

2004-50

T.C.

İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Ana Bilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

146758

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA
MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI
BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI**

İsmet POLAT

2501414232

146758

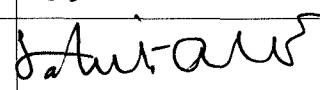
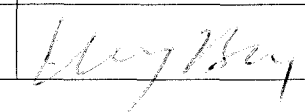
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şerafettin AKSOY

İstanbul, Şubat 2004

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAYI

MALİ HUKUK Bilim Dalında 2501414232 numaralı İSMET POLAT'IN hazırladığı “VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI” konulu YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTORA-TEZİ~~ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 10.Maddesi uyarınca 29.03.2004, PAZARTESİ günü saat 13.00'de yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin kabulü.....'ne* OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.ŞERAFETTİN AKSOY	Kabul	
PROF.DR.YENAL ÖNCEL	Kabul	
PROF.DR.AYŞEGÜL MUTLU	Kabul	
DOÇ.DR.S.ATEŞ OKTAR	kabul	
YRD.DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	kabul	

ÖZ

Bu teзде, sahte veya muhteвиyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin nedenleri ve bu konuda alınması gereken önlemler incelenmiştir. Tez hazırlanırken konu ile ilgili olarak yayınlanan eserlerden ve gazete ve dergilerde yayınlanan makalelerden faydalanılmıştır.

Bu tez dört bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde vergi uygulamalarında kullanılan belgeler konusu ele alınmıştır. Sahte veya muhteвиyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasına neden olan ekonomik, sosyal, siyasal, idari ve hukuksal faktörler de ikinci bölümde incelenmiştir. Suç sayılan bu fiillerin hukuksal boyutu da üçüncü bölümde ele alınmıştır.

Ekonomik ve sosyal yapıyı olumsuz etkileyen bu fiillere karşı alınması gereken önlemler de dördüncü bölümde yer almaktadır.

ABSTRACT

In this thesis, causes of the arrangement and using of fake and misleading documents and measures that has to be taken on this matter, is analyzed. While preparing this thesis, it has been benefited from the written work and articles published in newspapers and magazines about the matter.

This thesis is consist of four chapters. In the first chapter documents that are used in tax applications are handled. In the second chapter, social, political, administrative and legal factors which cause the arrangement and using of faked and misleading documents are examined. Legal dimensions of the actions which are specified as crime, are analyzed in the third chapter. The measures that should be taken against these actions, which effect our economic and social structure negatively, are presented in the forth chapter.

Ö N S Ö Z

Çağdaş devletlerde vergi, mükellefler tarafından yapılan beyanlar esas alınarak hesaplanmaktadır. Beyan edilen vergi matrahları mükelleflerin yasal defter kayıtlarına, bu kayıtlar da belgelere dayanmaktadır. Dolayısıyla, tarh edilmesi gereken verginin hesaplanmasında belgeler önem arz etmektedir. Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olup, bu durum yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. İspatlama araçlarının başında belgeler gelmektedir. Kişiler arasındaki mal ve hizmet alış-verişi fatura ve benzeri vesikalarla ispatlanarak, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti tespit edilmektedir.

Mükellefler tarafından yapılan beyanlar her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Bazı mükellefler, ödenmesi gereken vergi tutarını azaltmak için çeşitli yöntemlere başvurumaktadırlar. Başvurulan yöntemler yasal olduğu (Ör. vergiden kaçınmak) gibi, yasal olmayan fiilleri de içermektedir. Yasal olmayan yöntemlerden birisi de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. Sahte belgeler kullanılarak, hiç olmamış bir olay veya durum olmuş gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılarak da olan bir olay veya durum gerçeğinden farklı gösterilmeye çalışılmaktadır.

Sadece, ödenmesi gereken vergi tutarını azaltmak için değil, haksız yere vergi iadesi almak, karapara aklamak, düşük faizli döviz kredisi almak, yolsuzluk yapmak veya gizlemek, vb. sebeplerle de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler talep edilmekte ve kullanılmaktadır. Dolayısıyla, belgeleri düzenleyenlerin sayısı da artmakta ve bu işle iştigal eden organize suç örgütleri ortaya çıkmaktadır. Yapılan çeşitli operasyonlardan kamuoyuna yansıyan bilgilerden de anlaşıldığı üzere, bu belgelerin kullanılması neticesinde büyük tutarlarda vergi kaçakçılığı yapılmakta ve hazineden haksız yere vergi iadesi gerçekleşmektedir. Bu durum, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan vergi gelirlerinin istenen düzeyde gerçekleşmemesine neden olan önemli faktörlerden biri haline de gelmektedir.

Bütün bu nedenler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi konusunda yapılacak akademik çalışmaların önemini ortaya koymaktadır.

Tezimizin ilerleyen bölümlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının sebepleri ile bu konuda alınması gereken önlemler yer almaktadır. Suç ekonomisindeki payı gittikçe artan bu sorunun önlenmesi için yapılacak çalışmalara ışık tutması dileğimle, bu çalışmamın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen Prof. Dr. Şerafettin AKSOY ile emeği geçen herkese teşekkür ederim.

Eylül 2003

İsmet POLAT

İÇİNDEKİLER

Öz (Abstract).....	iii
Önsöz.....	iv
Kısaltmalar Listesi.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGELER

I. BELGE KAVRAMI VE BELGELERİN ÖNEMİ.....	3
II. VERGİ KANUNLARI İLE TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN BELGELER.....	4
A. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE BELGELER.....	5
1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belgeler.....	5
a. Fatura.....	6
b. Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	13
(1) Perakende Satış Vesikaları.....	13
(2) Gider Pusulası.....	15
(3) Müstahsil Makbuzu.....	15
c. Fatura Düzenlenmesini Gerektiren Belgeler.....	16
(1) Sevk İrsaliyesi.....	16
(2) Taşıma İrsaliyesi.....	17
(3) Ambar Tesellüm Fişi.....	18
(4) Yolcu Listesi.....	19
(5) Günlük Müşteri listesi.....	19
(6) Adisyonlar.....	20
d. Serbest Meslek Makbuzu.....	20
e. Diğer Belgeler.....	21
2. VUK Hükümlerine Göre Belgelerin Temin Edilmesi, Muhafazası Ve İbrazı.....	22
a. Belgelerin Temin Edilmesi.....	22

b. Belgelerin Muhafazası Ve İbrazı.....	23
B. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE BELGELER.....	24
C. TÜRK CEZA KANUNUNA GÖRE BELGELER.....	26
D. DİĞER VERGİ KANUNLARINA GÖRE BELGELER.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI, BU BELGELERİN DÜZENLENME VE KULLANILMA NEDENLERİ İLE DÜZENLENME VE TESPİT EDİLME USULLERİ

I. SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI.....	28
A. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI.....	29
B. TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI.....	31
II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASININ NEDENLERİ.....	32
A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN NEDENLERİ.....	32
1. Gelir Elde Etmek.....	33
2. Vergi Kaçırmak.....	33
3. Diğer Nedenler.....	35
B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGELERİN KULLANILMA NEDENLERİ.....	36
1. Belgesiz Olarak Yapılan Harcamaları Belgelendirmek.....	36
a. Gelir Vergisi Stopajı Ve SSK Primlerinin Ödenmemesi.....	37
b. Tekel Durumundaki Mükelleflerden Mal Veya Hizmet Satın Alınması.....	37

c. Kayıtdışı Çalışan Mükelleflerden Mal Veya Hizmet Satın Alınması.....	38
d. Yurt Dışından Kaçak Getirilen Malların Satılması.....	38
e. Tefecilere Faiz Ödenmesi Ve Rüşvet Verilmesi.....	39
2. Vergi Kaçırmak.....	39
a. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden.....	39
b. Gelir Vergisi Stopajı ve SSK Primleri Yönünden.....	40
c. Katma Değer Vergisi Yönünden.....	41
3. Haksız Yere Vergi İadesi Almak.....	42
a. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından.....	42
b. Özel Gider İndirimi Uygulaması Açısından.....	44
4. Yatırım Teşviklerinden Yararlanmak.....	45
5. Diğer Nedenler.....	46
III. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGELERİN DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİNİN YAYGINLAŞMASININ NEDENLERİ.....	47
A. KAYITDIŞI EKONOMİNİN VARLIĞI.....	48
1. Elde Edilen Karaparanın Aklanması.....	50
2. Rekabet Eşitsizliğinin Giderilmesi.....	50
3. Belgesiz Harcamaların Belgelendirilmesi.....	50
B. VERGİ DENETİMİNİN YETERSİZ VE ETKİSİZ OLMASI.....	51
1. Vergi Dairelerine Yönelik Denetimin Etkin Ve Yeterli Olmaması.....	52
2. Mükelleflere Yönelik Denetimin Etkin Ve Yeterli Olmaması.....	52
3. Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen Veya Kullanan Mükelleflerle İlgili Vergi İncelemelerinde Yaşanan Sorunlar.....	54
C. İŞSİZLİK.....	55
D. ADALET SİSTEMİNDE YAŞANAN SORUNLAR.....	55
E. YOLSUZLUK.....	57
F. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN OLMAMASI.....	58
G. DİĞER NEDENLER.....	59

1. Ödemelerin Nakit Olarak Yapılması.....	59
2. Defter Belge İbrazı İle İlgili Sorunlar.....	60
3. Vergi Afları.....	60
IV. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGELERİN DÜZENLENME VE TESPİT EDİLME USULLERİ.....	61
A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEME USULLERİ.....	61
1. Gerçek Faaliyeti Olan Mükellefler Tarafından Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi.....	62
a. Bir Gelir Karşılığı Olmaksızın Belge Düzenlenmesi.....	62
b. Gelir Karşılığında Belge Düzenlenmesi.....	63
2. Gerçek Faaliyeti Olmayan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi.....	63
a. Gerçek Faaliyetlerini Sona Erdiren Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi.....	64
b. Sahte Belge Ticareti Yapmak İçin Mükellefiyet Tesis Ettirenlerce Sahte Belge Düzenlenmesi.....	64
c. Taklit Suretiyle Sahte Belge Bastırılması.....	65
d. Hayali Şahıslar Adına Sahte Belge Bastırılması	66
e. Gerçek İlişki Ve İşlemlerin Gizlenmesi İçin Kurulan Paravan Firmalarca Sahte Belge Düzenlenmesi.....	67
f. Sahte Veya Çalıntı ÖKC Kullanılarak Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi Bastırılması.....	67
B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGENİN TESPİT EDİLME USULLERİ.....	68
1. Belge Üzerinde İnceleme Yapılarak Tespit Edilmesi.....	68
2. Tarh Dosyası Üzerinde İnceleme Yapılarak Tespit Edilmesi.....	69
3. Vergi İncelemesi Yapılarak Tespit Edilmesi.....	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

I. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VEYA KULLANMAK FİİLLERİNDE SUÇUN OLUŞUMU.....	73
A. CEZA HUKUKUNDA SUÇ VE SUÇUN UNSURLARI.....	74
1. Kanuni Unsur.....	74
2. Maddi Unsur.....	74
3. Manevi Unsur.....	75
4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	76
B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VEYA KULLANMAK SURETİYLE OLUŞAN SUÇUN UNSURLARI.....	77
1. Kaçakçılık Suçu.....	78
a. Kanuni Unsur.....	78
b. Maddi Unsur.....	79
c. Manevi Unsur.....	81
d. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	84
2. Vergi Ziyat Suçu.....	84
a. Kanuni Unsur.....	84
b. Maddi Unsur.....	85
c. Manevi Unsur.....	86
3. Usulsüzlük Suçu.....	86
a. Kanuni Unsur.....	87
b. Maddi Unsur.....	87
c. Manevi Unsur.....	88
II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYEN İLE BU BELGELERİ KULLANANLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	89

A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEYENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	90
1. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden.....	90
2. Katma Değer Vergisi Yönünden.....	91
B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KULLANANLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	92
1. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden.....	92
2. Katma Değer Vergisi Yönünden.....	93
III. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK SUÇUNA UYGULANACAK CEZALAR VE CEZALARIN MUHATABI.....	94
A. KAÇAKÇILIK CEZASI VE BU CEZANIN MUHATABI.....	94
1. Kaçakçılık Cezası.....	94
2. Kaçakçılık Cezasının Muhatabı.....	95
a. Gerçek Kişilerde.....	95
b. Tüzel Kişilerde.....	96
c. Küçük ve Kısıtlılarda.....	96
3. Suça İştirak Hali Ve İştirak Cezası.....	97
4. Ceza Uygulamasında Usul.....	97
B. VERGİ ZİYAI CEZASI İLE USULSÜZLÜK CEZASI VE BU CEZALARIN MUHATABI	98
1. Vergi Ziyai Cezası.....	98
2. Usulsüzlük Cezaları.....	98
3. Vergi Ziyai Cezası İle Usulsüzlük Cezalarının Muhatabı.....	99
a. Gerçek Kişilerde.....	99
b. Küçük ve Kısıtlılarda.....	100
c. Tüzel Kişilerde.....	102
IV. BU FİİLLER NEDENİYLE SALINACAK VERGİ VE UYGULANACAK CEZALARDA ZAMANAŞIMI.....	103
A. TARH EDİLECEK VERGİLERDE ZAMANAŞIMI SÜRESİ.....	103
B. CEZALARDA ZAMANAŞIMI SÜRESİ.....	104

1. Vergi Ziyat Cezasında.....	104
2. Usulsüzlük Cezalarında.....	105
3. Kaçakçılık Cezasında.....	105
VI. DİĞER HUSUSLAR.....	107
A. PİŞMANLIK VE ISLAH, CEZALARDA İNDİRİM VE UZLAŞMA MÜESSESELERİ AÇISINDAN SMİYB DÜZENLEYEN VE KULLANANLARIN DURUMU.....	107
B. VERGİ MAHREMİYETİ AÇISINDAN SMİYB BELGE DÜZENLEYEN VE KULLANANLARIN DURUMU.....	108
C. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ AÇISINDAN SMİYB DÜZENLEYEN VE BU BELGELERİ KULLANANLARIN DURUMU..	109
D. SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİ İLE İLGİLİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU.....	110

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNE KARŞI ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

I. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİNİN NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	111
A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	112
B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANILMASININ NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	113
1. Harcamaların Belgesiz Olarak Yapılmasına Karşı Alınması Gereken Önlemler.....	113
a. Gelir Vergisi Stopajı Ve Sigorta Primleri Açısından.....	113

b. Diğer Nedenler Açısından.....	115
2. Vergi Kaçırarak Amacıyla Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler.....	115
a. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Açısından.....	115
b. Katma Değer Vergisi Açısından.....	117
4. Haksız Yere Vergi İadesi Almak Amacıyla Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler.....	118
a. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından.....	118
b. Özel Gider İndirimi Uygulaması Açısından.....	119
4. Yatırım Teşviklerinden Yararlanmak Amacıyla Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler.....	120
II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİNİ YAYGINLAŞTIRAN NEDENLER AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	121
A. KAYIT DIŞI EKONOMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	122
B. VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	125
1. Vergi İdaresi Açısından.....	125
2. Mükelleflerin Denetimi Açısından.....	126
C. ADALET SİSTEMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	128
1. Genel Olarak Adalet Sistemi Açısından.....	129
2. Vergi Yargısı Açısından.....	129
D. YOLSUZLUKLARA KARŞI ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	131
E. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER.....	133
F. ALINMASI GEREKEN DİĞER ÖNLEMLER.....	134

1. Ödeme Şekilleri Açısından.....	134
2. Defter Belge İbrazı Açısından.....	134
3. Vergi Afları.....	135
III. UYGULANAN SUÇ VE CEZALAR AÇISINDAN ALINMASI	
GEREKEN ÖNLEMLER.....	135
A. SUÇUN UNSURLARI AÇISINDAN.....	136
1. Kanuni Unsur.....	136
2. Maddi Unsur.....	137
3. Manevi Unsur.....	138
B. BU FİİLLERİ İŞLEYENLERİN	
VERGİLENDİRİLMESİ AÇISINDAN.....	139
1. Düzenleyenlerin Vergilendirilmesi.....	139
2. Kullananların Vergilendirilmesi.....	139
C. UYGULANACAK CEZALAR AÇISINDAN.....	141
1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Açısından.....	142
2. Vergi Cezaları Açısından.....	143
a. Vergi Ziyatı Cezası.....	143
b. Usulsüzlük Cezası	144
3. Cezaya Muhatap Olacak Kişiler Açısından.....	144
D. DİĞER HUSUSLAR AÇISINDAN.....	146
1. Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi Açısından.....	146
2. Pişmanlık ve Islah, Cezalarda İndirim ve Uzlaşma	
Müesseseleri Açısından.....	146
SONUÇ.....	148
KAYNAKÇA.....	154

KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.U.H.K	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
A.P.K.	: Araştırma ve Planlama Kurulu
A.Ş	: Anonim Şirket
B.K.K.	: Bakanlar Kurulu Kararı
bs.	: Baskı
C.	: Cilt
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulu Kanunu
D. E. Ü.	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DGM	: Devlet Güvenlik Mahkemesi
E	: Esas
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.S.O.	: İstanbul Sanayi Odası
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd.	: Limited
M.K.	: Medeni Kanun
Mük.	: Mükerrer
Ö.K.C.	: Ödeme Kaydedici Cihaz
s.	: sayfa
San.	: Sanayi
SMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
S.P.K.	: Sermaye Piyasası Kanunu
S.S.K.	: Sosyal Sigortalar Kurumu
Şti	: Şirketi

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.C.K.	: Türk Ceza Kanunu
Tic.	: Ticaret
TL	: Türk Lirası
TÜGİAD	: Türkiye Genç İşadamları Derneği
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
vb	: ve benzeri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
Yay.	: Yayın
Y.M.M.	: Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması, uzun yıllardan beri ülkemizin gündemini meşgul eden önemli sorunlardan biridir. Çeşitli nedenlerle belgesiz olarak yapılan harcamaların belgelendirilmesi, vergi matrahları ve dolayısıyla ödenmesi gereken vergi tutarlarının azaltılması, haksız yere vergi iadesi alınması veya bunlara benzer nedenlerle bu fiillere başvurulmaktadır. Bu belgeler, sadece vergisel nedenlerle değil, karapara aklanması, yolsuzlukların gizlenmesi vb. amaçlarla da düzenlenmekte veya kullanılmaktadır.

Ülkemizde yoğun bir şekilde yaşanan vergi kaçakçılığına rağmen, denetlenen mükelleflerin toplam mükellefler içerisindeki payının düşük olması, vergi sistemimizdeki vergi güvenlik önlemlerinin kaldırılmış olması vb. etkenler de bu suçları işlemek niyetinde olan kişilerin, bu faaliyetlere daha rahat bir şekilde yönelmelerini sağlamaktadır. Yine, ülkemizde yaşanan yolsuzluklar ve yolsuzluklara yapan kişilerin cezalandırılmaması da bu fiillerde artışa neden olmaktadır. Çünkü, yaşanan yolsuzluklar nedeniyle, devlete olan güven azalmakta, toplumsal değer yargıları aşınmakta ve suç işlemek adeta meşru hale gelmektedir.

Yukarıda bahsedilen talep edilme ve yaygınlaşma nedenlerinin fazla olması, bu belgeleri düzenleyenlerin sayısında da artışa neden olmakta ve bu iş adeta bir sektör haline gelmektedir. Cumhuriyet Savcılıkları, Emniyet Birimleri ve Jandarma Birliklerince yapılan operasyonlarda ele geçirilen organize suç örgütleri tarafından düzenlenen sahte belge tutarlarından anlaşıldığı üzere, bu belgeler kullanılarak yüksek tutarlarda vergi kaçırılmasına neden olunmakta ve hayali ihracat vb. yöntemlerle yüksek tutarda haksız yere vergi iadesi alınmaktadır. Adalet sistemimizin etkin olarak işlememesi, bu suçları işleyenlerin cezalandırılmaması ve öngörülen cezaların caydırıcı olamaması da bu fiillerin işlenmesine yol açmaktadır.

Bütün bu nedenler, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasını da güçleştirmekte ve faaliyetlerini yasalara uygun bir şekilde sürdüren mükelleflerin aleyhine sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmamızda, bu fiillerin uygulanan vergi politikasından mı? Yasalardaki eksikliklerden mi? Yasaların etkin olarak uygulanmamasından mı? Diğer ekonomik ve sosyal sorunlardan mı? Bu etkenlerin birkaçı yada tamamından mı? Kaynaklandığı sorularına cevap aranacak ve bu sorunun çözümüne ilişkin olarak alınması gereken önlemler ele alınacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması fiilleri, belgeler kullanılarak yapılmaktadır. Dolayısıyla bu konuyu incelemeden önce, vergi uygulamalarında kullanılan belgeler konusunun açıklanması gerekir. Bu nedenle, çalışmamızın birinci bölümünde vergi kanunları ile diğer kanunların uygulanmasında yer alan belgeler konusu açıklanacaktır.

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin anlaşılması için öncelikle bu kavramların bilinmesi gerekmektedir. Yine, bu konuda alınacak önlemler konusunda başarılı olunabilmesi için, bu fiillere başvurulmasının nedenleri ile belgelerin düzenlenme ve tespit edilme yöntemlerinin de bilinmesi ve iyi analiz edilmesi gerekir. Çalışmamızın ikinci bölümünde, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının nedenleri ile düzenlenme ve tespit edilme yöntemleri ele alınacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri yasalarımızda suç olarak kabul edilmiş olup, bu fiilleri işleyenler çeşitli para cezaları ile hapis cezalarına muhatap olmaktadır. Bu belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması neticesinde oluşan suçlar ve bu suçlar için uygulanacak cezalar da çalışmamızın üçüncü bölümünün konusudur. Bu bölümde, konu ile ilgili mevcut yasal düzenlemelerin yanı sıra, özellikli durumlar, uygulamada ortaya çıkan sorunlar, yasal düzenlemelerdeki boşluklar vb. konulara da değinilecektir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde de, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerine karşı, ekonomik, sosyal ve hukuksal açılardan alınması gereken önlemler ve bu konulardaki görüş ve önerilerimiz yer alacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGELER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri belgeler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, esas konuya geçmeden önce vergi uygulamalarında kullanılan belgeler ve bu belgelere ilişkin usul esasların açıklanması gerekir. Bu nedenle, çalışmamızın bu bölümünde vergi uygulamalarında kullanılan belgeler ele alınacaktır.

I. BELGE KAVRAMI VE BELGELERİN ÖNEMİ

Sözlük anlamıyla, “bir gerçeğe tanıklık eden yazı”¹ olarak tanımlanan belge, hukuki açıdan ise, belli bir durumu tespit eden ve itimat edilen yazı olarak tanımlanmaktadır. Belge kavramı, Vergi Usul Kanunu’nda vesika, Türk Ceza Kanunu’nda ise varaka olarak belirtilmiştir. Bu kavramlar, genel olarak aynı olmakla beraber, belgenin geniş veya dar anlamda tanımlanması açısından önemlidir. Örneğin varaka kavramı vesika kavramına göre daha geniş kapsamlıdır. Belge kavramı, günlük konuşmalarda ve bazı kanunlarda evrak kavramıyla da belirtilmektedir.

Belgeler, bir olayın veya durumun ispatlanmasını sağlaması nedeniyle, ekonomik, sosyal, hukuki vb. açılardan önem arz etmektedir. İşletmelerdeki muhasebe sisteminde belgeler esas alınmakta ve mali nitelikli işlemler ile muhasebe arasındaki bağlantı, belgeler vasıtasıyla kurulmaktadır. Beyan edilen vergi matrahları da yasal defter kayıtları ve belgelere göre tespit edilmektedir. Bu bağlamda, belgeler, aynı zamanda vergi denetiminin de en önemli araçlarıdır. Bu nedenlerle, vergi kanunlarının uygulanması için kullanılacak belgelerle ilgili düzenlemeler vergi hukukunun önemli konuları arasındadır.

¹Dil Derneği, **Türkçe Sözlük**, C.1, 1.bs., Ankara, Dil Derneği Yay., 1998, s.152.

Borç ve alacak ilişkisini meydana getiren ekonomik nitelikli işlemler için belgenin varlığı şarttır. Belgeler, tacirlerin kendi aralarında veya üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde, ispat vasıtası olmaları nedeniyle, ticaret hukuku açısından da önem arz etmektedirler. TTK hükümlerine göre, belgelere dayanmayan defter kayıtlarının, sahibi lehine delil olarak kullanılması mümkün değildir.

Muhasebenin temel kavramlarından biri “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı”dır. Bu kavram, muhasebe kayıtlarının, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenen objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarında esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade etmektedir. Muhasebe sistemi belge ile başlamakta, defter kayıtları ve diğer aşamalarla da son bulmaktadır.² Muhasebenin sosyal sorumluluğunu yerine getirebilmesi için, üretilen bilgilerin güvenilir olması gerekir. Bu nedenle de işletme içinde kullanılan ve dış çevreden gelen belgelerin nitelikleri, belgelerin işletme içinde oluşturdukları bilgi akımı ve işletmeye ilişkin belgelerin dışa iletilmesi konuları önemli yer tutmaktadır.

II. VERGİ KANUNLARI İLE TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN BELGELER

Çeşitli kanunlarda belgelere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında kullanılacak belgelerle ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nda yer almaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenen ve kullanılan belgeler de VUK’da düzenlenen belgelerdir. Bu nedenle, bu kısımda VUK açısından belgeler konusu ayrıntılı olarak açıklanacak, TTK, TCK ve diğer vergi kanunları açısından da belgeler konusuna kısaca değinilecektir.

²Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, C.I, 2.bs., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.,1999, s.59.

A. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE BELGELER

Vergi kanunları ve muhasebe sistemlerinin uygulanmasında kullanılan belgeler ile bu belgelerin kullanımına ilişkin usul ve esaslar, VUK'nun 227 - Mük. 247. maddelerinde düzenlenmiştir. Yine, bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi, belge düzenine uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar vb. konular da VUK'nda yer almaktadır. Bütün bunlara rağmen, kanunda belge tanımına yer verilmemiştir. VUK'nun Mük. 257. maddesiyle de, gerekli görüldüğü takdirde yeni belgelerin de ihdas edilebileceği konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

VUK'nun 227. maddesine göre, kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebetlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi mecburidir. Aynı madde gereğince, defter tutma zorunluluğu olmayan mükelleflerin de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmeleri mecburidir.

Esas durum bu olmakla beraber, anılan kanunun 228. maddesiyle;

- Örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması alışlagelmiş olmayan müteferrik giderler,
- Belgenin temin edilmesine imkan olmayan giderler,
- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler,

için ispat edici belge aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu istisnalar dışında kalan bütün işlemlerin belgelendirilmesi gerekir.

1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belgeler

VUK'nun Mük. 257. maddesine istinaden Maliye Bakanlığı'nca kullanılması zorunluluğu getirilen belgeler de dikkate alındığında, VUK hükümlerine göre vergi ve muhasebe uygulamalarında kullanılan belgeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a-fatura

b-fatura yerine geçen belgeler: perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, ödeme kaydedici cihaz fişleri, adisyon tipi perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzu,

c-fatura düzenlenmesini gerektiren belgeler: sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, ambar tesellüm fişi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, adisyonlar,

d-serbest meslek makbuzu,

e-Diğer belgeler: ücret bordrosu, muhabere evrakı, diğer vesikalar

f-Maliye Bakanlığı'na kullanılması zorunluluğu getirilen diğer belgeler: reçeteler, döviz alım ve satım belgeleri, yurt dışında faaliyette bulunan mükelleflerden alınan belgeler, bankalar, sigorta şirketleri ile acenteleri, sermaye piyasası aracı kuruluşları ve ikrazatçılar tarafından düzenlenen belgeler,

VUK hükümlerine göre, yasal defter kayıtlarına esas teşkil eden ve kayıtların tevsikinde kullanılan bu belgeler sayıca fazla olmakla beraber, en çok kullanılma zorunluluğu olan belge faturadır. Diğerleri, çoğunlukla fatura yerine kullanılan veya faturayı tamamlayan belgeler niteliğindedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinde de en çok kullanılan belge faturadır. Hatta bu konu halk arasında naylon fatura tabiri ile nitelendirilmektedir. Bu nedenle fatura konusu ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Ancak, diğer belgelerin de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi veya kullanılması ihtimali vardır. Bu nedenle, diğer belgeler hakkında da açıklayıcı bilgilere yer verilecektir.

a. Fatura

Fatura, VUK'nun 229. maddesinde "fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da yer aldığı üzere, fatura sadece tüccar olan kişiler tarafından düzenlenen bir vesika olup,

tacir olmayan kişilerce verilen bu tür belgeler fatura hükmünde değildir.³ Fatura, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini göstermektedir. Bu itibarla, mal veya hizmetin cinsini, miktarını, fiyatını, alım-satım olayının gerçekleştiği tarihi ve satılan emtia veya yapılan hizmet karşılığında borçlanılan meblağı göstermektedir.⁴

VUK'nun 230. maddesine göre, faturada aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekir.

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Düzenleyenin adı-soyadı, unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Müşterinin adı-soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Satılan mal veya yapılan işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı,

157 sıra no'lu VUK Genel Tebliğiyle, sadece tüketicilere yapılan satışlarda, malların nev'ileri itibariyle gruplandırılmak suretiyle faturada gösterilebilmesi, 253 sıra no'lu VUK Genel Tebliğiyle de, yurt dışından alınan belgelerin Türkçe'ye çevrilmeden kayıtlara alınabilmesi imkanı getirilmiştir. Ancak bazı firmaların yabancı para cinsinden düzenledikleri faturalara ilişkin olarak bir düzenleme mevcut değildir. Bazı yaptırımlarla karşılaşılması için bu faturaların Türkçe olarak düzenlenmesi gerekir.⁵

- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,

Fatura düzenlenirken uyulması gereken kurallar da, "Fatura Nizamı" başlığıyla, VUK'nun 231. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

-Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması gerekir.

- Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya 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.

Bununla amaçlanan, diğer nüshanın farklı düzenlenmesi ihtimalini ortadan kaldırmaktır. Fotokopi veya faks yoluyla temin edilmiş fatura örnekleri bilgilendirme

³ Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Mat.,1995, s.314.

⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.bs.,İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.192.

⁵ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002, s.515.

amaçlı olarak kullanılabilir, ancak bu şekilde temin edilmiş fatura örneğinin tevsik unsuru olması için, asıllarına uygun olduğunun tasdik ettirilmesi gerekir.⁶ Düzenlenen faturanın alıcısına ulaşmadan zayi olması halinde ise, firmada kalan dip koçanlardaki nüshasının noter tasdikli örneği tevsik unsuru olarak kullanılabilir.

-Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

Faturaların alt veya üst kısımlarında iş sahibi veya yetkilendirilen kişinin imzası bulunmalıdır. İşveren veya yetkili kılınanlar dışındaki kişiler tarafından imzalanan faturalar geçersiz sayılmaktadır. Ancak, işverenlerin yanlarında çalışanlar tarafından imzalanan faturalar geçerlidir. Zira aksi ispat edilmedikçe bu kişilerin işlemlerinden “istihdam edenin sorumluluğu” nedeniyle, işverenin sorumlu olması gerekmektedir.⁷

VUK’nda ve TTK’nda bir hüküm bulunmamasına rağmen, uygulamada açık ve kapalı fatura kavramları kullanılmaktadır. Peşin satışlarla veresiye satışları ayırt etmek amacıyla başlatılan bu ayırım, zamanla bir ticari örf ve adet kuralı haline gelmiştir.⁸ Açık faturada işletme kaşesi ve yetkili kişinin imzası faturanın üst kısmında, kapalı faturada ise faturanın alt kısmındadır. Açık fatura, fatura tutarının henüz ödenmediğini veya kısmen ödendiğini, kapalı fatura ise fatura tutarının tamamen ödendiğini göstermektedir.

-Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenlenir. Bu sürede düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

Faturanın düzenlenmesi için mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleşmesi gerekir. On günlük süre de bundan sonra başlamaktadır. Ancak bu süre, mal teslimi veya hizmet ifasının kısım kısım ve bölünebilir olması halinde her kısmın teslimi veya hizmetin ifası tarihinden itibaren (partiler halinde un teslimi, aylık telefon hizmeti gibi), mal teslimi veya hizmet ifasının bütünlük arz etmesi halinde ise son kısmın teslimi veya hizmet ifasının tarihinden itibaren başlamaktadır.⁹

⁶Yılmaz Özer, A. Abdullah Doğan, M. Nadir Arıca, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Ankara, Şafak Matbaacılık Ltd. Şti.,1996, s.60.

⁷Yılmaz Özer, A. Abdullah Doğan, M. Nadir Arıca, **a.g.e.**, s.61.

⁸Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve İspat Kuvveti**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1997, s.31.

⁹Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul,Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay. 2001, s.279.

İşlemin yapılması akdin kabulüne bağlı olan hallerde ise, on günlük süre sözleşmenin kabul tarihinden itibaren başlamaktadır.¹⁰

VUK'nu 231. maddesi “faturanın malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren on gün içerisinde düzenlenmesi” hükmünü taşısa da, KDVK'nun vergiyi doğuran olayı tanımlayan 10. maddesinde “malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura verilmesi hallerinde” ibaresi yer almaktadır. Bu, faturanın malın tesliminden önce de düzenlenmesinin mümkün olduğunu göstermektedir.¹¹ 173 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine göre de, faturanın mal tesliminden önce düzenlenmesi durumunda, malın daha sonra sevk edileceği hususunun faturada yer alması gerekmektedir.

-VUK'nun 232. maddesinin birinci fıkrasına göre, fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Ancak, bu sorumluluk, aynı maddenin 2. fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz. Faturayı düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi ile vergi numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır

Fatura almak zorunda olanlar; istenilen müşteri kimliği ve vergi dairesi kaydını gösterir kimliği düzenleyene ibraz ile yükümlüdürler. Ancak, nihai tüketici konumundaki müşterilerin böyle bir yükümlülükleri bulunmamaktadır. Vergiden muaf esnaf ise sadece adı ve soyadı ile adresini belgelendirmek zorundadır.

VUK'nun 232. maddesi gereğince; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

- 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, satılan malın veya yapılan hizmetin bedeli ne olursa olsun, fatura vermek bunlar da fatura istemek ve almak zorundadırlar.

¹⁰ Yılmaz Özbacı , a.g.e., s.528.

¹¹ Mehmet Ali Özyer, a.g.e., s.265.

Ancak, bu konuya iki istisna getirilmiştir. Birincisi nihai tüketicilere yapılan satışlarla ilgilidir. VUK'nun 232. maddesine göre, nihai tüketicilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 440.000.000-TL'yi geçmesi (Bu tutar her yıl Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenir. 01.01.2004 tarihinden itibaren 440.000.000-TL) veya bedeli 440.000.000-TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura düzenlemesi mecburidir. Yani, nihai tüketicilere satılan mal veya hizmetin tutarının 440.000.000.-TL'nden düşük olması ve bu kişilerin de fatura istememesi durumun, bu satışlar için fatura yerine perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenebilir.

İkincisi de mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak, işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan emtialar içindir. 204 sıra numaralı VUK Genel Tebliğiyle, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan (2004 yılı için 440.000.000.-TL) emtia bedeli için düzenlenen perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür. Ancak, satışa konu olacak mal alımlarında ise, bedeli ne olursa olsun fatura alınması ve defter kayıtlarının da bu faturalara dayanması gerekmektedir.

Faturanın alıcıya elden verilmesi durumunda, işletmede kalan nüshasına alıcının veya temsilcisinin imzası alınır. Bu durum, alıcının faturadan haberdar olduğunu gösterir. Elden tebliğinin mümkün olmadığı durumlarda da posta veya kargo ile tebliğ edilmesi mümkündür. Posta veya kargo yoluyla yapılan tebliğlerde faturanın zayi olması halinde, kalan nüshanın onaylı fotokopisinin alıcıya gönderilmesi ve bu şekilde yapılan tebliğ işleminde de müşteriye teyit mektubu alınması gerekir.¹²

¹² Yılmaz Özer, A. Abdullah Doğan, M. Nadir Arıcı, a.g.e., s.31.

VUK'nun 219. maddesi gereğince, işlemlerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebe düzenini bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere kırk beş günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez. Dolayısıyla, fatura düzenlendikten sonra on gün veya kırk beş gün içerisinde defterlere kaydedilmelidir.

Ancak, kırkbeş günlük süre, büyük işletmeler, banka ve sigorta şirketleri ile bunlara benzeyen mükellefler için kabul edilmiştir denilebilir. Çünkü bu işletmelerde, muhasebe fişi, primanota ve bordro gibi belgeler zor değişebilen belgelerdir. Küçük işletmelerde bu tür belgelerin değiştirilebilmesi ve yeniden düzenlenmesi kolaydır.¹³

Faturaya itiraz süresi TTK'nda düzenlenmiştir. TTK'nun 23. maddesine göre bir faturayı alan kimse, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içerisinde kapsamı hakkında herhangi bir itirazda bulunmamışsa, içeriğini kabul etmiş sayılmaktadır. Yani faturanın içeriğine itiraz süresi de sekiz günle sınırlandırılmıştır. Kendisine tebliğ edilen faturanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikte olduğunu fark eden alıcı sekiz gün içerisinde itiraz edebilir. Faturanın malın tesliminden önce düzenlenmesi halinde itiraz süresi, malın tesliminden değil, faturanın düzenlendiği tarihten itibaren başlamaktadır.¹⁴

VUK'nda herhangi bir düzenleme bulunmamakla beraber, uygulamada faturalar için değişik isimler kullanılmaktadır. VUK'nun aradığı şekil şartlarına ve nizamına uygun olarak düzenlenen fatura için basit fatura tabiri kullanılmakta olup, bununla amaçlanan hukuki anlamda fatura niteliğinde olmayan fakat fatura olarak ifade edilen diğer belgelerle faturaların birbirinden ayırt edilmesinin sağlanmasıdır.¹⁵

¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001, s. 739.

¹⁴ Ali Abdullah Doğan, "Faturaya İtiraz", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, No:287, Ocak 1999, s.69.

¹⁵ Oğuz Kürşat Ünal, **a.g.e.**, s.12.

VUK'nun Mük. 257. maddesine istinaden, Maliye Bakanlığı'nca ihdas edilen irsaliyeli fatura da uygulamada kullanılmaktadır. İrsaliyeli fatura ile ilgili usul ve esaslar VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerine göre, isteyen mükellefler, on günlük fatura düzenleme süresinden vazgeçerek malın teslimi sırasında irsaliyeli fatura düzenleyebilirler. Bu durumda ayrıca sevk irsaliyesine gerek yoktur. Mükellefler irsaliyeli fatura ile birlikte, fatura ve sevk irsaliyesini de kullanabilirler. Bunun nedeni birden fazla işyeri olan mükelleflerin işyerleri arasındaki mal hareketinin irsaliyeli fatura ile izlenmesinin yaratacağı sorunların önlenmesidir.¹⁶ Malın satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması durumunda satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenir. Ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz. Malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması durumunda ise, alıcı tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekir. Aynı işletmenin birden çok işyerlerinin veya şubelerinin arasında mal sevkiyatının yapılması halinde de, bu işler için yalnızca sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterlidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca; Türkiye'de ikamet etmeyen Türk ve yabancı uyruklu yolcuların Türkiye'den satın alarak, beraberlerinde yurt dışına götürdükleri mal satışları ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan ve ihracat istisnası uygulanan mal satışları için de özel fatura ihdas edilmiş ve özel faturanın şekil şartları ve uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 5 ve 61 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Bu faturalar, Maliye Bakanlığı'nca kendilerine yetki belgesi verilen satıcılar tarafından düzenlenmekte ve vergi kanunları açısından tevsik edici belge olarak hüküm ifade etmektedir.

Yukarıda bahsedilenler dışında da uygulamada çeşitli fatura isimleri kullanılmaktadır.

Bir malın satışından ya da işin yaptırılmasından önce, fiyatını ve özelliklerini göstermek maksadıyla satıcı veya hizmet sağlayıcı tarafından, malı veya hizmeti satın almak isteyeneye verilen teklif faturaları proforma fatura, iade edilen mallar için normal fatura üzerine "İade faturası" şerhi verilmek suretiyle düzenlenen faturalar

¹⁶Bekir Bayrakdar, "Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi İle İlgili Durumlar", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:157, Mayıs 2001, s.71

iade faturası, komisyoncu aracılığıyla yapılan mal alım ve satımlarında komisyoncular tarafından düzenlenen faturalar komisyoncu faturası, alıcı ve satıcının farklı ülkelerde bulunması durumunda, gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması amacıyla satıcı tarafından düzenlenen ve alıcının o ülkedeki konsolosluga tasdik ettirilerek gönderilen faturalar da konsolosluk faturası olarak adlandırılmaktadır. Bu faturalardan, proforma faturalar hariç diğerleri ispat edici belge niteliğini taşımaktadırlar.

b. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflerin, bazı durumlarda, mal ve hizmet satışlarını başka belgelerle belgelendirebilmelerinin de mümkün olduğu daha önce açıklanmıştı. Fatura yerine geçen bu belgelere ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği ile 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunda yer almaktadır.

