

## VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAPSAMINDA SAHTE BELGE DÜZENLEME FİİLİ VE SONUÇLARI

*Yusuf Cihad DEMET*

*Vergi Müfettişi*

*Vergi Denetim Kurulu*

### ÖZET

Ticari ve hukuki ilişkiler başta olmak üzere hayatın her alanında belgeye gerek duyulmasının nedeni, kişilerarası münasebetlerin gerçekliğinin yazılı olarak ispatlanması ihtiyacıdır. Vergi mevzuatında belge düzenlenmesi, mükelleflerin üçüncü kişilerle olan muamelelerinin tevsiki açısından yasal bir zorunluluk olduğundan ilgili belgelerin gerçek ticari ilişkileri yansıtan ve kanunen kabul gören belgelerden olması gerekmektedir. Halk arasında “nylon fatura” olarak tabir edilen, Vergi Usul Kanunu’nda (VUK); gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak adlandırılan sahte belgelerin mükellefler tarafından düzenlenmesinin doğuracağı sonuçları inceleyeceğiz.

**Anahtar Kelimeler:** Sahte belge, vergi kaçakçılığı, vergi suçu

### WITHIN THE SCOPE OF TAX EVALUATION ACTUAL AND CONSEQUENCES OF ISSUING FAKE DOCUMENTS

### ABSTRACT

The reason why documents are needed in all areas of life, especially in commercial and legal relations, is the need to prove the reality of interpersonal relations in writing. Since the issuance of documents in tax legislation is a legal obligation in terms of proving the transactions of taxpayers with third parties, the relevant documents must be legally accepted documents that reflect real commercial relations. We will examine the consequences of issuing fake documents, which are called “nylon invoices” among the people, and which are called as documents that are prepared as if they exist, even though there is no real treatment or situation in the Tax Procedure Law by taxpayers.

**Keywords:** Fake documents, tax evasion, tax offense

## GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227. maddesi uyarınca vergi mükellefleri, aksine hüküm olmadıkça üçüncü kişilerle olan kayıtlarını tevsi etmek zorundadırlar. Aynı maddenin ikinci bendinde ise, VUK kapsamında kullanılan belgelerin, Kanunda belirlenen zorunlu bilgileri taşımaması halinde vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi mükellefleri, yürüttükleri faaliyetlerinde, mal ve/veya hizmet alışverişlerinde, ticari ilişkileri ile ilgili her türlü eylem ve işlemlerinde vergi kanunları kapsamında zorunlu olan belgeleri düzenlemek ve kullanmak mecburiyetindedirler. Mükellefler, elde ettikleri kazançları üzerinden gelir veya kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte genel anlamda mal ve/veya hizmet alım satımlarında da katma değer vergisi mükellefidirler. Bunun doğal sonucu olarak da yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmeleri ve katlandıkları gider ve maliyetleri hasılatlarından mahsup edebilmeleri, ilgili faaliyetlerin gerçekten yapılmasına ve yasal unsurları taşıyan belgelere dayandırılmasına bağlıdır. Aksi durumda mükellefler, gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifası olmadan düzenlenmiş olan belgelerdeki yazılı tutar kadar maliyet veya gider avantajından yararlanmakla birlikte sahte belgelerde yer alan ve gerçekte yüklenmemiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yapacaklardır. VUK'un 359. maddesinde; *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir”* ve *“belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* Hükümüne yer verilmektedir.

Sahte belge düzenleme fiilinin tespiti sonucu fail hakkında vergi idaresi tarafından suç duyurusunda bulunulması ve mükellef hakkında vergisel ve idari birtakım yaptırımların uygulanması gerekmektedir. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde vergi hukuku açısından belgeden ne anlaşılması gerektiği incelendikten sonra ticari hayatta sahte olarak düzenlenen belgelerin başında gelen fatura ve fatura yerine geçen vesikalara yer verilecek olup son kısımda ise sahte belge düzenleme fiili sonucu uygulanacak yaptırımlardan söz edilecektir.

## 1. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BELGE

### 1.1. Kavramsal Çerçeve

Sözlük anlamı olarak belge, *“Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman”* şeklindedir.<sup>1</sup> İktisadi, ticari ve hukuki hayatta belgeye ihtiyaç duyulmasının nedeni ise kişilerarası münasebetlerin

1 [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (Erişim Tarihi 06.12.2021)

gerçekliğinin yazılı olarak ispatlanmasıdır. Gerçek ve tüzel kişiler, gerçekleştirdikleri veya tarafı buldukları hukuki ve ekonomik işlemleri, kanunlar uyarınca belirlenen çeşitli belgeler ile ispat edebilmektedirler.

Vergi hukukunda, vergilendirme sürecinin ilk safhasını oluşturan tarh işleminin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, sağlıklı bir belge düzeninin varlığına bağlıdır. Sağlıklı belge düzeninden amaç, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır.<sup>2</sup>

Vergi hukuku açısından belgeler, vergi mükelleflerinin iktisadi ve ticari hayatta gerçekleştirdikleri işlemlerin gerçeğe dayalı olduğunun ispatı açısından oldukça önemlidir. Öyle ki, vergi mevzuatı çeşitli vergisel avantajlardan yararlanılmasını ve hasılat üzerinden indirim konusu yapılacak maliyet ve/veya giderlerin, vergi mevzuatı kapsamında belirlenen yasal belgelere dayanmasını zorunlu kılmıştır.

