

SAHTE BELGE KULLANMA SUÇUNDA SON DURUM

LAST DEVELOPMENT IN THE USE OF FAKE INVOICES



Gürol DEMİR*

ÖZ

Hürriyeti bağlayıcı cezalardan olan vergi suçlarının oluşmasında kanunilik, maddi, manevi, hukuka aykırılık unsurlarının tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu unsurlardan biri olan manevi unsur; kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmekte olup kast olarak da bilinmektedir.

Vergi suçu olarak tanımlanmış bazı fiillerin (örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi) bilmeden yapılması düşünülemez. Bu fiiller, kastın karinesi olup, ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Oysa sahte belge kullanım suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Kasıt sübjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlanması zordur. Bu çalışmamızda, kasıt

ABSTRACT

It is important to determine the legal, corporal, moral and non-legal factors in the emergence of tax crimes which are punishable by freedom. One of these factors is moral factor , known as intention , and it expresses the psychological link between the person and the corporal factor of the crime he is committed to .

We can not regard that certain acts defined as tax crimes (eg forgeing fake or deceptive invoices) are not made unconsciously . These actions are made with consciously and it is not necessary to examine the intention factor.

However, the fact that the emergence of crime based on using fake and deceptive invoices on purpose is related to the assessment and determination of the presence of intention.

Intention is a subjective factor and it is difficult to prove it with objective evidence. This study seeks to review the approaches

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 13.07.2017 / M.K.T.: 19.09.2017

unsurunun ispatlanmasına yönelik yaklaşımlara (yeni bir uygulama olan “izaha davet” müessesesi yönüyle de dâhil olmak üzere) yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, İzaha Davet, Vergi Suçu, Kasıt Unsuru

on proving intention factor (including a new implementation, “invitation to explanation”).

Keywords: Fake invoice, invitation to explanation, tax crime, intention

1- GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin ödevleri Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında belirtilmiş, mükelleflerin kullanacakları belgelere ise İkinci Kitaba ait Üçüncü Kısımda¹ yer verilmiştir.

Bu belgeler, Kanun'da, 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 yetki² verilmiştir. Maliye Bakanlığı mevcut belgelerin kullanımı konusunda bazı düzenlemeler yapmış, ek olarak ayrıca 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 suçunun tespiti ile ilgili oluşan bazı tereddütler nedeniyle kişisel görüşümüzü açıklamak ihtiyacı duyulmuştur.

2- SUÇUN UNSURLARI

2.1- 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 kararnemelerle düzenlenemeyeceğinin öngörülmesi de, bu garantinin bir ifadesidir. Kişi hak ve özgürlükleri konusunda kanun hük-

¹ VUK Md. 227-242

² VUK Mükerrer Md. 257

münde 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.³

Sahte belge kullanma fiiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359/b maddesi aşağıdaki şekildedir:

"(...) 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."

2.2- Suçun Maddi Unsuru

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

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma suçunda **maddi unsur** olarak değerlendirilmesi gereken **hareket**; sahte belgenin alınması, **netice**; defterlere kaydedilmesidir. Sahte belge 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 ettirilmek 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.

2.3- 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.

Örneğin, bu suç 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:⁴ örneğin kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler" de bu çerçevede düşünülebilir. Ek olarak Vergi Barışı Kanunu'nun⁵ 14 üncü maddesiyle 31/08/2002 tarihinden önce işlenmiş sahte belge kullanma suçlarına belli koşullara bağlı olarak getirilen af da göz önünde tutulmalıdır.

2.4- Suçun Manevi Unsuru

Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesinde *"Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun*

³ T.C.K. Md. 2/3

⁴ VUK Md. 13

⁵ 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu 27 Şubat 2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” hükmü yer almaktadır.⁶ Gelir idaresi bu hükümlerle tanımlanan ilkeyi idari yorumla benimsemiştir.⁷

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

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 düşülebilir.

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

3.1- 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 zekâli*” kişilerin davranışı içinde bulunmasıdır.

3.2- İspat Külfeti

Vergi Usul Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 ele-

⁶ Eski 765 sayılı T.C.K. Md. 45'de düzenleme “Cürümde kasdin bulunmaması cezayı kaldırır.” şeklindedir.

⁷ 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği

⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 21. Madde Gereğesi

manı 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.⁹

Sahte fatura düzenleyen kişiler hakkındaki tespitler genelde şu olumsuz özellikleri taşımaktadır: *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 vs.* Bu kişiler hakkında yerleşik yargı kararlarına¹⁰ göre sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefin, söz konusu belgelerin gerçek olduğunu iddia etmesi; ticari organizasyonu olmayan, belge konusu malı 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.