(1) Perakende Satış Vesikaları

213 Sayılı VUK'nun 233. Maddesi ve VUK Genel Tebliği ile 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun hükümlerine göre, fatura vermek mecburiyetinde olan kişilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları perakende satışları veya yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

- Perakende Satış Fişi
- Makinelik Kasaların Kayıt Ruloları
- Giriş Ve Yolcu Taşıma Biletleri
- Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi
- Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi

Mal veya hizmet satışları için fatura düzenlemek zorunda olan kişiler bazı durumlarda, satışlarını fatura yerine perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi ile belgelendirebilirler. Bu şartların neler olduğu yukarıda açıklanmıştır.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletlerinde; işletme veya mükellefin adı-soyadı, varsa ticaret unvanı, vergi dairesi ve hesap numarası, fişin veya biletin seri ve müteselsil sıra numarasının bulunması gerekir. Bu fiş ve biletler, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilen fiş ve biletlerin bir nüshası müşteriye verilir, diğer nüshası da satıcı tarafından saklanır. Bu fiş ve biletlere, düzenleme tarihi ile alınan paranın tutarı düzenleyen tarafından kaydedilir.

Biletle girilen yerlerdeki perakende hasılat giriş biletleriyle, yolcu taşıyan işletmelerdeki perakende hasılat da yolcu taşıma biletleriyle tevsik edilmektedir.

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun 1. maddesiyle, perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Aynı maddeye göre bu cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar perakende mal satan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlerin fatura düzenlemek zorunda olmadıkları satışlarının belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer. 3100 Sayılı Kanun hükümlerine göre ödeme kaydedici cihazlarda kullanılacak rulolarda; müşteriye verilecek olan kısmının ön yüzünde görülecek tarzda müteselsil seri ve sıra numarasının bulunması, müşteriye verilecek her bir satış fişinin ön veya arka yüzüne gelecek şekilde satış fişi ibaresi, mükellefin adı-soyadı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarasının bulunması zorunludur.

Ödeme Kaydedici Cihaz kullanmayan kahvehaneleri işleten mükelleflerin münhasıran bu işletmelerindeki satışlarını adisyon tipi perakende satış fişi ile belgelendirecekleri, 209 seri no'lu VUK Genel Tebliğiyle hükme bağlanmıştır.

Aynı tebliğ hükümlerine göre, bu fişlerde işletme veya mükellefin adı/unvanı, vergi dairesi ve numarası, seri ve müteselsil sıra numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarına ilişkin bilgiler ile düzenleme tarihi ve saatine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Bu bilgilerin eksik olması halinde fiş hiç düzenlenmemiş sayılır.

(2) Gider Pusulası

VUK' nun 234. maddesi gereğince gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından vergiden muaf esnafa yaptırılan işler veya onlardan alınan mallar için düzenlenen ve vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olan belgedir. Gider pusulası, vergiden muaf esnafa iş yaptıran veya onlardan mal alan yukarıda sayılan kişiler tarafından iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir imzalatırılan diğer nüshası da malı alan veya işi yaptıranda kalır.

Gider pusulası ile ilgili düzenlemeler VUK'nun 234. maddesi ile birlikte 225 no'lu VUK Genel Tebliğinde de yer almaktadır. Buna göre, gider pusulasında; yapılan işin mahiyeti ve ücreti veya satılan emtianın cinsi, miktarı, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve tutarı ile ödenen net tutar, İş yaptıran ile yapanın veya mal alan ile satanın adı-soyadı, varsa unvanları, adresleri, vergi dairesi ve hesap numaraları, gider pusulasının seri ve sıra numarası ile düzenlenme tarihinin yer alması gerekir.

(3) Müstahsil Makbuzu

VUK'nun 235. maddesi gereğince birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde 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 mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda, makbuzun düzenlenme tarihi; malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi; malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli ile GVK'nun 94. Maddesi gereğince tevkif edilen vergi oranı ve tutarı ile ödenen net tutarın yazılması şarttır.

c. Fatura Düzenlenmesini Gerektiren Belgeler

Faturayı tamamlayan ve fatura düzenlenmesini gerektiren belgeler, mal hareketini yansıttıklarından, fatura veya fatura yerine geçen belgeler konusunda denetim aracı niteliğini de taşımaktadırlar. Örneğin adisyonlardan hareketle işletmenin günlük hasılatı hesaplanarak düzenlenmesi gereken fatura veya fatura yerine geçen belgelerin tutarı tespit edilebilmektedir. Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde düzenlenmesi zorunluluğu getirilen bu belgelerle, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi veya asgariye indirilmesi, bunun için de fatura düzenlenmesini veya düzenlenen faturalarda satılan mal veya hizmetin gerçek satış bedelinin yer alması amaçlanmıştır.¹⁷

(1) Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, ekonomideki mal hareketlerinin düzenli bir şekilde takip edilmesini, nakil sırasında kontrol edilmesini ve sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulmasını sağlamak amaçlarıyla düzenlenen belgedir.

VUK'nun 230. maddesinin 5. bendine göre, malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının faturada bulunması gerekir. Bu bent hükmüne göre, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcı tarafından, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde ise alıcı tarafından, taşınan veya taşıtırılan mallar için, sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. Alıcı ve satıcının mutabık kalmaları halinde, malın alıcı tarafından taşıtırılması durumunda da sevk irsaliyesinin satıcı tarafından düzenlenebileceği 246 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile hükme bağlanmıştır. Vergiden muaf esnaf tarafından, fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere emtia satılması durumunda ise sevk irsaliyesi alıcı tarafından düzenlenecektir.

¹⁷ Yılmaz Özer, A. Abdullah Doğan, M. Nadir Arca, **a.g.e.**, s.65.

Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde, gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur.

VUK'nun, 230. Maddesine göre, sevk irsaliyesinde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir.

- Gönderilen malın nev'i ve miktarı,
- Satıcının veya malı sevk edenin adı-soyadı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi numarası

- Malın nereye ve kime gönderildiği,

- Malın taşıyana teslim tarihi ve müteselsil sıra numarası,

Sevk irsaliyesinin aranmayacağı ve düzenlenmeyeceği durumlar ile sevk irsaliyesi ilgili olarak özellik arz eden durumlar da VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

(2) Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen bir belgedir. Taşıma irsaliyesiyle ücret karşılığında mal taşıyanların izlenmesi amaçlandığından, kendilerine ait nakil vasıtaları ile kendi mallarını nakleden kişilerin taşıma irsaliyesi düzenlemelerine gerek yoktur. Taşıma irsaliyesi düzenlenmesi için taşınan malın ticari olup olmaması da önemli değildir.

VUK'nun 240. ve 209. maddeleri uyarınca düzenlenen taşıma irsaliyelerinde, düzenleyenin adı-soyadı, ticaret unvanı, vergi dairesi, vergi numarası ve adresi, aracın plaka numarası, malın ambara giriş tarihi, cinsi ve miktarı, kim tarafından nereye ve kime gönderildiği ve alınan nakliye ücreti tutarının yazılmış olması gerekir.

Seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilen taşıma irsaliyeleri üç nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası malı taşıtırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne, bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde kalır.

Taşıma irsaliyesi ile sevk irsaliyesinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Sevk irsaliyesi, ekonomi içerisindeki mal hareketleriyle ilgili olup, duruma göre malın satıcısı veya alıcısı tarafından düzenlenir. Taşıma irsaliyesi ise ücret karşılığında malı taşıyan gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenir.¹⁸

(3) Ambar Tesellüm Fişi

Ambar tesellüm fişi, nakledilmek üzere nakliyat ambarlarına getirilen malların, ambarlara giriş tarihi ile sevki arasında zaman farkının bulunduğu, ayrıca birden fazla kişiye ait malların tek bir taşıt ile taşındığı durumlarda düzenlenen belgedir. 173 no'lu VUK Genel Tebliği'ne göre, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen mallar için, nakliyat ambarlarınca üç nüsha ambar tesellüm fişinin düzenlenmesi gerekir.

Bu fişlerde, düzenlenme tarihi; düzenleyen nakliye ambarının, adı, soyadı varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; malı tevdi edenin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; malın ambara giriş tarihi, nev'i ve miktarı, nereye ve kime gönderildiği, alınan taşıma ücreti ve malı tevdi eden tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin müteselsil seri ve sıra numarasının yazılmış olması gerekir.

Birden fazla kişiye ait malların tek bir taşıt veya birden fazla taşıtta taşınması suretiyle ambarlardan çıkışı sırasında, taşıma irsaliyesinde bulunması zorunlu olan bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenen liste şeklindeki taşıma irsaliyesi kullanılacaktır. Ayrıca, bu taşıma irsaliyesine tesellüm fişlerinin bir örneği ile malı taşınan tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin eklenmesi zorunludur.

¹⁸ Nurettin Eroğlu, a.g.e. s.339.

(4) Yolcu Listesi

VUK'nun 233. maddesi gereğince, şehirler arası yolcu taşıma işini yapan mükellefler yolcu taşıma bileti kesmeye mecburdurlar. Yine VUK'nun 240. maddesi gereğince, yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (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 ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshasını da işyerinde bulundururlar.

Düzenlenen yolcu listelerinde, düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi; taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi vergi dairesi ve hesap numarası; taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati, bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarının yazılmış olması gerekir.

(5) Günlük Müşteri listesi

VUK'nun 240. maddesi gereğince, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak, müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar. Bu listede, düzenleme tarihi, düzenleyenin adı, soyadı, varsa ünvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı ve oda ücretinin yazılmış olması gerekir. Müşterilerin ayrılması sırasında da, bu listelerdeki toplam gün sayısına göre hizmetin bedeli hesaplanmakta ve fatura düzenlenmektedir. Konaklama yerlerine seyahat acenteleri vasıtasıyla gelinmesi durumunda, hizmet konaklayanlara verilmekle birlikte, asıl müşteri seyahat acentesidir. Bu durumda, günlük müşteri listesine, konaklayanların isimlerini ayrı ayrı yazmak yerine seyahat acentesinin ismini yazmak yeterlidir.¹⁹

¹⁹ Mehmet Ali Özyer, a.g.e. s.297.

(6) Adisyonlar

Bazı VUK Genel Tebliğleri ile bazı hizmet işletmelerine adisyon düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu tebliğ hükümlerine göre;

-Kurumlar vergisine tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulan ve alkollü içki servisi yapılan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler ve lokantalar gibi işletmeler,

-Kurumlar vergisi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup, şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp ve benzeri işletmeler,

-VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmeler adisyon kullanmak zorundadırlar.

Adisyonlarda, düzenleyenin adı, varsa ticaret ünvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, hizmetin ve emtianın cinsi, miktarı; düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası ile basıldığı matbaaya ilişkin bilgilerin yazılı olması gerekir. İki örnek olarak düzenlenen adisyonun birinci örneği müşteriye verilir, ikinci örneği de işletmede kalır.

d. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabının düzenlemek zorunda olduğu serbest meslek makbuzu ile mesleki faaliyete ilişkin olarak yapılan tahsilatlar belgelendirilmektedir. VUK'nun 236. maddesi gereğince, serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.

VUK'nun 237. maddesine göre, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilen serbest meslek makbuzuna, makbuzu verenin soyadı, adı ve ünvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin soyadı, adı veya ünvanı ve adresi; alınan paranın miktarı ve alındığı tarih yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

e. Diğer Belgeler

VUK hükümlerine göre, aşağıdaki belgeler de tevsik unsuru olarak kabul edilmektedir.

- Ücret Bordrosu (VUK 238. Madde)
- Muhabere Evrakı (VUK 241. Madde)
- Sözleşmeler, Taahhütnameler, Kefaletnameler, Mahkeme İlamları, İhbarnameler, Karar Örnekleri, Vergi Makbuzları Vb.

Maliye Bakanlığı'nca , VUK'nun Mük. 257. maddesine istinaden, yayınlanan genel tebliğ hükümlerine göre aşağıda sayılan belgeler de fatura yerine geçmekte ve tevsik edici belge olarak kullanılabilir.

- Özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimler tarafından, özel muayenehane ve tedaviler için düzenlenen reçeteler,
- Döviz alım-satımına yetkili müesseselerce yapılan işlemlerde kullanılan döviz alım ve satım belgeleri,
- Bankalar tarafından düzenlenen döviz alım ve satım belgeleri
- Bankalar tarafından düzenlenen işlem sonuç formları veya dekontlarlar,
- Sigorta şirketleri tarafından düzenlenen sigorta poliçeleri, ek belgeler ve zeylnameler ile sigorta şirketleri tarafından sigorta acente ve prodüktörlerine düzenlenen Sigorta Komisyon Gider Belgeleri
- SPK tebliğleri uyarınca menkul kıymet alım-satımlarına aracılık yapan kurumlar tarafından düzenlenen sonuç formları,
- İkrazatçılık faaliyetlerinde bulunanların düzenlemek zorunda oldukları ödünç sözleşmeleri
- Yurt dışındaki kişi veya firmalardan alınan belgeler .

2. VUK Hükümlerine Göre Belgelerin Temin Edilmesi, Muhafazası Ve İbrazi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler yasal yollardan bastırabildikleri gibi yasal olmayan yollardan da bastırabilmektedirler. Yine, bu belgeler kullanılarak işlenen suçların tespiti ve cezalandırılması işlemlerinin yasalarda belirtilen süreler içerisinde yapılması gerekir. Bu nedenlerle, VUK'na göre, belgelerin bastırılması, muhafazası ve ibraz mecburiyeti ile ilgili usul ve esasların da bilinmesi gerekir.

a. Belgelerin Temin Edilmesi

164 sıra no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca, bu bölümde açıklanan belgeler, ya 02.02.1985 tarihinde yürürlüğe giren “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre Defterdarlıklarla anlaşması olan matbaalarda bastırılarak yada noterlere tasdik ettirilerek kullanılmaktadır. “Ancak, denetimi ve tasdik işlemi Belediyelerce yapılan giriş biletləri için böyle bir zorunluluk getirilmemiştir.”²⁰

Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan ve aşağıda belirtilen özellikleri taşıyan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler.

-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 müteselsil sıra numarası verebilecek donanımına sahip bulunması ve bunun belgelendirilmesi gerekir.

-Matbaa işletmecilerince belli bir teminatın yatırılması gerekmektedir.

²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001, s.743.

Kullanılacak belgelerin bastırılması için vergi dairesinden izin alınması zorunluluğu, 25.05.1999 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır. Dolayısıyla belgeler hiçbir izne bağlı kalmaksızın anlaşmalı matbaalarda bastırılabilirler. Bastırılan belgeler noterliklere tasdik ettirilerek de kullanılabilirler. Bunun için önceden izin alınması zorunluluğu da 274 sıra no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca kaldırılmıştır.

b. Belgelerin Muhafazası Ve İbrazi

213 Sayılı VUK'nun 114. maddesi gereğince, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı için de bu zamanaşımı süresi esas alınmıştır.

213 Sayılı VUK'nun 253. maddesi gereğince, defter tutmak zorunda olan mükellefler, defter ve belgelerini ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Defter tutmak mecburiyetinde olmayanların muhafaza yükümlülüğü de VUK'nun 254. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler de aldıkları belgeleri, belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden yılın başından başlamak üzere, beş yıl süreyle muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

Özel hesap dönemine tabi mükellefler için, 5 yıllık muhafaza süresinin hesaplanmasında, hesap döneminin başlangıç yılı değil, bitiş yılı gözönüne alınmalıdır.

Belgelerin muhafazası ile ilgili zamanaşımı süresi beş yıl olmakla beraber, aşağıda bahsedilen özellikli durumlar da sözkonusu olabilmektedir. Buna göre;

-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, belgelerin muhafazası için zamanaşımı süresi de, belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden yılın başından itibaren değil, işin bittiği ve kar-zararın tespit edildiği yılı takip eden yılın başından,

-Amortisman tabi iktisadi kıymetler açısından da zamanaşımı süresi, itfa dönemini takibeden yıldan, itibaren başlamaktadır.

VUK'nun 256. maddesine göre de, mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları bütün defter ve belgeler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin, mikro fiş, mikro film, maneytik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilmesi için zamanaşımı süresi de, belgelerin ilgili oldukları yılı takip eden yılın başından başlamak üzere, beş yıldır. Defter ve belgelerin muhafazası konusunda özellik arz eden durumlar, ibraz mecburiyeti açısından da geçerlidir.

B. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE BELGELER

Türk Ticaret Kanununda, VUK'ndaki gibi, belge çeşitleri ile belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması konusunda, yasal hükümler bulunmamaktadır. Yine, belge çeşitleri ile bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması konusunda VUK'nda sık sık değişiklikler olmasına rağmen TTK'nda bu anlamda bir değişiklik yapılmamaktadır. Bu nedenle, VUK hükümleri ile TTK hükümleri arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu tacirler arasındaki ilişkiler ile tacirlerle üçüncü şahıslar arasındaki ilişkileri konu ettiğinden, fertlerle devlet arasındaki ilişkilere fazlaca yer vermemektedir. Bu nedenle, belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması konusunda VUK'ndaki gibi zorunlu hükümler bulunmamaktadır.²¹

TTK'nun 23, 66, 1147, 1150, 1154, 1157, 1208, 1443. maddelerinde fatura ile ilgili hükümler yer almaktadır. TTK'nun 23. maddesinin 1. fıkrasına göre, ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir. Anılan maddenin 2. fıkrasında da, faturayı alan kişinin,

²¹ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2.bs., İzmir, D.E.Ü. Hukuk Fak. Yayınları, 1997, s.111.

sekiz gün içerisinde faturanın içeriğine itiraz edebileceği, bu süre zarfında itiraz edilmemesi durumunda fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

TTK'nun 1147, 1150, 1154, 1157, 1208, 1443. maddelerinde de faturanın deniz ticaretinde kullanılması ve meydana gelen uyuşmazlıklarda ispat vasıtası olacağı konusunda, hükümler bulunmaktadır.

TTK'nun 66. maddesine göre tacirlerin saklamak zorunda oldukları diğer belgeler, tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla, ödemelerini gösteren vesikalar ve yazdıkları mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyaları, mukaveleler, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları, olarak sayılmıştır.

VUK hükümlerine göre, tüccarlar, ticari işleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektupları, telgraf ve hesap özetlerini, mukavelename, taahhüname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikaları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları ve bunlara benzer diğer belgeleri muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

Ticari işlerde kullanılan poliçe, bono ve çekler de TTK'nda düzenlenen belgelerdir. TTK'nda bu belgelerde bulunması gereken şekil şartları ve kullanılmaları ile ilgili hükümler yer almaktadır. Yine VUK'nun Mük. 241. maddesi hükmüne göre, mükellefler tarafından düzenlenen poliçe ve bonolarda, TTK'nda belirtilen şekil şartları yanında, müteselsil seri ve sıra numarası ile alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası bilgilerinin de bulunması gerekir.

Defter ve belgelerin muhafazası, TTK 68. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, tutulması zorunlu defterlerin son kayıt tarihinden itibaren, işletmeyle ilgili mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet, ödeme makbuzları, sözleşmelerin, taahhünamelerin kefaletnamelerin, yargı ilamı ile sair evrakların da düzenlenme tarihlerinden itibaren 10 yıl süreyle saklanması mecburidir.

C. TÜRK CEZA KANUNUNA GÖRE BELGELER

Türk Ceza Kanununda belge yerine varaka kavramı kullanılmış olup, ancak kanun metninde buna ilişkin bir tanıma yer verilmemiştir. Buna rağmen, varakayı hukuki hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına, bir olayın ispatına yarayan yazılar olarak tanımlamak mümkündür. Bu nitelikleri taşımayan yazılar belge değildir. Doktrinde, “taşınabilen bir şey üzerine yazılıpta bir kimliği olan ve hukuki hüküm ifade eden, bir olayı ispata yarayabilen yazı”, “hukuki bir hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına, bir olayın kanıtlanmasına yarayan yazı”, şeklinde tanımlar yer almaktadır.²²

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bir yazının belge sayılabilmesi için aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir.²³

- Yazı bir irade açıklaması ve beyanını harflerle ifade etmeli ve imzalı olmalıdır.
- Yazı bir olayın veya hakkın kanıtı sayılmalıdır.
- Yazıdaki beyan sahibi, bir kişi veya bir kurum olmalıdır.
- Yazı, hukuki sonuç doğuracak nitelikte olmalıdır.
- Yazı, taşınabilir bir nesne (kağıt vb.) üzerine yazılmalıdır.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında VUK’nda sayılan belgelerin ceza hukuku açısından varaka sayılması mümkündür. VUK’nda sayılan belgeler, taşınabilir olmak, belli bir kişi veya kurumun beyanını yansıtmak, bir hukuki ilişkiyi göstermek ve hukuksal açıdan bir hüküm ifade etmek olarak belirtilen özelliklerin tamamını taşımaktadırlar.

TCK’nda belgeler, resmi evrak ve özel evrak sınıflamasına tabi tutulmuştur. Kanunda belli bir tanım olmamasına rağmen, “bir memur tarafından memurun görevi gereğince düzenlenen ve zorunlu biçimsel koşulları taşıyan belgeleri”²⁴ resmi evrak, resmi evrak sayılmayan belgeleri de özel evrak olarak tanımlamak mümkündür.

²² Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, **Belgelerde Sahtecilik Mala Karşı Suçlar ve Bilişim Alanında Suçlar**, Ankara, Adil Basım Yayın Dağıtım, 1998, s. 99.

²³ Erol Çetin, İsmail Malkoç, **Sahtekarlık Suçları Bilgisayar Suçları Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Ankara, Adalet Yayınevi, 1995, s. 130-136

²⁴ Kubilay Taşdemir, Ramazan Özkepir, **a.g.e.**, s. 123.

VUK’nda sayılan belgelerin TCK açısından resmi belge mi, yoksa özel belge mi sayılacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. TCK’nun 349. maddesinde resmi evrak için “emtiayı temsil eden evrak” tabiri yer almaktadır. Bu açıdan bakıldığında, emtia hareketini temsil eden fatura, sevk irsaliyesi vb., belgeler özel evrak sayılabilir. Ancak aynı belgeler, VUK açısından, yapılan hizmetin belgelendirilmesinde de kullanılmaktadır. Bu durumda sözkonusu belge, emtiayı temsil eden bir belge fonksiyonunu taşımamaktadır. Dolayısıyla VUK’nda sayılan belgelerin, TCK açısından resmi evrak mı yoksa özel evrak mı sayılacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır.

D. DİĞER VERGİ KANUNLARINA GÖRE BELGELER

Vergi kanunlarının uygulamasında kullanılacak belgeler esas itibariyle VUK’nda sayılmıştır. Yasal defter kayıtlarının tevsikinde esas olarak kullanılan belgeler bunlar olmakla beraber, 193 sayılı GVK, 5422 sayılı KVK, 6183 sayılı AATUHK, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda yer alan belgeler de tevsik unsuru olarak kullanılmaktadır. Bu belgeleri, Vergi Beyannameleri ve Ekleri, Yatırım Teşvik Belgesi, Hakediş Belgesi, Sakatlık Belgesi, Gümrük Makbuzu, Noter Sözleşmeleri, Ödeme Emri, Haciz Varakası, Aciz Fişi, Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenen Tasdik Raporları, Veraset İlamı, Damga Vergisi Kanununda sayılan Değerli Kağıtlar, Harçlar Kanununun uygulamasında kullanılan belgeler olarak sayabiliriz.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uygulamalarında kullanılan belgeler ve bu belgelerin kullanımına ilişkin usul ve esaslar incelenmiştir. Vergi uygulamalarında en çok kullanılan belge faturadır. Dolayısıyla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenen veya kullanılan belge de, çoğunlukla, fatura olmaktadır. Bu nedenle fatura konusu daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ancak, bu bölümde sayılan bütün belgeler de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenebilmekte veya kullanılabilir. Çalışmamızın izleyen bölümünde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının nedenleri ile bu belgelerin düzenlenmesi ve tespit edilmesi yöntemleri ele alınacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI, BU BELGELERİN DÜZENLENME VE KULLANILMA NEDENLERİ İLE DÜZENLENME VE TESPİT EDİLME USULLERİ

Vergi kanunlarının uygulanmasında kullanılan belgeler önceki bölümde açıklanmıştır. Ancak bu belgeler her zaman kanunların öngördüğü biçimde kullanılmamaktadır. Vergi kayıp ve kaçağı, belgelerin düzenlenmemesi veya kullanılmaması sonucunda meydana gelebileceği gibi, düzenlenen veya kullanılan bu belgelerin gerçeği yansıtmaması nedeniyle de meydana gelebilmektedir. Bazı belgelerin olay veya durumların gerçek mahiyetlerini temsil etme özelliği bulunmamaktadır. Bu belgeler vergi hukukunda sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramlarıyla ifade edilmektedir. Bu bölümde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramları, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının nedenleri ile düzenlenmesi ve tespiti edilmesi usulleri konuları ele alınacaktır.

I. SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI

Konunun daha iyi anlaşılması için öncelikle sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramlarını açıklamak gerekmektedir. Her ne kadar, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ile ilgili suç ve cezalar VUK’nda açıklanmışsa da, bu suçları işleyenler ceza hukuku ilkelerine göre yargılanmaktadırlar. Bu nedenle, sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramlarını hem vergi hukuku hem de ceza hukuku açısından da irdeleyeceğiz.

A. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI

Uygulamada “naylon fatura” tabiri ile de ifade edilen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge tanımları ilk kez 28 seri no’lu KDV Genel Tebliği’yle vergi hukukunda yer almıştır. Anılan tebliğde konu ile ilgili olarak;

“Bilindiği gibi, vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlemelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır.

Buna göre, hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler “sahte belgeler” dir. Bu çerçevede;

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler.
- Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler,

sahte belge olarak kabul edilecektir.....Sahte belgeler, sadece yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre değişik durumların ortaya çıkabileceği tabiidir.

Muhteviyatı itibariyle yaniltıcı 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 yaniltıcı belge olarak kabul edilecektir.

.....Muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgeler sadece yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre değişik durumların ortaya çıkabileceği tabiidir.” şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması ile ilgili yasal düzenlemeler 213 sayılı VUK’nda yer almakla beraber, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge tanımlarının kanunda yer alması, 29.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle mümkün olabilmektedir.

29.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunun 14’üncü maddesiyle değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı VUK’nun 359’uncu maddesinin a/2 bendinde “muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”, b/1 bendinde ise “sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sahte belgeyle olmayan bir durum olmuş gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyle de olan bir durum gerçeğinden farklı bir şekilde gösterilmektedir.

Bir mükellefe ait belgelerin taklit edilerek matbaa, bilgisayar, fotokopi vb. ortamlarda çoğaltılması fiili sahte belgelere örnek olarak gösterilebilir. Faturada bilgileri yer alan firmalar ile düzenleyen kişiler birbirlerinden tamamen farklı kişilerdir. Belgelerde gösterilen mal veya hizmet satışının gerçek durumla ilişkisi bulunmadığından düzenlenen belgeler başından itibaren sahte belge niteliğindedir.

Bazı kişilerin, gerçek anlamda bir faaliyetleri olmadığı halde böyle bir faaliyetleri varmış gibi mükellefiyet tesis ettirip Defterdarlıklarla anlaşmalı matbaalarda bastırarak değişik kişiler adına düzenledikleri belgeler de sahte belge niteliğindedir. Yasal prosedüre uygun olarak mükellefiyet tesis ettiren bir şahıs tarafından anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması bu belgenin sahte belge niteliğini değiştiremez.

Gerçek faaliyeti olan kişilerin de, herhangi bir mal veya hizmet karşılığı olmaksızın düzenlemiş oldukları belgeler sahte belge niteliğindedir. Bu işin sıklıkla veya münferiden yapılıyor olması da durumu değiştirmemektedir.

Alınan bir mal veya yaptırılan hizmet gerçek olabilir ancak bu işlem için düzenlenen belge malı satan veya hizmeti yapan tarafından düzenlenmemişse, bu belge de sahte belge niteliğindedir. Çünkü, belgede gösterilen mal veya hizmet satışı belgeyi düzenleyen kişi tarafından değil başka bir şahıs tarafından gerçekleşmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde ise, gerçek bir muamele veya durum olduğu halde, belge bu muamele veya durumun gerçek mahiyetini yansıtmamaktadır. Bu belgeler gerçek faaliyeti olan mükelleflerce düzenlenmektedirler. Örneğin, 500.000.000.-TL tutarındaki gıda maddesi satışı için, malın miktarı, fiyatı, cinsi vb. unsurlar farklı gösterilerek faturanın 700.000.000.-TL olarak düzenlenmesi gibi. Bu fatura gerçekten yapılan bir satış işlemine aittir. Ancak bu işlemi gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmamaktadır. Bu nedenle de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğindedir. Yani belgenin kendisi sahte değil ancak içerdği bilgiler gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Düzenlendikten sonra üzerlerinde çeşitli değişiklikler yapılan belgeler ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin birbirlerine karıştırılmaması gerekir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği andan itibaren bu niteliktedir. Yani belgenin düzenlendikten sonra muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline gelmesi sözkonusu olamaz. Düzenlendikten sonra kazıntı, silinti, rakam değiştirme vb. yöntemlerle belge üzerinde yapılan değişiklikler, belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, tahrif edilmiş belge haline getirmektedir.

B. TÜRK CEZA KANUNU AÇISINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMI

Türk Ceza Kanunu'nda, VUK'ndaki gibi sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge şeklinde ayrı ayrı kavramlar bulunmamaktadır. Sahtecilik olarak ifade edilen durumlar, evrakta sahtecilik kavramıyla kanunda yer almaktadır. Evrakta sahtecilik, yapılan sahteciliğin şekline göre değişmektedir. Daha önce değinildiği üzere, TCK'nda belgeler resmi belge ve özel belge olarak iki başlık altında ele alınmaktadır. TCK'nun 339-357. maddeleri "Evrakta Sahtekarlık Suçları" ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu maddelerde, TCK açısından evrakta sahtecilik de, resmi evrakta sahtecilik ve özel evrakta sahtecilik olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

TCK' nun 339-357. maddeleri incelendiğinde gerek resmi, gerek özel olsun aşağıdaki şekillerde düzenlenen evrak sahte evrak niteliğindedir.¹

-Tamamen sahte evrak tanzim etmek

Bu şekilde düzenlenen evrak meydana gelen bir olayı veya durumu temsil etmemektedir. Bir işlem olmadığı halde düzenlenen evrak veya başka bir evrakın taklit edilmesi şeklinde düzenlenen evraklar bu niteliktedir.

-Kısmen sahte evrak tanzim edilmesi

¹ Ahmet Gündel, **Zimmet Sahtecilik Hırsızlık Gasp Dolandırıcılık Emniyeti Suiistimal Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1998, s.197, 242 .

Gerçek bir olayı veya durumu temsil etmek üzere düzenlenen bir belgeye, sahte hükümlerin ilave edilmesiyle ortaya çıkan belgedir.

-Gerçek bir evrakın tahrif ve tağyir edilmesi

Bununla da, daha önce gerçek olarak düzenlenmiş bir belgenin kazıntı, silinti ve eklemeler yapmak gibi fiillerle gerçeğinden saptırılması olarak ifade edilmektedir.

-Gerçek olan evrakın suretlerini tahrif etmek ve gerçeğine uygun olmayan suretler tanzim etmek

Aslı olmayan belge için tasdikli suret uydurma, aslına uygun olmayan suret düzenleme vb. fiillerle düzenlenen evraklar da bu kapsama girmektedir.

II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASININ NEDENLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi için, mükelleflerin neden bu fiillere başvurdıklarının iyi bilinmesi ve analiz edilmesi gerekir. Çalışmamızın bu kısmında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin nedenleri ele alınacaktır.

A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN NEDENLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesindeki esas etken, kullanıcılarının olmasıdır. Dolayısıyla, düzenlenme nedenlerinden ziyade kullanılma nedenleri daha çok önem arz etmektedir. Ancak, aşağıda açıklanan etkenler de bu belgelerin düzenlenmesinde etkili olabilmektedir.

1. Gelir Elde Etmek

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, kullanıcılarına bazen belli bir komisyon geliri karşılığında satılmaktadırlar. Dolayısıyla, bu fiil, düzenleyenler açısından gelir getirici bir faaliyet niteliğindedir.² Bu fiil, hiçbir faaliyette bulunmayan, esas faaliyeti sahte belge ticareti olan kişiler tarafından yapılabileceği gibi, esasfaaliyeti yanında bu belgeleri düzenleyen mükellefler tarafından da yapılabilmektedir.

Esas faaliyeti sahte belge ticareti olan kişiler tarafından düzenlenen belgeler, belgedeki tutar esas alınarak hesaplanan komisyon geliri karşılığında satılmaktadır. Gerek yargı kararları, gerekse Maliye Bakanlığının uygulaması, komisyon gelirin belge tutarının %2'si olduğu yönündedir. Sahte belge düzenlemeyi esas faaliyet olarak yürüten kişilerin, belgelerin bastırılması için yapılan masraflar, mükellefiyet tesisi için yapılan masraflar, yol masrafları vb. giderler dışında giderleri de bulunmamaktadır. Bu da, sahte belge ticaretini, çok karlı bir faaliyet haline getirmektedir.³

2. Vergi Kaçırmak

Ödenmesi gereken vergi tutarının azaltılması amacıyla da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi sözkonusu olabilmektedir.

Aralarında doğrudan veya dolaylı hukuki ilişki (aynı holding bünyesindeki firmalar, ortakları aynı olan firmalar, aralarında bağlı ortaklık veya iştirak hali olan firmalar gibi.) bulunan firmaların, vergi kaçırma amacıyla, birbirlerine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeleri, bu konuya örnek olarak verilebilir. Bu durum, KVK'nun 15. ve 17. maddelerinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Anılan madde hükümleri gereğince, örtülü kazanç olarak dağıtılan kazançların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi yasaklanmıştır. Örneğin, A

² Şükrü Kızılot, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura (Doçentlik Tezi)**, Vergi Dünyası Dergisi Eki, No:188, Nisan 1997, s. 18.

³ Osman Okur, "Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, verilen cezalar ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:107, Ağustos 1997, s.74.

firması, karını daha düşük göstermek amacıyla, zararlı durumda olan B firmasına sattığı mal için gerçek değerinden daha düşük tutarda belge düzenlemektedir. Karı gerçek değerinden daha düşük olacağından, ödeyeceği vergiler de daha düşük olacaktır. B firması da, malı gerçek değerinden daha düşük tutarda kayıtlarına yansıtacağından, bu malın satışından elde ettiği kar daha yüksek olacaktır. Ancak, bu firma zaten zararlı durumda olduğundan vergi ödemeyecektir. Aynı durum gerçek değerinden daha yüksek tutarlı belge düzenlenerek de sağlanabilir. Yani, zararlı durumda olan B firması karlı durumda olan A firmasına gerçek değerinden daha yüksek tutarlı olarak belge düzenleyebilir. Bu durum, A firması açısından yüksek maliyet düşük kar anlamına geleceğinden, daha az vergi ödenmesine yol açmaktadır. B firması da, yüksek tutarlı belge düzenlemiş olsa bile, zararlı olması dolayısıyla, vergi ödemeyecektir.

Örtülü kazanç dağıtımı, sadece vergi kaçırmak niyetiyle değil, etkin ortaklar tarafından, diğer ortaklar ve kar payı sahipleri aleyhinde de kullanılabilir. Bu nedenle TTK ve SPK’nda da örtülü kazanç dağıtımı yasaklanmıştır⁴.

Bu belgeler, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlenebilecekleri gibi, sahte belge olarak da düzenlenmektedir. Yine, aralarında, dolaylı da olsa, hiçbir ilişki bulunmayan mükelleflerin de kendi aralarında anlaşarak, birbirleri adına sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme faaliyeti içine girebilmeleri de mümkündür. Bu yöntemle, yapılan faaliyetin tespit edilebilmesi de zorlaşmaktadır.

Bilindiği üzere, gider pusulası ve müstahsil makbuzu, mal satışı ve hizmet ifasında bulunan ancak belge düzenleme mecburiyetleri olmayan kişilerden mal veya hizmet alan mükelleflerce düzenlenmektedir. Bunların yüksek tutarlı olarak düzenlenmesi, gider veya maliyetlerin gerçek değerinden daha yüksek olmasına ve dolayısıyla vergi matrahlarının da daha düşük olmasına neden olmaktadır.

Bazı firmaların, satış hasılatlarını gizlemek veya tamamen kayıt dışı bırakmak amacıyla, kendi faturalarını taklit ederek bastırdıkları faturaları müşterilerine vermesi fiili de vergi kaçırmak amacıyla sahte belge düzenlenmesine örnek olarak verilebilir.

⁴ Aziz Özbek, “Vergi Ziyayı Ve Hazine Kaybı İlişkisinin İki Farklı Olayda Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:167, Mart 2002, s.87.

3. Diğer Nedenler

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesine yol açan diğer nedenleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun'a, göre, 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 oluşturmaktadır. Bazı kişiler elde ettikleri karaparaı aklamak için, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektedirler. Örneğin, 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 gibi.

Karapara aklamak isteyen kişiler, bazen de, bir mal veya hizmet satın almış gibi yurt dışındaki bir firmadan sahte fatura almakta, kara parayı da faturanın bedeli olarak yurt dışına transfer etmektedirler. Böylece hem karaparanın aklanması gerçekleşmiş olmakta, hem de yurt dışında yatırım yapma şansı elde edilmiş olmaktadır.⁵

-Mükellefler, dönem sonlarında, yasal defter kayıtları ve belgelerine göre işletmelerinde bulunması gereken mal miktarı ile fiili olarak işletmede bulunan mal miktarını karşılaştırarak, stok dengesi kurmaya çalışırlar. Yıl içerisinde belgesiz mal alış veya satışının bulunması stok dengesizliğine neden olmaktadır. Bu durum da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenerek giderilmeye çalışılmaktadır.

-Bazı mükellefler, özel gider indiriminden yaralanan ücretliler veya vergi iadesinden faydalanan emekliler adına sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektedirler. Bu belgeler, daha çok akrabalık, eş, dost, hatır vb. ilişkilere dayanılarak düzenlenmekte, düzenleyen ve kullanan kişiler, çoğu kez, bu fiillerin vergi kanunları açısından suç sayıldığını bilmemektedirler.

⁵ Halim İpek, **Karapara ve Karaparanın Aklanması**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s. 24.

B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGELERİN KULLANILMA NEDENLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlenmesinin temel nedeni, bunları talep eden insanların olmasıdır. Bu talep nedeniyle, belgeleri düzenleyenlerin sayısı da gittikçe artmakta ve hatta bu işi meslek edinmiş organize suç örgütleri ortaya çıkmaktadır.

“Sahte belgenin varlığının nedeni, onun kullanılacak olmasıdır. Bu nedenle kural olarak, önce sahte belgeye ihtiyaç duyulur ve sonra da sahte belge düzenlenir. Tersine, yani, önce sahte belgenin hazırlanması, sonra da bunun kullanılacak yerinin aranması pek söz konusu olmaz. Bu tespit sahte belge sorununun anlaşılması açısından zorunludur.”⁶

Bu belgelerin kullanım nedenlerinin bilinmesi, soruna çözüm bulunması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1. Belgesiz Olarak Yapılan Harcamaları Belgelendirmek

Gelir veya kurumlar vergisi matrahı, mükellefin dönem içerisindeki gelirleri ile maliyet ve giderleri dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Ödenecek katma değer vergisi de mükellefin gelirlerine isabet eden katma değer vergisi ile mal alış ve giderlerine isabet eden katma değer vergisi dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bazı istisnalar hariç olmak üzere, belgesiz mal veya hizmet alışının, yasal defterlere kaydedilmesi ve gelir veya kurumlar vergisi matrahı ile ödenmesi gereken katma değer vergisi tutarının hesaplanmasında dikkate alınması mümkün değildir. Bu nedenle, mükellefler belgesiz olarak yaptıkları harcamalarını, temin ettikleri sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerle belgelendirerek, gerçek duruma göre ödemek zorunda oldukları vergiden daha fazla vergi ödemekten kurtulmaya çalışmaktadırlar. Belgesiz mal ve hizmet alışlarının başlıca sebeplerini de aşağıdaki şekilde sayabiliriz.

