



## SAHTE BELGE TİCARETİ ve SAHTE SİGORTALILIĞIN VERGİ İNCELEMELERİ NETİCESİNDE TESPİT EDİLMESİNİN HUKUKİ BOYUTU

*LEGAL DIMENSION OF FALSE DOCUMENT TRADE  
AND FALSE SOCIAL INSURANCE IDENTIFIED AS A  
RESULT OF TAX EXAMINATIONS*

Mesut UÇAK(\*)

### ÖZET

Vergi incelemesinden güdülen amaç ödenecek vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amaçla yapılan vergi incelemeleri neticesinde bazı mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyeti olmadığı, asıl faaliyetinin sahte belge düzenlemek olduğu ve vergi mükellefiyetini bu fiilini gizlemek için tesis ettirdiği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu tür mükelleflerin işletmelerinde fiilen hizmet erbabı çalıştırmadıkları halde bunları çalıştırmış gibi (sahte sigortalılık)S.G.K.'ya bildirdikleri de tespit edilmektedir. Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte sigortalılık ise kanunun sigortalı sayılabilmek için aradığı tüm şartların sağlanamaması olarak ifade edilebilir. Mikro düzeyde ilgili fiillerin ortadan kaldırılması, makro düzeyde ise kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için tüm kurumların koordineli çalışması gerekmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi incelemesi, kaçakçılık, sahte sigortalılık

### ABSTRACT

What is aimed with tax inspection is to search, identify and ensure the correctness of taxes due. Tax examinations, hence, reveal that some taxpayers do not have a bona fide business operation, their main activity is basically to produce fake documents and they have themselves registered to the tax office in order to veil activity of forgery. What is also unveiled by examinations is that this kind of taxpayers are likely to declare the Social Security Institution as if they have workers employed in the

(\*) Vergi Müfettişi

business, so-called “false insurance”. A false document can be defined as if there exists a bona fide business activity despite the absence of it, and false social insurance can be described as the lack of fulfillment of all statutory requirements for someone being socially insured. In order to eliminate this type activities on the micro level and control the black economy on the macro level, all the institutions must work together in a more coordinated way.

**Key Words:** Tax examination, tax fraud and false social insurance

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmaktadır. İlgili tanımlara 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>1</sup> “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359'uncu maddesinde yer verilmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmanın birçok nedeni olmakla birlikte en önemli nedeni vergi gelirlerini erozyona uğratmaktır. Diğer ifadeyle mükellefler açısından daha az vergi ödemek isteğidir. Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin hükümleri farklı olmakla birlikte her ikisinin ortak noktası, düzenleyen açısından belirli bir oranda komisyon geliri elde etme aracı, kullanan açısından ise ödeyeceği vergiyi azaltma aracı olmasıdır. Vergi idaresi açısından ortak noktası ise kayıt dışı ekonomiyi körükleyen, vergi gelirlerini erozyona uğratan, totalde ülke ekonomisine negatif etki eden bir fiil olmasıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge sektörünün vergi gelirlerine olan negatif etkisinin yanında mükelleflerin hukuki niteliği, faaliyette buldukları sektör, ticaret hacimleri ve ekonomik büyüklükleri gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Odalar gibi sivil toplum kuruluşlarının kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve Belediyeler Kanunu gibi birçok kanunla getirilen müeyyidelere de riayet edilmemesi nedeniyle genel anlamda ülke ekonomisine büyük darbe vermektedir. Bunlardan bir tanesi ise yazımızın konusunu oluşturan sahte sigortalılıktır.

Bilindiği üzere ülkemizde 2006 yılında sosyal güvenlik reformu yapılmıştır. Bu doğrultuda, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı, T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü ve Bağ-Kur Genel Müdürlüğünü aynı çatı altında toplayan Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, 20.05.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5502 sayılı Kanunla kurulmuştur. Reform ile aynı zamanda nüfusun tamamına eşit, kolay ulaşılabilir ve kaliteli sağlık hizmeti sunumunu amaçlayan genel sağlık sigortası sisteminin oluşturulması amacıyla, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu<sup>2</sup> kabul edilmiştir. Belirli bir erteleme ve revizyon sürecinden sonra ilgili kanun 01.10.2008 tarihinde tüm hükümleri ile yürürlüğe girmiştir.