### 1.2.Belge Düzenlenmesinin Yasal Dayanağı

VUK'un 3. maddesinde; *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir."* hükmü yer almaktadır. Vergi mevzuatı bir taraftan vergisel işlemlerin gerçek mahiyetinin ispatında delil serbestisini (yemin hariç) benimserken bir taraftan da vergisel işlemlerin yasal belgelerle belgelendirilmesini ister.

VUK'un *"İspat edici kâğıtlar"* başlıklı 227. maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir... Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır..."* ifadesine yer verilmiştir. Bu madde uyarınca vergi mükelleflerinin, üçüncü kişilerle olan ilişkilerini vergi mevzuatında yer alan belgelerle ispatlamak zorunda oldukları belirtilmiş olup yasal belgelerin zaruri bilgileri taşıyamaması halinde ise bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağını belirterek belge ile ispata verilen önemi ortaya koymuştur.

### 1.3.Belge Düzenlenmesinin Önemi ve Amacı

Türk vergi sisteminde vergilendirme, mükellefin beyanına; mükellefin beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalı ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğu vardır. Bunun yanında, gerçek durumu yansıtmaları gerekmektedir.<sup>3</sup>

2 Korkusuz M. "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi" Yaklaşım Dergisi, Haziran 2000, Sayı: 90, s. 68

3 Anayasa Mahkemesinin 03.02.2011 tarihli ve 2009/5 E.-2011/31 K. Sayılı Kararı (14.05.2011

Vergi Usul Kanunu, vergilendirme ile ilgili muameleleri bir belge düzenine bağlamıştır. Belge düzenine uygun bulunan muamelelerin, aksi kanıtlanmadığı sürece, gerçek durumu yansıttığı öncelikle kabul edilir.<sup>4</sup> Bu kabulün ardından mükelleflerce düzenlenen belgelere dayanılarak vergilerin ödenmesi istenir. Ödenen bu vergilerin doğruluğu ise genel manada vergi incelemeleri ile sağlanır. VUK' un 134. maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” ifadesi yer almakta olup genel manada mükelleflerin beyanları üzerinden ödenen ve yasal belgelere dayandığı kabul edilen vergiler, başta Vergi Müfettişleri olmak üzere VUK md.135’te yer alan incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılan vergi incelemeleri ile kontrol edilmektedir. Mükelleflerin kendi beyanları üzerine -doğruluğu ön kabulü ile- ödedikleri vergilerin yasal defter ve belgeleri ile ispatlanamadığı durumlarda eksik ödenen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte kendisinden cebren tahsil edilir. Bu sebeple mükelleflerin üçüncü kişilerle olan ticari işlemlerinin gerçeğe dayanması ve gerçeğe dayanan işlemlerinin de yasal belgelerle tevsiki mecburidir.

## 2.FATURA VE FATURA YERİNE GEÇEN VESİKALAR

### 2.1.Fatura

Faturanın VUK yönünden iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, faturanın olayı temsil etmesidir. Ticari faaliyete konu olan mal veya hizmetin cinsini, miktarını, fiyatını, satış akdinin gerçekleştiği tarihi temsil eder. İkinci özelliği ise, mal satış hasılatının kanuni defterlere kaydedilmesinde esas olması ve alıcı tarafından bakılacak olursa, mükellefin satın aldığı malın veya hizmetin maliyet bedeliyle kanuni defterlere intikaline esas oluşturmasıdır.<sup>5</sup>

#### 2.1.1.Fatura Kavramı ve Özellikleri

VUK’ un 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. VUK’ un 230. maddesi uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan faturada; düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev’i, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bilgilerinin bulunması zorunludur.

tarifli ve 27934 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.)

4 Candan T. “Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu” , Ankara, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, 2012, s.923.

5 Özdemirci A. “Fatura ve Faturaya İlişkin Usul ve Esaslar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2006, Sayı:6, s. 61.

VUK' un 231. maddesi uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan faturaların düzenlenmesinde çeşitli kurallara uyulması gerekmektedir. Her bir fatura sıra numarası dahilinde teselsül ettirilmeli, mürekkeple, makine veya kopya kurşun kalem ile doldurulmalıdır. Her fatura, en az bir asıl ve bir örnek olmak üzere iki nüsha olarak düzenlenmeli ve düzenleyenin imzasını ihtiva etmelidir. Faturalar, malın teslimi veya hizmetin ifasını takip eden tarihten itibaren en çok yedi gün içinde düzenlenmelidir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

### **2.1.2.Fatura Düzenlenmesi**

VUK' un 232. maddesi uyarınca; 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 fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2021 yılı için 1.500 TL'yi geçmesi veya bedeli 1.500 TL'den liradan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

### **2.2.Perakende Satış Vesikaları**

VUK' un 233. maddesi uyarınca; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletlerinden herhangi biri ile tevsik olunur.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.

### 2.3.Gider Pusulası

VUK'un 234. maddesinde belirtildiği üzere; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için düzenleyip imza ettirecekleri gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası; zati eşyalarını satan kimselerden, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarca satın alınan altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. Gider pusulasında; işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedeli ve iş ücreti ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde unvanları) ve adresleri ile tarih bulunmak zorunda olup iki nüsha olarak tanzim edilmeli ve bir nüshası işi yapan/malı satan kişiye verilmelidir.