⁶ Malik Günday, “Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:141 2000/Haziran, s.60.

a. GV Stopajı Ve SSK Primlerinin Ödenmemesi

193 sayılı GVK'nun 94. maddesi gereğince, gerçek usule tabi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin bazı kişilere yaptıkları ödemelerden, o kişiler tarafından ödenmesi gereken gelir vergisine mahsup edilmek üzere, gelir vergisi tevkifatı yapmaya ve anılan kanun hükümlerince bu vergiyi ilgili vergi dairesine ödemeye mecburdurlar. Ücretlilere, serbest meslek erbabına ve kira olarak yapılan ödemeler buna örnek olarak verilebilir. Ücretlilere yapılan ödemeler dikkate alınarak hesaplanan sigorta primleri de işverence SSK'na ödenmektedir.

İşçilere yapılan ödemeler, müstahsil makbuzu veya gider pusulası düzenlenerek alınması gereken mal ve hizmetler için yapılan ödemeler ve avukat, müşavir vb. kişilere yapılan ödemeler için belge alınmaması veya düzenlenen belgelerin harcamaların gerçek tutarını yansıtmaması durumunda oluşan açığın kapatılması için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmaktadır. Bu durum yapılan ödemelerden sözkonusu kesintileri yapıp ödemek zorunda olan alıcıdan kaynaklanabileceği gibi, kendilerine yapılan ödemelerden kesinti yapılmasını istemeyen satıcıdan da kaynaklanabilmektedir.

b. Tekel Halindeki Mükelleflerden Mal Veya Hizmet Satın Alınması

Bazı sektörlerde, 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 imkanları bulunmadığından, tekel durumundaki firmann şartlarını kabul etmek zorunda kalmaktadırlar. Tekel halindeki firma da, mal veya hizmet satışlarına belge düzenlememekte veya gerçeğinden daha düşük tutarlı belgeler düzenlemektedir. Bu firmalardan mal veya hizmet alan veya almak zorunda kalan mükellefler de, bu mal veya hizmet alışlarından kaynaklanan açıklarını, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak kapatmaktadırlar.

c. Kayıtdışı Çalışan Mükelleflerden Mal Veya Hizmet Satın Alınması

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerden satın alınan mal veya hizmetlerin belgelendirilmesi çok zordur ve hatta mümkün değildir . Bu durum da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasına neden olmaktadır.

Tekstil sektöründe kayıtsız olarak çalışan atölyelere iş yaptırılması, kayıtsız olarak hurda mal satanlardan mal alınması gibi durumlar buna örnek olarak gösterilebilir. Bu kişilerden alınan mal ve hizmet karşılığı olarak kullanılacak belgeler sahte belge niteliğindedir. Çünkü, mal veya hizmet satışında bulunan kişi tarafından belge düzenlenmesi imkanı bulunmamaktadır. Belgeler, bazen mal ve hizmet satışında bulunan kişiler tarafından temin edilip kullanılmak üzere alıcılara verilmekte, bazen de bizzat mal veya hizmet alımında bulunan kişilerce temin edilmektedir. Tarım ürünleri üretimi ve satışı, inşaat, vb. sektörlerde de, buna benzer kayıt dışı ekonomik faaliyetler nedeniyle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmaktadır.

d. Yurt Dışından Kaçak Getirilen Malların Satılması

Gümrük vergisi ödememek vb. nedenlerle yurt dışından kaçak olarak getirilen malların yurt içinde satışı sırasında belge düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir. Satışı için belge düzenlenen malın alışına dair herhangi bir belge de bulunmadığından, bu faaliyetle uğraşan kişiler kaçak yollarla yurt dışından getirmiş oldukları malları sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirmeye çalışmaktadırlar.

Bu kişiler, satışları için başka yerlerden sahte belgeler temin ederek de isteyen müşterilerine verebilirler. Bu durumda kendileri değil, kendilerinden mal alan kişi sahte belge kullanmak durumunda kalmaktadır. Bunlardan belgesiz olarak mal alanların da, bizzat, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler temin ederek alışlarını belgelendirmeleri söz konusu olabilir.

e. Tefecilere Faiz Ödenmesi Ve Rüşvet Verilmesi

Mali kriz içerisinde olan veya kısa süreli finansman sıkıntısı çeken bazı mükellefler, tefeci olarak tanımlanan kişilerden yüksek faizle borç para almaktadırlar. Bazı mükellefler de, çeşitli nedenlerle bazı görevlilere rüşvet vermektedirler. Bu ödemeler de belgelendirilmesi imkanı bulunmayan giderlerdir. Bu da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının nedenlerinden biri sayılabilir.

2. Vergi Kaçırma

Mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmalarının nedeni, sadece belgesiz olarak yapılan mal veya hizmet alışlarının belgelendirilmesi değildir. Bu şekilde düzenlenen belgeler, vergi kaçırmak amacıyla da kullanılmaktadır. Bu durumu da vergi türleri itibariyle aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

a. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden

Kazanç ve iratlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi alınmaktadır. Gerçek kişiler açısından gelir, tüzel kişiler açısından da kurumlar vergisi olarak ödenen bu vergilerin matrahına esas alınacak tutar, belli bir dönemdeki gelir ile maliyet ve giderlerin karşılaştırılması suretiyle hesaplanmaktadır. Söz konusu gelir, maliyet ve giderlerin belgelendirilmesi yasal açıdan zorunludur.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılarak ödenmesi gereken gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahı azaltılabilir. Özellikle, belgesiz satış yapma imkanı olmayan mükellefler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle maliyet ve giderlerini şişirerek gerçek değerinden daha yüksek tutarda kayıtlarına intikal ettirmekte, bu da gelir veya kurumlar vergisinin hiç ödenmemesi veya daha az ödenmesi sonucunu doğurmaktadır.

Örneğin, mal satışı ile uğraşan bir mükellefin yıl içerisinde satışını yapmış olduğu malın tamamı için belge düzenlediğini ve bu satış tutarının 1.000.000.000.-TL olduğunu ve satılan malın maliyetinin 600.000.000.-TL, faaliyetin icra edilmesi için yapılan harcama tutarının da 100.000.000.-TL olduğunu varsayalım.

Dolayısıyla, mükellefin gelir veya kurumlar vergisi matrahı;

$1.000.000.000 - (600.000.000 + 100.000.000) = 300.000.000.-TL$ olacaktır.

Mükellefin, hiç almadığı bir malı almış gibi veya hiç yapmadığı bir gideri yapmış gibi göstermek için 100.000.000.-TL tutarındaki sahte belgeyi kullandığını düşünelim. Bu durumda mükellefin gelir veya kurumlar vergisi matrahı 200.000.000.-TL olacaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak da aynı sonuca ulaşılabilir. Şöyle ki; alınan bir mal veya hizmet için düzenlenen belgenin, gerçeğinden 100.000.000.-TL yüksek tutarlı olarak düzenlenmiş olması durumunda da aynı sonuç gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, bu belgeler de kullanılarak ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi tutarı azaltılmaktadır.

b. Gelir Vergisi Stopajı Ve SSK Primleri Yönünden

Hernekadar gelir vergisi stopajı, kendisine ödeme yapılan kişi tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi olup, ödemeyi yapan kişi bunu yasal defter kayıtlarına gider olarak yansıtıyorsa da, uygulamada bu tür mal veya hizmeti satanlar kendilerine ödeme yapacak kişilerle net tutar üzerinden anlaşmaktadırlar. Bu durumda, kişiye yapılan ödeme ile sözkonusu ödemeyi yapacak olan kişinin katlandığı gider veya maliyet farklı olmaktadır. Hatta ücretler nedeniyle yapılan gelir vergisi stopajının esas itibariyle işverenler üzerindeki bir vergi yükü olduğundan hareketle bunun bir “istihdam vergisi” olduğu da iddia edilmektedir.⁷ Sözkonusu yasal yükümlülüklerin ödenmemesi amacıyla bu harcamalar belgesiz olarak yapılmakta veya daha düşük tutarlı olarak gösterilmektedir. Bu nedenle oluşan açık da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılarak kapatılmaktadır.

⁷ İstanbul Sanayi Odası, **Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi**, İstanbul, ISO Yayınları No:2001/4,

Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi olan bir firmada 10 işçi çalışmakta ve bu işçilere ödenen ücretlerden dolayı aylık 500.000.000.-TL gelir vergisi stopajı ve sigorta primi, Vergi Dairesi ve SSK'na ödenmektedir. Bu işçilerin tamamen kayıtsız olarak çalıştırılması durumunda, mükellef kurum tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi stopajı ve SSK primi ödenmeyecektir. Ödenen ücret yüksek olmasına rağmen, asgari ücretten ödeme yapılmış gibi gösterilmesi durumunda da, ödenmesi gereken gelir vergisi stopajı daha az olacaktır. Yapılan ödemeler nedeniyle kayıtlara yansıtılmayan ödemeler için de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmaktadır.

Müstahsil makbuzu⁸ veya gider pusulası düzenlenerek alınan mal ve hizmetler için yapılan ödemeler, avukat, müşavir vb. kişilere yapılan ödemeler ve kira bedeli olarak yapılan ödemeler nedeniyle de aynı durum söz konusu olabilmektedir. Bu harcamalar için de gelir vergisi stopajı ödenmesi gerektiğinden, belge alınmaması ve yapılan ödemeler nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması mümkündür.

c. Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı KDVK'na göre, ödenecek katma değer vergisi, mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, mal ve hizmet alışları nedeniyle ödenen katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanır. Dolayısıyla, indirim müessesesi katma değer vergisinin en önemli özelliğidir.

Örneğin, bir mükellefin 2002 Eylül döneminde belge düzenleyerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarının 1.000.000.000.-TL olduğunu, aynı dönem içerisindeki mal ve hizmet alışları nedeniyle ödenen katma değer vergisi tutarının da 900.000.000.-TL olduğunu varsayalım. Bu durumda, ödenmesi gereken katma değer vergisi tutarı; $(1.000.000.000.- 900.000.000.) = 100.000.000.-TL$ olacaktır.

⁸ Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 2.bs., Ankara, Feryal Matbaacılık, 1991, s.11.

Mükellefin üzerinde yazılı katma değer vergisi tutarı 100.000.000.TL olan bir sahte belge kullanması durumunda, tahsil edilen katma değer vergisi tutarı ile ödenen katma değer vergisi tutarı eşitleneceğinden, katma değer vergisi ödenmeyecektir.

3. Haksız Yere Vergi İadesi Almak

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, sadece belgesiz olarak alınan malların veya yaptırılan işlerin belgelendirilmesi yada vergi kaçırmak amaçlarıyla değil, haksız yere devletten vergi iadesi alınması için de kullanılmaktadır. Bu durumda belgeler, haksız yere vergi iadesi almak amacıyla kullanılmaktadır. Yani, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, sadece hazineye girmesi gereken verginin ödenmemesi değil, hazineden haksız yere para alınması sonucunu da doğurmaktadır. Bu konuyu da aşağıdaki başlıklar altında açıklayabiliriz.

a. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından

3065 sayılı KDVK'nun 11. maddesi; mal ve hizmet ihracatının katma değer vergisinden istisnası ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. Anılan maddenin a bendiyle, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, b bendiyle Türkiye'de ikamet etmeyen yolcularca satın alınarak yurt dışına götürülen mallar, c bendiyle de ihraç edilmek şartıyla, imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Katma değer vergisinden istisna edilen teslim ve hizmetleri gerçekleştiren ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler, bu teslim ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenmiş oldukları katma değer vergisinden, vergiye tabi teslimlerinden tahsil ettikleri katma değer vergisi ile gideremedikleri kısmını, KDVK ve genel tebliğlerinde belirtilen esaslara göre iade olarak alabilmekte veya diğer vergi borçlarına mahsup edebilmektedirler.

Mükellefler sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak, iadesini istedikleri katma değer vergisi tutarını yükseltebilirler. Yani, yapılan ihracat nedeniyle yüklenmiş olup iadesi istenen katma değer vergisinden daha yüksek tutarda iade talebinde bulunabilmektedirler.

Bazı mükellefler de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle, hiç yüklenmedikleri katma değer vergisinin iadesi talebinde bulunmaktadır. Şöyle ki; belgesiz olarak mal alan veya belge düzenleme zorunluluğu olmayan kişilerden mal alan ve bu malları da ihraç eden mükellefler, malın alışı sırasında herhangi bir katma değer vergisi ödemedikleri halde, bu alışlarını sahte belgelerle belgelendirerek yüklenmedikleri katma değer vergisinin iadesi talebinde bulunmaktadır.

Bazen de gerçekten bir mal ihracı sözkonusu olmadığı halde, sahte belgelerle ihracat yapılmış gibi gösterilmek suretiyle, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunmaktadır. Hayali ihracat adıyla da bilinen bu yöntemle gerçek anlamda bir ihracat sözkonusu olmayıp bütün işlemler kağıt üzerinde gerçekleşmektedir.

Özellikle, 1983'ten sonraki ekonomik politikalarla uygulamaya konulan teşviklerle birlikte gündeme gelen hayali ihracat nedeniyle ödenen katma değer vergisinden dolayı, hazine büyük kayıplara uğramıştır. Ahlaki değer yargıları düşük ve toplumsal sorumluluk duyguları olmayan kişiler, bu işten büyük kazançlar sağlamışlardır. Yurt dışından ülkeye döviz getirilmesini sağlamak amacıyla da göz yumulan hayali ihracat yoluyla yurtdışından ülkeye getirilen döviz yine hayali ithalat yoluyla yurt dışına çıkarılmıştır.⁹ Bu konu halen ülkemizin önemli sorunlarından birini teşkil etmekte olup, son yıllarda yapılan operasyonlar neticesinde tespit edilen hayali ihracat rakamları, bu yolla alınan katma değer vergisi iadesinin ekonomimiz üzerinde büyük bir yük olduğunu da göstermektedir. Örneğin, hayal operasyonu adıyla gündeme gelen hayali ihracat olayında 2 milyon dolarlık hayali ihracatın, kartal operasyonu adıyla gündeme gelen hayali ihracat olayında da 6 trilyon hayali ihracatın gerçekleştiği tespit edilmiştir.¹⁰

⁹ Öztin Akgüç, **Ekonomide Gerçeği Arayış**, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1990, s.142-144.

¹⁰ Ülker Mavral, **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Yay., 2001, s.250.

Hayali ihracat, ticari değeri olmayan malların değerli mal gibi ihraç edilmesi, ihraç edilen malların fiyatının ve miktarının şişirilmesi, düşük vergi iadesine konu olan malın yüksek vergi iadesi sağlayacak mal gibi gösterilmesi vb. yöntemler kullanılarak da yapılmaktadır. Bu işlemler ancak gümrük görevlilerinin yardımıyla mümkün olabilmektedir. Aksi takdirde sonuçlandırılma imkanı bulunmamaktadır.¹¹ Hayali ihracat yöntemiyle, bazen hem haksız yere katma değer vergisi alınması hem de karaparanın aklanması fiillerinin birlikte gerçekleşmesi söz konusu olabilmektedir. 1980'li yıllarla birlikte ülkemizde yaygınlaşan hayali ihracat yöntemiyle uyuşturucu madde ihracı bile yapılabilmektedir. Bu şekilde hem uyuşturucu madde satışından doğan karapara aklanmakta, hem de vergi iadesine hak kazanılmaktadır. Benzer bir olaya 1987 yılında Mersin limanında rastlanmıştır. Kısmetim-1 gemisi ile yurt dışına gönderilmek istenen uyuşturucu madde için 115 milyon dolarlık matrah beyan edilmiş ve 13 milyon dolarlık katma değer vergisi iadesine hak kazanılmıştır.¹²

Bütün bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, hayali ihracat, sadece vergisel yönü olan bir olay değil, siyasi, adli ve idari boyutları da olan bir konudur.

b. Özel Gider İndirimi Açısından

Özel Gider İndirimi ile ilgili düzenlemenin yer aldığı GVK'nun 63. maddesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarıyla ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık tutarının 1/3'ünün gelir vergisi matrahından indirilebileceği ve bu tutarın ücretlinin yıllık gelir vergisi matrahının %35'ini geçmeyeceği hükmü yer almaktadır. Özel Gider İndirimi Uygulaması, 176 ve 178 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen esaslar çerçevesinde yürütülmektedir.

Ücretlinin özel gider indirimi neticesinde alacağı vergi iadesi tutarı, beyan ettiği harcama belgelerine bağlıdır. Yıl boyunca yaptıkları bu harcamalara ilişkin belgelerin

¹¹ Bilal Çetin, Soygun "hayali ihracatın boyutları", Ankara, Bilgi Yayınevi, 1988, s.31-38.

¹² Sedat Yetim, Karaparanın Aklanması, Boyutları ve Mafyokrasi, İstanbul, Nesil Matbaacılık, 2000, s.122.

tutarı, beyan edilecek matrahtan daha az olan ücretliler, daha fazla vergi iadesi alabilmek için, bu açıklarını temin ettikleri sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle kapatmaya çalışmaktadırlar.

Bu amaçla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar, bu belgeleri, çoğunlukla kayıtlı olarak çalışan mükelleflerden temin etmektedirler. Belgeler, yıl içerisinde yapılan ancak belgesi alınmayan mal veya hizmet alışlarına karşılık olarak alınabileceği gibi, akrabalık, hatır ilişkisi vb. nedenlerle de alınabilir. Belgeleri verenler de, çoğu zaman, bu fiillerinin suç unsuru olduğunu bilmemektedirler. Ancak, Özel Gider İndirimi ile ilgili beyanların yapıldığı dönemlerde, fatura, perakende satış fişi ve ödeme kaydedici cihaz fişlerinin komisyon karşılığı olarak ücretlilere satıldığına ve bazı işyerlerinde de çeşitli yöntemlerle ele geçirilen cihazlar kullanılarak bastırılan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin ücretlilere dağıtıldığına yönelik tespitler yapılmaktadır.

4. Yatırım Teşviklerinden Yararlanmak

Devletçe verilen bazı teşviklerden yararlanmak amacıyla da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanımı sözkonusudur. Bu durum, özellikle vergi kanunlarında düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet düzenlemeleri çerçevesinde de sonuç yaratmaktadır. Bu açıdan en yoğun şekilde istismar edilmiş düzenleme Yatırım İndirimi düzenlemesidir. Yatırım indirimi, esas olarak kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilen yatırımlardan, Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenen sektör veya konularda, 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 başvurulmaktadır.¹³ Teşvik belgesi kapsamında yatırımların

¹³ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.20

yapılacağı coğrafi alanlarda herhangi bir faaliyette bulunulmadığı; bu olanaktan faydalanan mükelleflerin mevcut olmadığı şeklinde tespitler de yapılmıştır.

Vergi sistemimizin tam oturtulmamış olması, vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonominin önemli boyutlarda olması, mükelleflerin yatırım indirimi vb. vergisel teşvikleri teşvik olarak değerlendirmemelerine neden olmaktadır.¹⁴

İhracatın geliştirilmesi amacıyla verilen ihracat kredisi de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasına neden olmaktadır. Bu kredilerin kullandırılması, belli sürede belli bir tutarda ihracatın yapılmasına bağlı olduğundan, bu süre içerisinde belirlenen tutardaki ihracatı gerçekleştiremeyen firmalar, açıklarını bu tür belgeler kullanarak yaptıkları hayali ihracatla kapatmaya çalışmaktadırlar.

5. Diğer Nedenler

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin başlıca kullanım nedenleri yukarıda sayılmış olmakla beraber aşağıda sayılan nedenlerden dolayı da bu belgelerin kullanılmaları sözkonusu olabilmektedir.

-Şirket ortaklarının, kooperatif üyelerinin, kamu kurumu, dernek veya vakıf yöneticilerinin, zimmetlerine para geçirmek için bu kurumlar adına düzenlenmiş sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaları,

-Bazı firmaların sektördeki kötü durumlarını gizlemek veya durumlarını daha iyi göstermek yada herhangi bir finans kurumundan kredi almak vb. amaçlarla mali tablolarını olduğundan farklı göstermeye çalışması ve bunun için de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaları,

-Yukarıda da bahsedildiği üzere, elde edilen kara paranın aklanması için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması.

¹⁴ M.Sungur Duran,Begüm Aydınli, “Türkiye’de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No.137, Şubat 2000, s.113.

III. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGELERİN DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİNİN YAYGINLAŞMASININ NEDENLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılmasının nedenleri, yukarıda ele alınmıştır. Çeşitli para cezaları yanında hapis cezası ile cezalandırılması gereken suçlardan da sayılmalarına rağmen, bu fiillerin önüne geçilememekte ve hatta daha da yaygın hale gelmektedirler. Ekonomide kayıt dışı faaliyetlerin ve yolsuzlukların olması, etkin ve yeterli vergi denetiminin olmaması, bu fiilleri işleyenlerle ilgili cezalandırma işlemlerinin zamanında yapılmaması ve cezaların caydırıcı olmaması, vergi sisteminde güvenlik önlemlerinin bulunmaması vb. etkenler de bu fiilleri gerçekleştirmek amacıyla olan kişilere, bu eylemlerini gerçekleştirebilecekleri ortamı sağlamakta ve bu fiillerin artmasına neden olmaktadır. Bu etkenlerin varlığı, adalet sistemine olan güvenin zedelenmesi ve ahlaki değerlerin bozulması sonucuna yol açmaktadır. Bireyler için, suç sayılan faaliyetlerde bulunmak adeta meşru hale gelmektedir.

“Hızla değişen ekonomik ve toplumsal koşullar, gayri resmi bir ahlak anlayışı ve bu koşullara uyum sağlayan yeni davranış kalıpları oluşturmuştur. Yüksek enflasyonla yaşamaya çalışan toplumda önce ticari ahlak etkilenmiş, verilen sözlerin değerleri ve borçlanma anlayışı değişmiştir. “Vergi, en kutsal görev” olmaktan çıkmış, “devletin malı deniz” anlayışı yaygınlaşmıştır.”¹⁵

Bu etkenler , kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi denetiminin etkisiz ve yetersiz olması, işsizlik, adalet sistemi ile ilgili sorunlar, yolsuzluk, vergi güvenlik önlemlerinin olmaması ve diğer nedenler başlıklarıyla, çalışmamızın bu kısmında ele alınacaktır. Belirtmemiz gerekir ki; sayılan etkenler, sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçlarının değil, “suç ekonomisi”¹⁶ olarak tabir edilen ekonomik nitelikli diğer suçların da yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

¹⁵ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul, Bağlam, 1995, s.114.

¹⁶ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Suç Ekonomisi*, İstanbul, TÜGİAD Yayını, 1998

A. KAYITDIŞI EKONOMİNİN VARLIĞI

Kayıtdıőı ekonomi, çeőitli kaynaklarda farklı kavramlarla (yeraltı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, gizli ekonomi, enformel ekonomi, vergi dıőı ekonomi vb.) ifade edilmekle beraber, “geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamıő ve belli çıkar karőılıĐında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsar.”¹⁷ Konumuz ačíından kayıt dıőı ekonomi, vergilendirilmesi gerekirken kayıt dıőı olması nedeniyle vergilendirilemeyen ekonomik faaliyetleri ifade etmektedir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi tabanının genişlememesine neden olan faktörlerden biridir. Bu nedenle, vergi gelirleri istenen düzeyde değildir.¹⁸

Kayıtdışı ekonominin unsurlarını üç başlık altında sınıflandırmak mümkündür.¹⁹

-Yeraltı ekonomisi,

-Yarı kayıtlı ekonomi,

-Kayıtlara hić girmeyen ekonomi,

Yeraltı ekonomisi ile, yasalarca yasaklanmış faaliyetler ifade edilmektedir. Bu faaliyetlerde, faaliyetin yasalara uygun bir şekilde yapılmaması değil, faaliyetin kendisi yasalara aykırıdır. Örneğin uyuşturucu madde satışı, vb.

Yarı kayıtlı ekonomi kavramıyla da, faaliyetleri yasal ve kendileri de kayıtlı oldukları halde gelirlerinin büyük bölümü kayıt dışında kalan mükelleflerin faaliyetleri ifade edilmektedir. Bu faaliyetler bazen yasal bazen de yasal olmayan yöntemlerle kayıtdışı kalabilmektedir.

Bazı durumlarda, elde edilen gelir ne olursa olsun, bunun belgelendirilmesi gerekmemektedir. ÖrneĐin, GVK’nun 1. maddesinde, gelir vergisine tabi gelir, bir gerćek kiőinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıőtır. 2. maddesinde de gelirin unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar,

¹⁷ Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1995, s.111

¹⁸ Osman Pehlivan, Ersan Öz, “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:146, Kasım 2000, s.143-154.

¹⁹őinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yay,1995,s.10-20.

Ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmıştır. Dikkat edileceği üzere, 2. maddede bu kazanç ve iratlar sınırlandırılmıştır. Bunlardan herhangi birisine dahil edilemeyen kazanç ve iratlar gelir sayılmamakta ve vergilendirilememektedir.²⁰ Dolayısıyla bu faaliyetlerin kayıt altına alınmasını gerektiren yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar da aynı sonucu doğurmaktadır.

Bazı mükellefler de, faaliyetleri yasal ve kayıtlı olduğu halde, çeşitli nedenlerle, faaliyetlerini kayıtdışına ıkarmamaktadırlar. Bunun da en önemli nedeni vergi vb. yasal yükümlülüklerden kısmen veya tamamen kurtulmaktır. Bu faaliyetler hemen her sektörde görülmekle beraber, yapılan işlemlerin belgelendirilmesi ve denetlenmesinin zor olduğu işkollarında daha sıklıkla görülmektedir. Bu işkollarını, kereste ve mobilya ticaretini yapanlar, oto galerileri, emlak komisyoncuları, kum ocakları, kaçak olarak yurda getirilen demir ve akaryakıt ticareti ile uğraşanlar, kuyumcular, döviz büroları, özel sektörde çalışan ve yüksek ücret alan ücretliler, özel inşaat yapan müteahhitler, proje büroları, gayrimenkul kiraya verenler, spot piyasada çalışanlar, oto yedek parçası satanlar, tarımsal ürün alım satanlar eğlence sektörü, turizme yönelik hizmet işletmeleri ve hediyelik eşya satan işyerleri olarak sıralayabiliriz.²¹

Kayıt dışı ekonominin üçüncü unsuru da, yapılmasında yasal engel bulunmadığı halde tamamen kayıtsız olarak yürütülen faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerde bulunan kişilerin mükellefiyet kayıtları dahi bulunmamaktadır. Küçük çapta tamir- bakım işlerini yapanların, inşaat ve tarımda çalışan geçici işçilerin, işportacıların, iş takipçilerinin, özel ders verenlerin, evde iş yapanların ve semt pazarlarında sebze - meyve satanların faaliyetleri, bu tür faaliyetlere örnek olarak verilebilir.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri arasındaki ilişkiyi aşağıdaki başlıklar halinde açıklayabiliriz.

²⁰ F. Rifat Ortaç, **Gelir Vergisinin niter Yapısı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s. 62-68.

²¹ şinasi Aydemir, **a.g.e.**,s.17-18

1. Elde Edilen Karaparanın Aklanması

Konusu suç olan ekonomik faaliyetlerin kayıtlı olarak yapılabilmesi imkanı bulunmamaktadır. Uyuşturucu madde kaçakçılığı, tarihi eser kaçakçılığı vb. faaliyetler gibi. Bu faaliyetlerden elde edilen gelir karapara, bu paranın yasal faaliyetlerden elde edilen kazanç haline getirilmesi de karaparanın aklanması olarak ifade edilmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen kazançların, yasal faaliyetlerden elde edilmiş kazanç olarak gösterilmesi için başvuru yöntemlerinden biri de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlenmesi veya kullanılmasıdır.

2. Rekabet Eşitsizliğinin Giderilmesi

Faaliyetlerini kayıtdışı olarak sürdüren mükellefler, vergi, sigorta primi vb. yasal yükümlülükleri kısmen veya tamamen ödemedikleri için, kayıtlı çalışan mükelleflere göre daha avantajlı hale gelmekte ve bu nedenle mükellefler arasında bir rekabet eşitsizliği ortaya çıkmaktadır. Bu durum da kayıtlı çalışan mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle belge kullanmalarına neden olmaktadır. “Hatta bu tür belgeleri “rekabet eşitliğini sağlayıcı” gibi görmektedirler”²² Bütün emtia satışlarına belge düzenleyen bir mükellefin, kayıtdışı olarak çalışan başka bir mükellefle rekabet etmek için sahte belge kullanması bu konuya örnek olarak verilebilir.

3. Belgesiz Harcamaların Belgelendirilmesi

Kayıtdışı ekonomik faaliyetler nedeniyle, bazı harcamalar belgelendirilememektedir. Özellikle, mükellefiyet kaydı olmadan çalışanlara yapılan ödemelerin belgelendirilmesi imkanı olmamaktadır. Bu da, bu tür harcamaları yapan kişilerin sözkonusu harcamalarını sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirmelerine neden olmaktadır. Bu konu önceki kısımda da ele alınmıştır.

²² Malik Günday, a.g.m. s.61

B. VERGİ DENETİMİNİN YETERSİZ VE ETKİSİZ OLMASI

Vergi denetimi, “vergi idaresinin denetimi” ve “mükelleflerin denetimi” olmak üzere, iki başlık altında incelenebilir. Vergi idaresinin denetimi, gelir idaresi birimlerinde yapılan teftiş ve tahkikatlar şeklinde, mükelleflerin denetimi ise, VUK’nun 127-133. maddelerinde düzenlenen “yoklama” ve VUK’nun 134-152. maddelerinde düzenlenen “vergi incelemesi” şeklinde yapılan denetimlerle yapılmaktadır.

Vergi hukuku açısından, vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenen durumların vergi dairesi tarafından araştırılması olarak tanımlanan yoklama müessesesi ile amaçlanan maddi delil ve izler ortadan kalkmadan vergi ziyanı tespit etmek ve vergi ziyanına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır.²³

Vergi incelemesi ise; “vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile, çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşım ile delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanarak yapılan araştırma faaliyetidir.”²⁴

Yoklama ile mükellefin günlük faaliyetlerinin denetimi, vergi incelemesiyle de daha çok geçmiş yıllara ilişkin beyanlarının denetimi sözkonusu olmaktadır. Vergi incelemesinin, beyanname veren mükelleflerde bir gün vergi incelemesiyle karşı karşıya kalabilecekleri düşüncesine de neden olduğundan, caydırıcı etkisi daha fazladır.

“Gerçek ve tüzel kişilerin yasalara uygun davranıp davranmadıklarını saptamanın en sağlıklı yolu denetimdir. Denetimin varlığı, kişileri yasalara uyma konusunda daha özenli davranmaya yöneltir. Denetimin özünde yasalara uymayanları cezalandırma yatar.”²⁵

Vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen ve yetersiz kılan etkenleri aşağıdaki başlıklar halinde açıklayabiliriz.

²³ H. Nezihi Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basın Yayım, 1994, s.26.

²⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002, s.435.

²⁵ Ülker Mavral, **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, 2001, s.240.

1 Vergi Dairelerine Yönelik Denetimin Etkin Ve Yeterli Olmaması

Vergi Daireleri, mükelleflerin ilk olarak ve en çok muhatap oldukları Gelir İdaresi birimidir. Buradaki işlemlerin ve hizmetlerin niteliği, vergisel bir çok problemin ortaya çıkmamasını, ortaya çıkabilecek sorunların da daha kısa sürede çözüme kavuşturulmasını sağlamaktadır. Vergi dairelerinin denetimi Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir. Bu kişilerin aynı zamanda vergi incelemesi de yapmaları, vergi dairelerinin denetimine zaman ayıramaması problemini de beraberinde getirmektedir.

İş yoğunluğu, mükellef sayılarının fazlalığı ve vergi daireleri arasında dengesiz dağılımı , personel yetersizliği, teknolojik olanakların yeterli olmaması vb. nedenler de vergi dairelerinde ayrıntılı denetim yapılmasını zorlaştırmaktadır.²⁶

2. Mükelleflere Yönelik Denetimin Etkin Ve Yeterli Olmaması

Yukarıda da değinildiği üzere, mükelleflere yönelik denetim yoklama ve vergi incelemesi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Günlük olarak yapılması gereken işlemlere yönelik denetim yapan yoklama memurları sürekli olarak mükelleflerle karşı karşıya gelmektedirler. Bu ekiplerde güvenlik kuvvetleri bulunmaması görev yapan memurların güvenliği sorununu da beraberinde getirmektedir. Yoklama ile görevli memurların mükelleflerin işyerlerinde fiili sayım yapma yetkileri bulunmamaktadır. Bu ve buna benzer nedenlerle yoklama müessesesi, vergi denetimi açısından etkili olamamaktadır. Ancak mükelleflere yönelik denetim konusundaki esas sorunun vergi incelemesi ile ilgili olduğu kanaatindeyiz.

²⁶ Altar Ömer Arpacı, “Vergi Denetimi, Mükellef ve Vergi Dairesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, No: 399, s.112-117.

Ülkemizde vergi inceleme oranı düşüktür. Örneğin 2001 yılı itibariyle, mükellef sayısı 2.334.209.(Gelir Vergisi mükellefi 1.768.653, Kurumlar Vergisi mükellefi 565.556), denetim birimlerince incelen mükellef sayısı da 68.132.'dir. İncelenen mükellefler tarafından beyan edilen matrah toplamı 7,3 katrilyon civarında iken, yapılan incelemelerde bulunan matrah 13,4 katrilyon civarındadır.²⁷ Yani incelenen mükellefler, toplam mükellef sayısının %2-%3'üne tekabül etmesine rağmen, tespit edilen matrah farkı beyan edilen matrahın %80' ini oluşturmaktadır. Bu da, hem denetlenme ihtimalinin düşük olduğunu, hem de vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğunu göstermektedir.

Şubat 2002 tarihi itibariyle, Maliye Müfettişi kadrosunda 114, Hesap Uzmanı kadrosunda 307, Gelirler Kontrolörü kadrosunda 355, Vergi Denetmeni kadrosunda da 1913 kişi görev yapmaktadır.²⁸ Bu rakamlara yardımcıları da dahildir.Ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu hususu da dikkate alındığında, vergi incelemesine yetkili denetim elemanı sayısı yeterli değildir. Yine özel sektör firmalarınca talep edilmeleri, Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmayı tercih etmeleri ve idari görevlere geçmeleri nedeniyle deneyimli denetim elemanlarının bu görevlerde tutulmaları da zor olmaktadır. Bu durum da vergi incelemesini olumsuz etkileyen önemli bir unsurdur.

Ekonomik ve sosyal alanlarda yaşanan değişiklikler ve teknolojik alanlarda yaşanan gelişmeler, yeni inceleme tekniklerinin de geliştirilmesini ve vergi incelemelerinin bilgisayar destekli olarak yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye açısından bakıldığında vergi inceleme elemanlarının bu imkandan yeterince yararlandıkları söylenememektedir. Örneğin, eleman sayısı en fazla olan denetim birimini oluşturan Vergi Denetmenlerine halen bilgisayar tahsis edilmemiştir.

Vergi incelemesine yetkili birim sayısının fazla olması, denetim birimleri arasında koordinasyon kurulamamasına ve hatta aynı incelemenin iki ayrı denetim elemanınca yapılması gibi, çeşitli sorunlara neden olmaktadır.

²⁷ www.gelirler.gov.tr.

²⁸ www.gelirler.gov.tr.

3. Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen Ve Kullanan Mükelleflerle İlgili Vergi İncelemelerinde Yaşanan Sorunlar

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerle ilgili vergi incelemelerin kısa sürede sonuçlandırılmaması önemli bir sorun teşkil etmektedir. Uygulamada, sahte belge düzenlediğinden ve kullandığından şüphe duyulan kişiler, mali polis tarafından gözlem altına alınmakta ve adreslerinde ele geçirilen evraklarla birlikte Cumhuriyet Savcılıklarına sevk edilmektedirler. Cumhuriyet Savcılıkları da, suçun oluşup oluşmadığı kesin olmadığından, bu kişileri tutuksuz yargılamak üzere serbest bırakmakta ve evrakları da, incelenmek üzere, inceleme elemanlarına göndermektedirler. İnceleme elemanınca düzenlenen raporun Cumhuriyet Savcılığına ulaşması da epey zaman almaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle ilgili incelemelerin kısa sürede sonuçlandırılmaması ve tespitinde karşılaşılan sorunlar bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının yaygınlaşmasının nedenlerinden biridir.²⁹

Belge düzenleyenlerle ilgili incelemelerden sonra, bu belgeleri kullananlar hakkındaki incelemelerin de kısa süre içerisinde yapılması gerekir. Kullananların çok olması nedeniyle, incelemeler birden fazla inceleme elemanına dağıtılmakta ve sonuçlandırılmaları uzun süre almaktadır. Bu süre de, çoğunlukla zamanaşımı süresinin son yılı olmaktadır. Bu nedenle incelemelerden beklenen sonuç ortaya çıkmamaktadır. Hatta, o zamana kadar mükellefin belirtilen adreste bulunmaması, faaliyetine son vermiş olması vb. haller de sözkonusu olabilmektedir.³⁰

Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı vergi denetiminin etkin ve yeterli olmaması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak niyetinde olan kişilerin, bu işe daha kolay bir şekilde karar vermeleri sonucunu doğurmaktadır.

²⁹ Mehmet Korkusuz, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi", *Yaklaşım Dergisi*, No:90, Haziran 2000, s.71.

³⁰ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.71-72

C. İŞSİZLİK

Nüfus artışı, işsizlik, düşük ücretlerle çalışma, göç olgusu, vb. sorunlar, sadece, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiillerinin değil, ekonomik nitelikli olan (kayıt dışı ekonomi gibi) diğer suçların da yaygınlaşmasına sebep olmaktadır.

Nüfustaki artışı ile istihdamdaki artışın aynı olmaması, teknolojik gelişmeler ve büyük şehirlere olan göçler vb. nedenlerle, işsizlik ülkemizin en önemli sorunlarından biri haline gelmiştir. İşsizlik ile suç sayılan fiillerin işlenmesi arasında doğrudan bir ilişki kurulamamakla beraber, işsizlerin, daha geniş zamana sahip olmaları ve gelir elde edememeleri gibi nedenlerle suç işlemeye yatkın oldukları iddia edilmektedir.³¹

Özellikle büyük kentlerdeki işsiz yığınları, çoğu defa sahte belge düzenleyen şebekeler tarafından kandırılmakta ve kullanılmaktadırlar. Sahte belge düzenleyen firmaların, düşük bir ücret karşılığında bu kişiler adına mükellefiyet tesis ettirdikleri, bazı durumlarda da şirket ortağı veya şirket müdürü olarak kanuni temsilci yaptıklarına dair haberlere sık sık rastlanmaktadır.³² Yani, gerçekten sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettiren ve bu faaliyetten kazanç elde eden kişiler perde gerisinde kalmakta, vergi idaresi, mali polis veya diğer kurumlar tarafından tespit edildiklerinde de ortadan kaybolmakta hatta yurt dışına çıkabilmektedirler.

D. ADALET SİSTEMİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananlar hakkında çeşitli para cezaları ile birlikte hapis cezasına da hükmolunmaktadır.

Adaleti sağlamakla görevli yargı organlarının içinde bulundukları olumsuz koşullar, vatandaşların yargının adaleti gerçekleştirebileceğine dair inançlarının olmayışı ve yargıya intikal eden olaylarla ilgili davaların kısa sürede sonuçlanmaması, bu suçları

³¹ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Suç Ekonomisi*, İstanbul, TÜGİAD Yayını, 1998, s.23.

