

T.C.
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SAHTE BELGE DÜZENLEME
VE KULLANMA SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖMER CERRAH

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Gülenay BAŞ DİNAR

BOLU, EKİM - 2023

KABUL VE ONAY SAYFASI

Ömer CERRAH tarafından hazırlanan “**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**” adlı tez çalışması jürimiz tarafından İktisat Anabilim Dalı İktisat Bilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliğiyle kabul edilmiştir.
26/10/2023

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman
Prof. Dr. Gülenay BAŞ DİNAR
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Prof. Dr. Yunus DEMİRLİ
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Doç. Dr. Kadir AYYILDIRIM
Erciyes Üniversitesi

.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. İbrahim KÜRTÜL
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Teze ilişkin Turnitin adlı programında enstitü müdürlüğünce belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan benzerlik raporuna göre, tezin benzerlik oranı %30'u geçmemektedir.

Ömer CERRAH

ÖZET

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SAHTE BELGE DÜZENLEME VE
KULLANMA SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ
ÖMER CERRAH
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI
(TEZ DANIŞMANI: PROF.DR. GÜLENAY BAŞ DİNAR)
BOLU, EKİM - 2023
XIII + 131**

Vergilerin toplanması vergi mükellefleri ile devlet arasında her zaman sorun teşkil etmiştir. Devletler toplaması gereken vergilere ilişkin vergi tahsilat yöntemleri geliştirirken, vergi mükellefleri ise vergi ödememek için bu vergilerden kaçma veya kaçınma yöntemleri bulmaya çalışmışlardır. Vergi kaçakçılık yöntemlerinden biri de sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleridir. Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Vergi mükellefleri vergi kaçırmak amacıyla sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine başvurmaktadır. Bu fiillere dünyada olduğu gibi Türkiye’de de başvurulmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin sonucunda başta mali, hukuki ve sosyal alanda olmak üzere, birçok problem ortaya çıkmaktadır. Bu tezde, Türk vergi sisteminde belge ve sahte belge kavramlarına değinilecek, sonra sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ne olduğu, bu fiillerin hangi amaçla ve nasıl yapıldığı, tespit usullerinin neler olduğu, yasal mevzuatta konu ile ilgili hangi düzenlemelerin olduğu ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin mali, hukuki ve sosyal etkileri üzerinde durulacak ve vergi kaçakçılık türü olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak çözüm önerilerinin neler olduğunun tartışılması ile son bulacaktır.

ANAHTAR KELİMELER: Sahte belge, Sahte belge kullanma, Sahte belge düzenleme.

ABSTRACT

THE PROBLEM OF ISSUING AND USE OF FAKE DOCUMENTS IN THE TURKISH TAX SYSTEM AND SUGGESTIONS FOR SOLUTIONS

MASTER THESIS

ÖMER CERRAH

BOLU ABANT İZZET BAYSAL UNIVERSITY

INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

DEPARTMENT OF ECONOMICS

(SUPERVISOR: PROF.DR. GÜLENAY BAŞ DİNAR)

BOLU, OCTOBER 2023

XIII + 131

The collection of taxes has always been a problem between taxpayers and the state. While states have developed tax collection methods for the taxes they need to collect, taxpayers have tried to find ways to avoid or evade these taxes in order not to pay taxes. One of the tax evasion methods is forging and using false documents. A forged document is a document that is issued as if there is a real transaction or situation even though there is no real transaction or situation.

Taxpayers resort to forging and using false documents in order to evade taxes. These acts are practiced in Turkey as well as in the world. As a result of the acts of issuing and using forged documents, many problems arise, especially in the financial, legal and social fields. In this thesis, the concepts of document and forged document in the Turkish tax system will be mentioned, then the acts of forging and using forged documents, for what purpose and how these acts are carried out, what are the detection procedures, which regulations are related to the subject in the legal legislation and the financial, legal and social effects of the acts of forging and using forged documents will be emphasized and it will end with a discussion of what are the solution proposals to eliminate the acts of forging and using forged documents, which is a type of tax evasion.

KEYWORDS: Fake document, Using fake documents, Fake documents to organize

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KABUL VE ONAY SAYFASI	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ	x
TEŞEKKÜR	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
1. YASAL MEVZUATTA BELGE KAVRAMI	4
1.1. Belge Kavramı.....	4
1.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal Düzenlemeler....	5
1.2.1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belgeler	6
1.2.1.1. Fatura	6
1.2.1.2. Perakende Satış Vesikaları	10
1.2.1.2.1. Perakende Satış Fişleri	10
1.2.1.2.2. Makineli Kasaların Kayıt Ruloları	11
1.2.1.2.3. Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri.....	11
1.2.1.3. Gider Pusulası.....	11
1.2.1.4. Müstahsil Belgesi	12
1.2.1.5. Serbest Meslek Makbuzu.....	13
1.2.1.6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler.....	13
1.2.1.7. Diğer Evrak ve Vesikalar.....	14
1.2.1.7.1. Taşıma İrsaliyeleri	14
1.2.1.7.2. Yolcu Listeleri	14
1.2.1.7.3. Günlük Müşteri Listeleri	14
1.2.1.8. Elektronik Belge	14
1.2.2. Belgelerin Temin Edilmesi, Muhafazası ve İbrazı	16
1.2.3. Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal Düzenlemeler.....	16
1.2.4. Türk Ceza Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal Düzenlemeler.....	17
İKİNCİ BÖLÜM	18
2. SAHTE BELGE KAVRAMI, SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİ VE SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA NEDENLERİ	18
2.1. Sahte Belge Kavramı.....	18

2.2. Sahte Belge Düzenleme Fiili	19
2.2.1. Sahte Belge Düzenleme Nedenleri	22
2.2.1.1. Gelir Elde Etmek	22
2.2.1.2. Piyasada Sahte Belge Talebinin Olması	22
2.2.1.3. Elektronik Fatura Kullanıcılarının Artması	23
2.2.1.4. Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı ve Yargı Kararlarının Caydırıcı Olmaması	24
2.2.1.5. Şirket Kurulmasının ve Mükellefiyet Tesisinin Kolay Olması ..	27
2.2.1.6. Kısa Zamanda Zengin Olma Arzusu ve Eğitim Seviyesinin Düşük Olması	28
2.2.1.7. Matrah Artırım Kanunları	29
2.3. Sahte Belge Kullanma Fiili	30
2.3.1. Sahte Belge Kullanma Nedenleri	33
2.3.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden	33
2.3.1.2. KDV Yönünden	34
2.3.1.3. Kayıt Dışı Ekonomi	36
2.3.1.4. Matrah Artırım Kanunları	37
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	39
3. SAHTE BELGE DÜZENLEME YÖNTEMLERİ VE TESPİT	
USULLERİ	39
3.1. Sahte Belge Düzenleme Yöntemleri	39
3.1.1. Gerçek Ticari Faaliyeti Olan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi	39
3.1.1.1. Gelir Karşılığı Olmaksızın Sahte Belge Düzenlenmesi	39
3.1.1.2. Gelir Karşılığında Sahte Belge Düzenlenmesi	41
3.1.2. Gerçek Ticari Faaliyeti Olmayan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi	42
3.1.2.1. Gerçek Faaliyetlerini Sona Erdiren Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi	43
3.1.2.2. Sahte Belge Ticareti Yapmak İçin Mükellefiyet Tesis Ettirenlerce Sahte Belge Düzenlenmesi	44
3.2. Sahte Belge Tespit Usulleri	45
3.2.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi	45
3.2.2. Sahte Belge Düzenleyen Kişiler Hakkında Yapılan Tespitler	47
3.2.2.1. Mükelleflerin Vergi Dairesine Bildirilen Adreslerde Bulunup Bulunmadıkları	49
3.2.2.2. Mükelleflerin Vergisel Ödevlerini Yerine Getirip Getirmedikleri	52
3.2.2.3. Fatura Düzenlenen Mükellefler ile Karşıt Tespit Yapılması	53
3.2.2.4. Mükelleflerin Çalışanlarının Bulunup Bulunmadığı veya Yeterli Olup Olmadığı	55
3.2.2.5. Mükelleflerin Aracının, Gayrimenkulünün ve Makine Teçhizat ve Tesisatının Bulunup Bulunmadığı	56
3.2.2.6. Mükelleflerin Faaliyetinin Olup Olmadığı	57
3.2.2.7. Ödeme ve Tahsilatların Banka Üzerinden veya Tevsik Edici Belgelerle Yapılıp Yapılmadığı	58
3.2.2.8. Alış Faturalarının Sahte Olup Olmadığı	59
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	61

4. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİN

SONUÇLARI.....61

- 4.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Ekonomik Zararları.... 61
 - 4.1.1. Kayıt Dışılık..... 64
 - 4.1.2. Sahte Belge Piyasasının Oluşması..... 66
 - 4.1.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarında Azalma..... 67
 - 4.1.4. Haksız Vergi İade ve İndirimi 69
 - 4.1.5. Gelir Dağılımının Bozulması..... 71
- 4.2. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinde Cezai Yaptırımlar 73
 - 4.2.1. Usulsüzlük Cezası Yönünden 74
 - 4.2.2. Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden 75
 - 4.2.3. Vergi Zıyayı Cezası Yönünden 76
 - 4.2.4. Kaçakçılık Suçu Yönünden 77
- 4.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Hukuk Sistemi
Üzerindeki Etkileri 79
- 4.4. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Vergi Denetimi
Üzerindeki Etkileri 81

BEŞİNCİ BÖLÜM 86

5. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİ

ENGELLEMEK ADINA ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER..... 86

- 5.1. İdari Açıldan Çözüm Önerileri 86
 - 5.1.1. İzaha Davet Müessesine İlişkin Çözüm Önerisi 86
 - 5.1.2. Vergi Aflarına Yönelik Çözüm Önerisi..... 92
 - 5.1.3. Mükellefiyet Tesis Sürecine Yönelik Çözüm Önerisi 94
 - 5.1.4. E-Arşiv Fatura Düzenleme Sistemine Yönelik Çözüm Önerisi 95
 - 5.1.5. Uzlaşma Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi 96
 - 5.1.6. Cezalarda İndirim, Etkin Pişmanlık ve Kanun Yolundan Vazgeçme
Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi 100
 - 5.1.7. Kaçakçılık Operasyonlarının Artırılmasına Yönelik Çözüm
Önerisi 102
 - 5.1.8. Mükelleflerin Vergi Bilinçlerinin Artırılmasına Yönelik Çözüm
Önerisi 103
- 5.2. Vergi Denetimi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri..... 109
 - 5.2.1. Yoklama Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi..... 109
 - 5.2.2. Denetim Elemanlarının Özlük Haklarına Yönelik Çözüm
Önerisi 110
- 5.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Yapılacak
Yargılamalara Yönelik Çözüm Önerisi 112

SONUÇ..... 115

KAYNAKLAR 121

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 4.1. İnceleme Konuları İtibariyle Tarhı İstenilen Vergi Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı.....	84
Şekil 5.1. Vergi Bilincini ve Vergi Ahlakını Etkileyen Unsurlar	105



TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 4.1. Başlıca vergi türleri gerçekleştirmeleri (milyon TL).....	63
Tablo 4.2. Tarafımızca yapılmış olan sahte belge düzenleme inceleme sonuçları.....	64
Tablo 4.3. Yıllara göre kurumlar vergisi oranları.....	65
Tablo 4.4. Gelir vergisi tarifesi (2023).....	72
Tablo 4.5. Sıralı %20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%).....	72
Tablo 4.6. Yıllara göre düzenlenen vergi suçu raporu sayısı	79
Tablo 4.7. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı son 10 yıl aktif çalışan müfettiş sayıları	80
Tablo 4.8. Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları	80
Tablo 4.9. Adalet sistemi evrelerine ilişkin yıl içinde açılan dosya endeksi....	81
Tablo 4.10. Bağlı bulundukları daire başkanlıklarına göre vergi müfettişlerinin dağılımı.....	82
Tablo 4.11. Vergi Denetim Kurulu teşkilat şeması	83
Tablo 4.12. İnceleme konuları itibarıyla tarhi istenilen vergi tutarları (TL)	84
Tablo 4.13. Vergi türlerine göre inceleme verileri	85
Tablo 5.1. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonlarında değerlendirilen evrakların ihbar ve inceleme talebi ile alınan karar türleri itibarıyla dağılımı	90
Tablo 5.2. Türkiye geneli mükellef sayıları	94
Tablo 5.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları	99
Tablo 5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kadro durumu.....	111
Tablo 5.5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı son 10 yıl aktif çalışan müfettiş sayıları	111
Tablo 5.6. Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları	112

KISALTMA VE SEMBOLLER LİSTESİ

- AI:** Adalet istatistiği
- ACM:** Asliye Ceza Mahkemesi
- BDR:** Beyanname düzenleme rehberi
- CMK:** Ceza Muhakeme Kanunu
- CBK:** Cumhurbaşkanlığı kararnamesi
- D:** Daire
- FR:** Faaliyet raporu
- GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı
- GUT:** Genel Uygulama Tebliği
- GVK:** Gelir Vergisi Kanunu
- HSK:** Hakimler ve Savcılar Kurulu
- GT:** Genel tebliğ
- İ.A:** İstanbul Anadolu
- K:** Karar(Danıştay olarak anılanlarda.), kanun
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- KDVK:** Katma Değer Vergisi Kanunu
- KHK:** Kanun Hükmünde Kararname
- KVK:** Kurumlar Vergisi Kanunu
- md:** Madde
- OECD:** Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
- ÖTV:** Özel Tüketim Vergisi
- MYBGBR:** Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu
- s:** Sayılı
- SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu
- TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TBŞKR:** Ticaret Bakanlığı şirket kurma rehberi
- TCK:** Türk Ceza Kanunu
- TDK:** Türk Dil Kurumu
- TTK:** Türk Ticaret Kanunu
- TÜİK:** Türkiye İstatistik Kurumu
- UY:** Uzlaşma yönetmeliği

vb: ve benzeri

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VİR: Vergi İnceleme Rehberi

VKR: Vedas kullanım rehberi

VUK: Vergi Usul Kanunu

YCGK: Yargıtay Ceza Genel Kurulu



TEŞEKKÜR

Araştırma ve çalışmalarım sırasında yaptığı önerilerle çalışmama katkı sağlayan ve çalışmamın tamamlanmasında bana rehberlik yapan değerli danışman hocam Prof. Dr. Gülenay BAŞ DİNAR'a teşekkür ederim.

Ayrıca bu günlere gelmemde üzerimde emeği sonsuz olan aileme ve her konuda danıştığım kıymetli manevi abim Doç. Dr. Fatih VAROL'a teşekkürü bir borç bilirim.



GİRİŞ

Toplumsal hayatın ve düzenin devamı için, başta bireysel ve kamusal ihtiyaçların karşılanması olmak üzere devletin yerine getirmesi gereken birçok ödev ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Devletin bu sorumlulukları yerine getirmesi için ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların neredeyse tamamına yakını vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle, devletin varlığını devam ettirebilmesi ve kamu harcamalarının finanse edilebilmesi için devletin vergi gelirlerini düzgün bir şekilde toplayabilmesi büyük önem arz etmektedir.

Bu kapsamda, kayıt dışılığın önüne geçilmesi ve ticari hayatın kayıt altında tutulabilmesi için her bir ticari işlemin belgelendirilmesi hususu Vergi Usul Kanunu ile birlikte bir zorunluluk olarak getirilmiştir. Bu hususta en önemli belge olarak karşımıza fatura çıkmaktadır. Ticari hayatın kayıt içerisinde tutulabilmesi için her bir ticari işlem için fatura verilmesi ve alınması bir zorunluluktur.

Ticari hayat içerisinde var olan mükellefler ise vergi ödemek istemedikleri için yasa dışı yollara başvurabilmektedir. Bu konuda en çok başvuru alan yol ise sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleridir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine Türkiye’de de rastlanılmaktadır. Bu problemlerin giderilmesi adına Vergi Usul Kanununda birçok düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeler çoğunlukla cezai ve hukuki yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, günümüzde ilgili yasal düzenlemelerin sahte belge düzenleme ve kullanma hususunda yeterli olmadığı görülmektedir. Vergi kaçakçılığı içerisinde en büyük alanı kaplayan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin sonucunda, büyük vergi kayıplarının yanı sıra mali, hukuki ve sosyal alanda da birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Bu sorunlar, devletin gelir kaybına uğratılması, gelir dağılımında adaletsizliğin artması, vergilendirme adaletinin bozulması, vergi yükünün artması, vergi denetiminde etkinliğin azalması ve hukuk sistemi üzerinde iş yükü oluşturmaları şeklinde sıralanabilir.

