİTİ VE BU SEKTÖRLER ÖZELİNDE ÇALIŞMALAR YAPILMASI

Daha önce de ifade edildiği üzere sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin en çok karşılaşıldığı sektörler tekstil, hurda metal, inşaat gibi aynı zamanda kayıt dışılığın da yoğun olarak yaşandığı ve belgelendirme ile ilgili sorunların mevcut olduğu sektörlerdir. Genel olarak söz konusu suçların önlenmesine yönelik olarak yapılan çalışmaların yanında, bu suçların yoğun olarak yaşandığı sektörlerle yönelik önleyici çalışmalar ihmal edilmemelidir. Bu tür suçların belirli sektörlerde yoğun olarak yaşanması demek, o sektörlerde bir takım aksaklıkların, kayıt dışılıkların veya denetimsizliklerin olduğunu gösterir. Dolayısıyla ilgili sektörlerde suça neden olan unsurlar tespit edilerek bunların çözülmesi gerekir.

Tekstil sektöründe; kayıtsız işçi çalıştırılması, pamuğun tarladan itibaren geçirdiği her aşamada belgesiz satılması, kayıt dışı çalışan atölyelerde iş yaptırılması gibi sorunlar vardır. Kayıt dışılığın olduğu ve belge düzeninin olmadığı alanlar, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına oldukça açıktır. Yine son yıllarda inşaat sektöründe yaşanan büyüme, yüksek karlar ve istihdam artışı; bu sektörde de bu tür vergi suçlarının çokça yaşanmasına neden olmaktadır. Bu sektörlerle ilişkin olarak denetimlerin artırılması, Vergi Daireleri tarafından düzenli takip ve sahada yoklamalar yapılması ile kayıt dışılığın önüne geçilebilir. Yine söz konusu sektörler özelinde tüm vergi türlerinde (gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi) tevkifatlı sisteme geçilerek belge düzeni sağlanabilir. Ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu da bu alanlarda kayıt dışı istihdam sorununa yönelik olarak

denetimlerini arttırmalı, çalışmalar yapmalıdır. Pirim teşviği, tevifat indirimi gibi teşvik edici uygulamalarla bu sektörlerde kayıt dışı istihdamın önüne geçilmelidir.

Hurda metal sektörü ülkemizde kayıt dışılığın yine en yoğun olduğu sektörlerden biridir. Bu alanda en büyük sorun hurda alınan kişilerin büyük çoğunluğunun kayıtsız olarak faaliyet yürütmesidir. Dolayısıyla bu sektörde düzgün işleyen bir belge düzeni yoktur. Bu noktada hurda alıcı büyük firmalar özelinde yapılacak denetimlerle, bu firmaların söz konusu düzensizliği suiistimal etmesi önlenmelidir. Bu firmalar hurda alımlarına ilişkin olarak tutar sınırlaması olmaksızın tevkifat ve bildirim yükümlülükleri getirilmelidir.

Bazı sektörlerde ise kayıt dışılığa neden olan sorun, belli bir mal veya hizmetin üretimi ve satışının çeşitli nedenlerle sadece bir firma tarafından yapılmasıdır. Başka yerden söz konusu mal veya hizmeti temin edemeyen alıcı firmalar, tekel durumunda olan satıcı firmaların şartlarını (belge düzenlememe, düşük tutarlı belge düzenleme vb.) kabul etmek durumunda kalmaktadırlar. Bu durum alıcı olan firmaları sahte belgeye yöneltmektedir. Yapılacak düzenlemeler ve verilecek teşviklerle firmaların belirli alanlarda tekelleşmesi önlenmelidir. Bulunduğu sektörde tekel durumundaki firmalar üzerinde denetimler artırılmalıdır.

6.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM KURUMLARININ KAPSAMININ GENİŞLETİLMESİ

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği; birinci adımda işletmelerin bir bağımsız uzman kişi tarafından ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerinin muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından incelenmesi ile başlar. Ardından bu konularda tarafsız görüşü ortaya koyma için kanıt toplayıp bunları değerleyen ve oluşan görüşün tasdik raporu ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan sistemik bir süreci ifade etmektedir. Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerçekleştirilen mesleki çalışma, kanıt ve bilgilerin toplanmasında, işlenmesinde ve değerlendirilmesinde, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılmasına ve bu görüşün tasdik raporu ile ilgili yerlere iletilmesi

evrelerinden oluşan anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel bilgi üretme ve karar verme sürecidir³⁹⁶.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan sorumludur. Doğru olmaması hâlinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olur. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtir. Kurumlar Vergisi beyannamesi ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle ve bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmamasından sorumludur. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması da sorumluluk kapsamındadır³⁹⁷.

Yeminli Mali Müşavirler, tasdik konuları ile alakalı olarak kısmen kamu görevlisi olarak nitelendirilebilir. Yaptıkları denetimler vergi inceleme elemanlarının yaptığı niteliktedir. Mevcut sistemde işletmelerin vergi ile ilgili işlemlerini yeminli mali müşavirlerce tasdik ettirilmesi zorunluluğu yoktur. Ancak kanaatimizce vergi suçlarının yoğun olarak işlendiği sektörlerde ve belirli bir büyüklüğü aşan işletmelerde zorunlu olmalıdır. Böylece işletmeler üzerinde ikinci bir denetim mekanizması olacaktır. Elbette ki her yeminli mali müşavirin tasdik ettiği beyanname yüzde yüz doğrudur veya ikinci bir denetime gerek yoktur diyemeyiz. En nihayetinde işletmeler birlikte çalışacakları Yeminli Mali Müşaviri kendileri seçmekte ve ücret mukabilinde karşılıklı bir menfaat birliği olmaktadır. Ancak daha önce de ifade edildiği üzere, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle, bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmamasından dolayı müteselsil sorumlulukları vardır. Dolayısıyla istisnai durumlar hariç bu ikinci denetim mekanizması vergi suçlarının önlenmesine etkili bir yoldur.

³⁹⁶ Özlem Özer, *Vergi Suçlarının Önlenmesinde Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Rolü Ve Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş 2012, s.24.