³² Şükrü Kızılot, "Kemaliye Bakanlığı ve Alkolik Vergi Rekortmeni", *Sabah Gazetesi* 01.06.2003

işleyen kişiler açısından avantaj haline gelmektedir. Yargı organlarının personel ve teçhizat bakımından yetersiz olması, davaların kısa sürede sonuçlanması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte, yine aynı sebeplerden dolayı, suç ve suç failleri hakkında yeterli araştırma yapılamamaktadır. Suç işleyen kişiler, çeşitli nedenlerle yargıya intikal edilmemekte, yargıya intikal edilenler de, çoğu defa af vb. uygulamalarla, ceza almadan kurtulmaktadırlar.³³

Adalet sistemimizdeki aksaklıkların bir kısmı da vergi yargısı ile ilgilidir. İdari yollardan çözüme kavuşturulamayan vergisel ihtilaflar, vergi yargısı organlarının kararlarıyla sonuçlandırılmaktadır. Bu, hem hukuk devleti ilkesinin gereği hem de verginin yasallığı ilkesinin gereğidir.³⁴ Vergi uyuşmazlıkları, yargı organlarındaki iş yükünü arttırmakta, diğer davalara bakan hakim ve savcılar, aynı zamanda bu davalara da bakmaktadırlar. Ancak vergi ihtilafları diğer davalardan farklı olduklarından, bu davalara bakan hakim ve savcılar, hukuk bilgisi yanında maliye, muhasebe, işletme vb. alanlarda da bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, çoğu defa bilirkişilik müessesesine başvurulmakta ve bilirkişi raporuna göre kararlar verilmektedir.³⁵ Bilirkişi seçiminde görülen düzensizlik sonucu, bu uygulamadan istenen seviyede yararlanılmamakta ve bu durum davaların uzamasına yol açmaktadır.³⁶ Vergi inceleme elemanları ile vergi yargısı organlarının, vergi ile ilgili konularda farklı yorumlarda bulunmaları ve farklı kararlar vermeleri mükellefler nezdinde vergi ile ilgili normların oluşmasına engel olmaktadır.³⁷

Adalet sistemimizdeki bu sorunlar da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

³³ Çetin Yiğenoğlu (Cumhuriyet Gazetesi Yazarı) İle Yapılan Mülakat, “Türk Yargı Sistemi Üzerine Görüşler”, www.ankara barosu.org.

³⁴ Battal Doğan, “Vergi Yargısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No:112, Ocak 1998, s.105.

³⁵ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz kitabevi, 1999, s.13-15.

³⁶ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No:117, Haziran 98, s.143.

³⁷ Mahmut Sayın, “Vergi İdaresinin ve Mahkemelerin Vergi Kanunlarını Farklı Yorumlamaları Problemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No:99, Aralık 1996, s.38-45.

E. YOLSUZLUK

Yolsuzluk, kamu görevinin özel çıkar sağlamak amacıyla istismar edilmesi, yani görevin kötüye kullanılmasıdır. Bunun en yaygın şekli de rüşvettir. Kamu görevlisinin, yapmaya mecbur olduğu şeyi yapmak veya yapmamaya mecbur olduğu şeyi yapmamak için rüşvet alması basit rüşvet olarak tanımlanmaktadır. Tapu daireleri, gümrükler, mahkemeler, vergi daireleri vb. yerlerde işlerin hızlandırılması amacıyla rüşvet verilmesi, basit rüşvete örnek olarak verilebilir.

Memurun görevini kötüye kullanması, görevine aykırı olarak bir şey yapması veya yapmaması da ağır rüşvet olarak nitelendirilmektedir. Ağır rüşvette ya tercihler etkilenmek istenmekte ya da memurdan yasa dışı bir şeye göz yumulması istenmektedir. Bu da devletin ve yönetimin yasallığını ve saygınlığını zedelemektedir.³⁸

Türkiye’de karşılaşılan yolsuzluk türlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.³⁹

- Görevin kötüye kullanılması şeklindeki yolsuzluklar
- Siyasal yolsuzluklar
- Kredi yolsuzlukları
- Dış ticaret yolsuzlukları
- Gayrimenkul yolsuzlukları
- Bilgi sağlama yoluyla gerçekleştirilen yolsuzluklar

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı yapan kişiler nezdinde yapılan ve kamuoyuna da çeşitli isimlerle yansıyan operasyonlardan (paraşüt, hayal, balina, serhat kartal, matador, kasırğa, buffalo vb) anlaşılacağı üzere, bu fiiller bazı kamu görevlileriyle ilişki kurulmak suretiyle gerçekleştirilmektedirler.⁴⁰ Yolsuzluklar, kamu kaynaklarının büyük bir kısmının değişik kişi ve kurumlara aktarılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle de yolsuzluk, toplumun bir kesimin daha çok yoksullaşması anlamına gelmektedir.⁴¹

³⁸ Ahmet Fazıl Özsoylu, **Suç Ekonomisi**, İstanbul, TÜGİAD Yayını, 1998., s.64-65.

³⁹ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s. 175

⁴⁰ Ülker Mavral, **a.g.e.**, s.250-251.

⁴¹ Ülker Mavral, “Yolsuzluk ve Yolsuzlukla Mücadele”, **Vergi Raporu Dergisi**, No: 56, Aralık-Ocak/2002, s. 21.

Toplanan vergilerin, hak etmeyen kişilere teşvik vb. adlar altında verilmesi, çok gerekli veya çok acil olmağı halde, özellikle iktidar partilerinin yandaşları için açılan ihaleler, kamu harcamalarındaki israf vb. durumlar nedeniyle, mükelleflerin devlete olan güveni sarsılmakta ve vergi kaçırmak meşru olarak görülmektedir. Hatta vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler de vergi kaçırmanın yollarını aramaktadırlar.⁴²

“Medyada yer alan yolsuzluk haberleri, kamu ihalelerindeki yolsuzluk söylentileri, hayali ihracatlar, kamu kaynaklarının verimsiz kullanıldığı yolundaki yaygın inancı güçlendirmekte ve vatandaşların ödedikleri vergilerin harcandığı yerler konusundaki kuşkularını artırmaktadır.”⁴³

Kamu yararına olmayan giderlerin karşılanmasına yönelik olarak vergi alınması Anayasamızın 73. maddesinde ifade edilen verginin yasallığı ilkesine de ters düşmektedir.⁴⁴ Bu nedenle kamu harcamalarının finansmanına yönelik olmayan vergilerin alınması, vergiye karşı bir direncin oluşmasına da neden olmaktadır.

Yolsuzluk, bazı kesimlerce iddia edildiği gibi ekonomiye katkısı olsa bile, toplumsal açıdan büyük bir tehdit oluşturmakta, bürokraside, toplumun yapısında ve ahlakında tedavisi güç yaralar açmaktadır.⁴⁵

Mükellefler, vergilerin doğru harcanmadığı veya israf edildiği duygularına kapıldıkları için vergi kaçırma yöntemlerine başvurmakta ve bunu bir suç olarak değil meşru bir durum olarak kabul etmektedirler. Vergi ödenmemesi gerektiği konusunda oluşan bu düşünce, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak vergi kaçırmalarına neden olmaktadır.

F. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN OLMAMASI

Ülkemizde vergi denetimi istenen düzeyde değildir. Vergi kaçağı çok yüksek boyutlarda olmasına rağmen, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef sayısı da oldukça düşük düzeydedir. Yine, kayıtdışı

⁴² Şinasi Aydemir, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yay, 1995, s.56.

⁴³ İstanbul Sanayi Odası, *Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi*, İstanbul, İSO yayınları, 2001, s.11.

⁴⁴ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998, s.100

⁴⁵ Hamza Kaçar, “Yolsuzluk ve Kayıtdışı Ekonomi İle Sürdürülebilir Bir Kalkınma Gerçekleştirilemez”, *Yaklaşım Dergisi*, No:97, Ocak 2001, s.68-70.

ekonomik faaliyetler önemli boyutlara ulaşmıştır. Bütün bu nedenler, vergi sistemi içerisinde bazı otokontrol sistemlerinin ve belli bir tutardaki verginin güvenceye alınmasını sağlayıcı önlemlerin olmasını gerektirmektedir.⁴⁶

Vergi sistemimizde yer alan başlıca vergi güvenlik önlemlerini, servet beyanı esası, ortalama kar haddi esası, asgari gayri safi hasılat esası, asgari zirai kazanç esası ve asgari zirai vergi esası, hayat standardı esası, geçici vergi uygulaması, örtülü kazanç dağıtımının gider olarak kabul edilmemesi, özel gider indirimi nedeniyle ücretlilere vergi iadesi sistemi, olarak sayabiliriz. Bunlardan, geçici vergi, örtülü kazanç dağıtımının gider olarak kabul edilmemesi ve özel gider indirimi dışındakilerin tamamı yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi sistemimizde güvenlik önlemlerinin olmaması, vergi denetiminin istenen düzeyde olmadığı hususu da dikkate alındığında, vergi kaçakçılığına başvurma nedenlerinden biri haline gelmektedir.⁴⁷

G. DİĞER NEDENLER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin yaygınlaşmasına neden olan diğer etkenleri de aşağıdaki başlıklar altında sayabiliriz.

1. Ödemelerin Nakit Olarak Yapılması

Bu şekilde belge düzenleyen ve kullananlar, belgelerdeki tutarları nakden ödenmiş veya tahsil edilmiş şekilde defterlerine kaydetmektedirler. Bu da mal ve hizmet bedelinin gerçekten ödenip ödenmediğinin veya tahsil edilip edilmediğinin tespitini zorlaştırmaktadır. Hamiline yazılı senetlerin kullanılması da ödemenin veya tahsilatın kimin adına yapıldığının tespitini zorlaştırmaktadır.

⁴⁶ Ali Serdar, "Vergi Güvenliği Sorunu", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, No:152, 2000/Aralık, s.10-21.

⁴⁷ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul, Bağlam Yayınları,

2. Defter Belge İbrazı İle İlgili Sorunlar

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan bazı mükellefler, yangın, vb. nedenler ileri sürerek, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemektedirler. Bir yargı kararı olmaksızın ileri sürülen bu gerekçeler, mücbir sebep olarak kabul edilmemekte ve haklarında vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. Daha sonra bu raporlara itiraz edilmekte ve inceleme elemanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgeler mahkemelere ibraz edilmektedir.⁴⁸ Hatta bu nedenle yapılan tarhiyatın terkin edilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararları da bulunmaktadır.⁴⁹

VUK'nun 359. maddesinde, sahte belge düzenleyen ve kullananlara verilecek hapis cezasının alt sınırı on sekiz ay olarak öngörülmüş olup bu cezanın para cezasına çevrilebilme imkanı bulunmamaktadır. Anılan maddede, defter ve belgelerini gizlemek suretiyle incelemeye ibraz etmeyen mükelleflere verilecek hapis cezasının alt sınırı da altı ay olarak öngörülmüş olup bu cezanın para cezasına çevrilebilme imkanı vardır.

3. Vergi Afları

Ülkemizde sık sık çıkarılan vergi affı ve buna benzer düzenlemeler de bu fiilleri yaygınlaştıran nedenlerden biridir. Bu düzenlemeler nedeniyle, vergi affı beklentisi içine giren mükellefler vergi kaçırma yöntemlerine başvurmaktadırlar.⁵⁰ Vergi afları sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılmasına neden olmamakta, bu fiillerin tespit edilmesi neticesinde tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezalarının ödenmemesine çalışılması sonuçlarına da yol açmaktadır.

Bu durumların da, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerin yaygınlaşmasına neden olduğu kanaatindeyiz.

⁴⁸ Serbülent Bayrak, "Defter ve Belge İbrazı", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:113, Şubat 1998, s.102.

⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi, 16.11. 1992 Tarih, E:90/2553, K:92/4981 sayılı kararı

⁵⁰ Süleyman Güçlü, "Türk Vergi Sisteminde Vergilemeyi Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:145, Ekim 2000, s.43-49.

IV. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGELERİN DÜZENLENME VE TESPİT EDİLME USULLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının nedenleri ile bu fiillerin gittikçe yaygın hale gelmesinin nedenleri açıklanmıştır. Hiç şüphesiz bu nedenler daha da arttırılabilir. Konuyla ilgili kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliği, vergi kanunları ile diğer kanunlar arasında (Örneğin VUK ve TTK) uyumsuzluk bulunması, vergi bilincinin gelişmemiş olması vb. nedenleri de saymak mümkündür. Bu fiillerin önlenmesi için bu belgelerin düzenlenmesi ve tespit edilmesi usullerinin de bilinmesi gerekir. Bu faaliyetlerde bulunan kişilerin hangi usullerle bu belgeleri düzenlediklerinin bilinmesiyle, bu faaliyetleri icra eden veya icra ettiğinden şüphe duyulan kişiler daha kısa sürede tespit edilebilecektir. Yine, aşağıda açıklanacağı üzere, belge üzerindeki şekil şartlarının dikkatli bir şekilde incelenmesiyle, bir belgenin sahte belge olduğu tespit edilebilir. Çalışmamızın bu kısmında da bu belgelerin düzenlenmesi ve tespit edilmesi konu ele alınacaktır.

A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME USULLERİ

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler, bazen gerçek faaliyeti olan mükelleflerce düzenlendikleri gibi bazı durumlarda da çoğunlukla, gerçek faaliyeti olmayan kişilerce düzenlenmektedirler. Yine, bu belgeler, gelir elde etmek amacıyla düzenlendikleri gibi başka amaçlarla da düzenlenmeleri sözkonusu olabilmektedir. Bu usulleri aşağıdaki başlıklar altında sıralamak mümkündür.⁵¹

⁵¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s. 20.

1. Gerçek Faaliyeti Olan Mükellefler Tarafından Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi

a. Bir Gelir Karşılığı Olmaksızın Belge Düzenlenmesi

Bazı mükellefler, belli bir faaliyeti olduğu halde, herhangi bir kazanç elde etmeksizin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemektedirler. Bu şekilde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin çoğu bunun yasal açıdan ağır yaptırımları olan bir fiil olduğunu bilmemektedirler. Örneğin özel gider indiriminden yararlanarak vergi iadesi almak isteyen bir ücretlinin, dönem sonunda oturduğu mahalledeki esnaftan belge istemesi ve esnafın da hatır, komşuluk vb. ilişkileri gözönüne alarak belge düzenleyip vermesi bu durumun en yaygın şeklidir. Belge herhangi bir gelir elde etmek amacıyla değil hatıra binaen düzenlenmiştir.

Bazı mükellefler de bir gelir elde etmek amacıyla değil, ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi için, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlemektedirler. Bu işlem daha çok birbirleriyle maddi ve hukuki ilişkisi olan firmalar arasında yapılmaktadır. Karlı, durumda olduğu için vergi ödemek zorunda kalacak olan bir firmanın zararlı durumda olan başka bir firmaya sattığı mal için gerçek değerinden daha düşük tutarlı belge düzenlemesi gibi. Bu şekilde düzenlenen belgelerle ödenmesi gereken verginin ödenmemesi sağlanmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilen bu durum, KVK'nun 15. ve 17. maddeleri gereğince, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir.

Bazı mükellefler yasal olmayan yollardan elde ettikleri paraları aklamak için de sahte belge düzenleyip isteyen kişilere vermektedirler. Örneğin uyuşturucu ticareti yapan otobüs sahibinin, az yolcu taşıdığı halde çok yolcu taşımış gibi bilet düzenleyerek, uyuşturucu ticaretinden elde ettiği parayı taşımacılık faaliyetinden kazanmış gibi belgelendirmeye çalışması örnek olarak verilebilir.

b. Gelir Karşılığında Belge Düzenlenmesi

Bazı mükellefler, belli bir faaliyetleri olmakla beraber, komisyon geliri karşılığında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler de düzenlemektedirler. Bu firmalar sahte belge ticareti yapmak amacıyla kurulmadıkları gibi bütün faaliyetleri de sahte belge düzenleme faaliyeti değildir. Bazen hiçbir mal satışı veya hizmet ifasında bulunmadan sahte belgeler, bazen de sattıkları malın veya ifa ettikleri hizmetin fiyatını veya miktarını düşük veya yüksek göstererek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler de düzenlemektedirler.

Bu şekilde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme işlemi daha çok belgesiz satış yapan mükelleflerce yapılmaktadır. Bu mükellefler satışlarını belgesiz olarak yapmalarına rağmen, olası vergi denetimlerine (yoklama, fiili sayım vb.) veya stoklarındaki aşırı dengesizliklere karşı günlük veya aylık olarak belli tutarlarda belge düzenleyip, bu belgeleri de isteyen kişilere komisyon karşılığında satmaktadırlar.

2. Gerçek Faaliyeti Olmayan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler her zaman gerçek bir faaliyeti olan firmalarca düzenlenmemektedir. Hatta bu durum sık başvurulmuş bir yöntem de değildir. Bu belgeler, başka bir faaliyeti olmayan ve bu işi meslek edinen kişi ve firmalarca da düzenlenmektedir. Bu kişilerce düzenlenen belgeler tamamen sahte belge niteliğindedirler. Bu yöntemleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. Herhangi bir faaliyetleri olmadığı için düzenlenen belgelerin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olma ihtimali bulunmamaktadır.

a. Gerçek Faaliyetlerini Sona Erdiren Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Bazı mükellefler, esas faaliyetlerini fiilen terk etmekle beraber, işlerini terk ettiklerine dair bildirimde bulunmamakta ve ellerindeki belgeleri de sahte belge olarak düzenlemektedirler. Mükellefiyetleri devam ettiğinden belge bastırmaya da devam etmektedirler. Bu şekilde faaliyette bulunmaya başlayan mükellefler, işyerlerini faaliyet için irtibat bürosu gibi kullanmakta yada fiilen kapatmakta ve ikametgah adreslerini de değiştirmektedirler. Faal bir mükellef gibi ödevlerini yerine getirdiklerinden durumları da ancak yoklama, ihbar, mali polis baskını vb. şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

b. Sahte Belge Ticareti Yapmak İçin Mükellefiyet Tesis Ettirenlerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Bazı kişiler, belli bir işkolunda faaliyette bulunmak istediklerini beyan ederek, yasal prosedüre uygun olarak mükellefiyet tesis ettirmektedirler. Mükellefiyet tesis ettirilirken bir işyeri kiralanmakta ve belirtilen işi yapacaklarına dair emareler de işyerine yerleştirilmektedir. Dolayısıyla, ilk bakışta sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunacaklarına dair bir belirti bulunmamaktadır. Hatta, yapacakları faaliyeti gizlemek için düşük tutarlı emtia alım - satımı da yapmaktadırlar. Faaliyetine devam eden mükellefler gibi ödevlerini yerine getirdiklerinden ve yapılan yoklamalarda da işyerlerinde bulunduklarından, faaliyetin tespit edilmesi oldukça zordur. Ancak, ihbar, yoklama, mali polis operasyonu vb. yollarla ortaya çıkarılabilmektedir.

Bu faaliyetler bireysel olarak yapılabildiği gibi, bazen birkaç kişi tarafından ve birden fazla firma adına mükellefiyet tesis ettirilerek de yapılabilmektedir. Bazen de, işle alakası olmayan kişiler adına mükellefiyet tesis ettirilmekte veya bu kişiler kanuni temsilci yapılmaktadır. Verilen beyannamelere göre çoğunlukla vergi tarh edilmemekte veya cüz'i tutarda tarh edilen vergiler de ödenmemektedir.

c. Taklit Suretiyle Sahte Belge Bastırılması

Sahte belge düzenlemek amacıyla faaliyette bulunmak isteyen şahıslar, bazen mükellefiyet tesis ettirmeden, bazı firmaların belgelerini taklit etmek suretiyle bastırmaktadırlar. Bu şekilde sahte belge bastıran kişiler, şüphe uyandırmamak için, çoğunlukla tanınmış firmaların ve matbaaların isimlerini kullanmaktadırlar.

Bu belgeler çoğunlukla, Defterdarlıklarla anlaşması bulunmayan matbaalara bastırılmakta ancak belgedeki matbaa bilgileri kısmında taklit edilen belgeyi basan matbaanın bilgileri veya anlaşmalı başka bir matbaanın bilgileri yer almaktadır. Bu belgeler, bazen yasal olarak bastırılmış belgelerle aynı seri ve sıra numarasıyla bastırılmakta bazen de farklı seri ve sıra numarasıyla bastırılmaktadır.

Bu belgelerin düzenlenmesi, her zaman bu işi meslek edinmiş kişiler tarafından yapılmamaktadır. Bazı durumlarda hasılatlarını gizleyememe veya belgesiz mal satma olanağı bulamayan firmalar da, daha önce ticari ilişkide bulundukları tanınmış firmaların belgelerini taklit etmek suretiyle bastırıp kendi adlarına düzenleyerek mal alışı veya gider olarak kayıtlarına intikal ettirirler. Daha önce ticari ilişkide bulundukları firmaların belgeleri olması nedeniyle tespit edilmesi de zordur.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, taklit suretiyle sahte belge bastırılması işleminde sahte belge düzenleme fiili, belge üzerinde bilgileri yazılı olan firma dışındaki kişilerce gerçekleştirilmekte, belgeleri taklit edilen firmanın sonradan haberi olabilmektedir. Ancak bazı durumlarda kendi belgelerini de 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 kayıtdışı bırakılmış olmaktadır. Bu belgelerin bastırıldığına ve kullanıldığına dair herhangi bir bilgi de mükellefin tarh

dosyasında yer almadığı için vergi incelemeleri sırasında ibraz edilmeleri de sözkonusu değildir. Bu şekilde gerçekleştirilen sahte belge düzenleme işleminde, belgenin komisyon karşılığında satılması değil, yapılan bir satışın kayıt dışı bırakılması sözkonusudur. Belgeyi alan kişi de çoğunlukla durumu bilmemektedir. Bu sahte belgelerin komisyon geliri karşılığında da satılması da sözkonusu olabilmektedir.

d. Hayali Şahıslar Adına Sahte Belge Bastırılması

Bazı durumlarda belgeler, Defterdarlıklarla anlaşması bulunmayan matbaalarda bastırılmakta ve belge üzerinde bulunan adres, vergi dairesi, vergi numarası, vb. bütün bilgiler hayali olarak yazılmaktadır. Yani, herhangi bir firmanın belgesi taklit edilmemektedir.

Bu belgelerin satışı, tek kişi tarafından yapılabildiği gibi birkaç kişi tarafından da yapılabilir. Bu şekilde çalışan şahıslarda çeşitli iş nevelerine göre bastırılmış belge ciltleri mevcuttur. Örneğin kimyevi maddeler imalatı ve satışı unvanlı belgeler olabildiği gibi, tekstil ürünleri imalatı ve satışı unvanlı belgeler de bulunabilir. Dolayısıyla isteyen kişiye yaptığı faaliyete uygun belge düzenleyebilmeleri mümkündür. Gerçek belge gibi bastırılmış olduklarından, şekline bakarak sahteliğini tespit etmek de güçtür. Belgeler üzerindeki adresler mefhum olduklarından ve mükellefiyet kayıtları da olmadığından, bu kişilere ulaşma imkanı da bulunmamaktadır. Ancak ihbarlar sonucunda yapılan aramalarda ele geçirilebilmektedirler. Bu şahısların belli bir adresleri yoktur, belgelerini satabilecekleri kişilere kendileri teslim ederler. Ancak bazılarının sabit işyerleri de bulunmaktadır. Bunu da belge sattıkları kişilere güven vermek için yapmaktadırlar.

e. Gerçek İlişki Ve İşlemlerin Gizlenmesi İçin Kurulan Paravan Firmalarca Belge Düzenlenmesi

Bazı firmalar, kurdukları paravan firmalar aracılığıyla aralarındaki ilişki ve işlemleri gizlemeye çalışmaktadırlar. Bu durumda iki firma arasında gerçekleşmesi gereken işlem, daha fazla firma arasında gerçekleşmiş gibi görünmektedir. Örneğin A firması 1.000.000.- TL' na aldığı ve 1.500.000-TL'na C firmasına satacağı malı önce 1.100.000-TL bedelle paravan B firmasına, paravan B firması da 1.500.000-TL bedelle C firmasına satmaktadır. Böylelikle, A firmasının gerçek karı gizlenmiş olmaktadır. Bu, hayali ihracat yoluyla vergi iadesi almak için kurulan organizasyonların da en çok başvurdukları yöntemlerden biridir. Paravan firmaların faturaları alış belgesi olarak gösterilmekte ve bu yolla katma değer vergisi iadesi talep edilmektedir.

Bu şekilde sahte belge düzenlenmesi olayı daha çok organizasyon şeklinde yapılmaktadır. Dolayısıyla alıcı ve satıcı durumunda olan firmaların bu durumdan haberleri vardır. Paravan olarak kurulmuş firma adına, mükellefiyetle ilgili ödevler yerine getirilmekle birlikte, bu firma adına verilen beyannamelere göre, ya hiç vergi tarh edilememekte ya da cüz'i tutarda vergi tarh edilmektedir. Bu vergiler de çoğunlukla ödenmemektedir. Paravan firmalarda mükellef veya şirketin kanuni temsilcisi olarak gösterilen kişiler adına verilen ikametgah belgeleri gerçeği yansıtmadıkları için bu şahıslara ulaşmak da zordur. Durum, herhangi bir şekilde Vergi İdaresinin bilgisine girdiğinde de, yurt dışına çıkarılma vb. nedenlerle bu şahıslara ulaşmak zorlaşmaktadır.

f. Sahte Veya Çalıntı ÖKC Kullanılarak Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi Bastırılması

Genellikle, özel gider indirimi ile ilgili olarak bildirimlerin yapıldığı dönemlerde, sahte veya çalıntı ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak sahte ödeme kaydedici cihaz fişleri bastırılmaktadır. Bu fiil, bazen bazı firmalardan alınan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin fotokopi suretiyle çoğaltılması şekliyle de yapılmaktadır.

B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGENİN TESPİT EDİLME USULLERİ

1. Belge Üzerinde İnceleme Yapılarak Tespit Edilmesi

Bir belgenin herhangi bir mal veya hizmet karşılığı olmadan sahte bir şekilde düzenlenmiş olduğunu belgeye bakarak tespit etmek hemen hemen olanaksızdır. Yine de, genel durumundan ve şekil şartlarından belgelerin sahteliği tespit edilebilir. Bu durumları da aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-Belge üzerinde olması gereken ibarelerin yanlış yazılmış olması, Örneğin Maliye Bakanlığı yerine Kemaliye Bakanlığı gibi,⁵²

-Belgeyi düzenleyen firmanın sektörde tanınmayan ve adı bilinmeyen bir firma olması ve belgenin çok yüksek tutarlı olarak düzenlenmiş olması,

-Belgeyi düzenleyen firma unvanında çok sayıda faaliyet isminin yer alması. İthalat, İhracat, İnşaat, Turizm, Gıda, Temizlik ve Sağlık Hiz. San ve Tic. Şti. gibi.

-Belge başlığında mükellefin adı/soyadı veya unvanı, adresi vb. hususların nizami bir şekilde bastırılmamış olması,

-Belge üzerinde, şube belirtilmeksizin farklı telefon numaralarının bulunması,

-Satıldığı belirtilen mal veya hizmetin, belgede yazılı faaliyet ile ilgili olmaması,

-Belgede, belgeyi düzenleyen firmanın adresi olarak yer alan adresin, ticari veya sınai faaliyetlerin olduğu yerlerde değil, ikametgahların bulunduğu yerlere ait olması,

-Belge üzerindeki isimlerin, tanınan firma isimlerine benzetildiğinin anlaşılması,

-Belgenin, belgede bilgileri yazılı matbaaca bastırılmadığının tespit edilmesi,

-Belgede yer alan yazıların değişik kişiler tarafından yazılmış olması, imzaların karalanmış veya taklit edildiğinin belli olması,

-Belgede yazılı mal veya hizmet bedelinin ortalama piyasa fiyatına göre çok yüksek veya çok düşük olması.

⁵² Şükrü Kızılot, a.g..m.

2. Tarh Dosyası Üzerinde İnceleme Yapılarak Tespit Edilmesi

Vergi Dairesi tarh dosyası üzerinden yapılacak bir çalışmayla da, mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğu tespit edilebilir. Ancak, bu da uzmanlık gerektirmektedir. Tarh dosyası üzerinde inceleme yapmak herkese açık değildir. Dolayısıyla bu tür tespitler, Vergi Dairesi çalışanları veya dosya üzerinde incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılabilir. Tarh Dosyasından tespit edilebilen aşağıdaki hususlar, bu mükellefçe düzenlenen belgelerin sahte olabileceğini göstermektedir.

- Karın, emsal mükelleflere ve işletme büyüklüklerine göre düşük olması,
- İşe başlama dilekçeleri ile kuruluş sözleşmelerinde belirtilen faaliyet konularının çok olması,
- Yapılan yoklamalar sonucu düzenlenen yoklama fişlerinde yer alan bilgiler dikkate alındığında, işyerinin, işe başlama dilekçesi ile kuruluş sözleşmesinde belirtilen işleri yapabilecek kapasitede olmadığına sonucuna varılması,
- Yapılan yoklamalarda ve verilen muhtasar beyannamelerde muhasebeci ve işçi çalıştırılmadığının tespit edilmesi,
- Beyannamelerin çoğunlukla posta ile gönderilmesi, gönderilen ilk KDV Beyannamelerinin düşük, sonrakilerin ise yüksek matrahlı olması,
- Verilen beyannamelere göre tarh edilen vergilerin de çoğunlukla ödenmemesi,
- Belirtilen faaliyet, işyerinde makine, tesisat, demirbaş vb. bulundurulmasını gerektirdiği halde, bilançolarına göre duran varlıklarının olmaması veya çok az olması,
- Gelir tablolarında çok yüksek miktarda satışlar görülmekle beraber, maliyet ve gider rakamlarının da buna uydurularak kar tutarının düşük gösterilmesi,
- Ödemeleri gereken vergi tutarı yüksek olmakla beraber, hiç vergi ödememeleri,
- Dosyada yer alan yoklama tutanaklarına göre, işyerinin kapalı olması, belirtilen ikametgah adreslerinde mükellefe ulaşılamamış olması ve yeni işyerinin veya işini terk ettiğinin vergi dairesine bildirilmemiş olması hususların tespit edilmiş olması.

3. Vergi İncelemesi Yapılarak Tespit Edilmesi

Belgeler üzerinden veya tarh dosyası üzerinden tespit edilebilen bazı emareler belgenin sahte olduğunu değil sadece sahte olabileceği kuşkusunu uyandırmaktadır. Bir belgenin sahte belge olup olmadığı, ancak mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda tespit edilebilmektedir.

Vergi incelemesi, sadece mükellefin defter ve belgeleriyle değil mükellefin mal ve hizmet alım satımında bulunduğu diğer mükellefleri de kapsamaktadır. Düzenlenen belgelerin, sahte olup olmadıklarının tespit edilmesi için başvuru olan ilk yöntem, mükellefe mal veya hizmet satan mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapılmasıdır. Mükellefin mal ve hizmet alışı nedeniyle kayıtlarına intikal ettirdiği belgelerin sahte olduğunun tespit edilmesi mükellef tarafından düzenlenen belgelerin de sahte olduğu şüphesini uyandırmaktadır. Çünkü gerçek anlamda mal ve hizmet alışı olmayan bir mükellefin gerçek anlamda mal ve hizmet satışı da olamaz.

Ancak, bir mükellefin mal ve hizmet alışlarına esas teşkil eden belgelerin tamamı veya bir kısmı sahte olmakla beraber mükellef tarafından düzenlenen belgeler sahte olmayabilir. Mükellefin emtia alışları, çeşitli nedenlerden dolayı belgesiz olabilir. Emtia satışında bulunan kişinin sektörde tekel konumunda olması avantajını kullanarak alıcılara belge vermemesi, satıcının mükellef olmaması gibi nedenlerle, belgesiz olarak yapılan emtia alışlarının belgelendirilmesi için de sahte belgeler kullanılabilir. Bu nedenle, kesin bir kanaate ulaşmak için, başka tespitler de yapılmalıdır.

Mükellefin düzenlenen belgelerde belirtilen emtia üretimini veya satışını yapabilecek kapasitede olup olmadığının tespiti için aşağıdaki hususlara da bakılması gerekir.⁵³

-Belge üzerindeki malın üretimini veya satışını olanaklı kılacak sayıda işçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı,

⁵³ M. Aykut Kelecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı", *Yaklaşım Dergisi*, No:95, Kasım 2000, s.126.

-Bu üretimi gerçekleştirebilecek makine parkı, üretilen malın muhafaza edebileceği kapasitede depo bulunup bulunmadığı,

-Ürünlerin mamul haline getirilme süresi tespit edilerek, satış tarihleri itibarıyla böyle bir ürünün fiilen satılmasının mümkün olup olmadığı,

-Malların hangi yolla sevk edildiği, sevkiyat üçüncü kişilerce yapılmışsa, bu kişilerin gerçek olup olmadığı, sevkiyat kendisi tarafından gerçekleştirilmişse, bunu gerçekleştirebilecek taşıt parkına sahip olup olmamadığı,

-Belgeler üzerinde yazılı malın satışını veya işlerin gerçekleştirilebilmesini sağlayacak sermaye yapısının olup olmadığı,

-Hizmet işletmelerinde, hizmeti verdiği ileri sürülen kişinin, bu hizmeti verilebilecek bilgi düzeyine sahip olup olmadığı,

Yukarıdaki hususlara bakılarak mükellefin gerçek bir faaliyeti olmadığı ve dolayısıyla düzenlenen belgelerin de sahte belge oldukları tespit edilebilir. Yine, mükellefin belge düzenlediği mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemelerle de satışların gerçek olup olmadığı tespit edilebilir.

VUK'nun 3/B maddesine göre; vergilendirmeye ilişkin olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin saptanmasında yemin hariç olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin ifadeleri ispatlama vasıtası olarak kullanılmaktadır. Belgelerin sahteliğini ispat için, alım satım ilişkileri konusunda sahte belge düzenlediği iddia edilen ile bu kimseye belge düzenleyenlerin ifadelerine de başvurulmalıdır. Ancak bu ifadeler de tek başına belgenin sahteliğini ispata yeterli olmayıp, diğer ispat araçlarıyla da bunun desteklenmesi gerekmektedir.⁵⁴

Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi de bir veri olarak kullanılabilir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, defterlerin tutulmaması, işyeri ve ikametgah adreslerinde bulunulmadığı halde işi terk ve adres değişikliklerini bildirmemesi, beyannamelerin verilmemesi, ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi gibi mükellefiyete ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi de mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olabileceğini göstermektedir.

⁵⁴ Danıştay 9. dairesinin 29.11.1998 tarih ve E:1998/2285, K. 1998/4175 sayılı kararı

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI

İTİBARIYLA YANILTICI BELGE

Çalışmamızın önceki bölümünde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı, bu belgelerin düzenlenme ve kullanılma nedenleri ile düzenlenme ve tespit edilme usulleri incelenmiştir. Bu fiillere neden olan faktörleri daha da arttırmak mümkündür. Belgelerin kullanımına talep olduğu müddetçe, bu fiillere başvurular da artacaktır. Dolayısıyla, bu fiillere başvuran kişilerin işledikleri suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalar konusunda bazı düzenlemelerin olması gerekmektedir. Bu nedenle de çalışmamızın bu bölümünde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin hukuksal boyutu ele alınacaktır.

30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten önce, bu fiiller, VUK'nun 357. maddesinde belirtilen "hileli vergi suçları" arasında sayılmış olup, bu suçların oluşumu için vergi ziyanının meydana gelmesi ve kastın varlığı şartları aranmaktaydı. Bu suç için anılan kanunun 359. maddesine göre öngörülen, üç aydan üç yıla kadar hapis, bu kadar süre de ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezasının da, 647 Sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanun gereğince, para cezasına çevrilebilme imkanı bulunmakta idi. 2365 sayılı kanun ile yapılan ve 01.01.1981 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklikle, hileli vergi suçu olarak sayılan fiiller "kaçakçılık suçu" olarak anılan kanunun 344. maddesi kapsamına, bu fiiller nedeniyle meydana gelen vergi ziyanının üç katı tutarında para cezasının kesileceği hükmü de anılan kanunun 345. maddesi kapsamına alınmıştır.

10.12.1988 tarih ve 3505 sayılı kanunla da, VUK'nun 359. maddesine bir hüküm eklenerek, kaçakçılık cezasının para cezasına çevrilmesi hususu, 647 Sayılı Kanun kapsamından çıkartılmıştır. Bu değişiklikle, hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, cezanın her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla VUK'nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle de, kaçakçılık cezasına uygulanacak asgari hapis cezası üç aydan altı aya çıkartılmıştır. 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı kanunla VUK'nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle de, kaçakçılık suçuna uygulanacak asgari hapis cezası üç yıla çıkartılarak, bu cezanın para cezasına çevrilebilme imkanı da ortadan kaldırılmıştır.

VUK'nda 29. 07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçları ve uygulanacak cezalar konusunda önemli değişiklikler yapılmış olup, bu düzenlemeler halen yürürlüktedir. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde de 4369 sayılı yasayla getirilen yasal düzenlemeler esas alınacaktır.

I. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VEYA KULLANMAK FİİLLERİNDE SUÇUN OLUŞUMU

Türk hukukunda suçlar ve suçlara uygulanacak cezalar, ceza hukukunun konusudur. Ancak çeşitli özel kanunlarda da suç ve cezalara ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi ile ilgili suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalar da 213 sayılı VUK'nda düzenlenmiştir. Uygulama alanı kanunun 1. maddesinde belirtilen vergilerle sınırlı olup, diğer mükellefiyetler bu kanun kapsamında değerlendirilmemektedir.¹ Vergiye ilişkin suç ve cezaların TCK dışında bir kanunda düzenlenmiş olması, bu konunun tamamen ceza hukukundan ayrı bir özelliğe sahip olduğu anlamına gelmemektedir. Suç ve ceza kavramları ceza hukukunun temel konuları olup bu bakımdan bütün hukuk kollarının ceza hukukuyla ilişkisi vardır.² TCK genel bir kanun olup, özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde bu kanun hükümleri uygulanmaktadır. Bu nedenle, bu fiiller açısından suçun oluşumu konusuna geçmeden önce, ceza hukuku açısından suç ve suçun genel unsurlarını açıklamak faydalı olacaktır.

¹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999, s..205.

² Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.18

A. CEZA HUKUKUNDA SUÇ VE SUÇUN UNSURLARI

Kanunun cezalandırdığı fiillere suç denilmektedir. Suç olarak kabul edilen olaylar, bazen yapılmaması gereken bir eylemin yapılması, bazen de yapılması gereken bir eylemin yapılmaması şeklinde ortaya çıkabilir. Ceza hukuku açısından suçun oluşabilmesi için aşağıda sayılan dört unsurun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bir fiilin suç sayılabilmesi için fiilde bu unsurların bulunması şarttır.

1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, yapılan fiilin kanunda belirtilen suç tarifine uygun olması demektir. Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesiyle, kanunun açık olarak suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve kimsenin kanunda yazılı olan cezalardan başka bir ceza ile cezalandırılmayacağı hususu hükme bağlanmıştır.

Suçun kanuni unsuru, “kanunsuz suç olmaz” ve “kanunsuz ceza olmaz” şeklinde ifade edilen anayasal ilkelerin de sonucudur. Nitekim Anayasanın 38. maddesinde “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” hükmü yer almaktadır.

2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, kanunda belirtilen tarife uygun bir fiilin bulunmasıdır. Maddi unsur hareket, netice ve nedensellik bağı (illiyet bağı) olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Hareketle netice arasında nedensellik bağının olması şarttır.

Hareket, kanunun suç olarak kabul ettiği sonuca neden olan fiil olup çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Suçun oluşması için hareket şarttır. Hareketin şekline göre suçlar, serbest hareketli suç - bağıli hareketli suç, tek hareketli suç - birden fazla hareketli

suç - ihtiyati suç, icrai suç-ihmalî suç-ihmal suretiyle icra suçu olarak sınıflandırılabilir.³ Netice, hareketin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olup fiilin tamamlanma aşamasıdır. Neticeye göre de suçlar, maddi suçlar - şekli suçlar, ani suç - mütemadi suç, basit suç - müteselsil suç - karma suç - geçitli suç - mürekkep suç, tamamlanmış suçlar - tamamlanmamış suçlar şeklinde sınıflandırılabilir.⁴ Suçun maddi unsurunun tamamlanması için hareket ile netice arasında nedensellik bağı bulunması gerekir.

3. Manevi Unsur

Manevi unsur, fiilin failin iradesiyle işlenmiş olmasıdır. İradi olmayan bir fiil hukuka aykırılık niteliğini taşısa da suç sayılmamaktadır. Manevi unsurun olması için, fail, fiili kusurlu bir şekilde işlemiş olmalıdır. Kusurun varlığından söz etmek için de, failin kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olması yani isnad yeteneğine sahip olması ve kusurlu bir şekilde hareket etmiş olması yani kusurluluk halinin bulunması gerekir. İsnad yeteneği, fiilin işlenmesi için failde bulunması gereken niteliklerin bütünü olup, failin bu fiili işleyebilecek yeteneğe sahip olmasıdır. İsnad yeteneği, fiilin bir unsuru değil, failin kişisel niteliklerini ilgilendiren bir konudur. Ancak, kusurluluk haliyle sıkı ilgili olduğundan manevi unsur içerisinde incelenmesi daha uygundur.⁵

Kusurluluk hali ise, kast ve taksir olmak üzere iki alt başlık altında incelenmektedir. Kast, neticenin gerçekleşeceği bilincinde olarak hareketin yapılmasıdır. Fail hareket ederken, hareketin dış dünyada yaratacağı değişikliği bilmektedir. Taksir ise önlenebilir sonucun, tedbirsizlik, dikkatsizlik, acemilik, emir ve talimatlara uymama gibi nedenlerle, önlenmemesidir.