Bu bakımdan sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri Vergi Usul Kanununda suç olarak isnat edilmiş ve konu ile ilgili olarak birçok yasal düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak bu düzenlemeler vergi kaçakçılığı ile mücadelede yetersiz kalmaktadır.

Vergi kaçakçılık yöntemlerinden olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin tespitine yapılan vergi incelemeleri sonucunda varılmaktadır. Bu kapsamda vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılması son derece önemlidir. Türkiye’de vergi denetimi en yaygın, vergi kaçakçılık türlerinden olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadelede kullanılmaktadır. Denetim gücünün ağırlıklı olarak vergi kaçakçılık türlerinden olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadelede kullanılmaktadır. Denetim gücünün ağırlıklı olarak vergi kaçakçılığı hususunda kullanılması, diğer hususlarda denetimin azalmasına veya yeterince denetim yapılamamasına neden olmaktadır. Bu durum vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemektedir.

Bu tezin amacı, Türkiye’de vergi kaçakçılığı konusunda önemli yer tutan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin neden olduğu sorunları ortaya koymak ve söz konusu sorun ile mücadeleye çözüm yolları sunmaktır. Bu tezde, öncelikle Türk vergi sisteminde belge ve sahte belge kavramlarına değinilecek; sonra sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ne olduğu, bu fiillerin hangi amaçla ve nasıl yapıldığı, tespit usullerinin neler olduğu, yasal mevzuatta konu ile ilgili hangi düzenlemelerin olduğu ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri sonucunda ne gibi sorunların ortaya çıktığı üzerinde durulacak ve beşinci bölümde vergi kaçakçılık türü olan sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin ortadan kaldırılması için çözüm önerilerinin tartışılmasıyla son bulacaktır.

Bir ülkenin kalkınabilmesinin ve kamu hizmetinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesinin yolu vergi gelirlerinden geçmektedir. Bu nedenle vergi gelirlerinin toplanması ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi gelirlerinin toplanmasında çeşitli sorunlar ile karşılaşmaktadır. Bu sorunların başında vergi kayıp ve kaçakları gelmektedir.

Bu çalışmada nitel çalışma yöntemi benimsenerek çalışmanın birinci bölümünde belge hakkındaki yasal düzenlemelere, ikinci bölümünde sahte belgenin ne olduğu, sahte belge düzenleme ve kullanmanın ne olduğu ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin nedenleri, yasal düzenlemelere, akademik çalışmalara, yargı kararlarına ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan tebliğlere dayanılarak açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, sahte belge düzenleme yöntem ve usulleri; yasal düzenlemelere, akademik çalışmalara, yargı kararlarına ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan tebliğlere dayanılarak açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin sonuçları; yasal düzenlemelere, akademik çalışmalara, yargı kararlarına; bütçe verileri, TÜİK verileri, vergi inceleme verileri, Adalet Bakanlığı adalet istatistik verileri ve Vergi Denetim Kurulu teşkilat yapısı dahil edilerek açıklanmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadelede alınması gereken önlemler; yasal düzenlemelere, akademik çalışmalara, yargı kararlarına, internet kaynaklarına, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan tebliğlere, raporlara ve rehberlere; vergi inceleme verileri, Vergi Denetim Kurulu personel verileri, uzlaşma verileri, mükellef verileri, vergi incelemeleri hakkında alınan karar türü verileri ve çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilmiş olan bilgi ve verilerin eklenmesi ve yorumlanması suretiyle açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. YASAL MEVZUATTA BELGE KAVRAMI

1.1. Belge Kavramı

Belge kavramı, çeşitli alanlarda farklı anlamlara gelse de Türk Dil Kurumu'na göre belge, bir şeyi ispat etmekte kullanılan yazılı doküman veya vesika anlamlarına gelmektedir (TDK). Kısaca, ispat vesikasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda belge ispat edici vesika olarak adlandırılmaktadır (VUK, 227.md.). Beyan sistemine dayalı çalışan vergi hukukunda vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesi esası getirilmiş ve bu belgeler de ispat edici vesikalar olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla, yapılacak olan beyanların dayanağını oluşturan işlemlerin vesika veya belge olarak düzenlenmiş olması ve saklanması ve gerektiği durumlarda da ilgili kurum ve kuruluşlara sunulması yani ibraz edilmesi gerekmektedir (Biyen, 2010). Bu bağlamda vergi kanunları açısından büyük önem arz etmekte ve vergi kanunlarının işlerliği bu belgeler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sisteminde de belgeler büyük öneme sahip olduğu gibi yapılan tüm kayıt ve uygulamalar belgelere dayalı olarak yapılmaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan; *“Tarafsızlık ve belgelendirme kavramında”* belirtildiği üzere; *“Muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiği”* ifade edilmektedir (Çavuş, 2019).

Türk Ticaret Kanununda belge ise, *“Borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir.”* şeklinde tanımlanmıştır (TTK).

Türk Ceza Kanunu açısından da Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından yapılan belge tanımı; *“Hukuki sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazılara denir.”* (YCGK) şeklindedir.

Yapılan tanımlamalarda, belgenin ispat edici bir vesika olduğu ve belli bir durumu tespit eden ve ortaya koyan bir kanıt olduğu hususu üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu çerçevede gelecek bölümde çeşitli kanunlar tarafından belge

hakkında yapılan açıklamalara yer verildikten sonra daha geniş bir çerçevede belge kavramı üzerinde durulacaktır.

1.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal

Düzenlemeler

Bir önceki bölümde bahsedildiği üzere; belge hususunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde ispat edici vesika adıyla yer verilmiştir. Bunun dışında, belge husus ve türlerine, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesi ile mükerrer 242. maddesi aralığında yer verilmiştir. Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde yer verilen hususlar;

“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

(Ek: 19/2/1963-205/14 md.) Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

(Ek: 3/12/1988-3505/3 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.(1)

(Ek: 3/12/1988-3505/3 md.) Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.” şeklindedir.

İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere; Vergi Usul Kanunu tarafından belirlenen şekil şartları dışında düzenlenen belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edilemeyeceği, yani ilgili belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hususu belirtilmiştir.

Bu konu haricinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 228. maddesinde hangi durumlarda belge şartı aranmadığı da ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre;

“Madde 228: Tevsiki zaruri olmayan kayıtlar:

Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;

2. Vesikasının teminine imkân olmayan giderler;

3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler. 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.” (VUK. 228.md.) şeklindedir. Buna göre ilgili madde ile sayılan hususlarda belge zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmektedir.

Yapılan açıklamalar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 228. maddesi kapsamında sayılan işlemlerin haricindeki işlemlerin belgeye dayandırılması gerektiği belirtilmiştir.

1.2.1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belgeler

213 sayılı Vergi Usul Kanununda belge olarak sayılan ve tevsik edici belge olarak kabul edilen belge türleri aşağıdaki gibidir.

1. Fatura.
2. Perakende satış vesikaları: Perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri.
3. Gider pusulası.
4. Müstahsil makbuzu.
5. Serbest meslek makbuzları.
6. Ücretlere ait kayıt ve vesikalar: Ücret bordrosu, bordro yerine geçen belgeler.
7. Diğer evrak ve vesikalar: Taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, muhabere evrakı, diğer vesikalar, elektronik kayıt ve belgeler.

1.2.1.1. Fatura

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde faturanın tarifi yapılmakla beraber söz konusu fatura tarifi; “*Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” (VUK, 229.md.) şeklindedir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, fatura ticari işlemlerden kaynaklı olarak, işlemi yapan tarafları, işlemin mahiyetini ve işlemin bedelini gösteren belge olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanında Türk Ticaret Kanununda faturanın tanımı ise yapılmamıştır.