³⁹⁷ “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Gerekliliği, Bağımsız Çalışabilme Özelliği”, <https://ankaradenetim.com.tr/yayinlar/arastirmalar/yeminlimalimusavirlikmeslegi/gerekliligibagimsizcalisabilmeozelligi>, (Erişim Tarihi: 12.08.2019).

6.4. VERGİ AFLARININ VE BENZER MAHİYETTE UYGULAMALARIN AZALTILMASI

Ülkemizde çeşitli nedenlere vergi afları sık sık gündeme gelmektedir. Vergi afları veya benzer mahiyetteki uygulamalarla kişilerin veya firmaların geçmiş dönemlerde ödemeleri gereken, ancak ödemedikleri vergi borç ve cezaları affedilmekte veya tutarı düşürülmektedir.

Vergi afları her zaman af olarak çıkmamakta, farklı şekillerde veya isimlerle de uygulanmaktadır. Matrah artırım uygulaması bunlardan bir tanesidir. Bu uygulama ile daha önceki yıllara (genellikle son 5 yıl) ilişkin vergi beyanlarında beyan edilen vergi matrahlarının idarenin belirleyeceği oranlarda arttırılarak tekrar beyan edilmesi söz konusudur. Burada vergi mükellefleri artırılan matrah dolayısıyla belirli bir vergi farkı ödemektedirler. Bunun karşılığında ise ilgili yıllarla ilgili olarak idare tarafından vergi incelemesine tabi tutulmamaktadırlar. Bu tür uygulamalardan genellikle geçmiş yıllarda vergi kayıp kaçağına neden olmuş ancak: bu durumu bir şekilde idareden gizlemiş mükellefler faydalanmaktadırlar. Matrah artırım uygulamasıyla her ne kadar hazineye fazladan bir gelir sağlansa da vergi incelemeleri veya idarenin yapacağı çeşitli araştırmalarla tespit edilebilecek önemli tutarlarda vergi farkı ve cezadan vazgeçilmektedir.

Yine af kapsamında değerlendirilecek bir uygulama da, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan mal, makine teçhizat ve demirbaşları kayda alma veya kayıtlarda mevcut olduğu halde işletmede yer almayan mallar ile kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar için düzeltme işlemleri yapma gibi düzenlemelerdir. Bu tür uygulamalarla da daha önce bir şekilde kayıt dışı olarak elde edilmiş veya belgesiz alınmış varlıklar düşük vergi oranları ile kayıt altına alınmakta ve sonrasında her hangi bir incelemeye tabi tutulmamaktadır. Bunlar dışında vergi cezalarının, gecikme faiz ve zamlarının affedilmesi, vergi borçlarının azaltılması, yapılandırılması vb. düzenlemeler ülkemizde sıklıkla uygulanmaktadır.

Oldukça sık çıkarılan vergi afları veya vergi affi olarak nitelendirilebilecek düzenlemeler kişilerde, yasadışı faaliyetlerin belli bir süreye kadar gizlenmesi durumunda bundan kurtulacakları duygusunun yerleşmesine neden olmaktadır. Bu durum ise sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları

ile diğer vergi suçlarında artışa neden olmaktadır. Özellikle matrah artırımı ve kayıt dışı varlıkların düşük vergilerle kayıt altına alınması gibi uygulamalarla, bunların ilgili olduğu yıllarına ilişkin olarak hiçbir şekilde vergi incelemesi yapılamaması imkânı verilmesi; vergi ile ilgili suçların artmasında oldukça etkilidir.

Tabi ki bu noktada, vergi aflarının ve benzer mahiyette uygulamaların hiçbir şekilde gündeme gelmemesi şeklinde bir yaklaşım içinde olmak da çok doğru olmaz. Devlet, gerçekleştirdiği bu tür düzenlemelerle belki uzun vadede hiç tahsil edemeyeceği belirli vergi ve ceza tutarlarını daha düşük tutarlarda da olsa tahsil ederek kamu gelirlerini arttırabilmektedir. Benzer olarak kayıt altına girmeyecek belirli unsurların kayıt altına alınması sağlanmaktadır. Bu noktada, sık sık çıkan genel aflar yerine daha az sayıda ve şarta bağlı aflar gündeme gelebilir. Vergi ile cezaların belirli şartlarda (örneğin mükellef hakkında belirli bir süre olumsuz tespit olmaması, vergi ile ilgili ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirme şartı gibi) ertelenmesi, kısım kısım silinmesi, uygun şartlarda taksitlendirilmesi gibi uygulamalara ağırlık verilebilir. Vergi aflarının ve benzer mahiyette uygulamaların çok daha nadir olarak gündeme gelmesi, bu tür düzenlemelerin iyi niyetli mükellefleri koruyacak şekilde çıkarılması gerekmektedir. Bu sayede söz konusu uygulamalar nedeniyle yaşanan olumsuzluklar azalacak ve bu düzenlemelerin art niyetli kişiler tarafından suiistimal edilmesinin önüne geçilecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, öncelikle bunların kanunlarla ve alt düzenlemelerle belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmelerine bağlı olmakla birlikte tüm şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş bir belgenin fiili durumu doğru olarak yansıtması ve gerçeği aksettirmesi de gereklidir. Şeklen kanuna uygun olmakla birlikte, belgenin üzerindeki işlem veya durumun gerçekte olmamasına rağmen varmış gibi veya gerçek durumdan farklı olarak düzenlenmesi, o belgenin fiili durumu yansıtmadığını gösterir. Vergiyle ilgili işlemlerde kullanılan ve vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtması gerekir. Bu husus, belgenin hukuki anlamda geçerli olabilme şartıdır. Tersî durumda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge söz konusu olur. Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu

muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanması, kaçakçılık suçları arasında sayılmış olup bu suçlar hakkında Vergi Usul Kanununda hapis cezaları ön görülmüştür.