Gider pusulası VUK bakımından fatura düzenlenmesi gerekli ve mümkün olmayan hallerde gerek veren açısından gelirin tevsiki gerekse alan açısından giderin tevsiki amacıyla verilmesi zorunlu bir belgedir.<sup>6</sup>

### 2.4.Müstahsil Makbuzu

VUK'un 235. maddesinde belirtildiği üzere; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz düzenlemeye ve bir nüshasını imzalatılarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini ona imzalatılarak almak zorundadırlar.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. Seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecek müstahsil makbuzunda; tarih, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi ile satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedel bilgilerinin bulunması mecburidir. Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından değil birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından düzenlenecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin belge düzenleme yükümlülüğü olmadığı için yukarıda sayılan mükellefler, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alışları için bunlar adına belge düzenleyip, imzalatıracaklardır. Bu şekilde düzenlenen müstahsil makbuzu gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından verilmiş fatura hükmünde olup bunlardan yapılan alışların belgelendirilmesinde kullanılacaktır.<sup>7</sup>

6 Ünal O.K. Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s.3.

7 Erdal Ö. Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi, Ankara 2014, s.70.

### 3.SAHTE BELGE DÜZENLEME SUÇU VE YAPTIRIMLAR

#### 3.1.Sahte Belge Düzenleme Fiili

##### 3.1.1.Sahte Belge Kavramı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/2 maddesinin b bendindeki ifade; *“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”* şeklindedir.

Sahte olarak düzenlenen mali belgelerin başında fatura gelmekte olup toplumda naylon fatura olarak da tabir edilen sahte faturayı, bir mal satışı yahut hizmet ifası olmaksızın düzenlenen ticari belge olarak tanımlayabiliriz.

##### 3.1.2.Sahte Belge Düzenlenmesinde Maksat

Mükelleflerin, herhangi bir ticari işleme dayanmadığı halde bunlar varmış gibi düzenledikleri belgelere sahte belge denilmektedir. Mükellefler VUK uyarınca mal teslimi ve hizmet ifaları için fatura düzenlemek ve müşteriler de bu faturaları istemek ve almak zorundadırlar. Satıcı tarafından düzenlenen faturalarda hem satılan malın ya da ifa edilen hizmetin vergisiz bedeli hem de bu bedele istinaden hesaplanan katma değer vergisi ayrı ayrı gösterilmektedir. Faturayı düzenleyen mükellefler bu satışlarını hasılat olarak dikkate alarak fatura üzerinde hesaplayıp alıcıdan tahsil ettikleri katma değer vergisini vergi dairesine beyan edecekler ayrıca malın asli bedelini gelir tablosu hesaplarına aktararak gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine matrah olarak intikal ettireceklerdir. Bunun karşılığında mal satın alan mükellefler ise satın aldıkları malların asli bedellerini, kazançlarının tespitinde maliyet ya da gider olarak dikkate alacaklar ve aldıkları bu mallar üzerinden hesaplanan ve satıcıya ödenen katma değer vergilerini ise kendi satışları sebebiyle hesaplayıp alıcıdan tahsil ettikleri katma değer vergisinden mahsup edip farkın olumlu olması durumunda vergi dairesine beyan edeceklerdir.

Vergi mükellefleri, gerçek hasılatlarının yüksek olması ve bu sebeple daha yüksek tutarda gelir/kurumlar vergisi ödememek ve aynı zamanda da hasılatları üzerinden hesapladıkları katma değer vergilerinin beyanını azaltmak ve bu sayede daha az katma değer vergisi ödemek için gerçekte almadıkları malları almış gibi gösteren sahte faturalara yönelmektedirler. Sahte fatura düzenleyen kişiler, düzenledikleri sahte faturaları çeşitli oranlarda belirledikleri komisyon karşılığı vergi mükelleflerine satmakta ve bu sayede komisyon gelir adı altında yasa dışı gelir etmektedirler. Sahte faturaları komisyon ödeyerek satın alıp

kayıtlarına intikal ettiren mükellefler ise gerçekte satın almadıkları belgelerde yer alan mal veya hizmeti gider/maliyet olarak dikkate almakta, bunun yanı sıra sahte faturalarda gösterilen katma değer vergisini ise satışları sebebiyle hesapladıkları katma değer vergisinden indirim konusu yapmaktadırlar. İşle- yişe bakıldığı zaman sahte belge düzenleyen taraf bu işi komisyon geliri için yapmakta, sahte belge kullanan mükellefler ise bir miktar komisyon ödeyerek faturalarda gösterilen ve aslında ticari bir ilişkiye dayanmayan tutarları ka- yıtlarına alarak gider ve maliyetlerini yükseltmekte ve ödenecek katma değer vergilerini azaltmaktadırlar.