Ticari hayat ve vergi güvenliği açısından faturanın büyük bir önemi bulunmaktadır. Çünkü ticari hayatta en çok kullanılan vesikaların başında fatura

gelmektedir. Bu nedenle fatura şekil şartlarının uygulanması ve bu hususa riayet edilmesi elzemdir (Sandalcı, 2022).

Bu kapsamda, 213 sayılı VUK'un 230. maddesinde faturanın şekline, 231. maddesinde faturanın nizamına ve 232. maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine yer verilmiştir. Buna göre;

Faturanın şekli; *“Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

- 1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;*
- 2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*
- 3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*

4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5. (Değişik: 4/12/1985-3239/19 md.) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok 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 ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)” (VUK, 230.md.) şeklinde tanımlanmıştır.

Faturanın nizamı; *“Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:*

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. (Değişik: 4/12/1985-3239/20 md.) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. (Ek cümle:29/4/2021-7318/1 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.(1)(4)

6. (Ek: 4/12/1985-3239/20 md.) Bu Kanunun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır." (VUK, 231.md.) şeklinde tanımlanmıştır.

Fatura kullanma mecburiyeti ise; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle(2) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara(2)
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

(Değişik: 23/6/1982-2686/28 md.) Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (4.400 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (4.400 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." (VUK, 232.md.) şeklinde açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda faturanın tanımına yer verilmiştir. Fatura kısaca, tacirin ticari işlemlerini gösteren, kazancın vergilendirilmesinde ve bir uyuşmazlık halinde delil olarak kullanılabilen vesika olarak tanımlanabilir. (Özgür, 2006: 74).

Vergi Usul Kanunu ile tarif edilen faturanın usulüne uygun olarak düzenlenmiş olması halinde delil olarak kullanılabilir. Ancak, fatura konusunda belirtilen şekil ve şartlara uyulmuş olması fatura içeriğinin doğru olduğunu göstermemektedir. Bu nedenle her fatura için aynı hukuki mahiyete sahip diyemeyebiliriz (Ünal, 2016: 52-54). Kısaca, düzenlenmiş olan her faturanın gerçek mahiyeti yansıtmadığı ve tevsik edici belge olarak kullanılamayacağı belirtilmektedir.

Bunun yanında VUK'un 231. maddesinde teslim işleminden itibaren azami 7 gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, 3065 sayılı KDV kanununun 10. maddesinde belirtildiği üzere; teslimden önce fatura düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu açıklanmaktadır (KDV, 10.md.). Bu durumda faturanın her zaman teslim işleminden sonra düzenlenecek bir belge olmadığı, teslim gerçekleşmeden de fatura düzenleme işleminin yapılabileceği ortaya çıkmaktadır (Özyer, 2008:265).

Belirtilen şekil ve usullere uygun olarak düzenlenen faturalar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 219. maddesinde belirtildiği üzere, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedilmelerinin 10 gün içerisinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu madde; *“Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:*

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez.

c) Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.” (VUK, 219.md.) şeklindedir.

Ancak, bu işlem yapılmadan önce fatura bilgilerinin kontrol edilip doğruluğu netleştirilmelidir. Çünkü, Türk Ticaret Kanununda “*Faturayı alan kişi 8 gün içerisinde itiraz etmez ise fatura içeriğini kabul etmiş sayılır.*” hükmü bulunmaktadır (TTK, 21/2.md.). Eğer 8 gün içerisinde itiraz edilmişse, fatura içeriğinin önceden yapılmış olan sözleşmeye uygun olduğunu ispat etme yükümlülüğü satıcıya ait olmaktadır (Ülgen, 2013:276).

1.2.1.2. Perakende Satış Vesikaları

Perakende satış vesikaları 213 sayılı VUK’un 233. maddesi ile düzenlenmiştir. İlgili madde aşağıdaki şekli ile düzenlenmiştir:

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle(1) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

- 1. Perakende satış fişleri;*
- 2. Makineli kasaların kayıt ruloları;*
- 3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.*

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.” (VUK, 233.md.).

Vergi Usul Kanunu ile birlikte perakende satış vesikaları fatura yerine geçen belgeler arasında sayılmıştır. Bunun yanında ilgili hükümlere VUK Genel Tebliğlerinde de yer verilmiştir. 3065 sayılı KDV kanununda ise perakende satış vesikalarında yazılı KDV tutarlarının aynı kanunun 29.maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilmesi için fatura benzeri belge olarak kabul edilmiştir (VUK GT, KDVK, 29.md.).

1.2.1.2.1. Perakende Satış Fişleri

213 sayılı VUK’un 233. maddesi ile hüküm altına alınan perakende satış fişleri, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışların bedellerini gösteren belgelerdir (Kumkale, 2008:47).

Bir malın aynen veya işlendikten sonra nihai tüketiciye satılması perakende satış olarak kabul edilmektedir. Toplu olarak yapılan ve tekrar satışa konu olacak şekilde yapılan satışlar perakende satış olarak değil toptan satış olarak kabul edilmektedir (Ünal, 2008:53).

Bu şekilde yapılan satışlarda, VUK'un 232. maddesinin son fıkrasında belirtilen tutarın altında yapılan satışlar için perakende satış fişi düzenlenebilecektir. Ancak, alıcı tarafından istenmesi halinde tutara bakılmaksızın faturanın düzenlenmesi zorunludur (Kumkale, 2008:49).

1.2.1.2.2. Makineli Kasaların Kayıt Ruloları

Makineli kasaların kayıt ruloları olarak adlandırılan belgeler, yazar kasa fişleri ve pos cihazlarından çıkarılmış olan ödeme belgeleridir. Bu belgeler de tıpkı perakende satış fişleri gibi değerlendirilmektedir (Kumkale, 2008:49).

1.2.1.2.3. Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri

Biletle girilen yerler ve yolcu taşıyan işletmelerde kullanılan ve her sefer ve organizasyonda liste halinde düzenlenmesi gereken belgelerdir. Bunun yanında bu belgeler toplam hasılatın gösterilmiş olduğu belgelerdir (Çağlar, 2009).

1.2.1.3. Gider Pusulası

213 sayılı VUK'un 234. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir.*

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtiyanın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlariyle soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

(Ek: 30/12/1980-2365/37 md.) Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

(Ek fıkra:14/10/2021-7338/23 md.) Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

(Ek fıkra:14/10/2021-7338/23 md.) İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.” (VUK, 234.md.) şeklinde düzenlenmiştir.

İlgili madde de belirtildiği üzere; gerçek usulde vergilenen mükelleflerden satın alınan mallar hariç tutulmuştur. Bunun nedeni gerçek usulde vergilenen mükelleflerin kendi belgelerini düzenleme zorunluluklarının bulunmasıdır. Bu durumda da fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

1.2.1.4. Müstahsil Belgesi

213 sayılı VUK’un 235. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna 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 malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;

2. (Değişik: 30/12/1980-2365/38 md.) *Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi;*

3. *Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi;*

4. *Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.*

(Ek: 30/12/1980-2365/38 md.) *Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.*” (VUK, 235.md.) şeklinde düzenlenmiştir.

1.2.1.5. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzlarına 213 sayılı VUK’un 236. ve 237. maddelerinde yer verilmiştir. 236. madde ile makbuz mecburiyetine, 237. madde ile de makbuz muhteviyatına yer verilmiştir.

Makbuz mecburiyeti kanunda; serbest meslek erbabının yapmış olduğu her türlü tahsilat için iki nüsha makbuz düzenlemesi gerektiği ve bunun bir nüshasını karşı tarafa vermesi ve karşı tarafın da bu makbuzu istemesi ve alması gerektiği belirtilmiştir (VUK, 236.md.).

Makbuz muhteviyatı ile de düzenlenecek olan serbest meslek makbuzlarında hangi bilgilerin bulunması gerektiği belirtilerek; söz konusu makbuzlarda makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı ve paranın alındığı tarih bulunması gerektiği belirtilmektedir (VUK, 237.md.).

1.2.1.6. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler

Ücret bordrosuna 213 sayılı VUK’un 238. maddesinde yer verilmiştir. İlgili madde ile işverenlerin hizmet erbablarına ödemiş oldukları ücretler için her ay düzenlemiş oldukları belgelere ücret bordrosu denildiği belirtilmiştir.