Sahte belge düzenleme suçu bakımından belgelerin sahte olarak düzenlenmesi, suçun oluşması için yeterlidir. Burada vergiyi doğuran olay gerçek değildir. Ancak gerçek olmayan bir durumun gerçekmiş gibi belgelendirilmesi söz konusudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda ise yasal yollardan edinilmiş bir belge ile gerçek bir işlem veya durum söz konusu olup düzenlenen belgede ilgili işlem veya durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi mevzu bahisdir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında ise kullanmadan kasıt, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belgenin vergi ile ilgili olarak bir sonuç doğuracak şekilde kullanmadır. Yani söz konusu belgelerin hasılat, gider veya maliyet unsuru olarak yasal defterlere kaydedilmesi veya vergi beyanlarına yansıtılması halinde bu suçlar işlenmiş olur.

Sahte belge kullanma fiilleri genel olarak; vergi kaçırma, belgesiz unsurların belgelendirilerek kayıt altına alınması, teşvik ve vergi indirimlerinden hak edilmediği halde yararlanma ve haksız vergi iadesi alma isteği gibi nedenlerle gerçekleştirilmektedir. Sahte belge düzenleme suçlarının ise en önemli sebebinin sahte belge kullanmak isteyen kişilerden gelen talepler olduğunu söyleyebiliriz. Bunun yanında yüksek gelir getirici bir faaliyet olması, dönem sonu stok dengesizliklerinin vergi kanunlarına aykırı olarak giderilmek istenmesi ve kara para aklama gibi nedenler de sahte belge düzenleme suçlarının işlenmesine etkili olmaktadır.

Uygulamada sahte belge düzenleme suçlarının; gerçekte herhangi bir alış veya satış olmadığı halde belge düzenlenerek komisyon karşılığı satılması, taklit belge düzenlenmesi, faaliyetine son vermesine rağmen elde kalan belgelerin idareye teslim edilmeyerek bunların sahte olarak düzenlenmesi, belgelerin aslı ile suretlerinin farklı olarak düzenlenmesi, gerçek mahiyette olan bir satış işleminde başka bir mükellefe ait belgenin verilmesi, aslında var olmayan bir şahıs veya şirket adına belge basılması gibi yöntemlerle işlendiği görülmektedir. Ayrıca son yıllarda bu suçların paravan firmalar kanalıyla organizasyon şeklinde de işlendiğine sıklıkla rastlanmaktadır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları, ülkemizde uzun yıllardır önemli tutarlarda hazine zararına ve kamu düzenini bozucu etkiye neden olmaktadır. Bununla birlikte söz konusu fiiller alınan birçok önleme, yapılan kanuni ve idari düzenlemelere rağmen bir türlü önüne geçilemeyen ve oldukça yaygın olarak işlenen vergi suçlarıdır. Bu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi, vergi gelirlerinin arttırılması ve kamu yararı bakımından oldukça önemlidir. Çalışmada mevcut kanuni ve idari düzenlemeler çerçevesinde söz konusu suçlar detaylı olarak anlatılmış, bu fiillerin neden, nasıl ve kimler tarafından gerçekleştirildiği sorularına cevap aranmış ve söz konusu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi noktasında bir takım öneriler sunulmuştur. Bu çalışma ile esas olarak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının neden olduğu vergi kaybının en aza indirilebilmesi amaçlanmıştır.

Devlet, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile yoğun bir şekilde mücadelede etmekte ve hazine kaybının önüne geçebilmek için birçok önlem almaktadır. Buna rağmen, söz konusu suçları işleyenler de sürekli yeni yöntemler geliştirerek tespit edilmelerini zorlaştırmakta ve yasa dışı faaliyetlerine devam etmektedirler. Bu demektir ki; söz konusu suçların önlenmesi ve tespit edilmesi konularında daha etkili ve çok yönlü çalışmalar yapılmasına ihtiyaç vardır. Bu noktada vergi mevzuatı, denetim, vergi yargısı, vergi idaresi, ticaret ve bankacılık sistemi, kayıt ve belge düzeni, teşvik sistemi, vergi afları ve bağımsız denetim; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları bağlamında bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Birbirleriyle doğrudan ilişkili olan bu unsurlarda var olan eksikliklerin giderilmesi, yanlış uygulamaların düzeltilmesi, günümüzün gerekliliklerine uygun olmayan konularda gerekli değişikliklerin yapılması son derece önemlidir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesine yönelik olarak başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere vergi kanunlarında köklü değişiklikler yapılmasına ihtiyaç vardır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarıyla ilgili kanuni düzenlemelerde cezai yaptırımların ağırlığı konusunda mevcut bir takım orantısızlıkların giderilmesi gerekmektedir. Farklı nitelikte iki suç olan sahte belge düzenleme ile sahte belge kullanma suçlarının aynı düzeyde hapis cezası ile cezalandırılması doğru bir uygulama değildir. Sahte belge düzenleme suçlarına

öngörülen hapis cezalarının yükseltilecek caydırıcılığının artırılması; bu suçların azalmasında etkili olacağı gibi bağlantılı suçlar olduklarından sahte belge kullanma suçlarının da azalmasına da etki edecektir. Benzer şekilde yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarından daha ağır bir yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Bu sayede söz konusu suçları işleyen kişilerin yasal defter ve belgelerini idareye ibraz etmemeleri veya yapılan tebligatlara cevap vermemelerinin önüne geçilebilecektir. Cezaların ağırlığı konusunda başka bir eksiklik, iştirak halinde işlenen sahte belge düzenleme suçları için kanunda ağırlaştırıcı bir hükmün mevcut olmamasıdır. Organize şekilde işlenen sahte belge düzenleme suçlarının ayrı ve daha ağır bir suç olarak dikkate alınması; aralarında birçok paravan şirket, çalışan, mali müşavir, dağıtıcı, pazarlamacı vb. unsurlar barındırarak işlenen suçlar ile bir kişinin tek başına işlediği suçları birbirinden ayıracaktır. Bu tür bir düzenleme daha adaletli ve caydırıcılık bakımından da etkili olacaktır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları ile ilgili bir başka sorun zamanaşımı süreleri ile ilgilidir. Hakkında söz konusu suçlara ilişkin şüphe olan kişilerin vergi incelemesine tabi tutularak suça konu edilmiş olan yasal defter ve belgelerin kendilerinden istenebilmesi için idarenin beş yıllık bir süresi olup idarenin mütalaası olmadan da söz konusu suçlardan dolayı soruşturma başlatılamamaktadır. Dolayısıyla Türk Ceza Kanunu uyarınca söz konusu suçlar sekiz yılda dava zamanaşımına uğraması gerekirken uygulamada beş yılda zamanaşımına uğramaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan muhafaza ve ibraz sürelerinin Türk Ceza Kanununda yer alan zamanaşımı süreleri ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Yasal defter ve belgeler ile ilgili olarak başka bir sorun; bunların yandığı, çalındığı veya benzeri gerekçelerle zayi belgesi talep eden kişiler hakkında zaman zaman mahkemeler tarafından yeterli inceleme yapılmadan bu belgelerin verilebilmesidir. Yasal defter ve belgelerin zayi olduğundan hareketle mahkemeye başvuran kişiler hakkında idare tarafından daha kapsamlı araştırmalar yapılarak ilgili yıllarda şüpheli bir işlemin olup olmadığı, harici verilerle değerlendirilerek mahkemelere veri sağlanmalıdır.

