

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI
İTİBARIYLA YANILTICI BELGE**

Merve BEKÇİ İNNECİ

**Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

İZMİR – 2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Merve BEKCI İNNECI
Öğrenci No : 2014800435
Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Savunma Tarihi : 04/09/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Tülin CANBAY	- Celal Bayar Üniversitesi

İmza



Merve BEKCI İNNECI tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği (✓) oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Erkan GÖKSU
Müdür V.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

04 10/2019

Merve Bekci İNNECİ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Merve BEKCİ İNNECİ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Sağlıklı bir belge düzeninin varlığı, vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh işleminin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için oldukça önemlidir. Ayrıca; beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir unsurudur. Belgeler, mükellefler açısından beyanın doğru olduğunu gösteren bir ispat aracı olduğu gibi, vergi idaresi açısından da vergi denetiminin bir aracını teşkil eder.

Vergi hukukunun en önemli sorunlarından birisi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanması fiilleridir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, genel olarak ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da olduğundan az ödenmesi amacıyla düzenlenmekte ve kullanılmaktadır. Temel amaç, vergi yükünden kurtulmak ya da vergi yükünü en aza indirmektir. Bu durum da hazineye intikal etmesi gereken verginin intikal etmemesine neden olmakta ayrıca, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre suç oluşturmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde belge kavramına ilişkin genel açıklamalara, belgenin taşınması gereken özelliklere yer verilmiş olup Türk vergi hukukunda kullanılan belgeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde; sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramlarının tanımlamaları yapılmakla beraber bu kavramların hem birbirleriyle hem de benzer kavramlarla karşılaştırılması yapılmış, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma nedenlerine, düzenleyenlerin niteliklerine değinilmiş ayrıca, bu belgeleri düzenleyen ve

kullananlar hakkında yapılacak tespitler ile bir belgenin sahteliğini ispat etme araçlarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ve kullanmanın vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar, idarenin bu suçları önlemek için aldığı tedbirler ve önlemek için yapılması gerekenler değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Fatura, Vergi Suçu, Kaçakçılık, İspat, Delil



ABSTRACT

Master's Thesis

False and Misleading Document in Turkish Tax Law.

Merve BEKÇİ İNNECİ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance Program

A healthy document regime is very important for ensuring the assessment which is the first stage of the taxation process correctly. Also it is a compulsory element of the Turkish Tax System based on declaration system. In addition to document is a proof tool indicating the accuracy of declaration for taxpayers, it is also an instrument of tax control in terms of tax administration.

One of the most important problems of tax law is using and preparing of false or misleading documents. The false and misleading document is generally used and prepared to not paying tax or paying few. The main objective is to avoid of the tax burden or to minimize the tax burden. This situation causes not to be transferred the tax to the treasury and also constitutes a crime according to the Tax Procedure Law and other laws.

In the first part of the study, general explanations about the concept of the document and the characteristics of the document have been given and the documents used in Turkish tax law have been discussed in detail.

In the second part; the concepts of false and misleading documents have been defined. Moreover, these concepts have been compared with each other and with similar concepts. Reasons for preparing and using false or misleading documents in terms of their contents and the qualifications of the regulators have been mentioned.

In the third part; the implications of preparing and using false or misleading documents in terms of tax law, the measures taken by the administration to prevent these crimes and the actions to be taken to prevent them are evaluated.

Keywords: False Document, Misleading Document, Invoice, Tax Crime, Tax Evasion, Proof, Evidence



İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

1.1. BELGE KAVRAMI	3
1.1.1. Terim Olarak Belge	3
1.1.2. Hukuki Anlamda Belge	4
1.1.2.1. Genel Olarak	4
1.1.2.2. Vergi Hukukunda Belge	5
1.2. BELGENİN UNSURLARI	6
1.2.1. Yazılı Olması	6
1.2.2. Düzenleyen Kişinin Belli Olması	7
1.2.3. Hukuki Değer Taşıyan Bir İçeriğinin Olması	7
1.3. BELGE ÇEŞİTLERİ	8
1.3.1. Genel Olarak	8
1.3.2. Vergi Hukukunda Belge	9
1.3.2.1. Fatura	10
1.3.2.2. Sevk İrsaliyesi	14
1.3.2.3. İrsaliyeli Fatura	15
1.3.2.4. Perakende Satış Vesikaları	16
1.3.2.5. Gider Pusulası	21
1.3.2.6. Müstahsil Makbuzu	22
1.3.2.7. Serbest Meslek Makbuzu	24
1.3.2.7. Ücret Bordrosu	24

1.3.2.8. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	25
1.3.2.9. Ambar Tesellüm Fişi	29
1.3.2.10. Adisyon	30
1.3.2.11. Döviz Alım-Satım Belgeleri	31
1.3.2.12. Muhabere Evrakı	32
1.3.2.13. Diğer Vesikalar	32
1.3.2.14. Elektronik Ortamda Düzenlenen Belgeler	33

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE

2.1. SAHTE BELGE KAVRAMI	36
2.1.1. Vergi Hukuku Açısından Sahte Belge	38
2.1.2. Ceza Hukuku Açısından Sahte Belge	39
2.2. MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMI	40
2.3. SAHTE BELGE İLE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE AYRIMI	43
2.4. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGENİN BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	45
2.4.1. Tahrif Edilmiş Belge Kavramı ile Ayrımı	45
2.4.2. Yetkisiz Basılmış Belge Kavramı ile Ayrımı	46
2.5. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGENİN DÜZENLENME VEYA KULLANMA NEDENLERİ	47
2.6. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEYENLERİN NİTELİKLERİ	49
2.6.1. Organize Biçimde Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler	49
2.6.2. Organize Olmayan (Bireysel) Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler	50
2.6.3. Paravan Olarak Kullanılan Kişiler	51
2.7. SAHTE YA DA MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE DÜZENLEYEN VEYA KULLANANLAR HAKKINDA YAPILAN TESPİTLER VE FATURANIN SAHTELİĞİNİN İSPATI	51
2.7.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil	51
2.7.2. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullanıcılar Hakkında Yapılan Tespitler (Sahte Fatura Karineleri)	53
2.7.2.1. Mükellefin Bilinen Adresinde Bulunmaması	57

2.7.2.2. Mükellefiyet ile İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesi	59
2.7.2.3. Beyan ve İfadeler	61
2.7.2.4. Ödeme İlişkileri	64
2.7.2.5. Mükellefin Alış Faturalarının Sahte Olması	66
2.7.2.6. Mükellefin Fiili Durumu	67
2.7.3. Düzenlenen Belgelerin Gerçek Bir Alım Satım İlişkisine Dayandığının İspatı	73
2.7.3.1. Mal Hareketleri (Hizmet ifası) ile İspat	74
2.7.3.2. Para Hareketleri ile İspat	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMENİN VE KULLANMANIN SONUÇLARI VE İDARENİN ALDIĞI TEDBİRLER

3.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMENİN VE KULLANMANIN SONUÇLARI	76
3.1.1. Vergi Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar	76
3.1.1.1. Vergi Tarhı Açısından Doğurduğu Sonuçlar	76
3.1.1.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar	78
3.1.1.3. Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar	81
3.1.1.4. Uzlaşma Müessesesi Açısından Doğurduğu Sonuçlar	85
3.1.1.5. Diğer Sonuçlar	86
3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar	89
3.1.2.1. Genel Olarak Vergi Suçu Kavramı	89
3.1.2.2. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Vergi Ziyatı Boyutu	92
3.1.2.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Usulsüzlük Boyutu	94
3.1.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kaçakçılık Suçu Boyutu	96
3.1.2.5. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu	102
3.1.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu	108
3.1.2.7. İştirak	113
3.2. İDARENİN ALDIĞI TEDBİRLER	114
3.2.1. Tevkifat Uygulaması	114

3.2.2. Özel Esaslar Listesine Alma Uygulaması	116
3.2.3. Teminat Uygulaması	119
3.2.4. İzaha Davet Uygulaması	124
3.3. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN VE KULLANILMASININ ÖNLENMESİ İÇİN YAPILMASI GEREKENLER	128
3.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi	129
3.3.2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve Koordinasyonun Sağlanması	131
3.3.3. Yüksek Vergi Oranlarının Azaltılması	133
3.3.4. Cezaların Caydırıcı Etkinliğinin Artırılması	134
3.3.5. Şirket Kuruluşunda Daha Titiz Davranılması	135
SONUÇ	137
KAYNAKÇA	142

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bkz	Bakınız
E	Esas
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
md	Madde
mük	Mükerrer
RG	Resmi Gazete
s	Sayfa
ss	Sayfadan Sayfaya
TCK	Türk Ceza Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanun

GİRİŞ

Belge, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman şeklinde tanımlanmaktadır. Belge sözcüğü yazıyı çağrıştırmaktadır. Hukuki anlamda ise ; “çeşitli hukuksal durumları saptayan, delil olarak kullanılmaya elverişli yazı, resim vb. vesika, doküman” şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi hukukunun belge (yazılılık) esasına dayanması nedeniyle vergilendirme ile ilgili gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları işlemlere ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen kurallar ve esaslara uygun olarak belge düzenlemeleri ve almaları zorunludur. Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili belirli olgu ve işlemleri belirlenmiş belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüştür.

Sağlıklı bir belge düzeninin varlığı, vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh işleminin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için oldukça önemlidir. Ayrıca; beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir unsurudur. Belgeler, mükellefler açısından beyanın doğru olduğunu gösteren bir ispat aracı olduğu gibi, vergi idaresi açısından da vergi denetiminin bir aracını teşkil eder.

Vergi hukukunun en önemli sorunlarından birisi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanması fiilleridir. Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Hem sahte belge hem de yanıltıcı belgenin ortak özelliği her ikisinin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık, sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmeme halinin bulunması buna karşılık yanıltıcı belgede fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı yansıtılmasıdır.

Vergi mükelleflerini sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline iten ülkemizin içinde bulunduğu fiziki ve mali ekonomik şartlardır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, genel olarak ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da olduğundan az ödenmesi amacıyla düzenlenmekte ve kullanılmaktadır. Temel amaç, vergi yükünden kurtulmak ya da vergi yükünü en aza indirmektir.

Düzenlenen bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunun ileri sürülmesi için bu hususun vergi hukuku açısından geçerli olan delil ve yöntemlerle ispat edilmesi gerekme, birbirini destekler mahiyette pek çok sebebe dayanmalıdır ve derinlemesine bir araştırma yapılmalıdır.

Bu çalışmada belge kavramına ilişkin genel açıklamalara ve Türk Vergi Hukuku'nda kullanılan belgelere ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilecektir. Ayrıca çalışmanın asıl konusu olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin kavramsal açıklamalara değinilerek sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin nitelik ve özellik, kullanım ve düzenleme nedenleri, vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar, idarenin bu suçları önlemek için aldığı tedbirler ve önlemek için yapılması gerekenler ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

1.1. BELGE KAVRAMI

1.1.1. Terim Olarak Belge

Belge, sözlük anlamı olarak; “kağıt yaprakları, işlem görmüş kağıtlar”¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle ise; “bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman”², anlamına gelmektedir. Belge kavramının Arapça karşılığı “vesika”; İngilizce karşılığı “document”; Almanca karşılığı “urkunde” ; Fransızca karşılığı ise “le document” dır³.

Günlük hayatımızda belge denildiğinde daha çok topluluk hayatını düzenleyen hukuk kurallarının getirdiği zorunluluklardan dolayı, doğumundan ölümüne kadar kişi hayatının her aşamasında toplum düzeninde yer alması için yaşadığı ülkenin vatandaşı olarak gerekli olan kayıtların gerçekliğini tevsik etmek için dayandırılması gereken şey anlaşılmaktadır.⁴ Nüfus cüzdanı, ehliyet, pasaport, tapu, ölüm belgesi gibi belgeler örnek olarak gösterilebilir. Yani belge kelimesinin özellikle devlet dairelerinde işleme konulmuş kağıtları ifade ettiği söylenebilir⁵.

Belge sözcüğü yazıyı çağrıştırmaktadır. Kalıcı bir ortamda bulunan resim, çizim ve benzerleri de olayın özelliğine göre belge kavramı içerisinde yer alabilmektedir⁶. Çalışma alanımız itibariyle belge sözcüğü yazı ve bilgileri içeren defter, kağıt⁷ anlamında kullanılacaktır⁸.

¹ Orhan Hançerlioğlu, **Ticaret Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2001, s.54

² Türk Dil Kurumu; www.tdk.gov.tr (07.10.2017)

³ Hançerlioğlu,s.54.

⁴ Ahmet Somuncu, **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.31

⁵ Orhan Hançerlioğlu, **Türk Dili Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1995, s.76

⁶ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.71

⁷ Kağıt terimi, Damga Vergisi Kanunu 1. maddesine göre; yazılıp, imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

⁸ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s.32.

1.1.2. Hukuki Anlamda Belge

1.1.2.1. Genel Olarak

Belge hukuki anlamda; “çeşitli hukuksal durumları saptayan, delil olarak kullanılmaya elverişli yazı, resim vb. vesika, doküman”⁹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Farklı hukuk dallarında belge kavramına karşılık olarak farklı terimler kullanılmıştır. Örneğin; Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda (TCK)¹⁰ “varaka” ve “evrak” tabirleri kullanılmışken, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda¹¹ ise “belge” kavramı tercih edilmiştir¹². Yine; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK)¹³ belge yerine “vesika”¹⁴ kelimesi de kullanılmaktadır. Bu kavramlar genellikle aynı olmakla beraber, belgenin geniş veya dar anlamda tanımlanması açısından önem arz etmektedir. Örneğin varaka kavramı vesika kavramına göre daha geniş kapsamlıdır¹⁵.

Çeşitli kanunlarda belge kavramına ilişkin tanımlamalara ve düzenlemelere yer verilmiştir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun (HMK)¹⁶ 199. Maddesinde “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli, yazılı ve basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu kanuna göre belgedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Madde metninden anlaşılabileceği üzere; bir ispat aracının belge olarak sayılabilmesi için iki unsuru bünyesinde taşıması gerekir. Bunlardan ilki belgenin bir bilgi taşıyıcısı olması, ikincisi ise uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli olmasıdır¹⁷.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun¹⁸ 3. maddesinde belgenin “*kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plan, film,*

⁹ Selahattin Bağdatlı, **Hukuk Sözlüğü**, Derin Yayınları, İstanbul, 2002, s.83

¹⁰ Resmi Gazete (RG):13.03.1926/320

¹¹ RG:12.10.2004/25611

¹² Arif Gözel, “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2015, s.146

¹³ RG:10.01.1961/10703-10705

¹⁴ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2013, s.509

¹⁵ İsmet Polat, **Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemesi ve Kullanılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004, s.3.

¹⁶ RG: 04.02.2011/27836

¹⁷ Yüce, s.71.

¹⁸ RG:24.10.2003/25269

fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını” kapsadığı belirtilmiştir.

TCK’da belge kavramı tanımlanmamıştır. Ancak; TCK’nın belgede sahtecilik¹⁹ suçlarını tanımlayan hükümlerinden doktrin ve yargı içtihatlarında belge tanımı geliştirilmektedir²⁰.

1.1.2.2. Vergi Hukukunda Belge

Vergi hukukunun belge (yazılılık) esasına dayanması nedeniyle vergilendirme ile ilgili gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları işlemlere ilişkin VUK’da belirlenen kurallar ve esaslara uygun olarak belge düzenlemeleri ve almaları zorunludur²¹. Vergilendirme sürecinin ilk aşamasını oluşturan tarh işleminin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, sağlıklı bir belge düzeninin varlığına bağlıdır²².

VUK’da belge kavramının tanımına yer verilmemişken; “Mükellefin Ödevleri” başlıklı İkinci Kitabının “Vesikalar” alt başlıklı Üçüncü Kısımında kullanılması zorunlu bulunan belgelere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergi hukuku açısından ise belge denilince vergilemeye esas alınan yazılı, resmi ya da özel kağıtlar anlaşılmaktadır²³.

Vergi uygulamaları açısından bakıldığında VUK’un 227. maddesinde belge kavramı yerine ispat edici “kağıt” kavramının kullanıldığı görülmektedir. Kanun’a göre tutulması gereken ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlerle ilgili kayıtların tevsiki zorunlu tutulmuştur. Arapçadan dilimize geçen vesika (belge) sözcüğünden

¹⁹ Belgede sahtecilik suçları; TCK. 204-212 maddeleri arasındaki “resmi belgede sahtecilik” ve “özel belgede sahtecilik” suçlarıdır. TCK 210. (1). Maddesi “*Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.*” Hükmünde belge kavramından ne anlaşılacağı tahdidi olarak sayılmıştır.

²⁰ Hatice Ela, **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 6

²¹ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVIII, 2014, Sayı:3-4, s.505.

²² Ömer Erdal, **Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s.1.

²³ Uçar Demirkan, **İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, Hazine ve Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No:1993/331, Ankara, 1993, s.29.

türetilen tevsik, belgelendirme demektir. O halde VUK'un vergilendirme işlemlerinin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının ispatı için belge aradığı söylenilebilir²⁴.

VUK'da yer alan hükümler belge düzenini detaylı bir şekilde düzenlemekle birlikte kanun koyucu bununla yetinmemiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda çok önemli yetkiler vermiştir (VUK, md.227, md.241, mük. md. 242, mük. md. 257)²⁵.

1.2.BELGENİN UNSURLARI

Bir belgenin taşınması gereken temel özelliklere bakıldığında; yazılı olması, belgeyi düzenleyen kişinin belli olması, hukuki değer taşıyan bir içeriğinin olması gerekir. Bunların dışında delil oluşturma niteliğinin olması, hukuken geçerli olması, imzalı olması, düzenleme zamanının belirlenebilir olması, taşınabilir olması ve daha birçok yan unsurlar da sayabiliriz. Çalışmamızda ana unsurlara değinilecek olmakla beraber ana unsurların içerisinde yan unsurlara da değinilecektir.

1.2.1. Yazılı Olması

Yazılı olma belgenin temel unsurlarından biri olup, belgeyi oluşturan iradenin yazı ile belirlenmiş olması bu unsurun gerçekleşmesini sağlar. Belgenin yazılı olması, irade beyanının kaydedilmesi dolayısıyla yazının yazılabilir bir araçla tespit edilmesini de kapsamaktadır. Yazının herhangi bir dil veya alfabeye yazılması mümkündür, ancak; yazının okunur, anlaşılır olması zorunludur. Okunamayan yazılı evrak belge sayılamaz²⁶.

Belge, klasik anlamda yazının kağıda geçirilmesi ile oluşmaktadır. Ancak; teknolojik ilerlemelere paralel olarak sayısal ortamlardaki kayıtlar da belge olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bir düşüncenin, olayın veya durumun fiziki dünyaya aktarılabilmesi için belgenin önce yazılması ve düzenlenmesi gerekir. Ancak sayısal

²⁴ Memduh Aslan, "Vergilemede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi", **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2014, s.24

²⁵ Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: Özel Sayı, 2010, s.28.

²⁶ Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/1, 2010, s.211.

ortamda yazı kavramı ile geleneksel anlamın dışına çıkmıştır. Kişilerin iradesinin sayısal ortamda tutulabilecek şekilde girilmesi de yazı olarak kabul edilmiştir²⁷.

1.2.2. Düzenleyen Kişinin Belli Olması

Belgenin hukuken geçerli bir belge olabilmesi için bir düzenleyicisi olmalı ve düzenleyicinin kimliği bilinmelidir. Kimin yazdığı belli olmayan bir evrak belge vasfını kazanamayacaktır²⁸. Belgeyi düzenleyen kişinin belli olması ya da belirlenebilir olması belgenin garanti fonksiyonunu ortaya koymaktadır²⁹.

Düzenleyen kişinin kim olduğunun bilinmesi, düzenleyen kişinin adının metin içinde yazılması ile veya imza, işaret gibi diğer unsurlarla gerçekleştirilebilir. Bazı durumlarda sadece düzenleyenin isim ve soyadının yazılması yeterli olurken bazı durumlarda ise ilgili mevzuat, bazı belgeler bakımından düzenlenin bilinirliği konusunda belli bir şekil şartı (örneğin; imza koşulu) öngörmüş olabilir. Eğer böyle bir kural varsa³⁰ bu kurala uygun davranılmış olmalıdır³¹.

1.2.3. Hukuki Değer Taşıyan Bir İçeriğinin Olması

Yazılı olan bir şeyin belge olarak kabul edilebilmesi için hukuken korunmaya değer ve anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması gerekir.³² Yoksa hukuki değeri bulunmayan bir yazının belge değeri yoktur. Bu durum TCK'nın 204. maddesinin gerekçesinde “*Kâğıt üzerindeki yazının, anlaşılabilir bir içeriğe sahip olması ve ayrıca, bir irade beyanını ihtiva etmesi gerekir*” şeklinde ifade edilmiştir.

Yazılı bir evrakın belirli bir fikir veya maddi bir olayı içermesi tek başına belge olması için yeterli değildir. Bir yazının delil olarak kullanılabilir olması halinde hukuken korunması söz konusu olur³³. HMK 199. maddesi gereğince belgenin ispata

²⁷ Aslan, s.27.

²⁸ Gözel, s.152

²⁹ Koray Doğan, “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:14, Aralık 2010, <https://jurix.com.tr/article/2971>, (02.06.2019).

³⁰ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (RG: 04.11.2011/27836) 14/1. maddesinde; borç alanın imzayı elle atmasını öngörmektedir. 14/2 ve 15. maddeleri ise istisnasını göstermektedir.

³¹ Gökcan; s.216

³² Nurullah Tekin, “Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:5, Sayı:19, Ekim 2014, s.907.

³³ Gökcan, s.213

elverişli olması gerekir. Bu araçların kanun kapsamında belge sayılabilmeleri ise, uyuşmazlık konusu olayları ispata elverişli olmaları halinde mümkün olabilecektir³⁴.

1.3. BELGE ÇEşİTLERİ

1.3.1. Genel Olarak

Belgeler, farklı hukuk dallarında kullanımlarına göre farklı yönlerden tasnif edilmişlerdir:

Muhasebe hukuku açısından belge; doğal belgeler ve yapay belgeler olarak tasniflenmişlerdir. Doğal Belgeler; işletmelerin, başka işletmeler ya da üçüncü kişiler arasındaki iş olguları düzenledikleri belgeler iken; yapay belgeler; orijinal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydına temel alınan, işletme içinde düzenlenmiş belgelerdir. Doğal belgelere örnek olarak; fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu vb. verilebilir. Yapay belgelere örnek ise; malzeme çıkış fişleri, ücret bordrosu vb. verilebilir³⁵.

Türk Ticaret hukukuna bakıldığında belge kavramının iki şekilde yer aldığı görölmektedir: Birincisi; VUK ile paralel bir şekilde düzenlenen ticari karın tespiti hususunda dikkate alınacak belgeler iken ikincisi ise; TTK'nın 645-849 maddeleri arasındaki maddelerde tanımlanan kıymetli evraklardır³⁶.

Türk Ceza hukukunda belge, düzenleme yer ve amacı bakımından resmi belgeler ile özel belgeler olarak ayrılmıştır. Resmi Belge; bir kamu görevlisi ya da hukuken yetkili kabul edilen kişi tarafından görev ve fonksiyonu nedeniyle, kanunların belirlediğı esaslara ve şekillere uygun olarak düzenlenen yazı şeklinde tanımlanırken³⁷; Özel Belge ise; resmi belge özelliğı taşımayan her türlü belgedir³⁸. Ancak; özel belgenin de belge sayılabilmesi için belgenin unsurları kapsamında sayılan nitelikleri taşıması gerekir. Başka bir ifadeyle; yazılı bir evrakın, kamu

³⁴ Aslan, s.30

³⁵ Somuncu, s. 39-40

³⁶ Yüce, s.74

³⁷ Tekin, s.909

³⁸ Yüce, s.76

görevlisi olmayan belirli bir kimse tarafından hukuki sonuç doğurmaya elverişli bir biçimde düzenlenmesi durumunda özel belgeden söz edilir³⁹.

1.3.2. Vergi Hukukunda Belge

Mükellefler, işleriyle ilgili faaliyetleri sürdürürken, karşılığında belge alıp vermek zorundadırlar⁴⁰. Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili belirli olgu ve işlemleri belirlenmiş belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüştür. Bu husus, mükelleflerin beyan esasına dayalı olan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir unsurudur⁴¹. Belgeler, mükellefler açısından beyanın doğru olduğunu gösteren bir ispat aracı olduğu gibi, vergi idaresi açısından da vergi denetiminin bir aracını teşkil eder⁴².

Mükelleflerin gelir ve giderlerini belgelemek için kullanmak zorunda oldukları vesikalar VUK'un "Mükelleflerin Ödevleri" başlıklı İkinci kitabının "Vesikalar" başlıklı Üçüncü kısmında 229-242 maddelerinde ayrıntılı olarak yer almaktadır. Mükelleflerin bu belgelerden hangilerini kullanacağı iş nevierine göre tespit edilmektedir⁴³.

VUK'da kullanılması zorunlu olan belgeler; fatura (md.229- md.232), sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri) (md.233), gider pusulası (md.234), Müstahsil makbuzu (md.235), serbest meslek makbuzu (md.236-md.237), ücret bordrosu (md.238- md.239), taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri) (md.240), muharebe evrakı (mektuplar) (md.241- mük. md. 241), diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalar ile ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vergi evrakları vb.) (md.242) ve elektronik ortamda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici

³⁹ Gökcan, s.220.

⁴⁰ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, (Vergi Usul Hukuku), s.202.

⁴¹ Kızılot, s.33

⁴² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 3, İstanbul, 2013, (BDK), s.23.

⁴³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.208.

cihaz fişi, elektronik defter, elektronik belge, elektronik kayıt vb.) (mük. md. 242) olarak düzenlenmiştir⁴⁴.

Yukarıda sayılan belgeler dışında VUK'un Mük.257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak da bazı düzenleyici işlemlere bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerle bazı belgelerin basımında disiplin sağlanmış ve ek belgeler düzenlenerek kullanılması zorunlu olan yeni belge türleri kapsama alınmıştır⁴⁵. Düzenleme zorunluluğu getirilen bu belgeler; ambar tesellüm fişi⁴⁶, adisyon⁴⁷, adisyon tipi perakende satış fişi⁴⁸, irsaliyeli fatura⁴⁹, döviz alım-satım belgesi⁵⁰, banka dekontları veya hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), işlem sonuç formları, sigorta poliçesi ve zeyilnameler, sigorta komisyon gider belgesi, ve ikrazatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri⁵¹, pos cihazı⁵²dır.

VUK'da sayılan belgeler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilen bu belgelerin ayrıntılı açıklamaları ve tanımları şöyledir:

1.3.2.1. Fatura

Fatura, bütün dünyada ticari hayatta en yaygın olarak kullanılan bir belgedir. Vergi Usul Hukukunun da temel belgelerinden birisidir. Alım – satım işlemleri, maliyet unsurlarını oluşturan kalemler ile işletme gelir ve giderleri fatura ile belgelenir. Kayıtların belgelenmesi bakımından ispat vasıtası olabilecek başlıca belge faturadır⁵³.

Fatura VUK'un 229. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; fatura, *“mal satılması veya hizmet ifası karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir”*.

Fatura hem malı satan ya da hizmeti veren hem de müşteri bakımından önem arz eden bir belgedir. Malı veren ya da hizmeti sağlayan, faturanın ikinci örneğini

⁴⁴ Ela, s.21

⁴⁵Kızılot, s.44-45

⁴⁶ 173 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 03.04.1986/19067)

⁴⁷ 185 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 18.08.1988/19903)

⁴⁸ 209 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 16.07.1991/20931)

⁴⁹ 211 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 12.09.1991/20989).

⁵⁰ 226 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 05.04.1994/21896)

⁵¹ 243 ve 246 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 07.09.1995/22397 ve RG: 08.01.1996/22577)

⁵² 382 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 30.05.2008/ 26891)

⁵³ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.83

elinde tutar ve bunu yapılan işlemin kanıtı ve kayıtların dayanağı olarak saklar. Faturayı alan ise, kendi yönünden yaptığı mal veya hizmet alımının kanıtı ve buna ilişkin kayıtların desteği olarak bu belgeye dayanır⁵⁴.

Vergi mevzuatı bakımından faturanın hukuki niteliği, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gelir ve giderleri ile ilgili kayıtların belgelendirilmesine ve vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki mal ve para hareketliliğinin kontrolüne yardımcı olarak delil niteliğinde ticari belgedir. Vergi hukuku bakımından fatura verenin vergi mükellefi olması yeterlidir. Tarafların her ikisinin de vergi mükellefi olma zorunluluğu olmadığı gibi fatura taraflarının tacir ve tacirin ticari işletmesiyle ilgisi olması zorunlu değildir. Fatura; vergi mükelleflerinin kayıtlarının belgelendirilmesine, başka bir deyişle gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir belgedir⁵⁵.

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 mal veya yaptıkları işler için fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları mal veya onlara yaptırdıkları iş bedellerinin 1.200 TL⁵⁶'yi geçmesi veya bedeli bu tutardan az olsa dahi istemeleri halinde malı satanın veya iş yapanın fatura vermesi mecburidir. (VUK, md. 232)

Faturada bulunması gereken bilgilerin neler olduğu VUK'un 230. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası⁵⁷,

⁵⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s.163

⁵⁵ Kızılot, s.64-65

⁵⁶ 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli tutardır. (504 Sayılı VUK Genel Tebliği – RG: 31.12.2018/30642 (3.mükerrer)

⁵⁷ Danıştay 4. Dairesinin konu hakkında verdiği bir kararında; alıcıya verilmiş olan fatura üzerindeki tarih noksanlığının II. Derece usulsüzlük fiilini oluşturduğundan özel usulsüzlük cezasını

- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası⁵⁸,
- Malın veya işin nevi, miktarı ve tutarı⁵⁹,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası⁶⁰.

Faturanın VUK'un 230. maddesinin öngördüğü şekilde düzenlenmemesi yani gerekli bilgileri içermemesi, hiç düzenlenmemesi hükmündedir.⁶¹Bu hususla ilgili VUK'un 227/3. maddesinde; *"Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır"* kuralına yer verilmiştir. Danıştay'ın konuyla ilgili bu yönde⁶² verilmiş birçok kararı olmakla birlikte Danıştay'ın vergi kanunlarının amacından hareketle hakkaniyet ölçüsünde aksi yönde⁶³ verdiği kararlar da bulunmaktadır.

Fatura düzenlenirken uyulması gereken hususlar şunlardır: (VUK, md. 231)

- ✓ Faturalar sıra numarasına göre birbirini izlemektedir. Bir işletmenin çeşitli şube ve birimlerinde her biri aynı numara ile başlamak ayrı ayrı

gerektirdiğinin kabulüne isabet olmayacağı hakkında (E:1991/1687, K:1992/112) bakınız (bkz.) Hüseyin Eroğlu, **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002, s.35

⁵⁸ Danıştay 3. Dairesinin müşteri vergi dairesinin ve hesap numarasının yazılmamış olmasının faturanın geçersiz olduğu anlamına gelmeyeceği, faturayı geçersiz hale getirmeyecek şekil ve muhteva noksanlıklarının II. Derece usulsüzlük cezası uygulanması gerektirdiği hakkında kararı (E:1993/1374, K: 1994/1176) için bkz. Eroğlu, s.36.

⁵⁹ Danıştay 11. Dairesinin tüm yasal unsurları taşıyan faturada katma değer vergisi oranının düşük gösterilmiş olmasının, faturayı hükümsüz hale getirmeyeceği hakkında kararı (E: 1996/2791, K: 1997/1106) için bkz. Eroğlu s.37.

⁶⁰ Danıştay 3. Dairesinin satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunmayan ve malın teslim tarihi sevk irsaliyesi ile kanıtlanamayan fatura yasal süresi içinde düzenlenmemiş kabul edileceği hakkında kararı (E: 1986/1834, K: 1987/564) için bkz. Eroğlu, s.39.

⁶¹ Ozan Muzaffer Köstü, **Danıştay Kararları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.19

⁶² Danıştay 7. Dairesinin kararına (E: 2000/8511, K: 2003/5064) göre; olayda davacı şirketin katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturalardan bir kısmının, faturayı düzenleyenin adı, soyadı, ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin bulunmadığı hususunun inceleme raporu eki tutanağı imzalayan davacı şirket yetkilisi tarafından kabul edildiği tartışılmazdır. Dolayısıyla, alınan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması 213 sayılı VUK'un 230/1 ve 227/3. maddeleri gereğidir. Bkz. Köstü, s.20.

⁶³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararına göre (E: 1997/330, K: 1998/219); faturaya tarih yazılmaması, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyen şekil eksikliklerindendir. Kaldı ki tarihin, yasal defter ve belgeler ile fatura dip koçanının incelenmesi sonucunda da saptanması mümkündür. Bkz. Köstü, s.20.

fatura kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve birimlere göre şube veya birimlerin isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri ayrımı yapılması zorunludur.

- ✓ Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.
- ✓ Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.
- ✓ Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.
- ✓ Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. Dikkat edilirse yedi günlük sürenin belirlenmesinde ne satım sözleşmesinin yapıldığı ne de ödemenin yapıldığı zaman önemlidir. Faturanın düzenlenmesinin son gününün tespitinde malların teslim veya hizmetin ifasının tamamlandığı tarih önemlidir. Yedinci günün hesabında malların teslim edildiği veya hizmetin tamamlandığı gün sayılmaz⁶⁴.
- ✓ VUK'un 232. maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur⁶⁵. Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmesi zorunludur.

⁶⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s.107.

⁶⁵ Faturanın baş (üst) tarafında iş sahibinin ya da namına imzaya yetkili olanların imzası bulunmalıdır. Bu durum fatura bedelinin tahsil edilmemiş olduğunu ifade etmekte ve bu tür faturalar **açık fatura** (vadeli satışlarda düzenlenen fatura) olarak adlandırılmaktadır. İmzanın faturanın alt kısmında yer aldığı faturalarda ise fatura bedelinin düzenlendiği anda ödenmiş olduğunu gösterir ve bunlar da **kapalı fatura** (peşin satışlarda düzenlenen fatura) olarak adlandırılmaktadır. Mevzuatta bir düzenleme olmamasına rağmen ticari hayatın akışı içerisinde açık fatura – kapalı fatura şeklinde bir ayrım ile karşılaşılmaktadır. Fatih Saraçoğlu ve Elif Püskünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s.67.

1.3.2.2. Sevk İrsaliyesi

Vergi kanunlarının çıkarılmasındaki amaç, kamu harcamalarının finansman kaynağı olarak karşılıksız alınmakta olan verginin doğru ve tam olarak zamanında alınmasını sağlamaktır. Bu amaçla bakıldığında vergi kaybının önlenmesi ancak çok sıhhatli olarak ticari mal hareketlerinin belgeye bağlanması ile mümkün olmaktadır. Ticari mal hareketlerinin sağlıklı olarak belgelendirilmesi suretiyle vergi kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır⁶⁶.

Sevk irsaliyesi, VUK'un 230. maddesinin 5 numaralı bendinde tarif edilmekte olup ticari mal hareketlerinin mutlaka sevk irsaliyesi olarak adlandırılan belge ile belgelendirilmesi gerekmektedir. İlgili maddeye göre; malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesinden ana amaç malların fiziksel hareketini kontrol etmektir⁶⁷.

Malın bir mükellefin birçok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel hariç olmak üzere faturada bulunması gereken tüm bilgilerin yer alması ve bunların satıcı tarafından imzalanması gerekmektedir. İrsaliyelerde malın nereye ve ime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşımaları veya taşıttırmaları halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

Sevk irsaliyeleri üç nüsha düzenlenmek zorundadır⁶⁸. İki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulacaktır. Yoklama ve denetimlerde iki nüshası da ibraz edilecek, yoklama veya denetim elemanı bir nüshasına adını, soyadını ve unvanını yazarak tarih belirttikten sonra mühürleyip imzalayacak ve ilgiliye iade edecektir.

⁶⁶ Eroğlu, s.169.

⁶⁷ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.108.

⁶⁸Sevk irsaliyesi ve yolcu listesi 01.01.1991 tarihinden itibaren en az üç nüsha olarak düzenlenecektir. 206 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 17.11.1990/20698).

Yoklama veya denetim elemanında kalan diğer nüsha ise mükellefin vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde, Denetim Koordinasyon Müdürlüklerince, diğer illerde ise Defterdarlık Genel Müdürlüklerince değerlendirilmek üzere muhafaza edilecektir.

Aynı müessesenin muhtelif şube veya kısımlarından her biri ayrı ayrı irsaliye kullandığı takdirde bu irsaliyelere şube veya kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle ayrıştırma yapılması zorunludur.