Gerçekten sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ya da bu fiile iştirak edenler tarafından vergi ödememek veya daha az ödemek amacıyla işlenen maddi ve icrai bir suç olup yasaların öngördüğü belge düzenine aykırı ve hazineye zarar verici niteliktedir. Yasa koyucu, diğer kaçakçılık fiillerine nazaran sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri için daha ağır müeyyide öngörerek suçun faillerinin toplumda daha titiz cezalandırılması yanında cezanın önleyici fonksiyonunu da ön plana çıkarma- yı amaçlamıştır.<sup>8</sup>

Özetle; sahte belge (fatura) düzenlenmesindeki temel amaç düzenleyiciler açısından ticari bir işleme dayanmayan faturalar karşılığı komisyon geliri elde etmek kullanıcılar açısından ise ticari bir mal alımına dayanmayan bu fatu- ralardaki bedelleri fiktif bir maliyet ya da gider unsuru gibi gösterip daha az gelir/kurumlar vergisi ödemek ve dahi bu faturalarda hesaplanan katma değer vergilerini, kendi satışları sebebiyle hesaplayıp beyan etmeleri gereken katma değer vergilerinden tenzil ederek düşük tutarda katma değer vergisi ödemektir.

### **3.1.3.Sahte Belgenin Tarafları**

#### **3.1.3.1.Sahte Belge Düzenleyenler**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/2 maddesinin b bendinde belirtildiği üze- re “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzen- lenen belge, sahte belgedir.*” Kanunun bu tanımından yola çıkarak vergi idare- si gerçek bir işleme dayanmadığı halde gerçek bir işlem varmış gibi belge dü- zenleyen mükellefleri sahte belge düzenleyicisi olarak adlandırmaktadır. Sahte olarak düzenlenen bu belgeler vergi mevzuatı kapsamında yer alan fatura, pe- rakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi vb. belgelerin tama- mını kapsamaktadır. Günümüzde en çok başvuru alan kaçakçılık yollarından biri faturaların sahte olarak düzenlenmesi olup bunun adına piyasa tabiriyle naylon fatura denilmektedir. Gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmadığı halde bunlar varmış gibi fatura düzenleyen mükellefler sahte fatura düzenleyicisi, sahte fatura satıcısı, naylon fatura düzenleyenler şeklinde tabir edilmektedir.

8 Parlar A. Demirel G. “Adli-İdari Vergi Suçları”, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 336.



Sahte fatura düzenleyen kişilerin temel maksadı ise düzenledikleri faturaları çeşitli oranlardaki komisyon karşılığı satarak yasa dışı gelir etmektir.

### **3.1.3.2.Sahte Belge Kullananlar**

Vergi idaresi, gerçek bir işleme dayanmadığı halde gerçek bir işlem varmış gibi düzenlenen sahte belgeleri kullanan mükellefleri, sahte belge kullanıcısı olarak adlandırmaktadır.

Sahte olarak düzenlenen belgeleri kullanan mükelleflerin temel maksadı, ticari işleri ile ilgili fiktif maliyet ve gider oluşturup faturada yer alan tutar kadar hasılatlarına indirim uygulayıp daha az gelir veya kurumlar vergisi ödemektir. Ayrıca fiktif mal alışlarına istinaden sahte faturalarda hesaplanan katma değer vergileri de sahte fatura kullanıcılarına yasa dışı olarak katma değer vergisi indirimi sağlamaktadır.

### **3.1.4.Sahte Belge Düzenlendiğinin Tespiti**

Türk vergisi sistemimizde genel olarak vergilerin tarhi ve tahakkuku vergi mükelleflerinin beyanları üzerine gerçekleşmektedir. Mükellefler, hasılatlarından giderlerini tenzil edip kalan farkı yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan ederler. Beyan edilen matrah ne kadar yüksek çıkarsa o kadar fazla vergi ödenmiş olur. Gelir veya kurumlar vergisinin az ödenmesinin yolu ya hasılatın düşük gösterilmesi, ya da gider veya maliyetlerin yüksek gösterilmesi ile mümkündür. Katma değer vergisi açısından ise mal satışı veya hizmet ifası üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, mal veya hizmet alışı sebebiyle ödenen katma değer vergisinin indirilmesi sonucu kalan tutar katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Katma değer vergisinin az ödenmesinin yolu ise ya bir kısım satışların faturasız gerçekleştirilerek hesaplanan katma değer vergisinin azaltılması ya da ödenmiş gibi gösterilen katma değer vergilerinin tutarının sahte belgeler temin edilerek yüksek gösterilmesi ile mümkündür.

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükelleflerin kendi hesaplamaları ve beyanları üzerine tarh edilerek tahakkuka bağlanır, akabinde ise tahsil edilir. Yani mükelleflerin kendi beyanlarının doğruluğunun ön kabulü ile tarh edilen vergiler tahakkuk ettirilir ve hesaplanan verginin tahsil aşamasına geçilir. Beyana dayanan vergilendirme usulünün her zaman doğru bir vergilendirmeyi sağlayamadığı bilindiği içindir ki vergi idaresi çeşitli denetim mekanizmalarıyla vergi mükelleflerinin kendi beyanlarının, defter kayıtlarının, mali belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ile beyan edilen ve ödenen vergilerin doğruluğunu denetlerler. Bunların en yaygını ise vergi inceleme

elemanları vasıtasıyla yürütülen vergi incelemeleridir. Vergi incelemeleri, vergi mükelleflerinin geçmişe dönük 5 yıllık defter, kayıt ve beyanlarının gerçeğe uygunluğunun denetiminin gerçekleştirilmesidir. Bu denetimlerin hedeflediği

husus ise VUK 134. maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

### 3.1.4.1. Vergi İncelemeleri Yoluyla Sahte Belge Düzenlenmesinin Tespiti

Vergi incelemesine yetkili olanlar vergi mevzuatının anayasası mahiyetindeki Vergi Usul Kanunu’nda belirlenmiştir. VUK’ un “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135. maddesi; “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” şeklindeir. Ülkemizde vergi incelemelerinin tamamına yakını T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) bünyesinde görev yapan Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yerine getirilmektedir.