İdare tarafından bilmeden sahte belge kullandığına kanaat getirilen kişiler adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili olarak uzlaşılabilmesi, sahte belge kullanma konusunda mükellefleri cesaretlendiren bir uygulama olup söz konusu suçların artışında

etkili olmaktadır. Uzlaşma durumunda bilmeden sahte belge kullanmaya ilişkin herhangi bir hapis cezası ön görülmediği gibi tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda da yüksek oranda indirimle gidilmektedir. Bu durum neredeyse sahte belge kullandığı tespit edilmiş olan mükellefleri daha avantajlı duruma getirmektedir. Yapılan vergi incelemeleri sırasında sahte belge kullananların bu belgeleri bilmeden kullandığına kanaat getirilse dahi tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyayı cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmalıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesine yönelik olarak düzenlemeler yapılması gereken bir diğer alan, Katma Değer Vergisi Kanunu ve alt düzenlemeleridir. Gerek indirilecek katma değer vergilerinin arttırılarak ödenecek katma değer vergilerinin azaltma isteği gerekse de haksız katma değer vergisi iadesi alma çabası, bu suçların işlenmesinde en önemli etkenlerdir. Söz konusu suçların önlenmesine yönelik olarak Katma Değer Vergisi Kanununda ve ilgili tebliğlerinde yıllar içinde birçok düzenleme yapılmış olup önemli derecede yol kat edilmiştir. Ancak söz konusu suçlara karşı başarılı olmuş uygulamaların alanının genişletilmesi, yani kapsadığı mükellef sayısının arttırılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda tevkifat uygulamalarının ve mahsuben iade sisteminin kapsamının genişletilmesi ilgili suçların önlenmesinde son derece etkili olacaktır. Tevkifat uygulamasının olduğu durumda vergi kaçırmak isteyen bir mükellef açısından sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak rasyonel bir davranış olmadığı için mükellef sahte belge kullanımını azaltacak veya tamamen bırakacaktır. Haksız vergi iadesi amacıyla sahte belge suçlarını işleyen kişiler ve organizasyonlar ise esasen nakit iade sisteminin getirdiği avantajı elde etmek için faaliyette bulunmaktadır. Nakit iadeler azaltılarak mahsuben iadelerin kapsamı genişletildiğinde bu suçların çok yoğun olarak işlendiği vergi iadesi ile ilgili alanlarda avantaj azaltacağından söz konusu suçların oranını önemli ölçüde düşecektir. Bunların yanında, indirilecek katma değer vergisi listelerinin, iade talebi dışında da elektronik ortamda katma değer vergisi beyannamesi ekinde verilmesine yönelik düzenleme yapılmasına da ihtiyaç vardır. Bu tür bir düzenleme ile mükelleflerin yıl içinde gerçekleştirdiği bütün alışlara ilişkin olarak bunların hangi mükelleflerden yapıldığı,

kaç faturada ne kadar tutarda alış yapıldığı, faturanın muhteviyatı vb. bilgiler, daha vergi beyanlarının verilme aşamasında Vergi Dairesi'nin kayıtlarına girecektir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespit edilmesi konusunda devletin sahip olduğu en önemli unsur denetim mekanizmasıdır. Söz konusu suçlar ile devlet başta vergi incelemeleri başta olmak üzere, yoklama, bilgi isteme, arama gibi yetkilerini kullanarak mücadele etmektedir. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan risk analiz sistemleri sayesinde oldukça başarılı tespit ve analizler yapılmaktadır. Vergi Daireleri de kendilerine bağlı mükellefler hakkında bu suçlara ilişkin önemli veriler elde edebilmektedir. Vergi incelemeleri kapsamında, yasal defter ve belgeler üzerindeki çalışmalar, karşıt tespitler, ödemelerin araştırılması, mükellefin gerçekleştirdiği faaliyete ve kapasitesine ilişkin araştırmalar yapılmakta olup bu suçlar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca alış ve satış bildirim (ba-bs) analizleri, özel esaslar ile mükellefiyet tesisinde teminat gibi uygulamalarla bu suçları belirli bir seviyeye kadar önlenmektedir. Yapılan bu çalışmalara ve alınan önlemlere rağmen devletin denetim gücü bu suçlarla mücadelede yetersiz kalmakta, söz konusu vergi suçları yoğun bir şekilde işlenmeye devam etmektedir. Bu noktada denetim gücünün etkili ve verimli kullanılması elzemdir. Denetim alanında da günümüz şartlarına uygun düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç vardır.