“Netice, bütün insanlarca öngörülebilecek ise ağır, sadece ihtimamlı kişilerce öngörülebilecek ise hafif; netice olağanüstü ihtimam sahiplerince öngörülebilecekse pek hafif taksirden söz edilir.”⁶

³ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2001, s.3.

⁴ Doğan Şenyüz, **a.g.e.** s.4

⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C:II, 11. Basım, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1997, s.144.

⁶ Doğan Şenyüz, **a.g.e.** s.7.

Türk Ceza Kanunun 45'inci maddesinde “Cürümlerde kastın bulunmaması cezayı kaldırır.” hükmü yer almaktadır. Ancak aynı hükmün devamında “Failin bir şeyi yapmasının veya yapmamasının neticesi olan fiilden dolayı kanunun o fiile ceza tertip ettiği ahval müstesnadır.” hükmü ile cürümlerde kast aranması kuralının istisnasına da yer verilmiştir. Bu hükme göre, bazı cürümlerin kast olmaksızın işlenmesi halinde dahi fail cezalandırılabilir. Sonuç olarak, bir fiil bir şahsa yüklenebiliyor ve şahıs da o fiilde kusurluysa manevi unsur gerçekleşmiş olmaktadır.

4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık unsuru, sadece ceza hukukuna aykırılığı değil bütün hukuk sistemine aykırılığı ifade etmektedir. Yani bir hukuk dalına göre yapılmasına rıza gösterilen bir fiilin başka bir hukuk dalına göre suç sayılması durumunda hukuka aykırılıktan söz edilemez. Hukuka aykırılıktan söz edilebilmesi için, fiilin öncelikle ceza hukuku kurallarına aykırı olması gerekir. Ancak bu durum yeterli olmayıp herhangi bir hukuk kuralı ile bu fiile izin verilmemiş olması da gerekmektedir.

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran ve failin cezalandırılmaması veya az cezalandırılmasını sağlayan sebeplere hukuka uygunluk sebepleri adı verilir. Bu sebeplerin olması, fiili hukuka aykırı olmaktan çıkarmakta, meşru hale getirmektedir. Fiilin, failin görevinden kaynaklanması, meşru müdafaa hali, ıztırar hali, hakkın icrası, zilyetliğin korunması, bir meslek veya sanatın icrası, tıbbi müdahaleler, spor hareketleri ve mağdurun rızası durumları hukuka uygunluk sebepleridir.

B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK SURETİYLE OLUŞAN SUÇUN UNSURLARI

Vergilendirme işlemlerinde, suç olarak kabul edilen fiiller ile bu suçlar için öngörülen cezalar, 213 sayılı VUK'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı 4. kitabında açıklanmıştır. Bu nedenle VUK bir usul kanunu olmakla beraber aynı zamanda bir Vergi Ceza Kanunu niteliğini de taşımaktadır. VUK'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı 4. kitabının 1.kısım "Genel Esaslar" (331-343. maddeler), 2.kısım "Vergi Cezaları" (344-363.maddeler), 3. kısım da "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" (364-375 ve Ek 1-13. maddeler) başlıklarını taşımaktadır. "Vergi Cezaları" başlıklı 2. kısmın 1. bölümünde "Vergi Ziyat Suçu ve Cezası", 2. bölümünde "Usulsüzlük Suçu ve Cezaları", 3. bölümünde de "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan ve madde metinlerinin incelenmesinden anlaşılacağı üzere, vergi ile ilgili suçlar ve bu suçlar için uygulanacak cezalarla ilgili hükümler VUK'nda yer almaktadır. Yani vergi suç ve cezaları, genel ceza hukuku dışında özel olarak VUK'nda düzenlenmiştir. Ancak ceza alanındaki genel hükümler Türk Ceza Kanununda yer almaktadır. Vergi suç ve cezalarında da, Vergi Usul Kanununda açıkça hüküm bulunmayan hallerde Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır.⁷

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçları VUK'nun 359. maddesine göre kaçakçılık suçları olarak sayılmış olup bu fiil aynı zamanda vergi ziyat suçu ve usulsüzlük suçunun da oluşmasına sebep olmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin, suçlar açısından farklı sonuçları olabilmektedir. Bu nedenle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun unsurları kaçakçılık suçu, vergi ziyat suçu ve usulsüzlük suçları açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.16.

1. Kaçakçılık Suçu

a. Kanuni Unsur

213 Sayılı VUK'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinin (4369 sayılı kanunla değişik)

a fıkrası

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1-.....

2-Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesi yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez." hükmünü,

b fıkrası da

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1-Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge , gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

2-Belgeleri maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar ve bu belgeleri kullananlar,

hakkında, on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur." hükmünü içermektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini işleyenlerin kaçakçılık suçunu işleyecekleri ve bu suça da hangi cezaların uygulanması gerektiği de aynı maddeyle hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla suçun kanuni unsuru anılan maddede tarif edilmiştir.

Sahte belge ile ilgili hükümde, “belgelerin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması” ifadesi yer almaktadır. Belgelerin kısmen sahte olarak düzenlenmesi ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi aynı anlama gelmektedir. Bu ifade ile sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları iç içe geçmektedir.⁸ Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde böyle bir durum varmış gibi gösteren belge olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, gerçek bir durum veya muamele yoksa belgenin de kısmen sahte olması mümkün olmamaktadır.

b. Maddi Unsur

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenecek veya kullanılacak olan belgenin, VUK veya diğer vergi kanunlarında belirtilmiş olan belgelerden olması gerekir. Maddi unsurun birinci kısmı olan hareket, bu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmesi veya kullanılmasıdır. Bu belgelerin düzenlenmesi ile kullanılması fiilleri ayrı ayrı fiillerdir.

VUK’nun 359’uncu maddesinin “b” fıkrasının 1’inci bendinde başlangıçta sahte olmayan bir belgenin sahte belgeye dönüştürülmesi fiillerine yer verilmiştir.

Anılan hükme göre;

- Aslın sahte olarak düzenlenmesi,
- Olmayan bir aslın suretinin düzenlenmesi ve
- Aslına uygun olmayan bir suretin düzenlenmesiyle,

sahte belge düzenlenmiş olmaktadır.

Maddenin “b” fıkrasının 2’nci bendinde de;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaanın belge basması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaanın sahte belge basması,
- Bu şekillerde bastırılan belgelerin kullanılması,

fiilleri sayılmış olup, bu fiillerde ise belge başından itibaren sahtedir.

⁸ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001, s.642.

VUK'nun 359'uncu maddesinin "a" fıkrasının 2'inci bendinde hüküm altına alınan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili hareketi oluşturmaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması unsuru, belgenin düzenlenmesi sırasında sözkonusu olmaktadır. Belge, başta gerçek bir ilişkiyi yansıttığı halde, ancak sonradan üzerinde değişiklikler yapılarak gerçeğe aykırı hale getirilmişse, bu durumda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, tahrif edilmiş bir belge sözkonusudur. Yani muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sayılması için belgenin, başından itibaren gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmiş olması gerekir.

Vergi Usul Kanunu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesini, suçun oluşması için yeterli görmekte ve bu bakımdan Türk Ceza Kanunundan ayrılmaktadır. TCK, özel evrak niteliğinde olan sahte belgenin düzenlenmiş olmasını yeterli görmemekte, kullanılmasını da şart koşmaktadır.⁹ Bununla beraber, bu belgeler kullanılmadıkça vergi ziyaının meydana gelemeyeceği ve dolayısıyla kaçakçılık suçunun da oluşmayacağı yönünde görüşler de savunulmaktadır.¹⁰

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması da, ayrı bir suçun maddi unsurunun hareketini oluşturmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde hareket, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin yasal defterlere kaydedilmesiyle tamamlanmış olmaktadır.¹¹

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce kaçakçılık suçu sayılan fiiller VUK'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında sayılmakta idi. Bu fıkranın 2. bendi de "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak" şeklindeydi. Aynı maddenin 1. fıkrasına göre de suçun oluşabilmesi için fiil sonucunda vergi ziyaının meydana gelmesi şarttı. Kanunun 359. maddesi ise bu suça uygulanacak hapis cezasıyla ilgili düzenlemeleri kapsamaktaydı.

⁹ S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:144, Eylül 2000, s.85.

¹⁰ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fak. Basım Atölyesi, 1988, s.53.

¹¹ Doğan Şennyüz, **a.g.e.**, s.29

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan değişlikle, 344. maddenin hükümleri değiştirilmiş ve bu maddede sayılan fiiller de kapsamına alınarak 359. madde “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre, bu fiillerde netice hareketle birlikte gerçekleşmiş sayılmaktadır. Bu fiiller sonucunda, vergi ziyaının veya başka bir neticenin meydana gelmesi şartları kaldırılmış olup, suçun oluşması için fiilin icrası yeterli sayılmıştır. Ayrıca, “bilerek kullanma” ibaresi de bu madde metninde yer almamaktadır.

Bu durumda, kaçakçılık suçunu oluşturan bu tür fiillerin cezalandırılması ile korunan hukuki çıkar kamu güveni olmaktadır. Bu hareketler dolayısıyla kamunun güveninin sarsılması, maddi unsurun ikinci kısmı olan neticeyi oluşturur. VUK açısından vergi ziyai şartı olmasa da bu suçlar TCK açısından suç sayılmaktadır.¹² Kaçakçılık suçunun oluşması için kasıt unsuru sonucunda vergi ziyaının meydana gelmesi gerektiği vergi ziyai gerçekleşmeden kaçakçılık suçunun da oluşmayacağı savunulmaktadır.¹³

c. Manevi Unsur

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan değişlikten önce VUK’nun 344. maddesinin 1. fıkrası “Kaçakçılık suçu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.” şeklinde, kaçakçılık suçu sayılan fiillerin sayıldığı 2. fıkrası da “Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.” şeklindeydi. Bu fıkranın 2. bendinde de “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak” hükmü yer almaktaydı. Yani bu madde hükmüne göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bilerek kullanmak fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet vermek bir kasıtlı bir davranış olup kastın varlığı için başkaca bir araştırmaya gerek bulunmamaktaydı.

¹² S. Ateş Oktar, a.g.m.

¹³ Osman Selim Kocahanoğlu, *Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları*, 2.bs., İstanbul, Yayılcık Matbaası, 1983, s.173.

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 344. madde yürürlükten kaldırılmış olup bu maddede sayılan fiiller de kapsamına alınarak 359. madde “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. 01.01.1999 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 359. madde hükmüyle, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin işlenmesi durumunda, bu suçu işleyen kişiler hakkında hapis cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Yani bu fiiller sonucunda vergi ziyanının veya başka bir neticenin meydana gelmesi şartı madde metninde yer almamaktadır. Madde metninde “Bu fiillerin işlenmesi durumunda kastın varlığı kabul edilir.” şeklinde bir düzenlemeye de yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu değişiklikle hem kasıt unsuru, hem de vergi ziyanının meydana gelmesi şartı kanun metninden çıkarılmıştır.

“Mükellefin eyleminin yasadaki tanıma uygun olması durumunda suç oluşacaktır. Mükellef ancak, bu eylemin gerçekleşmesinde kasıtsız olduğunu ispatlarsa cezalandırılmaktan kurtulacaktır.

İkinci olarak, kaçakçılık suçunun oluşması için artık vergi ziyanının varlığı gerekli değildir. Vergi ziyanı olsa da olmasa da , eğer mükellefin biraz sonra açıklayacağımız fiilleri işlediği tespit edilirse kaçakçılık suçu oluşacaktır. Yani artık fiillerin, tarih döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık cezası verilebilecektir.”¹⁴

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde kastın varlığı açıktır. Zira bilmeden ve istemeden bu fiilin işlenmesi mümkün değildir.¹⁵

Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde sorun ortaya çıkmaktadır. Bu fiilin cürüm sayılabilmesi için, fiilin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yani hürriyeti bağlayıcı ceza için kasıt aranmalıdır. TCK’nun 1’inci maddesinde suçlar, cürümler ve kabahatler olarak ikiye ayrılmış, 11’inci maddesinde de cezalar, cürümlere ve kabahatlere verilecek cezalar olarak olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Buna göre, cürümlere mahsus cezalar; idam, ağır hapis, hapis, ağır para ve amme hizmetlerinden memnuniyet cezalarından oluşmaktadır. Anılan kanunun 45’inci maddesinde ise “cürümlerde kastın bulunmaması cezayı kaldırır.” hükmü yer almaktadır.

¹⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2001, s.60.

¹⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, **a.g.e.**, s. 301.

Bu bağlamda VUK' da yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçların hepsi cürümdür. Vergi Usul Kanununun 359'uncu veya bir başka maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde kast aranmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. TCK'nun 10'uncu maddesinde “bu kanundaki hükümler, hususi ceza kanunlarının buna muhalif olamayan mevaddı hakkında da tatbik olunur.” hükmü yer almaktadır. Vergi Usul Kanununda bu hükme muhalif bir hüküm bulunmaması nedeniyle, sahte fatura kullanılması fiilinin cürüm sayılabilmesi için kasıt unsurunun TCK'na göre aranması gerekmektedir.¹⁶ TCK açısından kasıt şartı arandığından, “bilerek” ifadesinin ayrıca VUK'nda da yer almasına gerek yoktur.¹⁷ Sahte belge kullanma fiili bir cürüm olduğuna göre “bilerek” ifadesinin kanunda yer almasına gerek yoktur. Çünkü bu durum zaten fiilin bilerek ve isteyerek icra edildiğini göstermektedir.¹⁸

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilmeden kullanılmasının mümkün olmadığını savunanlar¹⁹ olmakla beraber, ticari hayatın gerekleri dikkate alındığında bilmeden kullanmanın da sözkonusu olabileceği de savunulmaktadır.²⁰

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 306 seri no'lu VUK Genel Tebliğinde de, cürümde kastın bulunmamasının cezayı kaldıracağını, failin sorumlu tutulabilmesi için kastın varlığının gerekli olduğunu, kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmeyen ve bu tür belgeleri bilerek ve isteyerek kullanmayan mükellefler adına vergi suçu raporlarının düzenlenmemesi ve haklarında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğ, kasıt unsurunun vergi inceleme elemanlarınca aranacağını ifade etmektedir. Yani hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmesi için gerekli olan kastın ispatı vergi inceleme elemanına ait olmaktadır.

¹⁶ S. Ateş Oktar, a.g.m. s.90

¹⁷ Azmi Demirci, “Bilmek Ya Da Bilmemek; İşte Bütün Mesele Bu...(Mu?)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No:251, Temmuz 2002, s.28.

¹⁸ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Hukuk Fak. Yay., 1962, s. 88.

¹⁹ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s.475-476.

²⁰ Mehmet Korkusuz, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması ile İlgili Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, No:95, Kasım 2000,s.94.

d. Hukuka Aykırılık Unsuru

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiillerinin hukuk sistemine aykırı olmadıkları konusunda herhangi bir hukuk kuralı bulunmamaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiilleri, sadece Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanununa değil tüm hukuk düzenine aykırı fiillerdir. Dolayısıyla bu fiillerde hukuka aykırılık unsuru mevcuttur.

Bu fiillerin bir hakkın icrası, mağdurun rızası, kanun hükmü veya yetkili merciin emrini ifa olarak ifa edilen hukuka uygunluk sebepleri açısından da meşru hale gelmesi mümkün değildir. Ancak meşru müdafaa veya ıztırar hali olması bu fiilleri hukuka uygunluk sebepleri açısından meşru hale getirebilir.²¹

2. Vergi Ziyai Suçu

a. Kanuni Unsur

Mükelleflerin vergi ziyai doğuran fiilleri nedeniyle meydana gelen suça vergi ziyai suçu, bu suça uygulanacak ceza da vergi ziyai cezası olarak belirtilmiştir. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce bu tür suçlar, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçu, cezalar da kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezası olarak kanunda yer almaktaydı.

213 Sayılı VUK'nun "Vergi Ziyai Suç ve Cezası" başlıklı 344'üncü maddesinin 1. fıkrasında vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlular tarafından, 341.maddede yazılı hallerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin 2. fıkrası da vergi ziyai cezasıyla ilgilidir. Yani vergi ziyai suçu ve cezası kanunda tarif edilmiştir.

²¹ Sahir Erman, a.g.e, s.24.

b. Maddi Unsur

VUK'nun 344. maddesi hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi ziyaına sebep olabilecek bütün fiiller vergi ziyayı suçunun hareket unsuru sayılmaktadır. Değişik şekillerde vergi kaçırmaya yöntemlerinin olabileceği dikkate alındığında, hareket unsurunun sınırlandırılmaması yerinde bir düzenlemedir.²² Madde metninde vergi ziyayı cezasının bazı fiiller için yüzde elli, bazı fiiller için üç kat kat ve bunlar dışındaki fiiller için de bir kat olarak uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Yani anılan madde hükmüne göre, bu fiilleri, ağır nitelikli fiiller, hafif nitelikli fiiller ve orta nitelikli fiiller olarak üç grupta ele alabiliriz.²³

Maddenin 3. fıkrasında ise vergi ziyasının 359. maddede sayılan fiillerden kaynaklanması halinde, vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu fiiller ağır nitelikli fiiller olup, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilleri de bu fiiller arasında sayılmıştır. Vergi ziyasının tanımını içeren VUK'nun 341. maddesine göre, vergi ziyayı suçunda, maddi unsurun neticesi vergi ziyasının meydana gelmesidir. Yani eğer sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri sonucunda vergi ziyayı doğmamışsa vergi ziyayı suçu da oluşmamaktadır.

“Vergi ziyasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin sözkonusu vergiyle ilgili tarih döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir. Suçun oluşması için vergi ziyasının varlığı yeterli görülmiştir, mükellefin kasıtlı olup olmadığı önem taşımamaktadır.”²⁴

Yine madde metninden de anlaşılacağı üzere vergi ziyayı tahakkuk işlemine bağlanmıştır. Tam ve zamanında tahakkuk etmiş verginin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde vergi ziyayından bahsedilemez. Zamanında ödenmeyen vergilerin tahsili için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır.²⁵

²² M.Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Eskişehir İTİA Yay., 1979, s.116

²³ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.22-30.

²⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, Yargı Yayınevi, 2001, s.60.

²⁵ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Malatya, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000, s.198

c. Manevi Unsur

Vergi ziyai suçunun oluşabilmesi için mükellefin kasıtlı davranış içerisinde bulunmuş olması şart değildir. Vergi ziyaının meydana gelmiş olması yeterlidir. Kaçakçılık suçunda manevi unsur konusunda yapılan tartışmalar, vergi ziyai suçunun manevi unsuru konusunda da geçerlidir. Bu nedenle bu konuya tekrar değinilmeyecektir.

3. Usulsüzlük Suçu

213 sayılı VUK'nun 351. maddesinde, usulsüzlük; vergi kanunlarının şekle ve usule mütealik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tarif edilmiştir.

Anılan kanunun 352. maddesinde ise usulsüzlük dereceleri ve cezaları 1. derece usulsüzlükler ile 2. derece usulsüzlükler olarak sıralanmıştır. Madde metninde genel usulsüzlük tabirine yer verilmemiştir. Genel usulsüzlük tabiri, özel usulsüzlük ile olan ayırımın belirtilmesi için kullanılmaktadır.

VUK'nun 353, Mük. 354, 355, Mük. 355 ve 356. maddelerinde tanımlanan özel usulsüzlük suçu da usulsüzlük suçunda olduğu gibi vergi kanunlarında öngörülen şekle ait ödevlerin ihlal edilmesine dayanır. Ancak usulsüzlük suçundan farklı olarak , özel usulsüzlük suçu sayılan fiillerle vergi ziyaının ortaya çıkması durumu daha muhtemeldir. Bu nedenle bu suç “yakın tehlike suçu” olarak da değerlendirilebilir.²⁶

Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması, usulsüzlük suçlarının konusunu oluşturmaktadır. Usulsüzlük suçunun oluşabilmesi için vergi ziyaının önemi bulunmamaktadır. Fiil, yasadaki tanıma uyuyorsa suç oluşmuştur.²⁷

²⁶ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.56.

²⁷ Nurettin Bilici, a.g.e. s.62.

a. Kanuni Unsur

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili neticesinde mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık hale gelmekte ve ihticaca salih bulunmamaktadır. Bu fiil VUK'nun 352. maddesindeki usulsüzlükler arasında sayılmıştır.

VUK'nun 353. maddesi "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" başlığını taşımakta ve bu fiilleri işleyenlere verilecek özel usulsüzlük cezası ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. Aşağıda açıklanacağı üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinin işlenmesiyle, bazı belgelerin düzenlenmemesi veya kullanılmaması fiilleri de sözkonusu olmaktadır. Yani bu fiiller nedeniyle oluşan özel usulsüzlük suçunun kanuni unsuru VUK'nun 353. maddesinde yer almaktadır.

b. Maddi Unsur

Genel usulsüzlük suçunda hareket, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri, netice ise defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık hale gelmesidir.

Diğer suçlarda olduğu gibi özel usulsüzlük suçunda da hareket, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılmasıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri sonucunda özel usulsüzlük suçunun oluşması, fiile göre değişiklik arz etmektedir.

VUK' nun 353. maddesinde, satılan bir mal veya yapılan bir iş karşılığında düzenlenmesi zorunlu belgelerden bahsedilmektedir. Dolayısıyla, sahte belge düzenlenmesi fiiliyle özel usulsüzlük suçu oluşmamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinde durum daha farklıdır. VUK'nun 353. maddesinin 1.bendine göre “verilmesi ve alınması gereken belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde”, 2. bendine göre de “düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde” özel usulsüzlük suçunun işlenmiş olacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, çoğunlukla belli bir faaliyeti olan, esas faaliyeti sahte belge ticareti olmayan kişiler tarafından düzenlenmektedirler. Bu nedenlerden dolayı, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişiler özel usulsüzlük suçunu işlemiş sayılmaktadırlar.

Daha önce açıklandığı üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, gerçekten yapılan ancak belgesi alınmayan veya alınamayan harcamaların belgelendirilmesinde de kullanılabilirler. Bu durum, alınan mal veya yaptırılan hizmet karşılığında belge alınmadığını gösterdiğinden, 353. maddede belirtilen özel usulsüzlük suçunun oluşmasına sebep olmaktadır. Bu belgeler, gerçekten hiçbir mal veya hizmet alışını olmadığı halde, vergi kaçırmak veyadiğer amaçlarla kullanılmışlarsa, bu durumda da özel usulsüzlük suçu oluşmamaktadır. Çünkü, gerçekten alınan bir mal veya yaptırılan bir iş nedeniyle alınması gerekip de alınmamış belgeler değildir.

c. Manevi Unsur

Yukarıda belirtildiği üzere, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması usulsüzlük suçlarının konusunu oluşturmaktadır. Yasa koyucu bu tür suçların oluşumunu vergi ziyaına bağlamamıştır. Fiil gerçekleştiği anda suç işlenmiştir. Ayrıca vergi ziyanının olup olmadığı önemli değildir. Bu suçları ceza hukukunda yer alan kabahatlere benzetmek mümkündür. Maddi fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kast veya taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek kalmaz. Bu nedenle usulsüzlüklerde kusur aramaya gerek yoktur.²⁸

²⁸ M.Kamil Mutluer, a.g.e., s.154.

II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEYEN İLE BU BELGELERİ KULLANANLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Vergi sistemimizde beyanname usulü uygulanmaktadır. Mükellefler tarafından beyan edilen matrahlar esas alınarak vergi tarh edilmektedir. İdeal bir vergilendirme yöntemi olan beyanname sistemi, mükellef ile vergi idaresi arasında objektif iyi niyet kurallarına dayanan bir işbirliği olduğu sürece işleyecektir. Mükellef tarafından verilen beyannamenin doğru olmadığı, eksik olduğu vb. durumlarda da, vergi idaresi mükellef yerine geçerek vergi matrahı ile tarh edilmesi gereken vergiyi hesaplamaktadır.²⁹ Bu nedenle, VUK'nun 29. maddesinde ikmalen, 30. maddesinde re'sen ve mük. 30. maddesinde ise idarece tarhiyat usullerine de yer verilmiştir. VUK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasında re'sen tarhiyatın tanımı yapılmış, 2. fıkrasında da, re'sen takdir nedenleri sayılmıştır. 2. fıkrasının 4. bendinde “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa”, 6.bendinde de “Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa” hükmü yer almaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri neticesinde, mükelleflere ait defter kayıtları ve belgeler vergi matrahının doğru ve kesin olarak saptanmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık hale gelmekte ve bu nedenle kanıt olma yetenekleri ortadan kalkmaktadır.³⁰ Bu fiiller mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterler ile verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına da delil teşkil etmektedir. Bu nedenlerle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeleri kullanan mükelleflerce beyan edilen vergi matrahlarının re'sen takdir edilmesi gerekir.

²⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.97

³⁰ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 13.Bası, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2001, s.122.

A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden

Önceki bölümde açıklandığı üzere, düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, bazen bir gelir karşılığında da satılmaktadırlar. Yani bu belgelerin ticareti de yapılabilir. VUK'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bu faaliyetin kanunlarla yasaklanmış olması, faaliyetten elde edilen kazancın vergilendirilmesine engel değildir.

193 sayılı GVK'nun 37. maddesine göre, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak sayılmış olup bu faaliyetlerin neler olduğu da TTK'nda "Ticari İşler" başlığı altında düzenlenmiştir. Emek ve sermayenin ortak organizasyonuna dayanan ticari faaliyette devamlılık esastır. TTK hükümlerine göre, tacirler tarafından bir ticari organizasyon içerisinde yapılan ticari faaliyette devamlılık kasıt ve niyetinin varlığı kabul edilmektedir.³¹

Gelir elde etmek amacıyla bu belgeleri düzenleyen kişiler, bazen belge bastırmak için kendi adlarına veya başka kişiler adına mükellefiyet tesis ettirmektedirler. İşyeri kiralanması, eleman çalıştırılması hatta yapılan faaliyetin maskelenmesi için düşük tutarlı emtia alım satımı faaliyetleri de olabilmektedir. Yine bu belgelerin bastırılması ve isteyen kişilere ulaştırılması için de bir takım masraflara katlanılmaktadır. Sahte belgelerin satılmasıyla elde edilen gelir de bu faaliyetten elde edilen kazanç olmaktadır. Dolayısıyla sahte belge düzenlenmesi faaliyeti belli bir ticari organizasyon içerisinde yapıldığından, yapılan faaliyet ticari faaliyet, elde edilen kazanç da ticari kazançtır. Alım - satıma konu olan mal da bu şekilde düzenlenen belgelerdir.

³¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yay., 2001, s.12.

Düzenlenen belgelerin tamamının sahte belge olması ve komisyon geliri karşılığında satılması durumunda, belgelerin satılması karşılığında elde edilen komisyon gelirinden, varsa yapılan maliyet ve giderler indirilerek gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması gerekir. Gerçek faaliyetlerinin yanında bu belgelerin ticaretini yapanlarda da, her iki faaliyetten elde gelirin ayrı ayrı olarak belirlenmesi ve matrahının yeniden hesaplanması gerekir.

Bu belgelerin satışından elde edilen komisyon gelirinin, belgelerde yazılı tutarın %2'si olduğu konusunda Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri bulunmaktadır.³² Bu oran, hem bir varsayım niteliğinde olması hem de düşük olması nedeniyle, gerçeği yansıtmaktan ve caydırıcı olmaktan uzaktır.³³

Bu belgeleri gelir elde etmek dışında bir amaçla düzenleyen kişilerin de, yapılan tespite göre vergilendirilmeleri gerekir.

2. Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 Sayılı KDVK'nun 1. maddesine göre, ticari faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Anılan kanunun 8. maddesine göre bu işleri yapanların kanunun uygulaması açısından mükellef oldukları, 10. maddesine göre de malın teslimi ve hizmetin ifası sırasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hususu hükme bağlanmıştır. Anılan kanunun 20. maddesinde de, mal teslimi ve hizmet ifası karşılığını teşkil eden bedelin katma değer vergisi matrahı olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, gelir elde etmek amacıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen kişilerin, bu belgelerin satışından elde ettikleri gelir katma değer vergisinin matrahını teşkil etmektedir.

Bu belgeleri gelir elde etmek dışında bir amaçla düzenleyen kişilerin de, yapılan tespite göre vergilendirilmeleri gerekir.

³² Danıştay 3. Daire 26.01.1994 Tarih ve Esas 1992/883, K. 1994/179, Maliye Bakanlığı'nın 17.10.1991 2480509 – 6- 1391 Özelgesi

³³ Şükrü Kızılot, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura (Doçentlik Tezi)**, Vergi Dünyası Dergisi Eki, No:188, Nisan 1997, s.62.

B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANANLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Gelir Veya Kurumlar Vergisi Yönünden

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılmasında iki durum söz konusudur. Birincisi, bu belgelerin hiçbir mal veya hizmet alımı olmadığı halde kullanılması, ikincisi ise, belgesiz olarak alınan mal ve hizmetlerin belgelendirilmesi amacıyla kullanılmasıdır.

Birinci durumda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelere dayanan maliyet ve giderlerin reddedilerek, gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahlarının yeniden hesaplanması gerekir. Çünkü böyle bir mal ve hizmet alınmamıştır.

İkinci durum açısından ise değişik görüşler savunulmaktadır. VUK'nun 3. maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Bu hüküm dikkate alınarak belgesiz alınan mal ve hizmetlerin belgelendirilmesi için kullanılan sözkonusu belgelerdeki tutarların maliyet ve gider olarak kabul edilmesi gerektiği savunulmaktadır.³⁴ Gerçekten alınan mal ve hizmet nedeniyle yasal defterlere kaydedilen faturaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olması, bu mal ve hizmetin alınmadığını göstermez.³⁵ Bu belgelere dayanan gider ve maliyetlerin kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği de savunulmaktadır.³⁶ Yine bu belgelerdeki tutarların, gelir olarak beyan edilmemiş olması nedeniyle, gider olarak da beyan edilmeyeceğini ve bunun genel muhasebe dengesi açısından doğru olmayacağı da savunulmaktadır.³⁷

³⁴ Şükrü Kızılot, "Naylon Fatura Gider Yazılabilir Mi?", *Sabah Gazetesi*, 18.02.1996.

³⁵ Danıştay 3. Dairesi, Esas 25.12.1995 tarih Karar 1995/5793 Sayılı Kararı

³⁶ Hasan Yalçın, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) İle Belgelendirilen Giderler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, No:153, Ocak 2000, s. 74-78.

³⁷ Malik Günday, "Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:141, Haziran 2000, s.66.

2. Katma Değer Vergisi Yönünden

Katma değer vergisi indirim müessesesine dayanmaktadır. Mükellefler, dönem içerisinde yapmış oldukları mal ve hizmet satışları nedeniyle tahsil ettikleri katma değer vergisinden, yapmış oldukları mal ve hizmet alışları nedeniyle ödedikleri katma değer vergisini indirim konusu yapmaktadırlar. KDVK'nun 29. maddesine göre mükellefler emtia alımı, maliyet veya giderler nedeniyle adlarına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapmaktadırlar. Anılan kanunun 34. maddesine göre de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin hiçbir mal veya hizmet alımı olmadığı halde kullanılması durumunda bu belgelerde yazılı olup indirim konusu yapılan katma değer vergisinin reddeedilerek ödenmesi gereken katma değer vergisinin yeniden tespit edilmesi gerekir. Çünkü bu belgeler; mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın düzenlenen belgeler olduğundan, KDVK açısından, vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim veya hizmet ifası gerçekleşmemektedir.

Bu belgelerin, belgesiz mal veya hizmet alışlarının belgelendirilmesi için kullanılması halinde de, belgelerde yazılı katma değer vergisinin reddedilmesi gerekir. Çünkü bu durumda da mal veya hizmetler, bu belgeler üzerinde adı yer alan kişilerden değil, başka kişilerden alınmakta ve bu belgelerde yazılı katma değer vergisi hazineye intikal etmemektedir. Mal veya hizmet alış gerçek olsa bile, belgede yazılı katma değer vergisi, belge üzerinde adı/unvanı yazılı beyan edilmemiştir.

Danıştay kararları da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yazılı katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı yönündedir.³⁸

³⁸ Danıştay 7. Dairesinin 08.11.1988 tarih Karar 1988/2497 sayılı kararı

III. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK SUÇUNA UYGULANACAK CEZALAR VE CEZALARIN MUHATABI

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması suçlarının önlenmesi için, cezaların uygulanması tek başına yeterli değildir. Ancak bu suçları işleyenlere uygulanacak cezaların da mutlaka olması gerekir.

“Cezaların tek başına hiçbir şeyi halledemeyeceği kabul edilmekte ise de, vergi suçlarını önlemede veya azaltmada alınacak tedbirlerin başında gelmektedir.”³⁹

213 sayılı VUK hükümlerine göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme yada kullanma fiilleri neticesinde vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları ile kaçakçılık suçu işlenmektedir. Bu suçlar için öngörülen cezalar ve bu cezalar için kimlerin muhatap olacağı hususları da anılan kanunda belirtilmiştir.

A. KAÇAKÇILIK CEZASI VE BU CEZANIN MUHATABI

1. Kaçakçılık Cezası

Vergi sistemimizde ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması ilke olarak benimsenmiştir. Ancak bazı durumlarda ekonomik amaçlı cezaların beklenen amacı tam olarak sağlayamadığı düşüncesinden hareketle, başka cezaların da uygulanmasına gerek duyulmuştur. Bu nedenle, kanun koyucu, vergi kanunlarına aykırı bazı eylemlerde bulunan mükelleflerin ceza mahkemelerince de cezalandırılmalarını hükme bağlamıştır.⁴⁰ Bu tür cezalar daha çok kamu düzenini bozan vergi suçlarıyla ilgilidir.⁴¹

³⁹ Şerafettin Aksoy, a.g.e., s.70.

⁴⁰ Mehmet Arslan, a.g.e., s.209.

⁴¹ Nurettin Bilici, a.g.e., s.68.

VUK'nun 359. maddesinin "a" fıkrasının 2'nci bendine göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve bu para ceza ertelenemez. Aynı maddenin "b" fıkrasına göre ise, sahte belge düzenleyen veya bu belgeleri kullanan kişiler hakkında, on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur ve bu cezanın paraya çevrilmesi mümkün değildir.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar VUK'nda düzenlenmiş olmakla birlikte, cezalandırma Türk Ceza Kanununun ilke ve esaslarına göre yapılmakta, bu cezalara ceza mahkemelerinde hükmolunmaktadır.

2. Kaçakçılık Cezasının Muhatabı

4369 sayılı kanunla getirilen düzenleme neticesinde, 1.1.1999 tarihinden sonra 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık fiillerinin işlenmesi halinde, bu fiiller için öngörülen hapis cezası bizzat fiili işleyenler hakkında hükmolunacaktır. Yani cezanın muhatabı suç sayılan fiili bizzat işleyenlerdir. Durum böyle olmakla birlikte cezaya muhatap olacak kişinin tespitinde bazı farklılıklar bulunmaktadır.

a. Gerçek Kişilerde

Hapis cezası uygulamasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan gerçek kişiler yönünden bir sorun bulunmamaktadır. Gerçek kişi bizzat muhatap alınır ve bu kişinin mükellef olup olmaması da önemli değildir.

Ölüm halinde ise, hapis cezası konusunda nasıl bir yol izleneceği konusu VUK'nda belirlenmemiştir. Bu nedenle bu konuda TCK'nun 96'ncı maddesi hükmü uygulanmalıdır. Anılan madde hükmüne göre, ölüm halinde dava ortadan kalkar. Dolayısıyla ölüm halinde bu cezanın uygulanması mümkün olmamaktadır.

b. Tüzel Kişilerde

VUK'nun, 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki 333. maddesine göre tüzel kişilerde hapis cezasının muhatabı tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi idi. 4369 sayılı kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle tüzel kişiler bünyesinde işlenen hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller için ceza bu fiilleri işleyenlere uygulanacaktır.

“ Bu husus, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunu kim işlemişse yalnız onun cezalandırılacağını işaretlemesi açısından önemlidir. Özellikle büyük boyutlu firmalarda şirket sahipleri ya da yöneticileri ile çalışanlar-muhasipler arasındaki ilişkiler ve sorumluluğun saptanması açısından bu husus önem taşır.”⁴²

Bu konuda getirilen düzenlemenin, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri açısından bir af niteliğinde olduğu ve aynı zamanda, suçu gerçekten işlemediği halde belli çıkarlar karşılığında üstlenen sana! faillerin ortaya çıkmasına neden olduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır.⁴³ Tüzel kişiliklerde, kaçakçılık suçu konusunda sorumluluk kanuni temsilcisinde olsa bile, bu sorumluluğun mali müeyyideler hakkında olduğu cezai müeyyideler konusunda şahsiliğin esaslarının geçerli olacağı da savunulmaktadır.⁴⁴

c. Küçük ve Kısıtlılarda

VUK'un 333'üncü maddesine göre küçük ve kısıtlıların temsilinde cezanın muhatabının veli, vasi veya kayyım olacağı hükme bağlanmıştır. Vergi cezalarında bile sorumlu tutulamayan küçük ve kısıtlıların hürriyeti bağlayıcı cezalarda sorumlu olması düşünülemez.⁴⁵ Buna göre, hürriyeti bağlayıcı cezalarda muhatap, küçük ve kısıtlının velisi, vasisi veya kayyımı olacaktır.

⁴² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, a.g.e., s.208.

⁴³ Azmi Demirci, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, No:257, s.47-48

⁴⁴ Öztekin Tosun, a.g.e., s.46.

⁴⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, a.g.e., s.131

3. Suça İştirak Hali Ve İştirak Cezası

İştirak; bir tek fail tarafından işlenebilecek nitelikteki bir suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir. Söz konusu birliktelik, asli veya fer'i nitelikte olabileceği gibi, maddi veya manevi nitelikte de olabilir. İştirak suçu, VUK'nun 360'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede düzenlenen suça iştirak türü, hem asli, hem de fer'i nitelikteki iştiraki kapsamaktadır. Maddeye göre iştiraktan söz edebilmek için,

- İştirak edilen vergi suçunun, kaçakçılık suçu sayılan fiillerden olması
- Kaçakçılık fiilinin birden fazla kişi tarafından irtikap edilmesi veya doğrudan doğruya beraber işlenmesi şartları birlikte aranmıştır.

İştirak suçunda, maddi menfaat gözetmeden suça iştirak edenler de kaçakçılık suçu kapsamında cezalandırılmaktadır. Ancak, maddi menfaat gözeterek suça iştirak edenlere 359'uncu maddede belirtilen cezalar; maddi menfaat gözetmeden suça iştirak edenlere ise 359'uncu maddede belirtilen cezaların dörtte biri hükmolunmaktadır.

4. Ceza Uygulamasında Usul

VUK'nun 367. maddesine göre, ceza davasının açılabilmesi için, yetkili makamlarca incelemenin yapılıp, neticesinin cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gerekir.

Kaçakçılık ve iştirak suçları için kanunda öngörülen cezalara, ceza mahkemelerince hükmolunmaktadır. VUK'nun 367'nci maddesine göre, inceleme sırasında 359 ve 360'ıncı maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri, gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla, keyfiyetin cumhuriyet savcılığına bildirilmesi mecburidir. Bu hükme göre, inceleme elemanları durumu Cumhuriyet Savcılığına doğrudan yada dolaylı olarak bildirmek zorundadırlar.

B. VERGİ ZİYAI CEZASI İLE USULSÜZLÜK CEZASI VE BU CEZALARIN MUHATABI

1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai suçu işleyenlere para cezası olarak uygulanacak vergi ziyai cezası, VUK'nun 344. maddesinin 2. bendinde açıklanmıştır. Buna göre vergi ziyai cezası; ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

344. maddenin 3. fıkrasında ise, vergi ziyainın aynı kanunun 359. maddesindeki fiillerden kaynaklanması halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek veya kullanarak vergi ziyaina sebebiyet veren mükelleflere VUK'nun 344. maddesinin 2. fıkrasındaki gibi hesaplanan vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır.

2. Usulsüzlük Cezaları

VUK'nun 352. maddesinde, usulsüzlük fiilleri için VUK'na bağlı cetvelde öngörülen cezaların kesileceği ve fiilin re'sen takdir nedeni de sayılması durumunda da cezanın iki kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Kanunun 336. maddesine göre de, bir fiil neticesinde vergi ziyai suçu ile usulsüzlük suçu birlikte işlenmiş olursa bu suçlar için öngörülen vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezasından miktar itibariyle ağır olanı kesilir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinin bir kısmında özel usulsüzlük suçu oluşmamakta, bir kısmında da VUK'nun 353. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde belirtilen özel usulsüzlük suçu oluşmaktadır.