VDK’ nın çeşitli veri analizleri, risklilik durumları, ihbarlar gibi incelemeye alınmayı gerektirecek çeşitli doneler üzerinden oluşturulan vergi inceleme görevleri, Vergi Müfettişlerine tevdi edilerek vergi mükellefleri hakkında inceleme başlatılır. Kendilerine vergi inceleme görevi tevdi edilen Vergi Müfettişleri, görevlendirme yazısında yer alan vergi mükelleflerine, görevlendirme yazısında yer alan yıllar ve konular itibariyle incelemeye alındıklarını belirten ve yasal defter ve belgelerinin ibrazını isteyen “Defter Belge İsteme” yazısı tebliğ ederler. Belirtmek gerekir ki burada yapılacak olan tebliğ Vergi Usul Kanunu’nda yer alan tebliğ usulleri çerçevesinde yerine getirilir. Yasal defter ve belgelerin ibrazı<sup>9</sup> sonucunda inceleme görevindeki yıllar ve konular itibariyle beyan edilen ve ödenen vergilerin doğruluğunu kontrol eden Vergi Müfettişleri, inceleme sonucunu bir tutanak ile tespit ederek vergisel eksiklikleri, hataları ve yapılması gereken işlemleri Vergi İnceleme Raporları tanzim ederek mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bildirirler. Yapılan vergi incelemesi neticesinde vergi kaçakçılığına temas eden durumların tespiti halinde ise sorumlular hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilerek doğrudan doğruya yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulur.

9 Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine inceleme; mükellefle ilişkili kişi/kurumların beyanları, mükellef tarafından ticari ilişkilerde bulunulan kişi ve kurumlarla yapılan alım satım hareketleri, banka kayıtları, karşıt tespitler vb. harici doneler üzerinden yerine getirilir. Ayrıca, yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme fıili, VUK 359. madde kapsamında gizleme suçunu oluşturduğundan, ilgililer hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilerek durum yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirilir.

### 3.2.Sahte Belge Düzenlenmesinin Sonuçları

Belgelerin sahte olarak düzenlenmesi, beraberinde çeşitli yaptırımları da gündeme getirmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarından biri olan sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükellefler hakkında hem vergisel hem idari hem de cezai anlamda çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır.

#### 3.2.1.Vergisel Sonuçlar

##### 3.2.1.1.Vergi Tarhiyatı

VUK 359. maddesi kapsamında sahte belge düzenleyen mükelleflerin düzenledikleri bu belgelerde (*faturalarda*) yazılı olan katma değer vergisi dahil tutarlar, mükelleflerin elde ettikleri komisyon geliri olarak dikkate alınmaktadır. Bu sebeple gerçek bir ticari işleme dayanmadan düzenlenen bu faturalara istinaden elde edilen komisyon gelirleri için gelir ya da kurumlar vergisi ile gelir geçici vergi veya kurum geçici vergisi ve katma değer vergilerinin komisyon geliri elde eden mükellefler adına re' sen tarh edilmesi gerekecektir.

Mükelleflerin gerçek bir ticari işleme dayanmayıp bunlar varmış gibi düzenledikleri faturalar sebebiyle komisyon geliri elde etmeleri; defter kayıt ve belgelerinin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olmasına ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil teşkil etmektedir. Mükelleflerin bu fiili ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30.maddesinin 4. bendi uyarınca; vergi matrahının re' sen takdirini gerektiren sebepler arasında sayıldığından, mükellef kurumun gelir/kurumlar vergisi, gelir/kurum geçici vergi ve katma değer vergisi matrahlarının re' sen takdir edilmesi gerekmektedir.

Sahte belge düzenlemek suretiyle elde edilen komisyon gelirinin tespiti ve hangi gelir unsuru içerisinde değerlendirileceğine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın 17.10.1991 tarih ve 2480509-6-1391 sayılı özelgesinde ve muhtelif yargı kararlarında komisyon karşılığı sahte belge düzenleyenlerin elde ettikleri komisyon gelirlerinden dolayı ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinin gerektiği ve vergilendirmede düzenlenen sahte faturaların %2'sinin vergi matrahı olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Her ne kadar sahte belge ticareti kanunla yasak edilmiş bulunsu da 213 sayılı VUK'un 9/2'inci fıkrasında "*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz*" hükmü gereğince sahte belge (fatura) düzenleme faaliyeti sebebiyle elde edilen komisyon gelirlerinin vergi dışı bırakılması mümkün değildir.