Vergi incelemelerinde sahte belgeye konu edildiğine ilişkin şüphe olan işlemin maddi tutarı ile ilgili olarak ilk aşamada sorgulanan hususların başında, bu işleme ilişkin ödemenin ne şekilde yapıldığı gelir. Sahte belge düzenleme suçu işleyenler vergi denetimi sırasında işlemin gerçek olmadığına ilişkin tespitleri zorlaştırmak adına, çok sayıda banka hesabı açarak veya muvazaalı olarak yapılan göstermelik ödemeyi çok fazla kişiye ait hesaplar arasında dolaştırarak suçu perdelemeye çalışmaktadırlar. Mevcut sistemde gerekli tespitler, incelenen kişi veya firma ile ilgili olarak bankalardan bilgi istenerek yapılmakta, ancak bu süreç uzun zaman alabilmektedir. Vergi incelemeye yetkili olanların incelediği kişilere ilişkin banka işlemlerine direkt olarak ulaşabilmesinin sağlanması; uygulamada bürokrasinin ve iş yükünün azalması, incelemelerin hızlanması ve sağlıklı bilgi akışının sağlanması gibi konularda oldukça faydalı olacaktır. Aynı durum söz konusu suçlara ilgili incelemelerde devlet kurumlarından bilgi temin etme süreci için de geçerlidir. Yapılan bir vergi

incelemesinde, incelenen mükellef hakkında başka bir kurumda olan bir bilgi gerekli olduğu takdirde, o kurumdan bilgi istemek yerine bir sistemden direkt erişim sağlanarak söz konusu verinin elde edilmesi vergi ile ilgili suçların hızlı bir şekilde tespit edilmesinde kolaylık sağlayacaktır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin vergi incelemelerinde bankaların kayıt sistemi, suçun tespitinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla bu noktada da düzenlenmesi gereken hususlar vardır. Günümüzde söz konusu suçlar çok daha profesyonelce işlenmekte olup sahte işleme ilişkin olarak bankalar üzerinden muvazaalı ödemeler yapılmakta, yapılan ödemeler farklı farklı yollarla geri iletilebilmektedir. Bankaların müşterilerine ilişkin kayıtları belirli bir sistematığe göre tutması ve arşivlerinin vergi incelemesine uygun halde bulunması, bu tür incelemelerde ödeme boyutunun doğru bir şekilde tespit edilebilmesi bakımından son derece önemlidir. Bu türden bir düzenlemeyi tamamlayıcı olarak bankalar üzerinden yapılan ticari işlemlerde farklı kişilere ait hesap numaralarından işlem yapılmamasının sağlanması da söz konusu suçlara ilişkin vergi incelemelerinde gerekli tespitlerin yapılmasını kolaylaştıracaktır. İşletmelerin banka hesapları ile işletme sahiplerinin hesaplarının bir birinden net bir şekilde ayrılmasına yönelik gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerekir.

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak, üzerinden zaman geçtikten sonra yapılan tespitler her ne kadar bu suçları işleyenleri cezalandırsa da devletin geliri çoktan zarara uğramış olacağı unutulmamalıdır. Yapılan incelemelerin suçu tespit ve cezalandırma fonksiyonunun yanında önleyici fonksiyonunun daha önemli olduğu göz önünde tutularak vergi incelemelerin cari dönemde hızlı bir şekilde yapılmasının sağlanması da son derece önemli olup cari döneme ilişkin incelemelere ağırlık verilmelidir.

Denetim gücünün etkin kullanılması bakımından gerçekleştirilmesi yapılması bir diğer düzenleme; sahte belge kullanmaya ilişkin tespitlerde beyanname düzeltme, vergi tarhı, vergi cezası kesme gibi işlemlerin vergi incelemeye yetkili olanlar yerine Vergi Dairesi tarafından veya bilişim sistemleri kullanılarak otomatik olarak gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Böylelikle vergi incelemesi konusunda uzmanlaşmış ve yetkin olan kişiler tarafından çok daha fazla sayıda ve nitelikli vergi incelemeleri gerçekleştirilebilecektir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma faaliyetlerinin denetimi yalnızca vergi incelemelerinden ibaret olmayıp vergi mükelleflerinin ilk mükellefiyet tesisinden başlayarak sürekli olarak muhatap olduğu birim olan Vergi Daireleri'nin de bu konularda gerçekleştireceği çalışmalar büyük önem arz etmektedir. Söz konusu suçların işlenmeye başlandığı andan itibaren kısa süre içinde tespit edilebilmesi ise vergi mükelleflerinin, Vergi Daireleri tarafından çok iyi bir şekilde takibine bağlıdır. Tabi ki bu takip, çağımızın gereklerine uygun otomasyon sistemleri üzerinden yapılacak teknik takiplerdir. Kurulacak veri analiz sistemleri ile mükelleflerin sermaye, faaliyet hacmi, sahip olunan işgücü, ekipman vb. unsurlarla çelişki gösteren bildirim veya beyanları elektronik olarak tespit edilmelidir. Yine belirli bir düzeyde seyrederken, birden faaliyeti ile orantısız çok yüksek matrah veya indirim beyan eden mükellefler veya hakkında olumsuz tespitler olan kişi veya firmalarla ticari ilişkileri olan mükellefler, söz konusu sistemde ayrıştırılmalıdır. Bu tür bir sistem sayesinde hem sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının en başından tespiti sağlanabilir hem de sürekli olarak kontroller yapıldığının bilinmesi söz konusu suçlar bakımından caydırıcılık sağlayabilir. Otomasyon sistemleri üzerinde yapılacak takip ve analizlerin yanında Vergi Daireleri'nin yetkisinde olan önemli bir denetim mekanizması olan yoklama müessesesinin daha etkin işletilmesi de şarttır. Yoklamaların daha fazla sayıda yapılması (en azından her işletmeye yılda en az bir kere yoklamaya gidilmesi) söz konusu suçların önlenmesi ve tespitinde oldukça faydalı olacaktır.

