

# SAHTE BELGE KULLANMA SUÇU

• **Gürol DEMİR** •  
Vergi Denetmeni

## -SAHTE BELGE KAVRAMI

Vergi mükelleflerinin ödevleri Vergi Usul Kanununun<sup>1</sup> İkinci Kitabında belirtilmiş, mükelleflerin kullanacakları belgelere ise ikinci kitaba ait Üçüncü Kısımda yer verilmiştir.

Bu belgeler, Kanunda, fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri), muhabere evrakı (ticari mektuplar), poliçe, bono, çek, senet, diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vb.), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) şeklinde sayılmış ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki<sup>2</sup> verilmiştir. Maliye Bakanlığı mevcut belgelerin kullanımı konusunda bazı düzenlemeler yapmış, ek olarak özel fatura, irsaliyeli fatura, döviz alım ve döviz satım belgesi, adisyon, reçete, yapı ruhsatı gibi belgeleri de mali belgeler arasına eklemiştir.

Bu belgeler, vergi kanunlarımız açısından gerçek bir muamele veya durumun tevsik edilmesi amacıyla ispat vesikası olarak kullanılmaktadır.

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeye sahte belge denilmektedir. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçtur.

Uygulamada sahte belge kullanma suçu ile ilgili oluşan bazı tereddütler nedeniyle kişisel görüşümüzü açıklamak ihtiyacı duyulmuştur.

## 2- SUÇUN UNSURLARI

### 2.a) Kanunilik Unsuru

Kanunilik unsuru, suç teşkil eden eylemin kanunda tarif edilmesidir. Bir fiilin cezalandırılabilmesi için kanunlarda suç olarak tarif edilmesi ve cezasının gösterilmiş bulunması gerekir.

Anayasamızda da ifade edilen ve evrensel nitelikteki "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesinin gereği olarak suçların tanımlanması ve ceza hukuku yaptırımları koyma yetkisine sadece Türkiye Büyük Millet Meclisi sahiptir. Yine Anayasamıza göre yasama görevi, devredilmesi mümkün olmayan bir yetkidir. Bireyin maddi ve manevi varlığı üzerinde derin etkiler doğuran suç ve cezaların, ancak ulusal iradeyi temsil eden organ tarafından yapılacak kanunla düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal garantilerden birini oluşturmaktadır.

Anayasada, temel hak ve özgürlükler alanının kanun hükmünde kararnamele düzenlenemeyeceğinin öngörülmesi de bu garantinin bir ifadesidir. Kişi hak ve özgürlükleri konusunda kanun hükmünde kararname çıkarılmaması bakımından anayasal normla getirilen bu yasağın, idarenin diğer düzenleyici işlemleri için de geçerli olduğu kuşkusuzdur.

Yine suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak ceza kanunlarının uygulanmasında kıyasa başvurulamaz.<sup>3</sup>

Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bu-

lunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçu VUK Md. 359/b-1 hükmü ile kaçakçılık suçu olarak tarif edilmiş, cezası "on sekiz aydan üç yıla kadar hapis" olarak aynı maddede gösterilmiştir.

### 2.b) Suçun Maddi Unsuru

Maddi unsur, bir hareket (bir işi yapma veya ihmal etme) ve bu harekete bağlı netice ile suçun oluşumudur.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri kullanma suçunda maddi unsur olarak değerlendirilmesi gereken hareket, sahte belgenin alınması; netice, defterlere kaydedilmesidir. Sahte belgeyi alınmış ancak deftere kaydedilmemiş ise bu sahte belgenin kullanılmasından dolayısıyla suçtan bahsedilemez.

Beyanname verme zamanı gelmemiş ise sahte belgenin yasal deftere kaydedilmesi kullanılmış sayılması için -niyet yaklaşımı- yeterlidir. Ancak beyanname verme süresi geçmiş ise sahte belgenin kullanılmış sayılması için bu sahte belgenin deftere kaydedilmesi yanında ayrıca verilen beyannameye intikal ettirmek suretiyle ödenecek, mahsup edilecek veya tahakkuk edecek vergi tutarlarını değiştirmesi gerekir. Bu çerçevede verilen beyannameye sahte belgeli kayıtlar yansımamış ise suçun maddi unsuru eksik demektir.