Danıştay'ın genel kabul görmüş kararlarında sahte fatura karşılığında elde edilen komisyon gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği, elde edilen komisyon gelirinin ise KDV dahil fatura tutarının %2'si olacağı

belirtmiştir.<sup>10</sup> Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 24.12.2004 tarih 2004/152 Esas No ve 2004/199 Karar No.lu kararında özetle; “komisyon karşılığı, içeriği itibarıyla yanıtıcı belge düzenlendiğinin tespiti üzerine, komisyon gelirinin hesaplanması sırasında, beyan edilen katma değer vergisi matrahına, hesaplanan katma değer vergisinin de ilavesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır” denilmektedir.

Özetle; sahte belge (fatura) düzenlemek suretiyle yasa dışı komisyon geliri elde eden kişilerin elde ettikleri komisyon gelirleri hesaplanırken; düzenledikleri sahte faturalarda yazılı KDV dahil toplam tutarlar, elde edilen komisyon geliri olarak hesaplanacak ve sahte fatura düzenleyen kişiler adına bu komisyon geliri üzerine gelir/kurumlar vergisi, gelir/kurum geçici vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

### 3.2.1.2.Vergi Ziyayı Cezası

VUK’ un “Vergi ziyayı” başlıklı 341. maddesinde vergi ziyasının tanımı; “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” şeklindedir.

VUK’ un “Vergi ziyayı cezası” başlıklı 344. maddesinde ise mükelleflerin ziyaya uğrattıkları vergiler sebebiyle adlarına kesilecek vergi ziyayı cezalarının oranları belirlenmiş olup ilgili madde; “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğrattığı verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” şeklindedir. Verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra hesaplanan tutar vergi alacağına dönüşür ve bu tutarın ödenmesi gerekir. Vergi borcunun ödenmemesi veya geç ödenmesi vergi kaybını oluşturmaz. Vergi kaybı ödemeye değil, tahakkuka bağlanmıştır. Bu nedenle, vergi ziyayı cezası kesilmesinin nedeni, verginin tahakkukunun zamanında yapılmamasıdır. Buradan hareketle, zamanında tahakkuk yapılmadığı halde, ödemenin zamanında yapılması durumunda ceza kesilmesinde yasaya aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>11</sup>

Mükelleflerin sahte fatura düzenlemek suretiyle elde ettikleri komisyon gelirleri, vergi matrahı olarak re’ sen takdir edilecek ve re’ sen takdir edilen vergi matrahlarına ilgili vergi oranları uygulanması neticesinde hesaplanan vergiler, Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi uyarınca re’ sen tarh edilecek ve mükellef adına re’ sen tarh edilecek vergiler üzerinden üç (3) kat vergi ziyayı cezası kesilecektir.

10 Danıştay 4. Dairesinin 26.12.1989 tarih ve E. No:1988/5046, K.No: 1989/4407 sayılı kararı

11 Komisyon, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2014, Cilt:3, s.1142.

### 3.2.1.3. Usulsüzlük Cezası

VUK'un "*Usulsüzlüğün tarifi*" başlıklı 351. maddesinde usulsüzlüğün tanımını; "*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*" şeklinde olup ayrıca 352. maddesinde ise; "*Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Mükellefler tarafından komisyon geliri elde etmek üzere sahte fatura düzenlenmesi fiili, mükelleflerin defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların; vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu göstermekte olup bu fiil, 213 sayılı VUK'un 352/I-3. maddesine göre 1. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Mükelleflerin sahte fatura düzenlemeleri fiili aynı zamanda VUK'un 30/4 maddesine göre re'sen takdiri de gerektirdiğinden mükellef adına kesilecek usulsüzlük cezasının iki kat olarak kesilmesi gerekecektir. VUK'un 336. maddesinde belirtilen "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir.*" hükmü uyarınca mükelleflerin sahte belge düzenlemek suretiyle hem vergi ziyayı cezasına hem de usulsüzlük cezasına temas eden eylemi sebebiyle bu cezalardan miktar itibariyle ağır olanı kesilecektir.

### 3.2.2. İdari Sonuçlar

#### 3.2.2.1. Mükellefiyetin Terkini

Mükelleflerin sahte belge düzenleme suçunu işledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlarda tespit edilmeleri halinde faal olan vergi mükellefiyetleri, ilgili raporlardaki araştırma ve tespitler neticesinde re'sen terkin edilir. Gerçek bir ticari faaliyet ile iştigal etmeyen ve komisyon geliri elde etmek üzere münhasıran sahte belge düzenleyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, vergi dairesi tarafından gayri faal hale getirilerek ticari faaliyet yapmaları engellenmektedir.

#### 3.2.2.2. Özel Esas Uygulaması

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "*Özel Esaslar*" başlıklı bölümünde belirtildiği üzere özel esas uygulamasının amacı; "*Tebliğin bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.*" Şeklinde dir.

Haklarında, düzenledikleri belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “*olumsuz rapor*” veya “*olumsuz tespit*” bulunan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “*olumsuz rapor*” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler.

Olumsuz rapor, Tebliğin (IV/E/3) ve (IV/E/4) bölümlerinde belirtilen hususları içeren ve iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine neden olan rapordur. Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu gibi) “olumsuz rapor” sayılır.