1.3.2.3. İrsaliyeli Fatura

VUK'un mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiştir.

Sattıkları mallar dolayısıyla VUK'un 231. maddesinin 5 numaralı bendinde mükelleflere tanınan, malın tesliminden itibaren faturanın yedi gün içerisinde düzenlenmesi imkanından vazgeçerek, bu yükümlülüğünü hemen yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeden, diledikleri takdirde 211 ve 232 Seri Nolu VUK Genel Tebliğlerinde belirtilen esaslara uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir.

İrsaliyeli fatura uygulamasını seçen mükelleflerden mal satın alan mükelleflerin, bu malları taşımaları veya taşıttırmaları sırasında irsaliyeli fatura bulunması halinde, bunların sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülükleri yoktur.

İrsaliyeli fatura kullanılması ihtiyaridir. Ancak, isteyen mükellefler, hem eskiden olduğu gibi sevk irsaliyesi ve faturayı ayrı ayrı, hem de irsaliyeli fatura kullanabileceklerdir. İrsaliyeli fatura düzenlenmiş olması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır⁶⁹. Ancak irsaliyeli faturanın altına "Bu belgenin sevk edilen malla birlikte bulunması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz." ifadesine yer verilecektir.

⁶⁹ Somuncu, s.147.

İrsaliyeli fatura mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalarda⁷⁰ fatura ölçülerinde basılacaktır. Notere tasdik ettirilerek kullanılması mümkün değildir.

Malı satan mükellefler irsaliyeli faturayı en az üç nüsha olarak düzenleyeceklerdir. En az üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. İki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulacak, yoklama denetiminde bu nüshalar ibraz edilecektir. Denetim elemanı bir nüshasına adını, soyadını ve unvanını yazdıktan sonra tarih belirterek imzalayıp mühürleyerek ilgiliye iade edecektir. Diğer nüshayı ise; mükellefin vergi dairesinin bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan illerde, Denetim Koordinasyon Müdürlüklerince, diğer illerde ise Defterdarlık Genel Müdürlüklerince muhafaza edilecektir.

İrsaliyeli faturada, faturayı düzenleyenin adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nevi ve miktarı, fiyatı ve tutarı ile malın nereye ve kime gönderileceği, müşterinin adı, ticari unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati, anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgiler yer almalıdır. Bu bilgilerin eksik olması halinde irsaliyeli fatura hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

1.3.2.4. Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri perakende satış vesikalarının herhangi birisi ile tevsik olunur. Perakende satış vesikaları ise; VUK'un 233. maddesinde sayıldığı üzere;

- Perakende Satış Fişleri,
- Makineli Kasaların Kayıt Ruloları,
- Giriş ve Yolcu Taşıma Biletlerinden oluşmaktadır.

Vergiden muaf olan ticaret ve sanat erbabı ile tevkifat usulüne tabi veya vergiden muaf çiftçiler bu vesikaları düzenleyemezler⁷¹.

⁷⁰ İrsaliyeli faturaların anlaşmalı matbaalarda bastırılması ve kullanılması hususunda "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı hakkında Yönetmelik" ve 164 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği hükümlerine uyulacaktır.

⁷¹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.211.

Fatura verilmesi mecburiyetinin bulunmadığı satışlardan anlaşılması gereken ise şu hususlardır⁷²:

- ✓ Mal satışı veya hizmet ifası ticari nitelikte olmayan yani genel kanaate göre nihai tüketiciye yapılan bir satış olmalıdır.
- ✓ Mal ve hizmetin toplam tutarı fatura düzenleme sınırının altında olmalıdır.
- ✓ Yukarıdaki iki şart mevcut olsa dahi mal veya hizmeti satın alan fatura istememiş olmalıdır.

1.3.2.4.1. Perakende Satış Fişleri

Perakende Satış Fişleri; seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fişler kopyalı iki nüsha olarak düzenlenir ve bir örneği müşteriye verilmelidir. Perakende satış fişinde işletme veya mükellefin adı soyadı varsa ticaret unvanı, vergi dairesi ve hesap numarası ile fişin seri ve müteselsil sıra numarası; mükellefin istemesi halinde ise, malın veya hizmetin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarına ilişkin sütunlar bulunmalıdır⁷³.

167 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları mal ve yaptıkları işler için satılan malın ve yapılan işin bedeli ne olursa olsun fatura vermelerinin malı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerin de fatura istemelerinin ve almalarının zorunlu olduğu ve bunlar için perakende satış fişlerinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

Ancak, mükellefin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan diğer bir ifadeyle perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği açıklanmıştır. İşletmenin tüketim amacı dışındaki satışa

⁷² Somuncu, s.160.

⁷³ 164 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (17.02.1985/18669).

konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturaya dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir⁷⁴.

Perakende satış fişlerinin (3100 sayılı kanuna göre verilen yazar kasa fişleri hariç) düzenlenmesi sırasında, toplam bedelin ayrıca yazı ile belirtilmesi ve rakamla yazılan toplamın her iki tarafının çift çizgi (=) ile kapatılması zorunludur.

1.3.2.4.1.1. Dip Koçanlı Perakende Satış Fişi

Mal satışının veya hizmet ifalarının hızlı, dolayısıyla müşterinin yoğun olduğu bazı faaliyet kollarında dip koçanlı perakende satış fişinin kullanılabilmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli genel tebliğlerde izin verilmiştir⁷⁵.

173⁷⁶, 206⁷⁷ ve 209⁷⁸ sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinde belirtildiği üzere;

- Alkollü içki ve alkolsüz meşrubatın perakende satışını yapanlar,
- Ekmek bayileri ve fırın işletmecileri,
- Gerçek usulde gelir vergisine tabi dondurma satıcıları,
- Gerçek usulde gelir vergisine tabi tuvalet işletmecileri,
- Çay ocağı işletenler⁷⁹
- Münhasıran gazete, dergi vb. periyodik yayınların satışını yapanlara⁸⁰ dip koçanlı perakende satış fişi kullanma imkanı getirilmiştir.

⁷⁴ 204 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (05.06.1990/20539)

⁷⁵ Somuncu, s.161.

⁷⁶ RG: 03.04.1986/19067

⁷⁷ RG: 17.11.1990/20698

⁷⁸ RG: 16.07.1991/20931

⁷⁹ 212 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde (RG: 27.09.1991/21004) yapılan düzenlemeye göre; çay ocağı işleten mükellefler münhasıran söz konusu işletmelerdeki satışlarını fatura ile de belgelendirebileceklerdir. Çay ocaklarında müşterilerine marka verilmesi suretiyle çay, kahve ve meşrubat satışı yapılması halinde, müşteriler için ayrı fiş kesilmesi yerine, müşteriye verilen her parti marka için VUK'un 232. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince fatura düzenlenebilecektir. Bununla birlikte, çay ocaklarının müşterilerine perakende olarak çay, kahve ve meşrubat satışı yapmaları halinde de, hizmetin tamamlanıp hesabın ödenmesi sırasında ödeme kaydedici cihaz fişi vermek veya dip koçanlı perakende satış fişi düzenlemek suretiyle bu satışlar belgelendirilecektir.

⁸⁰ 3100 sayılı Kanunla ilgili genel tebliğlerde münhasıran gazete, dergi ve periyodik yayınların satışını yapan mükellefler, ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyetinin dışına bırakılmıştır. Bu uygulama devam etmekle beraber 206 sıra nolu genel tebliğ ile münhasıran gazete, dergi vb. periyodik dergilerin satışını yapan mükelleflere, söz konusu malın satışında dip koçanlı perakende perakende satış fişi kullanma imkanı da getirilmiştir. Söz konusu mükelleflerin istemeleri halinde işletmelerinde ödeme kaydedici cihaz da kullanabilecekleri tabiidir.

1.3.2.4.1.2. Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi

Ödeme kaydedici cihaz kullanmayan kahvehaneleri işleten mükelleflerin münhasıran bu işletmelerdeki satışları ile ilgili olarak, malın veya hizmetin müşteriye teslimi sırasında iki örnek olarak düzenlenerek masaya bırakılacak olan adisyon tipi perakende satış fişi kullanmaları Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca uygun görülmüştür. Adisyon tipi perakende satış fişi kullanmak zorunda olan kahvehaneleri işletenler, adisyon tipi perakende satış fişlerini anlaşmalı matbaalarda bastıracaklardır. Ancak, belirli bir ölçü aranmayacak, işletmeler ihtiyaçlarına göre ölçü belirleyebileceklerdir.

Adisyon tipi perakende satış fişleri, düzenlenmesi sırasında arasına karbon kağıdı gerektirmeyecek olan birinci nüshasının arkasında karbonlu olacak (kendiliğinden karbonlu) şekilde bastırılacaktır.

Adisyon tipi perakende satış fişinde işletme veya mükellefin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, vergi dairesi ve hesap numarası ile fişin seri ve müteselsil sıra numarası, malın veya hizmetin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarına ilişkin bilgiler ile düzenleme tarihi ve saati belirtilecektir. Bu bilgilerin eksik olması halinde adisyon tipi perakende satış fişi düzenlenmemiş sayılacaktır.

Adisyon tipi perakende satış fişi çay, kahve, meşrubat vb. hizmetler müşteriye verilirken en az iki nüsha olacak şekilde düzenlenecek ve müşteri masasına bırakılacaktır. Düzenleme sırasında verilen meşrubatın veya hizmetin cinsi ve miktarı fişteki ismin önüne işaret konulmak suretiyle belirlenecek, tutarı yazılacaktır. Aynı masada sonraki her sipariş, iki nüsha düzenlenmiş ve bir tanesi masaya konulmuş olan nüshaya da işlenecektir.

Hizmetin tamamlanmasından sonra, verilen çay, kahve, meşrubat miktarına göre tutarlar toplanarak müşteriden tahsil edilecek olan toplam tutar fişe yazılacaktır. Hesabın ödenmesiyle adisyon tipi perakende satış fişinin bir nüshası müşteriye verilecek, ikinci örneği mükelleflerce saklanacaktır.

Adisyon tipi perakende satış fişindeki malın veya hizmetin cinsi sütunundaki mal veya hizmet kalemleri, işletmeler tarafından sattıkları mal ve sunulan hizmet çeşitlerine göre ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde belirlenebilecektir.

1.3.2.4.2. Makineli Kasaların Kayıt Ruloları

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun⁸¹, a göre; satışı yapılan malları aynen veya işledikten sonra satışını yapanlar dışındaki kişilere satan veya aynı kişilere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler. Bir malın aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışında kalan ve nihai tüketici olarak nitelendirilen tüketiciye satılması perakende satış olarak kabul edilmektedir⁸².

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışların ve yaptıkları hizmetlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer.

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde; satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı, soyadı veya unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, satılan malın cinsi ve bedelleri, vergili olup olmadıkları ve bunlara ait toplamaların, müteselsil fiş numarası, işlem tarihi, cihazın onaylandığını gösterir sembol ve cihaz sicil numarası gösterilmesi gerekir.

1.3.2.4.3. Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri

VUK'un 233. maddesinde; fatura kullanma zorunluluğu olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, fatura vermek zorunda olmadıkları işlerin bedellerini, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, ve giriş ve yolcu taşıma biletleri ile belgelendirilirler.

Giriş ve yolcu taşıma biletleri, biletle girilen sinema, tiyatro, otopark, park, müze gibi yerler ile ücret karşılığı yolcu taşımacılığı yapan işletmelerin hasılatlarını belgelendirmeye yarar⁸³.

⁸¹ RG: 15.12.1984/18606

⁸² 1 Seri Nolu Katma Vergi Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ (RG: 09.02.1985/18661)

⁸³ Somuncu, s.182.

Giriş ve Yolcu Taşıma Biletlerinde; işletme veya mükellefin adı, düzenleme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir.

173 Seri Nolu VUK Genel Tebliği⁸⁴ ile yapılan düzenlemede; şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmecileri için öngörölmüş asıl belgeler, yolcu taşıma biletleri ve yolcu listeleridir. Bu husus, bu mükelleflerin bazı işlemler için fatura kullanma zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Yolcu Taşıma Biletleri, nihai tüketici durumundaki müşterilere, satın aldıkları taşıma hizmeti nedeniyle düzenlenen belgelerdir. Yolcu listeleri; sefer bazında yapılan taşıma hizmetinin toplam tutar ve mahiyetini gösteren belgedir⁸⁵.

Şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmeleri kullanacakları yolcu taşıma biletleri ve yolcu listelerini bağılı bulundukları vergi dairesinin bulunduğı ildeki anlaşmalı matbaalara bastıracaklardır.

Ancak, bir otobüs firmasının veya firmalarının biletlerinin komisyoncular tarafından satılması halinde, yolcu taşıma biletleri yolcu listelerini otobüs komisyoncuları kendi vergi dairelerinin bulunduğı ildeki anlaşmalı matbaalara kendi adlarına bastıracaklar. Bu şekilde bastırılan biletlerin dış yüzeyine, hangi firmanın bileti olduğunu belirtir ve ilgili firmanın adı ve soyadı varsa ticaret unvanı gibi bilgiler yer alacaktır.

Otobüs komisyoncuları da bu şekilde bastıracakları yolcu taşıma biletlerini, birbirini takip eden müteselsil sıra numarası dahilinde teselsül ettireceklerdir. Otobüs firmaları ise hizmet bedeli olarak komisyoncu adına düzenleyecekleri faturada satılan bilet miktar ve tutarını ayrıca göstereceklerdir.

1.3.2.5. Gider Pusulası

VUK'un 234. maddesinde yer alan gider pusulası; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbaplarının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler

⁸⁴ RG: 03.04.1986/19067

⁸⁵ Bülent Sezgin, "Şehirlerarasında Karayoluyla Yapılan Yolcu Taşımacılığında Belge Düzeni", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, Temmuz-Ağustos 2011, s.194.

ve onlardan satın aldıkları mallar için düzenlemeleri ve bu kişilere imzalattırmaları gereken belgedir.

Yaptırdıkları işler ve satın aldıkları mallar için düzenlenip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kendilerine ait eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşyalar için de tanzim edilir.

Görüldüğü üzere gider pusulası da kayıt nizamının kolaylık sağlayan bir belgesi olup kapsadığı bilgiler itibariyle VUK'un 230. maddesinde belirtilen faturaya benzemektedir⁸⁶. Aralarındaki en önemli fark, düzenleyen taraf bakımındandır. Çünkü faturayı malı satan veya hizmeti yapanın düzenlenmesine karşılık, gider pusulasını malı alan veya hizmeti yaptıran düzenlemektedir⁸⁷. Ayrıca, gider pusulası düzenlenmesinde faturada olduğu gibi parasal bir sınır öngörülmemiştir⁸⁸.

Gider pusulası, işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, kesilen vergi oranı ve tutarı, işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın adları ve soyadlarını, unvanlarını, adresleri, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihini içerir ve iki nüsha olarak düzenlenir. İlk nüshası işi yapana veya malı satana verilecek, ikinci örneği ise düzenleyen tarafından saklanacaktır. En az iki nüsha olarak düzenlenmeyen ve içermesi gereken yukarıdaki bilgilerin yer almadığı gider pusulaları hiç düzenlenmemiş sayılacaktır⁸⁹.

Gider pusulaları, mükellef tarafından anlaşmalı matbaalarda bastırılır ve notere tasdik ettirilir. Seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

1.3.2.6. Müstahsil Makbuzu

VUK'un 235. maddesi gereğince; 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

⁸⁶ Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Vergi Hukuku Yayınları 2-3, Ünal Matbaası, Ankara, 1974, s.393.

⁸⁷Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, (Genel Vergi Hukuku), s.385

⁸⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.108.

⁸⁹ 225 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 01.02.1994/21536)

sırada iki nüsha makbuz düzenlemeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini de ona imzalatarak almaya mecburdurlar.

Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracı tarafından alındığı takdirde makbuz bu kişiler tarafından düzenlenir ve imzalanır. Çiftçiden avans üzerine yapılan alımlarda, makbuz malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzlarında; makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı ve unvanı, mal satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgah adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı, bedelinin yazılması gerekir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numaraları dahilinde teselsül ettirilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. İki nüsha olarak düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzunun noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaalardan temin edilmiş olması gerekmektedir⁹⁰.

Müstahsil makbuzu hiçbir resim ve harca tabi değildir. Sadece birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler zirai ürün alımları sırasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)⁹¹ 94/11. Maddesine göre satın alınan ürünün türüne göre değişen oranlarda vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar⁹².

⁹⁰ 164 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 17.02.1985/18669)

⁹¹ RG: 06.01.1961/10700

⁹² Söz konusu zirai ürünlerin türleri ve yapılacak tevkifat oranları şöyledir:

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için %2,

b) Diğer zirai mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için %4,

c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,

ii) Diğer hizmetler için %4 tevkifat yapılması gerekmektedir.

d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için ise tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı ise müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olduğu alımlar sırasında vergi tevkifatı yapmayacaktır.

1.3.2.7. Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 236. maddesine göre; serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemeye ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.

Serbest meslek makbuzlarında; makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı, unvanı, adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır (VUK, md. 237).

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların da diğer fatura yerine geçen vesikalarda olduğu gibi noter tasdikli olması ya da anlaşmalı matbaalarda bastırılması zorunludur.

GVK'nın 94/2. maddesine göre; yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) tevkifat yapılması gerekmektedir⁹³.

379 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği⁹⁴ ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde ilgili tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS – Point of Sale) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanma zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazla düzenlenecek POS fişlerinin, alınan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

1.3.2.7. Ücret Bordrosu

VUK'un 238. maddesinde belirtildiği üzere; işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Ancak; GVK'ya göre, vergiden muaf olan ücretler ile diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için ücret bordrosu düzenlenmez.

⁹³ Söz konusu maddeye göre yapılacak tevkifat oranları;

a) GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17,

b) Diğer serbest meslek işlerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

⁹⁴ RG: 05.01.2008/26747

Ücret bordrosunda bulunması gereken bilgiler ise şunlardır:

- Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası ve mührü (Ücetin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza ve mühür konulması zorunlu değildir.),
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,
- Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat ve parça başı ücreti),
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Genel ve özel bütçeli daire ve müesseseler ile belediyelerin ve 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkındaki Kanuna⁹⁵ tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer.(VUK, md. 239)

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarih konularak, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

Ücret bordroları ve bordro yerine geçen vesikaların herhangi bir anlaşmalı matbaaya bastırılması veya noter tasdikli olması gerekmemektedir⁹⁶. İşverenler ücret bordrolarını yukarıda sayılan bilgileri içermesi koşuluyla diledikleri şekilde düzenlerler.

1.3.2.8. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

VUK'un 240. maddesine göre; taşıma işletmeleri ve otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerleri aşağıda sıralanan belgeleri düzenlemek zorundadırlar. Bu faaliyetler ticari nitelik taşıdıkları için basit usulde vergilendirilen mükellefler de bu özel belgeleri düzenlemek zorundadırlar.

⁹⁵ RG: 11.07.1939/4255

⁹⁶ BDK, s.51

1.3.2.8.1. Taşıma İrsaliyesi

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için aşağıda belirtilen bilgileri içeren seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden taşıma irsaliyesi kullanmak zorundadırlar.

- İrsaliyeyi düzenleyenin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası⁹⁷,
- Sürücünün adı, soyadı varsa vergi dairesi ve hesap numarası ve aracın plaka numarası,
- Malın ambara giriş tarihi,
- Malın cinsi (Malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj türünün kaydedilmesi yeterlidir.)
- Malın miktarı (Ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet),
- Malın kimin tarafından düzenlendiği,
- Malın nereye ve kime gönderildiği,
- Alınan nakliye ücreti tutarı.

Taşıma irsaliyesi en az üç nüsha düzenlenmek zorundadır. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan tarafından saklanır. Bu hüküm nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.

345 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği⁹⁸ ile farklı adreslerde bulunan birden çok alıcıya eşya taşınması sırasında tek bir taşıma irsaliyesi düzenlenmesi irsaliyenin “alıcı adresi” bölümüne de “ekli listedeki muhtelif müşteriler” ibaresinin yazılması uygun görülmüştür. Taşıma irsaliyesine eklenecek listede, taşıma irsaliyesinin seri ve sıra numarası, göndericinin adı-soyadı, unvanı, gönderinin cinsi ve miktarı, (adet, ağırlık vb.), alıcının adı-soyadı ve gönderinin varış merkezi ile ücreti yer almalıdır.

⁹⁷ 164 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 17.02.1985/18669)

⁹⁸ RG: 28.02.2005/25741

1.3.2.8.2. Yolcu Listeleri

VUK'un 240. maddesine göre; şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında VUK'un 233. maddesi gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler) (T.C. Devlet Demiryolları hariç), taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren yolcu listesi düzenlerler.

Yolcu listeleri iki nüsha şeklinde düzenlenmekle beraber bu listenin bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını da işyerinde bulundurlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri üç nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kişiler tarafından saklanır.

Yolcu listelerinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Yolcu listelerini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi,
- Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati,
- Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

173 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde⁹⁹ yapılan düzenleme ile bir işletmenin kendi otobüsüyle yaptığı taşıma işinin yanı sıra bağımsız otobüs sahiplerine¹⁰⁰ de taşıma işini yaptırması halinde, bağımsız otobüs sahipleri tarafından bu işletmeye yapılan taşıma hizmeti karşılığında fatura düzenlenecektir. Ancak yolcu taşıma bileti ve yolcu listesinin gerek işletmeye bağlı, gerekse bağımsız otobüs sahipleri tarafından yapılan taşımalarda işletme tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

1.3.2.8.2.1. Elektronik Yolcu Listesi

Elektronik Yolcu Listesi 415 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹⁰¹ ile mevzuatımızda yerini almış ve elektronik belge biçiminde oluşturulan, elektronik

⁹⁹ RG: 03.04.1986/19067

¹⁰⁰ Bağımsız otobüs sahiplerinden maksat; kendi otobüsüyle bir firmanın yolcularını taşıyan şahıslardır.

¹⁰¹ RG: 26.06.2012/28335

ortamda muhafaza ve ibraz edilen karayolu yolcu taşımacılığında kullanılan yolcu listesi şeklinde tanımlanmıştır.

Elektronik Yolcu Listesinde bulunması gereken bilgiler:

- Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası/TC kimlik numarası,
- Taşıtın plakası,
- Sefer tarihi,
- Hareket saati,
- Sefer numarası,
- Elektronik bilet numarası,
- Yolcu sayısı,
- Katma Değer Vergisi dahil toplam hasılatı.

Uluslararası seyahat eden kişilerin adı soyadı, TC Kimlik numarası veya pasaport numaralarının yazılması yolcu listelerine yazılması zorunludur.

Ayrıca elektronik yolcu listelerinde “Gelir İdaresi Başkanlığı” amblemi bulunacak olup bu amblemin altına “Elektronik Yolcu Listesi” ibaresinin ve elektronik yolcu listesinin alt kısmına “Elektronik Yolcu Listesi izni alınmıştır” ibaresinin yer alması gerekmektedir.

1.3.2.8.3. Günlük Müşteri Listeleri

VUK’un 240. maddesine göre; otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralarına sahip günlük müşteri listeleri düzenlemeleri ve işyerlerinde bu listeleri bulundurmaları gerekmektedir.

Günlük müşteri listelerinde şu bilgiler bulunur:

- Mükellefin adı, soyadı varsa unvanı ve adresi,
- Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
- Düzenleme tarihi.

Günlük müşteri listelerin de anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması veya noterlere tasdik ettirilmiş olması gerekmektedir.

1.3.2.9. Ambar Tesellüm Fişi

Nakliyat ambarlarına nakledilmek üzere getirilen malların ambara giriş tarihi ile sevki arasında zaman farklılığının bulunması, ayrıca birden fazla şahsa ait malların tek bir taşıt ile taşınması gibi malın ambara giriş tarihinde taşıma irsaliyesi düzenlenmesinin fiilen mümkün olmadığı bu gibi durumlar için Hazine ve Maliye Bakanlığı 173 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile ambar tesellüm fişi düzenlenmesini uygun bulmuştur.

Nakliyat ambarları, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen mallar için aşağıda sayılan bilgileri ihtiva eden müteselsil seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilen üç nüsha ambar tesellüm fişi düzenleyeceklerdir. Bu durumda fiş düzenlenmesi halinde fişin bir nüshası malı taşıttırana, bir nüshası mali taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir nüshası da nakliyat ambarında tutulur. Fişin taşıttıran nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi örneği yerine geçer.

Ambar tesellüm fişinde en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Makbuzu düzenleyen taşıma ambarının adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malı tevdi edenin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın ambara giriş tarihi,
- Malın nevi ve miktarı,
- Malın nereye ve kime gönderildiği (Alıcının adı ve adresi),
- Alınan taşıma ücreti,
- Makbuzun düzenlenme tarihi,
- Malı tevdi eden tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin seri ve sıra numarası.

Ambar tesellüm fişi ile ambara tevdi edilen mallardan birden fazla kişiye ait olanların tek bir taşıt veya birden fazla taşıtta taşınmak suretiyle ambarlardan çıkışı sırasında malların taşınan şahısların ve alıcıların adı soyadları ayrı ayrı sütunlarda gösterilen ve taşıma irsaliyesinde bulunması zorunlu olan bilgileri de içeren liste şeklinde düzenlenecek bir taşıma irsaliyesi kullanılacaktır. Ayrıca liste şeklinde

düzenlenecek taşıma irsaliyesine tesellüm fişlerinin bir örneği ile, malı taşınan tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin de eklenmesi zorunludur.

Bir taşıtla sadece bir kişiye ait malın ambar girişi yapılmadan taşınması halinde ise ambar tesellüm fişine gerek bulunmayıp sadece VUK'un 240. maddesine göre taşıma irsaliyesi ve malı taşınan veya malı taşıttıran tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir.

Ambar tesellüm fişinde yukarıda sayılan bilgilerin dışında tesellüm fişinin müteselsil seri ve sıra numarası, müşterinin komisyoncunun veya aracın adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarasına ilişkin bilgiler de bulunacaktır. Ambar tesellüm fişinin de anlaşmalı matbaalarda bastırılması veya noter tasdikli olması gerekmektedir.

1.3.2.10. Adisyon

VUK'un mük. 257. maddesinin Hazine ve Malive Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 185¹⁰², 200¹⁰³, 298¹⁰⁴ ve 299¹⁰⁵ Nolu VUK Genel Tebliği ile adisyon kullanımının koşulları belirlenmiştir. Bu tebliğlere göre adisyon kullanmak zorunda olanlar:

- Kurumlar vergisine tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ve alkollü içki servisi yapan gece kulüpleri, diskotek, bar, pavyon, gazino, meyhane ve lokanta gibi işletmeler,
- Kurumlar vergisi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp vb. işletmeler,
- VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotek, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmeler.

¹⁰² RG: 18.08.1988/19903

¹⁰³ RG: 25.11.1989/20353

¹⁰⁴ RG: 05.08.2001/24484

¹⁰⁵ RG: 18.08.2001/24497

Adisyon kullanmak zorunda olduğu açıklanan yukarıda belirtilen hizmet işletmelerinin alkollü içki servisi yapmaları halinde adisyon düzenleme zorunlulukları bulunmakta olup alkollü içki servisi yapmayan hizmet işletmelerinin adisyon düzenleme zorunluluğu söz konusu değildir.

Adisyon, sunulan hizmetin ve malın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir. Adisyonlar anlaşmalı matbaalara bastırılarak kullanılacak olup belli bir ölçü aranmayacaktır. İşletmeler kendi ihtiyaçlarına göre ölçü belirleyebileceklerdir.

Adisyonlarda bulunması gereken asgari bilgiler ise şunlardır:

- Mükellefin adı, varsa ticari unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
- Hizmetin ve malın cinsi, miktarı,
- Adisyonun düzenleme tarihi, saati¹⁰⁶seri ve sıra numarası,
- Adisyonun basıldığı matbaa ile ilgili bilgiler.

Adisyonlar kopyalı en az iki örnek olarak düzenleneceklerdir ve müşterinin masasına bırakılacaktır. Daha sonra eklenen siparişler de her iki adisyona işlenecektir. Hizmetin tamamlanmasından sonra adisyonun bir örneği müşteriye ibraz edilecek ve bu adisyona istinaden hesap ödenecektir. Ayrıca müşterinin talebi beklenilmeksizin derhal fatura, fatura vermeyi gerektirmeyen hallerde de perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenerek adisyon ile beraber müşteriye verilecek, ikinci örneği ise işletmede kalacaktır.

1.3.2.11. Döviz Alım-Satım Belgeleri

Yabancı para ile yapılacak işlemler ülkemizde 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun¹⁰⁷ ve bu kanuna istinaden çıkarılan 32 sayılı karar¹⁰⁸ hükümlerine tabidir. Bu karar ile yetkili müesseselere döviz alışı ve satışlarında döviz alım satım belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiş ve bu belgelerle ilgili olarak şekle, usule ve esasa ilişkin hususların Merkez Bankasınca belirlenmesi öngörülmüştür.

¹⁰⁶ Adisyonlara düzenlenme saati yazılma zorunluluğu 200 sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile getirilen bir düzenlemedir. Bu tebliğe göre; düzenleme saati yazılmayan adisyonlar müşteri masasına konulmuş olsa dahi hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

¹⁰⁷ RG: 25.02.1930/1433

¹⁰⁸ RG: 11.08.1989/20249

Merkez Bankasının 1-M sayılı Genelgesi¹⁰⁹ nin 46. Maddesine göre; bankalar, yetkili müesseseler, PTT, kıymetli maden aracı kuruluşları ve aracı kurumlar tüm döviz alışları ve satışları sırasında genelgede şekli belirlenmiş olan (ek1 ve ek2 olarak) döviz alım ve satım belgelerini kullanmak zorundadırlar.

226 sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹¹⁰ ile Merkez Bankasının yukarıda belirtilen genelgesinde belirtilen şekil şartlarına ilave olarak; belgeyi düzenleyen yetkili müessesesin iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının da bulunma zorunluluğu getirilmiştir.

Döviz alım satım belgeleri en az iki örnek olarak düzenlenecektir. İki den fazla örnek düzenlenmesi halinde üzerinde kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

Döviz alım satım belgelerinin yukarıda sayılan bilgileri taşıması halinde bilgisayar ortamında düzenlenmesi de mümkündür.

Döviz alım satım belgelerinin (bilgisayarla düzenlenenler de dahil) anlaşmalı matbaalarda bastırılacak veya noter tasdikli olarak kullanılacaktır. Bu belgede belirli bir ölçüt aranmayacaktır.

1.3.2.12. Muhabere Evrakı

VUK'un 241. maddesine göre; tüccarların her türlü ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraflar ve hesap hüsaları dahil) muharebe evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evraklarının, işlerin durumuna göre dosyada muhafaza edilmesi gerekmektedir.

1.3.2.13. Diğer Vesikalar

VUK'un 242. maddesinde belirtildiği üzere, tüccarlar, diğer maddelerde sayılan belgeler dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.

¹⁰⁹ RG: 03.07.1991/20918

¹¹⁰ RG: 05.04.1994/21896

Ayrıca, damga vergisi mükellefleri Türkiye’de düzenlenip doğrudan doğruya yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye’de kalan kopyalarını, GVK’nın 54. maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahının tespitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler bu giderlerini tevsik edecek vesikalarını ve GVK’ya göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak giderlerini ispat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedir.

1.3.2.14. Elektronik Ortamda Düzenlenen Belgeler

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojileri, sağladıkları maliyet avantajı ve verimlilik gibi nedenlerle mükelleflere ait iş süreçlerinde gittikçe daha yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Bu durum, özellikle yüksek sayıda yasal belge ve kayıt ile ilgili süreçleri kağıt ortamında yürütmek zorunda olan mükelleflere yönelik, gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesi arayışını da gündeme getirmiştir¹¹¹. Bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK’un mükerrer 242. maddesinde; kendisine tanınan yetki ile elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzelleme esaslarını belirlemiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkan pulları belgelere eklettirmeye yetkili kılınmıştır. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkan pulları içeren belgeler VUK hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir.

İlgili maddeye göre; elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu konuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik kayıt ise elektronik ortamda tutulan elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesi olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu ve diğer

¹¹¹ 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 05.03.2010/27512)

vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Hazine ve Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına VUK'un verdiği yetkiye istinaden, yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik olarak iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre e-fatura, yeni bir belge türü olmayıp kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Ancak; aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kağıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi mümkün değildir¹¹².

E-fatura uygulaması¹¹³ 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile ihtiyari olarak uygulanmaya başlasa da daha sonra 421 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹¹⁴ ile bazı mükellefler için zorunlu hale gelmiştir¹¹⁵. Bu mükellefler:

- 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madenî yağ lisansına sahip olanlar ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olan şirketler,
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa edenler ile bu mükelleflerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hâsılatına sahip olanlar.

454 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹¹⁶ ile 421 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile e-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan

¹¹² Tahir Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:266, Kasım 2010, www.vergisorunlari.com.tr, (24.02.2019).

¹¹³ E-faturaların ilgili Tebliğlerde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme ve alma işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan e-fatura uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunludur. Faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartlar <http://www.efatura.gov.tr> internet adresinde duyurulmuştur. Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, VUK kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde değildir.

¹¹⁴ RG: 14.12.2012/28497

¹¹⁵ Gürbüz Gökçen ve Mustafa Özdemir, "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması", **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt:12, Sayı:46, Temmuz 2016, s.144.

¹¹⁶ RG: 20.06.2015/29392

mükelleflere e-fatura ve elektronik defter tutma uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir:

- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hâsılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I Sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans alan mükellefler,
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE

2.1. SAHTE BELGE KAVRAMI

Sahte belge VUK'un 359/b-1. maddesinde gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Başka bir tanımlamaya göre; mükellef ile belgeyi düzenleyen arasında gerçekte belge düzenlenmesini gerektiren herhangi bir hukuki ilişki bulunmamasına rağmen sanki varmış gibi düzenlenen belgedir¹¹⁷. Dolayısıyla sahte belgeden söz edebilmek için ortada herhangi bir ekonomik ilişki yani mal ve hizmet alım satımı ya da hizmet ifası yokken matrahı aşındırmak suretiyle tahakkuk edecek vergi tutarlarını azaltmak amacıyla böyle bir işlem varmış gibi belgeye yansıtılmış olması gerekir¹¹⁸.

Sahte belge; herhangi bir ekonomik faaliyet bulunmamasına rağmen bir ekonomik faaliyette bulunulmuş gibi düzenlenen belgedir¹¹⁹. Bu belgeler kanundaki şekil ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş ancak; gerçek ekonomik veya hukuki bir durumu temsil etmeyen belgelerdir. Çünkü VUK'da belirtilen zorunlu şekil şartlarını taşıyan bir belge tevsik edici belge olarak kabul edilebilir. Bir belgenin zorunlu bilgileri taşınamaması belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına ve dolayısıyla sahte belge düzenlenme suçu kapsamında değerlendirilmemesine neden olur¹²⁰.

Uygulamada ve halk arasında sahte belge kavramının naylon belge ya da naylon fatura olarak adlandırıldığı da görülmektedir¹²¹. Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre naylon fatura; faturası olmayan bir mal için alıcıya verilen veya birini harcama yapmış gibi göstermek amacıyla yasa dışı olarak düzenlenen faturanın halk arasındaki adı olarak tanımlanmıştır¹²². Nitekim Danıştay'ın verdiği bir karara göre; fatura tacir tarafından düzenlenmemiş ve herhangi bir mal satışı ya da hizmet ifası ile ilgili değilse

¹¹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş ve Yasemin Cangüloğlu, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", **Fasikül Dergisi**, Sayı: 100, Mart 2018, s.347.

¹¹⁸ Yüce, s.78

¹¹⁹ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.205; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.229.

¹²⁰ Yüce, s.78-79.

¹²¹ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.205; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.229; Kızılot ve Kızılot, s.151.

¹²² Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (13.01.2019).

tatbikatta bu faturalar naylon fatura olarak adlandırılmaktadır¹²³. Bu yönüyle sahte belge ile naylon fatura/belgenin aynı şeyi ifade ettiği söylenebilir.

Belgede sahtelik belgenin aslında ya da suretinde gerçekleşebilir. Örneğin; belgenin sureti gerçek bir ilişkiye yönelik olarak düzenlenirken aslı başka bir ilişkiye yönelik olarak düzenlenebilir¹²⁴.