### 2.c) Hukuka Aykırılık Unsuru

Bu unsur, suçun kanunilik unsurunun bir uzantısıdır. Suç olarak nitelendirilecek bir fiilin herhangi bir hukuka uygunluk nedeni ile hukuka aykırılık durumunun ortadan kalkmamasını ifade eder. Bir başka deyişle; bir fiilin cezalandırılmasının kanunun bir başka maddesi ile engellenmemiş olması gerekir.

Bu suçu tanımlayan VUK Md. 359'da "371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." hükmü ile pişmanlık müessesesi, hukuka uygunluk nedeni olarak belirlenmiştir. Sahte belge kullanma suçunda, "mücbir sebepler:<sup>4</sup> örneğin kişinin iradesi

dışında meydana gelen mecburi gaybubetler" de bu çerçevede düşünülebilir. Ek olarak Vergi Barışı Kanununun<sup>5</sup> 14 üncü maddesiyle 31.08.2002 tarihinden önce işlenmiş sahte belge kullanma suçlarına belli koşullara bağlı olarak getirilen af da göz önünde tutulmalıdır.

### 2.d) Suçun Manevi Unsuru

Türk Ceza Kanununun 21'inci maddesinde "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir." hükmü yer almaktadır.<sup>6</sup> Gelir idaresi bu hükmü tanımlanan ilkeyi idari yorumla benimsemiştir.<sup>7</sup>

Kast, kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur.<sup>8</sup>

### 3- KASIT UNSURUNUN İSPATLANMASI

Kasıt sübjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlanması zordur.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin çoğunun bilmeden ve iyi niyetle yapılması düşünülemez. Örneğin defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter ve ortamlara kayıtlar yapmak, çift defter kullanmak, defter ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek, defter ve belgeleri yok etmek, defter sayfaları ve belgelerin yerine başka sayfa ve belgeler koymak, belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlemek, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ile sahte belge basmak fiilleri bilmeden yapılmaz. Böyle olduğu iddia edilse bile bu iddia reddedilir, bu fiillerin kasten ve bilerek yapıldığı kabul edilir.

Ancak aynı maddede sayılan, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak durumuna bilmeden düşünülebilir.

Ticari hayatın işleyişinde gerçek bir ticari muamelenin sahte bir belgeyle belgelendirilmesi ve müşterinin bundan haberi olmaması durumu ve iddiası ile karşılaşılabilmektedir. Böyle bir durumda çeşitli karinelere hareket edilmekte olup bunlar aşağıda belirtilmiştir.

### 3.a) İyi niyet ve dürüstlük kuralı

İyi niyet insan zihninin belli bir durumunu gösterir. Bundan dolayı iyi niyete "subjektif iyi niyet" de denir. İyi niyetin temelinde de doğru ve dürüst davranma düşüncesi vardır. İyi niyetini ileri süren kimse, gereken özeni de göstermelidir. Gereken özeni göstermeyen kimse, iyi niyetini ileri süremez.

Genel olarak dürüstlük kuralı ile; "normal ve makul" bir insanın davranışı anlatılmak istenir. Buna, "objektif iyi niyet" de denir. Burada önemli olan kişinin "makul ve orta zekalı" kişilerin davranışı içinde bulunmasıdır.

### 3.b) İspat Külfeti

Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde vergi incelemelerinin amacının; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu amaç, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması ile sağlanacaktır.

Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin B bendi gereğince vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Bir başka ifade ile inceleme elemanı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırırken vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlayabilecektir.

Ancak, ispat külfeti bazı durumlarda inceleme elemanı dışındaki kişilere düşer. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.<sup>9</sup>

Sahte fatura düzenleyen kişiler hakkındaki tespitler genelde şu olumsuz özellikleri taşımakta-

dır: Herhangi bir nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olmadığı, kendisine ait gayrimenkul ve aracın olmadığı, işi terk sırasına belgeleri vergi dairesine ibraz etmediği, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunamadığı, adreslerinde komşuları tarafından tanınıp bilinmediği, verilen beyannamelere göre tarh edilen vergileri ödemediği, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kullanılmamış faturaların da ele geçirildiği, emtia alış belgelerinin de sahte olduğu, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlendiği ... Bu kişiler hakkında yerleşik yargı kararlarına<sup>10</sup> göre sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefin, söz konusu belgelerin gerçek olduğunu iddia etmesi; ticari organizasyonu olmayan, belge konusu mali bir araya getirecek sermayeden, araç ve gereçten, personelden yoksun olan, ticari geçmişi olmayan, piyasa itibarı bulunmayan ve sahte fatura düzenlediğini itiraf eden bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi ticari icaplara uymayan ve normal olmayan bir durumun iddia olunmasıdır. O halde bu durumun ispat külfeti bu iddianın sahibine düşmektedir.