İlgili kanun hükümleri incelendiğinde mülga SSK, Bağ kur ve Emekli Sandığı kanunlarına tabi olarak ayrı ayrı düzenlemeler içeren sosyal güvenlik düzenlemeleri, mezkur kanunun “Sigortalı Sayı-

<sup>1</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

lanlar” başlıklı 4’üncü madde başlığı altında birleştirilmiştir. İlgili madde içeriği incelendiğinde eski SSK’ya tabi olanların “a” fıkrasında, eski Bağ kur’a tabi olanların “b” fıkrasında eski Emekli Sandığına tabi olanların ise “c” fıkrasında düzenlendiği görülmektedir.

Biz yazımızda gerçek bir ticari faaliyeti olmaksızın sadece komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren (vergi dairesine gerçek bir ticari faaliyette bulunuyormuş gibi örneğin inşaat, market işletmesi vb. mükellefiyet tesis ettirilmekte) mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyeti olduğu izlenimini vermek amacıyla işletmelerinde sigortalı olarak çalışıyormuş gibi sigorta bildiriminde buldukları kişilerin (sahte sigortalılık) durumunu da göz önünde bulundurarak konuyu vergi mevzuatı ve SGK mevzuatı açısından değerlendirmeye çalışacağız. Yazımızın konusu olmamakla birlikte konunun bütünlüğü açısından zaman zaman muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyle ilgili düzenlemelere de yer vereceğiz.

## 2- SAHTE veya MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENME FİİLİ

Çeşitli fiillerle iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek şeklinde işlenen suçlar Vergi Usul Kanunu’nda baştan beri daha ağır cezayı gerektiren fiiller olarak düzenlenmiştir. İradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlar da vergi hukukunda kaçakçılık olarak adlandırılmıştır<sup>3</sup>.

Kaçakçılık suçu ilk olarak Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinde düzenlenmekte idi ve maddenin birinci fıkrasında kaçakçılık suçu, “**mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.**” şeklinde tarif ediliyordu. Tüm vergi kanunlarında reform niteliğinde değişiklik ve yeni düzenlemeler getiren 4369 sayılı kanun<sup>4</sup> ile kaçakçılık suç ve cezalarıyla ilgili de köklü değişiklikler yapılmıştır. İlgili kanun ile daha önce V.U.K.’un 344’üncü maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri 359’uncu madde kapsamına alınmıştır. Diğer taraftan yine önceki düzenlemede yer almayan sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımlarına yer verilmiştir.

İlgili düzenlemelere son şekil 5728 Sayılı “**Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”<sup>5</sup> ile verilmiştir. Yapılan tüm düzenlemelerin ortak noktası ilgili fiilin kasten işlenmesi ve ağır hapis cezalarını gerektirmesidir.

Kaçakçılık suçu, V.U.K.’da düzenlenmiş olmakla birlikte cezalandırma TCK’nın genel ilke ve esaslarına göre yapılacaktır. Genel olarak TCK’ya göre, bir fiilin suç sayılabilmesi için, söz konusu fiilin “maddi” ve “manevi” unsurları topluca içermesi gerekmektedir. Suçun maddi unsuru, suç konusu fiil ile varılması istenilen amaç için gerekli ve yeterli araçların kullanılmasıdır. Suçun manevi unsuru ise, fiilde kastın bulunup bulunmamasıdır. Eğer yapılan fiilde kasıt yoksa, ortada cezayı gerektiren bir suç da yoktur.<sup>6</sup>

4369 sayılı yasayla yapılan düzenleme ile önceki düzenlemede yer alan “kasten” ve “bilerek” ifadeleri kanun kapsamından çıkarılmıştır. Vergi İdaresi bu boşluğu doldurmak ve inceleme bazında farklı değerlendirmeleri önlemek amacıyla 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini<sup>7</sup> yayımlamıştır.