Her ne kadar uygulamada, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlar, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları şeklinde biliniyor olsa da bu suçların konusu sadece fatura değildir. ¹²⁵Vergi kanunlarımız açısından gerçek bir muamele veya durumu tevsik etmek amacıyla "ispat vasıtası" olarak kullanılan aşağıdaki belgeler sahte belge olarak düzenlenebilir¹²⁶:

- a- Fatura,
- b- Sevk İrsaliyesi,
- c- Perakende Satış Vesikası (perakende satış fişi¹²⁷, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri)
- d- Gider Pusulası,
- e- Müstahsil Makbuzu¹²⁸,
- f- Serbest Meslek Makbuzu,

¹²³ Danıştay 4. Dairesinin 21.12.1998 tarih ve E:18987/5690, K:1998/5301 sayılı kararı, aktaran Tunay Bakır, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:6, Haziran 2004, www.lebiblyalkin.com.tr, (13.01.2019).

¹²⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.229; Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.206.

¹²⁵ Halil Çıgılı, "Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri, **Adalet Dergisi**, Sayı:53, 2015, s.72.

¹²⁶ Kızılot ve Kızılot, s.553.

¹²⁷ "...13.12.2005 tarihinde, sanığı üzerinde sahte olduğu tespit edilen yazar kasa fişlerinin yakalanması nedeniyle özel belgede sahtecilik suçundan sanık hakkında açılan kamu davasında, 213 sayılı Kanunun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile değişik 359/b-1. Maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle suç tarihi de nazara alınarak sanığın eyleminin 213 sayılı Kanunun 359/b-1. Madde ve fıkrası kapsamı alındığı ve ilgili yasanın 367ç maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden ve suç vasfına tayininde de yanlışlıkla düşülerek "özel belgede sahtecilik" suçundan beraat kararı verilmesi..." Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 13.05.2013 tarih, E.2012/865, K:2013/7696 sayılı kararı, aktaran Çıgılı, s.73.

¹²⁸ "...213 sayılı Kanunun 235. Maddesine göre; 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 mallara bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Somut olayda müstahsillerin adlarına atfen sahte imza atılarak düzenlendiği iddia edilen müstahsil makbuzlarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre stopaj vergisinin tevkifinde kullanıldığı ileri sürülmesi karşısında, eylemin sübutu halinde, her bir takvim yılında işlenen, kendi içinde teselsül eden ayrı ve bağımsız sahte fatura düzenlemek suçunu oluşturacağı..." Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 25.12.2013 tarih E.2013/23924 K:2013/20048 sayılı kararı, aktaran Çıgılı, s.73.

- g-Ücret Bordrosu,
- h- Taşıma İrsaliyesi,
- ı- Yolcu Listesi,
- j- Günlük Müşteri Listesi,
- k- Muhabere Evrakı (ticari mektuplar),
- l- Poliçe, bono, çek, senet ve diğer belgeler (sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, vergi makbuzları vb.)
- m- Özel fatura,
- n- İrsaliyeli Fatura,
- o- Döviz Alım Satım Belgesi,
- p- Adisyon,
- r- Reçete,
- s- Yapı Ruhsatı gibi belgeler.

2.1.1. Vergi Hukuku Açısından Sahte Belge

Türk Vergi Mevzuatında sahte belgenin tanımlanması ilk kez 28 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹²⁹,’nde yapılmıştır. Bu tanım vergi hukuku dünyasında ilk tanım olması sebebiyle önem arz etmektedir¹³⁰. Tebliğin D bölümüne göre; bilindiği üzere vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, kanunda öngörülen şekil şartlarına uygun olarak düzenlemelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır. Buna göre; “sahte belgeler“ hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelerdir. Bu bağlamda;

1. Bir emtia hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
2. Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ve
3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler sahte belge olarak değerlendirilecektir.

¹²⁹ RG: 01.08.1988/19886

¹³⁰ Zeynep İlca ve Ömür İlca, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.33.

Kanun olarak sahte belge ilk defa 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde 29.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunun¹³¹ 14. Maddesi ile yapılan ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren (b-1) bendinde tanımlanmıştır. 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Daire Kanun¹³²'un 276. Maddesiyle maddedeki parantez işareti kaldırılmıştır¹³³. Maddedeki hükme göre sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Örneğin; A şahsından alınan bir mal için, tarih, miktar, fiyat ve bedel olarak aynı unsurları içeren bir faturanın B şahsından temini durumunda, B'den alınan belge sahte belge olarak kabul edilmektedir¹³⁴.

2.1.2. Ceza Hukuku Açısından Sahte Belge

Türk Ceza Kanununda sahte belge düzenleme fiili; kamu düzenine karşı işlenen suçlardan sayılmıştır¹³⁵. Sahtekarlık suçlarının konusunu oluşturan belgelerde sahtecilik "Resmi Belgede Sahtecilik" ve "Özel Evrakta Sahtecilik" yapılarak işlenmektedir¹³⁶. İki başlık halinde ele alınan bu suçlar ve bu suçlara uygulanacak cezai müeyyideler kanunun 204¹³⁷.ve 207¹³⁸. maddelerinde belirlenmiştir. Ayrıca

¹³¹ RG: 29.07.1998/ 23417 (mükerrer)

¹³² RG: 08.02.2008/26781

¹³³ Aydın Cengiz ve Ömer Kılıç, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007, s.131

¹³⁴ A. Bumin Doğrusöz, "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:190, Ekim 2008, www.yaklasim.com, (27.04.2019).

¹³⁵ Ahmet Meriç, Abdüllatif Karabalık ve Özgür Durmuş, "Sahte Belge Nedir? Sahte Belge Sorununa Bakış, İrdelenmesi ve SMİYB Düzenleme/Kullanımı ile Mücadelede Çözüm Yolu Önerileri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:149, Şubat 2012, s.63.

¹³⁶ İbrahim Hüvez, "Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:28, Nisan-Mayıs 1997, s.39.

¹³⁷ Kanun Hükmü şöyledir: "Resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Resmi belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır."

¹³⁸ Kanun hükmüne göre; "Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır."

kanunun 210. maddesinde özel belge olmasına karşın konusu itibariyle resmi belge gibi muamele görececek belgeler ve bu belgeleri düzenleyenlerin karşılaşacağı cezai müeyyideler belirlenmiştir¹³⁹.

Türk Ceza Kanununda düzenlenen sahtecilik suçları ile Vergi Usul Kanunundaki sahte belge oluşumunu ayıran nokta; Vergi Usul Kanununda belgenin vergisel bir boyutunun olması gerekliliğidir. Vergi Hukuku ile Ceza Kanunundaki sahte belge farkı belgenin vergisel bir boyutunun olup olmadığı, belgenin vergisel bir işlem için kullanılıp kullanılmadığı ile ilişki içerisinde¹⁴⁰. Vergisel bir işlemde kullanılan belgede bir sahtecilik söz konusu ise bu belgedeki cezanın yaptırımını Türk Ceza Kanununun ilgili maddesi (207. Madde) değil, Vergi Usul Kanununun 359. Maddesi olacaktır¹⁴¹.

2.2. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMI

Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçek miktarın altında ya da üzerinde göstererek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça başvurulanan fillerden birisi muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır¹⁴².

¹³⁹ Meriç, Karabalık ve Durmuş, s.63

¹⁴⁰ Ilıca ve Ilıca, s.34

¹⁴¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin bu konuda verdiği bir kararında; “... vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyat suçunun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanığın 2002 yılında özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere “sahte fatura düzenlemekten” ibaret eyleminin VUK’un 359/b-1. Maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden, suçu nitelemeye yanlış sonucu, özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılmasına karar verilmesi, yasaya aykırılık oluşturur.” denilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 19.12.2005 tarih ve E:2005/2983 K.2005/13918 kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (27.04.2018); Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararında; “...1-13.12.2005 tarihinde, sanığın üzerinde sahte olduğu tespit edilen yazar kasa fişlerinin yakalanması nedeniyle özel belgede sahtecilik suçunun sanık hakkında açılan kamu davasında, 213 sayılı Kanunun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. Maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçunun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyat doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle suç tarihi de nazara alınarak sanığın eyleminin 213 sayılı Kanunun 359/b-1. Madde ve fıkrası kapsamında kaldığı ve ilgili kanunun 367. Maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden ve suç vasfının tayininde de yanlışla düşülerek yazılı şekilde “özel belgede sahtecilik” suçundan beraat kararı verilmesi...” denilmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 13.05.2013 tarih, E:2012/865, K:2013/7696 sayılı kararı, aktaran Çıgılı, s.75.

¹⁴² Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 11.07.2014 tarih E:2012/11-1512, K:2014/366 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (02.05.2019).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramının vergi hukukunda ilk tanımı yine 28 Seri Nolu KDV Genel tebliğinde yapılmıştır. Tebliğe göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası, “tahrif” suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge VUK’un 359. maddesinde; **“gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”** olarak tanımlanmıştır. Buna göre;

- Mal veya hizmetin miktar ya da değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- Alıcısı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,
- Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belgeler kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir¹⁴³.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin E.4.1. bölümünde;

- Belgenin mahiyet ve miktar yönüyle gerçeğe aykırı olup olmadığı,
- Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,
- Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,
- Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,
- Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.

¹⁴³ Bakınız 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği (RG: 23.11.2001/24592)

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, belgeyi düzenleyen ile mükellef arasında ilgili belgenin düzenlenmesini gerektiren hukuki ilişki mevcuttur ancak, hukuki ilişkinin konusu (örneğin, satılan malın türü, miktarı veya yapılan işin niteliği) ya da fiyatı belgeye yanlış aktarılmaktadır¹⁴⁴. Ayrıca, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin VUK'a uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak, fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir¹⁴⁵.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de tıpkı sahte belgede olduğu gibi vergi kanunlarına göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olması gerekmektedir¹⁴⁶.

Düzenlenen belgede meydana gelen mali olay tam ve doğru yansıtılmıyorsa yanıltıcılık vasfı kazanılmış demektir. Örneğin; A malından ton fiyatı 5.000 TL olmak üzere 20 ton mal satılmasına rağmen A malının B malı olarak ve/veya 5.000 TL'lik ton fiyatının 4.000 TL olarak ve/veya 20 tonun 10 ton olarak gösterilmesi belgeyi yanıltıcı hale getirmektedir¹⁴⁷.

Yanıltıcı belgede, belgenin ve düzenlenmesi gereken muamelelerin gerçek olmasına karşılık gerçek hukuki niteliğin gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde gösterilir. Örneğin; kişisel giderlerin işletmeye ait giderlermiş gibi gösterilmesi (kişinin evine ait elektrik, telefon vb. faturalarının işletmeye aitmiş gibi gider faturası olarak kullanılması.), faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi (elde edilen faiz gelirinin kara eklenmesi gerekirken vergi matrahını düşürmek için bu yola başvuruluyor.)¹⁴⁸, işyerinde çalışan işçileri ücret bordrosunda ödediği gerçek ücretten değil daha düşük ücret üzerinden gösterilmesi¹⁴⁹ gibi.

¹⁴⁴ Başaran Yavaşlar, Karaçoban Güneş ve Cangüloğlu, s.347.

¹⁴⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 11.07.2014 tarih E:2012/11-1512, K:2014/366 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (02.05.2019)

¹⁴⁶ Kızılot ve Kızılot, s.556.

¹⁴⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.205; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.228.

¹⁴⁸ Hüvez, s.41.

¹⁴⁹ Kızılot ve Kızılot s.557.

2.3. SAHTE BELGE İLE MUHTEVİYATI İTİBARI İLE YANILTICI BELGE AYRIMI

Sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ayrımı işlemin gerçek olup olmadığı ile ilgilidir. Sahte belgede gerçek bir mal ve hizmet alım-satımı olmamasına karşın belge düzenlenmektedir. Ancak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede bir mal ve hizmet alım-satımı olmakla birlikte daha az vergi ödemek için malın miktarı, cinsi değiştirilerek vergiden kaçınılmaktadır¹⁵⁰.

VUK'a göre hem sahte belge hem de yanıltıcı belgenin ortak özelliği her ikisinin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık, sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmeme halinin bulunması buna karşılık yanıltıcı belgede fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı yansıtılmasıdır¹⁵¹. Bir belgede az bile olsa gerçeklik payı var ise o belge sahte belge değil, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir¹⁵².

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin üzerinde, belgeyi düzenleyenin isminin doğru şekilde yer alması gerekmektedir. Eğer belgeyi düzenleyenin değil de başka birinin ismi yer alıyor ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeden değil, sahte belgeden söz etmek gerekir. Çünkü somut olayda belgeyi mükellefe veren (düzenleyen değil) ile mükellef arasında gerçek bir hukuki ilişki (örneğin mükellef gerçekten de belge konusu mal ve hizmeti satın almış) olsa dahi, belgeye göre hukuki ilişkinin karşı tarafı başka birisidir¹⁵³.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerektirdiği ceza ile sahte belgenin gerektirdiği ceza farklı olduğu için bu iki belgenin ayrımı çok önemlidir. Bu konuda 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği¹⁵⁴'nde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

¹⁵⁰ Ilıca ve Ilıca,s.37

¹⁵¹ Hatice Yurtsever, "Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı", **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak Haziran 2009, s.145.

¹⁵² Mehmet Maç, "Yanıltıcı Belgeler ve Sahte Belgeler ile ilgili Hapis ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Anlayış ve Uygulamalar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:110, Şubat 2002, www.yaklasim.com, (07.05.2019).

¹⁵³ Başaran Yavaşlar, Karaçoban Güneş ve Cangüloğlu, s.347

¹⁵⁴ RG: 23.11.2001/24592

“...sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre;

- *Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,*
- *Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,*
- *Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)*

Tebliğde bahsedilen duruma örnek vermek gerekirse; A kişisinden 99 birim B kişisinden 1 birim mal alınsa, toplam 100 birimlik alımın tümü ise B tarafından fatura edilse, tüm taraflar açısından bu belgeler sahte belge değil, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir¹⁵⁵.

İdarenin yukarıda açıklanan genel tebliğ ile yaptığı bu düzenleme vergi idaresinin eylem ve işlemleri açısından bağlayıcı nitelik arz etmesine rağmen yargı organları açısından bağlayıcı nitelik arz etmez. Çünkü kanun hükmü yargı organlarının kararında esastır¹⁵⁶. Bu durum da VUK’un 359. maddesine aykırıdır. Yargıtay’ın da konuya ilişkin kararları bu yöndedir¹⁵⁷. Nitekim İdarenin KDV ile ilgili 123 adet genel tebliği tek bir çatı altında toplayan ve 2014 yılında yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen hususa yer verilmeyerek hatalı uygulamadan vazgeçildiği görülmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Maç, s.4.

¹⁵⁶ Kendal Deniz, **Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2018, s.45.

¹⁵⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 21.01.2002 tarih E:2001/11356, K:2002/317 sayılı kararında; “...İki adet mal alış faturasının miktar ve tutarlarında tahrifat yapan sanığın eyleminin 4369 sayılı Yasanın 14. Maddesi ile değişik 213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesinde öngörülen “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” suçunu oluşturduğu gözetilmeden sahte belge kullanmak suçuyla ilgili aynı yasanın 359/b-1 maddesiyle hüküm kurulması yasaya aykırıdır...”

¹⁵⁸ Deniz, s.45.

2.4. SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGENİN BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin uygulamada karıştırıldığı görülmekle beraber bu belgelerin tahrif edilmiş belge ve yetkisiz basılmış belge ile de karıştırıldığı görülmektedir. Bu belgelerin birbirinden ayırt edilmesi, kabahatin ve suçun vasıflandırılmasında yanılığa düşülmemesi açısından önem arz etmektedir¹⁵⁹. Bu nedenle bu kavramların tanımlarına ve aralarındaki farklılıklara değinmekte fayda vardır.

2.4.1. Tahrif Edilmiş Belge Kavramı ile Ayrımı

Tahrifatın sözlük anlamı; bir şeyin aslını bozmak, değiştirmektir¹⁶⁰. Hukuki anlamda tahrif etmek ise, bir belgenin aslında yapılan oynamalar ve değişikliklerdir¹⁶¹. Başka bir ifadeyle; usulüne göre tutulmuş bir defterin, kaydın veya belgenin içeriğinin çizilmesi üzerinden kalemle geçilerek yazı ve rakamların değiştirilmesi, ilave, silinti, kazıntı yapılması; kanunen tutulması zorunlu olan defterleri, kayıtları ve belgeleri tahrif etmektir¹⁶².

Mükellef defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmakla, belgelerin gerçeği yansıtma gücü üzerinde oynamaktadır¹⁶³. Böylece başlangıçta gerçeği yansıtan belge, sonradan yapılan müdahale ile gerçeğe aykırı bir durum ifade eder hale getirilmektedir. Bu fiille güdülen amaç geliri az, gideri fazla; dolayısıyla matrahı azaltarak ödenmesi gereken vergiyi az ödemek veya hiç ödememektir¹⁶⁴.

Tahrif edilmiş belgede, doğrudan doğruya bir sahte belge düzenleme söz konusu değildir. Esasen mevcut ve gerçek olan bir belge üzerinde değişiklik yapmak

¹⁵⁹ Deniz, s.43

¹⁶⁰ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (16.05.2019).

¹⁶¹ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.131.

¹⁶² Danıştay 7. Dairesinin 02.12.2003 tarih E:200/8798, K:2003/4867 sayılı kararı; “...Envanter defterinin dönem sonu mal mevcuduna ilişkin bölümdeki rakamın üzeri çizilerek, yerine malın birim fiyatının yükseltilmesi ve vergi matrahının azaltılması sonucunu yaratacak değişiklik yapılmasının tahrifat olduğu...” aktaran Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.135.

¹⁶³ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.104; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.227-228; Kızılot ve Kızılot, s.527.

¹⁶⁴ Somuncu, s.269.

suretiyle eylem gerçekleştirilir. Başka bir ifadeyle; belgenin ya sahil olmasl ya da sahte olmamasl gerekmektedir¹⁶⁵. Sahte belge olarak dñzenlenmiř belgeler ¼zerinde yapılan değişiklikler tahrifat olarak kabul edilemez¹⁶⁶. ¼¼nk¼ tahrifatta ger¼ek bir işlem vardır ve belgeye doğru şekilde yansıtılmıştır. Ancak daha sonra belge ¼zerinde değişiklik yapılmaktadır. Sahte belgede; ger¼ek bir hukuki işlem bulunmamaktadır.

Defter ve kayıtlarda yapılan b¼t¼n değişiklikleri tahrifat olarak kabul etmemek gerekir. Nitekim VUK'un 217. maddesinde; "...defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı taktirde d¼zeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde ¼izilmek, ¼st veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere ge¼irilen bir kaydı kazımak, ¼izmek veya silmek suretiyle okunmaz hale getirmek yasaktır..." h¼k¼mlerine g¼re yapılan d¼zeltmeler her zaman tahrifat anlamına gelmemektedir.

2.4.2. Yetkisiz Basılmış Belge Kavramı ile Ayrımı

VUK'un m¼kerrer 257. maddesinin 2. Fıkrasına istinaden hazırlanan "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi M¼kellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Y¼netmelik¹⁶⁷" e g¼re; Fatura, M¼stahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi Yolcu Listesi, G¼nl¼k M¼řteri Listesi ve Bakanlık¼a kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtımı Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmeleri arasında yapılacak bir anlaşma ile sağlanacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı veya Defterdarlıkla yapılmış anlaşması olmayan matbaa işletmelerinin s¼z konusu belgeleri basıp dağıtmaları m¼mk¼n deęildir¹⁶⁸.

Yetkisiz basılmış belge kavramı; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaa ya da kişiler tarafından ¼retilen belgeleri ifade eder¹⁶⁹. "Basmak" s¼zc¼ę¼n¼ ise sadece s¼zl¼k anlamı olarak kabul etmemeli, her t¼rl¼ vasıtalarla

¹⁶⁵ Donay; s.131-132.

¹⁶⁶ Cengiz ve Kılı¼, s.135.

¹⁶⁷ RG: 02.02.1985/18654

¹⁶⁸ Candan, s.171.

¹⁶⁹ Cengiz ve Kılı¼, s.137

çoğaltmak anlamı ile kabul edilmelidir¹⁷⁰. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca yapılan bu işlem kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır.

Belge gerçek bir işleme veyahut duruma dayanmıyor ise sahte belge niteliğindedir. Gerçek işlem veyahut durum mevcut ancak, anlaşması olmayan matbaa tarafından basılan belge kullanılmış ise, bu belgeyi kullanan kişinin bilerek kullanıp kullanmadığı önem arz etmektedir¹⁷¹. Bu matbaaların izinli olup olmadığının tabiatı ile mükellefin bilmesi gerekir. Ancak matbaa işleticisi mükellefi basım konusunda izinli olduğu konusunda aldatmış ise artık belgeyi bastırmanın bir kastı olmadığı için sorumlu tutmak mümkün değildir¹⁷².

Belgenin üzerinde yazılı olan vergi mükellefinin var olup olmadığı veya vergi mükellefi olarak belirtilen kişi veya şirketin gerçekte vergi mükellefi olup olmadığı yetkisiz belge basımında önemli değildir. Belgenin içeriği gerçeği yansıtıyor olsa bile, belge yetkisiz olarak basıldığı için suç oluşmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan gerekli izin olmadan yetkisiz belge basılması suçun oluşması için yeterlidir¹⁷³.

2.5. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGENİN DÜZENLENME VEYA KULLANMA NEDENLERİ

Vergi mükelleflerini sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline iten ülkemizin içinde bulunduğu fiziki ve mali ekonomik şartlardır¹⁷⁴. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, genel olarak ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da olduğundan az ödenmesi amacıyla düzenlenmekte ve kullanılmaktadır. Temel amaç, vergi yükünden kurtulmak ya da vergi yükünü en aza indirmektir.

Sahte belge düzenleyenlerin temel amacı, düzenledikleri belgenin tutarı üzerinden bir kazanç elde etmek iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin amacı, düzenlenen belge tutarı üzerinden gelir elde etme amacından

¹⁷⁰ Somuncu, s.293.

¹⁷¹ Cengiz ve Kılıç, s.137

¹⁷² Donay, s.150.

¹⁷³ Cengiz ve Kılıç, s.138.

¹⁷⁴ Mükremin Dal ve Cengiz Türegün, "Mükellefleri, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmaya İten Nedenler ile Bu Belgelerin Kullanılmasını ve Düzenlenmesini Önlemek için Mükellefiyet Tesisi ve Mükellefiyetin Sona Ermesi Yönünden Yapılabilecek Bir Kısım Düzenlemeler", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:34, Nisan- Mayıs 1988, s.64

ziyade elde edilen kazancı olduğundan daha az göstermek suretiyle kayıt dışına çıkarmaktır¹⁷⁵. Yani, her ikisinde de kullanımın vergi kaçırma amacına yönelik olduğu söylenebilir. Yine sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler açısından önemli bir gelir kaynağı söz konusu olmaktadır¹⁷⁶. Şöyle ki; düzenlenen belgeye olan ihtiyaç ve duyulan güvene göre değişmekle birlikte bu kişilerin elde ettikleri kazanç, düzenlenen belgede yer alan tutarın belli bir yüzdesi kadardır¹⁷⁷. Faturada yazılı tutarın %2'si olan bu oran yargı kararlarında da kabul edilmektedir¹⁷⁸.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması ilgilileri vergi kaçırmak suretiyle vergi yükünden kurtulma ya da vergi yükünü azaltma ile gelir elde etme bakımından cezabetmektedir. Bunun yanında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmayı cazip kılan başka nedenler de bulunmaktadır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir¹⁷⁹.

- Giderleri ya da maliyetleri yükseltmek suretiyle daha az kazanç bildirerek daha düşük tutarda vergi ödemek,
- Belgelendirilemeyen harcamaların belgeli hale getirmek,
- Gerçekte yapılan bir alıma ilişkin fatura alınmaması nedeniyle yapılan ödemeyi naylon fatura ile kapatmak,
- Vergi ödememenin veya daha az vergi ödemenin ceza ile karşı karşıya kalma riskine tercih edilmesi,
- Gelir İdaresi ve Denetim birimleri arasında bir koordinasyonun ve bilgi akışının bulunmaması nedeniyle sahte belgelere ilişkin incelemelerin uzun sürmesi,
- Katma değer vergisinde nakden iade uygulamasının varlığı,
- Mükellefler tarafından paranın peşin verilip malın hemen teslim alındığı piyasalardan (spot piyasa) tedarik edilen belgesiz mal alışlarının belgelendirilmesi,

¹⁷⁵ M. Süha Akgüner ve Mahmut Sekdur, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara, 2004, s.20.

¹⁷⁶ Kızılot ve Kızılot, s.53.

¹⁷⁷ Akgüner ve Sekdur, s.20; Köstü, s.48.

¹⁷⁸ Danıştay 3. Dairesinin 26.01.1994 tarih E:1992/883, K:1994/179 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (12.06.2019)

¹⁷⁹ Akgüner ve Sekdur, s.21-22; Cengiz ve Kılıç, s.287.

- Ödenecek Katma Değer vergisi çıkmaması amacıyla indirilecek KDV kalemini olduğundan fazla göstermek,
- İhracatçı firmalar tarafından indirilmek suretiyle giderilemeyen KDV'nin iade yoluyla alınması imkanından yararlanmak,
- Yasal olmayan gelirlerin saklanması,
- Kara paranın aklanarak yasal hale getirilmesi,
- Toplanan vergilerin verimsiz alanlara kullanıldığının düşünülmesi,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Çok sık vergi affı çıkarılması.

2.6. SAHTE VE MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYENLERİN NİTELİKLERİ

Yukarıda da bahsedildiği gibi sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin asıl amacı komisyon karşılığı kolay yoldan, vergi kanunlarının ve ceza kanununun suç olarak saydığı yollardan haksız gelir elde etmek ve bunun yanında vergiyi doğuran olayı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakarak az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememektir¹⁸⁰.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) düzenleyenler genellikle bu işi meslek haline getirmişlerdir¹⁸¹. Bu tip sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenleri organize olanlar, olmayanlar (bireysel olarak düzenleyenler) ve paravan olarak kullanılanlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür¹⁸².

2.6.1. Organize Biçimde Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler

Haksız kazanç elde etmek üzere sahte fatura düzenleyenler ya gerçek usulde Gelir Vergisi mükellefi olurlar ya da limited şirket kurarak mükellefiyet tesis ettirirler. Ayrıca SGK'ya ve Ticaret Odası'na kayıt açtırırlar. Bu kişiler, mükellefiyet olmanın

¹⁸⁰ Meriç, Karabalık ve Durmuş, s.64.

¹⁸¹ Köstü, s.53.

¹⁸² Sakıp Şeker ve Aydın Cengiz, "Sahte Fatura Kullanım Boyutları, Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs-Haziran 1992, Sayı:60, www.vergisorunlari.com.tr, (17.06.2019).

şekli gereklerini yerine getirirler. VUK fatura düzenleme ve mükellefin ödevleri hükümlerine uymakta, beyannamelerini düzenli olarak vermektedirler¹⁸³.

Organize olarak sahte fatura düzenleyen bu kişiler herhangi bir inceleme durumu söz konusu olduğunda yasal defter ve belgelerini çoğunlukla inceleme elemanlarına yandığı, çalındığı, su baskınına uğradığı vb. gerekçelerle ibraz etmemektedirler. Çünkü karışık vergi incelemeleri ile giriş faturalarının sahteliği kolaylıkla tespit edilebilmektedir¹⁸⁴.

2.6.2. Organize Olmayan (Bireysel) Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenler

Organize olmayan (bireysel) sahte fatura düzenleyenler de mükellefiyet tesis ettirmektedirler. Ancak bu mükellefler, düşük seviyede eğitim görmüş, vergi kanunları hakkında bilgisi az olan ve çevresinde gördükleri sahte fatura düzenleyenlerden duydukları bilgilere göre hareket eden kişilerdir. Bu nedenle de şekli yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getiremedikleri için vergi dairesindeki dosya incelemelerinde kolayca anlaşılabilmektedirler¹⁸⁵.

Bu tip mükelleflerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir¹⁸⁶:

- Eğitim düzeyleri düşüktür.
- Vergi kanunları hakkında bilgileri yetersizdir.
- Çevrelerinden gördükleri/duydukları bilgilere göre mükellefiyet tesis ettirirler ve sahte fatura düzenlerler.
- Vergi daireleri sık sık değişir.
- Faturalarını tam olarak beyannamelere yansıtmazlar, matrahı düşük tutarlı beyanname verirler.
- Belge basım iznini aldıktan sonra mükellefiyet tesis ettirilen adreste bulunmazlar.
- Gerçek bir ticari ilişki içinde bulunacak ekonomik durumları yoktur.

¹⁸³ Şeker ve Cengiz, www.vergisorumlari.com.tr, (17.06.2019)

¹⁸⁴ Osman Okur, “Sahte Fatura Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , Sayı:107, Ağustos 1997, www.vergisorumlari.com.tr (17.06.2019).

¹⁸⁵ Şeker ve Cengiz, www.vergisorumlari.com.tr , (17.06.2019).

¹⁸⁶ Okur, www.vergisorumlari.com.tr, (17.06.2019).

- Cilt halinde boş koçan sattıklarında fatura tarihleri ile seri numaraları arasında uyumsuzluk olabilir.

2.6.3. Paravan Olarak Kullanılan Kişiler

Eğitim düzeyleri düşük ve işsiz olmaları nedeniyle kolaylıkla kandırılabilen bu kişilere sigortalı olacağı veya şirket ortağı olacağı bahaneleriyle ellerinden alınan vekaletnameye dayanılarak mükellefiyet tesis ettirilir. Düzenlenen ve bastırılan faturaları bilmezler. Vergi Dairesi ve Denetim elemanları tarafından çağırıldıkları zaman durumun farkına varırlar¹⁸⁷.

2.7. SAHTE YA DA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYEN VEYA KULLANANLAR HAKKINDA YAPILAN TESPİTLER VE FATURANIN SAHTELİĞİNİN İSPATI

Düzenlenen bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunun ileri sürülmesi için bu hususun vergi hukuku açısından geçerli olan delil ve yöntemlerle ispat edilmesi gerekmektedir¹⁸⁸. Bu hususta öncelikle vergi hukukunda ispat ve delil hususlarına değinilecektir.

2.7.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil

İspat; bir olay ya da olgunun gerçekleşme şeklinin ortaya çıkarılmasıdır¹⁸⁹. Genel olarak hukukta ispat, uyumsuzluk konusu olayların ortaya çıkarılması ve saptanması için hakimi ikna yönelik bir süreç olmaktadır. Bu tanımları vergi hukukuna uyarlayacak olursak ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda ise manevi unsurun) vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır¹⁹⁰. Vergi ilişkisinin temelindeki maddi olay ise vergiyi doğuran olaydır.

¹⁸⁷ Okur, www.vergisorumlari.com.tr (17.06.2019).

¹⁸⁸ Akgüner ve Sekdur; s.23.

¹⁸⁹ Kızılot ve Kızılot; s.577.

¹⁹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.199.

Bu olay ve işlemlerin ispatı deliller yardımıyla gerçekleşir¹⁹¹. İspat işleminde kullanılan araçlara delil adı verilir. Hukukta genel olarak, tanık, bilirkişi, belge, ikrar gibi deliller kullanılır¹⁹².

İspat yüküne ilişkin genel kural, taraflar kendi yararına sonuç çıkarmak için ileri sürdükleri iddiayı ispatlama külfeti altındadırlar¹⁹³. Nitekim Türk Medeni Kanunu¹⁹⁴ bu genel kuralı 6. Maddesindeki ; “kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” ifadesiyle hükme bağlamıştır.

Türk Vergi Hukukunda ispat ve delile ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu’nun 3. Maddesinde yer almaktadır¹⁹⁵. Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat başlıklı 3. Maddesinin B bendinde; “*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. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

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.” kurallarına yer verilmiştir.

Kanun maddesinin birinci fıkrasında “gerçek mahiyet” kavramını vergiyi doğuran olayın tespiti açısından ön plana çıkararak vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsendiğini göstermiştir¹⁹⁶. Ekonomik gerçeklik ile nitelendirilmenin yapılması ve vergi kanunlarının buna uygulanması hükmü, vergi hukukunda yorum ve ispatı birbirine yakınlaştırmaktadır. Zira ispatlanan maddi olayın, hukuki anlamı belirlenirken yorum yapılmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi ispata dair sonuçlar içeren ve yorum ile ilgili ilke olarak, hem vergilendirme işlemleri için hem de vergi yargılaması için geçerliliğini korumakta olan bir kavramdır¹⁹⁷.

¹⁹¹ Ercan Sarıcaoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Şubat 2017, s.109.

¹⁹² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.199.

¹⁹³ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.61.

¹⁹⁴ RG: 08.12.2001/24607

¹⁹⁵ Kaneti, s.49.

¹⁹⁶ Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.160.

¹⁹⁷ Sarıcaoğlu, s.111.

Kanun maddesinin ikinci fıkrası, maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. Buna göre yemin hariç her türlü delil ile maddi olay ispatlanabilir. Görüldüğü gibi ilke olarak delil serbestisi esası benimsenmiştir¹⁹⁸. Bu serbestlik ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olarak kabul edilmektedir¹⁹⁹. Başka bir ifadeyle, delil serbestliği ilkesi, vergilendirmenin izlediği iktisadi gerçeklik doğrusunun zorunlu bir aracıdır²⁰⁰.

Üçüncü fıkra ise ispat yükünün kime ait olduğu düzenlenmiştir. Bu fıkradan çıkarılacak sonuç; hukuktaki genel kurala uygun olarak vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü olmakta, bir olaydan kendi yararına sonuç çıkaracak olan taraf, bunu ispat etmek zorundadır²⁰¹. Ayrıca fıkra hükmünde ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan durumlar iddia olarak ileri sürülürse iddia sahibi bunu ispat etmekle yükümlü tutulmuştur²⁰².

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesinde; vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması olduğu ifade edilmiştir. Vergi yasalarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin, araştırma yönteminde hiçbir sınır tanımaksızın her türlü şekilde yapılması, vergi incelemesinin amacıdır²⁰³.

2.7.2. Sahte ya da Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Kullananlar Hakkında Yapılan Tespitler (Sahte Fatura Karineleri)

Karine; bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkartılması, yani aksi ispatlanana kadar kabul edilendir²⁰⁴. Vergi idaresi tarafından tespit edilen bazı hususlar, yükümlü lehine veya aleyhine karine oluşturarak mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğuna veya olmadığına kanaat oluşturmaktadır. Vergi idaresi tarafından yapılan tespitler bu nedenden ötürü oldukça önemlidir²⁰⁵.

¹⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.201.

¹⁹⁹ Oktar, s.62.

²⁰⁰ Kaneti, s.52.

²⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.202.

²⁰² Sarıcaoglu, s.116; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.202.

²⁰³ Akgüner ve Sekdur, s.26.

²⁰⁴ T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr, (21.07.2019).

²⁰⁵ Ilıca ve Ilıca; s.42.

Faturaların şekilsel kurallara uygun olması ve bu faturaları düzenleyenlerin de vergi mükellefi olması, faturada gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir²⁰⁶. VUK'un 3. maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esası kuralına göre bu tür belgelerin gerçeğe aykırı olduğu ya da muhteviyatı yönünden yanıltıcı olduğu bazı kanıtlarla ispatlanabilir.

Sahte fatura düzenleme eylemi, kural olarak bu işten kazanç elde eden, gerçek bir ticari faaliyeti olmayan, yakalandığında bu işin riskine katlanmayı göze alan, üzerine kayıtlı herhangi bir gayrimenkulü bulunmayan, bu işi meslek haline getirmiş kişilerce yapılır²⁰⁷.

Tüm amacı sahte belge düzenlemek olan, genellikle bu amaçla kurulan, sahipleri, ortakları ve yöneticilerinin bilgileri ve maddi olanakları, sermayeleri, depo, işyeri, makine, araç ve gereç, menkul, gayrimenkul olanakları düzenledikleri fatura içeriğindeki işleri yapabilecek kapasitede olmayan, milyarlarca liralık malları kamyonlar üzerinde, depolamaksızın alım satıma konu eden, yine milyarlarca liralık ödemeleri banka aracılığıyla ya da çek kullanarak yapmayan, nakit olarak yapan, milyarlarca liralık senetsiz alacak ve borç ile çalışan kişi ve firmalar, vergi dairesine mükellefiyet kaydı yaptırdıktan sonra, vergi beyannamelerini hiç vermemekte, genellikle ödenecek vergi çıkmamakta, cüzi miktarda çıkan vergilerini bile ödememekte, kendilerine tebliğ vb. yollarda ulaşılamamakta, işyerlerinde, ikametgahlarında bulunmamakta, sahte muhtarlık belgeleri ile bu adresleri belgelendirdikleri ortaya çıkmakta, işyerleri sürekli kapalı olmakta, ticari bir faaliyete rastlanmamakta ancak KDV beyannamelerinde milyarlarca liralık teslim ve hizmet beyan etmektedirler²⁰⁸.