Özel usulsüzlük cezalarının yer aldığı VUK'nun 353. maddesinin 1. ve 2 bentleri aşağıdaki gibidir.

“1-Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için (2003 yılı için) 84.000.000.- liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı (2003 yılı için) 40.000.000.000.- lirayı geçmez.

2-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; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için (2003 yılı için) 84.000.000.- lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için (2003 yılı için) 4.000.000.000.- lirayı bir takvim yılı içinde ise (2003 yılı için) 40.000.000.000.- lirayı aşamaz.”

3. Vergi Ziyai Cezası İle Usulsüzlük Cezalarının Muhatabı

a. Gerçek Kişilerde

VUK'nun 331. maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Gerçek kişilerde cezanın muhatabı mükellefin kendisidir. Gerçek kişi mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanması fiili neticesinde kesilen vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları bunlar adına kesilmektedir. VUK' nun 372. maddesi gereğince ölüm halinde vergi cezaları düşer.

Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda da ortaklığı temsil eden ortak veya ortaklar vergi cezasından sorumludur.⁴⁶

⁴⁶ Ahmet Gündel, *Vergi Suç ve Cezaları*, 2. bs., Ankara, Feryal Matbaacılık, 1991, s. 97.

b. Küçük ve Kısıtlılarda

MK'nun 27. maddesine göre, çocuk sağ olarak doğmak kaydıyla anne rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyetine sahip olur. Aynı kanunun 10. ve 14. maddeleri hükümlerine göre fiil ehliyetine sahip olmak için mümeyyiz olmak, reşit olmak ve kısıtlı olmamak gerekir. Yani hakların kullanılabilmesi için fiil ehliyetine sahip olmak şarttır

Vergi ehliyeti ise VUK'nun 9 maddesinde düzenlemiş olup 1.fıkrasında “mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.” hükmü yer almaktadır. Vergi ehliyeti, vergi kanunlarına göre mükellef olmayı ifade eder. Bunun için de medeni kanunda düzenlenmiş bulunan fiil ehliyeti şart değildir.

“Vergi mükellefi olmak için kişi olmak yeterlidir. Kişilik ise, cenin sağ doğmak şartıyla ana rahmine düştüğü anda başlar. Cenin sağ doğmak şartıyla nasıl mirasa hak kazanıyorsa, vergi mükellefi de sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle insan için cenin halinde bile vergi borcu doğacaktır.”⁴⁷ Yani, medeni kanun hükümlerine göre fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi de vergi mükellefi olabilmektedir. “Vergiye doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür.”⁴⁸

“Vergi hukukunda medeni hukuktan ayrı bir ehliyet anlayışı egemendir. Bu da “ödeme gücü”dür. Ödeme gücüne sahip olan herkes kanunun belirlediği ölçüler içinde mükellef ya da sorumlu olabilir. Buna göre 18 yaşından küçük, sezgin olmayan, kısıtlı birisi vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilecektir. Aynı şekilde tüzel kişiliği olmayan bir cemaat ya da aile vakfı da medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmamasına karşın mükellef ya da sorumlu olabilecektir.”⁴⁹

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fiil ehliyetine sahip olmayan küçükler, akıl hastaları ve kısıtlılar da vergi ehliyetine sahip olup, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedirler. Ancak fiil ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Bu görev, küçükler açısından veli, akıl hastaları açısından vasi, kısıtlılar açısından da kayyım tarafından yerine getirilir.

⁴⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, Filiz kitabevi, 1999, s.37.

⁴⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 9. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.74.

⁴⁹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 13.Bası, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2001, s.89.

VUK'nun 10.maddesi gereğince küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, bu kişilerin vergi ile ilgili ödevleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Aynı madde ve AATUK'nun Mük. 35. Maddeleri hükmü gereğince, kanuni temsilcilerin görevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri durumunda, alınamayan vergi borcu öncelikle küçük veya kısıtlının mal varlığından alınır. Kanuni temsilci, görevini yerine getirmeyerek vergi ödemezse, ödenmeyen vergi öncelikle küçük veya kısıtlının mal varlığından, küçük veya kısıtlının mal varlığından alınmayan vergi de, ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaktadır. Kanuni temsilciler, ödemiş oldukları vergi nedeniyle asıl mükellefe rücu edebilirler.

VUK'nun 10. maddesinde, 3505 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce, kanuni temsilcinin sorumlu olması için, vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin mal varlığından alınamaması ve vergi alacağının asıl borçlusundan alınamaması nedeninin vergi ödevlerinin yerine getirilememesinden kaynaklanmış olması şartları yanında , kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunması şartı da aranmaktaydı. 3505 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kasıt ve ihmal şartı kaldırılmıştır. Bu durum, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusura dayalı niteliğini değiştirmemiş; yalnızca kusurluluk halinin kanıtlanması ile ilgili külfeti tersine çevirmiştir.⁵⁰

Anılan kanunun 332. maddesine göre ise de velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır. Veli, vasi veya kayyım, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinin olması durumunda, kasıt ve ihmalleri olup olmadığına bakılmaksızın cezaya muhatap olurlar. Bu cezalar için küçük veya kısıtlıya rücu etme hakları yoktur.⁵¹ Mükellefin küçük veya kısıtlı olması durumunda, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları küçük veya kısıtlı adına değil bunların kanuni temsilcileri durumunda olan veli, vasi veya kayyım adına kesilir.

⁵⁰ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yay., 1994, s.27-35.

⁵¹ Mehmet Arslan, a.g.e., s.30

c. Tüzel Kişilerde

Tüzel kişilerin vergiye ilişkin ödevleri de, bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Kanuni temsilcilerin kimler olduğu tüzel kişiliğin türüne göre değişmektedir. VUK'nun 10.maddesi gereğince tüzel kişilerin vergi ile ilgili ödevleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Aynı madde ve AATUK'nun Mük. 35. maddeleri hükmü gereğince, kanuni temsilcinin görevini yerine getirmemesi durumunda ödenmeyen vergi öncelikle tüzel kişiliğin mal varlığından alınır, tüzel kişiliğin mal varlığından alınamayan vergi, ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin mal varlığından alınmaktadır. Kanuni temsilciler ödemiş oldukları vergi nedeniyle asıl mükellefe rücu edebilirler. VUK'nun 10. maddesinde, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara ilişkin vergisel ödevlerin, bu teşekkülleri idare edenler veya bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği de hükme bağlanmıştır.

Kamu tüzel kişilerinin kanuni temsilcileri de görevden alındıkları veya görev sürelerinin dolduğu tarihe kadar kanuni temsilci sayılmaktadırlar.⁵²

VUK'nun 333. maddesi gereğince tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde meydana gelecek vergi cezaları tüzel kişilik adına kesilir. Aynı madde hükmüne göre, kanuni temsilcilerin vergi cezaları konusundaki sorumluluğu kanunun 10. maddesinde açıklanan vergi sorumluluğundaki gibi olacaktır. Yani vergi ile ilgili ödevlerin kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalleri sonucu kesilen cezanın tüzel kişiliğin mal varlığından alınamaması durumunda, vergi cezası kanuni temsilcinin mal varlığından alınır. Kanuni temsilcinin tüzel kişiliğe rücu etme hakkı vardır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri neticesinde meydana gelen vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları öncelikle tüzel kişi mükellefler adına kesilmekte, tüzel kişilerin mal varlığından tahsil edilemeyen bu cezalar kanuni temsilcinin mal varlığından aranmaktadır.

⁵² Turgut Candan, a.g.e., s.14

IV. BU FİİLLER NEDENİYLE SALINACAK VERGİ VE UYGULANACAK CEZALARDA ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı genel bir hukuk kuralı olup, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş olan süre içinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma hakkının ortadan kalkmasıdır. Vergi hukuku açısından zamanaşımı, belirli şartlar altında kanunda belirtilen sürelerin geçmesiyle devletin vergi salma ve ceza kesme yetkisinin ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Vergi alacağı ile ilgili zamanaşımı süresi ve zamanaşımı süresinin durdurulması ile ilgili hükümler VUK'nun 113 ve 114. maddelerinde, vergi cezaları ile ilgili hükümler de VUK'nun 374. maddesinde yer almaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin işlenmesiyle meydana gelen vergi cezalarında zamanaşımı konusu aşağıda etraflıca ele alınacaktır.

A. TARH EDİLECEK VERGİLERDE ZAMANAŞIMI SÜRESİ

VUK'nun 114. maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Örneğin, 1999 yılında, sahte fatura kullanmak suretiyle gelir ve katma değer vergisi yönünden vergi ziyaına sebep olan mükellefle ilgili zamanaşımı süresi 01.01.2000 tarihinde başlamaktadır. Beş yıllık süre 31.12.2004 tarihinde sona ermektedir. Söz konusu vergi ziyanın bu tarihe kadar vergi idaresi tarafından tespit edilerek tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Aksi takdirde bu verginin tahakkuk edilmesi imkanı bulunmamaktadır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için zamanaşımı süresinin tespitinde, özel hesap döneminin başladığı yıl değil, bu sürenin bittiği yıl dikkate alınmaktadır. Örneğin, başlangıç tarihi 01.06.1999, bitiş tarihi de 31.05. 2000 olan özel hesap dönemi için zamanaşımı süresi 01.01.2001 tarihinde başlamaktadır.

Yani, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiilleri sonucu meydana gelen vergi ziyaının beş yıl içerisinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmesi gerekir. Aksi takdirde bu vergi ziyaının tahakkuk edilmesi imkansızdır. Beş yıllık zamanaşımı süresi genel olup bazı hususlar açısından istisnalar mevcuttur.

VUK'nun 114. Maddesine göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımı süresini durdurur. Zamanaşımı süresi takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi ettiği günü takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Zamanaşımını durduran nedenlerden biri de VUK'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep halleridir. VUK'nun 15. maddesine göre de tarh zamanaşımı işlemeyen süre kadar uzar.

B. CEZALARDA ZAMANAŞIMI SÜRESİ

1. Vergi Ziyai Cezasında

VUK'nun "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlıklı 374. maddesine göre vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi 5 yıl olup bu süreden sonra vergi ziyai cezası kesilmez. Aynı madde hükmüne göre zamanaşımı süresi, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren başlar. Aynı maddede, anılan kanunun 114 maddesinin 2. fıkrasına atıfta bulunularak, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinin ceza kesme açısından da zamanaşımını durduran neden olduğu belirtilmiştir. Anılan maddenin son fıkrası gereğince de ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesiyle zamanaşımı kesilmiş olur.

Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleriyle oluşan vergi ziyai cezasının cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren beş yıl içerisinde kesilmesi gerekmektedir.

2. Usulsüzlük Cezalarında

VUK'nun 374. maddesinin 2. fıkrası gereğince usulsüzlük cezalarında zamanaşımı süresi iki yıl olup, bu süre usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren başlar. Ancak aynı maddeye göre, usulsüzlük fiili neticesinde vergi ziyai cezası da sözkonusu olursa, bu durumda usulsüzlük cezası için de zamanaşımı süresi vergi ziyai cezası ile aynı süre, yani beş yıl olmaktadır. Yani,sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması sonucunda vergi ziyai meydana gelmemişse uygulanacak usulsüzlük cezası için zamanaşımı süresi iki yıl, vergi ziyai meydana gelmişse beş yıl olmaktadır.

VUK'nun 374. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezasında da zamanaşımı süresi, özel usulsüzlüğün yapıldığı takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren başlamak üzere beş yıldır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması neticesinde özel usulsüzlük suçu işlenmişse buna uygulanacak özel usulsüzlük cezasının beş yıl içerisinde kesilmesi gerekir.Vergi ziyai açısından zaman aşımını durduran nedenler özel usulsüzlük cezası için de geçerlidir.

3. Kaçakçılık Cezasında

213 Sayılı VUK'nda, vergi cezalarıyla ilgili zamanaşımı süresiyle ilgili hükümler bulunmakla birlikte, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarla ilgili zamanaşımı süresine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili zaman aşımı süresi ve zamanaşımı süresinin başlangıcı TCK'nun hükümlerine göre belirlenmektedir. Zamanaşımı süresi TCK.'nın 102 ve 104'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. TCK.'nın 102'inci maddesinde farklı hapis cezaları için farklı zamanaşımı süreleri öngörülmüş olup beş seneyi aşmayan hapis cezalarını gerektiren fiillerde dava zamanaşımı süresi 5 yıldır. Buna göre, fiilin işlendiği tarihten itibaren beş yıl içinde dava konusu edilmemesi halinde ceza uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Dava zamanaşımı süresi 5 yıl olmakla beraber, sürenin başlangıcı özellik arz etmektedir. İlke olarak ceza hukukunda zaman aşımı süresinin başlangıcı, fiilin işlendiği tarihtir. Dava zamanaşımı süresi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiilinde, bu belgelerin düzenlendiği tarihte başlayacaktır. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili, vergi ziyanına sebep olsa da olmasa da suç sayılmaktadır. Sorun bu belgelerin kullanımında dava zamanaşımının başlayacağı tarihin tespitinde ortaya çıkmaktadır. Bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmektedir. Bir yargıtay kararında, vergi ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezalarda zamanaşımı süresinin başlangıcı, cezayı gerektiren vergi ile ilgili verilmesi gereken beyannamenin son gününü takip eden gün olarak belirtilmiştir.⁵³

4369 sayılı kanun gerekçesinde ise, kaçakçılık suçunun işlenmesi için kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin yasal defterlere kaydedilmesi yeterli sayılmıştır. Suç unsurları bakımından bu durum incelendiğinde; suçun maddi unsuru olarak bu tür belgelerin defterlere kaydedilmesi yeterli görülmüş, bu fiil nedeniyle vergi ziyanının doğması şartı aranılmamıştır. Bu durumda dava zamanaşımı ile ilgili olarak üç durum ortaya çıkmaktadır:

-4369 sayılı kanundan önceki uygulama şeklinde vergi ziyayı şartı arandığından, dava zamanaşımı süresi cezayı gerektiren vergi ile ilgili verilmesi gereken beyannamenin son gününü takip eden günden itibaren başlayacaktır.

-4369 sayılı kanunun uygulamaya girdiği 1.1.1999 tarihinden itibaren SMİYB düzenleme fiili tek başına suç sayıldığından, dava zamanaşımı süresi SMİYB düzenleme tarihini takip eden günden itibaren başlayacaktır.

-4369 sayılı kanunun uygulamaya girdiği 1.1.1999 tarihinden itibaren işlenen SMİYB kullanma fiillerinde de, vergi ziyanının doğması şartı aranılmadığından, dava zaman aşımı süresi bu tür belgelerin defterlere kaydedildiği günü takip eden günden itibaren başlamış olacaktır.

⁵³ Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 01.03.1999 Tarih ve E: 1999/984, K:1999/128 Sayılı Kararı

Hürriyeti bağlayıcı cezalarda dava zamanaşımı süresi TCK'nın 104'üncü maddesinde sayılan sebeplerle kesilir. Zamanaşımı süresini kesen olay tarihinden itibaren 5 yıllık zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. TCK'nın 104'üncü maddesine göre, hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili davalarda zamanaşımı mahkumiyet kararı, yakalama, tevkif, celp veya ihzar müzekkereleri, adli makamlar huzurunda sanığın sorguya çekilmesi, sanık hakkında son tahkikatın açılmasına dair karar veya C. Savcısı tarafından mahkemeye yazılan iddianame ile kesilir. VUK'ta yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalarda dava zamanaşımı süresi TCK'nın 107'nci maddesinde sayılan sebeplerle durur. TCK'nun 107'nci maddesine göre, hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili davalarda zamanaşımı, dava başka bir hukuki durumun neticesine bağlıysa, o hukuki durum neticelene kadar durmaktadır. Duran zamanaşımı süresi, zamanaşımını durduran sebeplerin ortadan kalkması ile kaldığı yerden itibaren işlemeye devam etmektedir.

V. DİĞER HUSUSLAR

A. PİŞMANLIK VE ISLAH, CEZALARDA İNDİRİM VE UZLAŞMA MÜESSESELERİ AÇISINDAN SMİYB DÜZENLEYEN VE KULLANANLARIN DURUMU

VUK'un 371. maddesiyle, maddede belirtilen pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi ziyai cezasının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan kanunun 359. maddesine göre, pişmanlık şartlarına uygun olarak bildirimde bulunanlar hakkında cezai takibat da yapılmayacaktır. VUK'nun 360. maddesinde düzenlenen iştirak suçunu işleyenlerin de pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkündür. Kaçakçılık suçunu işleyen asıl failin pişmanlıktan yararlanması suça iştirak edenlerin, suça iştirak edenlerin pişmanlıktan yararlanması da asıl failin cezadan kurtulmasını sağlayamaz. Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını işleyenler ve bu

suçlara iştirak edenler VUK'nun 371. Maddesinde belirtilen pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilirler.

Cezalarda indirim müessesesi, VUK'nun 376. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede belirtilen şartların yerine getiren mükelleflerde;

- vergi ziyat cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri
- usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir.

Uzlaşma müessesesi de VUK'nun Ek 1-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullanan mükellefler uzlaşma müessesesinden faydalanmamaktadırlar.

B. VERGİ MAHREMİYETİ AÇISINDAN SMİYB DÜZENLEYEN VE KULLANANLARIN DURUMU

Vergi Mahremiyeti VUK'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bu maddede sayılan kişiler, “görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar.” Anılan maddenin devamında da “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan kişilerin kolaylıkla öğrenilebilmesi amaçlanmıştır.

Bu bildirimler için, yargı kararı beklenmeksizin sadece vergi inceleme raporunun yeterli sayılması haksız uygulamalara sebebiyet verebilecek niteliktedir.⁵⁴

⁵⁴ Seyit Ahmet Baş, Yusuf Akay, Vergi Kanunlarında Yeni(4369 sayılı) Kanunla Yapılan Değişiklikler, İstanbul,Mega Bas. Yay., 1998, s.180.

C. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ AÇISINDAN SMİYB DÜZENLEYEN VE KULLANANLARIN DURUMU

Bilindiği üzere, katma değer vergisi mahsup ve iadeleriyle ilgili usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle açıklanmaktadır. 84 ve müteakip sıra no'lu Katma Değer Vergisi tebliğlerindeki açıklamalar dikkate alındığında;

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade işlemi yapılmakta, teminat gösterilmişse, bu teminat vergi inceleme raporuna göre çözülmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin %4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı konusunda haklarında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu olan alışlara isabet eden kısma 4 kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilmektedir.

D. SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİ İLE İLGİLİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesine göre Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikişleminin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik işleminin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Yine anılan kanunun 48. maddesinin 4. fıkrasına, mükellefle birlikte kasden vergi ziyasına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilmektedir.

Bu bölümde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri sonucunda oluşan suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalarla ilgili hukuki düzenlemeler irdelenmiştir. Bu sorunun ortadan kaldırılması için yasal düzenlemeler tek başına yeterli olmayıp esas olarak buna yol açan nedenlerin ortadan kaldırılması gerekir. Ancak, durum böyle olmakla beraber fiilleri işleyenlerin cezalandırılması, hem toplum vicdanının rahatlatılması ve hem de caydırıcı olması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle bu fiiller sonucu oluşan suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalar, kanunlarda açıklıkla ve yoruma yer bırakmayacak şekilde yer almalıdır. Yine, bu kanuni düzenlemelerin caydırıcı olması için suçlar için öngörülen cezaların hem uygulanabilir nitelikte olması ve hem de uygulanması gerekmektedir. İzleyen bölümde bu fiillere karşı alınması gereken önlemler irdelenecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLERİNE KARŞI ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması, çeşitli ekonomik, sosyal, politik ve psikolojik şartlar neticesinde ortaya çıkmaktadır. Hukuk düzenine aykırı olması nedeniyle, bu fiiller suç sayılmakta ve işleyenler için çeşitli cezai müeyyideler öngörülmektedir. Ancak bu fiillerin ortadan kaldırılması için cezai müeyyideler tek başına yeterli olmamaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma nedenleri çalışmamızın ikinci bölümünde, bu fiiller sonucu oluşan suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalarla ilgili hukuki düzenlemeler de çalışmamızın üçüncü bölümünde detaylıca açıklanmıştır. Bu bölümün konusu da, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması fiillerine karşı alınması gereken önlemlerdir.

I. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLERİNİN NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasına karşı mücadele edilebilmesi için buna yol açan nedenlerin iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenler çalışmamızın ikinci bölümünde açıklanmıştır. Bu kısımda da, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin nedenleri açısından alınması gereken önlemleri açıklamaya çalışacağız.

A. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Daha önce de açıklandığı üzere, bu belgelerin düzenlenme nedenlerinden biri, bu faaliyetten bir gelir elde edilmesidir. Bu amaçla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi filleri ancak belgelerin kullanımının önlenmesiyle mümkün olabilecektir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenme nedenlerinden biri de KVK'nun 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımıdır. Aynı kanunun 15. maddesinde de örtülü kazancın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. KVK'nun 17. maddesinde, sadece sermaye şirketleri sayılmıştır. Yani madde hükmüne göre sermaye şirketleri dışındaki mükelleflerce yapılan bazı işlemleri örtülü kazanç olarak nitelendirmek kanunun lafzına aykırı düşmektedir.¹ Yine, anılan madde hükmüne göre, örtülü kazancın varlığını tespit etmek için bu ödemelerin emsalleriyle karşılaştırılması gerekir. Emsal bedellerini tespit edecek komisyonların bulunmaması, vb. nedenlerle bu müesseseyi işletmek imkansız hale gelmektedir. Bu hususlar dikkate alınarak gerekli yasal değişiklikler yapılmalı ve bu müessese daha etkin hale getirilmelidir.

Karaparanın aklanması gibi suç ekonomisi faaliyetleri nedeniyle de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir. Etkin bir vergi denetimi sistemi ile etkin bir adalet sisteminin kurulması ve yolsuzlukların önlenmesiyle bu tür fiillerde azalma olacaktır.

Ancak yukarıda da belirtildiği üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiillerinin önlenmesi, bu belgelerin kullanılmalarının önlenmesiyle mümkün olabilecektir. Bu nedenle, bu belgelerin kullanılmasının önlenmesi daha çok önem arz etmektedir.

¹Levent Gençyürek, "Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:143, Ağustos 2000, s.70

B. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTIICI BELGE KULLANILMASININ NEDENLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar kayıtlı ve faal mükelleflerdir. Bazı mükellefler, belgesiz mal veya hizmet alımlarını belgelendirmek, bazıları ise vergi kaçırmak, haksız yere vergi iadesi almak veya yatırım teşviklerinden yararlanmak amaçlarıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaktadırlar. Bu fiillere karşı alınması gereken önlemleri de aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

1. Harcamaların Belgesiz Olarak Yapılmasına Karşı Alınması Gereken Önlemler

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmanın nedenlerinden birisi, belgesiz olarak yapılan bazı harcamaların belgelendirilmesidir. Bu durum belgeyi kullanan mükelleften kaynaklanabileceği gibi mükellefe mal veya hizmet satan kişilerin belge vermek istememelerinden de kaynaklanabilir. Belgesiz olarak yapılan harcamaların yasal defterlere kaydı mümkün olmadığından, mükellefler bu tür harcamalarını sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak belgelendirmeye çalışmaktadırlar.

a. GV Stopajı Ve Sigorta Primleri Açısından

Ücretler üzerinden alınan gelir vergisi stopajı ve sigorta primlerinin ödenmemesi amacıyla kayıtsız işçi çalıştırılması veya kayıtlı çalıştırılan işçilere ait gelir vergisi stopajı ve sigorta primlerinin gerçek değeriyle değil asgari ücret üzerinden gösterilmesi suretiyle bu ödemelerin tamamı veya büyük bir kısmı belgesiz olarak yapılmaktadır. Bu da yapılan bu tür ödemelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ile belgelendirilmesine neden olmaktadır.

Bu durum, işverenin, bu maliyetlere katlanmak istememesinden kaynaklandığı gibi, işçinin kendisine ödenecek ücret üzerinden kesinti yapılmasını istememesinden de kaynaklanabilir. Bununla asıl amaçlanan, gerek işverenlerin gerekse işçilerin gelirlerini arttırma isteğidir.² Söz konusu kesintilerin yüksek olması işverenler açısından bir yük haline gelmektedir. Örneğin, asgari ücretli olarak çalışan bir kişiye yapılan net ödeme 303 milyon TL civarında iken, bunun işverene maliyeti yaklaşık olarak 512 milyon TL civarındadır. Yani net ücret dışındaki maliyet 209 milyon TL olup, bu da net ücretin yaklaşık olarak %70'ine tekabül etmektedir. Bu fark, işçi ile işveren arasında pazarlık konusu bile olabilmektedir.

Bu konuda alınması gereken önlemlerin başında kayıt dışı istihdamın önlenmesi gelmektedir. Çünkü, kayıt dışılığın önlenmesiyle, bu kesintileri yüklenmek zorunda kalan kişilerin sayısında ve elde edilen gelir tutarında bir artış olacaktır. Bu, gelir vergisi stopajı oranları ile sigorta primi oranlarının indirilmesi olanağını sağlayacaktır. Bu nedenle buna yönelik denetimlerin arttırılması ve kayıtdışı işçi çalıştırılmasına karşı önlemlerin alınması gerekmektedir.

İşverene olan maliyetin yüksek olması, özellikle çok sayıda işçi çalıştıran firmalar açısından büyük yük teşkil etmekte ve bu da üretim ve istihdamı olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle gelir vergisi stopajı ile sigorta primi oranlarının çalıştırılan işçi sayısı ile orantılı olarak indirilmesi gerekmektedir. Bununla hem sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, hemde kayıt dışı istihdam önlenerek ve bu da üretim ve istihdamın artmasına neden olacaktır.

İşsizlik oranının yüksek olması ve daha düşük ücretlerde çalışmak isteyen çok sayıda kişinin bulunması nedeniyle, işçiler işverenlerin şartlarını kabul etmek zorunda kalmaktadırlar. Yani, işçilere onların kayıtsız olarak çalıştırılacağını aksini iddia etmeleri durumunda da işe alınmayacakları konusunda öneri getirilmekte ve işçiler de bunu kabul etmek zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenlerle sosyal güvenlik sistemi açısından da bazı önlemlerin alınması gerekir.

² Ahmet Fazıl Özsoylu, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul, Bağlam Yay., 1996, s.95.

b. Diğer Nedenler Açısından

Tekel durumundaki mükellefler ile kayıtsız olarak çalışan mükelleflerden mal ve hizmet satın alınması, yurt dışından kaçak olarak mal getirilmesi, tefecilere yapılan faiz ödemeleri, rüşvet verilmesi vb. hususlar da bazı harcamaların belgesiz olarak yapılmasına neden olmaktadır. Bu nedenlerle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması , kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi denetiminin etkinleştirilmesi, yolsuzlukların önlenmesi, vergi güvenlik önlemlerinin vergi sistemine dahil edilmesi ve adalet sisteminin iyi işlemesiyle önlenabilir. Bu konular ayrı başlıklar halinde ele alınacaktır.

2. Vergi Kaçırma Amacıyla Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının nedenlerinden biri de vergi kaçakçılığıdır.. Mükellefler, ödemek zorunda oldukları vergiyi yüksek buldukları yada vergi ödemek istemedikleri için, çeşitli yöntemlerle vergi kaçakçılığına başvurumaktadırlar. Bu yöntemlerden birisi de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasıdır. Bu konuda alınması gereken önlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Açısından

193 sayılı GVK'nun 1. ve 2. maddelerinde gelirin tanımı ve gelirin unsurları sayılmıştır. Kanunun diğer maddelerinde ise bu gelir unsurlarının kapsamı ve tespit edilmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu kanun hükümlerine göre gelir sayılmayan bir kazanç veya iradın vergilendirilmesi imkanı bulunmamaktadır.

Gerek GVK, gerekse diğer bazı kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetler nedeniyle bazı gelir unsurları veya bazı kişiler vergilendirilme kapsamı dışında

kalmaktadırlar. Hatta, işletme bünyesinde vergiye tabi olan bazı menkul kıymetlerin istisna kapsamına dahil edilmek için işletme bünyesinden çıkarılması da sözkonusu olabilmektedir.³ Bu uygulamalar hem ciddi bir vergi kaybına ve hem de reel piyasalarda çalışan mükellefler ile ücretli kesimin tepkisine neden olmaktadır.⁴ Asgari ücretten bile vergi alınmasına rağmen bu tür gelirlerin vergi dışı bırakılması sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmamaktadır.⁵

Bu nedenlerle, bu kazanç ve iratların gelir tanımı içerisine alınması ve muafiyet ve istisnaların azaltılması gerekir. Ancak bu konu sadece vergiye tabi gelir açısından değil, belge düzeninin oluşturulması açısından da dikkate alınmalıdır. Yani, tanınan istisna ve muafiyetler, sözkonusu kazanç ve iratların tamamen kayıt dışında kalmasına neden olmamalıdır.

Vergi sistemimizde vergi matrahı hesaplanırken, enflasyonun etkisi dikkate alınmamakta ve nominal gelir esas alınmaktadır. Nominal gelir esası, enflasyon da dikkate alındığında, reel anlamda elde edilmeyen gelirler üzerinden vergi alınmasına neden olmaktadır. Enflasyonun etkileri dikkate alınmadığı müddetçe, gerçek gelirler üzerinden vergi alınması imkanı bulunmamaktadır.⁶ Bu durum, işletmelerin mali yapısının bozulmasına da neden olmaktadır.⁷ Bu da, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmak suretiyle vergi kaçakçılığına nedenlerinden biri haline gelmektedir. Yapılan yasal düzenlemeyle 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan enflasyon muhasebesi uygulaması bu açıdan önem arz etmektedir.

Bazı harcamaların kanunen gider olarak kabul edilmemesi, mükelleflerin bu harcamalar için belge almamalarına ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanarak, indirim konusu yapabilecekleri harcamalarını şişirmelerine neden olmaktadır. Bu nedenle gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gereken harcama kapsamının genişletilmesi gerekir.⁸

³ Rifat Ortaç, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s.130.

⁴ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1995, s.209.

⁵ Sakıp Şener, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Ankara, Türk Harb-İş Sendikası Yay., 1994, s.21.

⁶ Murat Çetin, İhsan Günaydın, “Enflasyon-Vergi Yüğü ilişkisinin türkiye Açısından İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:113, Şubat 1998, s.133-142

⁷ Ahmet Ulusoy, Murat Çetin, “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutu”, **Vergi SorunlarDergisi**, No:98, Kasım 1996, s.83.

⁸ Şükrü Kızılot, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, **Vergi Dünyası Dergisi Eki**, No:188, Nisan 1997, s.77.

b. Katma Değer Vergisi Açısından

Mükellefler yaptıkları teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisini indirim konusu yaptıktan sonra kalan tutarı da mükellef sıfatıyla vergi dairesine yatırmaktadırlar. Yani esas vergi yüklenicisi nihai tüketiciler olup, vergiyi ödeyen mükellef aslında aracılık görevini yapmaktadır. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmak suretiyle indirim konusu yapılacak katma değer vergisi tutarı arttırılmakta, bu da ödenmesi gereken katma değer vergisinin tamamen veya kısmen ödenmemesine neden olmaktadır. Bu şekilde, vergi dairesine ödenmesi gereken katma değer vergisi, bu vergiyi ödemeyen mükellef için ek finansman kaynağı haline gelmektedir. Bu durum aynı zamanda mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine de neden olmaktadır.

Bu nedenlerle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin önlenmesi için öncelikle, vergi denetiminin etkin olarak yapılması ve bu fiilleri işleyenlere caydırıcı nitelikte cezai müeyyideler uygulanması gerekmektedir.

Bazı mal ve hizmetlerden alınan katma değer vergisi oranlarında indirimle gidilerek de bu fiiller önlenabilir. Çünkü katma değer vergisi oranlarının düşük olması durumunda yukarıda bahsedilen ekonomik gerekçelerle bu fiillere başvurmak cazip olmaktan çıkacaktır. Ancak bunun da katma değer vergisi olarak alınan vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisinde indirim uygulamasının başarılı olabilmesi ve bu nedenden kaynaklanan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının önlenmesi, belge düzeninin oluşturulmasına bağlıdır.⁹ Katma değer vergisi oranları, belge düzeninin oluşturulması ve dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerinin önlenmesinde için araç olarak da kullanılabilir. Örneğin, kredi kartlarıyla yapılan satışlarda katma değer vergisi oranları daha düşük olarak uygulanabilir. Bu durum, yapılacak denetimlerde bu kayıtdışı olarak yapılan satışların daha kolayca tespit edilmesini de sağlayacaktır.

⁹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.66

3. Haksız Yere Vergi İadesi Almak Amacıyla Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler

a. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından

İhracat istisnasından dolayı yapılan katma değer vergisi iadesi nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, yıllardan beri ülkemizin gündemini meşgul eden en önemli konulardan biridir. Bazı durumlarda, hiç ihracat yapılmadığı halde sahte belgeler kullanılarak ihracat yapılmış gibi gösterilmek, bazı durumlarda da yapılan ihracatın değeri yükseltmek suretiyle haksız yere vergi iadesi alınabilmektedir.

Bu durumda ödenmesi gereken verginin ödenmemesi değil, devletten haksız yere vergi alınması sözkonusudur. Dolayısıyla, bu konunun denetim, yargı ve asayişle ilgili boyutları da önemli olmaktadır.¹⁰ İlgili kamu birimlerinin denetlenmesi ve bu konularda kusurlu bulunan kamu görevlilerinin ortaya çıkarılması bu açıdan çok önem arz etmektedir.¹¹ Özellikle gümrük idarelerindeki memurların yardımı olmadan bu fiillerin gerçekleştirilmesi mümkün değildir.¹² Bu nedenlerle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılarak katma değer vergisi iadesi alınmasının önlenmesi için yolsuzluklarla etkin mücadele yapılması, adalet sisteminin ve vergi denetiminin etkin hale getirilmesi gerekir.

Bu konuda alınabilecek önlemlerden biri de, katma değer vergisi iade taleplerinin yoğun olduğu (örneğin tekstil sektörü) sektörlerdeki teslimlerde uygulanan katma değer vergisi oranlarının indirilmesidir.¹³ Ancak bu uygulamanın hazine açısından gelir kaybına neden olabilecek nitelikte olmaması gerekir.

¹⁰ Öztin Akgüç, **Ekonomide Gerçeği Arayış**, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1991, s.142-144.

¹¹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s.75.

¹² Bilal Çetin, **Soygun "hayali ihracatın boyutları"**, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1988, s.40.

¹³ İlhan Yıldız, "İhracatta Haksız Yere KDV İadesi Alınmasının Önlenmesi İçin Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:145, Ekim 2000

Katma değer vergisi iadelerinde mahsup sisteminin yaygınlaştırılması da alınması gereken önlemlerden biridir. İadesi talep edilen verginin, SSK ve Bağ-Kur primleri, diğer vergi borçları veya başka mükelleflerin vergi borçlarına mahsup edilerek nakden ödemeler azaltılmalıdır. Bu sistem yoğun olarak uygulanmaktadır.

Yapılan ihracat ile alıcı ülkeye yapılan ithalat rakamlarının eşit olup olmadığının bilgilendirilmesi konusunda ülkeler arasında anlaşmalar yapılmalıdır.

İhracat gerçekleşmeden önce vergi incelemesinin yapılarak, katma değer vergisi iadesinin tespit edilmesi, yapılacak ihracatın bir sigorta şirketince sigortalandırılarak yapılacak katma değer vergisi iadesinin güvence altına alınması vb. önlemler de uygulanabilirlikleri açısından değerlendirilmelidir.

b. Özel Gider İndirimi Uygulaması Açısından

Özel Gider İndirimi ile ilgili uygulamanın yer aldığı GVK'nun 63. maddesine göre; beyan edilebilecek belgelerin maksimum tutarı, yıllık gelir vergisi matrahının %105'i tutarında olabilir. Ayrıca, bu belgelerin eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira olmak üzere, beş harcama kalemiyle de sınırlı olması gerekmektedir. Bu durum, belli bir tutarın üzerinde ücret alan ve bu ücretin tamamı gelir vergisine tabi olan, ancak aynı zamanda yüksek tutarda da vergi iadesi almak isteyen kişiler açısından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması ihtimalini yükseltmektedir. Ayrıca, bu harcamaların yapıldığı tarih ile iadenin yapıldığı tarih arasında uzun bir süre geçmesi (Örneğin, Ocak ayında yapılan bir harcama ile ilgili vergi iadesi bir sonraki yılın mart ayında verilebilmektedir.) ve alınacak vergi iadesi tutarının düşük olması da alıcı ile satıcı arasında belge pazarlığına neden olmakta ve zamanında belge alınmamasına neden olmaktadır.

Özel gider indirimine konu olacak harcama tutarının daha düşük olarak belirlenmesi bir önlem olarak düşünülebilir. Bu durum, harcama yaparken daha az belge alınmasına neden olabileceğinden belge düzenini olumsuz etkileyecektir. Harcama kalemlerinin genişletilmesi de bir önlem olarak düşünülebilir. Ancak, bunun da belge düzenine olumsuz olarak yansımaması gerekir. Örneğin buzdolabı, vb. harcamalar için belge alan ücretlinin diğer harcamaları için belge almaması gibi.

Bu konuda alınması gereken önlemlerden biri de vergi iadesinin süresini kısaltmak ve iade edilecek vergi tutarını yükseltmektir. Ücretlinin, harcamayı yaptığı tarih ile vergi iadesini alacağı tarih arasındaki zaman dilimi az olacağından, reel gelir kaybı da fazla olmayacaktır. İade edilecek vergi tutarının yükseltilmesi de, alıcı ve satıcı arasındaki belge pazarlığını ortadan kaldıracaktır. Ücretlinin sözkonusu belgenin alınması nedeniyle alacağı vergi iadesi tutarı ile belge alınmaması durumunda kaybına neden olunacak vergi tutarının aynı olması gerekir.

Ücretli sayısının çok olması nedeniyle, bu kişiler tarafından verilen belgelerin tek tek kontrol edilmesi imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi İdaresince özel sektör kurumlarında, eğitim ağırlıklı denetim yapılmalıdır.

İşletmenin beyannamelerini imzalayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere bu konuda sorumluluk getirilmeli ve bizim de katıldığımız bir görüşe¹⁴ göre, özel gider indirimi ile ilgili bazı işlemler, Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilmesi gereken işlemler kapsamına alınmalıdır.

4. Yatırım Teşviklerinden Yararlanmak Amacıyla Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Fiillerine Karşı Alınması Gereken Önlemler

Yatırımlarda teşvik uygulamasıyla, bazı mükelleflere vergisel kolaylıklar tanınarak yapılacak yatırımların maliyeti azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak tanınan vergisel teşviklerin uzun vadede vergi gelirlerine olumlu katkısı yanında, bazı bölgelerdeki geri kalmışlığın önlenmesi, istihdamın yaratılması, bazı sektörlerdeki üretimin arttırılması, vb. etkileri de olmalıdır. Ülkemiz açısından bakıldığında, uygulanan teşviklerin ülke ekonomisi açısından olumlu etki yarattığı söylenemez.¹⁵ Teşvik sistemine öncelikle bu açıdan bakılması gerekmektedir.

¹⁴ Gülgün Özkütük, “Özel Gider İndiriminden Kaynaklanan Gelir Vergisi İadelerinde Alt Sınır Tespiti ve YMM’lerin Tasdik Yetkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No:143, Ağustos 2000, s.80.

¹⁵ Şinasi Aydemir, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yay., 1995, s.196-203.

Teşvik verilmeden önce teşvik edilecek firmalar hakkında gerekli araştırma ve incelemeler yapılmalıdır. Bu firmaların belli bir kapasitede olup olmadıkları, mali disipline uygun hareket edip etmedikleri, sözkonusu yatırım için yeterli sermayeye sahip olup olmadıkları vb. hususlar dikkate alınmalıdır..

Verilen teşviklerin amaçlarına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı veya tanınan vergisel teşviklere uygun faaliyetlerin yapılıp yapılmadığı vb. konular açısından, teşvik alan firmalar, ilgili kamu kurumlarınca (Maliye Bakanlığı, DPT, Hazine Müsteşarlığı vb.) sürekli olarak denetlenmelidir.

II. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİNİ YAYGINLAŞTIRAN NEDENLER AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

İktisat teorisi açısından düşünüldüğünde, rasyonel davranacak olan bireyler, konjoktüre de bağlı olarak vergi kaçakçılığı sayılabilecek (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri de bu fiillerdendir.) faaliyetlerde bulunarak gelirlerini arttırma çabaları içine gireceklerdir.¹⁶ Ülkelerin ekonomik ve mali durumları ne olursa olsun fertler vergi olarak istenen değerin devlete ait olmadığını savunarak veya kamu hizmetlerinden yeterince faydalanmadıklarını ileri sürerek vergi kaçırmaya çalışırlar.¹⁷ Ancak, çeşitli önlemlerle mükelleflerin vergiye karşı mukavemetleri azaltılabilir veya bu faaliyetlerde bulunmaları engellenebilir. Bunu için de suç ekonomisi faaliyetlerini yaygınlaştıran nedenlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenlerin neler olduğu ve hangi açılardan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun yaygınlaşmasına neden oldukları, 2. bölümde açıklanmıştır. Bu kısımda da bu konularda alınması gereken önlemler ele alınacaktır.

¹⁶ Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1995, s.68.

¹⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.69.

A. KAYIT DIŞI EKONOMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Daha önce de değinildiğı üzere, kayıtdışı ekonomik faaliyetler neticesinde, vergi, sigorta vb. yasal kesintiler nedeniyle kayıtlı çalışan mükellefler aleyhine bir rekabet eşitsizliğı meydana gelmektedir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetler aynı zamanda bir ahlak bunalımı yaratmakta ve gayrimeőru yollardan gelir elde etme düşüncesi, başka etkenlerin de varlığı halinde, meőruluk kazanmaktadır. Bu da mükelleflerin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenleyerek veya kullanarak vergi kaçakçılığı yapmalarına zemin oluşturmaktadır. Kayıt dışı olarak çalışan mükelleflerden yapılan mal ve hizmet alışlarının belgelendirilememesi, bu tür harcamaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak belgelendirilmesine neden olmaktadır.

Bu nedenlerden dolayı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması faaliyetleri dahil konusu suç sayılan birçok faaliyetin yaygınlaşmasına neden olan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi gerekir. Bunun için de öncelikle kayıt dışı ekonomiye yol açan nedenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Kayıt dışı ekonomiye yol açan nedenlere karşı alınacak önlemlerle birlikte, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin kayıt altına alınması konusunda da bazı önlemlerin alınması gerekir. Bu önlemleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bir kısmı, konusu suç olan faaliyetlerdir. Yasa dışı yollardan sağlanan ekonomik değerlerin kayıt altına alınması veya bu faaliyetlerden elde edilen karaparanın aklanması nedeniyle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiillerine başvurulmaktadır. Bu faaliyetlerin konusu yasal olmadığı için vergisel açıdan önlem alınması da sözkonusu değildir. Bu tür faaliyetler ancak polisiye ve adli tedbirlerle önlenebilecektir.

-Yasal bir faaliyet sürdürdükleri ve mükellefiyet kayıtları olduğu halde, faaliyetlerini kısmen veya tamamen kayıtdışı olarak devam ettiren mükelleflere karşı alınması gereken en önemli önlem, belge düzeninin yerleştirilmesidir.

Özellikle nihai tüketicilerde belge isteme alışkanlığının geliştirilmesi gerekir. Mal veya hizmet alış sırasında, satıcılar ile nihai tüketiciler arasında belge pazarlığı yapılmaktadır. Satıcı, belge vermemenin karşılığı olarak fiyatta bir indirim yapmak suretiyle vergiden kurtulmak, alıcı ise malı daha ucuza almak gibi bir menfaat elde etmiş olmaktadır. Yani, alıcı ile satıcı arasında devlete karşı bir çıkar birliği vardır. Bu nedenle, kayıtdışılığın önlenmesi için alıcı ile satıcı arasında çıkar ayrılığına dayalı bir sistemin kurulması gerekir.¹⁸ Yani, belge verilmemesi satıcı açısından ne kadar gelir artışına neden oluyorsa, alıcı açısından da o tutarda zarar sayılmalıdır. Ödemelerde kredi kartlarının kullanılması gittikçe yaygınlaşmaktadır. Bu şekilde yapılan satışların denetimi ve kayıtsız olarak yapılan satışların denetimler sırasında tespit edilmesi, diğer satışlara oranla daha kolaydır. Yine, bu şekilde yapılan satışlara ilişkin ödemeler bankalar aracılığıyla yapılmaktadır. Bu nedenle, nihai tüketicilerin ödemelerini kredi kartlarıyla yapmalarını özendirici çalışmalar yapılmalıdır ve bu şekilde yapılacak ödemelerde katma değer vergisi oranları daha düşük olarak uygulanmalıdır. Bu durum kayıt dışı ekonominin kayda alınmasını sağlamada önemli bir etken olacaktır.

GVK'nun 63. maddesinde yer alan özel gider indirimi uygulamasında yapılacak değişiklikler de belge düzeninin yerleştirilmesini sağlayan bir önlem olarak düşünülebilir. Bu konu önceki kısımda ele alındığından burada tekrarlanmayacaktır.

-Yasalar açısından icra edilmesinde hiçbir sakınca olmayan faaliyetlerde bulunan bazı mükelleflerin mükellefiyet kayıtları dahi bulunmamaktadır. Bu kişiler, küçük ölçekli tamir-bakım işleri, semt pazarlarında sebze-meyve satışı, hamallık, işportacılık gibi faaliyetlerde bulunmakta, ancak mükellefiyet kayıtları olmadığı için yaptıkları mal veya hizmet alım-satımları da belgesiz olmaktadır. Mal ve hizmet alımı sırasında belge almadıkları için bunlara verilmesi gereken belgeler hiçbir mal veya hizmet karşılığı olmadan başkalarına verilmekte, bunlardan mal veya hizmet

¹⁸ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s. 419.

alan veya almak zorunda kalan kayıtlı mükellefler ise, bu tür harcamalarını sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirme yoluna gitmektedirler

Bu faaliyetleri icra eden kişilerin, ekonomik düzeyleri ve eğitim durumları açısından toplumun alt gelir gruplarına mensup oldukları ve sözkonusu faaliyetleri geçimlerini sağlamak amacıyla yaptıkları konusunda yaygın bir kanı vardır. Ancak, bu tür faaliyetlerin boyutları gittikçe artmakta ve bu faaliyetlerde çalışan sayısı aktif nüfusun (tarım kesiminde çalışanlar hariç) %43'üne ulaşmıştır.¹⁹ Özellikle, ekip halinde müteahhitlerle anlaşarak taşeron düzeyinde çalışan işçilere yapılan ödemelerin belgelendirilmesi amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmaktadır.²⁰

Bazı durumlarda işyeri açmanın maliyetli olması, uzun süreyi gerektirmesi, hatta çalışılmak istenen sektörde kayıtlı olarak çalışmanın imkansız olması vb. nedenler de, faaliyetlerin tamamen kayıt dışı olarak yapılmasına neden olmaktadır.²¹

Vergi İdaresince yapılan yoklamalarla, kayıtdışı çalışan mükelleflerin tespit edilerek mükellefiyet kayıtlarının yapılması sağlanmalıdır. Kayıt altına alınan mükelleflerden, vergi ödeme gücü olmayanların vergiden muaf tutularak, bunlardan sadece belge düzenine uymaları istenmeli ve teşvik edilmelidir. Gerek doğrudan gerekse iletişim araçları aracılığı ile yapılacak eğitim çalışmalarında, bu durum mükelleflere izah edilmelidir. Bu şekilde kayıt altına alınan mükelleflerin belli yerlerde toplanması sağlanmalı, bu tür faaliyetlerin ağırlıklı olarak icra edildiği sebze-meyve halleri, semt pazarları vb. yerlerde denetime ağırlık verilmelidir.

Bu konu ile ilgili olarak bütün kamu kurumları arasında koordinasyon sağlanmalıdır. 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 Sigorta Kurumu tarafından yapılan denetimlerde kayıtdışı çalıştıkları tespit edilen mükellefler ilgili vergi dairelerine kısa süre içerisinde bildirilmelidir.

¹⁹ Osman Altuğ, a.g.e. s.369.

²⁰ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., 1995, s.19.

²¹ Sabahattin Benlikol, Muhsin Akgür, **Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul, İTO Yayınları, No:2002/14, 2002,s.33-34.

B. VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Vergi denetiminin etkisiz ve yetersiz olması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin, yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi denetiminin etkin ve yeterli hale getirilmesi için alınması gereken önlemler, hem kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması hem de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

1. Vergi İdaresi Açısından

Bu konuda alınması gereken önlemlerin başında, mükelleflerin, ilk ve en çok muhatap olduğu yer olan vergi dairesinin etkin yönetimi ve denetimi gelmektedir. Vergi dairesi, mükellefi tespit etmeye, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmeye ve ceza kesmeye yetkili birimdir. Bu nedenlerle, vergi dairelerine ilişkin sorunların çözüme kavuşturulması, bu fiillerin azalmasını da sağlayacaktır. Bu nedenle;

-Vergi daireleri teknolojik imkanlardan faydalanmalı ve vergi dairelerindeki teknolojik eksiklikler giderilmelidir.

-Vergi dairesinde çalışan personelin özlük haklarında iyileştirilmeler yapılmalı, eğitimine önem verilmeli ve bu eğitim sürekli hale getirilmeli, personelin belli alanlarda uzmanlaşması (Örneğin KDV iadesi gibi.) sağlanmalıdır.

-Vergi dairelerinde çalışacak personel maliye, muhasebe, işletme vb. alanlarda eğitim almış kişiler arasından seçilmelidir.

-Vergi dairelerinde denetim ve kontrol birimi kurulmalıdır. Verilen beyannameler bu birim tarafından belli bir süre içerisinde kontrol edilerek, düzeltilmesi gereken beyannameler düzeltilmeli, gerekli görülürse bazı mükelleflerin ek beyanname vermeleri sağlanmalı, belli parametreler dikkate alınarak tespit edilen mükellefler de incelemeye sevk edilmelidir.

-Vergi daireleri, belli sürelerle periyodik olarak teftiş edilmelidir.

2. Mükelleflerin Denetimi Açısından

Daha önce açıklandığı üzere, mükelleflere yönelik denetim, yoklama ve vergi incelemesi yöntemleriyle yapılmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasının yaygınlaşmasında en önemli nedenlerden biri mükelleflere yönelik olarak yapılan denetimin yeterli ve etkin olmamasıdır. Bu konuda alınması gereken önlemleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-Sürekli olarak mükelleflerle karşı karşıya gelen yoklama memurlarının görevlerini yapmaları sırasında bazı olumsuz durumlarla karşılaşmaları da sözkonusu olabilmektedir. Bu nedenle bu şekilde denetim yapan ekiplerde güvenlik görevlileri de bulunmalıdır.

-Bu denetimlerde görevli memurlara yönelik, rüşvet, mal varlığı artışı vb. şeklindeki hususlar araştırılmalı²² ve gerekli önlemler alınarak müessesenin gerçek amacından uzaklaşması engellenmelidir.

- Yoklamanın, araçlarda arama yapılması vb. hususlar nedeniyle Anayasa'nın "özel hayatın gizliliği" başlıklı 20. maddesine aykırı olduğu şeklindeki iddialarla²³ ilgili yasal değişiklikler yapılmalı bu görev iyi tanımlanmalıdır.

-Yoklama memurlarına işyerlerinde fiili sayım yapma yetkisi tanınmalıdır. Bazı sektörlere yönelik olarak belli dönemlerde fiili sayım yapılmalıdır.

-Türkiye'de, vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler toplam mükelleflerin %2-3'ünü teşkil etmesine rağmen yapılan incelemelerde tespit edilen vergi kayıp ve kaçığı %80-%90 civarındadır. Vergi incelemelerinin yeterli düzeyde yapılmaması, bazı kişilerin vergi kaçırmalarını sağlamakta, bu da vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine, dolayısıyla, ekonomik ve sosyal yapı üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.²⁴ Bu durum, incelenen mükellefler açısından da rekabet eşitsizliğine sebep olmaktadır. Bu nedenle vergi inceleme oranı artırılmalıdır.

- Daha önce değinildiği üzere, vergi incelemesiyle görevli denetim elemanı sayısı yeterli değildir. Şubat 2002 itibariyle, 114 adet dolu Maliye Müfettişi

²² H.Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 1994,s.28.

²³ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, Maliye Bakanlığı A.P.K.Yay., 1987, s.34.

²⁴ Şükrü Kızılot, "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, No:91, Temmuz 2000, s.48.

kadrosuna karşılık 353 adet boş kadro, 307 adet dolu Hesap Uzmanı kadrosuna karşılık 843 adet boş kadro, 355 adet dolu Gelirler Kontrolörü kadrosuna karşılık 1545 adet boş kadro, 1913 vergi denetmeni kadrosuna karşılık 5036 adet boş kadro bulunmaktadır.²⁵ Bu rakamlara yardımcılar da dahildir. Vergi inceleme elemanı sayısı arttırılmalı ve bu boş kadrolar doldurulmalıdır.

-Vergi inceleme elemanlarının teknolojik olanaklardan yararlanmaları sağlanmalı ve bilgisayar destekli inceleme teknikleri uygulanmalıdır.

-Daha önce de açıklandığı üzere, vergi inceleme elemanları aynı zamanda idari denetim de yapmaktadırlar. Bu da, hem iş yükünü arttırdığından hem de daha fazla mevzuat bilgisi gerektirdiğinden, denetim elemanlarının uzmanlaşmalarını engellemektedir. Bu nedenlerle, idari denetim ayrı, vergi incelemeleri de ayrı birimlerce yapılmalıdır.

-Vergi incelemesiyle yetkili denetim birimi sayısının fazla olması çoğu kez aynı incelemenin birden fazla denetim elemanı tarafından yapılması gibi sonuçlara yol açmakta, bu da gereksiz yere zaman kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi incelemesine yetkili birim sayısı azaltılmalı veya her denetim birimi farklı türde vergi incelemeleriyle görevlendirilmelidir.

-Mevcut sistemde, Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Maliye Bakanına, Gelirler Kontrolörleri Gelirler Genel Müdürlüğü'ne, Vergi Denetmenleri de Gelirler Bölge Müdürlüğü, Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanına bağlı olarak çalışmaktadırlar. Siyasi tercihlerden etkilenmek, vb. nedenlerden dolayı, denetim elemanları yerel idari birimlere değil, il veya bölge düzeyinde görev yapsalar dahi, merkezi idareye bağlı olmalıdır.

-Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükellefler, çoğunlukla mali polis tarafından yapılan aramalarda ele geçirilmekte ve Cumhuriyet Savcılıklarına sevk edilmektedirler. Cumhuriyet Savcılıkları da konuyu vergi incelemesi yapılmak üzere, vergi inceleme elemanlarına sevk etmekte ve bu şahıslar da tutuksuz yargılanmak üzere serbest bırakılmaktadırlar. Konunun vergi dışında başka boyutlarının olması, vergi inceleme elemanlarının başka işlerinin de olması vb.

²⁵ www.gelirler.gov.tr.

nedenlerle incelemelerin sonuçlanması zaman almaktadır. Bu da şahısların bir süre sonra bulunamaması, hata yurt dışına kaçmaları gibi durumlara neden olmaktadır.

Belgeleri düzenleyenler ile ilgili incelemeler sonuçlandıktan sonra, bu belgeleri kullananlar hakkında da vergi incelemeleri yapılmaktadır. Ancak, belgeleri düzenleyen kişi sayısı az olmakla beraber kullananların sayısı çok olduğundan, bu belgeleri kullanan mükellefler hakkındaki incelemeler, çok sayıda inceleme elemanına dağıtılmaktadır. İncelemeyi yapacak elemanların koordineli çalışmamları, yapılan diğer incelemeler, vb. nedenlerle bu incelemelerin sonuçlanması da uzun süre almakta ve aynı fiille ilgili incelemeler farklı zamanlarda yapılmaktadır. Bu da incelemelerin yeterince etkili olmamasına neden olmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullanan mükellefler hakkında yapılan vergi incelemeleri zamanında sonuçlanmamakta ve çoğu defa kişilerin bulunmaması, işyerlerinin kapanmış olması gibi sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Yine, bu nedenlerle yapılan vergi incelemeleri, diğer mükellefler üzerinde etki yaratmamakta ve vergi incelemelerinin etkinliğini azaltmaktadır. Bu nedenlerle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullanan mükellefler hakkındaki vergi incelemelerinin ayrı bir denetim birimi tarafından yapılması gerekir. Bununla, bu incelemelerin kısa süre içinde yapılması sağlanacak ve bu durum aynı zamanda diğer mükellefler üzerinde de etkili olacaktır.

C. ADALET SİSTEMİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Adalet sistemindeki sorunlar da dolaylı olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, adalet sistemine yönelik olarak alınacak önlemlerle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması suçları dahil ekonomik içerikli suçlarda da azalma sağlanacaktır.

1. Genel Olarak Yargı Sistemi Açısından

Genel olarak mahkemelerimizde görülen davalar, çeşitli nedenlerle, kısa sürede sonuçlandırılmamaktadır. Bu da adalet sistemine olan güvenin azalmasına ve insanların çoğu defa uğradıkları haksızlıkları şikayet etmekten vazgeçmelerine neden olmaktadır. Yine, bu nedenden dolayı toplumda suç işleme oranı yükselmekte, çoğu defa uzun süren yargılama süreci, suçlular için bir zaman kazanma taktiğine de dönüşebilmektedir. Özellikle tutuksuz yargılama şeklinde devam eden davalarda sanıkların ortadan kaybolmaları, yurt dışına kaçmalarına vb. durumlar da ortaya çıkmaktadır. Sık sık çıkarılan af kanunlarıyla, suçluların affedilmesi de adalet sisteminin etkinliğini azaltmaktadır.

Davaların uzun sürmesinin temel nedeni iş yoğunluğudur ve bu da iki nedenden kaynaklanmaktadır. Birincisi, sosyal ve ekonomik yapıdaki değişikliklerle birlikte bireyler arasındaki anlaşmazlıkların giderek artması, ikincisi de yargı sistemimizin eksiklikleridir. Bu eksiklikleri personel yetersizliği, bina yetersizliği, teknolojiye yeterince yararlanılamaması vb. olarak sayabiliriz.²⁶ Yargı sistemimizin etkinliğe kavuşması için, öncelikle bu eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir.

Yargı tam bağımsız olmalı ve siyasi etkilerden uzak tutulmalıdır. Yargı seçimine çok özen gösterilmeli, eğitime önem verilmeli, yapılan işin önemi dikkate alınarak özlük haklarında iyileştirilmeler yapılmalıdır.

2. Vergi Yargısı Sistemi Açısından

Mevcut sistemde, idare ile mükellefler arasında vergi konusunda ortaya çıkan sorunlar İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında, ilk yargı mercii olarak Vergi Mahkemelerinde, temyiz mercii olarak da Danıştay'da çözüme kavuşturulmaktadır. Bu yapıyla Türkiye'deki vergi yargısı idari yargının işbölümüne dayalı bir dalı niteliğindedir.²⁷ Ancak, idari uyuşmazlıkların kendilerine özgü özellikler nedeniyle,

²⁶ Ahmet Fazıl Özsoylu, *Suç Ekonomisi*, İstanbul, TÜGİAD Yayını, 1998, s. 31.

²⁷ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.276.

adli yargı içerisinde çözümlenmesinin zorluğu konusunda zamanında yaşanan tartışmalar günümüzde vergi uyuşmazlıkları konusunda da yaşanmaktadır.²⁸

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma gibi, adli vergi suçları da adli yargıda konu edilmektedir. Bunlarla ilgili ilk yargılama mercii ceza mahkemeleri, temyiz mercii de Yargıtay'dır. Adli yargıda, bu davalara bakan yargıçlar aynı zamanda çok daha değişik davalara da bakmaktadır. Hukuk bilgisi dışında başka teknik bilgileri de gerektirmesi nedeniyle, vergi ile ilgili davalarda, çoğunlukla bilirkişilik müessesesine başvurulmaktadır.

Bazı hukukçular, özel hukuktaki borç ilişkisi ile devletle mükellef arasındaki borç ilişkisinin benzerliği, vergi hukukundaki ana kavramların özel hukuk kavramları olması vb. gerekçelerle vergi yargısının adli yargı içerisinde, bazı hukukçular da vergi ile ilgili işlemlerin idari uygulamalar olduğu ve idari uygulamaların da idare hukukunun konusunu teşkil ettiği vb. gerekçelerle vergi yargısının idari yargı içerisinde değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.²⁹

Vergi uyuşmazlıklarının uzmanlık gerektiren bir konu olması, bunların genel mahkemelerde görülmesine engel teşkil etmemekle beraber, bağımsız vergi yargısının olması mükellefler açısından daha güvenceli bir durumdur.³⁰ 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 anlaşılmaktadır.

Daha öncede bahsedildiği üzere, teknik ve uzmanlık gerektiren bir konu olması nedeniyle vergi davalarına bakan yargıçların hukuk bilgisi yanında muhasebe, işletme, maliye, iktisat, işletme alanlarında da bilgi sahibi olmaları gerekir.

Bütün bu nedenlerden dolayı ayrı bir vergi yargısı sisteminin kurulması gerekir.

²⁸ Zeynel Murat Gül, "Türk Vergi Yargısı Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:117, Haziran 1998, s.48.

²⁹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.15-19.

³⁰ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, Ankara, Savaş yayınları, 1998, s.116

D. YOLSUZLUKLARA KARŞI ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Ekonomide yolsuzlukların olması ve bu yolsuzlukları yapan kişilerin cezasız kalması, hatta özellikle siyasi yollardan aklanmaları vb. etkenler toplumda ahlaki değerlerin yozlaşmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı amacıyla toplanan vergiler, hayali ihracat, banka hortumlanması vb. yollarla başka alanlara aktarılmakta, bu da yurttaşlar nezdinde, verginin bir vatandaşlık görevi değil bir angarya olarak algılanmasına neden olmaktadır. Bu nedenlerle, mümkün olduğunca vergi ödememe eğilimine giren yurttaşlar, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerine başvurmaktadırlar. Dolayısıyla, yolsuzluklara karşı alınacak önlemler de, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi konusunda etkili olacaktır.

Bizim katıldığımız bir görüşe göre, yolsuzluklar esas olarak ahlaki nedenlere dayanmaktadır. Ülkemizde bu tür davranışlara ahlaki açıdan karşı çıkmayan kesimler bulunmaktadır.³¹ Yine, yeterli ahlaki donanıma sahip olmayan kamu görevlilerine, kamu kaynakları üzerinde tasarrufta bulunma yetkisinin verilmesi de yolsuzluğun yaygınlaşmasına neden olan önemli bir faktördür.³² Dolayısıyla yolsuzluklara karşı alınabilecek önlemlerin başında bu eylemin etik değerler açısından doğru olmadığının bütün toplum kesimlerince kabul edilmesi ve toplumun bakış açısının değiştirilmesinin sağlanmasıdır. Oysa, bu durumun toplumun büyük bir kesimi tarafından normal karşılanan bir olay olduğu artık bilinen bir gerçektir. Özellikle kamu ile ilgili işlerde, yolsuzluğun başından beri kabul edilmesi nedeniyle yolsuzluklarla mücadele konusunda geniş toplum kesimlerinden yardım beklenmemesi gerektiği, bu konularda iddianame hazırlayan DGM Savcıları tarafından da dile getirilmektedir.³³ Yolsuzlukların önlenmesi için yurttaşların nedeni ve şekli ne olursa olsun bütün yolsuzluklara karşı çıkması gerekir. Bazı

³¹ Mehmet Altan, **Esir Çocuklar Cehennemi**, İstanbul, Birey Yay., 2001, s.9.

³² Mehmet Korkusuz, "Yolsuzluk, Yoksulluk ve Bürokratik Sistem İlişkisi", **Yaklaşım Dergisi**, No:89, Mayıs 2000, s.79-83.

³³ DGM Savcısı Ömer Suha Aldan'ın Neşter Operasyonu İddianamesi, **Sabah Gazetesi**, 22.05.2003.

yurttaşlarımızın yolsuzluklara kendi çıkarları ölçüsünde karşı çıktıkları, hatta karşı olduklarını söylemelerine rağmen aynı yolsuzluğu kendilerinin yaptıkları veya yapılmasına sebep oldukları da en yetkili kişilerce ifade edilmektedir.³⁴

Bazı davranışların yolsuzluk olarak kabul edilmemesi de yolsuzlukların artmasında önemli bir etkidir. Özellikle kamu görevlilerine hediye vb. adlar altında bazı değerlerin verilmesi, kamu görevlilerinin bazı kişi ve kurumlara ait tesislerde ağırlanması veya bazı kişi veya kurumlarca üretilen mal veya hizmetleri bedelsiz veya düşük bedelle satın alabilmesi vb. hususlar da yolsuzluk sayılmalıdır.

Kamu kesiminde şeffaflığın ve değişimin sağlanması da yolsuzluğa karşı alınması gereken önlemlerden biridir. Bunun için de bürokratik sistemde değişiklik yapılması gerekir. Bizim de katıldığımız bir görüşe³⁵ göre bürokrasi değişimin önündeki en büyük engeldir. Bunun için de öncelikle bürokratik sistemin değiştirilerek iş ve işlemlerin buna uygun hale getirilmesinin sağlanması gerekir.

Yolsuzlukların önlenmesi için alınması gereken önlemlerden biri de kamudaki denetim sisteminin sorgulanmasıdır. Gerçekten de, Türkiye en çok denetim elemanı istihdam eden ülkelerden biridir. Hemen her bakanlıkta, bakanlık, genel müdürlük, bölge müdürlükleri ve hatta il düzeyinde denetim elemanları bulunmakta ve ortalama olarak 27 memura bir denetim elemanı düşmektedir.³⁶ Yani denetim elemanı sayının çok olmasına rağmen yolsuzluk oranının yüksek düzeydedir. Bu çelişkili bir durumu işaret etmektedir.

Yolsuzlukların önemli bir nedeni de kamu çalışanları arasındaki eşitsizliklerdir. Kamu kurumlarına ait sosyal tesis, lojman vb. olanaklardan bütün çalışanlar yararlanamamakta, bu olanaklar daha çok üst düzey yönetici, denetim elemanı vb. kişilere tanınmaktadır. Söz konusu lojman ve tesisler, bu kişilerin istedikleri gibi kullanabildikleri yerler haline gelmektedir. Bu olanaklardan yararlanan kişilerin, diğer çalışanlara göre daha yüksek ücret aldıkları dikkate alındığında, bu durum özellikle alt düzeydeki memurların psikolojik olarak olumsuz etkilenmelerine neden olmaktadır. Belirtilen görevlerde bulunan kişilerin devleti temsil ettikleri, bu nedenle, bu olanaklardan yararlanmalarının doğal karşılanması

³⁴ Adalet Bakanı Cemil Çiçek'in Neşe Düzel'le yaptığı Röportaj, **Radikal Gazetesi**, 01.09.2003.

³⁵ Mümtaz'er Türköne, "Bürokrasinin Orman Yasası", **Radikal Gazetesi**, 30.04.2003.

³⁶ Muharrem Sarıkaya, "Teftiş Sistemine Neşter Vuruluyor", **Sabah Gazetesi**, 14.05.2003.

gerektiği yönünde de görüşler vardır. Ancak bütün kamu görevlileri devleti temsil etmektedirler. Devletin temsil edilmesi konusunda kamu görevlileri arasında ayırım bulunmamaktadır. Bir diğer görüş de, bazı görevleri yürüten kişilerin, güvenlik açısından, devlet lojmanlarında ikamet etmelerinin gerekli olduğudur. Güvenlik görevlileri açısından düşünüldüğünde bu görüşün gerçeklik payı vardır. Ancak güvenlik sorunu da bütün kamu görevlilerini ilgilendirmektedir. Birçok kamu kurumu bünyesinde bulunan ve vatandaşlardan bağış vb. adlarla toplanan parayla finanse edilen dernek ve vakıflar da yolsuzlukların önemli bir nedenini teşkil etmektedir.

Bu nedenlerle, hem kamu görevlileri arasında eşitsizliğe ve hem de yolsuzluğa neden olan bu uygulamaların tamamen kaldırılması gerekir.

E. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Daha önce de değinildiği üzere vergi sistemimizde yer alan vergi güvenlik müesseselerinin çoğu kaldırılmıştır. Vergi inceleme oranının %1-3, vergi kayıp ve kaçığının da %80-90 olduğu ülkemizde vergi güvenlik önlemlerinin kaldırılması, verginin tamamen insanların vicdanına bırakıldığını göstermektedir.³⁷ Oysa, vergi insanların vicdanına bırakılamayacak kadar önemli bir konudur. Vergi güvenlik önlemlerinin olmaması, hem kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasının, hem de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin nedenlerinden birini teşkil etmektedir.

Kayıtdışı ekonomiye ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasına karşı alınabilecek önlem niteliğindeki vergi güvenlik önlemlerinin yeniden vergi sistemimize dahil edilmesi gerekir. Ancak, uygulamaya konulacak vergi güvenlik önlemlerinin başka açılardan olumsuz etkilere neden olmamasına dikkat edilmelidir.

³⁷ Ali Serdar, “Vergi Güvenliği Sorunu”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, No:152, Aralık 2000, s.10.

F. ALINMASI GEREKEN DİĞER ÖNLEMLER

1. Ödeme Şekilleri Açısından

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullanan mükellefler, ödemelerini ve tahsilatlarını nakden ödeme yapılmış şekilde defterlerine kaydetmektedirler. Bu da, bu belgelerde yer alan tutarların gerçekten ödenip ödenmediğini veya tahsil edilip edilmediğinin tespitini zorlaştırmaktadır. İşlemin gerçekliğini ispatlamada kullanılan en önemli unsurlar ödeme belgeleridir.³⁸ Bu nedenle ödemelerin bankalar vasıtasıyla veya çek vb. araçlarla yapılması uygulamalarının arttırılması gerekir. Hamiline yazılı senet kullanımı uygulamasının azaltılarak nama yazılı senetlerin kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.

2. Defter Belge İbrazi Açısından

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullananlar, çoğu defa defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemektedirler. Bu nedenle, sözkonusu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tespit edilmesi imkansız hale gelmektedir. Hatta çoğu defa bu belgelerin, yanma, çalınma vb. nedenlerle yok olduğu ileri sürülmekteyse de, ancak sonradan bu defter ve belgeler mahkemelere ibraz edilmektedir. Yapılacak bir düzenlemeyle bu mükelleflerle ilgili nasıl bir yol izleneceği belirtilmeli ve mahkemelere ibraz edilen defter ve belgelerin vergi dairesine bildirilmesi mecburi hale getirilmelidir.³⁹

213 Sayılı VUK'nun 359. Maddesine göre, defter ve belgelerin gizlenmek suretiyle incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle hükmolunacak hapis cezasının alt sınırı altı ay olup, bu ceza para cezasına çevrilebilirken, sahte belge düzenleyen ve kullananlar için öngörülen hapis cezasının alt sınırı on sekiz ay olup bu cezanın para cezasına çevrilebilme imkanı bulunmamaktadır. Bu da, özellikle sahte belge

³⁸ Yılmaz Kılıç, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, No: 165, Ocak 2002, s.102.

³⁹ Osman Okur, "Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:107,Ağustos 1997, s.73.

düzenleyen veya kullanan mükelleflerin defter ve belge ibraz etmemeleri durumunda daha hafif cezaya muhatap olabilecekleri sonucuna yol açmaktadır. Bu nedenle, VUK'nun 359. Maddesinde değişiklik yapılarak, defter ve belgelerin gizlenmesi için öngörülen hapis cezasının alt sınırının da on sekiz ay olarak değiştirilmesi gerekir.

3. Vergi Afları

Ülkemizde sık sık çıkarılan vergi afları veya vergi affı olarak nitelendirilebilecek düzenlemeler, mükelleflerde, yasadışı faaliyetlerin belli bir süreye kadar gizlenmesi durumunda, bundan kurtulacakları duygusunun yerleşmesine neden olmakta ve aynı zamanda mali idarenin aczini de göstermektedir.⁴⁰ Bu da, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesini veya kullanmasını yaygınlaştıran etkenlerden biri haline gelmektedir. Bu nedenlerle vergi aflarının yapılmaması ve hatta siyasi iktidarlarca bunun bir araç olarak kullanmasının engellenmesi için bu konuda Anayasa'ya bir hüküm konulması gerekmektedir.

III. UYGULANAN SUÇ VE CEZALAR AÇISINDAN ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılmasının nedenleri ve bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasını yaygınlaştıran nedenler açısından alınması gereken önlemler yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bahsedilen önlemlerin alınması durumunda bu fiillerde azalma olacaktır. Ancak, bütün bu önlemlerin alınması durumunda bile bu fiillerin işlenmesi ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle, bu tür fiillerin hangi şartlarda suç sayılacağı ve bu suçlara hangi cezaların uygulanacağı konusu da önem arz etmektedir. Bu kısımda da, bu fiiller neticesinde meydana gelen suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezalar konusunda alınması gereken önlemler ele alınacaktır.

⁴⁰ Sinan Aslan, "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:98, Kasım 1996, s.133.

A. SUÇ UNSURLARI AÇISINDAN

İkinci bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleriyle, kaçakçılık suçu, vergi ziyaı suçu ile usulsüzlük suçları işlenmiş olmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri açısından esas tartışmalar kaçakçılık suçundan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması neticesinde meydana gelen kaçakçılık suçunun unsurları açısından yaşanan tartışmalara değinilerek, bu konuda alınması gereken önlemlere yer verilecek, diğer suçlar ele alınmayacaktır.

1. Kanuni Unsur

VUK'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçu sayılan fiiller sayılmış olup sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri de bu fiiller arasında yer almıştır. Yine, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları da anılan madde metninde yer almaktadır.

Anılan maddede sahte belgeleri düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlarla ilgili olarak “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” tabiri yer almakla beraber, devamında “sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.” şeklinde sahte belgenin tanımı yer almaktadır. Bu tanım açısından bakıldığında bu belgelerin “kısmen sahte olarak” düzenlenmesi imkanı bulunmamaktadır. Belgenin kısmen sahte olarak düzenlenmesi, yine aynı maddede “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir” olarak yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına uymaktadır. Bu nedenle “kısmen” tabirinin madde metninden çıkarılması gerekir.

2. Maddi Unsur

Maddi unsurun gerçekleşmesi için öncelikle kanunda tarif edilen bir fiilin meydana gelmesi gerekir ve bu, maddi unsurun hareket kısmıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi fiilinde, belgelerin düzenlenmesiyle fiil gerçekleşmektedir. VUK açısından belgenin düzenlenmiş olması fiilin oluşumu açısından yeterlidir. Belgelerin düzenlenmesiyle fiil gerçekleşmiş olmaktadır.

Ancak, ceza hukuku açısından belgelerin düzenlenmiş olması tek başına yeterli olmayıp bu belgelerin kullanılması da gerekir. Belgenin kullanılmasından kasıt, bu belgenin düzenleyen kişi tarafından kullanılmış olmasıdır. Belgenin üçüncü kişi tarafından kullanılması durumunda da bu kişi ile belgeyi düzenleyen arasında bir anlaşmanın olması gerekir.⁴¹

Sahte belgelerin kullanılması fiilinde durum farklıdır. Yine, bu konuda bizim de katıldığımız genel kanı, bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olmasıyla fiilin gerçekleşmiş olduğunun kabul edilmesi yönündedir.

Maddi unsurun gerçekleşmesi için kanunda belirtilen fiilin gerçekleşmesi neticesinde, yine kanunda belirtilen sonucun meydana gelmesi gerekmektedir. Yani, hareket ile sonuç arasında illiyet bağı olmalıdır.

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önce, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin de sayıldığı kaçakçılık suçunun oluşumu vergi ziyanının meydana gelmiş olmasına bağlı idi. Bu yasayla yapılan değişiklikle vergi ziyaı şartı kaldırılmıştır.

Bu durum, kanun gerekçesinde kaçakçılık sayılan fiillerin doğrudan mali sistemin belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabileceği ve bu nedenle tarh döneminin geçmesi ve vergi ziyaı şartı aranmadan kolayca yargıya intikalinin sağlanması ve cezalandırılması gerektiği şeklinde açıklanmıştır.⁴²

⁴¹ Sahir Erman, Çetin Özek, **Ceza Hukuku Özel Bölüm**, İstanbul, Dünya Basımevi, 1996, s.537.

⁴² Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 2002. S.356.

3. Manevi Unsur

Suçun manevi unsurunun oluşumu için fiilin kasten yapılması gerekmektedir. 29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önce, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin de sayıldığı kaçakçılık suçunun oluşumu için kasten vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması gerekmekte idi. Yine, bu fiillerle vergi ziyanının meydana gelmesi halinde kastın varlığının kabul edileceği hükmü de kanunda yer almakta idi. 4369 Sayılı yasayla yapılan değişiklikle kasıt unsuru madde metninden çıkarılmıştır. Bu konu da kanun gerekçesinde, vergi ziyayı ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalara ek olarak, bu fiillerin niyet amaç ve plan unsurları taşıdığı ve bu üç unsurun fiilde kastın varlığını ortaya koyduğu⁴³, dolayısıyla bu fiillerin kasıt olmaksızın yapılamayacağı şeklinde ifade edilmiştir. Kasıt unsuru konusunda yapılan değişikliklerden biri de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlarla ilgilidir. Sözkonusu değişiklikten önce, bu belgeleri kullananlar açısından suçun oluşmasının şartlarından biri de belgelerin bilerek kullanılması idi. Yapılan değişiklikle bu şart da madde metninden çıkarılmıştır.

Kaçakçılık fiilinin özünde kasıt unsuru vardır. Yani bu fiillerin kasıt olmaksızın işlenmesi mümkün değildir.⁴⁴ 213 Sayılı VUK' nun kaçakçılık fiillerini sayan 359. maddesi "Kaçakçılık Suçları Ve Cezaları" başlığını taşımaktadır. Bu nedenle kanunda ayrıca "kasden işlenmiş olması" ve belgelerin bilerek kullanılmış ifadelerinin bulunması şart değildir. Bu konu özellikle vergi incelemeleri açısından çeşitli tartışmaların ortaya çıkmasına yol açmış olup, ileri sürülen görüşler, 2. bölümde yer almıştır. Maliye Bakanlığı da 306 sıra numaralı VUK Genel Tebliğiyle konuya açıklık getirerek, yapılan vergi incelemelerinde bilerek kullanma şartının aranması gerektiğini hükme bağlamıştır.

Belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı hususu, suçun manevi unsurunun oluşması açısından önem arz etmektedir. Bu belgelerin bilmeden kullanılması sözkonusu değildir. Çünkü alış verişlerde belge alınması basiretli tacir olmanın

⁴³ Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e.357.

⁴⁴ Osman Selim Kocahanoglu, *Vergi Suçlar Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları*, 2.bs., İstanbul, Yayıncılık Matbaası, 1983, s.171.

göstergelerinden biridir. Dolayısıyla, bir tacir mal ve hizmet alışlarına karşılık olarak, kimden belge aldığını, bu belgeleri düzenleyen kişiler ile kendisine mal ve hizmet satışında bulunan kişilerin aynı kişiler olup olmadığını bilmek zorundadır. Ancak, istisnai durumlarda olsa, bilmeden kullanılması da sözkonusu olabilmektedir.

Kastın kanıtlanması esas olarak vergi idaresine aittir.⁴⁵ Bu nedenle yapılacak vergi incelemelerinde, bu konuya dikkat edilmesi ve bu fiilin bilerek işlendiğinin ortaya konulması gerekmektedir.

B. BU FİİLLERİ İŞLEYENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ AÇISINDAN

1. Düzenleyenlerin Vergilendirilmesi

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen şahısların nasıl vergilendirildiği konusu 3. Bölümde açıklanmıştır. Bu konudaki esas tartışma, bu belgelerin komisyon geliri karşılığında satılması durumunda, bu faaliyetten elde edilen gelirin hesaplanmasıyla ilgilidir. Çünkü, mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrahları, bu gelir esas alınmak suretiyle hesaplanmaktadır. Belgelerden elde edilen komisyon gelirin, düzenlenen belgelerdeki katma değer vergisi dahil tutarın %2'si esas alınarak hesaplanacağı konusunda Danıştay Kararları ve Maliye Bakanlığı Özelgesi bulunmaktadır. Uygulamada da genel olarak bu oran esas alınmaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında %2 oranının esas alınması Bu belgelerin düzenlenmesini teşvik edici niteliktedir.⁴⁶ Bu belgeleri düzenleyen kişilerin vergilendirilmesi için öncelikle elde edilen komisyon gelirin gerçek tutarının tespit edilmesi, bu komisyon gelirin tam olarak tespit edilememesi durumunda da, %2 yerine, daha yüksek bir oranın esas alınmasını sağlayacak bir yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

⁴⁵ M. Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, Eskişehir İTİA Yay., 1979, s.126.