### 3.b.1) Mal hareketinin ispatı

Mal satanın yani sahte fatura düzenleyenin söz konusu mali tedarik etmesinden başlamak suretiyle, kullanan mükellefe ulaştırılmasına kadar geçen iki aşamada depolama, nakliye ve mal alımlarının, belgelerle ve ifadelerle kanıtlanması gerekir. Bu belge ve ifadeler miktar ve tutar olarak sahteliği söz konusu olan belgeyi doğrular mahiyette olacaktır.

Sahte belge konusu mallara ilişkin, depolama, ambar girişi-çıkışı ile nakliyesi konularının belgelendirilmemesi, kullanılan faturaların yasal olmaması, mükellefiyetlerin sona ermiş olması v.b sebepler teknik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup mal sirkülasyonunun ispatının yapılamadığını gösterir.

### 3.b.ii) Para hareketinin ispatı

Mal satana ödenen bedelin ispatı gerekir. Vergi Usul Kanunu ve buna bağlı olarak yayınlanan 320, 323, 324 ve 332 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak 01.08.2003 tarihinden itibaren yapacakları 10.000.000.000 (on milyar) Türk Lirasını (1.5.2004 tarihinden itibaren 8.000.000.000 'sekiz milyar' Türk Lirası) aşan tahsilat ve ödemelerini; banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapmaları ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Sahte faturalarla ilgili ödemelerinin tamamı "100 Kasa" hesabından nakden ödeme şeklinde kaydedilmesi, para makbuzu ibrazı, ya da hamiline ödenen çeklerle bu ispatın yapılmaya uğraşılması itibar edilmeyecek olan bir ispat şeklidir.

Yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup para sirkülasyonunun ispatının yapılamadığını gösterir.

### 3.c) Miktar yaklaşımı

Herhangi bir olayın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapılıp yapılmadığında karine olarak değerlendirilir.

Sahte faturaların sayısı ile ihtiva ettiği miktarların, yürütülen faaliyetin toplam iş hacmi içindeki payı bilerek kullanma konusunda bir fikir verebilir. Örneğin iş hacmi çok geniş ve yoğun bulunan bir işletmede bulunan yüzlerce alış faturasından sadece 1.-YTL tutarlı bir adet sahte faturanın bilerek kullanıldığından söz edilemez. Buna karşılık alış faturalarının % 99'u sahte olan bir işletmenin bu kadar sahte faturayı bilmeden kullanması da söz konusu olamaz.

Gelir idaresi, sahte belge kullanımı dolayısıyla reddedilen kısım %5'i aşmış ise, bu rapor

olumlu rapor olarak tanımlanamamaktadır.<sup>11</sup> Bir başka ifade ile vergi idaresi sahte belge kullanımı nedeniyle bilerek kullanma konusunda idari olarak %5 nispetinde bir sınır koymuş bulunmaktadır.

## 4- DİĞER HUSUSLAR

### 4.a) Suçun Muhatabı

Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. T.C.K. Md. 20; "Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." şeklinde, V.U.K. Md. 333/son fıkra; "Bu Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'uncü maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur." şeklinde düzenlemiştir.

### 4.b) Suça İştirak

4369 sayılı Yasadan önce Vergi Usul Kanunu'nun suça katılma hallerinin düzenlendiği 338, 346 ve 347'ncü maddelerin kaldırılarak, bunların yerine geçmek üzere, kanunun 360'uncü maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

"Birden fazla kişi 359'uncü maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur."

Bu maddede düzenlenen hükümler, Ceza Hukuku kapsamındaki katılma halleri ve cezaları ile ilgilidir. Kanunun 359'uncü maddesine sayılan fiillerin işlenip tamamlanması, başkaca bir koşul aranmaksızın, aynı maddede yazılı olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırma için yeterlidir. Buna göre, bu fiillere irtikap etmek, doğrudan doğruya beraber işlemek (ayrı ayrı menfaat gözeterek) veya azmettirmek suretiyle katılanlar fiilin işlenip tamamlanması halinde kanunun 360'uncü maddesinde yapılan gönderme gereği

kanunun 359'uncu maddesinde yazılı cezalarla cezalandırılacaklardır.

Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyası cezasının üç kat uygulanacağı belirtildikten sonra ayrıca bu vergi ziyası cezasının; "bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır" hükmüne yer verilmiştir.

#### 4.c) Mütessesil Sorumluluk

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikini doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde, tasdikini kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve mütessesilen sorumlu olurlar.<sup>12</sup>

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğu ise Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227'nci madde ile hüküm altına alınmıştır.<sup>13</sup>

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaktır. Miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyasının varlığı yeterli olacaktır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun disiplin cezalarını belirleyen 48'inci maddesinde; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile mükellefle birlikte kasden vergi ziyasına sebebiyet verdikleri mahkeme ka-

rarı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

#### 4.d) Yeni Türk Ceza Kanunu

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki cezalar, 765 sayılı Türk ceza Kanunu hükümlerine paralel olarak düzenlenmiştir. 1 Haziran 2005 tarihinde ise 765 sayılı Kanun geçerli olmaktan çıkmış onun yerine 5237 sayılı yeni "Türk Ceza Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Aynı tarihte, 5235 sayılı "Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun" da yürürlüğe girmiştir.

5237 sayılı yeni "Türk Ceza Kanunu" ile birlikte 5235 sayılı Kanun düzenlemeleri, Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde tespit edilmiş olan cezalarda belli değişikliklere yol açacaktır. Bu değişiklikler ana çizgileri ile şöyle özetlenebilir:

a) 5237 sayılı Kanunda ağır hapis cezası kaldırılmıştır. Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde yazılı suçlar ağır hapis cezası ile değil, hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

b) 1 Haziran 2005 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde yazılı suçlar bakımından da görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleri olacaktır.

c) 5237 sayılı Kanunda, iki yıl ve daha az süreli hapis cezaların ertelenmesi imkanı getirilmiştir. Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde yazılı suçlar için 18 ay-36 ay arası hapis cezası belirlenmiştir. Cezanın; mahkemece verilen hükümden 24 ayın altında kalması halinde erteleme yapılabilir.

#### 4.e) Mütalaa

Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde, Vergi Denetmenlerinin incelemeye yetkili oldukları ve 367'inci maddesinde ise bunlar tarafından 359 ve 360'uncü maddelerde yazılı kaçakçılık ve iştirak suçlarının tespit edilmesi durumunda düzenlenecek raporların defterdar veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesinin mecburi olduğu öngörülmektedir. Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri

Hakkında Kanununun 33. maddesinde ise defterdara yapılmış atıfların ilgisine göre vergi dairesi başkanına yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

#### 4.f) Adli-Mali Suç Ayırımı

Vergi Usul Kanunu'nun 340'inci maddesinde, vergi ziyai cezası ile 359'uncu maddede yazılı cezaların birleştirilemeyeceği öngörüldükten sonra "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." denilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin son fıkrasında, "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." denilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 367'inci maddesinde, "359 ve 360'inci maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir. Diğer taraftan yine 367'inci maddenin son fıkrasında; ceza mahkemesinden verilecek kararların vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki etmeyeceği gibi bu makam ve mercilerin alacağı kararların da ceza yargıcını bağlamayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Belirtilen bu hükümler ile vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezaların kesin ve net bir şekilde birbirinden ayrıldığı anlaşılmaktadır.

#### 4.g) Vergi Barışı Kanunu

Vergi Barışı Kanununun<sup>14</sup> 14'üncü maddesinde; sahte belge kullanma suçunu 31.08.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında (salınan vergi ve cezaların, gecikme faizi ve zamlarının tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı dava açılmaması veya açılmış bulunan davalardan vazgeçilmesi koşuluyla) hürriyeti bağlayıcı işlemlerin yapılmayacağı öngörülmektedir.

#### 4.h) Katma Değer Vergisi Açısından Sahte Belge Kullanımı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve

34'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca bir mal teslimi ile ilgili işlemde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Gerçek bir mal tesliminin olması,
- İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi,

- Bu vesikaların yasal defterlere kaydedilmesi,

şarttır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.<sup>15</sup> Bu kuralın gereği ve neticesi olarak mükelleflerin katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmelerinin ön şartı, vergisi indirim konusu yapılacak işlemle ilgili vesikanın gerçeği yansıtması, bu belge üzerinde yer alan verginin gerçekten ödenmiş olmasıdır. Diğer bir ifade ile kullanılan belgenin sahte olmaması şarttır.