Ücret bordrolarında hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası, varsa vergi karnesinin tarih ve numarası, birim ücreti, çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarına yer verilmektedir (VUK, 238.md.).

Bordro yerine geçen belgeler ise 213 sayılı VUK’un 238. Maddesinde düzenlenmiş olup; genel, katma ve özel bütçeli müesseseler ile belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalara denilmektedir (VUK, 239.md.).

1.2.1.7. Diğer Evrak ve Vesikalar

1.2.1.7.1. Taşıma İrsaliyeleri

Taşıma irsaliyeleri 213 sayılı VUK'un 240/A maddesinde düzenlenmiş olup, ücret karşılığında eşya taşıttıran gerçek ve tüzel kişiler taşıtmış oldukları eşya için düzenledikleri ve VUK 209. madde de yazılı bilgilerle, aracın plakası ve sürücünün bilgilerinin yer verildiği belgelere taşıma irsaliyesi denilmektedir (VUK, 240/a.md.).

1.2.1.7.2. Yolcu Listeleri

Yolcu listeleri 213 sayılı VUK'un 240/B maddesinde düzenlenmiş olup, şehirlerarasında yolcu taşımacılığı yapan otobüs işletmelerinin, yapılan her sefer için bilet bilgilerinin ve ayrıntılı oturma planının gösterilerek hazırlanmış olan belgelere yolcu listeleri denilmektedir. Bu belgenin bir nüshasının bir adedinin araç içinde hazır bulundurulması gerekmektedir (VUK, 240/b.md.).

1.2.1.7.3. Günlük Müşteri Listeleri

Günlük müşteri listeleri 213 sayılı VUK'un 240/B maddesinde düzenlenmiş olup, Otel ve pansiyonlar gibi konaklama yerlerinin oda ve bölmelere göre düzenleyerek işletmelerinde bulundurdıkları listelere müşteri listeleri denilmektedir. İlgili listede müşterinin adı, soyadı, adresi, oda numaraları ve oda ücreti yer verilmektedir (VUK, 240/c.md.).

1.2.1.8. Elektronik Belge

Elektronik belge kavramı 213 sayılı VUK'un mükerrer 242. maddesi ve 433 sayılı VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

Buna göre ilgili düzenlemeler ile e-fatura ve e-arşiv fatura kavramı ortaya çıkmış ve fatura ve fatura benzeri belgelerin elektronik olarak düzenlenme usulleri düzenlenmiştir.

İlgili düzenlemeler ile kağıt olarak düzenlenen ve alıcısına teslim edilen faturaların elektronik ortamda düzenlenerek alıcısına iletilmesi ve elektronik ortamda saklanması imkanını kullanıcılarına sağlamaktadır.

Mükelleflerin elektronik belge düzenlemeleri ile kağıt olarak belge düzenlemeleri arasında bir fark yoktur. İki durumda da aynı hukuki sonuç ortaya çıkmaktadır. Elektronik belge düzenine geçme hususu belli şartlara bağlanmış olup, belli bir ciroyu geçen mükellefler takip eden ayın Temmuz ayından itibaren e-fatura sistemine geçmeleri zorunluluktur. Bunun dışındaki durumlarda e-fatura sistemine geçilmesi isteğe bağlıdır.

E-fatura, faturada yer alması gereken bilgileri kapsayan, elektronik kayıtlar bütünü biçiminde oluşturulan, e-imza/Mali Mühür ile imzalanarak; kaynağının doğruluğu, içeriğinin bütünlüğü, değişmezliği, garanti altına alınan ve VUK uygulamasında fatura ile aynı hukuki mahiyete haiz elektronik belgedir.

Mükellefler tarafından düzenlenen e-faturalar Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığı ile satış yapılan mükellefe ulaştırılır ve mükellefin onayı alınır. Burada ilgili işlem ile kontrol mekanizmasını Gelir İdaresi Başkanlığı sağlamaktadır. Bu şekilde düzenlenen e-faturalar xml uzantılı olarak düzenlenmekte ve satış yapılan mükellefe ulaştırılmaktadır. Bu dosyalar 2021 yılı başından itibaren ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı arşivlerinde saklanmaktadır.

Bunun dışında e-belge sisteminde kullanılan diğer bir belge ise e-arşiv fatura olarak adlandırılmakta olan faturalardır. E-arşiv fatura da e-faturadır. Söz konusu faturaları ise e-fatura düzenlemek zorunda olmayan mükellefler düzenlemektedir. Bu faturalar da aynı şekilde xml uzantılı dosya olarak düzenlenmekte olup, satış yapılan mükellefe kağıt olarak veya mail olarak ulaştırılabilmektedir. Söz konusu faturaların düzenlenme usullerinde e-fatura düzenleme usullerinden bir takım farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar, e-fatura da kontrol mekanizması olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bulunurken, e-arşiv faturaların düzenlenme sürecinde herhangi bir kontrol mekanizması bulunmamaktadır.

Bu faturaları mükellefler, Gelir idaresi Başkanlığı sayfasından, kendi mükellef portalından veya aracı kurum vasıtaları ile düzenleyebilmektedir. Bu nedenle e-arşiv fatura düzenlemek için mükellef olmanın yeterli olduğunu söylemek mümkündür (VUK, 242.md.), (VUK, 433s.GT), (VKR).

Bunun dışında e-belge sistemi içerisinde düzenlenen e-belgeler aşağıdaki gibidir;

- E-Serbest Meslek Makbuzu
- E- Müstahsil Makbuzu
- E-Gider Pusulası
- E-Bilet Uygulaması
- E-Sigorta Komisyon Gider Belgesi ve E-Sigorta Poliçe Uygulaması
- E-Döviz Alım-Satım Belgesi
- E-Dekont Uygulaması
- E-Adisyon Uygulaması

1.2.2. Belgelerin Temin Edilmesi, Muhafazası ve İbrazı

İlgili konu 213 sayılı VUK'un 253, 254, 256 ve 257. maddeleri ile 431 sayılı VUK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Buna göre;

VUK'un 253. maddesinde sayılan belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden yılbaşından itibaren 5 yıl süre ile saklamaları gerektiği belirtilmiştir (VUK, 253.md.), (VUK, 431s.GT), (BDR).

VUK'un 254. maddesinde defter tutmak mecburiyetinde olmayanların almaya mebur oldukları belgeleri, düzenlenme tarihlerini takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile saklamaları gerektiği belirtilmiştir (VUK, 254.md.), (VUK, 431s. GT), (BDR).

VUK'un 256. maddesinde muhafaza edilmesi gereken belgelerin, muhafaza edilme süresi içinde yetkili makamlar veya memurlar tarafından talep edilmeleri halinde ibraz edilmesinin zorunlu olduğu hususu belirtilmiştir (VUK, 256.md.), (VUK, 431s. GT), (BDR).

1.2.3. Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal Düzenlemeler

TTK'nın 21.maddesinde fatura kavramı düzenlenmiştir. Buna göre, *“Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, aynı maddenin ikinci bendinde, fatura alan kişinin 8 gün içerisinde itirazda bulunmamış olması halinde fatura içeriğini kabul etmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bunun dışında TTK'da fatura ile ilgili olarak bir tanımlama bulunmamaktadır (TTK, 21.md.).

TTK'nın 82. maddesinde; her tacirin, yapmış olduğu işlemlerin dayanağını oluşturan belgeleri 10 yıl süreyle saklamakla yükümlü olduğu belirtilmiştir (TTK, 82.md.).

TTK'da, VUK'daki gibi fatura ve fatura çeşitlerinin düzenlenme usulleri veya fatura çeşitleri hakkında yasal düzenlemeler bulunmamaktadır. TTK tacirlerin tacirlerle olan veya tacirlerin tacir olmayanlarla yapmış olduğu ticari işlemleri düzenlerken, VUK gibi bireyler ile devlet ilişkisi üzerinde durmamaktadır (Karakoç, 2010:111).