3.2.1- Mal Hareketinin İspatı

Mal satanın yani sahte fatura düzenleyenin söz konusu malı 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 *yükleme, boşaltma*, depolama, ambar girişi-çıkışı, ambalajlama, nakliye ve benzeri işlemlerin yapıldığının belgelendirilmemesi, kullanılan faturaların yasal olmaması, mükellefiyetlerin sona ermiş olması vb. sebepler **teknik icaplara** uymayan ve normal olmayan bir durum olup **mal sirkülasyonunun ispatının** yapılamadığını gösterir.

3.2.2- Para Hareketinin İspatı

Mal satana ödenen bedelin ispatı gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir.

⁹ VUK Madde 3/B son paragraf

¹⁰ Örn. Danıştay 9. Dairesininin 19.04.2001 tarih, E.2000/6449, K.2001/1638 sayılı, Danıştay 11. Dairesininin 24.02.1998 tarih, K.1999/798 sayılı Kararları

Bu yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemelere göre tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, belli bir tutarı aşan (VUK SN: 459 GT uyarınca 7.000 TL) tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Sahte faturalarla ilgili ödemelerinin tamamının "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** yapılmadığını gösterir.

3.3- Miktar Yaklaşımı

Herhangi bir olayın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapıp 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 TL 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.

Sahte belge kullanımı ile ilgili olarak 2016 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi ile "İzaha Davet" müessesesi getirilmiştir. Bu düzenlemede; izaha davet uygulamasının verginin VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceği durumlarda uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu hükme istisna olarak her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmeyen ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan sahte belgelerin kullanımında mükellefin izaha davet edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 359'uncu maddesinde bir seri vergi suçundan bahsedilmektedir. Bu suçlardan sadece sahte belge kullanma suçuna yukarıda bahsedilen istisna hükmünün getirilmesinin anlamı şudur: Belli bir miktarı aşmayan sahte belgelerin bilerek kullanma ihtimalinin yasa koyucu tarafından düşük olduğu değerlendirilmektedir.

Bunun aksi¹¹ açısından değerlendirme yaptığımızda; her bir belge itibarıyla 50 bin¹² Türk lirasını

¹¹ Aksi ile kanıt: hukuk kuralının hükme bağladığı durumlara bakılarak, bu durumların dışındaki durumlar için aksi hükmün geçerli olduğu sonucuna varmaktır.

¹² 2016 ve 2017 yılları için geçerli, sonraki yıllar yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır.

geçen veya mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşan sahte belgelerin kullanımında kasıt unsurunun irdelenmesi gerekir.

4- DİĞER HUSUSLAR

4.1- Suçun Muhatabı

Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir TCK Md. 20; *“Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.”* şeklinde, VUK 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.

4.2- Suça İştirak

Vergi Usul Kanunu’nun suça katılma hallerinin düzenlendiği 338, 346 ve 347’ncü maddeleri 4369 sayılı Kanun ile kaldırılarak, bunların yerine geçmek üzere, kanunun 360’uncü maddesinde düzenleme yapılmıştır. Daha sonra 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, VUK Md. 360’da yer alan *“İştirak”* hükmü, *“Cezadan indirim”* şeklinde değiştirilerek bu madde iştirak halinde *“ceza indirim”* müessesesine dönüştürülmüştür. Bu nedenle; vergi suçu, kaçakçılık suçu merkezinde toplanmak suretiyle, iştirak konusunun TCK’nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır.

Yapılan değişiklikle, kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK Md. 37 ile 41 arasında yer alan hükümler geçerli olacak, ancak menfaat gözetmeden iştirakte bulunanlar açısından VUK Md. 360’da yer alan indirim devreye girecektir.

Müşterek faillik, suçun kanunda belirtilen unsurlarının işlenmesine doğrudan doğruya katkı sağlanması / ortak olunması anlamına gelir. Bu husus, TCK 37. maddenin 1. fıkrasında, *“Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur”* şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında vergi ziyanına 359’uncü maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanacağı belirtildikten sonra ayrıca bu vergi ziyayı cezasının; *“bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır”* hükmüne yer verilmiştir.

4.3- Müteselsil Sorumluluk

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikini doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikini doğru olmaması halinde, tasdikini kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.¹³

Kanun, meslek mensuplarının tamamı ile ilgili bir sorumluluk getirmemiş, 12’ncü maddesinde sadece yeminli mali müşavirler için *“tasdikten doğan sorumluluk”* müessesesini düzenlemiştir.

Bundan başka bahse konu Kanun’un 48’inci maddesinde disiplin cezaları tanımlanırken *“görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan, tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullanan, mükellefle birlikte kasden vergi ziyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen vb.”* meslek

¹³ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Md.12

mensuplarının disiplin hükümleriyle cezalandırılacağı belirtilmiş olmakla birlikte, “*sebeplenen vergi ziyandan sorumlu olmak*”la ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin “tasdik” dışındaki işlemlerinden doğan sorumluluk konusundaki bu eksiklik 06/07/1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227’nci madde ile tamamlanmaya çalışılmıştır.¹⁴

Buna göre; “*Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun’a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye*” Maliye Bakanlığı yetkili olup “*beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin **defter kayıtlarına** ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu*” tutulacaktır.