<sup>3</sup> ÖZYER Mehmet Ali, T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürü (Eski Hesap Uzmanı), Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği yayını, Aralık 2004, Ankara

<sup>4</sup> 29.07.1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> ÜREL Gürel YMM, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Şubat 2003, Ankara, 2003

<sup>7</sup> 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır.

İlgili genel tebliğ ile "...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. Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. **Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır**" şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Görülebileceği üzere yapılan düzenleme ile sahte belge düzenleme fiili sahte belge kullanma fiilinden ayrı tutulmuş olup, sahte belge düzenleme fiilinin kastın karinesi olduğu ve ayrıca bir ispata gerek olmadığı hüküm altına alınmıştır. İfade etmek istediğimiz husus sahte belge düzenleme fiilinin çeşitli araştırma ve incelemeler neticesinde ortaya konulduktan sonra ilgili fiili bilerek bilmeyerek işlediği ayırımına gitmeden sahte belge düzenlemenin zaten bilmeden işlenemeyecek bir suç olduğunu kabul ederek gerekli müeyyidelerin uygulanması gerektiridir.

Vergi inceleme elamanlarının yaptıkları incelemeler neticesinde gerçek bir ticari faaliyeti olmaksızın diğer ifadeyle gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın sadece komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükellefleri tespit etmeleri durumunda, ilgili mükellefler adına raporlar ( Vergi Tekniği Raporu, Vergi İnceleme Raporu) tanzim etmeleri ve ilgili fiilleri işleyen kişiler hakkında ise Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmaları gerekmektedir. Diğer taraftan yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntısına yer vereceğimiz hususların tespiti durumunda da tespiti içeren rapor veya yazıyı Sosyal Güvenlik Kurumuna 5510 sayılı kanun kapsamında işlem yapılmak üzere göndermeleri gerekmektedir.

### 3- SAHTE SİGORTALILIK

#### 3.1- Sosyal Güvenlikle İlgili Yasal Düzenlemeler ile Sahte Sigortalılığın Bu Düzenlemelerdeki Yeri

Bilindiği üzere ülkemizde sosyal güvenlik kurumları Bağ-kur, Emekli Sandığı ve Sosyal Sigortalar Kurumu olmak üzere üçlü bir yapıdan oluşmakta idi. Üçlü sistemin getirdiği sorunlar; kaynak kullanımındaki israf, üç kurumun ayrı ayrı borç batağında olması, finansmanının büyük bir çoğunluğunun hazinece karşılanması gibi çeşitli nedenlerle bu üç kurum tek çatı altında 5502 sayılı<sup>8</sup> "**Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu**" ile Sosyal Güvenlik Kurumu tüzel kişiliği altında birleştirilmiştir. Diğer taraftan reform ile aynı zamanda nüfusun tamamına eşit, kolay ulaşılabilir ve kaliteli sağlık hizmeti sunumunu amaçlayan genel sağlık sigortası sisteminin oluşturulması amacıyla, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

<sup>8</sup> Sosyal güvenlik reformu kapsamında çıkarılan 5510 sayılı ( 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. ) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Anayasa Mahkemesi iptal sürecinden sonra genel düzenlemeleri içeren hükümleri ile geniş olarak 5754 sayılı ( 08.05.2008 tarih ve 26870 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. ) Kanunla değiştirilmiştir. Son olarakta istihdam paketi olarak adlandırılan 5763 sayılı ( 26.05.2008 tarih ve 26887 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. ) Kanunla yapılan değişikliklerle birlikte genel olarak 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde; hizmet akdiyle çalışanların 506<sup>9</sup> sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, kendi nam ve hesabına çalışanların 1479<sup>10</sup> sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, devlet memuru olarak çalışanların 5434<sup>11</sup> sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, tarımda hizmet akdiyle çalışanların 2925<sup>12</sup> sayılı Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu, tarımda kendi nam ve hesabına çalışanların ise 2926<sup>13</sup> sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanununa tabi olarak sosyal güvenlikleri sağlanmaktaydı. Diğer bir deyişle, sigortalıların sosyal güvenlik hakları 5 ayrı yasa ile düzenlenmişti. Ayrıca, 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesindeki sandıklara tabi olanlar da kendi vakıf senetlerine göre sosyal güvenliklerini sağlamaktaydı. Tüm sosyal güvenlik birimleri 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "**Sigortalı Sayılanlar**" başlıklı 4'üncü maddesinde birleştirilmiştir. İlgili kanun maddesi ile "*Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından;*

a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar,

b) Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan ise;

1) Ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanlar,

2) Gelir vergisinden muaf olup, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı olanlar,

3) Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları,

4) Tarımsal faaliyette bulunanlar,

c) Kamu idarelerinde;

1) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine tabi olmayanlardan, kadro ve pozisyonlarda sürekli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar,

2) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerine tabi olmayanlardan, sözleşmeli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 86 nci maddesi uyarınca açıktan vekil atanalar, Sigortalı sayılırlar." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Gerçek mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın sadece sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişi ve kurumların yanlarında fiilen çalışmamakla birlikte çalışıyormuş gibi bildirimde buldukları kişiler kanunun 4/a maddesi kapsamında sigortalı sayılmaktadırlar. Diğer ifadeyle bu kapsamda bildirimde bulunulmaktadır.

Konuyla ilgili Yargıtay 21'inci hukuk dairesi<sup>14</sup> "*Bir kimsenin sigortalı sayılabilmesi için sigortalı işe giriş bildirgesinin varlığı yeterli değildir. Aynı zamanda o kimsenin Yasa'nın belirlediği biçimde (506*

<sup>9</sup> 29.07.1964 tarih ve 11779 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 14.09.1971 tarih ve 13956 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> 17.06.1949 tarih ve 7235 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 20.10.1983 tarih ve 18197 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> 22.05.2007 tarih ve 26529 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>14</sup> Yargıtay 21 inci Hukuk Dairesi, 09.04.2012 tarih E. 2012/6998 K. 2012/5507 no.lu kararı

sayılı Yasa'nın 2. maddesi ve 5510 sayılı Yasa'nın 4/a maddesi) eylemli olarak çalışması da koşuldur. Bu yön 506 sayılı Yasa'nın 6. maddesi ile 5510 sayılı Yasa'nın 7/a maddesinde ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 1999/21-549-555, 2005/21-437-448 ve 2007/21-306-320 sayılı kararlarında da vurgulanmıştır. Bu bakımdan davacının işyerinde eylemli olarak çalışıp çalışmadığının yöntemince araştırılması gerektiği ortadadır.

Bu tür davalar yalnızca bir günlük çalışmanın tespitinden ibaret olarak görülmemeli, bir günlük çalışmanın kabulü ile saptanacak sigortalılık başlangıcının sigortalıya sağlayacağı sigortalılık süresi ile birlikte kazandıracığı haklar dikkate alınmalı ve giriş bildirgesi ile birlikte eylemli çalışmanın bulunup bulunmadığı özellikle belirlenmeli, buna göre dönem bordrosunda yer alan ve davacının talep ettiği tarihte çalışması mevcut tanıklar ile gerektiğinde komşu işyerleri çalışanları olduğu kayıtlarla ya da emniyet yolu ile yaptırılacak araştırma ile belirlenen kimselerin beyanlarına başvurulmalı, sonucuna göre karar verilmelidir" şeklinde karar vermiştir. Görüleceği üzere bir kimsenin sigortalı sayılabilmesi için sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmesi yeterli değildir. Aynı zamanda o kimsenin Yasa'nın belirlediği biçimde fiilen mükellefin iş yerinde çalışması gerekmektedir.