Düzenlenen bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunun tespit edilmesinde yukarıda da açıklanan olumsuzlukların tek başına var olması yeterli değildir, birbirini destekler mahiyette pek çok sebebe dayanmalıdır ve derinlemesine bir araştırma yapılmalıdır²⁰⁹.

²⁰⁶ Köstü, s.56.

²⁰⁷ Akgüner ve Sekdur, s.26.

²⁰⁸ Malik Günday, " Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli Mi, Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir Mi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, Haziran 2000, www.vergisorunlari.com.tr, (21.07.2019).

²⁰⁹ Akgüner ve Sekdur, s.27; Köstü, s.56-57; Yüce, s.105.

“Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte fatura sayılmaması için bir belgenin; belgeyi düzenleyenın iştigal konusu, satmış göründüğü emtia veya yapmış olduğı hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiğı sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliğı, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğa sonucı olan diğeri işlemlerin gerçekleştirilme biçimi; belgeyi düzenleyenın ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış göründüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesi gerekmektedir²¹⁰.”

Nitekim Danıştay’ın ve Yargıtay’ın konuya ilişkin bazı kararlarında; vergi inceleme raporlarında mükellef ile ilgili birden çok tespit yer almasına rağmen yeterli olmadığı görölmektedir:

“...Faturaların gerçek bir hizmet karşılığı düzenlenip düzenlenmediklerinin belirlenmesi için, bedellerinin ödendiğine ve düzenleyenın hesabına girdiğine dair, ticari teamüle uygun kanıtlama yeterliliğı olan, banka ve kasa mevcudıyla uyumlu geçerli belgeler de araştırıldıktan sonra sonucuna göre hüküm kurulması gerekir.²¹¹”

“... Faturanın; içeriğı itibariyle yanıltıcı belge olduğı sonucuna varılabilmesi için, vergi inceleme raporuna dayalı olarak, faturayı düzenleyen hakkında komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp, yapılmadığı, yapılmışsa sonucunun ne olduğı, raporlara ilişkin yargı kararının olup, olmadığı, faturayı düzenleyenın mükellefiyetinin terkin edilip, edilmediğinin, terkin edilmişse dava konusu yapıp yapılmadığının, fatura düzenlenen dönemde KDV beyannamelerinin verilip verilmediğinin, KDV tarhiyatı yapılmışsa, yargı kararı bulunup, bulunmadığı hususlarının araştırılması gerekir²¹².”

“...bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğı sonucuna ulaşılma suretiyle yapılacak yorumun, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediğı gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacağı, bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine

²¹⁰ Danıştay 7. Dairesinin 20.05.2002 tarih E:2000/6556 K: 2002/1971 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (21.07.2019).

²¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 28.05.2001 tarih E:2001/4883 K:2001/5847 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (21.07.2019).

²¹² Danıştay 4. Dairesinin 26.04.2007 tarih E:2006/1742, K:2007/1408 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (21.07.2019)

getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacağı; düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği²¹³”

Bir belgenin sahte olup olmadığı ile ilgili karinelere ulaşmada kullanılan en önemli araç “karşıt inceleme²¹⁴”dir. Alıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa satıcı, satıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa alıcı nezdinde gerekli incelemelerin yapılarak mutabakatın sağlanması gerekmektedir²¹⁵. Nitekim Danıştay, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin vermiş olduğu kararlarda karşıt incelemenin önemini vurgulamıştır:

“...Yükümlünün sahte ve içeriği itibarıyla gerçeğe aykırı faturaları komisyon karşılığı satarak gelir ettiği hususunda karşıt inceleme yapılmaksızın, sadece ...sektöründe sahte fatura ticaretinin yaygın olduğundan hareketle varsayıma dayalı tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, eksik inceleme ve varsayıma dayalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle gelir vergisi, fon payı ve vergi ziyai cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir²¹⁶.”

Sahte fatura ile ilgili yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda standart ortak özellikler bulunmamakta, her olay kendi somut koşullarına göre değerlendirilmekte, bu konuda vergi inceleme elemanlarının yaptığı tespitler önem arz etmektedir²¹⁷.

Konu ile ilgili yapılan vergi incelemelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükellefler hakkında yapılan tespitler genel olarak şu şekildedir:

²¹³ Danıştay 9. Dairesinin 23.05.2012 tarih E:2008/7281, K:2012/2865 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (21.07.2019)

²¹⁴ Karşıt inceleme; yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, 2007, www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_inceleme.pdf (21.07.2019).

²¹⁵ Akgüner ve Sekdur, s.28

²¹⁶ Danıştay 4. Dairesinin 21.09.2006 tarih E:2006/2008, K:2006/1670 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (21.07.2019).

²¹⁷ Köstü, s.57; Akgüner ve Sekdur, s.29.

2.7.2.1. Mükellefin Bilinen Adresinde Bulunmaması

Bilinen adresler VUK'un 101. Maddesinde belirtilmiştir: Maddeye göre;

1. *Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,*
2. *Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri ve*
3. *25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen adreslerdir.*

Mükellefe yapılacak olan tebliğ öncelikle işe başlamada veya adres değişikliklerinde bildirilen işyeri adresleri ile yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartı ise yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilmiş olan işyeri adreslerinden en son bildirilmiş veya tespit edilmiş olana yapılır²¹⁸.

Sahte faturaya ilişkin mükellef nezdinde yapılan vergi incelemelerinde yapılan tespitlerden en sık karşılaşılan hususların başında gelmektedir²¹⁹. Sahte fatura düzenleme işini meslek haline getirmiş olan kişilerin bu faaliyetlerini devam ettirebilmek ve yakalanmamak için bu yolu tercih etmeleri, sahte fatura iddiasına dayanak olarak alınmasına neden olmaktadır²²⁰.

Vergi dairesi yetkili elemanlarının, belgeyi düzenleyen firmanın bilinen adresine gitmesi halinde, yetkililerle görüşebilmesi ya da adreslerinde bulunmadıklarında not bırakıldığı zaman vergi dairesi yetkililerine ya da inceleme elemanlarına verilen sürede ulaşmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, belgeyi düzenleyen firmanın, vergi dairesine bildiren adreste bütün aramalara rağmen bulunamaması, o firmanın faal olmadığına göstergesi olarak kabul edilir ve düzenlenen belgenin sahte olma ihtimalini kuvvetlendirir²²¹.

Ancak, mükellefin bilinen adreste bulunamaması durumu tek başına düzenlenen belgenin sahteliğini ispata yeterli değildir. Mükelleflerin adreslerinde bulunamaması başka sebeplerden de kaynaklanabilir. Örneğin; mükellef ölmüş olabilir ve yakınlarının bilgisizliğinden ötürü vergi dairesine bildirmemiş olabilir. Yine

²¹⁸ Neslihan Coşkun Karadağ ve Ahmet İnneci, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres ve Kapıya Yapıştırma Usulü”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:26, Sayı:3, 2017, s.97.

²¹⁹ Köstü, s.58.

²²⁰ Akgüner ve Sekdur, s.29.

²²¹ Kızılot ve Kızılot, s.581.

ekonomik sebeplerden ötürü işleri bozulan bir mükellefin işyerini kapattığını bildirmemesi sonucu bilinen adresinde bulunmayabilir. Böyle mükelleflerin sahte fatura ticareti yapmamasına karşın bilinen adreste bulunamayacağından ötürü sadece bu tespit ile yetinildiği takdirde sahte fatura düzenleyicisi yaptırımına maruz kalacak ve iyi niyetli mükellefler sahte fatura ticaretini meslek haline getiren mükellefler gibi muameleye tabi tutulabilecektir²²².

Bu sebeplerden ötürü mükellefin bilinen adreste bulunamaması dışında diğer vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediği hususunun da tespit edilerek birbirini destekler nitelikte tamamlayıcı olması gerekmektedir²²³. Nitekim konu ile ilgili Danıştay kararları da bu yöndedir:

“incelenen vergi raporunda; davacı şirketin bedelinin çek karşılığında ödendiğini beyan ettiği üç adet faturayı temin ettiği Ltd. Şti.’ne bilinen adreslerinden ve iletişim araçlarından ulaşılmadığının, katma değer vergisi beyannamelerindeki matrahın veya mahsup edilecek kısmın çok yüksek olması genellikle ödeme çıkmaması ya da beyannamelerin postayla gönderilmesi nedeniyle bu firmanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma ve düzenleme ihtimalinin yüksek olduğunu, bu firmaya ulaşamamasından dolayı defter kayıtlarına intikal edip etmediği tespit edilemeyen katma değer vergisi tutarlarının davacı tarafından indirim konusu yapılamayacağını, yine davacıya fatura düzenleyen ... Otomotiv Ltd. Şti için defter belge ibraz yazısının şirket ortağına tebliğine rağmen ibraz keyfiyetinin yerine getirilmediğinden hareketle davacının bu firmadan olan alımlarına ilişkin katma değer vergilerini haksız yere indirim konusu yaptığıının belirtildiğinin anlaşıldığı, ancak davacı şirketin mal aldığı bu firmaların vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmemesi ya da bu firmalara ulaşamamış olmasından dolayı davacının indirim hakkından yararlanamayacağı sonucuna ulaşamayacağından, soyut ve varsayıma dayalı iddialar üzerine kurulu vergi inceleme raporuna göre resen tarh edilen vergi ve cezada yasal isabet bulunamayacağı...”²²⁴”

Konu ile ilgili başka önemli bir husus da vergi inceleme elemanlarının mükelleflerle ilgili bilinen adreste bulunmamaya ilişkin tutanakların, bazı hallerde

²²² Ilıca ve Ilıca, s.46-47.

²²³ Akgüner ve Sekdur, s.30.

²²⁴ Danıştay 9. Dairesinin 03.05.2007 tarih ve E:2005/4643, K:2007/1602 sayılı kararı (Yayımlanmamış), Köstü, s.60.

incelemesi yapılan belgenin düzenlendiği dönemden çok önce ya da çok sonra tarihleri içermesidir ki Danıştay'ın bu duruma ilişkin kararları da mevcuttur:

“davacıya fatura veren iki şahsın hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporlarında; bu şahısların adreslerinde bulunamadıkları gelir ve katma değer vergisi beyannamelerini ermedikleri, defter ve belgelerini ibraz etmedikleri, fatura içeriği hizmetleri yerine getirecek durumda olmadıkları ve bu kişiler tarafından düzenlenen faturaların gerçeği yansıtmadığı belirtilerek davacının bu şahıslardan alıp gider kaydettiği iki adet fatura gerçek dışı kabul edilip, fatura tutarları üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Ancak faturaların düzenleme tarihinden uzun bir süre geçtikten sonra bu şahısların adreslerinde bulunamaması defter ve belgelerini ibraz etmemeleri ve beyanname vermemeleri fatura içeriği işlerin gerçekten yapılmadığı anlamına gelmeyeceği gibi faturada belirtilen hizmetin gerçekten yapılıp, yapılmadığı, davacının yaptığı işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılıp, gerçek durum kesin olarak ortaya konulmadan sadece bu iki fatura nedeniyle davacının defter ve kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerinin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğu belirtilip, bu giderlerin yapılmadığı varsayımıyla matrah farkı tespit edilerek tarhiyat yapılmasında yasaya uyarlık bulunmadığından aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”²²⁵

2.7.2.2. Mükellefiyet ile İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesi

Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi için vergi hukukunda mükelleflere bir takım ödevler yüklemiştir ki bunlara mükellefin ödevleri denilmektedir²²⁶. Mükelleflerin vergi borcunu zamanında ödemek gibi maddi ödevlerinin yanı sıra işe başlama, adres değişikliği, işi bırakma gibi hususların bildirilmesi, defter tutma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, beyanname verme gibi şekli ödevleri de vardır.

Sahte fatura düzenleyenlerin en tipik karakteristik özelliklerinden birisi de vergi kanunlarında düzenlenen kurallara, kanunun yüklemiş olduğu ödevlere

²²⁵ Danıştay 4. Dairesinin 21.10.1999 tarih ve E:1998/4049, K:1999/3668 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (22.07.2019).

²²⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.103

uymamaktır²²⁷. Zaten sahte fatura ticareti ile uğraşan ve bu işi meslek haline getiren kişiler kazanç elde etmek maksadıyla hareket ettikleri için yapılan işin de vergi kayıp ve kaçacağına yol açacağı dikkate alındığında, bu kişilerin vergisel ödevlerini eksiksiz yerine getirmelerini beklemek yersiz olur²²⁸.

Sahte fatura düzenleyenler, bu işten kazanç sağlayarak düzenledikleri fatura karşılığında komisyon geliri elde etmektedirler. Bu sebepten ötürü bedeli çok yüksek tutarlı fatura tanzim etmek için uğraşırlar. Ancak düzenlemiş oldukları gerçek bir mal veya hizmet alım satım konu olmayan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura nedeniyle tahakkuk eden vergiyi ödemezler. Hayatın olağan akışına uygun şekilde ticaretini yapan iyi niyetli mükellefler tahakkuk eden vergilerini ekonomik bir kriz ya da işletmenin yaşadığı bazı sorunlar yaşamadığı sürece her ay ödemeye çalışır. Ancak yüksek miktarda tahakkuk eden vergilerin mükellef tarafından vadesinde hiçbir zaman ödenmemesi sahte fatura ihtimalini düşündürmektedir²²⁹.

Mükelleflerce vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi yine tek başına sahte belge düzenleyicisi olduğuna ilişkin yeterli bir tespit değildir. Zaten konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde sahte olduğu kabul edilen faturaların mükellefiyete ilişkin vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinin yanı sıra başkaca tespitlerin de arandığı görülmektedir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararında²³⁰, faturayı düzenleyen şirketin 1995 yılı defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazı tebliğ edildiği halde 4.1.1996 tarihinde yandığından bahisle ibraz edilmediği, şirket ve ortaklarının bilinen adreslerinde bulunamadığı, kuruluş yılının beşinci ayında sermayesinin çok üstünde ciro yapılmasına rağmen hiç vergi ödemediğinden ortadan kaybolduğu yolunda yapılan tespitlere dayanarak faturanın sahte olduğu sonucuna varmış ve cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesinin kararını bozmuştur.

Yine başka bir kararda; *"...davacıya fatura düzenleyen Şirketlerinin, işyeri, demirbaş ve personel durumlarının iş hacimleri ile örtüşmediği, sık sık adres ve ortak değiştirdikleri, bildirilen adreslerde firmalar ve ortaklarına ulaşamadığı, vergisel ödevlerin yerine getirilmediği, çok yüksek tutarlı faturalar düzenlediklerinin ve*

²²⁷ Ilıca ve Ilıca, s.48

²²⁸ Köstü, s.70-71

²²⁹ Ilıca ve Ilıca, s.50, Kızılot ve Kızılot, s.583

²³⁰ Danıştay VDDGK'nın 27.10.2000 tarih E:2000/173, K:2000/340 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (23.07.2019)

alışlarının sahte olduğunun tespit edildiği, bu itibarla adı geçen firmaların düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı ve sahte faturalar olduğu sonucuna ulaşıldığından, bu faturalara ilişkin indirimlerin reddi suretiyle davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde isabetsizlik yoktur.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan Danıştay, vergisel ödevlerini yerine getiren ve tahakkuk eden vergileri ödeyen mükelleflerin düzenledikleri faturaların sahte olmayacağı görüşündedir. Zira, vergi mevzuatı ile mükellefler için getirilen vergisel yükümlülüklerin, asıl ve nihai amacı vergi kayıp ve kaçagını önlemek, verginin hazineye intikalini sağlamaktır²³¹.

“... Her ne kadar Vergi Mahkemesince’in davacıya düzenlediği sahte olduğu sonucuna varılmış ise de; adı geçen kişinin yükümlüye fatura düzenlediği 2002 yılına ilişkin gelir ve katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, davacıya düzenlenen faturaların izinli bastırıldığı, adreste bulunamamasına ilişkin tespitlerin yükümlüye fatura düzenlediği 2002/Haziran döneminden sonra yapıldığı gibi adı geçen 30.07.2002 tarihinde halen faal olduğunun yoklama fişi ile tespit edildiği anlaşıldığından sahte fatura düzenlediği iddia edilen kişi hakkında yeterli ve somut tespit içermeyen inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezai tarhiyata ve bunu onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...”²³²”

2.7.2.3. Beyan ve İfadeler

Türk vergi hukukunda, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kuralları vardır (VUK, md. 3/B).

Bu hüküm ile vergilendirme safhasında yemin hariç olmak üzere vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispatlanmasında delil

²³¹ Akgüner ve Sekdur, s.41

²³² Danıştay 9. Dairesinin 14.05.2009 tarih ve E:2008/7252, K: 2009/2131 sayılı kararı; Köstü, s.71

serbestisi ilkesinin geçerli olduğu düzenlenmiştir. Ancak, tanık ifadesi açısından ise olayla ilgisinin tabi ve açık olma şartı aranmıştır²³³.

Kural bu olmakla beraber, genel olarak hukukta tanık beyanının delil değeri açısından bakıldığında, sadece beyan ve ifadelerden hareketle çoğu zaman maddi gerçeğe kolaylıkla ulaşmanın mümkün olmadığını belirtmek gerekmektedir²³⁴. Beyan ve ifadelerin ek tespitler ile kuvvetlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim bazı durumlarda sahte fatura düzenlediği iddia edilen kişi baskı altında ifade vermek zorunda kalabilmektedir. Vergi incelemesi sırasında bu gibi durumların önüne geçebilmek için vergi müfettişlerinin ek tespitleri mutlaka yapması gerekmektedir²³⁵.

*“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usul ve esaslara göre tarhiyat yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçeğe en yakın şekilde ortaya konulması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla saptanması zorunludur. Olayda, fatura düzenleyen şahsın ifadesinin tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanıldığı, bunun dışında hiç bir inceleme ve araştırma yapılmadan matrah farkı bulunduğu anlaşılmaktadır. Türk vergi sisteminde, sadece ifade dışında, olayla ilgili başkaca kanıtlar bulunmadan, varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapılması mümkün bulunmamaktadır.”*²³⁶

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, somut bir tespit yapılmadan sadece fatura düzenleyenin beyanına dayanılarak temizlik malzemesi alış belgelerinden bir kısmının giderleri yüksek göstermek amacıyla gider kayıtlarına alınması sebebiyle yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görmemiştir. Ayrıca; gerçek usulde vergiye tabi ve mükellefiyet kaydı bulunan bir tacirin düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığı ve giderleri yüksek göstermek amacıyla kullanıldığının kabul edilebilmesi için bu belgelerdeki emtianın alınmadığının somut olarak saptanması gerektiği görüşündedir²³⁷.

²³³ Köstü, s.80

²³⁴ Akgüner ve Sekdur, s.35

²³⁵ Ilıca ve Ilıca, s.52

²³⁶ Danıştay 4. Dairesinin 05.03.1999 tarih E:1998/2139, K:1999/833 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (24.07.2019).

²³⁷ Danıştay VDDGK'nun 07.04.2000 tarih E:1999/424, K:2000/137 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (24.07.2019)

Yukarıdaki yargı kararlarındaki genel yaklaşıma rağmen, Danıştay'ın sadece beyan ve ifadelere dayanarak düzenlenen belgelerin sahte olduğu kanaatine vardığı kararları da mevcuttur:

Danıştay 11. Dairesinin kararına²³⁸ göre, işlerin iyi gitmemesi nedeniyle ilgili dönemde mal satış faturalarının yanında mal satışına konu olmayan faturalar da düzenledikleri ve bu faturalardan %2-3 oranında komisyon geliri elde ettikleri şeklindeki faturayı düzenleyen şirket ortağının vergi inceleme raporuna ekli tutanaktaki ifadesi karşısında, VUK'un 3/B maddesi hükmünde yer alan vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadesinin ispat aracı olarak kullanılabileceği yolundaki düzenleme çerçevesinde değerlendirmiş. Komisyon karşılığında düzenlenen ve fatura üzerinde gösterilen katma değer vergisinin haksız yere indirim konusu yapıldığı sonucuna varılmış, özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görmemiştir. Görüldüğü üzere, sadece şahit ifadesine dayanılarak düzenlenen faturanın sahte olduğu yönüyle verilen bu tür kararlar bazı sakıncalar doğurmaktadır. Bu yaklaşım, vergi incelemelerinde sadece alıcı ve satıcı ifadelerinin yeterli olabileceği, vergi incelemesinde derinlemesine bir araştırmanın yapılma zorunluluğu olmadığı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini saptama konusunda kanunla idareye yüklenmiş ödevlerin gözardı edilebileceği şeklinde bir kanı oluşturmakta, bu da hukuka olan güveni ve hakkaniyet gereksinimini olumsuz yönde etkileyecektir²³⁹.

Bir diğer önemli husus da, mali poliste alınan ifadelere dayanılarak düzenlenen faturanın sahteliğinde bahsedilemez. Çünkü VUK'un 135. maddesine²⁴⁰ göre, vergi inceleme yetkisi bulunanlar arasında mali polis sayılmamıştır²⁴¹. Danıştay 4. Dairesinin²⁴²; somut bir tespit olmadan sadece sahte fatura düzenlediği ileri sürülen şahsın mali polisteki ifadesine dayanılarak varsayım ile yapılan tarhiyatta ve mahkemece bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine isabet görülmediği hakkında kararı mevcuttur.

²³⁸ Danıştay 11. Dairesinin 04.04.2000 tarih E:1999/200, K:2000/1306 sayılı kararı, Akgüner ve Sekdur, s.36.

²³⁹ Akgüner ve Sekdur, s.37.

²⁴⁰ VUK 135. Maddesine göre; vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

²⁴¹ Köstü; s.82.

²⁴² Danıştay 4. Dairesinin 05.03.1999 tarih E:1998/2139, K:1999/833 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (24.07.2019).

2.7.2.4. Ödeme İlişkileri

Gerçek bir alım-satım ilişkisinde satıcı tarafından düzenlenen fatura bedeli alıcı tarafından ödenmektedir. Alıcı da bu ödemeyi kimi zaman nakit kimi zaman banka havalesi, kimi zaman da çek veya senet ile yapmaktadır²⁴³.

Nitekim 320 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği²⁴⁴ ile; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 7.000.- Türk Lirasını (459 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği²⁴⁵ ile düşürülen tutar) aşan tahsilat ve ödemelerinin 01/08/2003 tarihinden itibaren banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunluluğu belirtilmiştir. Ayrıca; tespit edilen tutarın altında kalan tahsilat veya ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ihtiyaridir.

Düzenlenen faturalarda yazılı tutarın tahsil edilme şekli de düzenlenen belgenin sahteliği konusunda bir karine oluşturmaktadır²⁴⁶. Gerçek olmayan bir alım-satım ilişkisinde fatura bedelinin de gerçekten ödenmiş olması mümkün değildir. Sahte fatura ilişkisinde genellikle ödemeler nakden ve elden yapılmış gibi gösterilir. Bu ödeme şekli de ticari teamüle uygun, normal ve mutad bir ödeme şekli değildir. Zira, büyük tutarlı fatura bedellerinin nakden veya elden ödenmesi ticari hayatta, pratikte pek karşılaşılan bir durum değildir²⁴⁷.

Danıştay genel olarak ödemelerin çekle ya da banka havalesi ile yapıldığı durumlarda gerçek bir alım-satım ilişkisinin olduğu kanaatindedir. Zira, yaptıkları iş ile ilgili olarak belge düzenlemek zorunda olan bankaların, havale yapılmadan ya da çekin karşılığını ödemedi belge düzenlemesi düşünülemez²⁴⁸.

Nitekim Danıştay 4. Dairesinin²⁴⁹; faturayı düzenleyen ve malı/hizmeti alan şirketler arasında menfaate dayalı, sermayeye, yönetime ve organizasyona katılma

²⁴³ Ilıca ve Ilıca, s.53

²⁴⁴ RG: 04.07.2003/25158

²⁴⁵ 24.12.2015/29572

²⁴⁶ Kızılot ve Kızılot, s.585.

²⁴⁷ Akgüner ve Sekdur, s.47.

²⁴⁸ Akgüner ve Sekdur, s.47.

²⁴⁹ Danıştay 4. Dairesinin 04.10.2007 tarih E:2007/3115, K:2007/3048 sayılı kararı; Köstü, s.74.

şeklinde bir ilişkinin varlığının tespit edilemediği, ödemelerin çekle yapıldığı, tahsilat makbuzlarının ve bankadan alınan belgelerle tevsik edildiği için noksan inceleme ve varsayım dayalı vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmediği şeklindeki kararı bu durumu desteklemektedir.

Ancak; düzenlenen belgelerin gerçek bir alım-satım ilişkisine dayanıp dayanmadığının tespitinde ödemelerin banka havalesi ya da çek ile yapılması ve tevsik edilmesi diğer maddelerde olduğu gibi tek başına yeterli değildir.

Danıştay 4. Dairesinin bir kararında²⁵⁰; faturaya konu olan malların kullanıldığının anlaşılması, ödemelerin büyük bir kısmının çek ile yapılması ve ilgili firmaların beyannamelerini zamanında ve matrahlı olarak vermiş olmaları nedeniyle düzenlenen faturaların sahte olmadığı sonucuna varmıştır.

Ayrıca, ödemelerin banka havalesi ya da çek ile yapılsa da bunun her durumda geçerli bir ispat vasıtası olarak kabul edileceği anlamına gelmemektedir. Son zamanlarda sahte fatura düzenleyen mükellefler ile sahte fatura kullanan mükellefler, aralarında gerçek bir mal/hizmet alım-satım ilişkisi olmamasına rağmen sanki gerçek bir ödeme yapılmış izlenimi yaratmak amacıyla ödemelerini banka havalesi ya da çek ile yapma konusunda anlaşılmaktadır²⁵¹. Bu tür ödemelerin muvazaaya dayalı (danışıklı) olarak yapılabilmesi, yani görünürdeki alıcı tarafından satıcı adına düzenlenmiş bir çekin satıcı tarafından bankadan tahsil edildikten sonra yine alıcısına verilmesi şeklinde fiilen gerçekleştirilebilmesi bu tür belgelerin ispat vasıtası olma niteliğini tartışmalı hale getirmektedir²⁵².

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararında²⁵³; faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemlerin, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı, esasen, gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği için kimi kişilere çekle ödeme yapıp, tahsil edilen paranın

²⁵⁰ Danıştay 4. Dairesinin 29.04.1999 tarih E:1998/3495 K:1999/1743 sayılı kararı; Akgüner ve Sekdur, s.48.

²⁵¹ Ilıca ve Ilıca, s.54

²⁵² Akgüner ve Sekdur, s.47.

²⁵³ Danıştay VDDGK'nun 13.11.1997 tarih E:1997/348, K:1997/468 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (27.07.2019).

geri alınmasının da mümkün olabileceği, fatura düzenleyenlere ilişkin bu tespitlerin değerlendirilmesi ile faturalarda yer alan ancak, gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasıyla vergi kaybına yol açıldığı sonucuna varılmıştır.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda belirtmek gerekir ki, ödemelerin çek ya da banka havalesi ile yapılması gerçek bir alım –satım ilişkisinin varlığını ispata tek başına yeterli olmayacağı gibi ödemelerin nakit olarak yapılması da düzenlenen belgenin her halükarda sahte olduğu sonucunu doğurmaz. Vergi incelemelerinde faturanın gerçekliğini ispatlamakta ödeme ilişkilerinin tespiti ile beraber diğer ispat araçları da ortaya konularak bir kanaate varılır.

2.7.2.5. Mükellefin Alış Faturalarının Sahte Olması

Mal ve hizmet ticareti belli bir ticari organizasyon içerisinde olmalıdır. Bu organizasyonda ayaklardan çoğunun eksik olması şüphe doğurur. Yapılan incelemelerde, mal alış bulunmayan ya da mal alış ve buna ilişkin nakliye faturalarının sahte olduğunun tespiti halinde, satışların da gerçek olmadığı düşünüldükçe düzenlenen faturaların da sahte olduğu kanaatine varılabilir²⁵⁴.

Sahte fatura düzenleme işini meslek haline getirenlerden bazıları hiçbir gerçek mal satışında bulunmadığından, bu kişilerin alımlarının da gerçeği yansıtmayacağı doğaldır²⁵⁵. Ancak gerçekten ticari faaliyette bulunan ama bazen sahte fatura düzenleyen ya da gerçekte bir mal/hizmet satın alıp fatura alınmaması nedeniyle bu ödemeyi sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile kapatmak seçeneğine giden mükellefler de olabilmektedir.

²⁵⁴ Kızılot ve Kızılot, s.584.

²⁵⁵ Danıştay 3. Dairesinin konuya ilişkin 14.05.2013 tarih E:2000/4292, K:2003/3080 sayılı kararı; ihbar üzerine gelir vergisi beyannamesini vermeyen mükellefin inceleme alınması sonucu mal alışları karşıt incelemeye tabi tutulmuştur. Getirilen belgelerden alt mükelleflerin depo ve işçisinin bulunmadığı, gelir vergisi beyannamelerini vermediği, alış faturalarını düzenleyenlerin mükellefiyet kaydı olmadığı, onların da mal alışlarının sahte olduğu anlaşılmıştır. Sahte olduğu vergi mahkemesince de kabul edilen bu faturalar dışında mal alış bulunmayan mükellef, tüm alış ve satışlarının gerçek olduğu iddiasını kanıtlayacak somut bir bilgi ve belge sunmamıştır. Alışlarının gerçek olmadığı sabit bulunan davacının satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması bu faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulünü gerektirmekte olup ispat külfetini idareye yükleyerek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir. www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (27.07.2019).

Bu nedenle işletmenin mal alışlarının sahte belgelere dayanması, o malın hiçbir şekilde işletmeye girmediklerinin bir göstergesi olamayacağı gibi söz konusu malın faturasız olarak başka kişilerden/kuruluşlardan temin edilmiş olma ihtimali de söz konusudur. Kaldı ki mükellefler mal aldığı kişiler hakkında yeterince bilgi sahibi olamayıp (mükellefiyetle ilgili ödevleri yerine getirip getirmediği, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ya da kullandığı yönünde bir tespit olup olmadığını bilemediği için) “görünüşteki” mükellef tarafından faturasız olarak tedarik edilen malın faturalandırılarak kendisine satılması söz konusu olabilir²⁵⁶.

Danıştay 9. Dairesinin bir kararında²⁵⁷; davacıya fatura düzenleyen iki şirketin de ilgili dönem beyannamelerinde matrahın yüksek olduğu ve şirket ortakları hakkında da rapor bulunduğu görüşmüş ise de, bu durumların söz konusu şirketlerin sahte fatura ticareti yaptıkları yönünde somut bir tespit olarak kabulü mümkün görülmemiştir. “...Bir mükellefin alışlarının sahte olmasının, her zaman için satışlarının da sahte olduğu sonucunu doğurur şeklinde yorumlanamayacağı açıktır...” şeklindeki kararı ile durumu açıklamıştır.

2.7.2.6. Mükellefin Fiili Durumu

Gerçek bir ticari faaliyette bulunan mükellefin yaptığı iş ile orantılı olarak işçi çalıştırması, faaliyetine uygun deposunun, makine parkının olması, iştigal ettiği alana göre aktifine kayıtlı motorlu taşıtının veya gayrimenkullerinin olması, işletmesi ile ilgili giderlerinin olması gerekmektedir²⁵⁸. Başka bir ifadeyle mükelleflerin düzenledikleri faturalarda yer alan matrahı elde edecek sermaye yapısı ve kapasiteye sahip olup olmadığı önem taşımaktadır²⁵⁹.

Bu tür özellikleri olmayan, aksine çok küçük işyeri, çok az sermayesi olan, çalışanı ve deposu bulunmayan firmaların ve kişilerin milyarlarca liralık malları kamyonlar üzerinde depolamadan satması, yine milyarlarca liralık ödemeleri nakit olarak yapması (herhangi bir ödeme aracı kullanmaması), milyarlarca liralık senetsiz alacak ve borç ilişkisinin olması aynı zamanda ticari ve teknik icaplara bağdaşan bir

²⁵⁶ Akgüner ve Sekdur, s.53.

²⁵⁷ Danıştay 9. Dairesinin 09.04.2009 tarih E:2008/7898, K:2009/3024 sayılı kararı, Köstü, s.77.

²⁵⁸ Ilıca ve Ilıca, s.58

²⁵⁹ Köstü, s.62

durum değildir²⁶⁰. Bu nedenle yapılan incelemelerde belgeyi düzenleyen mükellef hakkında yukarıda açıklanan türde tespitler yapılması, düzenlenen belgelerin gerçeği yansıtmadığı kanaatine varılmakta, faturanın sahte olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Ancak incelemesi yapılan mükellefin fiili durumuna ilişkin tespitlerin mutlaka bir bütün içinde değerlendirilmesi, diğer somut tespitlerle bağlantı kurulması gerekmektedir²⁶¹.

Yapılan tespitler ise şunlardır:

2.7.2.6.1. Yapılan İşle Orantılı İşçi Çalıştırılmaması

İncelemeye tabi tutulan bir mükellefin hiç işçi çalıştırmadığı ya da yaptığı işle orantılı olmayacak sayıda işçi çalıştırdığı saptanırsa, yapılan hizmetin ya da satılan malın özelliğine göre, düzenlenen faturanın sahte olduğu ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna varılır²⁶².

Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında²⁶³; davacı şirkete fatura düzenleyen mükelleflerin, faaliyetini sürdürecekt düzeyde çalışan işçisinin bulunmaması, ticari malı bulunmaması, iş organizasyonunun bulunmaması, beyannamelerini düzensiz şekilde ve eksik olarak vermesi, tahakkuk eden vergilerin büyük bir kısmını ödememesi ve fatura düzenleme tarihinden önceki dönemlere ilişkin de olumsuz tespitlerinin bulunması neticesinde söz konusu mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı ve davacı şirket adına düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna varmıştır.

2.7.2.6.2. İşletme İle İlgili Giderlerinin Olmaması

Mükellefin işletme ile ilgili aylık rutin olması gereken elektrik, su, telefon gibi masraflarının ya da faaliyet konusu ile ilgili olarak olağan giderlerinin olması gerekmektedir. Örneğin, nakliye işi ile uğraşan mükellefin akaryakıt gideri gibi²⁶⁴. Bu tür giderlerinin olmaması vergi inceleme elemanlarınca dikkat çeker ve şüphe uyandırır.

²⁶⁰ Akgüner ve Sekdur, s.49

²⁶¹ Köstü, s.63

²⁶² Kızılot ve Kızılot, s.580

²⁶³ Danıştay 9. Dairesinin 04.02.2015 tarih E:2011/2372, K:2015/259 sayılı kararı, Ilıca ve Ilıca, s.59.

²⁶⁴ Köstü, s.64.

Ancak bu tür olaylarda her konu ait olduğu durumun koşullarına göre değerlendirilmelidir²⁶⁵. Diğer somut tespitlerle beraber ele alınmalıdır.

2.7.2.6.3. İşletmenin Aktifine Kayıtlı Motorlu Taşıt ve Gayrimenkulünün Bulunmaması, Fatura Muhteviyatındaki Malları üretecek Makine Parkı ve Ekipmana Sahip Olmaması

Mükelleflerin düzenledikleri faturaların içeriğinde bulunan malı ya da hizmeti üretebilmesi ya da ticaretini yapabilmesi için gerekli olan motorlu taşıtı, araç parkı, ekipmanı, deposu gibi unsurların olmaması düzenlenen faturaların sahte olabileceğine karine teşkil eder²⁶⁶.

Üretim sürecinde yapılacak incelemelerde, ilk madde ve yarı madde olarak işletmeye giren ürünün ne kadar sürede mamul hale geldiğinin tespiti, ürünlerin satış tarihinin de karşılaştırılarak böyle bir ürünün fiilen satılmasının mümkün olup olmayacağını gösterebilir²⁶⁷.

Örneğin hafriyat işi yapan bir firmanın aktifinde kayıtlı kamyonlar ve çalışan şoförler (işçiler) olması gerekmektedir. Yüklü miktarda hafriyat faturası düzenleyen firmanın aktifine kayıtlı hiç kamyon olmaması ya da bir iki kamyonu olması dikkat çeker. Aynı durumda akaryakıt alımının olmaması ya da az olması da dikkat çeker. Ancak bu durumların istisnaları olabilir, bu durumların ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir (İşin taşeronu yaptırılması, araç kiralanması vb.)²⁶⁸.