Konuya ilişkin olarak TÜRMOB¹⁵ tarafından yayımlanan *Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararına*¹⁶ göre, bu sorumluluğun meslek mensuplarına müştereken ve müteselsilen yüklenebilmesi için iki koşul vardır.

Birinci koşul, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu hükümlerle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklediği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlar da dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri dâhildir.

İkinci koşul, söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır.

Sınırlı uygunluk denetimi (SUD), vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.

Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin meslek mensuplarıncı imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları 4 Sıra No.lu “*Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ*”¹⁷ ile belirlemiştir.

Sözü edilen Tebliğ’in “*Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları*” başlıklı 4. bölümünde özetle; “*meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren işlemler nedeniyle bir vergi zıya ortaya çıktığı takdirde beyannameyi imzalayan meslek mensubunun ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olacağı*” hüküm altına alınmıştır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde

¹⁴ 06/07/1994 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla VUK’a eklenmiştir.

¹⁵ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

¹⁶ 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷ 29.06.1997 Tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar,

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

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaktır. Meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir.

Ayrıca, vergi inceleme elamanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının Vergi Usul Kanunu'nun 360'uncü maddesinde belirtilen sorumluluklarının olup olmadığı da tespit edilecektir.

Elektronik beyannamelere ilişkin düzenleme 340 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁸ ile yapılmıştır. Bu Tebliğ'in VII/2. bölümünde; *"Bu Tebliğ kapsamında gönderilen beyannamenin aynı zamanda; meslek mensubunca da imzalanması gereken bir beyanname olması halinde, beyannameye yer alan 'beyannameyi düzenleyen Serbest Muhasebeci/ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir' bölümüne, (...) meslek mensubuna ilişkin bilgilerin yazılması meslek mensubunun beyannameyi imzalamış/tasdik etmiş sayılması için yeterli olacaktır."* hükmüne yer verilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun¹⁹ disiplin cezalarını belirleyen 48 inci maddesinde; **geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma** cezası *"mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır."* şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı maddede; *"Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır."* hükmüne yer verilmiştir.

Sözü edilen maddede ayrıca; mükellefle birlikte kasden vergi ziyasına sebebiyet verdikleri **mah-keme kararı ile kesinleşen** meslek mensuplarına, **meslekten çıkarma cezası** verileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

¹⁸ 30.09.2004 Tarih ve 25599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 3568 Sayılı Kanun 13.09.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.4- Mütalaa

Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde; "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalasıyla doğrudan doğruya (...) keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir." hükmü yer almaktadır.

4.5- Adli-Mali Suç Ayrımı

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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 367'nci maddesinde, "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan yine 367'nci 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.

4.6- Katma Değer Vergisi Açısından Sahte Belge Kullanımı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34 üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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.²⁰ 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.

²⁰ VUK Md. 3

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.*

4.7- Gelir veya Kurumlar Vergisi Açısından Sahte Belge Kullanımı

Gayri safi kurum kazancından indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 Kanununda²¹ 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 çalışmamız ile sahte belge kullanma suçu genel açılardan irdelenmiş özellikle sahte belge kullanma suçunda kasıt unsurunun ispatlanmasına yönelik yaklaşımlara değinilmiştir.

Özetleyecek olursak;

- 1- Sahte belge kullanma suçunun oluşması; diğer unsurlar yanında ayrıca sahte belgenin bilerek ve isteyerek kasden kullanılmasına da bağlıdır.
- 2- Sahte belgenin bilerek ve istenerek kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde;
 - a) Mükellefin "normal ve makul" bir insanın davranışı içinde olup olmadığı,

²¹ VUK Md. 227-242

- b) Sahte belge konusu mallara ilişkin mal hareketinin, depolama, kantar, ambar girişı-çıkışı, nakliyesi ve benzeri işlemlerinin ispatlanma durumu,
 - c) Para hareketinin banka ve benzeri finansal kurumlar yoluyla yapılarak tevsik edilip edileme durumu,
 - d) Sahte belgelerin çokluğu, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü,
- şeklindeki unsurlar karine olarak değerlendirilebilir.

Bu karinelere göre bilerek ve isteyerek sahte belge suçunun işlenmiş olduğu kanaatine varılması halinde, mükellefe uygulanacak yaptırımlar yanında mükellef ile birlikte YMM ve SMMM unvanı taşıyan meslek mensuplarının suça iştirak ve müteselsil sorumlu tutulmaları da söz konusu olabilecektir.

KAYNAKÇA

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Gereğesi
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Vergi Raporu Dergisi