Yukarıda örnek mahiyette yer verdiğimiz karar, Yargıtay'ın istikrar kazanmış içtihatları ve Sosyal Güvenlik Kurumunca yayımlanan genelge<sup>15</sup> birlikte değerlendirildiğinde (Yargıtay 21. HD., 1.2.1996, 250/409, YKD.) Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamında sigortalı sayılabilmenin 3 koşulunun olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu koşullar;

- 1) İş ilişkisinin kural olarak hizmet akdine dayanması,
  - 2) Hizmet sözleşmesinin çalışana yüklediği iş görme borcunun işverene ait işyerinde veya işveren tarafından görevlendirilen yerde görülmesi,
  - 3) 5510 sayılı Kanununun 6'ncı maddesinde belirtilen sigortalı sayılmayan kimseler arasında yer almama (4'üncü maddesinin a, b ve c bentlerinde hüküm altına alınan alanlarda çalışıyor olma),
- Koşullarının hep birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Belirtilen üç koşuldan birinin eksikliği halinde 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalılıktan söz edilemeyecektir.

İşveren ile kişi arasındaki sigorta ilişkisi fiilen kişinin işverenin yanında çalışmaya başlamasıyla başlar. Kişinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na sigorta bildirimini yapılması ve işveren tarafından primlerinin ödenmesi sigortalı olması için yeterli değildir. Sigortalı olabilmekte asli unsur fiilen çalışmaktır. Fiilen çalışmayan birinin kanun ve mevzuatlara göre sigortalı olmasından da söz edilemez.

### 3.2- Sahte Sigortalılığın Nedenleri

Sahte sigortalılığın çalışanlar ve işveren açısından hukuki sonuçlarına yer vermeden önce sahte sigortalılığın nedenleri üzerinde durmakta yarar vardır. Sahte sigortalılık bildirimini yapılmasının birçok nedeni vardır. En temel neden kısa ve uzun vadeli sigorta kollarının yardımlarından faydalanmaktır. Kısa vadeli sigorta kollarına iş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortası, uzun vadeli sigorta kollarına ise malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortası girmektedir. Ayrıca asgari işçilik uygulamasında işçilik bedelini doldurmak, bölgesel ve ulusal uygulanan sigorta teşviklerinden faydalanmak, devlet memurlarının eş durumu nedeniyle tayinlerini yaptırımları, yanlış algı sonucu yaş olarak küçük çocuk

<sup>15</sup> 29.01.2013 tarih ve 2013/05 sayılı Sosyal Güvenlik Denetmenleri Standart genelgesi,

ve bebeklerin sigortalı gözükmeleri gibi nedenler ile tüm bu nedenleri de kapsayacak şekilde sahte belge düzenleme fiilini gizlemeye yönelik sahte sigorta bildiriminde bulunmak olarak sıralanabilir.

### 3.3- Sahte Sigortalılığın Sonuçları

Sosyal Güvenlik Kurumu denetim elemanlarınca yapılan denetimler sonucu kişilerin fiili olarak çalışmadıklarının tespit edilmesi durumunda sahte sigortalılıktan kaynaklanan hizmetler iptal edilir. Bu şekilde hizmetleri iptal edilen sigortalılara yapılan her türlü yardımlar, bağlanan maaş ve gelirler durdurulur. Sahte sigortalılığı tespit edilenlerin prim iadeleri yapılmaz kuruma irat kaydedilir. İşverenler adına idari para cezası kesilir. Sahte sigortalılığın, sahte sigortalı bildiriminden sigortalı olmadığı bilinen bir kişinin haksız menfaat temin etmek amacıyla kasten Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmesi ile oluşması hususu göz önünde bulundurulduğunda ve bu fiilin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun<sup>16</sup> kamu güvenine karşı işlenen suçlar (204, 206 ve 207. madde, resmi ve özel belgede sahtecilik suçları) kapsamında değerlendirileceğinden, yapılan incelemeler sonucunda haksız menfaat elde etme amacıyla bilerek ve isteyerek bildirim yaptığı anlaşılanlar hakkında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulur.

## 4- GENEL DEĞERLENDİRME

Ticari hayatta mükellefler vergi kanunları ile getirilen müeyyidelerin yanında, diğer kanunlar ile getirilen müeyyidelere de riayet etmek zorundadırlar. Mükelleflerin hukuki niteliği, faaliyette buldukları sektör, ticaret hacimleri ve ekonomik büyüklükleri gibi çeşitli kriterler göz önünde bulundurulurken başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Odalar gibi sivil toplum kuruluşlarının kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve Belediyeler Kanunu gibi kanunlarla birçok müeyyide getirilmiştir. Mükellefler kendileriyle ilgili olan tüm bu müeyyidelere riayet etmek zorundadırlar.