### 3.2.2.3. Teminat Uygulaması

VUK’un “*Teminat uygulaması*” başlıklı 153/A maddesi; “*Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden, serbest meslek erbabının, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, ticaret şirketlerinde; şirketin, kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari % 10’una sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin veya düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenlerin işe başlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için işe başlama bildiriminde bulunanların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmiş ve 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan neviden 75.000 (150.000) Türk Lirasından ve düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10’undan az olmamak üzere teminat verilmiş olması şarttır.” şeklindedir.*

Yukarıdaki hükümler uyarınca; sahte belge düzenleme sebebiyle haklarında rapor tanzim edilen ve vergi dairesi mükellefiyet kayıtları terkin edilen mükelleflerin madde hükmünde belirtildiği şekilde tüm vergi borçlarını ödemesi ve düzenledikleri belgelerde yer alan tutarın %10'u tutarında teminat vermesi halinde tekrardan haklarında mükellefiyet tesis edilebilecektir.

### **3.2.3.Cezai Sonuçlar**

#### **3.2.3.1.Suçun Unsurları**

5237 sayılı TCK'nın 2. maddesinde "*kanunun açık bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez*" ve 21. maddesinde ise "*suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*" denilmiştir.

##### **3.2.3.1.1.Kanuni Unsur**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229-232'nci maddelerinde tarifi yapılan, şekli ve nizamı belirlenen, düzenleme ve alma mecburiyeti getirilen 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. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde; vergi kanunları uyarınca düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Mezkur kanun hükümlerinde; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler, sahte belge olarak tanımlanmıştır. Buna göre; faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenmesi gerekir. Bunun dışında fatura düzenlenmesi ve kullanılması yasal değildir. Aksi takdirde bu fatura sahte belge niteliğinde olacaktır.

##### **3.2.3.1.2.Maddi Unsur**

Suçta maddi unsur, bir hareket ve bu hareketle ilişkilendirilebilen netice ile suçun oluşumudur. Bilindiği gibi vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği kanun tarafından belli edilen şartlara uygun olarak düzenlenmesine ve iktisadi olayı gerçek durumu ile yansıtmasına bağlıdır. Bu çerçevede bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Mükelleflerin sahte belge düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde etmesi, Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde belirtilen "*Sahte Belge Düzenleme*" suçunu işlediğini göstermektedir. Ayrıca düzenlenen bu sahte belgelerdeki tutarların başkaca mükellefler tarafından gider veya maliyet olarak gösterilmesi ve sahte faturalarda yazılı tutarlar üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinin haksız indirimi sebebiyle de kanuna aykırı olarak vergi matrahı aşındırılmış olmaktadır.

Bu suçun oluşumu için vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi yeterli olup, ayrıca sahte olarak düzenlenmiş belgenin kullanılması ve vergi ziyayı doğması gerekmemektedir.<sup>12</sup>

### 3.2.3.1.3. Manevi Unsur

Genel anlamda suçun manevi unsuru, kanuni tipe uygun fiili gerçekleştiren kişi ile bu fiil arasındaki manevi bağ olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu bağ bulunmadan gerçekleştirilen davranış, fiil niteliği taşımayacağından, suçun varlığından söz edilemez.<sup>13</sup>

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21'nci maddesinde *“suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”* denilmiştir. Dolayısıyla sahte belge düzenleme suçunun manevi unsuru kasıttır. Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerin gerekçesinde; *“Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge, bu fiillerin kasıt unsurunu taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte ve içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar.”* denilmiştir.

306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise; *“Failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.”* denilerek TCK'nın 21/1.maddesinde açıklanan kastın tanımına yer verilmiştir. Ayrıca, söz konusu Tebliğde yer alan *“Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.”* hükmü, sahte belge düzenleme fiilinin bilmeden ve istemeden işlenemeyeceğini göstermektedir.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümlerinin bir arada değerlendirilmesi sonucunda; sahte belge düzenleme suçunun bilmeden ve istemeden işlenmesinin söz konusu olamayacağı ve bu sebeple sahte belge düzenleme fiilinde suçun manevi unsuru olan kastın oluştuğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

12 Yargıtay 11. CD, 07.11.2012 tarih, E. 2012/9197, K. 2012/18853.

13 Özgenç, s. 223; Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 450-451.



### 3.2.3.2.Suçun Bildirilmesi

VUK 359/b maddesi; “ *belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ..., üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” Şeklinde dir. Görüleceği üzere VUK, sahte belge tanımını yaparak bu belgeleri düzenleyenlerin hangi süre ile hapis cezası ile cezalandırılacaklarını da hükme bağlamıştır. Sahte belge düzenleyen mükellefler hakkında gerekli cezai soruşturma ve kovuşturma işlemlerinin yapılabilmesi için işletilmesi gereken usul ise yine VUK’ ta yerini almıştır.

VUK’ un “*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*” başlıklı 367. maddesinde, “*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya .... keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir....*” ifadesi yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca vergi inceleme elemanları tarafından öncelikle konuyu cezai boyutlarıyla ele alan Vergi Suçu Raporu tanzim edilecek, tanzim edilen bu rapor üzerine Rapor Değerlendirme Komisyonları<sup>14</sup> (RDK) tarafından suçun tespitine ilişkin mütalaa verilecek ve inceleme elemanları mütalaa ile birlikte, düzenledikleri raporları ve suç delillerini (sahte belge düzenleme suçunda suç delilleri, düzenlenen sahte belgelerdir.) doğrudan doğruya yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına intikal ettireceklerdir.