1.2.4. Türk Ceza Kanununda Yer Alan Belge ile İlgili Yasal Düzenlemeler

TCK’da fatura ile ilgili olarak bir düzenleme bulunmamakla birlikte belge yerine varaka kavramı kullanılmıştır. Varaka, kısaca üzerinde yazı bulunan belge olarak tanımlanabilir. Bunun dışında, bir hakkın doğmasına ve bir olayın ispatına yarayan belgelere varaka diyebiliriz (Taşdemir ve Özkepir, 1998:99).



İKİNCİ BÖLÜM

2. SAHTE BELGE KAVRAMI, SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİ VE SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA NEDENLERİ

2.1. Sahte Belge Kavramı

Sahte belge kavramına, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” (VUK, 359.md.) şeklinde tanımlanmıştır.

VUK’a göre sahte belge, ticari işlemlerde ispat edici vesika olarak kullanılan ve VUK’da sayılan her türlü belgenin gerçek mahiyeti dışında düzenlenmiş şeklidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde sahte fatura; “*Bir mal hareketi ya da hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgedir.*” (KDVK, GUT) şeklinde tanımlanmıştır.

VUK’un 359. maddesindeki tanımlama, içerik sahteciliği ifade etmektedir. İçerik sahteciliğinde belge, düzenleme yetkisine sahip olan kişi veya kişiler tarafından düzenlenmiş olup, belgenin içeriği doğru değildir (Özen, 2018:59). Belge dış görünüş itibarıyla sahte değildir.

Sahte belge ile kastedilen sadece faturanın sahte olması değildir. Müstahsil makbuzunun, gider pusulasının veya VUK’da sayılan diğer belgelerin mahiyeti dışında düzenlenmiş olması da sahte belge kabul edilmektedir. Dolayısıyla sahte olarak düzenlenen belgenin VUK’a göre düzenlenen belgelerden olması gerekir (Şenyüz, 2017:90). Nitekim, düzenlenen belgeler kanunda belirtilen şekil şartlarını taşıyor ise hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilen belgenin de sahte olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Taştan, 2015:8).

Örneğin; VUK’da yer alan ve şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen fatura mahiyetine bakılmaksızın düzenlenmiş olarak kabul edilmektedir. Söz konusu fatura bir ticaret karşılığı olarak düzenlenmiş ise gerçek olarak düzenlenmiş kabul edilir. Eğer bir ticaret karşılığı düzenlenmemiş ise sahte olarak kabul edilecektir. Burada sahte belgeden kasıt, ilgili faturanın bir ticaret yani bir mal veya

hizmet karşılığı olarak düzenlenip düzenlenmediğidir. Bu durum, fatura gibi VUK’da yer verilen diğer belge türleri (Gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, v.b.) için de geçerlidir.

Eğer VUK’da sayılan belge türleri, VUK’da belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmemiş ise düzenlenen belge hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Örneğin; düzenlenen faturada kim adına düzenlendiği bilgisi bulunmuyor ise söz konusu düzenlenen fatura hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Bu durumda ilgili faturanın bir ticari işlem karşılığında düzenlenip düzenlenmediğinin bir önemi kalmayacaktır. Dolayısıyla şekil şartlarına uygun olmayarak düzenlenen faturanın sahte veya gerçek mi olduğu araştırması yersiz olacaktır.

Söz konusu yasal düzenlemeler ile sahte belgeyi (Fatura) ticari hayat içerisinde mal ve hizmet alım ve satımına dayanmadan düzenlenmiş olan belgeler olarak tanımlamak mümkündür. Bu faturalara halk diliyle naylon fatura da denilmektedir. Bu faturaların temelinde bir ticari alım ve satım bulunmaz. Bu şekilde düzenlenen faturaların gerçekliği olmadığı için hukuki bir varlıkları bulunmamaktadır.

2.2. Sahte Belge Düzenleme Fiili

Sahte belge düzenleme kavramı, 213 sayılı VUK’un 359. maddesinde yer almakla birlikte suç olarak kabul edilmektedir. İlgili maddede; *“Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* hükmü bulunmaktadır.

Suçun meydana gelme aşamasında asıl ya da suretlerinde yapılan sahtecilik arasında bir fark olmadığı gibi sahteciliğin kısmen veya tamamen yapılması da mümkündür (Candan, 2010:166). Örneğin; hiçbir ticari işleme konu olmadan düzenlenen belgeler tamamen sahte olarak kabul edilirken, 50.000,00 TL’lik ürün satıp 100.000,00 TL’lik fatura düzenlenmesi durumunda faturanın yarısı gerçek kabul edilip yarısı ise sahte olarak kabul edilecektir.

Sahte belge düzenleme suçu, seçimlik hareketli suç olduğundan VUK’un 359. maddesinde belirtildiği şekilde işlenmiş olması suçun oluşması için yeterlidir (Şenyüz, 2020:439).

VUK’un 359. maddesinin mükellefler hakkında uygulanabilmesi ve yapmış oldukları fiil ve eylemlerin suç sayılabilmesi için ise; Türk Ceza Kanunu ile sayılan suçun unsurlarının söz konusu fiil ve eylemlerde bulunması gerekmektedir.

Suçun unsurları ise kanunilik unsuru, maddi unsur ve manevi unsur şeklinde sayılmaktadır.

Kanunilik unsuru: Kanunilik unsuru TCK'nın 2. maddesinde; *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.”* şeklinde açıklanmıştır. Bu ilkeye göre; kanunsuz suç ve ceza olmaz. Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için kanunda açık bir şekilde suç olduğunun belirtilmesi ve yine suç olarak belirtilen fiil için kanunda bir cezanın öngörülmesi gerekmektedir (Dönmezler, 2019:66). Bu nedenle, VUK' da sayılan sahte belge düzenleme fiilinin kaçakçılık suçu olarak sayılabilmesi için VUK'359. maddesinde sayılan tanıma uygun olması gerekmektedir (Apak, 2017:30).

Ayrıca sahte belge düzenleme suçu hareket suçu olduğundan, ilgili suçun işlenebilmesi vergi ziyanının ortaya çıkmasına bağlı değildir. İlgili fiilin kanunda belirtilen şekilde yapılmış olması suçun oluşması için yeterlidir (Karakoç, 2019:301).

Maddi unsur: Kanunda suç olarak belirtilen fiilin gerçekleştirilmesidir. Maddi unsurun oluşabilmesi için bir hareket ve neticenin vukuu bulması gerekmektedir (Dönmezler, 2019:77). Bu kapsamda suç teorisinde hareket, bir suçun tarifinde yer alan fiil veya eylemin vukuu bulması şeklinde tanımlanmaktadır (Özgenç, 2012:158).

Neticeden kasıt ise, kanuni tanımda yer alan suçun ortaya çıkması şeklinde tanımlanabilir (Özgenç, 2012:170). Bu netice bazen zarar, bazen de tehlike olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bir tehlikenin ortaya çıkmış olması neticenin varlığı için yeterlidir (Özbek, 2010:237). Bu nedenle VUK'un 359. maddesi kapsamında sahte belgenin düzenlenmiş olması suçun oluşması için yeterlidir (Bayraklı ve Bozadağ, 2010:120). Dolayısıyla suçun maddi unsuru belgenin sahte olarak düzenlenmiş olması nedeniyle tamamlanmış olmaktadır.

Ayrıca konuya ilişkin olarak Yargıtay kararlarında, sahte belge düzenleme fiilinin gerçekleşmesi için belgeler hakkında VUK'da yer verilen şekil şartlarının sağlanması hususu aranmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin, E: 2016/2704, K: 2018/2334, T: 19.3.2018; *“Sanık hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne dair; sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 sayılı Vergi Usul*

Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki “‘Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında, 2010 yılına ait fatura ayrıntılarının Vergi Dairesi'nden sorularak kanaat oluşturacak sayıda fatura aslı ya da onaylı suretinin istenerek dosya arasında bulundurulması gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi.” hükmü verilmiştir (Yargıtay, 2018/2334K). Buna göre, Yargıtay kararlarında belge üzerinde öncelikli olarak şekil şartları aranmaktadır.