Mükelleflerin vergi kanunlarıyla getirilen müeyyidelere riayet edip etmediklerinin tespiti vergi incelemeleriyle gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olmakla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yaptıkları incelemeler esnasında yukarıda yer verdiğimiz kanun hükümlerine riayet edilmediğini tespit etmeleri durumunda ilgili hususu yetkili birimlere bildirme görevi de bulunmaktadır. Diğer ifadeyle vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler esnasında vergi kanunları dışında yer alan kanunlarla getirilen düzenlemelere aykırı fiil işlendiğini tespit etmeleri durumunda gerekli inceleme ve araştırmaların yapılması için tespit edilen durumu ilgili kurum ve kuruluşlara bildirmeleri mutlak bir görev olmanın ötesinde kayıt dışılığı önleme anlamında da bir elzemdendir.

Hali hazırda yapılan vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunun sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri olduğu hususu göz önünde bulundurulduğunda, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin vergi kanunları dışındaki kanunlarla getirilen müeyyidelere aykırı fiillerinin ilgili birimlere bildirilmesi hususu karşımıza çıkmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında sigortalı sayılmak için çalışmanın hizmet akdine dayanması, işin işverene ait işyerinde yapılması diğer ifadeyle ilgili işyerin-

<sup>16</sup> 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

de fiilen çalışılması ve ilgili kanunun 4 üncü maddesinin a, b ve c bentlerinde hüküm altına alınan alanlarda çalışmış olması şarttır. Bu üç koşulun birlikte olması ile yasal zeminde sigortalılık kavramı oluşmuş sayılacaktır. Bu üç şartın birlikte sağlanamaması durumunda ise sahte sigortalılık durumu ortaya çıkacaktır. Sahte sigortalılık çeşitli nedenlerle sigortalılık haklarından faydalanmak için bir işyerinde fiilen çalışmadığı halde çalışıyormuş gibi bildirimlerde bulunmaktadır.

Gerçek bir ticari faaliyeti olmaksızın sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler, gerçek niyetini gizlemek amacıyla birçok yöntemle başvurumaktadırlar. Bunlardan bir tanesi ise mükellefiyet tesisinde bildirdiği faaliyet alanında gerçekten faaliyette bulunuyormuş izlenimini vermek için fiili olarak çalıştırmadığı kişileri SGK kurumuna sigortalı olarak bildirmesidir.

Kaçakçılık suçları ve cezalarıyla ilgili son düzenlemeler 5728 sayılı yasayla yapılmış olmakla birlikte ilgili maddenin ilk yayımlandığı tarihten son yapılan düzenlemelere kadar geçirdiği süreç önem arz etmektedir. Şöyle ki; 1999 yılına kadar, vergi kanunlarımızda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne olduğuna ilişkin bir tanım bulunmamaktaydı. 4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde önemli değişiklikler yapıldı ve bu kapsamda, Kanunun 359'uncu maddesinde, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlarına yer verildi. İlgili düzenleme öncesinde 344'üncü madde de düzenlenen fiiller 359'uncu madde kapsamında alındı. İlgili düzenleme ile kaçakçılık suçlarında "**vergi ziyat**" şartı suçun oluşumu için zorunlu koşul olmaktan çıkarıldı. Ayrıca 4369 sayılı kanun sonrası yapılan bazı düzenlemeler ile hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi uygulamasına son verildi. Sahte veya Muhteviyat itibariyle sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerine verilecek hapis cezalarının süreleri arttırıldı.