Danıştay 9. Dairesinin bir kararında²⁶⁹; incelenmekte olan davacı şirkete fatura düzenleyen firmanın 14.03.1996 tarihinde işe başladığı, 12 metrekare büyüklüğünde bürosunun olduğu, işçisi olmadığı, ortaklarının menkul ve gayrimenkul malı bulunmadığı, 17.12.1996 tarihinde bilinen adresini terk ettiği ve bu adreste başka bir mükellefin bulunduğu... gibi hususlar değerlendirilmiş ve davacı şirkete fatura düzenleyen firmanın düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

²⁶⁵ Kızılot ve Kızılot, s.580.

²⁶⁶ Köstü, s.65.

²⁶⁷ Akgüner ve Sekdur, s.50.

²⁶⁸ Kızılot ve Kızılot, s.581.

²⁶⁹ Danıştay 9. Dairesinin 29.03.2007 tarih E:2005/3596 K: 2007/2061 sayılı kararı, Köstü, s.65.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararında²⁷⁰ ise; dosyada bulunan vergi suçu ve vergi tekniği raporlarında sanığın işyerinde yapılan yoklamada ardiye ve deposunun bulunmadığı, üretim araçlarının ve demirbaşlarının bulunmadığı, işçi çalıştırmadığı, daha önce sahte fatura düzenlediği yönünde tespitlerin bulunduğu, sanığın suçu işlemediğini savunmasına karşın, faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayandığına dair satıcı ile alıcı arasında mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüllere uygun, kanıtlama yeterliliği olan şirket banka hesapları ve kasa mevcudu ile uyumlu geçerli belgeleri sunamadığı, sanığın işyeri kapasitesi ile bu kadar yüksek miktarda ciro yapabilecek ticari yeterliliğinin bulunmadığı anlaşılmıştır.

2.7.2.6.4. Firmanın Faaliyetinin Olmaması

Yüksek miktarlı fatura düzenleyen mükellefin, vergi dairesi kayıtlarında ya da mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı, KDV beyannamesinde mal alımı ve satış tutarlarının olmadığı, işyerinin olmadığı gibi tespitlerin bulunması halinde, faturayı düzenleyen mükellefin faaliyetinin bulunmadığı sonucuna varılır²⁷¹.

Ancak düzenlenen faturanın dönemi ile mükellefin faaliyetinin olmadığına ilişkin tespit tarihinin uyumlu olması gerekmektedir²⁷².

Danıştay'ın konuya ilişkin kararında²⁷³; mal alınan şirket hakkında fatura düzenlendikten üç yıl sonra yapılan tespitlerin, faturanın sahte olduğuna karine teşkil etmeyeceği sonucuna varmıştır.

²⁷⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 10.06.2014 tarih E:2012/24546, K:2014/11408 sayılı kararı; Çıgılı, s.62.

²⁷¹ Kızılot ve Kızılot, s.579.

²⁷² Köstü, s.67.

²⁷³ Danıştay 9. Dairesinin 04.02.2009 tarih E:2008/179, K:2009/617 sayılı kararı, Kızılot ve Kızılot, s.579.

2.7.2.6.5. Mükellefin Faaliyet Konusu ile Düzenlediği Faturanın İçeriğinin Farklı Olması

Faturayı düzenleyen mükellefin faaliyet konusu olmayan bir alanda mal satmasının mümkün olmadığı gerekçesi ile faaliyet konusu dışında düzenlenen faturaların sahte olduğu düşünülmektedir²⁷⁴.

Danıştay 7. Dairesinin konuya ilişkin kararında²⁷⁵; mükellefiyetinin konusu, et ve canlı hayvan alım satımı olan şirketin, faaliyet konusu olmayan bir alanda emtia satmasının mümkün olmaması nedeniyle muhtelif tekstil ürünleri satımı için düzenlenen faturaların gerçek mal teslimine ilişkin olmadığı sonucuna ulaşıldığından, söz konusu faturalar nedeniyle elde edilen komisyon geliri üzerinden katma değer vergisi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi yolunda tesis edilen işlemde yasaya aykırılık bulunmamıştır.

2.7.2.6.6. KDV Beyannamelerinde Sürekli Devir KDV Beyan Etmesi ya da Sembolik Tutarda Ödenecek KDV Beyan Etmesi

Mükelleflerin fiili durumu hakkında yapılan en önemli tespit; KDV ödememek ya da daha az ödemek için sahte fatura temini yoluna gidilmesi ve yüklenilen KDV'yi olduğundan daha fazla göstermek suretiyle KDV ödememek ya da sembolik bir miktarda KDV ödenmesidir²⁷⁶.

Vergi idaresince yapılan değerlendirmelerde, beyannamelerinde sürekli devir KDV beyan eden veya cüzi miktarda KDV ödeyen mükellefler dikkat çekmekte ve incelemeye sevk edilmektedir. Çünkü gerçek yaşamda ticari işlemlerin sürekli rutinde tutulması, sürekli zararına çalışılması ya da başabaş noktasında uzunca bir süre faaliyette bulunulması mümkün bulunmamaktadır. Bu durum şüphe çektiğinden, bu kişilerin gerçek bir faaliyette bulunmadığı, tamamen sahte fatura düzenlemek amaçlı kuruldukları sonucuna varılabilir²⁷⁷.

²⁷⁴ Akgüner ve Sekdur, s.51.

²⁷⁵ Danıştay 7. Dairesinin 25.04.2002 tarih E:2000/6734 K:2002/1656 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (28.07.2019).

²⁷⁶ Köstü, s.68.

²⁷⁷ Kızılot ve Kızılot, s.583

Danıştay 4. Dairesinin konuya ilişkin verdiği bir kararda²⁷⁸; davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda şirketin 01.01.1994 tarihinde işe başladığı, sermayesinin piyasa şartlarına göre yetersiz olduğu, halen 500 TL sermayesi olduğu ve bu sermaye ile milyonlarca liralık mal alıp satmasının mümkün olmadığı, çok yüksek miktarlarda matrah beyan etmesine rağmen ödenecek vergisinin hiç çıkmadığı, beyan edilen vergilerin ödenmediği, işçi çalıştırmadığı, mal ve hizmet satın aldığını bildirdiği firmaların tamamına yakınının komisyon karşılığı sahte fatura düzenleyen kişiler olduğunun tespit edildiği anlaşılmıştır.

2.7.2.6.7. Mali Polis Tarafından Başka Mükellefler İle İlgili Olarak Yapılan Aramalarda Mükellefe Ait Kullanılmamış Faturaların Ele Geçirilmesi

Yapılan şikayet veya ihbar üzerine mali polis tarafından yapılan aramalarda sahte belge düzenleyicisi olan kişilere ait kullanılmamış faturaların bulunması, arama yapılan kişinin kötü niyetli olduğu ve sahte belge ticareti yaptığına ilişkin karine oluşturur²⁷⁹.

Ancak, böyle bir tespitle bulunan belgelerin ait olduğu mükelleflerin sahte fatura düzenleyicisi olduğuna tek başına ispata yeterli olamaz. Zira, faturaların ait olduğu mükelleflerin elinden hırsızlık, kaybolma gibi sebeplerle çıkmış olabilir²⁸⁰.

2.7.2.6.8. Şirket Ortaklarının Tamamının ya da Çoğunun Sosyo-Ekonomik Durumu Zayıf Kişiler Olması

Çalışmamızın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen kişilerin nitelikleri başlığında da belirtildiği gibi yapılan denetimlerde limited şirketlerde ortakların ve müdürlerin, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin eğitim düzeyleri düşük ve ekonomik durumları zayıf kişilerden oluşması, yapılan işin ayrıntıları hakkında bilgi sahibi olmayan kişiler olması, şirketteki aktif görevlerinin

²⁷⁸ Danıştay 4. Dairesinin 04.11.2015 tarih E:2012/2537, K:2015/5067 sayılı kararı

²⁷⁹ Kızılot ve Kızılot, s.584

²⁸⁰ Köstü, s.70

aslında çaycı, odacı, sekreter gibi görevler olması durumlarında sahte fatura düzenleme yönünde bir organizasyonun varlığından bahsedilmektedir²⁸¹.

2.7.3. Düzenlenen Belgelerin Gerçek Bir Alım Satım İlişkisine Dayandığının İspatı

Ticari yaşamda mal satın alınan mükellefin, malı satanın vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olduğu düşünülemez. Bazen bilerek sahte fatura kullananların dışında malı satan mükellef tarafından malı gerçekten satın alan, gerçek bir ticari ilişki meydana getirdiğini düşünen mükellefe, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlenip verilmesi söz konusu olmaktadır²⁸².

Ticari ilişkilerini düzgün ve yasaya uygun şekilde gerçekleştirdiğini düşünen iyi niyetli mükellef de sahte fatura düzenlediği iddiası ile karşı karşıya kalan mükellef de düzenlendikleri faturaların sahte olmadığını ispatlamak zorundadır.

Yukarıda açıklanan durumlar karşısında söz konusu belgenin, sahte olmadığının bunu tevsik edecek belgelerle ispatlanması gerekmektedir. Bu belgeler irsaliye, tartı fişi, sayım evrakı, ambar girişi, imalata sevk, nakliye faturası, sigorta poliçesi, kasa ve banka ödeme evrakı, havale belgeleri, bono, poliçe, çek ve diğer kıymetli evraklar ve buna benzer belgelerin araştırılarak sonuca varılması gerekmektedir²⁸³.

Gerçek bir ticari ilişki malın alıcıya teslim edilmesi ve alıcı tarafından da satıcıya malın bedelinin ödenmesi şeklinde gerçekleşmesi gerekir. Sahte olarak düzenlendiği iddiasına konu olan bir faturanın muhteviyatındaki malın gerçekten alınıp satıldığını ve bedelinin ödenip ödenmediğini gösteren mal ve para sirkülasyonları ispat aracı olarak en önemli etkidir²⁸⁴.

Vergi idaresinin yaklaşımı ve tespiti ile Danıştay'ın verdiği kararlar ışığında, iddia sahibi mükellef iddiasını ispat için mal hareketlerinin, para hareketlerinin (dolaşımının, sirkülasyonunun) gerçek olduğunu ispatlamak zorundadır.

²⁸¹ Kızılot ve Kızılot, s.584; Köstü, s.70.

²⁸² Ilıca ve Ilıca, s.61.

²⁸³ Akgüner ve Sekdur, s.54.

²⁸⁴ Salih Özel, Sahte ve Yanıltıcı Fatura, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 1999, S.73, www.yaklasim.com, (29.07.2019).

2.7.3.1. Mal Hareketleri (Hizmet ifası) ile İspat

Sahte belge düzenlemek suçu ile karşı karşıya kalan kişi, belgenin muhteviyatında yazılı olan malın tedarik sürecinden başlayarak malı alan mükellefe teslimine kadar geçen sürede, mal alımı, malı depolama, nakliye ve mal teslimini tartı fişi, sayım evrakı, ambar girişi, imalata sevk, nakliye faturası gibi belgelerle ispat etmelidir. Ancak, ibraz edilen belgeler ve ifadelerdeki tutar ve miktarın, sahte olduğu iddia edilen belgeyi doğrular nitelikte olması gerekmektedir²⁸⁵.

Danıştay 4. Dairesinin kararında²⁸⁶; fatura muhteviyatındaki mala ilişkin olarak düzenlenen sevk irsaliyelerinin ve şirket adına düzenlenen nakliye faturalarının dosyaya ibraz edildiği, fatura bedelinin banka kanalıyla tahsil edildiği tespit edilmiş ve düzenlenen faturanın gerçek mal alışına ilişkin olduğu görülmüştür.

2.7.3.2. Para Hareketleri ile İspat

Mal hareketinin diğer kısmını finansal hareketler teşkil etmektedir. Mal hareketinin finansal hareketlerle uyum içerisinde olması bu hususta düzenlenmiş olan belgelerin gerçek bir ticari ilişkiye dayandığına ilişkin karine teşkil etmektedir²⁸⁷.

Nitekim 320 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği²⁸⁸ ile; mükelleflerin kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 7.000.-Türk Lirasını (459 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği²⁸⁹ ile belirlenen tutar) aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla kılınarak tevsiki zorunluluğu getirilmiştir.

Görüldüğü üzere mal veya hizmet akım satımında bedelin yukarıda belirtilen miktarı aşması durumunda banka kanalıyla ödenmesi kural olarak getirilmiştir²⁹⁰. Gerçekten de günümüz koşullarında, yüksek miktartlı nakit paraların kasada muhafaza edilmesi ve mal alımları ya da hizmet ifaları ile ilgili ödemelerin peşin ve nakit olarak

²⁸⁵ Kızılot ve Kızılot, s.586

²⁸⁶ Danıştay 4. Dairesinin 16.04.2009 tarih E:2008/6184, K:2009/2023 sayılı kararı, Köstü, s.83.

²⁸⁷ Yüce, s.110.

²⁸⁸ RG: 04.07.2003/25158

²⁸⁹ RG: 24.12.2015/29572

²⁹⁰ Ilıca ve Ilıca, s.63

elden yapılması, ticari hayatın olağan akışına uygun bir durum olmadığı için bu tür ödemelere itibar edilmemektedir²⁹¹.

Danıştay 4. Dairesinin kararında²⁹²; davacı kurumun defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu sahte oldukları iddia edilen fatura karşılıklarını banka aracılığı ile çekle ödendiği tespit edildiği halde inceleme elemanlarınca vergi incelemesinin amacına uygun olan bu belgelerin mahiyeti araştırılmadan düzenlenen faturanın sahte olduğunun kabul edilmesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin kararında²⁹³; sahte olduğu iddia olunan faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyesi, teslim tesellüm belgeleri, nakit ödemenin varlığına dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile fatura bedellerinin satıcının kasasına ya da banka hesaplarına girip girmediğinin, girmiş ise kim tarafından çekildiğinin tespit edilmesi ile faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoku olup olmadığının araştırılarak tüm delillerin birlikte değerlendirilip sonucuna göre karar verilmesi gerektiği sebepleri ile sanığın beraatine karar vermiştir.

²⁹¹ Kızılot ve Kızılot, s.587

²⁹² Danıştay 4. Dairesinin 07.06.2010 tarih E:2009/4029, K:2010/3462 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (29.07.2019).

²⁹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 17.09.2014 tarih E:2012/24542 K:2014/15091 sayılı kararı, Çıgılı, s.59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMENİN VE KULLANMANIN SONUÇLARI VE İDARENİN ALDIĞI TEDBİRLER

3.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMENİN VE KULLANMANIN SONUÇLARI

Çalışmanın bu kısmında Sahte ve muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenleme ve kullanmanın vergi hukuku ve vergi ceza hukuku bakımından doğurduğu sonuçlar incelenecektir.

3.1.1.Vergi Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenleme ve kullanmanın vergi hukukunda vergi tarhı başta olmak üzere birçok farklı vergi hukuku konusunda vergi türünde çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bu sonuçlar incelenecektir.

3.1.1.1.Vergi Tarhı Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Vergi idaresinin bazı hallerde tarhiyatı re'sen yapacağı VUK'un 30. maddesinde düzenlenmiş ve re'sen vergi tarhının tanımı yapılmıştır. Kanun maddesine göre; *“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olmuş sayılır.”*

Re'sen tarhiyat madde metnindeki koşulları taşıdığı zaman gerçekleşir. Yani, “herhangi bir nedenle” kısmen ya da tamamen vergi matrahı, kayıt ve belgelere ve

kanuni ölçülere göre belirlenemiyorsa re'sen tarhiyat gerçekleşir. Vergi inceleme elemanları ile takdir komisyonları bu durumun saptanmasında yetkilidir²⁹⁴.

VUK da aşağıdaki hallerden birisinin varlığı halinde, vergi matrahının kısmen veya tamamen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitin mümkün olmadığı kabul edilir²⁹⁵:

- Beyanname kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
- Beyanname verilmiş ancak vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse,
- Tutulması zorunlu defterlerin hepsi ya da bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya vergi inceleme elemanlarına herhangi bir sebeple ibraz edilmemişse,
- Tutulması zorunlu defterler tutulmuş ancak defter kayıtlarında noksanlık, usulsüzlük, karışıklık bulunmuşsa,
- Defterlerin ve beyannamelerin gerçeği yansıtmadığına dair delil(ler) bulunmuşsa,
- Beyannamesini yetkili meslek mensuplarına imzalatmamış veya tasdik kapsamında olan konularda ilgili Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemişse re'sen tarhiyat yapılır.

Vergi idaresinin re'sen takdir yoluna gidebilmesi için bu 6 bentteki yazılı durumlardan en az birinin gerçekleşmiş olması ve bunun da usulüne uygun olarak tespiti gereklidir²⁹⁶.

Kuşkusuz ki, defter kayıtları ve bu kayıtlara ilişkin belgelerin, vergi matrahının tespit edilmesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmaması, VUK'un 30. maddesinde yer bulan re'sen takdir nedenlerinin en önemlisidir²⁹⁷.

Görüldüğü üzere defter, belge ve kayıtların sıhhatli bir vergi incelemesine yeterli olmaması, matrahın re'sen takdirini gerektirmektedir. Bu duruma örnek olarak gerçek olmayan alım faturalarını ya da gider faturalarını (naylon fatura) kullanmak gösterilebilir. Bu tür fatura ve gider belgeleri kullanan mükelleflerin defter kayıtları,

²⁹⁴ Zeynep Arıkan, **Resen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s.8.

²⁹⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.62-63.

²⁹⁶ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:177, Haziran 2003, s.64.

²⁹⁷ Akgüner ve Sekdur, s.65

sıhhatli bir vergi incelemesi için yeterli değildir²⁹⁸. Kazanç bütün olarak re'sen takdir yoluyla belirlenir²⁹⁹.

Gerçek bir ticari ilişkiye dayanmayan alış faturası kullanan mükellefler yönünden iki durum söz konusudur: Önceki yıllarda dönem sonu stokları eksik gösterilmiş ve defterlerde de dönem başı mal mevcudu olarak giriş olmadan çıkışı yapılacağından o yıl için doğacak fazla miktarlı kazancı gizlemek için naylon fatura alınmıştır. İkinci husus da, mal aslında başka birinden belgesiz olarak alınmış, defterlere intikali de naylon faturayla sağlanmıştır. Birinci halde naylon fatura bedelinin tamamı kardır. İkinci halde gerçek alım tutarı ile naylon fatura bedeli arasındaki fark kazanca ilave edilir³⁰⁰.

3.1.1.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unun 1. Maddesinde verginin konusu olan gelir tanımlanmıştır³⁰¹. Maddeye göre; “gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 2. Maddesinde ise gelirin unsurları olan 7 çeşit kazanç ve irat olarak sıralanmıştır. Bunlar, ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır. Ticari kazancın safi miktarının

²⁹⁸ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.94.

²⁹⁹ Akgüner ve Sekdur, s.65

³⁰⁰ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s.226-227.

³⁰¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2019, (Türk Vergi Sistemi), s.17.

tespit edilmesi için ister işletme hesabı ister bilanço usulüne göre olsun gider olarak indirilebilecek kalemler GVK'nın 40. maddesinde³⁰² gösterilmiştir³⁰³.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun³⁰⁴'unun (KVK) 1. Maddesinde belirtilen tüzel kişilerin gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından elde ettikleri kazançlar, kurum kazancıdır. Kurumlar Vergisi, mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Bu kazancın tespit edilmesinde de GVK ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır. (KVK 6. Madde)

Kanun maddelerinden de görüldüğü üzere Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde indirilecek giderlerin Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde geçerli belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde belgelendirilmeyen giderlerin vergi matrahlarından indirilmesi kural olarak mümkün değildir³⁰⁵.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının en önemli amacı, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahlarını azaltarak vergi yükünü azaltmak olduğu düşünüldüğünde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın gider olarak yazılıp yazılmayacağı önem arz etmektedir³⁰⁶.

Normal koşullarda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin gider olarak yazılması ya da maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali söz konusu olamaz³⁰⁷. Ancak, bazı özellikli durumlarda, belgelendirmeye ilişkin sorunlardan dolayı mükellefler yaptıkları harcamalara ilişkin fatura alamamakta, bu ihtiyacını ise

³⁰² GVK 40. maddesine göre, safi kazancın tespitinde aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı,
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar,
7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,
11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar.

³⁰³ Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Sistemi, s.53.

³⁰⁴ RG:21.06.2006/26205

³⁰⁵ Akgüner ve Sekdur, s.75

³⁰⁶ Ilıca ve Ilıca, s.74

³⁰⁷ Kızılot ve Kızılot, s.322

sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura temin etmek suretiyle karşılamaktadır³⁰⁸.

Mükellef faturada yazılı olan malı aldığını ya da hizmeti yaptırdığını ispatlayabilirse, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan faturada yazılı olan tutarın kısmen ya da tamamen bir gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilmesi mümkündür³⁰⁹.

Katma Değer Vergisinin şekil yönünden ve indirim mekanizması yönünden şartlarının aksine Gelir ve Kurumlar Vergilerinin incelenmesinde inceleme elemanlarının re'sen maliyet takdir etme yetkisi bulunmaktadır. Bu yetkiye göre, inceleme elemanı bir takın masraf ve harcamaların yapıldığı kanaatine varırsa bu masrafı ve harcamaları dikkate alabilir³¹⁰.

Örneğin; bir inşaatçının aldığı demir ve kereste faturası naylon fatura olarak tespit edilirse, yaptığı inşaatı demir ve kereste kullanılmış olduğu şüphesizdir. Böyle bir durumda inşaatı kullanılan demir ve kereste miktarı ile naylon faturada yazılı olan demir ve kereste miktarı karşılaştırılır. Aynı miktarda kullanım mevcut ise naylon faturada yazılı demir ve kereste miktarının inşaat maliyetlerinde yer alması kabul edilebilir³¹¹.

Doktrinde sahte faturanın gider olarak kabul edilebilme durumuna aykırı görüşler de mevcuttur. Sahte faturanın safi tutarın tespitinde gider ve maliyet unsuru olamayacağı görüşünü savunanlara göre; bu durum VUK'un fatura düzenlemeye ilişkin hükümlerine aykırı olduğu, mükelleflerin "gerçek durumu nasılsa ispatlarız" şeklinde belgesiz veya sahte faturalı emtia almaya ve satmaya teşvik edebileceğini düşünmektedirler. Ayrıca faturanın vergilendirmede asıl işlevinin düzenlenen cephesinde gerçekleştiğini, faturayı, fatura niteliklerine kavuşturanın fatura içeriğindeki malı düzenleyenin teslim etmesi ve bu fatura bedelinin gelir ve hesaplanan katma değer vergisi olarak kayıtlara ve beyannamelere beyannamelere yansıtılması olduğunun görmezden gelindiği görüşündedirler. Vergi kanunlarının uygulanmasını imkansız kılan, bütünlüğü bozan sahte faturaya, meşruiyet tanınması ve hukuksal

³⁰⁸ Köstü, s.106

³⁰⁹ Kızılot ve Kızılot, s.322

³¹⁰ Gürol Demir, "Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2017, s.98.

³¹¹ Şükrü Kızılot, "Naylon Fatura Gider Kabul Edilebilir Mi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:29, Mayıs 1995, www.yaklasim.com, (01.08.2019).

değeri olan bir belge gibi itibar edilmesi durumunun kabul edilemez olduğu görüşündedirler³¹².

Danıştay'ın verdiği kararlardaki görüşü ise; naylon fatura dahi olsa, o fatura kapsamındaki malzemenin işletme imalatında kullanıldığının ispatlanması halinde, naylon faturanın maliyet ya da gider unsuru olarak kabul edilmesi gerektiğidir³¹³.

Başka bir kararında yine davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda; davacıya düzenlenen alçıpan, boya malzemesi, kargas işçiliği vb. faturalarının bu şirketlerce komisyon karşılığı düzenlendiği, gerçek bir ticari ilişkinin mevcut olmadığı, davacının gerçek olmayan alış faturaları ile Kurumlar Vergisi matrahını azalttığı ileri sürülerek tarhiyat yapılmış ve vergi ziyayı ile usulsüzlük cezası kesilmiştir. Ancak söz konusu faturalarda belirtilen işin yapılıp yapılmadığı ve yapılması gereken işlerden daha yüksek bedel içerip içermediği hususlarına ilişkin saptama yapılmamıştır. Bu durumda söz konusu işlerin yapılıp yapılmadığı tespit edilmeden sadece fatura düzenleyen şirketlerin durumuna göre bu faturalardaki bedellerin tamamının gider olarak kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarda yasal isabet bulunmadığı kararına varılmıştır³¹⁴.

3.1.1.3. Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasının katma değer vergisi açısından ele alındığında konuyu indirim ve iade başlıkları altında toplamak mümkündür:

3.1.1.3.1. İndirim Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Katma Değer Vergisi, üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, hizmetlerin ve malların tedavül ekonomisine katılması esnasında tedavül bedelleri üzerinden

³¹² Günday, s.68

³¹³ Danıştay 4. Dairesinin 05.01.1970 tarih E:1968/4452 K:1970/505 sayılı kararı, Kızılot ve Kızılot, s.323

³¹⁴ Danıştay 4. Dairesinin 14.02.2008 tarih E:2007/29, K:2008/513 sayılı kararı, Köstü s.108

alınan ve vergi indirimi mekanizması ile sadece ilgili olduğu alandaki değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir³¹⁵.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³¹⁶,nun (KDVK) 10. Maddesinin (a) bendine göre; malın teslimi ve hizmetin ifası hallerinde malları teslim edilmesi ve hizmetin yapılması vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. 29. Maddesinin (a) bendinde ise; mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura vb. vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebileceklerini belirtmiştir.

KDV'yi diğer vergilerden ayıran en önemli özellik, vergi indirimi mekanizmasıdır. Mekanizmanın işleyişi, mal teslimi ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu satışların girdilerine ilişkin ödenen katma değer vergisinin indirilmesi esasına dayanmaktadır. Vergi mükellefleri, katma değer vergisi sistemi içerisinde, aracı görevini üstlenmektedir, sattığı mal ve hizmetler üzerinden tahsil ettiği vergiden mal ve hizmet alışında ödediği vergiyi indirir, bakiyesini devlete öder. Bu işlem her safhadaki mükellef tarafından tekrar edilir³¹⁷.

Kanunun 53. Maddesinde de, *“bu kanunda geçen fatura vb. vesikalar tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade eder.”* ve 34. maddesindeki *“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”* hükümlerinden hareketle mükelleflerin indirim mekanizmasından faydalanabilmesinin ön şartı fatura vb. vesikaların gerçeği yansıtmalarıdır. Zira, VUK'un 3. maddesinin (b) bendine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Mükelleflerin mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirimine konu olabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım-satım ilişkisine dayanması gerekmektedir³¹⁸. Buna göre, bir mal veya hizmet ifası içermeyen

³¹⁵ Nihat Uzunoglu, **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt:1, 2014, s.3.

³¹⁶ RG: 02.11.1984/18563

³¹⁷ Danıştay 9. Dairesinin 16.06.2014 tarih E:2014/4977, K:2014/4573 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (01.08.2019).

³¹⁸ Köstü, s.109

vesikalarda yer alan katma değer vergisinin bu vesikalar kanuni defterlere kayıt edilmiş olsa dahi indirim konusu yapılması mümkün değildir³¹⁹. Haksız bir vergi indiriminden bahsedilebilmesi için³²⁰;

- İndirime konu olan verginin gerçekte “ödenmemiş olduğunun” tespiti,
- İndirime konu olan verginin satıcılar tarafından beyana konu olmadığı ve Hazineye intikalinin sağlanmadığının tespiti,
- Kanunda sayılmış olan ve indirimi yasaklanmış vergilerin indirime konu olduğunun tespiti,
- Kanunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmadan indirime konu olduğunun tespiti gerekir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan faturalarda gösterilen KDV, gerçekte yüklenim konusu olan bir vergi olmayıp, fiktif bir özellik taşıdığından, Hazine’ye intikal etmeyen bir verginin Kanunun 29. Ve 34. Maddelere göre indirim konusu yapılması mümkün değildir. Vergi inceleme elemanlarının sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanıldığının tespit etmesi halinde, bu faturalarda yazılı olan ve indirime konu olan tutarlar reddedilmekte ve cezalı tarhiyat yoluna gidilmektedir³²¹.

Nitekim Danıştay’ın konuya ilişkin görüşü de bu yöndedir. Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisinin ödenmesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indiriminin söz konusu olamayacağı gerekçesiyle, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan KDV’nin indirilemeyeceğine karar vermiştir³²².

Başka bir kararda³²³ da, davacıya fatura düzenleyen şirketin adresinde bulunmadığı, sermaye miktarının az olduğu, adres değişikliğinin bildirilmediği, işçisinin bulunmadığı, yüksek miktarda katma değer vergisi matrahı beyan ettiği halde ödenecek vergisinin çıkmadığı gibi nedenlerle davacıya düzenlediği faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayanmadığı ve faturalarda yer alan KDV’nin hazineye intikal

³¹⁹ Osman Altundaş, “Sahte Faturada Yer Alan Tutarların Banka ve Benzeri Finans Kuruluşları veya Posta İdareleri Aracı Kılınarak Ödenmesinin KDV İndirimi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 188, Mayıs 2015, s.109.

³²⁰ Akgüner ve Sekdur, s.69

³²¹ Kızılot ve Kızılot, s.325-326

³²² Danıştay 11. Dairesinin 21.03.1996 tarih E:1995/2202, K:1996/1235 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (01.08.2019).

³²³ Danıştay 9. Dairesinin 17.06.2009 tarih E:2008/4724, K:2009/2715 sayılı kararı, Köstü, s.109

edilmediği sonucuna ulaşıldığından KDV indirimini reddi suretiyle yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık görülmemiştir.

3.1.1.3.2. İade Açısından Doğurduğu Sonuçlar

KDVK'nun 32. Maddesinde, kanunun 11, 13, 14, 15 ve 17. Maddesinin 4. Fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura vb. vesikalarda gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade olunacağı belirtilmiştir.

İstisna edilmiş işlemlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimle giderilememesi durumunda ortaya çıkan mahsuben ve nakden iade şartları 32. Madde ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliği³²⁴ ile belirlenmiştir.

Bu Tebliğ ile KDV iadelerinin tabi olduğu esaslar genel esas ve özel esas olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuş ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleme ve kullanma fiilleri ile doğrudan ya da dolay olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin özel esaslara göre yapılacağı düzenlenmiştir³²⁵.

Özel esaslara ilişkin düzenlemeler KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E bölümünde yer almaktadır. Özel esas uygulaması ile amaç, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesiyle birlikte Hazine'ye intikal etmemiş veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime konu olmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında haksız olarak iade alınmasını önlemektir.

Mükelleflerin indirim yoluyla gideremedikleri ve gerçekte yüklendikleri KDV tutarlarının iadesini temin etmek amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına konu olan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesini önlemek gerekmektedir. Aynı zamanda, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının, KDV'nin

³²⁴ RG: 26.04.2014/28983

³²⁵ Köstü, s.112

katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

Özel esas uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi İdarenin Aldığı Tedbirler başlığı altında incelenecektir.

3.1.1.4. Uzlaşma Müessesesi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Uzlaşma müessesesi VUK'un Ek 1. ve Ek 13. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi hukukunda uzlaşma; mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan önce, taraflarca görüşülerek giderilmesi, başka bir ifadeyle, verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında anlaşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir³²⁶.

Uzlaşma vergi hukukunda ikiye ayrılır: Vergi incelemesi sırasında yapılan uzlaşmaya tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme tamamlanıp vergi idaresi tarafından düzenlenen ihbarnamelerin tebliğinden sonra yapılan uzlaşmaya ise tarhiyat sonrası uzlaşma adı verilir³²⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarını kapsamaktadır. (Ek 11. Madde) Tarhiyat sonrası uzlaşma ise; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarını kapsamaktadır. (Ek 1. Madde)

Ancak her iki uzlaşma türünde de maddelerde yer alan parantez içi hükümleri uyarınca, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile tespit edilen mükellefler hakkında tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezaları kapsama alınmamıştır³²⁸. Böylece, bu fiillerin işlenmesi sonucunda meydana gelen uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenme olasılığı bu fiillerin faileri açısından ortadan kaldırılmıştır³²⁹.

³²⁶ Kızılot ve Kızılot, s.282

³²⁷ Ilıca ve Ilıca, s.72.

³²⁸ Köstü, s.120.

³²⁹ Akgüner ve Sekdur, s.68.

3.1.1.5. Diğer Sonuçlar

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ve kullanmamın doğurduğu diğer sonuçlar elde edilen komisyon gelirin vergilendirilmesi ve inceleme elemanlarının yükünü azaltmak amacıyla Yeminli Mali Müşavirlere verilen sorumluluklardır:

3.1.1.5.1. Komisyon Gelirlerinin Vergilendirilmesi Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler, düzenledikleri bu belgeleri belli bir komisyon geliri karşılığında satmaktadırlar. VUK'un 9. maddesindeki vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldıramayacağı yönündeki hükmü gereği elde edilen bu komisyon gelirleri "ticari kazanç" hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir³³⁰.

Elde edilen bu komisyon geliri, yerleşik yargı kararlarında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen faturada yer alan bedelin %2'si oranında olduğu kabul edilmektedir³³¹.

Nitekim Danıştay 3. Dairesinin kararında³³²; emtia alım satımı olmadığı halde sahte fatura düzenlenerek elde edilen komisyon gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği ve devamlılık arz ettiği kabul edilen faaliyet hakkında ticari faaliyet amacı ile mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği, ayrıca benzer konularda çıkan ihtilaflar üzerine yapılan incelemelerde emtia satışı olmadan fatura verenlerin % 2 oranında komisyon aldıkları belirlenmiş olup, bu hususun yargı organlarınca da, kabul edildiği anlaşılmış bulunduğundan, vergi mahkemesince bu konuda da inceleme yapılarak karar verilmesi gerekmektedir.

³³⁰ Kızılot ve Kızılot, s.320.

³³¹ Köstü, s.104.

³³² Danıştay 3. Dairesinin 26.01.1994 tarih E:1992/883, K: 1994/179 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (03.08.2019).

Başka bir Danıştay kararında³³³; yapılan karşıt incelemede davacı şirketin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğinin tespit edilmesi üzerine Ocak 1998-Aralık 1998 dönemleri katma değer vergisi beyannamelerde beyan edilen matraha hesaplanan KDV de eklenerek toplam fatura bedeli üzerinden komisyon geliri elde ettiği kabul edilerek KDV tarhiyatı yapılmıştır. İçeriği itibariyle tümüyle yanıltıcı olan faturada gösterilen ve beyan edilen KDV aslında fiktif bir vergi değer olduğu ve gerçekte de ödenmediği göz önüne alındığında komisyon geliri matrahına dahil edilmesi gerektiği ve yapılan teslimin niteliği itibariyle vergiden vergi alınma şeklinde bir uygulama bulunmadığı görülmüştür.

Doktrinde ise; yargı mercileri tarafından kabul edilen %2 oranındaki komisyon gelirinin son derece düşük bir oran olduğu, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenleyenlerin tespit edilirlerse ödeyecekleri vergi ve ceza miktarının çok sembolik olan bu orana göre hesaplanmasının caydırıcı olmadığı düşünülmektedir³³⁴.

3.1.1.5.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Vergilendirme olgusunun en temel aktörü olan mükelleflerin ticari faaliyetlerini mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirmesi, kullanılan defter ve belgelerin muhasebe standartlarına uygun olması ve gerçeği yansıtması, hem vergiyi alan Devlet, hem de aksi durumlarda cezai müeyyidelerle karşılaşacak olan mükellef açısından önemlidir. Bütün dünyada giderek büyüyen ve gelişen ticari hayat ve buna paralel olarak gelişen ve karmaşık bir yapıya bürünen mali mevzuat karşısında mükelleflerce mali ve vergisel yükümlülüklerine yardımcı olmak üzere kısaca “meslek mensubu” olarak adlandırılan serbest muhasebeci mali müşavir(SMMM) ve yeminli mali müşavir(YMM) mesleklerinin doğmasına yol açmıştır³³⁵.

Ancak, ilk başta sadece mükelleflere yardımcı olmak maksadıyla doğan bu meslekler, zamanla gelişmiş ve bazı kamusal sorumluluklar da yüklenmiştir³³⁶.

³³³ Danıştay VDDGK’nun 24.12.2004 tarih E:2004/152, K:2004/199 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (03.08.2019).

³³⁴ Kızılot ve Kızılot, s. 321.

³³⁵ Ahmet Ozansoy, “SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2007, S.176, www.yaklasim.com, (03.08.2019).

³³⁶ Ozansoy, www.yaklasim.com, (03.08.2019).

Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu³³⁷,nun 12. Maddesinde açıklanmaktadır.

Madde hükmüne göre; *“yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının veya beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik eder.”*

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

Diğer taraftan, 3568 sayılı Kanun’un 12. Maddesinde yer bulan müşterek ve müteselsil sorumluluğa benzer bir düzenleme VUK’un mükerrer 227. maddesi ile de yapılmıştır³³⁸.