Denetim konusunda değinilmesi gereken başka bir husus, idarenin denetimi yanında vergi mükelleflerinin birbirlerini kontrol edebileceği sistemler kurulması gereğidir. Bu tür bir uygulama, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına karşı oldukça basit; ancak işlevsel bir önlemdir. Kurulacak bir otomasyon sistemi ile vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde işletmelere ait temel bilgilerin (adres, ortaklık, faaliyet vb.) mükellefler tarafından ulaşılabilir olması, mükellefler bakımından ticaret yapacakları kişiler veya firmalar hakkında önceden bilgi sahibi olma imkânı doğurur. Dolayısıyla hem iyi niyetli mükelleflerin bilmeden sahte belge kılınma ihtimali ortadan kalkar hem de bilerek sahte belge kullanan kişilerin de vergi incelemeleri sırasında, alış yapılan kişinin tanınmadığı veya belgelerin sahte olduğunun bilinmediği iddiaları da yersiz kalır. İdarenin denetimi dışında bir başka denetim türü de yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim mekanizmalarıdır.

Bunların kapsamının genişletilmesi, idarenin denetiminin yanında ikinci denetim mekanizması olarak vergi suçlarının önlenmesine etkili bir yoldur.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının idare tarafından tespit edildikten sonra gerekli cezaların doğru bir şekilde uygulanabilmesi noktasında önemli bir sorun, idare ile yargı arasında bu suçlarının tespitine yönelik görüş farklılıklarıdır. Gerek idareden gerekse de yargıdan kaynaklı bir takım eksiklik ve hatalardan dolayı vergi suçu işleyen şahıslar hakkında verilen cezalar zaman zaman uygulanamamaktadır.

Suçla ilişkin somut ve yeterli tespit yapılmadan, karşıt tespit gerçekleştirilmeden, hesap hareketleri veya ödeme belgeleri üzerinde araştırma yapılmadan veya incelenen kişinin ifadesine başvurulmadan belgelerin sahte olduğuna idare tarafından karar verilmesi yargı tarafından genellikle olumsuz karşılanmaktadır. Yine yalnızca alışlar hakkında yapılan olumsuz tespitlere dayanılarak satış belgelerinin de sahte olduğuna veya sadece vergi ile ilgili bir takım yükümlülükler uyulmadığından hareketle sahte belge düzenlendiğine kanaat getirilmesi de bu kapsamdadır. Benzer şekilde suça konu belgelerin aslının dosyada yer almaması, suçun failinin kesin olarak tespit edilememesi ve vergi tekniği raporunun mükellefe gönderilmemesi gibi eksikler sebebiyle de idare tarafından gerçekleştirilen birçok tespit yargı tarafından kabul görmemektedir. Bunlar gibi bir takım eksiklikler ve hatalar nedeniyle gerçek anlamda vergi suçu işleyen kişiler için idarenin öngördüğü yaptırımlar uygulanmaktadır. Söz konusu suçlara gereken cezaların doğru bir şekilde uygulanamaması bu cezaların caydırıcılığını azaltan bir etkidir. Yapılan incelemeler neticesinde öngörülen hapis ve para cezalarının çeşitli hata veya eksiklikler nedeniyle yargıda bozulması, bu suçlarla mücadelede oldukça önemli bir problem olup söz konusu hususlara kesinlikle dikkat edilmelidir. Vergi incelemeye yetkili olanlarca yapılan bu tür hata ve eksikliklerin önüne geçebilecek gerekli kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır.

İdare ile ilgili sorunların yanında yargı kaynaklı problemlerin de giderilmesi gerekmektedir. Günümüzde gelişen teknolojinin de etkisiyle vergi suçu işleyen kişiler çok farklı ve karmaşık yöntemler geliştirmekte olup dava konusu edilen konular her zaman net bir karar verilecek kadar açık olmamaktadır. Vergi ile ilgili konulara ilişkin davalara bakan hâkimlerin hukuk bilgisinin yanında işletme ve muhasebe alanında da donanımlı olması elzem olup bu kişilerin vergi konusunda uzmanlaşmış olması veya

vergi konusunda uzman kişilerin hâkim olarak göreve getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi suçlarına ilişkin davalara bakacak, bu alanda uzman hâkimlerin bulunduğu “Vergi Ceza Mahkemesi” gibi ayrı bir mahkeme türü kurulması yerinde olacaktır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının önlenmesi ve tespit edilmesi konusunda yaşanan güçlüklerde önemli bir etken, ticari işlemlerde ödemelere ilişkin belge düzeni ile ilgilidir.

Ödemelere ilişkin belge düzeni ile ilgili olarak özellikle hamiline çek-senet düzenlenmesi ve bunların ciro edilmesi durumlarında yapılan işlemlerin takibi noktasında sorunlar yaşanmaktadır. Çek ve senet düzenleyen kişiyle bu ödeme araçlarını tahsil eden kişiler arasındaki ilişkinin izlenebilmesi, söz konusu suçların tespiti noktasında oldukça önemlidir. Türk Ticaret Kanununda beyaz ciro ve hamiline çek-senet ile ilgili hükümlerin yeniden düzenlenmesi gerekir. Çek ve senetlerin mutlaka isme yazılı olarak düzenlenme zorunluluğu getirilmelidir. Ayrıca beyaz cironun uygulamadan kaldırılarak devirlerin tam ciro ile yapılması sağlanmasına yönelik kanuni düzenlemeler yapılmalıdır. Yine ödemelerde belge düzeni ile ilgili olarak, ticari işlemlerde nakit ödemelerin azaltılmasına yönelik düzenlemeler yapılması da ticari işlemlerin gerçekliğinin tespit edilmesi konusunda büyük kolaylık sağlayacaktır.

Yukarıda bahsettiğimiz vergi kanunları, denetim, yargı, bankacılık ve ödeme sistemleri alanlarında atılacak adımlar sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tespit ve önlenmesinde son derece önemli olup bu alanlarda yapılacak düzenlemeleri tamamlayıcı nitelikte, farklı alanlarda da düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bu kapsamda örneğin sahte belge suçlarının yoğun olduğu sektörlerin tespiti ve bu sektörler özelinde çalışmalar yapılması gerekir. Bunların yanında daha genel ve aslında tüm vergi suçlarını ilgilendiren vergi afları ile kayıt dışılık sorunu konularında da çalışmalar yapılmalıdır.