İdareye, VUK’ un 359’uncu maddesi kapsamında bir suç işlendiğinin tespit edilmesine rağmen, delillerin yeterli olmadığı, mevcut delillerle mahkumiyet kararı verilemeyeceği, şüphelinin suç kastının bulunmadığı gibi gerekçe ve mülahazalarla bildirimde bulunmama veya mütalaa vermemek gibi seçimlik bir hareket tarzı veya takdir hakkı tanınmamıştır. Suç ve cezayı ortadan kaldıran veya azaltan (yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, zamanaşımı gibi) nedenlerin değerlendirilmesi adli makamlara aittir.<sup>15</sup> Bununla birlikte; yapılan incelemede, vergi suçunun işlendiği ispat edilmişse, durum, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmemesi, 657 sayılı Kanun ve TCK hükümleri uyarınca sorumluluk gerektirebilir.<sup>16</sup>

14 Meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşan ve Vergi Müfettişleri tarafından tanzim edilen raporların vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere uygunluğu yönünden değerlendiren komisyondur. (VUK Md. 140/1-6)

15 Uğur H. , Elibol M. , “Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 107.

16 Yiğit U. ,Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul 2004.

### 3.2.3.3.Suçun Adli Süreci

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği hususunda bildirimde bulunulan Cumhuriyet Savcılığı, delilleri toplar ve suçun işlendiği konusunda yeterli delile ulaşırsa kamu davasını açar. Cezası adli makamlarca hükmedilecek olan bir suçun oluşup oluşmadığının kararını, yürütme organı içerisinde çeşitli nedenlerle etki altında kalmaya müsait idari makamlarca değil, bağımsız ve tarafsız niteliklere sahip olan adli makamlarca verilmesi gerekir.<sup>17</sup>

Burada dikkati çeken husus, VUK'un 367'nci maddesi gereğince, "Değerlendirme Komisyonunun mütalaasının" alınmasının zorunlu olmasıdır. Mütalaa dava şartıdır ve alınmadığı durumlarda fail hakkında mahkûmiyet veya beraat hükmü verilemez. Mütalaa suçun bir unsuru olmayıp, sadece kovuşturmanın başlamasını olanaksız kılar.<sup>18</sup>

VUK 359/b maddesinde; "*vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçlarını işleyenlerin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları*" hükmolunmuştur. Sahte belge düzenleme suçunun üst sınırı dikkate alındığında dava zamanaşımı süresi Türk Ceza Kanunu'nun 66/1. maddesi uyarınca 8 yıldır.

Bununla birlikte sahte belge düzenleme suçunda Vergi Usul Kanununda görevli mahkemeye yer verilmediğinden genel hükümler uyarınca görevli mahkeme, asliye ceza mahkemesidir.

## SONUÇ

VUK 227. maddesi ile vergi mükelleflerinin üçüncü kişilerle olan kayıtlarını tevsik etmek zorunda olduğu ve VUK kapsamındaki belgelerin, kanunda belirlenen zorunlu bilgileri taşımaması halinde vergi kanunları uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte ticari işlemlerde geçerli olan ve tevsiki zorunlu olan mali belgelerin gerçek bir mahiyete dayanması gerekmekte olup aksi durumda ilgili belge, VUK 359. maddede yer aldığı şekilde sahte belge tanımı içerisine girmektedir. Sahte belge düzenleme suçunu işleyen fail hakkında suç duyurusunda bulunulmakla beraber mükellefler hakkında vergi tarhiyatı önerilmekte ve vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Bununla birlikte, mükellefiyet kaydı silinen mükellefler özel esaslara alınmakta ve daha sonra girişecekleri faaliyetleri sebebiyle tesis ettirecekleri mükellefiyetleri için teminat uygulamasına muhatap olmaktadır.

17 Budak Y. "Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur", Vergi Dünyası, Sayı: 349, Eylül 2010, s. 12.

18 Taştan M. Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2015. s.19.

## KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.
- Bayraktar, B. (Mayıs 2001). Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesi İle İlgili Durumlar. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 157.
- Budak Y., “Sahte Fatura Kullanımı Her Halde Savcılığa Bildirmek Zorunludur”, Vergi Dünyası, Sayı: 349, Eylül 2010.
- Candan, T. (2012). Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Erdal, Ö. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Belge Düzeni Rehberi, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Kızılot, Ş. (1995). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Komisyon. (2014). Beyanname Düzenleme Kılavuzu. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Korkusuz, M. (Haziran 2000). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi. Yaklaşım Dergisi, 68.
- Maç, M. (Mart 1996). Sevk İrsaliyesini Kim Düzenler. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 39.
- Özdemirci A. “Fatura ve Faturaya İlişkin Usul ve Esaslar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2006, Sayı:6.
- Parlar A. , Demirel G., Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Yayınevi, Ankara 2002.
- Taştan M., Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2015.
- Uğur H., Elibol M., “Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları”, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- Ünal, O. K. (1997). Türk Ticaret Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanunu’nda Fatura ve İspat Kuvveti. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Yiğit U. “Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları”, Beta Yayınları, İstanbul 2004.
- [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)