Bu hükme göre, yeminli mali müşavirler düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtlara esas teşkil eden belgelere uygun olmadığı durumlarda ortaya çıkacak olan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefler ile birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.

Konuya ilişkin Danıştay’ın verdiği bir kararda³³⁹; yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin ödenmesi safhasıyla ilgili olduğu, vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği yolundaki görüş ve gerekçeler yerinde görülmemiştir.

Başka bir kararda³⁴⁰; yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin mükellef adına ve hesabına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu ve vergi mükellefi olmayan yeminli mali müşavirler adına vergi tarh edilemeyeceği yolundaki gerekçe yerinde görülmemiştir.

³³⁷ RG:13.06.1989/20194

³³⁸ Akgüner ve Sekdur, s.78

³³⁹ Danıştay 4. Dairesinin 19.12.1994 tarih E:1993/5656, K: 1994/6112 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (03.08.2019).

³⁴⁰ Danıştay 7. Dairesinin 13.12.1995 tarih E: 1884/4568, K: 1995/5197 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (03.08.2019).

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin diğer bir kararda³⁴¹ ise; yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavire ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulamayacağı sonucuna varılmıştır.

3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından Doğurduğu Sonuçlar

3.1.2.1. Genel Olarak Vergi Suçu Kavramı

Suç, kanunun cezalandırdığı fiildir. Ceza ise suç işleyenler hakkında öngörülen ve uygulana tedbirlerdir³⁴². Hukukumuzda suç ve cezalar ilke olarak Türk ceza Kanunu'nda yer alırken bu kanun dışındaki kanunlarda da suç ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan birisi de vergi alanına giren suçlar olup, literatürde bu tür suçlar vergi suçları olarak adlandırılmaktadırlar³⁴³.

VUK vergi suçu şeklinde genel bir suç tanımı yerine, hangi fiillerin suç sayılacağını ve öngörülen cezaları ayrıntılı olarak tanımlamıştır³⁴⁴. Bununla birlikte doktrinde vergi suçuna ilişkin çeşitli tanımlamalar yapılmıştır.

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır³⁴⁵. Vergi mükellef ve sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkilerde bulunan üçüncü kişilerin VUK da tipi gösterilen davranış biçimleri ile vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri, vergi suçudur³⁴⁶. Kural olarak, vergi ödevlilerinin kendilerine vergi kanunlarıyla yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri halinde vergi suçundan söz edilir³⁴⁷.

Başka bir tanımlamada ise; vergi suçu, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı

³⁴¹ Danıştay VDDGK'nun 21.03.2008 tarih E:2007/319, K: 2008/212 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (03.08.2019).

³⁴² Öner, s.153

³⁴³ Kızılot ve Kızılot, s.241

³⁴⁴ Ahmet Burçin Yereli, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2001, www.vergidunyasi.com.tr, (04.08.2019).

³⁴⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209.

³⁴⁶ Candan, s.57.

³⁴⁷ Mustafa Akkaya, "İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008, www.vergisorunlari.com.tr, (05.08.2019).

tespit edilen üçüncü kişilerin, VUK ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir³⁴⁸.

Vergi suçu ve vergi kabahati genel olarak VUK ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödev hükümlerine, vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının ve diğer bazı kişilerin, cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket etmeleridir³⁴⁹.

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının vergi yasaları ile kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenler ile getirmeyenleri birbirlerinden farklı işlemlere tabi tutmak maksadıyla bir anlamda, dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayan mükellefleri cezalandırmak amacıyla VUK'un 4. Kitabında ceza hükümlerine yer verilmiştir³⁵⁰.

Vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun özel bir bölümünü meydana getirmektedir³⁵¹. VUK ve diğer vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmeyen konularda TCK'nın konuya ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. TCK hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi ceza hukuku hükümlerinin yer aldığı vergi kanunlarında konu ile ilgili açık bir yollamanın bulunması gerekmez. Ancak, vergi kanunlarında konuya ilişkin açık düzenlemeler varsa, onların öncelikli uygulanması gerekmektedir³⁵².

Genel ceza hukukunda olduğu üzere vergi hukukunda da bir suç veya kabahatin varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareket (fiil) yapılmış olması başka bir ifade ile bu hareketin VUK ve diğer vergi kanunlarının mükellef, vergi sorumlusu veya diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olmuş olması ve aynı zamanda cezayı da gerektirmesi gerekmektedir³⁵³.

3.1.2.1.2. Vergi Suç ve Kabahatlerinin Sınıflandırılması

VUK'un düzenlediği suç ve cezaların bir bölümü sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bu suçlarda fiil ve yaptırım da idari usullerle saptanır. Vergi idaresi tarafından suç olarak da saptanan fiil için yargısal karara gerek olmadan yine

³⁴⁸ Yereli, www.vergidunyasi.com.tr, (05.08.2019).

³⁴⁹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.267.

³⁵⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.133

³⁵¹ Öner, s.153.

³⁵² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.450-451.

³⁵³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.267.

vergi idaresince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir. İdare bu suçların cezalandırılmasında hem taraf hem de yargıç olarak işlev görmektedir³⁵⁴.

VUK'un öngördüğü bir kısım başka fiiller de ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bunların saptanması ve yaptırım uygulaması ceza mahkemesinin görev alanına girer³⁵⁵. Bu suçlarda idari nitelikli para cezası ile birlikte ya da sadece hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir³⁵⁶.

Önceden gerek para cezası gerekse hapis cezası ile cezalandırılan vergi kanunlarına aykırı fiiller vergi suçu olarak ifade edilirken kabahatlerin ceza kanunları dışına çıkartılmış ve 30.03.2005 tarih 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 3/b maddesinin, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçmesi yaptırımı gerektiren bütün fiilleri kabahat olarak sayması dolayısıyla idari para cezasını gerektiren vergi kanunlarına aykırı eylemlerin kabahat olarak sayılması gerekmektedir³⁵⁷.

Bu açıklamalar çerçevesinde vergi kanunlarına aykırı eylemler, “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” olarak iki gruba ayırmak mümkündür.

3.1.2.1.2.1.Vergi Kabahatleri

Vergi daireleri tarafından kasıt unsurunun var olup olmadığı aranmayan ve uygulanması için yargısal karar ihtiyaç duyulmayan fiiller olup sadece VUK'u ilgilendirmektedir³⁵⁸.

Vergi kabahatleri, eylemin ağırlığına göre iki çeşittir. Bunlar; vergi ziyayı ve usulsüzlüktür. Vergi ziyayının söz konusu olabilmesi için, yükümlü veya sorumlunun vergi kaybına sebep olması şarttır. Buna karşılık usulsüzlükte vergi kaybı şart olmayıp vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranılması yeterlidir³⁵⁹.

Vergi kabahatlerine uygulanacak cezalar ise, vergi ziyayı cezası, genel usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası olarak üç çeşittir.

³⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209-210.

³⁵⁵ Öncel Kumrulu ve Çağan, s.210.

³⁵⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.450.

³⁵⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.6.

³⁵⁸ Kızılot ve Kızılot, s.243.

³⁵⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.451.

3.1.2.1.2.2.Vergi Suçları

VUK’da yer alan bazı fiiller ise ceza hukuku alanında suç oluşturmuştur³⁶⁰. Anayasanın 38. Maddesinde belirtilen “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.” Hükmü gereği bu suçların yargılanması ve bu cezaların uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu nedenle hapis cezasını gerektiren hükümler VUK’un “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı altında yer almaktadır³⁶¹.

VUK’un 367. maddesine göre ise, vergi suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza hükmedilmesi, idari nitelikte para cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez.

Hapis cezasını gerektiren ve VUK’un düzenlediği suçlar ise; kaçakçılık suçları (VUK, md. 359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK, md. 362) ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçudur (VUK, md. 363).

3.1.2.2. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Vergi Ziyai Boyutu

Vergi ziyai VUK’un 341. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır; mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Devamında ise; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunmak ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyai hükmünde olacağı belirtilmiştir.

Bu tanımlama aynı zamanda kabahate ilişkin bir belirleme niteliğindedir. Burada yapılan, fiilleri belirlemek yerine, fiiller nedeniyle ortaya çıkan sonucu belirlemektir³⁶². Vergi ziyainın oluşabilmesi için kasıt yani bilme unsuru aranmaz, önemli olan sonuçtur. Başka bir ifadeyle vergi ziyainın oluşabilmesi için vergi kaybının meydana gelmesi yeterlidir³⁶³.

³⁶⁰ Kızılot ve Kızılot, s.243.

³⁶¹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.470.

³⁶² Kızılot ve Kızılot, s.246.

³⁶³ Kızılot ve Kızılot, s.252.

Vergi ziyana uygulanacak ceza ise VUK'un 344. maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre; 341. maddede yazılı haller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi, 359. maddede yazılı fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda ise bu cezanın üç kat kesilmesi ve iştirak edenlere ise bir kat uygulanması gerekmektedir.

Kanun maddesi incelendiğinde kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK'un 359. maddesindeki fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda daha ağır bir cezaya hükmedilir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri de 359. maddede belirtilen fiillerden olduğu için vergi kaybı yarattığı durumlarda vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verebilmektedir³⁶⁴. Örneğin; gerçekte olmayan bir işlem nedeniyle bir işletmeye fatura düzenlenmiş olması ve işletmenin de bunu gider olarak kayıtlarına alması durumunda vergi kaybı meydana gelecektir³⁶⁵.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının en önemli nedenlerinden birinin ödenecek vergi miktarını azaltmak olduğu düşünüldüğünde oluşan vergi kaybı sonucu Devlet Hazinesi zarara uğramaktadır³⁶⁶.

Ancak uygulamada vergi incelemeye yetkili elemanlarca düzenlenen inceleme raporlarında ve bazı yargı kararlarında 306 sıra Nolu VUK Genel Tebliğine³⁶⁷ atıf yapılarak, mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilmeden kullandığı sonucuna varıldığında üç kat uygulanması gereken vergi ziyayı cezasının bir kat önerildiği ve uygulandığı görülmektedir³⁶⁸.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 306 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde bu durum şöyle açıklanmıştır: Gerçek bir ticari ilişki içerisinde bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti satan kişi tarafından kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesinin verilmesi ve belgeyi alan tarafın bu durumu bilemediği durumlarda, mükellef adına vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği ve bu

³⁶⁴ Ilıca ve Ilıca, s.65.

³⁶⁵ Kızılot ve Kızılot, s.250.

³⁶⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.452.

³⁶⁷ RG:18.06.2002/24789

³⁶⁸ Köstü, s.99.

belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ise bu mükellefler adına bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde bilmeden kullanma fillinin oluşabilmesi için³⁶⁹;

- Gerçek bir mal veya hizmet satışının gerçekleşmesi,
- Mal veya hizmeti satan mükellefin kendi belgesi yerine başka kişiye ait belgeyi malı ya da hizmeti alana vermesi,
- Mal veya hizmeti alan tarafın, aldığı belgenin mal ve hizmeti satana değil başka bir kişiye ait olduğunu bilmemesi gerekmektedir.

Nitekim Danıştay'ın da kararlarında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının tespiti ile ilgili kesilen üç kat vergi ziyaı cezalarını bir kata düşürdüğü görülmektedir³⁷⁰. Danıştay 9. Dairesinin kararında³⁷¹; mal veya hizmeti gerçekten satın alan, yani bu mal veya hizmetin işletmesine girdiği ve kullanıldığı hususu açıkça belli olan ve bu sebeple gelir ve kurumlar vergisi yönünden tenkit edilmeyen mükellefin, bunun karşılığında aldığı fatura ve sevk irsaliyesi gibi belgelerin, bunu satan kişiye ait olup olmadığını araştırması ve bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, bu tür sahte veya yanıltıcı belgeyi isteyerek ve bilerek kullanmadığı ihtimali her zaman mevcut olabileceğinden, 306 sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından mükellefe kesilen üç kat vergi ziyaı cezasının bir kata indirilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

3.1.2.3. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Usulsüzlük Boyutu

VUK'un 351. maddesinde tanımlanmış olan usulsüzlük; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin olan hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlük kabahati henüz bir

³⁶⁹ Olcay Kolotoğlu, "Sahte Belgeyi Bilmeden Kullananlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:311, Ağustos 2014, www.vergisorunlari.com.tr, (07.08.2019).

³⁷⁰ Nazlı Gaye Alparslan, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı fatura Kullanımında Kanıt Yüğü", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı:136, Aralık 2017, s.56

³⁷¹ Danıştay 9. Dairesinin 27.01.2010 tarih, E: 2009/2070, K:2010/269 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (07.08.2019).

vergi ziyayı meydana gelmediği için “tehlike kabahati” olarak adlandırılır³⁷². Çünkü mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin olan hükümlerine uymayarak vergi ziyasına yol açmaya elverişli bir ortam yaratmaktadırlar³⁷³.

Kanunda usulsüzlük olarak isimlendirilen fiillerin her biri maddi unsurları farklı olan kabahat niteliğinde düzenlenmiştir. Kabahat fiillerinden benzer ağırlıkta görünenleri bir arada toplanarak biri “özel” diğeri özeline karşıt anlamı olarak kullanılan “genel” usulsüzlük kabahati olarak ikiye ayrılır³⁷⁴.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bunların kullanılması fiillerinin, defter, kayıt ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması sonucunu doğuracağı ve bunun da re’sen takdir sebebi olduğu konusuna yukarıda değinilmişti. VUK’un 352/3. maddesine göre de 1. Derece usulsüzlük sebebi sayılan bu durum karşısında mükellefe iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Ancak; VUK’un 336. maddesinde ise; tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan miktar itibariyle en ağır olanının kesilmesi öngörüldüğünden aynı anda iki cezanın mükellefe uygulanması mümkün değildir.

Diğer taraftan; VUK’un 353/1. ve 2. maddelerine göre, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiillerdir³⁷⁵.

VUK’un 353. maddesinin 1. Fıkrasında ; “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge

³⁷² Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, (Vergi Ceza Hukuku), s.173

³⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.211

³⁷⁴ Şenyüz, s.133

³⁷⁵ Akgüner ve Sekdur, s.67

için 290 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.” hükmü;

VUK'un 353. maddesinin 2. fıkrasında ise; “... Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 290(504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'dan itibaren) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.” hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, 1. Fıkra da yer alan “gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi” ibaresi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilini özel usulsüzlük cezasının konusunu, 2. Fıkra da yer alan “gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi” hali de sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilini özel usulsüzlüğün konusu olarak belirlemiştir³⁷⁶.

3.1.2.4. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgenin Kaçakçılık Suçu Boyutu

Vergi hukukunun önemli kavramlarından birisi kaçakçılık kavramıdır. Bu da toplum içerisinde “kaçakçılık” kavramına verilen önemden kaynaklanmaktadır. Zira, kaçakçılık sadece bir vergi suçunun adı değil; hukuk sistemimiz içerisinde yer alan ve toplum ruhunu rencide eden diğer suçları da çağrıştıran bir isimdir. Örneğin, orman kaçakçılığı, tarihi eser kaçakçılığı gibi³⁷⁷.

³⁷⁶ Köstü, s.63; Akgüner ve Sekdur, s.67.

³⁷⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık, Afyon, 2006, s.241.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ve ekonomik niteliğe sahip suçlardandır. Kanun koyucu, bu suç tipini hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırmıştır³⁷⁸.

Kaçakçılık suçu; vergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıt ile işlenebileceği kanunda yazılı fiiller ile devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozan ve hukuki düzenin kabul etmediği fiillerdir³⁷⁹.

VUK'da kaçakçılık fiilleri üç bentte dört grup altında toplanmıştır. Bu fiillerin işlenmesi halinde kaçakçılık suçu meydana gelecektir³⁸⁰. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesinin ve kullanılmasının da kaçakçılık suçunu oluşturacağı belirtilmiştir³⁸¹.

³⁷⁸ Yüce, s.30.

³⁷⁹ Bayraklı, s.241.

³⁸⁰ Yüce, s.30.

³⁸¹ Ilıca ve Ilıca, s.84.

Tablo 1: Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 -

	<i>a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;</i>
<i>BİRİNCİ SUÇ GRUBU</i>	<i>1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,</i>
<i>İKİNCİ SUÇ GRUBU</i>	<i>2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,</i> <i>Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.</i>
<i>ÜÇÜNCÜ SUÇ GRUBU</i>	<i>b) 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,</i> <i>üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.</i>
<i>DÖRDÜNCÜ SUÇ GRUBU</i>	<i>c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.</i>

Kaynak: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basın

Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 385.

VUK'un 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyenler vergi kaçakçılığı suçunun failleridir. Dolayısıyla başta vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmak üzere bu suçun faili herkes olabilir. Başka bir ifadeyle; vergi kaçakçılığı suçu vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olmayan kişiler tarafından da işlenebilir³⁸².

Ceza hukukunda kanuni unsur suçun varlığının, o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına bağlıdır³⁸³. Kaçakçılık suçu 4369 sayılı Kanun³⁸⁴ ile düzenlenerek VUK'un 359. maddesinde yerini almıştır. Kaçakçılık suçu, kanunda dört grup halinde belirtilen fiillerle işlenebildiği için suç fiillerinin kanuni tarife uygunluğu açısından bakıldığında “bağlı hareketli suçlara” örnek teşkil eder³⁸⁵.

Bir suçun maddi unsuru; failin bir davranışta bulunması (hareket), bu davranışın dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi (sonuç) ve yapılan bu davranış ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında nedensellik (illiyet) bağının bulunması ile oluşmaktadır³⁸⁶.

VUK'un 359. maddesinin (a), (b), (c) fıkralarında kaçakçılık suçunun hareket unsurunu oluşturur. Bentlerdeki hareketler; “virgülle”, “veya” sözcüğüyle ve farklı numaralandırılarak seçimlik hale getirilmiş olup bu fiillerden herhangi birinin işlenmesi halinde kaçakçılık suçu oluşur³⁸⁷. Bu fiiller şunlardır:

- Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlerine kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına sebebiyet verecek şekilde başka defter veya kayıt ortamında kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,

³⁸² Yüce; s.31

³⁸³ Şenyüz, s.380

³⁸⁴ RG: 29.07.1998/ 23417 (mük.)

³⁸⁵ Bayraklı, s.243

³⁸⁶ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.118'den aktaran Cengiz ve Kılıç, s.61

³⁸⁷ Şenyüz, s.380

- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter yapraklarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı belgeleri bilerek kullanmak.

Kaçakçılık suçunun sonucu (neticesi), kamu düzeninin bozulmasıdır. Bu fiiller sonucunda vergi ziyayı da doğabilir. Bu zorunlu bir sonuç değildir. Vergi ziyayı meydana gelmesi halinde ayrıca vergi ziyayı cezası da kesilir³⁸⁸.

Kanuni tipe uygun fiili gerçekleştiren kişi ile bu fiil arasındaki manevi bağı ifade eden suçun manevi unsurunda, hukuka aykırı fiilin isnat yeteneğine sahip kimseler tarafından kasten (bilerek/isteyerek) veya taksirle (ihmalen) işlenmiş olması durumu söz konusudur. VUK'ujn 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyen isnat yeteneğine sahip failin bu fiilleri kasten işleyip işlemediği hususunun aranması tartışmalı bir konudur³⁸⁹.

Kaçakçılık suçunun manevi unsuru bakımından VUK'un 359. maddesinde kast unsuruna yer verilmemiştir. Ancak suçun hareket unsuruna bakıldığında, hüküm altına alınmış olan fiillerin işlenmesinde kast unsurunun aranması ve nitelik itibariyle Ceza Hukuku anlamında bir suç olarak kabul edilmesi gerekmektedir³⁹⁰.

Kaçakçılık suçuna kapsamı içerisindeki fiillere bağlı olarak farklı sürelerde hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. Fiiller içeriklerine göre dört ayrı gruba ayrılmıştır. Bunun nedeni, faildeki kastın yoğunluğunun yanında, işlenen fiildeki hukuki ihlalin yoğunluğudur³⁹¹.

³⁸⁸ Bayraklı, s.250

³⁸⁹ Yüce, s.40

³⁹⁰ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.474

³⁹¹ Adnan Çavuş, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:103, Temmuz 2001, www.yaklasim.com, (14.08.2019).

Gruplamaya dayanan sistemde fiillerdeki ortak özellikler yapılan gruplama ve doğal olarak bu ihlallere karşı kesilecek cezalara yansımıştır³⁹². VUK'un 359. maddenin (a), (b) ve (c) bentleri arasındaki fark; ilk gruptaki eylemlerin bilgiye ulaşma olanağını tümüyle ortadan kaldırmamalarına rağmen, ikinci ve üçüncü gruptaki eylemler dolayısıyla, vergi idaresinin bilgiye ulaşma olanağının kalmamasıdır. Eylemlerin bu özellikleri sebebiyle, hükmolunacak cezalar farklılaştırılmıştır³⁹³.

Birinci suç grubunda yer alan fiiller; muhasebe hileleri yapmak, gerçekte veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak ve çift defter kullanmaktır. Bu fiillere on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. Verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezaları için söz konusu olduğu için para cezasına çevrilmesi söz konusu değildir³⁹⁴. (TCK 50/1-a maddesi) Öte yandan TCK 51. Maddesinde ise; işlediği suçtan dolayı iki yıl ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişilerin cezasının ertelenebileceği düzenlenmiştir³⁹⁵. Bu durumda verilecek hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması ve diğer şartların³⁹⁶ da bulunması halinde ceza ertelenebilecektir. Hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası ise mahkeme tarafından hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir³⁹⁷.

İkinci suç grubunda yer alan fiiller; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya bunları gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmaktır. Bu fiillere de on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür.

Üçüncü suç grubunda yer alan fiiller; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek ve belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenlemektir. Bu fiillere üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. Hükmedilen cezanın iki yıl ve aşağı olmaması nedeniyle ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulanamaz. Ayrıca; hükmedilen hapis

³⁹² Şenyüz, s.404.

³⁹³ Candan, s.123.

³⁹⁴ Şenyüz, s.405.

³⁹⁵ Köstü, s.88.

³⁹⁶ TCK 51. Maddesi gereği erteleme kararının verilebilmesi için; a) daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla süreli hapis cezasına mahkum edilmemiş olmak, b) suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterilen pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekmektedir.

³⁹⁷ Şenyüz, s.406.

cezasının paraya çevrilme cezasına çevrilmesi için alt sınır bir yıl olduğu için para cezasına da çevrilemez.

Dördüncü suç grubunda yer alan fiiller; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlardır. Bu fiillere iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür. Hükmolunacak cezanın iki yıl olması durumunda cezanın ertelenmesine ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Ancak; para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin yargılanması Asliye Ceza Mahkemelerinde yapılmaktadır³⁹⁸.

3.1.2.5. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu

3.1.2.5.1. Genel Olarak

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasında sayılan fiiller; belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır. Kısaca sahte belge düzenlemek ve/ ya da sahte belge kullanmak olarak ifade edilen fiiller genel olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/ya da kullanmak fiillerine benzetmekle birlikte, sahte belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin aksine, gerçek bir işlem ya da duruma dayanmamaktadır. Nitekim VUK'a göre sahte belge; *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.”*³⁹⁹

Kanun metninden anlaşılabacağı üzere; “sahte belge düzenleme” ve “sahte belge kullanma” suçları birbirinden bağımsız ve ayrı suçlardır⁴⁰⁰. Vergi hukuku alanında yapılan sahteliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç elde etmek; kullanan için gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla vergiyi daha az ödemek veya hiç ödememek ya da haksız vergi iadesi veya indirimden faydalanmaktır⁴⁰¹.

³⁹⁸ Köstü, s.88.

³⁹⁹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.291-292.

⁴⁰⁰ Yüce, s.78.

⁴⁰¹ Akgüner ve Sekdur, s.59.

Suçun konusunu VUK'un İkinci Kitap Üçüncü Kısımında "Vesikalar" başlığı altında gösterilen ve düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgeler (fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu vs.) ile mükerrer 257. Maddesinden aldığı yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler oluşturabilir⁴⁰².

Çünkü bir belgenin tevsik edici bir belge olarak kabul edilebilmesi için VUK'da belirtilen zorunlu şekil şartlarını içermesi gerekir. Aksi takdirde kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır (VUK, md. 227)⁴⁰³. VUK'da ismen düzenlenme zorunluluğu getirilmiş olan bir belgenin vergi uygulamaları dışında kullanılması halinde belge TCK'daki belgede sahtecilik hükümlerine göre değerlendirilmelidir⁴⁰⁴.

Sahtelik belgenin asıl ve suretlerinde yapılabilir. Belgenin aslının suretine değil suretinin aslına uygun olması esastır. Sahteciliğin, belgenin asıl ve/veya suretinde yapılması arasında fark yoktur⁴⁰⁵. Aslından ayrı suret, suretten ayrı asıl sahte olarak düzenlenebilir⁴⁰⁶.

Yine sahtecilik belgede kısmen veya tamamen yapılabilir. Belgenin tamamında sahtecilik konusunda özellikli bir durum söz konusu değildir. Ancak; belgenin kısmen sahteciliği söz konusu olduğu durumda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karıştırılması durumu mevcut olabilir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarında gerçeğe aykırılık bulunmakta iken kısmen sahte belgede, gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet veya miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur⁴⁰⁷. Örneğin; satış için düzenlenen faturaya gerçekte olmayan bir satışın da eklenmesi o faturayı kısmi sahte haline getirir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı unsurlar ile sahte unsurlara aynı belgede yer verilmesi de söz konusu olabilir. Örneğin; satın alınan ayakkabı için düzenlenen faturada 20 ayakkabı yerine 30 ayakkabıya ve bu arada gerçekte satışa konu olmayan

⁴⁰² Akgüner ve Sekdur, s.60.

⁴⁰³ Yüce, s.79.

⁴⁰⁴ Şenyüz, s.397.

⁴⁰⁵ Şenyüz, s.397.

⁴⁰⁶ Akgüner ve Sekdur, s.60.

⁴⁰⁷ Ilıca ve Ilıca, s.90-91.

kemere de yer verilmiş olunursa düzenlenen bu fatura ayakkabı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı kemerler bakımından sahte olarak değerlendirilecektir⁴⁰⁸.

3.1.2.5.2. Suçun Faili

Sahte belge düzenleme suçu, mükellef, vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler tarafından işlenebileceği gibi bu sıfatlara sahip olmayanlar tarafından da işlenebilir. Sahte belge kullanma suçunun faili ise herkes olamaz. Çünkü kullanma; ancak mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri ve veya bunların temsilcileri tarafından gerçekleştirilebilir⁴⁰⁹.

3.1.2.5.3. Suçun Unsurları

3.1.2.5.3.1. Kanuni Unsur

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun kanuni unsuru VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasıdır. Maddeye göre;

“b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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.”

3.1.2.5.3.2. Maddi Unsur

Vergi kanunları uyarınca tutulması ve düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi ya da bu şekilde kullanılması suçun maddi unsurudur⁴¹⁰.

⁴⁰⁸ Şenyüz, s.397.

⁴⁰⁹ Akgüner ve Sekdur, s.61.

⁴¹⁰ Akgüner ve Sekdur, s.60.

Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsuru; vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl ya da suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenme fiilidir. Suçun oluşumu bakımından sahteciliğin, belgenin aslı veya sureti üzerinde yapılması arasında fark yoktur⁴¹¹.

Sahte belge kullanma suçu ise sahte belge tanımına uygun olarak düzenlenen belgelerin kullanılması halinde meydana gelen bir suçtur. Sahte belge kullanma suçundan söz edilebilmesi için söz konusu belgenin yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekir. Dolayısıyla maddi unsur, sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesidir⁴¹².

3.1.2.5.3.3. Manevi Unsur

VUK incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçu açısından fail ile fiil arasındaki psikolojik bağ anlamına gelen manevi unsurun ayrıca düzenlenmediği görülmektedir. Bu durumda genel kanun niteliğinde olan TCK'nın 5. Maddesine göre; kanunun genel hükümlerinin özel kanunlarda düzenleme bulunmayan konularda uygulanması gerekmektedir. Böylece vergi kaçakçılığının manevi unsuru açısından TCK'nın genel hükümleri kısmına başvurulur⁴¹³.

Genel suç teorisinde suçun manevi unsuru olan kusurluluk hali, kast ve taksir olarak ikiye ayrılır⁴¹⁴. Başka bir deyişle; kastın ya da taksirin varlığı, kusurluluğun dolayısıyla suçun manevi unsurunun bulunması için yeterlidir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile oluşan kaçakçılık suçu, taksirli suçlardan değil, kasıtlı suçlardandır⁴¹⁵.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerinde ayrıca kast aramaya gerek olmadığı, kastın varlığının karine olduğu kabul edilmektedir⁴¹⁶.

⁴¹¹ Yüce, s.85-86.

⁴¹² Yüce, s.86.

⁴¹³ Demet Akdeniz, "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur", **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı: 1, 2018, s.97.

⁴¹⁴ Sedat Apak, "Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 349, Ekim 2017, s.32.

⁴¹⁵ S. Ateş Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167 Ağustos 2002, s.119.

⁴¹⁶ Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s.122'den aktaran Akdeniz, s.98.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri bilmeden yapılamaz. Bu fiillerin yapılması kastın karinesi olup, bu hususun ayrıca değerlendirilmesine gerek yoktur⁴¹⁷. Gerçekten, sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiilleri amaç ve plan unsuru içermekte olup, bilmeden, istemeden dolayısıyla kasıt unsuru olmadan meydana gelebilecek bir fiil değildir. Yani fiilin içerisinde kasıt unsuru gizlenmiştir⁴¹⁸.

4369 sayılı kanun ile 01.01.1999 tarihinden sonra yapılan değişiklikle bu suçun oluşması için vergi ziyaına sebebiyet verilmesi koşul olmaktan çıkarılmıştır. Yeni düzenlemede gerek sahte belge ve gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri için kast, madde metninde yapılan değişiklik sonucu “bilerek” ifadesi metinden kaldırılarak suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Değişmeden önceki şekilde, bu fiille kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması koşulu aranmakta iken yeni düzenlemeye göre, hem sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eylemlerinin kasten yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın veya önceki düzenlemede olan bilerek kullanma koşulu aranmaksızın fiil suç oluşturmaktadır⁴¹⁹.

4369 sayılı kanun sonrasında kullanma fiilleri için var olan bilme unsurunun kanun metninden çıkartılması üzerine, bu hallerde kaçakçılık suçu için kastın aranıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiştir⁴²⁰.

Bunun üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayımladığı 306 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile bu duruma ilişkin açıklama yapılmıştır. Tebliğe göre; gerçekte var olan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal ve hizmeti satan tarafından kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesinin verildiği durumda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin satın alındığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilir. Bu durumda; sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olup olmadığını bilmesi önem taşımaktadır. Eğer kullanıcının, belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa yani kasıt söz konusu ise VUK’un 359. maddesine göre göre kaçakçılık suçu oluşacaktır. Aksi takdirde suçun manevi unsuru oluşmadığından bu maddeye göre değerlendirilmeyecektir.

⁴¹⁷ Köstü, s.91.

⁴¹⁸ Yüce, s.95.

⁴¹⁹ Akgüner ve Sekdur, s.67.

⁴²⁰ Köstü, s.91.

Kaçakçılık suçunun oluşması sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının yani, kastın var olup olmadığının değerlendirilmesine bağlıdır. Yapılan incelemede sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek ve isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullanıldığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporu düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması ve bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyana da sebebiyet verilmesi halinde VUK'un 344. maddesine göre üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak; yapılan incelemede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanılmadığı sonucuna varılan mükellefler için ise vergi suçu raporunun düzenlenmemesi ile haklarında cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde VUK'un 344. maddesine göre bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Aslında burada idare hem kanunda yer almayan bir yetkiyi kullanarak mahkemeler tarafından değerlendirilmesi gereken suç unsuru fiilde kasıt unsurunun oluşup oluşmadığı konusundaki kararı vergi inceleme memuruna aktarmakta hem de kanunun açıkça suç saydığı bir fiili yorum yoluyla vergi kabahatine dönüştürerek cezaların kanunilik ilkesine aykırı davranışta bulunmuştur⁴²¹

3.1.2.5.4. Cezası

VUK'un 359/b maddesi hükmü gereğince belgelerin asıllarının veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgelerin kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Hükmedilen cezanın iki yıl ve aşağı olmaması nedeniyle ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulanamaz. Ayrıca; hükmedilen hapis cezasının paraya çevrilme cezasına çevrilmesi için alt sınır bir yıl olduğu için para cezasına da çevrilemez.

⁴²¹ Yüce, s.91

3.1.2.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu

3.1.2.6.1. Genel Olarak

VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine göre; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya hukuki duruma dayanmakla beraber bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Burada gerçek ekonomik ilişki var olmakla birlikte bu varlığın nitelik, nicelik ya da muhtevası çarpıtılarak belgeye geçirilmiş olması söz konusudur. Yani belge, ekonomik ilişkiyi temsil etmekte ancak gerçek ilişkiyi yansıtmamaktadır⁴²².

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge 84 seri Nolu KDV Genel Tebliği'nde;

- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,
- mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)

Örneğin; (X) işletmesi, (Y) işletmesine 200 metre kumaş malzemesi satmış olmasına rağmen faturayı 400 metre olarak düzenlemiştir. Bu durumda kumaş satan (X) işletmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen, malı alan (Y) işletmesi ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan kişidir. Eğer (Y) işletmesi, (X) işletmesinden satın aldığı kumaş için fatura almayıp bunun yerine (Z) işletmesinden fatura almış olsaydı bu durumda bu belge (Y) açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, (Z) açısından sahte belge olarak kabul edilecektir. Çünkü faturayı veren (Z) işletmesi hiçbir mal veya hizmet teslimi olmadan bu belgeyi vermiştir. Ancak bu belgeyi alan (Y) işletmesinin gerçek bir mal veya hizmet alımı bulunmaktadır ve bu alım (Z) işletmesinden alınan fatura ile ilişkilendirilmiştir. Bu örnekte işlem, mal veya hizmet alımı yönünden doğrudur ancak alımın yapıldığı kişi yönünden yanıltıcıdır⁴²³.

⁴²² Yüce, s.97

⁴²³ Yüce, s.97.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenmektedir⁴²⁴. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge fiillerinde en çok karşılaşılanlara örnek vermek gerekirse; mal ya da hizmetin değerinin veya miktarının gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı ya da satıcı, kimlik, vergi numarası, adres, tarih ve seri numarası vb. bilgileri gerçek durumundan farklı bir şekilde gösteren, alt ve üst nüshaları birbirinden farklı olarak düzenlenen, işletmeye ait olmayan gider veya maliyetleri işletmeye aitmiş gibi gösteren ve bu şekilde yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerdir⁴²⁵.

Suçun konusunu VUK'un İkinci Kitap Üçüncü Kısımında "Vesikalar" başlığı altında gösterilen ve düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgeler (fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu vs.) ile mükerrer 257. Maddesinden aldığı yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler oluşturabilir⁴²⁶.

Yanıltıcı faturanın düzenlenmesi her durumda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Düzenlenen faturanın adına fatura düzenleyen kişi ya da kurum tarafından kullanılıp kullanılmadığının ve bunun sonucunda vergi ziyaının ortaya çıkıp çıkmadığının suçun oluşumu açısından önemi yoktur⁴²⁷.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili sadece suça konu belgenin hazırlanması sırasında işlenebilir. Fatura düzenlendikten sonra yapılan müdahaleler "tahrifat" niteliği göstermektedir. Bu nedenle bu fiil sadece faturanın düzenlenmesi sırasında işlenebilir⁴²⁸.

3.1.2.6.2. Suçun Faili

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun faili ancak vergi mükellefi olabilir. Başka bir ifadeyle, bu suç mükellef olmayanlar tarafından işlenemez. Mükellef olmayan kişilerin düzenleyecekleri belgeler muhteviyatı

⁴²⁴ Akgüner ve Sekdur, s.58.

⁴²⁵ Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu (VUK359/a-2 nci madde), **Adalet Dergisi**, Sayı: 48, 2014, s.209.

⁴²⁶ Akgüner ve Sekdur, s.58.

⁴²⁷ Kızılot ve Kızılot, s.531.

⁴²⁸ Kızılot ve Kızılot, s.531.

itibariyle yanıltıcı belge olmayıp sahte belge olacaktır. Çünkü bu suçun işlenebilmesi için yasal yollardan ede edilmiş bir belgenin varlığı gerekmektedir. Belgelerin yasal olmaması durumunda sahte belgeden söz edilecektir⁴²⁹.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması bakımından fail ise; başkaları tarafından düzenlenen belgeyi yasal defterlerine kaydeden, onu kullanan kişidir. Dolayısıyla burada da fail, vergi kanunlarına göre mükellefiyeti bulunan kişiyi yani vergi yükümlüsünü ifade eder⁴³⁰.