Gelişmiş ülkelerin bu suçlarla ilgili kanuni düzenlemeleri ve uygulamaları da takip edilmelidir. Örneğin Almanya ve İngiltere’ de sahte belge suçlarına ilişkin hapis cezaları ülkemiz uygulamalarına oranla daha yüksek üst sınırlarda düzenlenmiştir. Amerika Birleşik Devletlerinde ise vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan eylemlerin kapsamı oldukça geniş tutulmuş olup bu suçlarda vergi kaybına ilişkin

cezaların yanında, vergi sahte belge eylemleri için ayrı bir ağır adli para cezası söz konusudur. Yine bu ülkelerde sahte belge suçlarında yargılamaya ilişkin zamanaşımı süreleri de oldukça uzun tutulmuştur. Bu düzenlemeler cezaların caydırıcılığı noktasında dikkate değer uygulamalardır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları vergi gelirlerini ciddi derecede azaltan vergi suçlarıdır. Bu suçlarla yeterince mücadele edilmemesi hazine zararına neden olduğu gibi vergisini ödeyen kişiler bakımından mağduriyet ve güvensizlik yaratmakta ve toplum olumsuz etkilenmektedir. Bu çalışmada öncelikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılma suçlarının hukuki boyutu, bu suçların işlenme nedenleri, yöntemleri, devletin bu suçlarla ne şekilde mücadele ettiği konuları detaylı olarak anlatılmıştır. Sonrasında ise bu çalışmanın esas amacı olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılma suçlarının tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik öneriler sunulmuştur. Söz konusu önerilerin uygulanmasında önemli derecede kamu yararı mevzubahis olup gerçekleştirildiği takdirde vergi gelirlerinin arttırılabileceği ve bu suçlar nedeniyle oluşan hazine zararının önüne geçilebileceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- ADLİ İSTATİSTİK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, “Adli İstatistikler 2018”, <http://www.adli.sicil.adalet.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10.01.2020).
- ALTUNDİS, Mehmet. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:1, 2007, ss. 168-179.
- AK, İsmail V. “Alman Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Kendi Kendini İhbar Müessesesi: Uli Hoeness Olayı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 401, 2015, ss.161-168.
- AKDENİZ, Demet. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 1, ss. 90-105.
- ANALYSEN UND BERICHTE. “Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2018”, 2019, <https://www.bundesfinanzministerium.de>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- APAK, Sedat. “Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 349, 2017, ss. 29-35.
- ASLANOĞLU, Suphi. “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri”, http://journal.mufad.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=277%3Aturkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisi-ekonomiyiazaltmaya-yonelik-cozumonerileri&catid=914%3Asayi-39-temmuz-2008&Itemid=55&lang=tr, (Erişim Tarihi: 20.02.2019).
- BAYKARA, Bekir. “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 289, 2005. ss. 44-52.
- BAYRAKLI, Hasan H. *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2018.
- BAYRAKLI, Hasan H. *Vergi Ceza Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2017.
- BAYRAKLI, Hasan H. “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 29, 2017, ss. 1-21.
- BAYRAKLI, Hasan H. “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 37, 2019, ss. 1-23.
- BAYRAKLI, Hasan H. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtimâ)”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 30, 2017, ss. 1-17.
- BAYRAKLI, Hasan H. *Vergi Yargılama Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2018.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve Ahmet BOZADAĞ. “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, 2010, ss.15-34.
- BİÇER, Yalın. *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2006.
- BİYAN, Özgür. *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- BUDAK, Yılmaz. “Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 349, 2010, ss. 10-13.
- CENGİZ, Aydın ve Ömer KILIÇ. *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.
- CENGİZ, Aydın. *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

- COMMON REASONS FOR TAX AUDİTS, <http://www.taxaudit.com/common-reasons-for-tax-audits>, (Erişim Tarihi: 14.04.2020).
- CENTEL, Nur ve Hamide ZAFER. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Basım, İstanbul,2015.
- ÇANAKKALE, Osman. “İnşaat Sektöründe Sahte Belge Kullanımı”, <http://www.muhsenet.net>, (Erişim Tarihi: 12.12.2019).
- DAS BUNDESMİNİSTERİUM DER FİNANZEN, “Steuern von A bis Z”, 2019, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-26-steuer-n-von-a-z.html, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- DENİZ, Kendal. *Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2018.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY - Internal Revenue Service, “U.S. Tax Guide for Aliens”, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.04.2020).
- DOĞAN, Baran. “Vergi Kaçakçılığı ve Sahte Fatura Suçları”, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/vergi-kacakligi-sucu-sahte-fatura-belge-kullanma-cezasi.html>, (Erişim Tarihi: 21.08.2019).
- DONAY, Süheyl. *Güncelleştirilmiş Ceza Yargılaması Hukuku*, Beta Basım, İstanbul,2015.
- DÖNMEZLER, Sulhi. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Cilt 2*, Der Yayınları, İstanbul, 2019.
- ELA, Hatice. *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.
- ERDAL, Ömer. *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.
- ERDEM, Tahir. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma Suçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 267, 2010, ss. 1-7.
- ERDEM, Tahir. “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 266, 2010, ss. 1-13.
- ERDURSUN, Çiğdem A. *İnşaat Sektöründeki Vergi Denetiminin Etkinliği ve Analizi: Ankara İline Yönelik Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014.
- FİNANZGERİCHT, <http://www.finanzgericht.org/Finanzgerichte.htm>,(Erişim Tarihi:03.04.2020).
- GİDER, Zeynullah. “Sahte Belge İle Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayrımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 365, 2012, ss. 77-85.
- GÖNKAYALI, Faruk ve Erol ÇOLAK. “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 304, 2014, ss.129-135.
- GÜNDÜZ, Remzi ve Veysel GÜLTAŞ. *Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2013.
- HEINRICH, Brend. *Ceza Hukuku Genel Kısım-1*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- HESAP UZMANLARI DERNEĞİ. *Beyanname Düzenleme Klavuzu 3*, Acar Basım, Ankara, 2017.
- HM REVENUE & CUSTOMS, “HMRC's Criminal Investigation Policy”, <https://www.gov.uk/government/publications>, (Erişim Tarihi: 22.04.2020).
- HOPKINS, Bruce R. *IRS Audits of Tax-Exempt Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2008.
- ILICA, Zeynel ve Ömür ILICA. *Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