Manevi unsur: Kişi ile hareket arasındaki manevi bağı ifade etmektedir. TCK'nın 5. maddesinde “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup; kast kavramı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” hükmü yer almaktadır (TCK, 21.md). Yani bilerek ve isteyerek işlenen suçlarda kast unsuru bulunmaktadır. Sahte belge düzenleme suçu vergi kaçakçılığı suçlarından olup, kasten işlenebilen suçlardandır. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiili gerçekleştiği takdirde bu suçun bilerek ve istenerek gerçekleştirildiği kabul edilir ve suçun manevi unsuru gerçekleşmiş olarak kabul edilir.

Manevi unsurdan kasıt, suça konu işlemin kişinin kusurlu iradesine dayanmasıdır. Yani fiili işleyen kişinin iradesinin kusurlu olmasıdır (Candan, 2010:69). Kusur, fiilin yapılmasında kasıt ve taksir olmak üzere karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz, 2008:61). Ancak idari nitelikli vergi suçlarında kusur karinesi kabul edildiğinden kusur ve taksir ayrımının bir önemi bulunmamaktadır (Şenyüz, 2008:21).

Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda sayılan ve ticari hayatta kullanılan belgelerin, ticari gerçek bir işleme dayalı olarak düzenlenmemiş nüshaları sahte belge olarak adlandırılmaktadır. Bu belgeleri düzenleyenler ise sahte belge düzenleyicileri olarak adlandırılmaktadır.

Sahte belge düzenleme kavramı farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. KDV uygulama genel tebliğinde bunlar;

- Bir mal ve hizmete konu olmadan düzenlenen belgeler.
- Belge düzenleme yetkisi olmayanlar tarafından düzenlenen belgeler.

- Başkası adına düzenlenen belgeler. Bu belgelere taklit belgeler denilmektedir. Başkasının bilgileri kullanılarak düzenlenen belgelere taklit belge denilmektedir.

Söz konusu belgeleri sahte olarak düzenleyenler ise, ilgili sahte belgeleri komisyon karşılığında satmaktadır (Deniz ve Gencel, 2019).

2.2.1. Sahte Belge Düzenleme Nedenleri

2.2.1.1. Gelir Elde Etmek

Sahte belge düzenleyenler için asıl amaç gelir elde etmektir. Dolayısıyla, bu kişi veya kişiler düzenleyip sattıkları söz konusu sahte faturalar üzerinden komisyon kazancı elde etmektedir (Akgüner ve Sekdur, 2004:20). Söz konusu komisyon geliri, fatura üzerinde yazılı olan KDV dahil tutar üzerinden hesaplanmakta olup, yargı kararlarına göre bu gelirin fatura tutarının % 2'si olduğu kabul edilmektedir (Danıştay, 2022/1400 K.).

Örneğin; KDV dahil 100.000.00,00 TL tutarında sahte fatura düzenlendiğinde, sahte fatura düzenleyen kişi veya kişiler 2.000.000,00 TL kazanç elde etmiş olduğu kabul edilmektedir.

Rasyonel suç teorisinin kurucularından ABD'li sosyolog ve ekonomist Gary Beckerin suç teorisine değinmek gerekirse Becker; suçun sağladığı gelir ile yasal faaliyetlere uyulması halinde elde edilecek gelirin, yakalanma ihtimali ve mahkemece cezaya çarptırılmanın sonuçları bir arada değerlendirildiğinde bazı insanların suç işlemeyi daha kârlı bulabileceğini ifade etmektedir (Bilen ve Yumuşak, 2008:10).

Söz konusu sahte belgelerin maliyetinin kâğıt ve basım maliyeti olduğu düşünüldüğünde elde edilen kar çok yüksek tutarlarda olmaktadır (Kızılot, 2009:53). Elektronik fatura uygulamasıyla birlikte kâğıt ve basım maliyeti de ortadan kalkmıştır.

Bu kapsamda sahte fatura ticareti, uyuşturucu ticaretinden sonra ikinci sırada gelen en büyük kara para aklama sektörü olarak ifade edilmektedir (Baykara, 2005:45).

2.2.1.2. Piyasada Sahte Belge Talebinin Olması

Bu tezin sonraki bölümlerinde detayları ile irdelenecek olan sahte belge kullanma fiilinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerle birlikte, mükelleflerin sahte belgeye olan yüksek talepleri bulunmaktadır. Bu nedenle

piyasaya sürekli olarak yeni sahte belge düzenleyicileri girmekte ve piyasadaki sahte fatura miktarı devamlı artmaktadır (Gündel, 2002:222).

Bu kapsamda mükelleflerin vergi ödememe arzuları, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçırma, kanunlara aykırı hareket ederek vergi zıyaının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektir. Vergiden kaçınma ise kanunların belirlemiş olduğu çerçevede vergiden kaçınma yollarıdır. Sahte belgeye dayalı oluşan piyasada ise amaç vergi kaçırma olmaktadır. Bu kapsamda vergi ödememe arzusu içerisinde olan mükellefler vergi ödememek için sahte belge kullanma yolunu tercih edebilmektedir.

Örneğin; mükellefler KDV ve Gelir/Kurumlar Vergisi ödememek veya daha az ödemek için sahte belge talebinde bulunmaktadır. Bu şekilde vergi mükellefleri hem KDV açısından indirilecek KDV tutarlarını artırırken hem de Gelir/Kurumlar Vergisi açısından maliyet/gider tutarlarını artırarak vergi ödeme ihtimallerini azaltmakta veya hiç vergi ödememektedir. Bu nedenle piyasada devamlı bir sahte belge talebi olduğu için piyasaya yeni sahte belge düzenleyicilerinin girmesine neden olmaktadır.

2.2.1.3. Elektronik Fatura Kullanıcılarının Artması

Elektronik belge, standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen ve VUK hükümleri uyarınca bir belgede bulunması gereken bilgilerin yer aldığı ve alıcı ve satıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform üzerinden gerçekleştirilmesidir (Doğan, 2013a:48). Bu bakımdan elektronik belge yeni bir belge türü olmayıp, kağıt ortamında düzenlenen belgeler ile aynı hukuki değere sahiptir (Doğan, 2013a:48).

Günümüzde elektronik fatura kullanımının zorunlu hale gelmesi ve yaygınlaşması ile elektronik olarak da sahte fatura düzenlenmeye başlanmıştır. Elektronik fatura uygulaması belge basma hususunu ortadan kaldırdığı için sahte fatura düzenleme fiilinin daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılmasına imkân vermektedir (Lian, 2015:100).

E-fatura üç şekilde düzenlenebilmektedir. Bunlar; GİB portal yöntemi, entegrasyon yöntemi ve özel entegrasyon yöntemidir.

GİB portal yöntemi; fatura sayısı az olan mükelleflerin fatura düzenleme, gönderme ve alma ihtiyaçlarının www.efatura.gov.tr internet adresinden karşılanmasıdır. (Doğan, 2015:157).

Entegrasyon yöntemi; bilgi işlem altyapısı yeterli olan mükelleflerin yazılım yoluyla gerekli altyapısını oluşturarak e-fatura uygulamasını kullanmasıdır (Kumkale, 2013:97).

Özel entegrasyon yöntemi; GİB'den gerekli izinli aldıktan sonra mükelleflere hizmet vermek üzere kendi altyapısını oluşturarak e-fatura uygulamasının kullanılmasıdır (Doğan, 2015:157).

Elektronik faturada üç taraf vardır. Bunlar; satıcı, alıcı ve GİB'dir. Satıcı hazırlamış olduğu elektronik faturayı GİB'e gönderir, GİB'de ilgili faturayı alıcıya iletir. Alıcının ilgili faturayı kabulüyle süreç tamamlanır (Doğan, 2013c:74).

E-fatura uygulamasında satıcı ve alıcı arasında kontrol mekanizması olarak Gelir İdaresi Başkanlığı vardır. Ancak, bir e-fatura türü olan e-arşiv fatura uygulamasında ise faturayı düzenleyen kişi, Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef portalından hiçbir güvenlik aşamasından geçmeden fatura düzenleyebilmektedir. Bu husus sahte fatura düzenleme faaliyetini kolaylaştırmaktadır (Selim, 2020).