Yazımızın yukarıda yer alan bölümlerinde etraflıca açıkladığımız üzere kaçakçılık fiiliyle ilgili Vergi Usul Kanunu'nun ilk yürürlük tarihinden günümüze kadar birçok düzenleme ve değişiklik yapıldığı görülecektir. Kaçakçılık fiilleri içerisinde en yaygın başvuru fiil ise sahte belge düzenleme fiilidir. Maliye Bakanlığı ilgili sektörü (*artık sektör haline geldiği için bu ifade kullanılmıştır*) sona erdirmek amacıyla vergi incelemeleri dışında birçok proje (*mükellef karne sistemi, KDV iadesi otomasyon ve analiz sistemi, kot uygulaması gibi*) geliştirmiştir. Ayrıca ilgili sektörde faaliyette bulunanları veya bulunacakları vazgeçirmek amacıyla teminat uygulamaları içeren yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak gelinin son noktada sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri bütün hızıyla devam etmekte ve vergi incelemelerinin de büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere sahte belge düzenleme fiilinin asıl amacı kolay yoldan para kazanmak, sahte belge kullanma fiilinin asıl amacı ise haksız KDV iadesi almak, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödeme mektir. Bu durum kayıt dışılığı körükleyerek ülke ekonomisine büyük darbe vurmaktadır. Sahte belge düzenleyen mükellefleri tespit etmek ve cezalandırmak kayıt dışılığı önleme anlamında bir yöntemdir. Ancak tek başına başarı şansı azdır. Kayıt dışılığı önlemek ve tekrarlanmasını engellemek için kayıt dışılığa neden olan her fiilin ilgili birimlerce tespit edilmesi ve cezalandırılması gerekmektedir. Diğer ifadeyle tüm Bakanlıkların kendi yasal düzenlemeleri çerçevesinde kayıt dışılığa neden olan unsurları ve kişileri tespit ederek cezalandırmaları gerekmektedir. Bu noktada Bakanlıklar arası koordinasyonun sağlanması ve bilgi aktarımı büyük önem arz etmektedir.

Maliye Bakanlığı denetim elemanları inceledikleri mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyeti olmaksızın münhasıran sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet



tesis ettirdiklerini tespit ettiklerinde, (yaptıkları araştırma ve tespitler neticesinde irtılağına giren bilgiler dâhilinde ) ilgili fiilin diğer Bakanlıklarca yapılan düzenlemeleri etkileyip etkilemediğini göz önünde bulundurarak, yapılan tespitleri içeren rapor veya yazıları ilgili Bakanlıklara sunmaları görev olmanın ötesinde kayıt dışılıkla mücadele anlamında bir elzemdır. Aynı şekilde ilgili Bakanlıkların denetim elemanları da kendi yasal düzenlemeleri çerçevesinde yaptıkları araştırma ve incelemeler neticesinde inceledikleri mükelleflerin gerçek bir faaliyetinin olmadığını tespit etmeleri durumunda yapılan tespitleri içeren rapor veya yazıları Maliye Bakanlığı'na sunmaları kayıt dışılıkla mücadele anlamında bir elzemdır.

### 5- SONUÇ

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler neticesinde gerçek mal teslimi veya hizmet sunumu olmaksızın münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişi ve kurumların, gerçek bir ticari faaliyet olduğu izlenimini vermek amacıyla yanlarında sigortalı olarak çalışıyormuş gibi sigorta bildiriminde buldukları, diğer ifadeyle sahte sigortalılığı tespit etmeleri durumunda gerekli yaptırımların uygulanması amacıyla durumu Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmeleri gerekmektedir. Bu şekilde sahte belge düzenleme incelemelerinde güdülen kayıt dışılığı önleme amacı daha da anlam kazanacaktır.

### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanun
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 4369 sayılı Kanun
- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
- 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu
- 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu
- 2925 sayılı Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu
- 2926 sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu
- 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı
- 29.01.2013 tarih ve 2013/05 sayılı Sosyal Güvenlik Denetmenleri Standart genelgesi
- ÖZYER Mehmet Ali, T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürü (Eski Hesap Uzmanı), Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneğı yayını, Aralık 2004, Ankara
- ÜREL Gürel YMM, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Şubat 2003, Ankara, 2003
- Yargıtay 21'inci Hukuk Dairesi, 09.04.2012 tarih E. 2012/6998 K. 2012/5507 no.lu kararı