- INTERNAL REVENUE SERVICE, “Criminal Investigation (CI) At-a-Glance”, <https://www.irs.gov/about-irs/criminal-investigation-ci-at-a-glance>, (Erişim Tarihi: 13.04.2020).
- INTERNAL REVENUE SERVICE, “Today's IRS Organization”, <https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization>, (Erişim Tarihi: 13.04.2020).
- İMREK, Kevser. *Türkiye'de Sahte Fatura Kullanımının Önlenmesinde SMMM'lerin Rolü ve Çözüm Yollarının Tespiti*, (Yüksek Lisans Tezi), Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye, 2015.
- KAGAN, Julia. “HM Revenue and Customs (HMRC)”, 2018, <https://www.investopedia.com/terms/h/hm-revenue-and-customs-hmrc.asp>, (Erişim Tarihi: 22.04.2020).
- KARAARSLAN, Mehmet. “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:64, 2006, ss. 115-150.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- KATOĞLU, Tuğrul. “Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları”, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/624032>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- KIZILOĞLU, Şükrü. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- KÖSTÜ, Ozan M. *Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- KUMKALE, Rüknettin. *TTK ve VUK Çerçevesinde Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- KUTBAY, Hüseyin “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı. 403, 2015, s.103-115.
- LEGAL INFORMATION INSTITUTE, “Tax evasion”, https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion, (Erişim Tarihi: 11.04.2020).
- MUHASEBENEWS, “Hurda ve Atık Teslimlerinde KDV Tevkifat Uygulaması Nasıldır?”, <https://www.muhasebenews.com/hurda-ve-atik-teslimlerinde-kdv-tevkifat-uygulamasi-nasildir/> (Erişim Tarihi: 12.12.2019).
- NATIONAL AUDIT OFFICE, “Report by the Comptroller and Auditor General”, 1998, <https://www.nao.org.uk/pubsarchive/wp-content/uploads/sites/14/2018/11/Inland-Revenue-Special-Compliance-Office-Prevention-of-Corruption.pdf>, (Erişim Tarihi:23.04.2020).
- TAX CRIMES HANDBOOK, 2009, https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2020).
- OLUŞ YAYINCILIK. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah, Melike Rana DAYIOĞLU ve Cem Barlas ARSLAN. “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2018, ss. 51-70.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah. *Vergi Yaptırım Hukukuna İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarındaki Sapmaların İncelenmesi ve Almanya Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2014.
- ÖZBEK, Veli Ö. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- ÖZEN, Mustafa. *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- ÖZGENÇ, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ÖZTÜRK, Bahri, *Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

- POLAT, İsmet. *Vergi Hukukunda Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004.
- SCHMIEL, Ute. “Tax Evasion As A Criminal Offence”, *Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2005, ss: 155-172, <https://www.ssoar.info/ssoar/handle/document/34776>, (Erişim Tarihi: 01.04.2020).
- SOMUNCU, Ahmet. *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- ŞENSES, Nevzat. “Sahte Belge Kullanımında Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 346, 2017, ss. 67-71.
- ŞENTÜRK, Rahman. “Katma Değer Vergisi İç Genelgesi ve Özel Esaslar”, <https://docplayer.biz.tr/50591852-Katma-deger-vergisi-ic-genelgesi-ve-ozelesaslar.html> (Erişim Tarihi: 11.11.2019).
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahat ve Suçları)*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2017.
- TAŞTAN, Mehmet. *Açıklamalı İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- TAŞTAN, Mehmet. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, *Adalet Dergisi*, Sayı: 48, 2014, ss. 208-233
- TAŞTAN, Mehmet. *Vergi Usul Kanunu Yönünden Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2018.
- Tax Compliance Officer, https://study.com/articles/Tax_Compliance_Officer_Job_Description_and_Education_Requirements.html, (Erişim Tarihi: 14.04.2020).
- Tax Examiner Or Collector Or Revenue Agent, <https://www.truity.com/career-profile/tax-examiner-or-collector-or-revenue-agent>, (Erişim Tarihi: 14.04.2020).
- TÜRMOB, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Özel Sirkü: E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları”, <https://www.turmog.org.tr/> (Erişim Tarihi: 04.12.2019).
- ÜNAL, Oğuz K. “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Sayı: 2, 1997. ss. 1-17.
- ÜREL, Gürol. *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.
- ÜYMEZ, Erkan. *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004.
- ÜYÜMEZ, Erkan. “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Sayı: 1, ss. 75-92.
- VALENTE, Piergiorgio. “Europe's Tax Penalties Compared”, *International Tax Review*, Cilt: 9, Sayı: 48, 1998, ss: 29-32, <http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr9&div=112>, (Erişim Tarihi:01.04.2020).
- What Can You Expect İn A Hmrc Tax İnspection?, <https://www.begbiestraynorgroup.com>, (Erişim Tarihi: 23.04.2020).
- Who Are The Hmrc Fraud Investigations Service Unit And What Do They Do?, <https://www.mazars.co.uk/Home/Services/Tax-Advice/Tax-investigations/Who-are-the-HMRC-Fraud-Investigations-Service-Unit>, (Erişim Tarihi: 23.04.2020).
- WİKİPEDİA, “Taxation in Germany”, https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany, (Erişim Tarihi: 03.04.2020).
- WİKİPEDİA, “United States Department of the Treasury”, https://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Department_of_the_Treasury, (Erişim Tarihi: 13.04.2020).

- YAVAN, Sercan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 2, 2017, ss. 120-128.
- YENİSEY, Feridun ve Ayşe NUHOĞLU. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- YILMAZ, Erdem. *Türkiye’de Vergi Cezalarının Etkinlik Açısından Karşılaştırmalı Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2011.
- YURTSEVER, Hatice. “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı” *Maliye Dergisi*, Sayı:156, 2009, ss. 141-151.