Danıştay tarafından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar üzerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına dair kararlar bulunmaktadır. Bu konudaki bazı Danıştay kararlarına aşağıda yer verilmiştir.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 09.03.1990 tarih ve 1990/12 sayılı kararında Vergi Usul Kanunu'nun kayıt düzeni ile ilgili hükümlerine uyularak düzenlenen faturaların mahiyetleri itibariyle gerçeği yansıtmadıkları yolunda vergi dairesince tespitler yapılması durumunda, bu faturalara dayanılarak katma değer vergisi indirimi yapılamayacağı belirtilmiştir.

- Danıştay 7. Dairesinin 17.04.1992 tarih ve 1992/1142 sayılı kararında kullanılan sahte faturalarda ödenmiş gibi gösterilen katma değer vergilerinin, tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

- Ayrıca Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiş olan 08.11.1988 tarih 1988/2497 sayılı ve 18.04.1989 tarih 1989/940 sayılı kararlar, faturaların gerçeği yansıtmadığı, dolayısıyla kanunun öngördüğü anlamda bir mal tesliminin ve katma

değer vergisi ödemesinin söz konusu olmadığı sonuç ve kanaatine varılması halinde katma değer vergisi indiriminin kabul edilemeyeceği yönündedir.

#### 4.1) Gelir veya Kurumlar Vergisi Açısından Sahte Belge Kullanımı

Gayri safi kurum kazancından indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanununda gösterilmiştir. Yasada belirtilenler dışındaki herhangi bir harcamanın gider olarak indirilmesine olanak olmadığı gibi harcamaların kimlerden alınan emtia veya hizmete ait olduğuna göre hangi belgelere dayanması gerektiği de Vergi Usul Kanununda<sup>16</sup> açıkça düzenlenmiştir. Buna göre sahte belgelere dayanılarak yazılan kayıtların reddi gerekir.

Ancak, katma değer vergisinin şekil şartları ile indirim mekanizması şartlarının aksine gelir veya kurumlar vergisi incelemesinde inceleme elemanının re'sen maliyet takdir etme yetkisi bulunmaktadır. Buna göre inceleme elemanı bir takım masraf ve harcamaların yapıldığı kanaatine varırsa bu masraf ve harcamaları kendiliğinden dikkate alabilir. Nitekim, Danıştay Üçüncü Dairenin 20.05.2003 tarih, 2000/3266 Esas, 2003/3100 sayılı Kararı, kurum kazancını gerçeğe aykırı belge ile azalttığı saptanan mükellefin vergilendirmeye esas alınacak kazancının belirlenmesinde faaliyet gösterdiği sektördeki karlılık oranının dikkate alınması gerektiği yolundadır.

#### 5- SONUÇ

Bu yazımız ile sahte belge kullanma suçu genel açılarından irdelenmiş özellikle sahte belge kullanma suçunda kasıt unsurunun ispatlanmasına yönelik yaklaşımlara değinilmiştir.

#### Kaynakça :

- 1- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Gerekçesi
- 2- Vergi Raporu Dergisi

#### NOTLAR

- 1 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 2 VUK Mükerrer Md. 257
- 3 T.C.K. Md. 2/3
- 4 V.U.K. Md. 13
- 5 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu 27 Şubat 2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 6 Eski 765 sayılı T.C.K. Md. 45'de düzenleme "Cürümde kasdın bulunmaması çezayı kaldırır." şeklindedir.
- 7 306 Seri No.lu V.U.K. Genel Tebliği
- 8 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 21. Madde Gerekçesi
- 9 V.U.K. Madde 3/B son paragraf
- 10 Örn. Danıştay 9. Dairesinin 19.04.2001 tarih, E.2000/6449, K.2001/1638 sayılı, Danıştay 11. Dairesinin 24.02.1998 tarih, K.1999/798 sayılı Kararları
- 11 73 ve 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri
- 12 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Md.12
- 13 Ayrıca bakınız: 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği
- 14 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu 27 Şubat 2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 15 VUK Md. 3
- 16 VUK Md. 227-242