3.1.2.6.3. Suçun Unsurları

3.1.2.6.3.1. Kanuni Unsur

Kaçakçılık suçları arasında yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının yasal dayanağı VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendidir. Maddeye göre;

“... Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur...”

...Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

3.1.2.6.3.2. Maddi Unsur

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun maddi unsuru, öncelikle belgeyi düzenleyenin VUK'a uygun mükellef sıfatına sahip olmayı, yasal yollardan edinilmiş belgeyi ve gerçek bir muamele veya durumun varlığını gerektirir. Bunların bir araya gelmesi sonucunda düzenlenen belgede, muamele veya durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak gösterilmesi halinde suçun maddi unsuru gerçekleşmiş sayılır⁴³¹. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin “kullanma”

⁴²⁹ Taştan, s.210-211.

⁴³⁰ Yüce, s.98.

⁴³¹ Akgüner ve Sekdur, s.58.

suçunda ise, söz konusu belgeyi vergisel işlemlerde düzenleyen dışındaki kişilerce kullanılması gerekmektedir⁴³².

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için, tarafları arasındaki hukuki ilişkiye dayanak oluşturan işlemin, bu işlemin mahiyeti veya işlemin ifade ettiği miktarı arasında tutarsızlık bulunması gerekmektedir. Böyle bir durumda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile gerçekte meydana gelen işlem ya da durumun belgeye aktarılması sırasında, belgede gerçekte bulunması gereken nicelik (ölçü, miktar, fiyat vb.) veya nitelik (tür, cins vb.) içeriğinin (muhteviyatının) gerçeği yansıtmayacak biçimde gösterilmesi söz konusudur⁴³³.

3.1.2.6.3.3. Manevi Unsur

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak suçu taksirle (kanunda açıkça ifade edilmediğinden) işlenmesi mümkün olmayan kastla işlenebilen bir suçtur. Çünkü muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiillerinin icrasını, nitelikleri itibariyle bilmeden ve istemeden gerçekleştirilmesi neredeyse imkansızdır. Örneğin, satın aldığı mal ya da hizmet için ödediği bedelden daha yüksek bir bedelin yer aldığı faturayı kayıtlarına alan mükellefin bu işlemi bilmeden gerçekleştirmesi hayatın olağan akışı karinesine uygun düşmez. Aynı şekilde sattığı malın gerçek değeri altından bir değerle belge düzenleyen kişinin bunu bilmemesi (bazı ufak yanlışlar dışında) pek mümkün değildir⁴³⁴.

4369 sayılı kanun ile 01.01.1999 tarihinden sonra yapılan değişikliklerle bu suçun oluşması için vergi ziyana sebebiyet verilmesi koşul olmaktan çıkarılmıştır. Yeni düzenlemede gerek sahte belge ve gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri için kast, madde metninde yapılan değişiklik sonucu “bilerek” ifadesi metinden kaldırılarak suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Değişmeden önceki şekilde, bu fiille kasten vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması koşulu aranmakta iken yeni düzenlemeye göre, hem sahte hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

⁴³² Taştan, s.210.

⁴³³ Taştan, s.209.

⁴³⁴ Yüce, s.101-102.

kullanma eylemlerinin kasten yapıp yapılmadığına bakılmaksızın veya önceki düzenlemede olan bilerek kullanma koşulu aranmaksızın fiil suç oluşturmaktadır⁴³⁵.

4369 sayılı kanun sonrasında kullanma fiilleri için var olan bilme unsurunun kanun metninden çıkartılması üzerine, bu hallerde kaçakçılık suçu için kastın aranıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiştir⁴³⁶.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 306 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde bu durum şöyle açıklanmıştır: Gerçek bir ticari ilişki içerisinde bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti satan kişi tarafından kendi belgesi yerine başka bir mükellefin belgesinin verilmesi ve belgeyi alan tarafın bu durumu bilemediği durumlarda, mükellef adına vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması gerektiği ve bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ise bu mükellefler adına bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu tebliğ ile kendi denetim elemanlarını yönlendirmeye çalışmış ise de anılan tebliğin asli kaynak niteliği taşımayan yardımcı kaynak niteliğinde olduğu ve yargı mercileri açısından bağlayıcı olmadığı açıktır⁴³⁷. Bu açıdan böylesine önemli bir konunun tebliğ yerine kanun ile düzenlenmesi daha uygun olacaktır⁴³⁸.

3.1.2.6.4. Cezası

VUK'un 359. maddesinin a fıkrasının ikinci bendine göre; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Verilecek hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezaları için söz konusu olduğu için para cezasına çevrilmesi söz konusu değildir⁴³⁹. (TCK 50/1-a maddesi) Öte yandan TCK 51. Maddesinde ise; işlediği suçtan dolayı iki yıl ve daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişilerin cezasının ertelenebileceği düzenlenmiştir⁴⁴⁰. Bu durumda verilecek hapis cezasının iki

⁴³⁵ Akgüner ve Sekdur, s.67.

⁴³⁶ Köstü, s.91.

⁴³⁷ Köstü, s.94.

⁴³⁸ Kızılot ve Kızılot, s.560.

⁴³⁹ Şenyüz, s.405.

⁴⁴⁰ Köstü, s.88.

yıl ve daha az süreli olması ve diğer şartların⁴⁴¹ da bulunması halinde ceza ertelenebilecektir. Hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası ise mahkeme tarafından hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir⁴⁴².

3.1.2.7. İştirak

VUK ‘un “Cezalarda İndirim” başlıklı 360. Maddesinde; “*VUK 359. Maddede yazılı olan suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması durumunda, TCK’nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek olan cezanın yarısı indirilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Vergi suçuna katılma konusunda TCK’nın “Suça İştirak” başlıklı 37-41. Maddeleri arasında yer verilen genel kurallar geçerli olacak ancak vergi suçuna “menfaat gözetilmeden” iştirak edenler açısından VUK’un 360. maddesi hükmü gereği indirim uygulanacaktır⁴⁴³.

Bir kişinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna VUK’un 360. maddesine göre iştirak ettiğinin belirlenebilmesi için, öncelikle kişinin hukuki durumunun suça iştiraki düzenleyen TCK’nın 37-41. Maddelerine göre belirlenmesi gerektiği, ayrıca suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmadığının tespiti gerekir⁴⁴⁴. Buradaki menfaat maddi yarar elde etmeye yönelik bir saikin bulunmasıdır. Bu saikin saptanması kolay olmamakla birlikte ceza hakimi tüm kanıtları değerlendirmek ve bundan sonra menfaat saikinin bulunup bulunmadığına karar vermek durumundadır. Subjektif bir değerlendirmeye dayanan menfaat saikinin mutlaka bir zarar doğurması gerekmez⁴⁴⁵.

Uygulamada genellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına şirket muhasebecisinin iştirakinin söz konusu olduğu görülmektedir⁴⁴⁶.

⁴⁴¹ TCK 51. Maddesi gereği erteleme kararının verilebilmesi için; a) daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla süreli hapis cezasına mahkum edilmemiş olmak, b) suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterilen pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekmektedir.

⁴⁴² Şenyüz, s.406.

⁴⁴³ Ela, s.98.

⁴⁴⁴ Ilıca ve Ilıca, s.108-109.

⁴⁴⁵ Donay, s.157.

⁴⁴⁶ Ilıca ve Ilıca, s.109.

3.2. İDARENİN ALDIĞI TEDBİRLER

Türk vergi hukukunun en önemli sorunlarından biri olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerine karşı idarenin de aldığı bir takım önlemler mevcuttur. Bu önlemler tevkifat/stopaj uygulaması, özel esas statüsüne alma uygulaması, teminat uygulaması ve izaha davet uygulamasıdır.

3.2.1. Tevkifat Uygulaması

Tevkifat sözcüğünün kökeni Arapçaya dayanmakta olup Türkçede “kesinti”, Fransızcada ise “stopaj” sözcüğü ile aynı anlamda kullanılmaktadır⁴⁴⁷. Tevkifat kelimesinden türetilmiş olup, durdurma, duraklatma, alıkoyma gibi anlamlarda kullanılmaktadır⁴⁴⁸. Vergi hukuku alanında her üç terim de kullanılmaktadır⁴⁴⁹.

Vergi tevkifatı ise; bir takım gelir unsurlarının mükellef tarafından beyan edilmesi beklenilmeden, verginin bu gelirleri sağlayan vergi sorumluları tarafından kesilmesi ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesi biçiminde tanımlanmaktadır⁴⁵⁰.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde vergilendirmede taraflar devlet ve mükellef iken, tevkifat yönteminde taraflara bir üçüncü şahıs olan vergi sorumlusu katılmaktadır. VUK’un 8. maddesinde “Alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişi” şeklinde tanımlanan vergi sorumlusu, mükellefe yapacağı ödemeden vergi kanunlarıyla belirlenen oranda vergiyi tevkif ederek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapar. Vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek alacaklı vergi dairesine yatırılan bu vergiler dönem sonunda mükellefin beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir⁴⁵¹.

Vergi kanunlarımızın birçoğunda tevkifat/sorumluluk ile ilgili hükümler mevcuttur. Gelir Vergisi Kanunu 94. Madde ve geçici 67. Madde; Kurumlar Vergisi

⁴⁴⁷ Zihni Kartal, “KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat)”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 110, Mart-Nisan 2012, s.97.

⁴⁴⁸ www.uludagsozluk.com/ (18.08.2019)

⁴⁴⁹ Kartal, s.97

⁴⁵⁰ Seçkin Kılıç, **Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Manisa, 2009, s.3.

⁴⁵¹ Kılıç, s.4.

Kanunu 15. Madde ve 30. Madde; Katma Değer Vergisi Kanunu 9. Madde, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 13. Maddeler örnek olarak verilebilir⁴⁵².

Tevkifat yöntemi, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, tahsilatta kolaylık sağlaması, vergi kayıplarını önlemesi, mükellefleri şekli yükümlülüklerden kurtarması vb. nedenlerle tercih edilmiştir. Bu nedenle de uygulama alanı yapılan yeni düzenlemeler ile sürekli genişleyerek devam etmiştir⁴⁵³.

KDV Kanunu'nun 9. Maddesine göre; mükellefin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Yasadaki bu hükümle, idarece, mükelleflerin takibinin güç olmaması için verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatlarında meydana gelebilme ihtimali olan gecikme ve kaybın önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁴⁵⁴.

Tevkifat uygulamasının idare açısından; tahsilatta sürat sağlaması, vergi kaybını önlemesi, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, idari tasarruf sağlaması, hazine alacağını güvence altına alması, mükellef açısından ise; idari yükümlülüğünden kurtulma, vergi yükünün daha az hissedilmesi gibi olumlu yararlarının yanı sıra; artan oranlı vergilendirmeye imkan vermemesi, uygulama alanının sınırlı olması, geçici bir tahsil usulü olması, idareye ek külfetler getirmesi, mükellefler arası eşitsizlik yaratması, vergi bilincinin gelişmesini engellemesi ve demokratik bir yöntem olmaması gibi olumsuz yönleri de vardır⁴⁵⁵.

Tevkifat uygulaması ile devletin kamu alacağı olan verginin tevkifata tabi tutulan kısmını doğrudan verginin ödenmesinden sorumlu tuttuğu kişi veya kurumdan mükellef adına tahsil etmektedir. Devletin doğrudan tahsil ettiği bu verginin ise vergi kaçırmak niyetinde olan bir mükellef tarafından kaçırılması oldukça zordur. Kaçırılma ihtimali çok düşük olan tevkifata tabi tutulmuş bir vergi için sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge temin edilmesi vergi kaçırmak isteyen mükellef açısından rasyonel bir davranış olmayacaktır. Bu nedenle tevkifat uygulamasının, sahte ve

⁴⁵² Kartal, s.94.

⁴⁵³ Duygu Kurt Erol, **Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade, Yaşanan Sorunlar ve Bir Uygulama**, Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2017, s.22.

⁴⁵⁴ Erol, s.25.

⁴⁵⁵ Kılıç, s.13-18.

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma teminine yönelik talebi ve bununla birlikte sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme arzına yönelik fiilleri azaltacağı düşünülmektedir⁴⁵⁶.

3.2.2. Özel Esaslar Listesine Alma Uygulaması

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ve kullanmanı yaygınlaşması ile birlikte, vergi idaresi tarafından bu fiilleri işlediği anlaşılan vergi mükelleflerinin ve bu mükelleflerle mal veya hizmet alım satımında bulunan mükelleflerin izlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla “olumsuz mükellefler listesi”, “kara liste”, ve “kırmızı bülten” gibi isimlendirilen ve en son Gelir İdaresi Başkanlığı’nın “özel esaslara tabi olma” olarak ismini değiştirdiği kod listesi oluşturulmuştur⁴⁵⁷.

Özel esaslara ilişkin düzenlemeler KDV Genel Uygulama Tebliği’nin IV/E bölümünde yer almaktadır. Özel esas uygulaması ile amaçlanan, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesiyle birlikte Hazine’ye intikal etmemiş veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime konu olmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında haksız olarak iade alınmasını önlemektir.

Mükelleflerin indirim yoluyla gideremedikleri ve gerçekte yüklendikleri KDV tutarlarının iadesini temin etmek amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına konu olan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesini önlemek gerekmektedir. Aynı zamanda, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının, KDV’nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir. Dolayısıyla bu uygulamada amaç, KDV kanununun 9, 11, 29, 32, 36 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerde yer alan yetkilere dayanarak, gerçekte iade edilmesi gereken KDV’nin tespit edilmesine yönelik düzenlemeler yapmaktır⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Cengiz ve Kılıç, s.440.

⁴⁵⁷ Kızılot ve Kızılot, s.328; Cengiz ve Kılıç, s.442.

⁴⁵⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği IV.E.1.1. bölümü

Tebliğde gerçek alımlara ilişkin olmadığı hususunda tereddüt bulunan belgelere ilişkin KDV'nin indirim ya da iade konusu yapılmamasına veya teminat alınması esasına dayanan özel esaslar uygulaması öngörülmüştür. Böylece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre (yükseltilmiş oranda teminat karşılığı veya münhasıran vergi inceleme raporu ile) yerine getirilmektedir⁴⁵⁹.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin haklarında delil ve karineleri kapsayan rapor veya tespit bulunan aşağıda sayılan mükellefler, iade taleplerinin yerine getirilmesinde özel esaslara tabidir.

- VUK (153/A) maddesi kapsamına girenler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak edenler dahil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunanlar,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bu kişilerin kurdukları veya ortağı oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunmama konusunda tespit bulunanlar,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz uygulananlar.

Yukarıda sayılan özel esaslara tabi mükellefler ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuz durum bulunmasa dahi bu kişilerden mal/hizmet satın alanların iade taleplerinde de özel esaslar uygulanır.

Genel esas; iade talebinin tebliğde belirtilen iade hakkı doğuran işlem için gerekli şartlara göre yerine getirilmesidir. Özel esaslardan genel esaslara geçiş için gerekli koşullar, mükellefin dahil olduğu özel esas kategorisine göre farklılık arz etmektedir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya

⁴⁵⁹ Yüce, s.178

kullanmadan kaynaklanan özel esas durumlarında aşağıdaki seçenekler kullanılarak genel esasa geçilebilir⁴⁶⁰:

- Raporda tarh edilmesi öngörülen vergi ve kesilmesi gereken cezanın ödenmesi veya bu tutarlar için teminat gösterilmesi,
- Yapılacak vergi incelemesi sonucunda olumlu rapor düzenlenmesi,
- Özel esaslara alınan dönemden itibaren belirlenmiş bir süre boyunca özel esaslara tabi tutulmayı gerektiren başkaca bir durumun gerçekleşmemiş olması,
- Belgeye konu işlemin doğruluğunun ve gerçekliğinin delil serbestisi ilkesi çerçevesinde ispat edilmesi,
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede gösterilen KDV'nin düzeltme beyannamesi verilerek indirim ve/veya iade hesaplarından tenzil edilmesi,
- Rapora dayalı tarhiyatların yargı kararı ile terkin edilmesi.

Konuya ilişkin Danıştay kararlarına bakıldığında; idarenin özel esaslara alma işleminin KDV iade taleplerinde, mükelleflerden istenecek bilgi ve belgeleri belirlemek, idarenin hukuka uygunluğunu denetlemek ve kurum içi işlemleri hızlandırmak amaçlı olduğu ve idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem sayılamayacağı⁴⁶¹ görüşüne karşılık mükelleflerin bu şekilde yasal bir dayanak olmadan sınıflandırılmasının vergi barışını bozucu etkisinin yanı sıra Anayasa'da güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetine aykırılık teşkil edeceğine⁴⁶² ilişkin kararlar da mevcuttur.

Halbuki tebliğe bakıldığında mükellefe, teminat gösterilmeksizin vergi inceleme raporu ile de iade yapılabileceği konusunda seçimlik bir hak verilmektedir. Dolayısıyla mükellefi zorlayıcı bir unsur bulunmamaktadır. Ayrıca tebliğin “*söz konusu verginin ödenmemesi veya yargı organlarında ihtilaf yaratılması halinde ise, iade ve mahsup talepleri dört kat teminat karşılığı yerine getirilecektir.*” hükmü ise, iade ve mahsubu istenilen vergi aslı ile üç kat kaçakçılık cezasının karşılanması

⁴⁶⁰ Özcan Avcı, “Her Yönüyle Özel Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:417, Mayıs 2016, s.36

⁴⁶¹ Danıştay 3. Dairesinin 29.12.2014 tarih, E:2014/7706, K:2014/7096 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (19.08.2019).

⁴⁶² Danıştay 3. Dairesinin 13.05.2015 tarih, E:2014/11851, K:2015/3173 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (19.08.2019).

yönelik bir düzenleme olup, hazinenin muhtemel zararlarını önlemek amacıyla, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığı konusunda rapor bulunan mükellefler yönünden genel iade ve mahsup prosedüründen farklı usul ve esaslar belirlenmiş olmasının yasaya aykırılığından söz edilemez⁴⁶³⁴⁶⁴.

Ayrıca, özel esas uygulamasına ilişkin idarenin aldığı bir başka tedbir de; KDV iadelerinin daha sağlıklı gerçekleştirmek, daha hızlı ve etkin bir risk analizi yapılarak haksız iadelerin engellenmesi amacıyla uygulamaya geçirilen KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) çerçevesinde, KDV iadesi talep eden mükellefler ile bu mükelleflere ait indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan tedarikçi mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından analize tabi tutulmakta ve sahte belge düzenlemesi yüksek şüphesi bulunan mükellefler yine Başkanlık tarafından Vergi Deneti Kurulu Başkanlığı'na incelemeye gönderilmektedir.

3.2.3. Teminat Uygulaması

Devlet, tahsil aşamasına gelmesine rağmen tahsil edemediği alacaklarını cebri icra yoluna başvurarak tahsil etme yoluna gitmek yerine, daha önceden alacağı tedbirlerle alacağın kısa zamanda tam olarak tahsil edilmesini sağlayabilmektedir. İşte teminat uygulaması kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında gelmektedir⁴⁶⁵.

Teminat, bir hakkın güvence veya garanti altına alınması demektir⁴⁶⁶. Vergi icra hukuku açısından teminat ise, vergi alacağının tahsil edilmesinin tehlikeye düştüğü ve riskli olduğu durumlarda, vergi borçlusunun borcuna karşılık kanunda gösterilen ekonomik değerlerin güvence unsuru olarak verilmesidir⁴⁶⁷.

Sahte belge kullanımına ilişkin talep, genelde komisyon karşılığı sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler tarafından karşılanmaktadır.

⁴⁶³ İlyas Özel, “Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 398, Ekim 2014, s.116-117

⁴⁶⁴ Danıştay 11. Dairesinin 15.11.1999 tarih, E: 1998/3664, K:1999/4198 sayılı kararı, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html (19.08.2019).

⁴⁶⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s. 47 ve 51.

⁴⁶⁶ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 136.

⁴⁶⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s. 31.

Sahte belge ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirdikleri vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler ile tespit edilen kişilerin, bu amaçla farklı farklı mükellefiyet tesis ettirerek sahte belge ticareti yapmaya devam etmeleri sorunu çıkılmaz bir hal almıştır. 6455 sayılı Kanun⁴⁶⁸ ile VUK 153/A maddesi ekleninceye kadar sahte belge düzenlediği tespit edilenlerin tekrar mükellefiyet tesis ettirmelerini ve sahte belge düzenlemelerini önlemeye yönelik bir düzenleme vergi kanunlarımızda bulunmamaktaydı⁴⁶⁹.

Madde hükmü ile sahte belge düzenleyenlerin aynı fiili tekrar etmeleri zorlaştırılarak, inceleme elemanlarının ve vergi dairelerinin zamanlarını asli görevlerine daha çok ayırmasına, sahteciliğin engellenmesine, vergi gelirlerinin istenilen seviyelere çıkmasına katkı sağlanmasına, haksız yere ödenen KDV iadelerinin önüne geçilmesine katkı sağlanacaktır⁴⁷⁰.

VUK 153/A maddesi ile sahte belge düzenleyen ve bu fiil nedeniyle mükellefiyeti terkin edilen⁴⁷¹ kişi ve kurumlar başta olmak üzere bu kişi ve kurumlarla bağlantılı olan herkesin kanun maddesi ile belirtilen sınırlar içerisinde teminat göstermesi istenmiştir. Ayrıca teminat, mükelleflerin yeni işe başlamaları durumunda tesis edilecek işlemlerde gösterileceği gibi mükellefiyeti devam eden ancak sahte belge düzenleyenlerle bağlantılı olanlardan da aranacaktır. Teminat uygulamasına sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden meslek mensupları da dahil edilmiş, meslek mensupları hakkında geçici süreliğine meslek faaliyetinden men ve meslekten çıkarma cezaları getirilmiştir⁴⁷².

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen rapor ile tespit edilen ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin rapor da belirtilmesi üzerine işi bırakmış kabul edilerek mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilenlerden;

⁴⁶⁸ Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG:28.03.2013/28615

⁴⁶⁹ Secahattin Vural, “Sahte Belge ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:180, Eylül 2014, s.83

⁴⁷⁰ Faruk Gönkayalı ve Erol Çolak, “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:304, Ocak 2014, s.131-132

⁴⁷¹ VUK 160. Maddesinde; 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 durumunda, mükellefiyet işi bırakmış addolunacağı ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edileceği belirtilmiştir.

⁴⁷² Gönkayalı ve Çolak, s.132.

- Serbest meslek erbabının,
- Şahıs işletmelerinde işletme sahibinin,
- Adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin,

Ticaret şirketlerinde,

- Şirketin kendisinin,
- Kanuni temsilcilerinin,
- Yönetim kurulu üyelerinin,
- Söz konusu şirketin asgari %10 ve üzeri hissesine sahip olan gerçek ve tüzel kişilerin,
- Yukarıda sayılan tüm kişilerin asgari %10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin,
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlerin,
- Düzenlenen raporda fiillerin işlenmesinde bilfiil bulunduğu tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde adlarına mükellefiyet tesis edilebilmesi, bunların ve mükellefiyet kaydı resen terkin edilenlerin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi ve 6183 sayılı Kanun⁴⁷³,un 10. Maddesinde sayılan türden⁴⁷⁴ 120.000⁴⁷⁵ Türk Lirasından ve düzenlenen sahte belgede yer alan toplam tutarın %10'undan az olmamak üzere teminat verilmesi şartlarına bağlanmıştır⁴⁷⁶.

Ayrıca yukarıda sayılanların ortağı oldukları adi ortaklıkların, kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip oldukları ticaret şirketlerinin veya idare ettikleri tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de aynı teminat tutarı ve aynı koşullar geçerlidir.

⁴⁷³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), RG:28.07.1953/8469

⁴⁷⁴ Verilecek teminat 6183 sayılı AATUHK'un 10. Maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan türden olacaktır. Bunlar ise; para, bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler teminat olarak kabul edilebilecektir.

⁴⁷⁵ 504 sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren belirlenen tutardır. RG:31.12.2018/30642(3. Mükerrer)

⁴⁷⁶ Ayşe Gınalı, "Münhasıran Sahte Belge Düzenlemesi Nedeniyle Mükellefiyet Kayıtları Re'sen Terkin Edilen Ticaret Şirketlerinin Ortak ve Yöneticilerinin Yeniden İşe Başlamalarında Uygulanacak Yaptırımlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:160, Nisan 2017, www.lebibyalkin.com (19.08.2019).

VUK 153/A maddesinin üçüncü fıkrasına göre; mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin daha sonra mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari %10 ortağı olması, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, vergi dairesinin durumdan haberdar olduğu tarihten itibaren bir ay içerisinde mezkur kanun maddesinin birinci fıkrasında yer alan şartları yerine getirmesi mükelleften yazılı olarak istenir⁴⁷⁷. Bu mükellefler otuz günlük süre içerisinde birinci fıkra da sayılanların hukuki statülerine son verirlerse teminat gösterme yükümlülüğünden kurtulmuş olacaklardır. Statülerine son vermezlerse ve teminatı göstermezlerse teminat tutarı adlarına teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilecek ve bu alacak vade tarihinden itibaren 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir. Ayrıca bu mükellefler teminat gösterebilir veya göstermesin birinci fıkra da sayılanların teminat isteme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından da müteselsil sorumlu olacaktır⁴⁷⁸.

VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında ise; birinci fıkra dışındaki mükelleflerin sahte belge düzenleme fiilini yapmaları halindeki teminat uygulamasını açıklamaktadır⁴⁷⁹. Söz konusu düzenlemede haklarında idari tedbir tatbik edilen ikinci grup mükellefler ise münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin haricinde olup, sahte belge düzenledikleri vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumları kesinleşenlerdir. Bu mükellefler hakkında tespitin kendileri hakkında yürütülen inceleme neticesinde düzenlenen raporda yapılmış olması gerekmekte ayrıca, sahte belge düzenleme fiilini işledikleri keyfiyetinin ihtilafsız olarak veya ihtilaf neticesinde yargı mercileri nezdinde kesinleşmiş olması bu mükellefler hakkında idari tedbir uygulamasının ön şartıdır. Sahte belge düzenleme fiili bir tüzel kişi bünyesinde işlenmişse teminat bu fiili işleyen gerçek kişiden değil tüzel kişiden istenecektir⁴⁸⁰.

⁴⁷⁷ Hanifi Karahan, “VUK359. Madde Kapsamına Giren Mükelleflerle İlgili Düzenleme: Teminat Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:247, Temmuz 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

⁴⁷⁸ Murat İnanç, “Maliye İdaresinin Sahte Belge Düzenleyenlere Bir İdari Tedbiri: Teminat İstenmesi (E-yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

⁴⁷⁹ Fatih Gündüz, “Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflere Ağır Yaptırımlar Getirildi (e-yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

⁴⁸⁰ İnanç, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

VUK 153/A maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarında; Meslek mensuplarında (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir) hangi hallerde teminat uygulanacağı yönünde düzenlemeler getirilmiştir. 3568 sayılı kanun kapsamında faaliyette bulunan mensek mensuplarından birinci fıkrada yazılan haller dolayısıyla mükellefiyeti terkin edilenlerin bu fiillerine iştirak ettiği vergi inceleme raporu ile tespit edilenler ve bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacaktır. Bu süre sonunda mesleki faaliyetlerine devam edebilmek için yukarıda yazılan teminat tutarını yatırmaları gerekmektedir⁴⁸¹.

Vergi Usul Kanunu'na eklenen 153/A maddesinin yedinci, sekizinci ve dokuzuncu fıkralarında ise alınan teminatların hangi şartlarda iade edileceği ve teminatın tamamlanmasına yönelik düzenlemeler içermektedir⁴⁸².

VUK 153/A maddesinin on birinci fıkrasına göre; teminat tutarı düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarın toplamı, faaliyet alanı, mükellefin hukuki statüsü, faaliyette bulunulan il veya bölge, vergi borcu toplamı, fiilin tekrar edip edilmediği gibi ölçütler esas alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre, vergi dairesi müdürünün yazılı talebine dayanılarak defterdar ve/veya Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecektir⁴⁸³.

VUK 153/A maddesinin on ikinci fıkrasına göre; birinci fıkrasında sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç, 359. maddede sayılan fiilleri işleyenler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu kapsamda yapılan duyurular vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmayacaktır⁴⁸⁴.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda teminat uygulamasına getirilen bir takım eleştiriler de mevcuttur. Bunların ilki; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflerin teminat gösterilmesiyle ilgili kanun maddesinde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır⁴⁸⁵.

⁴⁸¹ Mehmet Yücel, "Sahte Fatura ile Mücadelede Yeni Bir Güvenlik Müessesesi Uygulaması (e-yaklaşım)", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

⁴⁸² Gündüz, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

⁴⁸³ Cengiz ve Kılıç, s.455.

⁴⁸⁴ Yücel, www.yaklasim.com, (19.08.2019).

⁴⁸⁵ Gönkayalı ve Çolak, s.132.

Bir diğ er eleştiri ise; yapılan düzenleme ile sahte belge düzenledikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilerek mükellefiyeti terkin edilenlerin, yeni bir mükellefiyet tesis ettireceği, mükellefiyeti olan bir firma veya şirkete ortak/yönetici olacağı durumlarda kendilerinden ve dahil olacağı şirket veya firmadan teminat istenmektedir. Bu düzenleme ile sahte belge düzenleyenlerin bu durumların tespitinden sonra da halen farklı şirket veya firma kurmak suretiyle bu fiillerine devam etmelerini önlemek açısından çok isabetli bir düzenleme olmasına karşın son zamanlarda sahte fatura düzenleme fiili icra edenlerin çoğunlukla kendi adlarına değil de eğitim seviyesi düşük ve vasıfsız kişiler adına firma ve şirket kurarak mükellefiyet tesis ettirmesine ve bunlar üzerinden sahte belge ticareti yapmasına engel olamamıřtır⁴⁸⁶.

Ayrıca, istenilecek teminatın alt limiti sahte belgede yer alan toplam tutarın %10'u (bu tutar 120.000 TL'den aşağı olamaz) olarak belirlenmiş olmasına karşın üst limit için belirleme yapılmamış ve idarenin takdirine bırakılmıştır. Bu durum da teminat tutarının aynı il içinde olmasa bile farklı illerde farklı uygulamalar oluřturacaktır⁴⁸⁷.

3.2.4. İzaha Davet Uygulaması

VUK 370. Madde⁴⁸⁸ ile uyum maliyetlerinin azaltılarak vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik ‐izaha davet‐ müessesesi getirilmiştir. Düzenleme ile idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara ayrılması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükellefler tarafından daha çok katkıda bulunulması ama lanmıřtır⁴⁸⁹.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin emareler bulunduğuna dair yapılmış olan  n tespitlerle ilgili olarak mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. Bu uygulama ile yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemektedir. Vergi ziyasına sebebiyet verilen durumlarda ise kanunda

⁴⁸⁶ Vural, s.85.

⁴⁸⁷ Cengiz ve Kılıç, s.455

⁴⁸⁸ 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen düzenlemedir. RG: 09.08.2016/29796

⁴⁸⁹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s.163

belirlenen bazı şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumayı amaçlamıştır⁴⁹⁰.

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi; VUK 370. maddesinin dördüncü fıkrası ile herhangi bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı, bir başka deyişle hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir⁴⁹¹. Bu yetki ile de yayımlanan 482 Sıra Nolu VUK Genel tebliğinde izaha davetin kapsamı 16 ayrı başlık şeklinde açıklanmıştır. Ancak, konumuz ile doğrudan ilgili olan iki başlığın üzerinde durulacaktır.

Bu başlıklardan ilki Tebliğin ilk başlığı olan; Ba-Bs Bildirim Formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükellefin izaha davet edilmesidir. Yapılan her türlü mal ve hizmet alış satışları Ba-Bs formlarına dahil edilmekte bu formlardan hareketle yapılan çapraz kontrollerle vergi ziyana sebebiyet vereceğine dair ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilmektedir. Bu başlık KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen "özel esas" işlemleri açısından önem arz eder. Çünkü, söz konusu belgelerin mükellef defter ve belgelerinde indirim konusu yapıp yapılamayacağına dair bilginin büyük bir kısmını Ba-Bs bildirim formları oluşturmaktadır. 482 nolu tebliğ bu konuda ön tespit müessesesinin teknik araçlarından birini Ba-Bs formları olarak belirlemiştir. Bu da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına yönelik işlemleri ön tespit kavramı ile genişletmektedir⁴⁹².

Bir diğer başlık ise; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir. VUK 359. Maddede yer alan fiiller ile verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır. Bununla birlikte sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmış olabileceği dair vergi inceleme yetkisi bulunan kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle

⁴⁹⁰ 482 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG:25.07.2017/30134)

⁴⁹¹ Erol Altunoğlu, "6718 sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen İzaha Davet Müessesesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:143, Eylül-Ekim 2017, s.265

⁴⁹² İbrahim Özmen, "Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370. Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:26, Sayı:1, 2018, s.68.

yanıltıcı belge tutarının her bir belge itibariyle 70.000 TL⁴⁹³'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir. Belge tutarının tespiti ile toplam mal ve hizmet alış tutarlarının tespitinde vergi hariç tutarlar esas alınacaktır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibariyle tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 70.000 TL altında olması gerekmektedir. Her bir ön tespit itibariyle herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 70.000 TL üzerinde olması durumunda mükellefin diğer benzer mahiyetteki belgeleri 70.000 TL altında olsa bile izaha davet edilemeyecektir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde, her bir belge tutarının vergiler hariç 70.000 TL'nin altında olması dahi durumu değiştirmeyecek ve izaha davet edilemeyecektir.

Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceği konusunda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 70.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibariyle ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartların her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir. KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

⁴⁹³ 504 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği (RG: 31.12.2018/ 30642 (3.mükerrer)) ile 01.01.2019 tarihi itibariyle belirlenen tutardır.

Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda İzah Değerlendirme Komisyonu (İDK) tarafından mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanmış olabilecekleri sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesinin izaha davet yazısında istenebileceği belirtilmektedir. Bu durumda mükellefin bu talep üzerine yerine getirdiği bildirimden hareketle, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge tutarının tespitinde dikkate alınarak ön tespiti konu tutar komisyonca belirlenecektir⁴⁹⁴.

VUK'un 370. maddesinde, yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına ilişkin karinelerle yapılmış bir ön tespitin varlığı halinde mümkündür. Ön tespit ise; vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu ve verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na (Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyelerinde kurulmuş olan komisyonlar) intikal ettirilmesi sonucunda, bu komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği şeklinde yapılan tespiti ifade eder. Yapılacak ön tespitin şartları ise; vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ve ihbarda bulunulmamış olmasıdır.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu ön tespit ile sınırlı olarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar. İzaha davet yazısını tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

- Mükellefler tarafından yapılan izah sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idare tarafından anlaşılması durumunda mükellefler söz konusu ön tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veta takdir komisyonlarına sevk edilmezler.
- Haklarında yapılan ön tespiti ilişkin olarak izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte mükellefin izahta bulunması durumunda, izahın yapıldığı tarihten

⁴⁹⁴ Özmen, s.76.

itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

- Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından VUK 370. Maddede belirtilen şartların yerine getirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılır.

VUK'un 370. maddesi ile getirilen bu uygulamanın mükellefler üzerindeki önemli yüklerden biri olan gecikme zamanının ağırlığını giderebilme ihtimali taşırken diğer taraftan idarenin tarh açısından mükellefler ile yaşanan ihtilafları azaltacağı, tahsilat yönünden ise süreleri kısaltacağı düşünülmektedir. Ayrıca, komisyon uygulaması ile inceleme elemanlarının şimdilik alınmış gibi gözüken iş yükünün yeni sorumluluklarla beraber tekrardan artması kaçınılmaz gözükmektedir⁴⁹⁵.

3.3. SAHTE VE MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİNİN VE KULLANILMASININ ÖNLENMESİ İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

Mali ve ekonomik yapıyı olumsuz yönde etkilediği tartışmasız bulunan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da kullanılması yalnızca Devletin vergi kaybına yol açmamakta, aynı zamanda mükellefler arasında haksız rekabete de yol açmakta ve verginin adaletli bir şekilde toplanmasını da engellemektedir⁴⁹⁶.

Vergi sistemimizi olumsuz etkileyen faktörleri başında yer alan bu sorunun çözülmesi için yapılması gerekenler aşağıda açıklanmıştır:

⁴⁹⁵ Özmen, s.82

⁴⁹⁶ Akgüner ve Sekdur, s.80.