⁴⁶ Şükrü Kızılot, "Naylon Fatura Kullanmanın Sorumluluğu", *Sabah Gazetesi*, 13.12.1995.

2. Kullananların Vergilendirilmesi Açısından

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların vergilendirilmesi konusundaki esas tartışma, bu belgelerin belgesiz olarak alınan mal ve hizmetlerin belgelendirilmesinde kullanılması durumunda, bu belgelere dayanan mal ve hizmet alışlarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. Bu konudaki farklı görüşler, üçüncü bölümde açıklanmıştır.

Vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınacağı hususu VUK'nun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, gerçekten yapılan bir mal ve hizmet alışının, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirilmiş olsa bile, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak kabul edilmesi düşünülebilir. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda da buna aykırı bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak daha önce de anlatıldığı üzere bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olduğu düşüncesi vardır.

Bazı istisnai durumlar dışında, mükelleflerce yapılan bütün işlemlerin belgelere dayanması gerekir. Mükelleflerin vergisel işlemleri ancak bu belgelere dayanılarak ispatlanabilir.⁴⁷ Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler, gerçek olmayan bir duruma dayandıklarından veya bir durumu gerçeğinden farklı olarak yansıttıklarından ispat vasıtası olarak da kullanılamazlar.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme faaliyeti yaygın ve yoğun talebi olan bir piyasa niteliğini taşımaktadır.⁴⁸ Bu belgeler, kullanıcılarının olması nedeniyle düzenlenmektedir. Bu nedenle kullanılmaları daha çok önem arz etmektedir. Dolayısıyla, bu belgelere dayanan mal ve hizmet alışlarının, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu olarak kabul edilmesi, bu belgelerin kullanılmasına karşı alınacak önlemlerin etkinliğini azaltacaktır.

⁴⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, 2.bs., Filiz Kitabevi, 1989, s.60.

⁴⁸ Naci Ağbal, "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Karapara İlişkisi-I", **Yaklaşım Dergisi**, No:89, Mayıs 2000, s.87.

Bu belgelere dayanan harcamaların gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak kabul edilmesi, kesilecek vergi ziyai cezasını caydırıcı olmaktan çıkarmaktadır. Çünkü bu durumda kesilecek vergi ziyai cezası sadece katma değer vergisine dayanılarak hesaplanacaktır.

Bu nedenlerle, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununa, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle belgelendirilen mal ve hizmet alışlarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmeyeceği şeklinde bir hüküm konulmalıdır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29. maddesi gereğince; indirim konusu yapılan katma değer vergisinin fatura vb. vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mal ve hizmet alımı belgesiz olarak gerçekleştiğinden bunlara ilişkin katma değer vergisi de ödenmemiştir. Söz konusu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yazılı olan katma değer vergisi, bu mal için ödenen katma değer vergisi değildir. Bu nedenle de indirim yapılması da söz konusu değildir. Bu konu yargı kararlarıyla da kesinlik kazanmıştır. Belgesiz olarak yapılan mal ve hizmet alışları nedeniyle kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak kabul edilmemesi gerektiği konusunda görüş birliği vardır. Bizim de görüşümüz bu yöndedir.

C. UYGULANACAK CEZALAR AÇISINDAN

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi için, bu fiillere uygulanacak cezaların varlığı ve caydırıcılığı da önem kazanmaktadır. Bu cezaların uygulamadaki etkinliği suçların azalmasında etkili olacaktır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçu, hem hapis cezasını, hem de vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarını gerektirmektedir. Bu cezalara ilişkin tartışmalarla ilgili görüş ve önerilerimiz de aşağıda açıklanmıştır.

1. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Açısından

VUK'nun 359. maddesine göre, sahte belge düzenleyenler ve bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunur ve bu ceza, para cezasına çevrilememektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullananlar hakkında da altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Bu cezanın para cezasına çevrilmesi halinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri, çoğunlukla, aynı nedenlere dayanmaktadır. Sahte belgeler, çoğunlukla, gerçek bir faaliyeti olmayan ve bu amaçla mükellefiyet tesis ettiren veya başka firmaların belgelerini sahte olarak bastıran kişilerce, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise, çoğunlukla, belli bir faaliyeti olan mükelleflerce düzenlenmektedir. Ancak, bazı işlemlerin gerçek mahiyetlerinin gizlenmesi, örtülü kazanç yoluyla kar dağıtımı, karapara aklanması vb. amaçlar için kurulan firmalar aracılığıyla, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiilinin de sürekli hale getirilmesi mümkündür.

Bu nedenlerle, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerine uygulanması gereken cezalar aynı olmalıdır. Ancak, bu faaliyetin sürekli olarak yapılıp yapılmadığı, esas faaliyetin bu fiilleri işlemek olup olmadığı ve düzenlenen veya kullanılan belgelerdeki tutarın, mükellefin alış veya satış belgeleri içerisindeki payının belli bir orana ulaşmış olup olmadığı hususları dikkate alınarak, verilecek hapis cezalarında farklılaştırmalar yapılması konusunda yasal düzenleme yapılmalıdır.

Bir cezanın caydırıcı olması için uygulanması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığından dolayı hapis cezası alan kişilerin olmadığı veya sayıca az olduğu konusunda yaygın bir kanı vardır. Bu da, cezaların caydırıcı olma niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu durum, yargı organları ile vergi inceleme elemanlarının vergi ile ilgili konulardaki farklı yorumlarından da kaynaklanmaktadır.

2. Vergi Cezaları Açısından

Üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflere hapis cezasıyla birlikte vergi cezaları da kesilmesi gerekmektedir. Vergi cezaları da vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

a. Vergi Ziyai Cezası

VUK' nun 344 ve 341. maddeleri gereğince vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi ve bu verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısı dikkate alınarak hesaplanır. Vergi ziyai, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin de sayıldığı VUK'nun 359. maddesindeki fiiller neticesinde meydana gelmişse, bu ceza üç kat olarak uygulanır.

4369 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önce, kaçakçılık suçlarını işleyenlere verilen kaçakçılık cezası, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında idi. Yapılan değişiklikle bu ceza yine üç kat olarak uygulanmaktadır. Ancak, bu durumda sadece ziyaa uğratılan verginin değil, bu vergiye gecikme faizinin yarısı da dahil edilmektedir. Yani, ceza daha da ağırlaştırılmıştır. Gecikme faizi oranlarının, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi nedeniyle, idari bir işlem olduğunu, bu nedenle, gecikme faizi esas alınarak hesaplanan vergi ziyai cezasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki cezada yasallık ilkesine aykırı olduğunu savunanlar da vardır.⁴⁹

Vergi ziyasına sebep olan fiilleri farklı tarihlerde tespit edilen mükelleflere aynı cezanın verilmesi adaletsizlik yaratmaktaydı. Bu nedenle, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında, gecikme faizinin dikkate alınması yerinde bir uygulamadır. Ancak bu cezanın üç kat olarak uygulanması, özellikle ceza ödeme niyetinde olan veya bu fiilleri zamanaşımı süresinin son yılında tespit edilen mükellefler için, ağır bir yük olmakta ve hatta cezanın ödenmesi kabiliyetini ortadan kaldırmaktadır.

⁴⁹ Nihal Saban, "4369'un Suç ve ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, No: 144, Eylül 2000, s.97-98.

Yasalarla hükme bağlanmış vergi uygulamalarının yasallık ilkesi ile birlikte hukukilik ilkesine de uygun olmaları gerekir. Hukukilik ilkesinin ihmal edilmesi hak ve adalet duygularının zedelenmesine, etkin ve verimli bir vergilendirmenin yapılamamasına sebep olmaktadır.⁵⁰

Bu nedenlerle, bu fiiller nedeniyle kesilmesi gereken vergi ziyai cezası, üç kat olarak değil iki kat olarak uygulanmalıdır.

b. Usulsüzlük Cezaları

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve bu belgeleri kullanan mükellefler, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile de muhatap olmaktadır. Bu belgeleri düzenleyen ve kullanan mükelleflere, VUK'nun 352. maddesi gereğince usulsüzlük cezası verilmektedir. Belgesiz harcamalarını belgelendirmek amacıyla sahte belge kullanan mükellefler ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflere, VUK'nun 353. Maddesi gereğince ayrıca özel usulsülük cezası da verilmektedir.

Üçüncü bölümde değinildiği üzere, sahte belge düzenleyen mükellefler ile hiçbir mal ve hizmet alış olmadığı halde sahte belge kullanan mükelleflere özel usulsüzlük cezası verilememektedir. VUK'nun 353. Maddesinde yapılacak bir değişiklikle bu kişilere de özel usulsüzlük cezasının verilebilmesi sağlanmalıdır.

3. Cezaya Muhatap Olacak Kişiler Açısından

Mükellefin, gerçek kişi, küçük veya kısıtlı yada tüzel kişilik olması durumunda, kesilen vergi cezaları ile hapis cezalarının muhatabının kimler olacağı hususları üçüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bu konudaki en önemli tartışma, tüzel kişiliğe sahip mükelleflerde işlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri nedeniyle uygulanacak hapis cezasına kimin muhatap olacağıdır.

⁵⁰ Mehmet Gültekin, "Vergilemede Hukukilik İlkesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, No:121, Ekim 1998, s.7-8.

29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce, kaçakçılık suçları nedeniyle hükmolunacak hapis cezasının muhatabı kanuni temsilciler idi. Bu kanunla yapılan değişiklikle, sözkonusu cezaların muhatabı, fiili işleyenler olarak değiştirilmiştir.

Ceza hukukunda cezaların şahsiliği prensibi vardır. Yani, cezanın muhatabı olacak kişi ile suçu işleyen kişinin aynı olması gerekir. 4369 sayılı yasayla yapılan bu değişiklik, çok sayıda insanların çalıştırıldığı kurumlarda işlenen bu fiillerden, kanuni temsilcinin haberdar olamayabileceği hususu da dikkate alındığında, olumlu bir değişiklik olarak kabul edilebilir.

Ancak bu durum çok sayıda kişinin çalıştığı kurumlarda fiilin kimin tarafından işlendiğinin tespitini de zorlaştırmaktadır. Hatta, bazı durumlarda, para karşılığında suçu üstlenmek isteyenler de olabilmektedir.⁵¹

Yine, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri, bu belgeleri düzenleyen ve kullanan mükellefler açısından ekonomik çıkar sağlayan fiillerdir. Şirkette çalışan herhangi bir kişinin bu fiilden ne gibi bir çıkarı olabileceği, çıkarı olmadığı halde suç sayılan bir fiili neden işleyebileceğinin tespiti de, konuyu daha da zorlaştırmaktadır. Bütün bu nedenler, suçu işleyen kişinin tespit edilmesini zorlaştırmakta, hata tespit edilmesini imkansız hale getirmektedir. İşletme sahipleri, kanuni temsilciler veya muhasebeden yetkili kişilerin haberi olmaksızın, bu fiillerin işlenmesi imkanı bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle, tüzel kişiliği olan kurumlarda işlenen bu fiiller için öngörülen hapis cezalarının öncelikle fiili işleyen kişi adına hükmolunması gerekir. Fiili işleyen kişinin tespit edilememesi durumunda da cezalar kanuni temsilci adına hükmolunmalıdır.

Ancak, ceza hukukunun genel prensiplerine bağlı kalınarak, suç ile kanuni temsilci arasındaki illiyet bağının araştırılması, cezalandırılması gereken kanuni temsilcinin şekli temsilci değil, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşumunda rol alan kişi olduğunun ispatlanması gerekir.⁵²

⁵¹ Azmi Demirci, "Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, No:257, Ocak 2003, s.46-54.

⁵² Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fak. Basım Atölyesi, 1988, s.27.

Kanuni temsilcilerin yetkilerini diğer personele (muhasebeci, müdür vb.) devretmeleri durumunda, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması sözkonusu ise, bu kişiler adına da iştirak cezası hükmolunmalıdır.⁵³ Kendilerine yetki devri yapılan kişilerin kanuni temsilci ile birlikte sorumlu tutulmaları daha etkili olacaktır.

D. DİĞER HUSUSLAR AÇISINDAN

1. Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi Açısından

Yeminli Mali Müşavirler, tasdik ettikleri işlemlerin doğruluğundan mükellefle birlikte müteselsilen ve müştereken sorumludurlar. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri de bu kapsamdadır. Bu sorumluluğun, mükellefin defterlerini tutan ve beyannamelerini imzalayan Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirleri de kapsamı gerekir.⁵⁴ Bununla, hem meslek mensuplarının daha dikkatli davranmaları ve hem de suçların zamanında tespit edilmesi sağlanacaktır.

Ayrıca, yapılacak bazı yasal düzenlemelerle meslek mensuplarının sözleşme yaptıkları mükelleflerle ilgili bazı konularda yetkili kılınması, bu şartlara riayet etmeyen mükelleflere de bazı yaptırımlar uygulanması sağlanmalıdır. Yine, bizim de katıldığımız bir görüşe⁵⁵ göre, Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinin sağlıklı bir şekilde gelişmesi ile birlikte bu fiillerde de azalma sağlanacaktır.

2. Pişmanlık ve İslah, Cezalarda İndirim ve Uzlaşma Müesseseleri Açısından

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin yer aldığı VUK'nun 371. maddesinde vergi ziyaından bahsedilmektedir. Yani, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

⁵³ Yasin Bilen, "Vergi Cezalarındaki Genel Esaslar Çerçevesinde Ceza Uygulamasında Ehliyet ve Sorumluluk", *Vergi Raporu Dergisi*, No:48, Ağustos- Eylül 2000, s.70.

⁵⁴ Mehmet Korkusuz, "Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım mı?", *Yaklaşım Dergisi*, No:91, Temmuz 2000, s.126-135.

⁵⁵ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.76.

düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri neticesinde vergi ziyayı oluşmuşsa pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanılması, oluşmamışsa faydalanmaması durumu ortaya çıkmaktadır. VUK 371. maddesinde yapılacak değişiklikle, bu durumda olan kişilerin de pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaları sağlanmalıdır. Aksi durum mükellefler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

VUK'nun 376. maddesi gereğince, kesilen vergi ziyayı cezasının birinci defada yarısı, müteakiben kesilen vergi ziyayı cezalarının da üçte biri oranında indirilmesi mümkündür. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflerin bu müesseseseden faydalanmamaları gerekir. Çünkü, bu fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına ve hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğindedir. Bu fiilleri işleyenlerin, böyle bir kolaylıktan faydalandırılmaları hukuken de doğru değildir.

Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma faaliyetinin sürekli olarak yapıp yapılmadığı, esas faaliyetin bu fiilleri işlemek olup olmadığı ve düzenlenen veya kullanılan belgelerdeki tutarın, mükellefin alış veya satış belgeleri içerisindeki payının belli bir orana ulaşmış olup olmadığı hususları dikkate alınarak, belirtilen şartları taşıyanlar dışındaki mükelleflerin bu uygulamadan faydalanmamaları gerekmektedir.

VUK hükümleri gereğince, kaçakçılık sayılan fiilleri işleyen mükellefler uzlaşma müessesesinden faydalanmamaktadırlar. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenen veya kullanılan belge tutarının, mükellefin alış ve satış belgeleri içerisinde belli bir tutarı aşmaması, bu faaliyetin mükellefin esas faaliyeti olmaması vb. kriterler dikkate alınarak, bu durumdaki mükelleflerin uzlaşma müessesesinden faydalanmaları gerekmektedir.

SONUÇ

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde böyle bir muamele varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla beraber, bu muamele veya durumu gerçeğinden farklı bir şekilde yansıtan belgedir. Düzenleyicilerin bir kısmı faal mükellefler gibi hareket edip yasal yollardan, bir kısmı da mükellefiyet tesis ettirmeyip yasadışı yollardan bu belgeleri bastırmaktadırlar. Bu belgelerin talep eden kişilerce kullanılması da vergi kayıp ve kaçağı, hazineden haksız yere bir para transferi vb. olumsuz sonuçlara yol açmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi için öncelikle bu belgelerin kullanılma gerekçelerinin ortadan kaldırılması gerekir. Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alındığı üzere bu belgeler, esas itibariyle, belgesiz olarak yapılan harcamaların belgelendirilmesi, ödemesi gereken vergilerin ödenmemesi, haksız yere vergi iadesi alınması ve yatırım teşviklerinden yararlanılması amaçlarıyla kullanılmaktadır.

Öncelikle, harcamaların belgesiz olarak yapılmasına neden olan faktörlerin araştırılarak bunlara ilişkin önlemler alınmalıdır. Bunun için de, kayıtsız işçi çalıştırılması veya ödenen ücretlerin kayıtlarda düşük tutarlı olarak gösterilmesi fiillerine karşı önlemler alınmalı ve bu konulara ilişkin denetimlere ağırlık verilmelidir. Bazı firmaların tekel haline gelmesini engelleyecek yasal düzenlemeler yapılarak bunların belgesiz mal ve hizmet satışlarında bulunması önlenmelidir. Yurt dışından kaçak olarak getirilen işçilerin çalıştırılması ve yine yurt dışından kaçak olarak mal getirilmesi, tefecilik ve rüşvet gibi faaliyetlere karşı önlemler alınmalı ve bu faaliyetlerde bulunan kişilere caydırıcı nitelikte cezalar verilmelidir.

Gelir ve kurumlar vergisi açısından, gelirin tanımının değiştirilerek, bütün kazanç ve iratların vergilendirilmesi veya en azından kayıtlı hale getirilmesi sağlanmalıdır. Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinin azaltılmasına ve reel kazançların vergilendirilmemesine yönelik önlemler alınmalıdır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyen bazı harcamaların gider olarak dikkate alınabilmesini sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Katma değer vergisi iadesi uygulamalarına yönelik önlemler alınarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmak suretiyle hazineden haksız yere para transferi engelenmelidir. Bunun için de, hazinenin gelir kaybına uğramaması şartıyla, bazı sektörlerde (rneğin katma değer vergisi iadesinin yoğun olarak uygulandığı tekstil sektörü) katma değer vergisi oranlarının indirilmesi konusunda çalışmalar yapılmalı, katma değer vergisi iadesinin diğer kamu alacaklarına mahsup edilmesi uygulaması genişletilmeli, yapılan ihracat rakamları ile ithalatçı ülkeye yapılan ithalat rakamlarının uygun olup olmadığının kısa sürede tespit edilmesi için bu ülkelerle anlaşmalar yapılmalıdır. Vergi iadesi ile ilgili vergi incelemesinin ihracat sırasında yapılması, yapılacak ihracatın sigortalandırılarak vergi iadesinin güvence altına alınması vb. nlemler de uygulanabilirlikleri açısından değerlendirilmelidir. Özel gider indirimi nedeniyle ücretlilere yapılan vergi iadesiyle ilgili olarak da bazı önlemler alınmalıdır. Bunun için de, özel gider indirimine konu olacak harcama kapsamı belge düzeninin olumsuz olarak etkilenmemesi şartıyla genişletilmeli, harcama ile vergi iadesi arasındaki süre kısaltılmalı ve iade edilecek vergi, satıcı ile müşteri arasında olabilecek belge pazarlığını önleyebilecek tutarda olmalıdır. Firma düzeyinde belli bir kapasiteyi açan vergi iadesi Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilmesi gereken işlemler kapsamına alınmalıdır.

Yatırım teşviklerinden yararlanılması amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiillerine karşı da çeşitli önlemler alınmalıdır. Bunun için de, teşvik verilmeden önce bu talepte bulunan firmalar hakkında, belli bir kapasitede olup olmadıkları, mali disipline uygun hareket edip etmedikleri ve yeterli sermayeye sahip olup olmadıkları hususları açısından detaylı araştırmalar yapılmalı, teşvik alan firmalar, ilgili kamu kurumlarınca periyodik olarak denetlenmelidir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi için, bu fiillere başvurulmasının gerekçelerine karşı alınacak önlemlerle birlikte, bu fiillerin yaygınlaşmasına neden olan faktörlere yönelik olarak da bazı önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu faktörler çalışmamızda, kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi denetiminin yetersiz ve etkisiz olması, işsizlik, adalet sisteminden kaynaklanan sorunlar, ekonomide yolsuzlukların olması, vergi sistemimizde vergi güvenlik önlemlerinin olmaması ve diğer nedenler olarak sayılmış ve bu konulara ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Ekonomide bazı faaliyetlerin kayıt dışı olarak yürütülmesi, mükellefler arasında rekabet eşitsizliği yaratmakta, bazı harcamaların belgelendirilmesini imkansız hale getirmekte ve ahlaki değer yargılarının bozulmasına neden olmaktadır. Bu nedenlerden dolayı da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinde artış meydana gelmektedir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için bu faaliyetlere yol açan nedenlerin ortadan kaldırılması ve bu mükelleflerin kayıt altına alınması konusunda çalışmalar yapılmalıdır. Belge düzeni yerleştirilmeli ve özellikle nihai tüketicilerin belge almalarını teşvik edecek önlemler alınmalıdır. Hazine açısından gelir kaybına sebebiyet verilmemesi şartıyla, kredi kartıyla yapılan satışlarda katma değer vergisi oranları düşük olarak uygulanmalıdır. Vergi ödeme kapasitesinde olmayan mükelleflere bazı istisna ve muafiyetler tanınarak bunların kayıt altına alınması amaçlanmalıdır.

Vergi denetiminin etkin olmaması nedeniyle de bu fiillerde artış meydana gelmektedir. Bu nedenle, vergi daireleri teknolojik olanaklara kavuşturulmalı ve çalışan personelin özlük hakları ile eğitim durumları iyileştirilmelidir. Vergi dairelerinde denetim ve kontrol birimi kurulmalı ve vergi daireleri periyodik olarak teftiş edilmelidir. Günlük işlemlerin denetimine yönelik yoklama sistemi etkin hale getirilmeli ve bazı sektörlerle yönelik olarak, belli aralıklarla işyerlerinde fiili sayım yapılmalıdır. Vergi inceleme elemanlarının sayısı artırılmalı ve incelenen mükelleflerin toplam mükellefler içerisindeki oranı yükseltilmelidir. Vergi incelemelerinin daha etkin olması için vergi incelemesine yetkili birim sayısının azaltılmasını, vergi incelemesi ile idari denetimin farklı birimler tarafından yapılmasını, bütün denetim elemanlarının merkezi idareye bağlı olmasını ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflere ilişkin incelemelerin ayrı bir denetim birimi tarafından yapılmasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Adalet sisteminin eksiklikleri giderilmeli, davaların kısa sürede sonuçlanması sağlanmalı ve suçlara uygulanacak cezaların daha caydırıcı olabilmesi için bu cezaların infazı ile ilgili sorunlar giderilmelidir. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklar için, adli ve idari yargı dışında, ayrı bir vergi yargı sistemi kurulmalıdır.

Yolsuzlukların olması ve yolsuzluk yapanlara herhangi bir müeyyide uygulanmaması, bu tür suçların artmasına neden olmakta ve suç işlemek meşru hale gelmektedir. Bu nedenle, yolsuzluklara neden olan faktörler ortadan kaldırılmalı, yolsuzluklara karşı mücadele edilmeli, toplumun bu konuda duyarlı hale getirilmesi sağlanmalı ve etkili sonuç alınacağı konusunda topluma güven verilmelidir. Yanlış değerlendirmelere son verilmeli ve hangi tür davranışların yolsuzluk olduğu konusunda bütün yurttaşların mutabık olması sağlanmalıdır.

Vergi güvenlik önlemleri konusunda bir çalışma yapılarak, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesini sağlayacak önlemler vergi sistemine dahil edilmelidir. 5422 Sayılı KVK'nda yer alan örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili hükümlerde değişiklikler yapılarak bu müessese daha etkin hale getirilmelidir.

Ödemelerin nakit yerine banka aracılığıyla yapılmasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalı, hamiline yazılı senet uygulaması azaltılmalı ve vergi kimlik numarası uygulaması yaygınlaştırılmalıdır. Sık sık çıkarılan vergi afları vb. uygulamalar da bu tür fiillerde artışa neden olmaktadır. Bu nedenle, bu tür uygulamalara son verilmeli ve hatta siyasi iktidarlarca kullanılmasının önüne geçilmesi için Anayasaya bir hüküm konulmalıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi için, bu fiillerin işlenmesine ve yaygınlaşmasına neden olan faktörlere yönelik olarak alınacak önlemler yeterli değildir. Bu fiilleri işleyenlere uygulanacak suç ve cezalar konusundaki yasal düzenlemeler konusunda da bazı önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu konu da, suç ve suçun oluşumu, bu suçları işleyenlerin vergilendirilmesi, bu fiilleri işleyenlere verilecek cezalar ve diğer hususlar olarak çalışmamızda ayrıntılı olarak yer almıştır.

Bu suçları işleyen kişilere cezai yaptırımların uygulanması için, öncelikle, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının tanımları ve bu fiilleri yapan kişilerce işlenen suçların unsurları konularında kanunda eksiklikler bulunmamalı ve bu hususlar açık olarak belirtilmelidir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçlar olması nedeniyle de, yapılacak vergi incelemelerinde suç unsurları tamamen ortaya konulmalıdır.

Bu belgeleri komisyon geliri karşılığında satanların, düzenlenen belge tutarlarının %2' si oranında gelir elde ettikleri konusunda Danıştay Kararları ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü bulunmaktadır. Bu oran, vergi ve vergi cezaları açısından caydırıcı olmaktan uzaktır. Bu nedenle, gerçek durumun tespit edilmemesi durumunda daha yüksek bir oran uygulanması konusunda yasal düzenleme yapılmalıdır. Belgesiz olarak alınan ve bu belgelerle belgelendirilen mal ve hizmet tutarlarının gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması ve bu şekilde belgelendirilen mal ve hizmet alışlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılması konusunda yasal düzenleme yapılmalıdır.

Sahte belge düzenleyen ve kullananlar ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlara verilecek hapis cezaları aynı olmalıdır. Ancak faaliyetin sürekli olup olmadığı, düzenlenen veya kullanılan belgelerin tutarı ve bu belgelerin, mükelleflerin alış ve satış belgeleri içerisindeki oranı vb. hususlar dikkate alınarak verilecek hapis cezaları farklılaştırılmalıdır. 213 Sayılı VUK'nun 333. maddesinde bu tür cezalara suçu işleyenlerin muhatap alınacağı hüküm altına alınmıştır. Ceza hukuku ilkeleri açısından düşünüldüğünde bu yerinde bir düzenlemedir. Ancak, çok sayıda kişinin çalıştığı işletmelerde, suçu kimin işlediğinin tespiti önem arz etmektedir. Bu nedenle, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasında, suç failinin tespit edilmemesi halinde nasıl bir yol izleneceği konusunda yasal düzenleme yapılmalıdır. Bu fiilleri işleyenlere uygulanacak vergi ziyai cezası, ödeme kabiliyetinin olabilmesi için, hesaplanan vergi ziyai cezasının üç katı değil iki katı tutarında olmalıdır. Özel usulsüzlük cezası konusunda yasal değişiklik yapılarak, sahte belge düzenleyen ve hiçbir mal veya hizmet alış olmaksızın bu belgeleri kullananlara da özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır. Bu fiilleri işleyenlere verilecek cezaların caydırıcı olması için bu cezaların uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle ceza uygulamasında ortaya çıkan sorunların neler olduğu araştırılmalı ve bu sorunlar giderilmelidir.

İnceleme elemanlarına ibraz edilmeyip sonradan yargı organlarına ibraz edilen yasal defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmesi mecburi hale getirilmelidir. Yasal defter ve belgelerini, bir yargı kararı olmaksızın, yangın, kaybolma, çalınma vb. gerekçeler ileri sürerek inceleme elemanlarına ibraz etmeyen mükelleflerle ilgili olarak nasıl bir yol izleneceği konusunda yasal düzenleme

yapılmalıdır. Yine, defter ve belgelerini gizlemek suretiyle incelemeye ibraz etmeyen kişilere verilmesi gereken asgari hapis cezasının da sahte belge düzenleyen ve kullanan kişilere verilmesi gereken asgari hapis cezası gibi on sekiz ay olarak uygulanması için yasal düzenleme yapılmalıdır.

Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere, sözleşme yapmış oldukları mükelleflerle ilgili olarak bazı sorumluluklar ve yetkiler verilmeli ve bunlara uymayan mükelleflere bazı yaptırımlar uygulanmalıdır. Meslek mensuplarının daha nitelikli ve mesleğin daha etkin hale gelmesi için bazı çalışmalar yapılmalıdır.

Mevcut yasal düzenlemelere göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükellefler de 213 Sayılı VUK'nun 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmekte, VUK'nun Ek 1-12 maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesinden faydalanmamaktadırlar. Yasal düzenleme yapılarak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma faaliyetinin sürekli olup olmadığı, düzenlenen veya kullanılan belgelerin tutarı ve bu belgelerin mükelleflerin alış ve satış belgeleri içerisindeki oranı vb. hususlar dikkate alınarak belirlenen şartları taşıyan kişilerin cezalarda indirim ve uzlaşma müesseselerinden faydalandırılması, şartları taşımayanların bu müesseselerden yararlandırılmaması konusunda yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Çalışmamızda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin nedenleri ve bu fiillere karşı alınması gereken önlemler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Yukarıda sayılan önlemlere, kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliklerinin giderilmesi, bu konuyla ilgili kanunların birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi vb. hususları da dahil edebiliriz. Bütün bu önerilerimizin dikkate alınması halinde sözkonusu fiillerin önlenilebileceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akgüç, Öztin, **Ekonomide Gerçeği Arayış**, İstanbul, Bağlam Yayınları, 1990.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- Altan, Mehmet, **Esir Çocuklar Cehennemi**, İstanbul, Birey Yay., 2001.
- Altuğ, Osman, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999.
- Arslan, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Malatya, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2000.
- Aydemir, Şinasi **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1995.
- Baş, Seyit Ahmet, , Akay, Yusuf **Vergi Kanunlarında Yeni(4369 sayılı) Kanunla Yapılan Değişiklikler**, İstanbul, Mega Bas. Yay., 1998.
- Benlikol, Sabahattin, Akgür, Muhsin **Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul, İTO Yayınları, No:2002/14, 2002.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2001.
- Candan, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1994.
- Çetin, Erol, Malkoç, İsmail, **Sahtekarlık Suçları Bilgisayar Suçları Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Ankara, Adalet Yayınevi, 1995.
- Çetin, Bilal, **Soygun “hayali ihracatın boyutları”**, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1988.
- Dil Derneği, **Türkçe Sözlük**, C.1, 1.bs., Ankara, Dil Derneği Yay., 1998.
- Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C:11, 11. Basım, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1997.
- Erginay, Akif, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fak. Basım Atölyesi, 1988.
- Erman, Sahir Özek, Çetin, **Ceza Hukuku Özel Bölüm**, İstanbul, Dünya Basımevi, 1996.

Eroğlu, Nurettin **Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti. ,1995.

Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 2002.

Gündel, Ahmet, **Zimmet Sahtecilik Hırsızlık Gasp Dolandırıcılık Emniyeti Suiistimal Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1998.

Gündel, Ahmet, **Vergi Suçları Ve Cezaları**, 2.bs., Ankara, Feryal Matbaacılık, 1991.

Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998.

İpek, Halim, **Karapara ve Karaparanın Aklanması**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

İstanbul Sanayi Odası, **Şeffaf Devlet Kayıtlı Ekonomi**, İstanbul, İSO Yayınları No:2001/4, 2001.

Kaneti, Selim **Vergi Hukuku**,2.bs.,İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Karakoç, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2.bs., İzmir, D.E.Ü. Hukuk Fak. Yayınları, 1997.

Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku**, 13.Bası, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2001.

Kızılot, Şükrü, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Vergi Dünyası Dergisi Eki, No: 188, Nisan 1997.

Kocahanoğlu, Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları**, 2. bs., İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**,C.I, 2.bs., İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.,1999.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001.

Mavral, Ülker, **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Yay., 2001.

Mutluer, Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Eskişehir İTİA Yay., 1979

Ortaç, F. Rifat **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000.

Öncel, Mualla, Ahmet, Kumrulu, Nami, Çağan, **Vergi Hukuku**, 9. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.

- Özbalcı, Yılmaz **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., 2002.
- Özer, Yılmaz, Doğan, A. Abdullah, Arıca, M. Nadir **Vergi Hukukunda Belgeler**, Ankara, Şafak Matbaacılık Ltd. Şti., 1996.
- Özsoylu, Ahmet Fazıl, **Suç Ekonomisi**, İstanbul, TÜGİAD Yayını, 1998.
- Özsoylu, Ahmet Fazıl, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul, Bağlam Yay., 1995.
- Öztekin, Tosun, Hileli Vergi Suçları, İstanbul, İ.Ü. Hukuk Fak. Yay. No.191., 1962.
- Özyer, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., 2001.
- Söyler, İlhami, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, Maliye Bakanlığı A.P.K. Yay., 1987.
- Şeker, H. Nezihi, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basın Yayın, 1999.
- Şener, Sakıp, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Ankara, Türk Harb-İş Sendikası Yay., 1994.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2001.
- Taşdemir, Kubilay, Özkepir, Ramazan **Belgelerde Sahtecilik Mala Karşı Suçlar ve Bilişim Alanında Suçlar**, Ankara, Adil Basım Yayın Dağıtım, 1998.
- Uluatam, Özhan, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999
- Ünal, Oğuz Kürşat **Fatura ve İspat Kuvveti**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 1997.
- Yetim, Sedat, **Karaparanın Aklanması, Boyutları ve Mafyokrasi**, İstanbul, Nesil Matbaacılık, 2000.

MAKALELER

- Adalet Bakanı Cemil Çiçek’in Neşe Düzel’le Yaptığı Röportaj, **Radikal Gazetesi**, 01.09.2003.
- Ağbal, Naci, “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Karapara İlişkisi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, No:89, Mayıs 2000, s. 84-89.

- Arpacı, Altar Ömer, “Vergi Denetimi, Mükellef ve Vergi Dairesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, No: 399, s. 112-117.
- Aslan, Sinañ, “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:98, Kasım 1996, s.124-134.
- Bağdınlı, İ. Halil, “Gider Pusulası Hangi Hallerde Düzenlenecektir?” , **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:146, Haziran 2000, s. 68-72.
- Bayrak, Serbülent, “Defter ve Belge İbrazi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:113, Şubat 1998, s. 83-104.
- Bayrakdar, Bekir, “Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi İle İlgili Durumlar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog dergisi**, No:157, Mayıs 2001, s. 64-72.
- Bilen, Yasin, “Vergi Cezalarındaki Genel Esaslar Çerçevesinde Ceza Uygulamasında Ehliyet ve Sorumluluk”, **Vergi Raporu Dergisi**, No:48, Ağustos-Eylül 2000, s. 68-73.
- Çetin, Murat, , Günaydın, İhsan “Enflasyon-Vergi Yüğü ilişkisinin Türkiye Açısından İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:113, Şubat 1998, s. 133-143.
- Demirci, Azmi, “Bilmek Ya Da Bilmemek; İşte Bütün Mesele Bu...(Mu?)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No:251, Temmuz 2002, s. 27-33.
- Demirci, Azmi, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No:257, Ocak 2003, s. 46-54.
- DGM Savcısı Ömer Suha Aldan’ın Neşter Operasyonu İddianamesi, **Sabah Gazetesi**, 22.05.2003.
- Doğan, İhsan. , Diril, Funda “Sahte ve Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Kullananların Vergi yasaları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No:263, Temmuz 2003, s.184-187.
- Doğan, Ali Abdullah, “Faturaya İtiraz”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, No:287, Ocak 1999, s. 69-70.
- Doğan, Battal, “Vergi Yargısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:112, Ocak 1998, s.104-114.
- Duran, M., Sungur, Aydın, Begüm, “Türkiye’de Yatırım İndirimi Uygulaması ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No.137, Şubat 2000, s.104-118.

- Gençyürek, Levent, “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:143, Ağustos 2000, s. 67-79.
- Güçlü, Süleyman, “Türk Vergi Sisteminde Vergilemeyi Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:145, Ekim 2000, s. 43-49.
- Gül, Zeynel Murat, “Türk Vergi Yargısı Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:117, Haziran 1998, s. 43-57.
- Gültekin, Mehmet, “Vergilemede Hukukilik İlkesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:121, Ekim 1998, s. 7-8.
- Günday, Malik, “Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:141, 2000/Haziran, s. 59-70.
- Kaçar, Hamza, “Yolsuzluk ve Kayıtdışı Ekonomi İle Sürdürebilir Bir Kalkınma Gerçekleştirilemez”, **Yaklaşım Dergisi**, No:97, Ocak 2001, s. 68-70.
- Karakoç, Yusuf “Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:117, Haziran 1998, s. 104-148.
- Kelecioğlu, M. Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı”, - **Yaklaşım Dergisi**, No:95, Kasım 2000, s. 122-128.
- Kıldış, Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:144, Eylül 2000, s. 190-213.
- Kılıç, Yılmaz, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No: 165, Ocak 2002, s. 99-104.
- Kızılot, Şükrü, “Kemaliye Bakanlığı ve Alkolik Vergi Rekortmeni”, **Sabah Gazetesi** 01.06.2003.
- Kızılot, Şükrü, “Naylon Fatura Gider Yazılabilir Mi?”, **Sabah Gazetesi**, 18.02.1996.
- Kızılot, Şükrü, “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, No:91, Temmuz 2000, 48-53.
- Kızılot, Şükrü, “Naylon Fatura Kullanmanın Sorumluluğu”, **Sabah Gazetesi**, 13.12.1995.
- Korkusuz, Mehmet, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, No:90, Haziran 2000, s.66-73.

Korkusuz, Mehmet, “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması ile İlgili Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, No:95, Kasım 2000, s. 89-95.

Korkusuz, Mehmet, “Yolsuzluk, Yoksulluk ve Bürokratik Sistem İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, No:89, Mayıs 2000, s. 79-83.

Korkusuz, Mehmet, “Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, No:91, Temmuz 2000, 126-135.

Mavral, Ülker, “Yolsuzluk ve Yolsuzlukla Mücadele”, **Vergi Raporu Dergisi**, No: 56, Aralık-Ocak/2002, s. 21-31.

Oktar, S. Ateş, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:144, Eylül 2000, s. 75-93.

Okur, Osman, “Sahte Fatura; Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:107, Ağustos 1997, s. 72-87.

Özbek, Aziz, “Vergi Ziyatı ve Hazine Kaybı İlişkisinin İki Farklı Olayda Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:167, Mart 2000, s. 84-91.

Özkütük, Gülgün, “Özel Gider İndiriminden Kaynaklanan Gelir Vergisi İadelerinde Alt Sınır Tespiti ve YMM’lerin Tasdik Yetkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:143, Ağustos 2000, s. 80-83.

Pehlivan, Osman, Öz, Ersan, “Türkiye’de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:146, Kasım 2000, s. 143-154.

Saban, Nihal, “4369’un Suç ve ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:144, Eylül 2000, s. 94-103.

Sarıkaya, Muharrem, “Teftiş Sistemine Neşter Vuruluyor”, **Sabah Gazetesi**, 14.05.2003.

Sayın, Mahmut, “Vergi İdaresinin ve Mahkemelerin Vergi Kanunlarını Farklı Yorumlamaları Problemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:99, Aralık 1996, s. 38-45.

Sazak, İsmail, “Sevk İrsaliyesi Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, No:146, Kasım 2000, s. 60-81.

Serdar, Ali, “Vergi Güvenliği Sorunu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:152, 2000/Aralık, s. 10-21.

Türküne, Mümtaz' er, "Bürokrasinin Orman Yasası", **Radikal Gazetesi**, 30.04.2003.

Ulusoy, Ahmet, Çetin, Murat, "Türkiye' de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:98, Kasım 1996, s. 70-86.

Yalçın, Hasan, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) İle Belgelendirilen Giderler", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:153, Ocak 2000, s. 74-78.

Yiğenoğlu, Çetin, (Cumhuriyet Gazetesi Yazarı) İle Yapılan Mülakat, "**Türk Yargı Sistemi Üzerine Görüşler**", www.ankara.barosu.org.

Yıldız, İlhan, "İhracatta Haksız Yere KDV İadesi Alınmasının Önlenmesi İçin Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, No:145, Ekim 2000, s. 59-62.

Yılmaz, Kazım, "Vergi Ziyatı Cezası ve Vergi Toplayabilme Koşulları", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, No:137, Eylül 1999, s. 49-54.

DİĞER KAYNAKLAR

Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliğleri
Gelir Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
Kurumla Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
Katma Değer Vergisi ve Genel Tebliğleri
Türk Ticaret Kanunu
Türk Ceza Kanunu
Ceza Muhakemeleri Usulu Kanunu
Medeni Kanun
Danıştay Kararları
Yargıtay Kararları
İç Genelgeler
Özelgeler
www.ankara.barosu.org
www.gelirler.gov.tr