3.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi

Kayıt dışı ekonomi kısaca, kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir⁴⁹⁷. Vergi hukuku açısından ise; vergi ödememek amacıyla vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan her türlü ekonomik faaliyetlerdir⁴⁹⁸.

Kayıt dışı ekonominin nedenleri ülkelerin ekonomik yapılarına ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomi genellikle vergisel faktörler ve işgücü piyasasına yönelik düzenlemeler tarafından belirlenirken; gelişmekte olan ülkelerde bu unsurların yanı sıra ekonomiyi etkileyen nüfus artışı ve kentsel göç gibi demografik etmenler de kayıt dışı ekonomiyi etkilemektedir⁴⁹⁹. Kayıt dışı ekonominin nedenleri şu şekilde sıralanabilir⁵⁰⁰:

- Mali ve Ekonomik Nedenler, (Enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti),
- Hukuki Nedenler (Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, cezalardaki yetersizlik, götürü usul, defter tutma hadleri, çek ve senetlerin kayıtlara girmemesi),
- İdari Nedenler (Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması),
- Sosyal Nedenler (Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- Siyasal Nedenler ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi uygulamaları arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Vergi ile ilgili düzenlemelerdeki eksiklikler, vergilemede belirlilik ilkesine riayet edilmemesi, vergi aflarının sıklıkla gündeme gelmesi, vergi denetiminin yeterli düzeyde olmaması, vergi cezalarının caydırıcılığının etkin olmaması, hantal

⁴⁹⁷ Yusuf Kıldıç, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:144, Eylül 2000, s.191.

⁴⁹⁸ Ahmet Cesur ve Erkan Yetkiner, “Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilebilmesine Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 159, Kasım 1994, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019)

⁴⁹⁹ Hakan Can ve Mücahid Taştan, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 311, www.vergisorunlari.com.tr, (20.08.2019).

⁵⁰⁰ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, Sayı:85, Ekim 1995, www.vergisorunlari.com.tr, (20.08.2019).

bürokrasi yapısı, vergi yükünün dolaylı vergilere doğru kaymış olması gibi nedenlerden dolayı mükellefler kayıt dışı faaliyetlere yönelmektedir⁵⁰¹.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin en yoğun olarak kullanıldığı sektörler kayıt dışı ekonominin en yaygın olduğu hububat, bakliyat, canlı hayvan, hurda metal ve inşaat sektörleridir. Bu durumun sebebi de bu sektörlerdeki belgelemeye ilişkin sorunlardır. Mükellefler yapmış oldukları ancak belgesini alamadığı giderler için belgesini alabildiği harcamaları gerçek miktarın üzerinde miktarlarla belgeleme yoluna gidebilmektedirler⁵⁰².

Ülkemizde son yıllarda kayıt dışı ekonomiyi azaltmak adına birçok kanuni ve idari düzenlemeler yapılmıştır. Kanunda belirlenen kişilerin yine belirlenen bazı hizmetler ve bazı mal teslimlerinde sorumlu sıfatı ile beyan etme ve ödemek üzerine tevkifat uygulaması, 7.000 TL'yi aşan tahsilât ve ödemelerin bankalar ve PTT aracılığıyla yapılması uygulaması, e- beyanname, e-defter, e-fatura uygulamaları, yeni nesil pos cihazı kullanımının yaygınlaştırılması, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan üçer yıllık eylem planları bunlardan bazılarıdır.

Her ne kadar kayıt dışı ekonomiyi önlemeye ilişkin kanuni ve idari düzenlemeler yapılsa da öncelikle toplumda vergi ahlakı, vergi bilincinin gelişmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına ilişkin çalışmaların yoğunlaşması gerekmektedir. Ancak bu şekilde yapılan düzenlemeler ile beklenen sonuçlar gerçekleşebilmektedir⁵⁰³.

Ayrıca; kayıt dışı ekonomiye neden olan enflasyonun düşürülmesine yönelik iktisadi ve mali politikalar uygulanması, vergi oranlarının düşürülmesi, muafiyet ve istisnalarının mümkün olabildiğince sınırlandırılarak vergi tabanının genişletilmesi, Türk vergi mevzuatının karışık yapıdan kurtarılarak daha basit hale getirilmesi ve bürokratik işlemler azaltılması, vergi denetimlerinin artırılması, vergi cezalarının şiddeti ve etkinliğinin artırılması için parasal cezaların yanında hapis ve diğer cezaların uygulanmasına işlerlik kazandırılması ve üretilen malların hammadde ve imalat aşamasında etkin denetim sayesinde belge kullanımının yaygınlaştırılmasıyla kayıt dışı ekonomi küçültülmüş olur⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ Can ve Taştan, , www.vergisorunlari.com.tr, (20.08.2019).

⁵⁰² Köstü, s.125

⁵⁰³ Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s.49

⁵⁰⁴ Sarılı, s.49.

3.3.2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve Koordinasyonun Sağlanması

Genel olarak vergilemede etkinlik, vergiden beklenen gelirin sağlanması, vergi maliyetlerinin düşük olması, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşmada kalkınma ve benzeri hedefleri destekleyici ve gelir eşitsizliğini azaltıcı bir araç olarak kullanılabilmesini ifade etmektedir⁵⁰⁵. Vergi denetiminde etkinlikten ise vergi idaresinin yapmış olduğu denetimlerden beklenen hedeflere ulaşma derecesi anlaşılmaktadır⁵⁰⁶. Başka bir ifade ile vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idaresinin yaptığı vergi denetimlerinin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyidir⁵⁰⁷.

Bir ülkenin vergi sisteminin başarısı, vergilendirmeye ilişkin kanuni düzenlemelerin iyi bir şekilde yapılmış olması yanında etkin bir vergi denetimine de bağlıdır. Etkin bir vergi denetimi de mümkün olan en kısa sürede en doğru sonucu veren denetim ile sağlanır⁵⁰⁸. Vergi denetiminde etkinliğinde ölçülmesinde denetim sayısı ve oranı, denetim sonucu tarh edilen toplam vergi oranı ve bu tarh miktarının toplam vergi tarhına olan yüzdesi, vergi denetimi sonrasında geri ödenen toplam miktar, vergi türlerine göre yapılan vergi denetimleri, denetlenen vergi mükellefi başına düşen vergi denetim elemanı sayısı gibi farklı ölçütler dikkate alınmaktadır⁵⁰⁹. Vergi denetiminin bütçeye ek kaynak sağlamak şeklinde mali, vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması şeklinde hukuki, mükelleflerin mali gücüne göre vergi ödemelerini ve gelir dağılımında adaleti sağlamak şeklinde sosyal ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak şeklinde ekonomik bir takım amaçları olduğu belirtilmektedir⁵¹⁰. Dolayısıyla vergi denetiminin

⁵⁰⁵ Uğur Anlar ve Vedat Cengiz, “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:413, Ocak 2016, s.56.

⁵⁰⁶ Mehmet Arslan ve Mine Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, s.451.

⁵⁰⁷ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-19 Mayıs 2016, Antalya, s.244.

⁵⁰⁸ Furkan Beşel, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:107, Ekim-Aralık 2017, s.70-71.

⁵⁰⁹ Arslan ve Biniş, s.452.

⁵¹⁰ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:43, Ocak-Haziran 2014, s.136-138.

vergilendirme alanında bir takım önemli amaçlara ulaşmada bir araç olarak kullanılabileceği ve bu araçtan beklenen faydanın elde edilebilmesi bakımından etkinliğinin büyük bir öneme sahip olduğu açıktır.

Ülkemizde mükellefin denetlenmesi, vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama uygulamalarıyla yapılmaktadır. Vergi incelemesindeki temel amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmektedir (VUK, md. 134). Yoklamada ise mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK, md. 127). Dolayısıyla yoklamanın vergi incelemesine nazaran daha çok mükellefiyete ilişkin şekli hususlara (işe başlama, nakil, iş bırakma gibi) yönelik olduğu söylenebilir.

Vergi denetiminin vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan en etkin araçlardan biri olduğu söylenebilir. Nitekim özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması suretiyle vergi matrahında bir azalmanın söz konusu olduğu durumlarda, bu durum ve ziyaa uğratılan vergi miktarları vergi denetimi ile ortaya çıkarılmaktadır. Vergi denetiminin bu önemi dikkate alındığında etkinliğinin arttırılmasının vergi kaçakçılığı ile mücadelede bakımından önemli bir konu olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik konusunda en önemli sorunlar vergi mevzuatının karmaşıklığı, Maliye teşkilatındaki örgütsel sorunlar, vergi denetim elemanı yetersizliğidir⁵¹¹. Ancak unutulmaması gereken en önemli hususlardan biri de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının maksimum düzeyde sağlanması durumunda vergi denetiminin sadece kontrol aracı olma özelliğinden ileri gitmeyeceğidir. Yani vergi denetiminde etkinlik konusunda diğer önemli sorunlardan biri de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının tam olarak gerçekleştirilememesidir. Vergi denetimi yapılması gereken mükellef sayısının fazlalığı ancak vergiye gönüllü uyumun sağlanması ile mükelleflerin vergisel işlemlerine ilişkin bilgileri vergi idaresine tam ve doğru olarak bildirmeleri ile mümkün olacaktır. Denetlenecek mükellef sayısının azalması da vergi denetiminin etkinliğine hizmet edecektir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve mükelleflerin verginin zora dayalı olarak alınan bir mali yüküm olduğundan ziyade, tahsil edilen vergilerin kamu hizmeti olarak geri döneceğine ilişkin düşüncesi ve bu düşünceyle

⁵¹¹ Uğur, s.245.

vergisini ödemesi, belki de vergi denetiminin etkinliğinin artırılması bakımından dikkate alınması gereken en önemli husustur.

Vergi denetiminde etkinlik bakımından diğer bir önemli husus da vergi mevzuatının karmaşık olmasıdır. Vergi mevzuatında çok sayıda kanun, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, tebliğ, sirküler, genelge ve özelge gibi birçok düzenleme bulunmaktadır. Vergi mevzuatının sade ve kolay anlaşılır olmaması, sürekli değişmesi vergi denetimini zorlaştırmakta⁵¹², bu nedenle sade ve tüm aktörler tarafından kolay anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi denetiminde etkinlik bakımından diğer sorun Maliye teşkilatındaki koordinasyon sıkıntısıdır. Her ne kadar vergi denetim teşkilatı tek bir çatı altında toplanmış olsa da, gerek denetim elemanları arasındaki ayrı gerekse teşkilat bakımından merkez-taşra ayrımı hala devam etmektedir. Bu durum gerek denetim elemanları, gerekse maliye teşkilatları arasındaki koordinasyonda sıkıntılara neden olmaktadır. Vergi denetiminde etkinlik konusunda düzenli bilgi akışı büyük öneme sahiptir.

Vergi denetiminde etkinlik konusundaki sorunlardan bir diğeri de vergi denetim elemanı yetersizliğidir. 2018 yılı sonu itibarıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde 220 vergi başmüfettişi, 2.822 vergi müfettişi ve 5.220 vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere toplam 8.262 vergi denetim elemanı görev yapmaktadır⁵¹³. 2018 yılı itibarıyla 135.103 vergi incelemesi yapılmıştır. Faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı 2.727.208 olup, bu mükelleflerin yalnızca % 1,63 incelenmiştir⁵¹⁴. Vergi denetimindeki bu oran, vergi denetim elemanı yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile etkin bir mücadele için vergi denetim elemanı sayısının artırılması gerekmektedir.

3.3.3. Yüksek Vergi Oranlarının Azaltılması

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisi arz yanlı iktisat teorisinde ortaya konulmuştur. Arz yanlı iktisat teorisine göre vergi oranlarının belirli

⁵¹² Uğur, s.245.

⁵¹³ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2018**, Ankara, 2018, s.11.

⁵¹⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2018**, Ankara, 2018, s.44-46.

bir seviyenin üzerine çıkması halinde vergi gelirlerinin düşeceği dolayısıyla ekonomide vergi gelirini en yüksek düzeyde tutan ideal (optimal) bir vergi oranı olduğu savunulmaktadır⁵¹⁵. Dolayısıyla vergi oranlarının optimal oranların üzerine çıkması halinde bu vergilerin mükellef üzerinde oluşturduğu psikolojik baskı karşısında, mükellefler bu durumdan kurtulmak için bireysel tepkiler ortaya koymaktadır. Mükellefler vergi oranları arttıkça vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilemeye başlamaktadır⁵¹⁶. Vergiye karşı gösterilen bu tepkilerden belki de en önemlisi vergi kaçakçılığıdır. Mükellefler üzerlerindeki ağır vergi yükünden kurtulmak için vergi kanunlarına aykırı bir şekilde vergi matrahlarını azaltma yönünde çabalar sarf etmektedir. İşte sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mükelleflerin yüksek vergi oranlarından kurtulmak için kullandıkları bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun engellenmesi için optimal bir vergi oranının belirlenmesinin yanında vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanması, vergi bilincinin geliştirilmesi, verginin tabana ve tavana yayılması, vergilemede yatay ile dikey adaletin tesis edilmesi gerekmektedir.

3.3.4. Cezaların Caydırıcı Etkinliğinin Artırılması

Vergi cezalarının gerçek gelirlerin beyan edilmesine yönelik etki göstermesi, söz konusu cezaların göze alınamayacak kadar caydırıcı olmasına bağlıdır⁵¹⁷. Ancak; caydırıcılığın artırılması, uygulanan ceza miktarının süresini artırmak ile değil, istikrarlı bir şekilde uygulanması ile ilgilidir⁵¹⁸.

⁵¹⁵ M. Bülent Aydın, “Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari yapı(2)”, www.ecovisdeger.com.tr/icerik/aZ0N19a8aK1872Q8ZJb43U7dg96AP3.pdf (20.08.2019).

⁵¹⁶ Zeynep Arıkan ve Ahmet İnneci, “Vergi Direnci – Vergi Uyum”, **5. Uluslararası Ekonomi ve İktisat Kongresi Bildiriler Kitabı**, 11-13 Nisan 2019, Bursa, s.373-374

⁵¹⁷ Cesur ve Yetkiner, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019).

⁵¹⁸ Bekir Baykara, “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:289, Eylül 2005, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019).

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri ekonomik suçlardır. Medyada dile getirilen “ekonomik suça ekonomik ceza” formülünün uygulanması doğru değildir. Çünkü ülkemizde yaşanan yolsuzluk, hayali ihracat, ihale yolsuzlukları, petrol kaçakçılığı ve her çeşit organize suç şeklindeki ekonomik suçlara hapis cezasının verilmemesi düşünülemez. Bu sebeple sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri hapis cezası ile cezalandırılması gereken fiillerdir. Zira, sadece devlet mali zarara uğramamakta, aynı zamanda kamu güvenini de tehlikeye maruz bırakmaktadır⁵¹⁹.

Nitekim VUK 359. Maddesinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve bu belgeyi kullananların on sekiz aydan üç yıla kadar, belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmedilmiştir.

Hükmedilen hapis cezasının paraya çevrilme cezasına çevrilmesi için alt sınır bir yıl olduğu için para cezasına da çevrilemez. Ancak; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve bu belgeleri kullanma suçunda hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması ve diğer şartların da bulunması halinde cezanın ertelenmesi mümkündür.

VUK 359. Maddesindeki ceza miktarlarının ağırlığının yerinde olmasına karşın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullananlar hakkında on sekiz ay ile iki yıl arasında verilen hapis cezasının ertelenmemesi gerekmektedir. TCK’ya vergi kaçakçılığı nedeniyle verilen hapis cezalarının ertelenemeyeceği yönünde özel bir hüküm konulmalıdır. Zira, hapis cezasının caydırıcılığı istikrarlı bir şekilde uygulanmasına bağlıdır⁵²⁰.

3.3.5. Şirket Kuruluşunda Daha Titiz Davranılması

Gerçekte ticari bir faaliyet gösterecek ekonomik gücü olmayan şahıslar, sanki ticari bir faaliyet gösterecekmiş gibi mükellefiyet tesis ettirerek, belli bir komisyon karşılığında fatura düzenlemektedirler ve bu işi meslek haline getirmişlerdir⁵²¹. Fatura düzenlerken de güven yaratmak için yüksek sermayeli limited veya anonim şirket kurmaktadır. Gösterilen sermayelerin bir kısmına bloke konulmasının zorunlu

⁵¹⁹ Cesur ve Yetkiner, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019).

⁵²⁰ Köstü, s.133

⁵²¹ Şeker ve Cengiz, www.vergisorumlari.com.tr, (17.06.2019).

olmaması da bu şirketlerin kuruluşunu kolaylaştırmaktadır. Bu sebeple şirketlerin kuruluş aşamalarında sermayenin bloke edilmesinde yarar vardır⁵²².

Ayrıca; sahte belge düzenleyicisi olan şirketlerde eğitim seviyesi düşük, okuma yazma dahi bilmeyen ve aslında çaycı, odacı, sekreter vasfını taşıyan kişilerin şirketlerin yönetici ve/veya kanuni temsilcisi olmasının engellenmesine yönelik çalışmalar yapılmalı ve şirket yöneticisi olmak için asgari koşullar aranmalıdır.

Şirket kuruluşlarında yapılan yoklamalarda belge kontrolünün yanı sıra mükellef kontrolü de yapılmalı ve vergi idareleri mükellefin hareket ve işlemlerini yakından takip etmelidir⁵²³.

⁵²² Köstü, s.134

⁵²³ Akgüner ve Sekdur, s.85

SONUÇ

Belge, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman şeklinde tanımlanmaktadır. Belge sözcüğü yazıyı çağrıştırmaktadır. Hukuki anlamda ise ; “çeşitli hukuksal durumları saptayan, delil olarak kullanılmaya elverişli yazı, resim vb. vesika, doküman” şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi hukukunun belge (yazılılık) esasına dayanması nedeniyle vergilendirme ile ilgili gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları işlemlere ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen kurallar ve esaslara uygun olarak belge düzenlemeleri ve almaları zorunludur. Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili belirli olgu ve işlemleri belirlenmiş belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüştür.

Vergi Usul Kanunu’nda kullanılması zorunlu olan belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, 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), muharebe evrakı (mektuplar), diğer vesikalar (mukavelename, taahhüname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalar ile ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vergi evrakları vb.) ve elektronik ortamda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi, elektronik defter, elektronik belge, elektronik kayıt vb.) olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda sayılan belgeler dışında Vergi Usul Kanunu’nun Mük.257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak da bazı düzenleyici işlemlere bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Düzenleme zorunluluğu getirilen bu belgeler; ambar tesellüm fişi, adisyon, adisyon tipi perakende satış fişi, irsaliyeli fatura, döviz alım-satım belgesi, banka dekontları veya hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), işlem sonuç formları, sigorta poliçesi ve zeyilnameler, sigorta komisyon gider belgesi, ve ikrazatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri, pos cihazıdır.

Sağlıklı bir belge düzeninin varlığı, vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh işleminin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için oldukça önemlidir. Ayrıca; beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir unsurudur. Belgeler,

mükellefler açısından beyanın doğru olduğunu gösteren bir ispat aracı olduğu gibi, vergi idaresi açısından da vergi denetiminin bir aracını teşkil eder.

Vergi hukukunun en önemli sorunlarından birisi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanması fiilleridir. Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Hem sahte belge hem de yanıltıcı belgenin ortak özelliği her ikisinin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık, sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmeme halinin bulunması buna karşılık yanıltıcı belgede fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı yansıtılmasıdır.

Vergi mükelleflerini sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline iten ülkemizin içinde bulunduğu fiziki ve mali ekonomik şartlardır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, genel olarak ödenmesi gereken verginin hiç ödenmemesi ya da olduğundan az ödenmesi amacıyla düzenlenmekte ve kullanılmaktadır. Temel amaç, vergi yükünden kurtulmak ya da vergi yükünü en aza indirmektir. Bu temel amacın yanında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmayı cazip kılan başka sebepler de vardır. Bunlar; belgelendirilmeyen giderleri belgeli hale getirmek, gerçek bir alıma ilişkin fatura alınmaması sebebiyle bu durumu sahta fatura ile kapatmak, iade almak için indirilecek KDV kalemini fazla göstermek, yasal olmayan gelirleri saklamak, daha az vergi ödemenin ceza ile karşı karşıya kalma riskine tercih edilmesidir.

Faturaların şekilsel kurallara uygun olması ve bu faturaları düzenleyenlerin de vergi mükellefi olması, faturada gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. VUK'un 3. maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esası kuralına göre bu tür belgelerin gerçeğe aykırı olduğu ya da muhteviyatı yönünden yanıltıcı olduğu bazı kanıtlarla ispatlanabilir.

Düzenlenen bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunun ileri sürülmesi için bu hususun vergi hukuku açısından geçerli olan delil ve yöntemlerle ispat edilmesi gerekmekte, birbirini destekler mahiyette pek çok sebebe

dayanmalıdır ve derinlemesine bir araştırma yapılmalıdır. Sahte fatura ile ilgili yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda standart ortak özellikler bulunmamakta, her olay kendi somut koşullarına göre değerlendirilmekte, bu konuda vergi inceleme elemanlarının yaptığı tespitler önem arz etmektedir. Konu ile ilgili yapılan vergi incelemelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükellefler hakkında yapılan tespitler; mükellefin bilinen adresinde bulunmaması, mükellefiyet ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ya da kullandığına ilişkin beyan ve ifade bulunması, mutad olmayan ödeme ilişkileri, mükellefin alış faturalarının sahte olması, mükelleflerin düzenledikleri faturalarda yer alan matrahı elde edecek sermaye yapısı ve kapasiteye sahip olup olmadığı, yapılan iş ile orantılı işçi çalıştırılmaması, işletme ile ilgili giderlerinin olmaması, işletmenin aktifine kayıtlı motorlu taşıt ve gayrimenkulünün bulunmaması, fatura mahiyetindeki malı üretecek makine parkı ve ekipmana sahip olmaması, firmanın faaliyetinin olmaması, KDV beyannamesinde sürekli devir KDV beyan etmesi ya da sembolik tutarda ödenecek KDV beyan etmesi, şirket ortaklarının tamamının ya da çoğunun sosyo-ekonomik durumu zayıf kişilerden olmasıdır.

Gerçek bir ticari ilişki malın alıcıya teslim edilmesi ve alıcı tarafından da satıcıya malın bedelinin ödenmesi şeklinde gerçekleşmesi gerekir. Sahte olarak düzenlendiği iddiasına konu olan bir faturanın muhteviyatındaki malın gerçekten alınıp satıldığını ve bedelinin ödenip ödenmediğini gösteren mal ve para sirkülasyonları ispat aracı olarak en önemli etkidir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının re'sen vergi tarhına sebep olma, bu belgelere dayanan giderlerin Gelir ve Kurumlar vergisinde indirim konusu olmamasına sebep olma, Katma Değer Vergisinde indirim mekanizmasının işlememesine sebep olma ve özel esaslar statüsüne alınma, uzlaşma müessesesinden faydalanamama gibi vergi hukuku yönünden sonuçları mevcuttur.

Vergi ceza hukuku yönünden sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri de 359. maddede belirtilen fiillerden olduğu için vergi kaybı yarattığı durumlarda vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verebilmektedir. Ancak; uygulamada 306 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilmeden kullandığı sonucuna varıldığında üç

kat uygulanması gereken vergi ziyai cezasının bir kat önerildiği ve uygulandığı görülmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bunların kullanılması fiillerinin, defter, kayıt ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması sonucunu doğurur ve bu da re'sen takdir sebebidir. VUK'un 352/3. maddesine göre de 1. Derece usulsüzlük sebebi sayılan bu durum karşısında mükellefe iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri kaçakçılık suçunu oluşturmakta bu da hürriyeti bağlayıcı ceza ile sonuçlandırılmaktadır. VUK 359. Maddesinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve bu belgeyi kullananların on sekiz aydan üç yıla kadar, belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmedilmiştir.

İdarenin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesi için aldığı bir takım önlemler vardır. Bu önlemler, bazı mal/hizmet teslimleri için belirlenmiş kişilere tevkifat/stopaj uygulanması, bu kişileri özel esaslar statüsüne alma, sahte belge düzenlediği tespit edilenlerin tekrar mükellefiyet tesis ettirmelerini ve sahte belge düzenlemelerini önlemeye yönelik teminat uygulanması ve uyum maliyetlerinin azaltılarak vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik izaha davet müessesesidir.

Ancak, idarenin aldığı bu tedbirler caydırıcı olmakta yeterli gelmemekte yapılması gereken bir takım düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi ile ilgili düzenlemelerdeki eksiklikler, vergilemede belirlilik ilkesine riayet edilmemesi, vergi aflarının sıklıkla gündeme gelmesi, vergi denetiminin yeterli düzeyde olmaması, vergi cezalarının caydırıcılığının etkin olmaması, hantal bürokrasi yapısı, vergi yükünün dolaylı vergilere doğru kaymış olması gibi nedenlerden dolayı mükellefler kayıt dışı faaliyetlere yönelmektedir.

Vergi denetiminin vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan en etkin araçlardan biri olduğu söylenebilir. Nitekim özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması suretiyle vergi matrahında bir azalmanın söz konusu olduğu durumlarda, bu durum ve ziyaa uğratılan vergi miktarları vergi

denetimi ile ortaya çıkarılmaktadır. Vergi denetiminin bu önemi dikkate alındığında etkinliğinin arttırılmasının vergi kaçakçılığı ile mücadelede bakımından önemli bir konu olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi oranlarının optimal oranların üzerine çıkması halinde bu vergilerin mükellef üzerinde oluşturduğu psikolojik baskı karşısında, mükellefler bu durumdan kurtulmak için bireysel tepkiler ortaya koymaktadır. Mükellefler vergi oranları arttıkça vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilemeye başlamaktadır. Vergiye karşı gösterilen bu tepkilerden belki de en önemlisi vergi kaçakçılığıdır. Bu sebeple; vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanması, vergi bilincinin geliştirilmesi, verginin tabana ve tavana yayılması, vergilemede yatay ile dikey adaletin tesis edilmesi gerekmektedir.



KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, www.sozluk.adalet.gov.tr, (21.07.2019).

Altunoğlu, Erol. “6718 sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen İzaha Davet Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:143, Eylül-Ekim 2017, ss.265-274.

Akdeniz, Demet. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı: 1, 2018, ss.90-105.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akgüner, M. Süha ve Mahmut Sekdur. **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara, 2004.

Akkaya, Mustafa. “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:233, Şubat 2008, www.vergisorunlari.com.tr, (05.08.2019).

Alparslan, Nazlı Gaye. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı fatura Kullanımında Kanıt Yükü”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı:136, Aralık 2017, ss.54-57.

Altundaş, Osman. “Sahte Faturada Yer Alan Tutarların Banka ve Benzeri Finans Kuruluşları veya Posta İdareleri Aracı Kılınarak Ödenmesinin KDV İndirimi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 188, Mayıs 2015, ss.107-116.

Anlar, Uğur ve Vedat Cengiz. “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:413, Ocak 2016, ss.55-70.

Apak, Sedat. “Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 349, Ekim 2017, ss.29-35.

Arıkan, Zeynep. **Resen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Arıkan, Zeynep ve Ahmet İnneci. “Vergi Direnci – Vergi Uyumu”, **5. Uluslararası Ekonomi ve İktisat Kongresi Bildiriler Kitabı**, 11-13 Nisan 2019, Bursa, ss.372-383.

Arslan, Mehmet ve Mine Biniş. “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, ss.443-462.

Aslan, Memduh. “Vergilemede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2014, ss.21-58.

Arslaner, Hakan. **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Avci, Özcan. “Her Yönüyle Özel Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:417, Mayıs 2016, ss.28-48

Aydın, M. Bülent. “Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari yapı(2)”, www.ecovisdeger.com.tr/icerik/aZ0N19a8aK1872Q8ZJb43U7dg96AP3.pdf (20.08.2019).

Bağdanlı, Selahattin. **Hukuk Sözlüğü**, Derin Yayınları, İstanbul, 2002.

Bakır, Tunay. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2004, Sayı:6, www.lebibyalkin.com.tr, (13.01.2019).

Başaran Yavaşlar, Funda, Tuğçe Karaçoban Güneş ve Yasemin Cangüloğlu, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi

Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti”, **Fasikül Dergisi**, Sayı: 100, Mart 2018, ss.341-372.

Baykara, Bekir. “Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:289, Eylül 2005, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, Meta Basım Matbaacılık, Afyon, 2006.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar,2009.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Bıyan, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, ss.27-55.

Beşel, Furkan. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:107, Ekim-Aralık 2017, ss.65-98.

Can, Hakan ve Mücahid Taştan. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 311, www.vergisorunlari.com.tr, (20.08.2019).

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Cengiz, Aydın ve Ömer Kılıç. **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007.

Cesur, Ahmet ve Erkan Yetkiner. “Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilebilmesine Yönelik Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 159, Kasım 1994, www.vergidunyasi.com.tr, (20.08.2019)

Coşkun Karadağ, Neslihan ve Ahmet İnneci. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres ve Kapiya Yapıştırma Usulü”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:26, Sayı:3, 2017, ss.92-108.

Çavuş, Adnan. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:103, Temmuz 2001, www.yaklasim.com, (14.08.2019).

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

Çıgılı, Halil. “Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri, **Adalet Dergisi**, Sayı:53, 2015, ss.41-82.

Çitil, Bünyamin. **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Dal, Mükremin ve Cengiz Türegün. “Mükellefleri, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmaya İten Nedenler ile Bu Belgelerin Kullanılmasını ve Düzenlenmesini Önlemek için Mükellefiyet Tesisi ve Mükellefiyetin Sona Ermesi Yönünden Yapılabilecek Bir Kısım Düzenlemeler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:34, Nisan- Mayıs 1988, ss.64-67.

Demir, Gürol. “Sahte Belge Kullanma Suçunda Son Durum”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:217, Ekim 2017, ss.88-99.

Demirkan, Uçar. **İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, Hazine ve Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No:1993/331, Ankara, 1993.

Deniz, Kendal. **Yargı Kararları Çerçevesinde Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanmanın Vergi Kabahat ve Suçları Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2018.

Doğan, Koray. “Ceza Hukukunda Belge Kavramı”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı:14, Aralık 2010, <https://jurix.com.tr/article/2971>, (02.06.2019).

Doğrusöz, A. Bumin. “Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:190, Ekim 2008, www.yaklasim.com, (27.04.2019).

Donay, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Ela, Hatice. **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Erdal, Ömer. **Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Erdem, Tahir. “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:266, Kasım 2010, www.vergisorunlari.com.tr, (24.02.2019).

Eroğlu, Hüseyin. **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, 2007, www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_inceleme.pdf (21.07.2019).

Gınalı, Ayşe. “Münhasıran Sahte Belge Düzenlemesi Nedeniyle Mükellefiyet Kayıtları Re’sen Terkin Edilen Ticaret Şirketlerinin Ortak ve Yöneticilerinin Yeniden İşe Başlamalarında Uygulanacak Yaptırımlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:160, Nisan 2017, www.lebibyalkin.com (19.08.2019).

Gökcan, Hasan Tahsin. “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı:2010/1, 2010, ss.209-236.

Gökçen, Gürbüz ve Mustafa Özdemir. “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt:12, Sayı:46, Temmuz 2016, ss.137-154.

Gönkayalı, Faruk ve Erol Çolak, “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:304, Ocak 2014, ss.129-135.

Gözel, Arif. “Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusu Olarak Belge ve Elektronik Belge”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, ss.143-201.

Günday, Malik. ” Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli Mi, Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir Mi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, Haziran 2000, www.vergisorunlari.com.tr, (21.07.2019).

Gündüz, Fatih. “Sahte Belge Düzenleyen Mükelleflere Ağır Yaptırımlar Getirildi (e-yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2018**, Ankara 2018.

Hançerlioğlu, Orhan. **Ticaret Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2001.

Hançerlioğlu, Orhan. **Türk Dili Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1995.

Hüvez, İbrahim. ”Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:28, Nisan-Mayıs 1997, ss.39-45.

Ilıca, Zeynep ve Ömür Ilıca. **Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016

İnanç, Murat. “Maliye İdaresinin Sahte Belge Düzenleyenlere Bir İdari Tedbiri: Teminat İstenmesi (e-yaklaşım)”,**Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019).

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

Karagözoğlu, Fevzi. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Vergi Hukuku Yayınları: 2-3, Ünal Matbaası, Ankara, 1974.

Karahan, Hanifi. “VUK359. Madde Kapsamına Giren Mükelleflerle İlgili Düzenleme: Teminat Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:247, Temmuz 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Karataş Durmuş, Neslihan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVIII, 2014, Sayı: 3-4, ss.505-528.

Kartal, Zihni. “KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat)”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 110, Mart-Nisan 2012, ss.97-110.

Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:144, Eylül 2000, ss.190-213.

Kılıç, Seçkin. **Tevkifât Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Manisa, 2009.

Kızılot, Şükrü. “Naylon Fatura Gider Kabul Edilebilir Mi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:29, Mayıs 1995, www.yaklasim.com, (01.08.2019).

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Kolotoğlu, Olcay. “Sahte Belgeyi Bilmeden Kullananlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:311, Ağustos 2014, www.vergisorunlari.com.tr, (07.08.2019).

Köstü, Ozan Muzaffer. **Danıştay Kararları Işığında Sahte Fatura ve Tespiti**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Kurt Erol, Duygu. **Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade, Yaşanan Sorunlar ve Bir Uygulama**, Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2017.

Meriç, Ahmet, Abdüllatif Karabalık ve Özgür Durmuş. “Sahte Belge Nedir? Sahte Belge Sorununa Bakış, İrdelenmesi ve SMİYB Düzenleme/Kullanımı ile Mücadelede Çözüm Yolu Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:149, Şubat 2012, ss.59-74.

Maç, Mehmet. “Yanılıcı Belgeler ve Sahte Belgeler ile ilgili Hapis ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Anlayış ve Uygulamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:110, Şubat 2002, www.yaklasim.com, (07.05.2019).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Cilt: 3, İstanbul, 2013.

Oktar, S. Ateş. “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167 Ağustos 2002, ss.116-130.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Okur, Osman. “Sahte Fatura Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , Sayı:107, Ağustos 1997, www.vergisorunlari.com.tr (17.06.2019).

Ozansoy, Ahmet. “SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007, S.176, www.yaklasim.com, (03.08.2019).

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2013.

Özel, İlyas. “Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 398, Ekim 2014, ss.110-117.

Özel, Salih. Sahte ve Yanıltıcı Fatura, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 1999, Sayı:73, www.yaklasim.com, (29.07.2019).

Özmen, İbrahim. “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370. Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:26, Sayı:1, 2018, ss.63-85.

Polat, İsmet. **Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004.

Saraçoğlu, Fatih ve Elif Püskünlerli Çakar. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.

Sarıcaoğlu, Ercan. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Sarılı, Mustafa Ali. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, ss.32-50.

Sezgin, Bülent. “Şehirlerarasında Karayoluyla Yapılan Yolcu Taşımacılığında Belge Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, Temmuz-Ağustos 2011, ss.191-203.

Somuncu, Ahmet. **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Somuncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:43, Ocak-Haziran 2014, ss.133-173.

Şeker, Sakıp ve Aydın Cengiz. “Sahte Fatura Kullanım Boyutları, Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs-Haziran 1992, Sayı:60, www.vergisorunlari.com.tr (17.06.2019).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Taştan, Mehmet. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu (VUK359/a-2 nci madde)”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 48, 2014, ss.208-233.

Tekin, Nurullah. “Resmi Belgede Sahtecilik Suçunda Bazı Özel Durumlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:5, Sayı:19, Ekim 2014, ss.903-941.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:177, Haziran 2003, ss.63-77.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2019.

Tosuner, Mehmet. “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, Sayı:85, Ekim 1995, www.vergisorunlari.com.tr, (20.08.2019).

Türk Dil Kurumu. **Güncel Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (07.10.2017).

Uğur, Atilla Ahmet. “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama), **31. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 15-19 Mayıs 2016, Antalya, ss.243-266

Uzunoğlu, Nihat. **Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt:1, Ankara, 2014.

Vural, Secahattin. “Sahte Belge ile Mücadele Kapsamında Yapılan Düzenlemeler ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:180, Eylül 2014, ss.82-89.

Yereli, Ahmet Burçin. “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2001, www.vergidunyasi.com.tr, (04.08.2019).

Yiğit, Uğur. **Vergi Usul Kanunu’nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Yurtsever, Hatice. “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak - Haziran 2009, ss.141-151.

Yüce, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Yücel, Mehmet. “Sahte Fatura ile Mücadelede Yeni Bir Güvenlik Müessesesi Uygulaması (E-yaklaşım), **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:248, Ağustos 2013, www.yaklasim.com, (19.08.2019)