Örneğin; A mükellefi, B mükellefi adına bir e-fatura düzenlemek istediği zaman, öncelikle hazırlamış olduğu e-faturayı GİB'e göndermesi gerekecektir. GİB ise A mükellefinden gelen e-faturayı, B mükellefine iletacaktır. B mükellefi ise kendi ekranına düşen faturayı kabul ettiği takdirde süreç tamamlanmış sayılacak ve fatura düzenlenmiş sayılacaktır. Eğer B mükellefi ekranına düşen faturayı onaylamaz ise e-fatura düzenleme süreci tamamlanmayacak ve ilgili e-fatura düzenlenmemiş olacaktır. Ancak, e-arşiv fatura uygulamasında ise satıcı ve alıcı arasında GİB yer alamadığı için satıcı tarafından düzenlenen fatura doğrudan alıcının ekranına düşecektir. Dolayısıyla e-arşiv fatura uygulaması yoluyla mükellefler herhangi bir kontrol mekanizmasına girmeden istedikleri kadar ve istedikleri tutarda fatura düzenleyebilmelerine yol açmaktadır.

2.2.1.4. Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı ve Yargı Kararlarının Caydırıcı Olmaması

Vergi kanunlarının bütün mükellefler tarafından kolaylıkla kavranabilecek derecede açık ve anlaşılır olması mükelleflerin vergiye olan tutumunu etkilemektedir. Vergi kanunlarının karmaşık olması mükelleflerin hatalar yapmasına ve idare karşısında cezalı durumuna düşmelerine neden olmaktadır (Akbal, 2020:31). Bunun sonucunda vergi gelirlerinde azalmalar ile karşılaşmaktadır (Akbal, 2020:31-32).

Ayrıca vergi kanunlarının karmaşık ve anlaşılabilir olması bilerek ve bilmeyerek vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesine zemin hazırlamaktadır (Aygen, 2003:101). Bunun yanında vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi mükellefleri yanıltabilmektedir (Şerbetçi Taşlıalan, 2019:122).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesi ile sahte belge düzenleme suçunun hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Ancak, bu hususta yapılan yargılamalarda cezaların çoğunlukla erteleniyor veya cezaya hükmedilmiyor olması bu suçun caydırıcılığını azaltmaktadır.

Sahte belge düzenleme suçu yargılamaları Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmekte olup, soyut bir kavram olan sahte belge düzenleme suçunun yargı mercilerince tam olarak anlaşılabilmesine neden olmakta ve mükellefler lehine kararlar verilmektedir. Bu durumda da sahte belge düzenleyen kişilere cezai bir yaptırım olmamaktadır.

İstanbul Anadolu 53. Asliye Ceza Mahkemesi Dosya No: 2019/... Esas Karar No: 2020/... *“Sanığın kurulduğu tarihten itibaren suç tarihleri ... Vergi Dairesine bağlı olarak faaliyet gösteren ... vergi kimlik numaralı mükellef olduğu, yapılan incelemelerde şirketin suç tarihinde gerçek ticari bir faaliyetlerinin bulunmamasına rağmen varmış gibi sahte fatura ve irsaliyeleri düzenleyerek vergi zıyana neden olduğundan bahisle 2014 yılında zincirleme şekilde sahte fatura düzenleme suçunu işlediği iddiası ile eylemine uyan 213 sayılı VUK’un 359/b-1 maddesi uyarınca cezalandırılması talebiyle mahkememize kamu davası açılmışsa da, ... dosya arasında bulunan vergi suçu ve tekniği raporları incelendiğinde .. iş yerinde yapılan arama sırasında ele geçirilen belgelerin sanık tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin şüpheye mahal bırakmayacak şekilde tespit edilemediği, dolayısıyla sanığın üzerine atılı suçu işlediğine dair her türlü şüpheden uzak kesin ve inandırıcı delil elde edilememesi ve şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereği sanığın 5271 sayılı CMK'nın 223/2-e maddesi uyarınca beraatine karar verilmiştir.”* (İ.A. 53. ACM, 2020).

213 sayılı VUK’un 341 ve 344/2 maddeleri uyarınca sahte belge düzenleme nedeniyle zıya uğratılan vergilere 3 kat ceza eklenerek tarhiyat yapılmaktadır. Ancak, sahte belge düzenleme nedeniyle elde edilen kazançlar üzerinden yapılan tarhiyatların kolaylıkla iptal edilebilmesi de sahte belge düzenleme suçuna yönelimi azaltmamaktadır.

VUK'un 341. maddesi; "*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" (VUK, 341.md.) şeklindedir.

VUK'un 344/2. maddesi; "*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*" (VUK, 344/2.md.) şeklindedir.

Danıştay 9. Dairesi kararı; "*Bölge İdare Mahkemesince, Tasfiye Halinde ...Demir Çelik İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında sahte belge düzenleme yönünden yapılan inceleme sonucu düzenlenen ... tarih ve ...sayılı vergi tekniği raporunda yapılan tespitlerin değerlendirilmesi sonucu mükellef tarafından düzenlenen belgelerin sahte olmadığı sonucuna varılmışsa da, ...Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, aynı vergi tekniği raporunun incelenmesi sonucu şirketin 2014 yılında düzenlediği faturaların sahte olduğuna karar verilmiş olup anılan karar Danıştay 9. Dairesinin 09/06/2022 tarih ve E:2019/3339, K:2022/2873 sayılı kararıyla onanmıştır.*" Danıştay 9.D, 2022/2873K) şeklindedir.

Danıştay 9. Dairesi kararı; "*Tasfiye Halinde ... Demir Çelik İnşaat San. ve Tic. Ltd. Şti'nin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle davacı adına 2013/Şubat-Aralık ve 2014/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin 11/11/2018 tarihinde davacıya e-tebliğ yoluyla tebliğ edilmesine karşın dava açılmadığı, kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla dava konusu ödeme emrinin düzenlenerek 09/10/2019 tarihinde davacıya e-tebliğ yoluyla tebliğ edilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı, Vergi Mahkemesince, sahte belgelerin doğrudan davacı tarafından düzenlendiği veya sahte fatura düzenleme fiiline iştirak edildiğine ilişkin somut tespit bulunmadığından eksik incelemeye dayanılarak dava konusu vergi ziyai cezalarının kesildiği, davacı iddasını böyle bir borcun bulunmadığı kapsamında değerlendirmek gerekeceğinden dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne ödeme emrinin iptaline karar verilmişse de uyuşmazlık konusu olayda ihbarnamelerin tebliğinden sonra dava açma yoluna gidilmeyerek tarhiyatın kesinleştiği görüldüğünden davacının iddialarının "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı*

sonucuna varılarak davanın kabulüne ilişkin vergi mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamıştır.” Danıştay 9.D, 2022/3059K) şeklindedir.

Yukarıdaki yargı kararında, olayların yanlış veya eksik değerlendirilmesi neticesinde davaların düşürüldüğü anlaşılmaktadır.

2.2.1.5. Şirket Kurulmasının ve Mükellefiyet Tesisinin Kolay Olması

Bir diğer neden ise, çok kolay şirket kurulup mükellefiyet açtırılmasıdır. Bu kapsamda Türk Ticaret Kanunu ile şirket açılmasında, herhangi bir şart aranmamaktadır.

Konu Ticaret Bakanlığı’nın şirket kurma rehberinde; *“Türkiye’de şirket kuruluş işlemlerinin, gerekli belgelerin ilgili ticaret sicili müdürlüğüne sunulması halinde, bir saat içerisinde tamamlanması mümkündür. Türkiye’de şirket kuruluşu harçtan muaftır.”* (TBŞKR, 2019:12) şeklinde açıklanmıştır.

Mükellefiyet açtırılmasında ise, bir işyerinin olması ve bir masa ve iki sandalyenin bulunması yeterlidir. Durum böyle olunca da herkes rahatlıkla şirket kurup mükellefiyet tesis edebilmektedir. Bu durum da kötü niyetli kişilerin işlerini kolaylaştırmakta ve sahte belge düzenleme konusunda önlerini açmaktadır.

Konuyla ilgili olarak 213 sayılı VUK’un 153. maddesi ile işe başlamanın bildirim zorunluluğu getirilmiş olup, herhangi bir şart ise bulunmamaktadır. Buna göre; *“1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; 2. Serbest meslek erbabı; 3. Kurumlar Vergisi mükellefleri; 4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.*

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27 nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.” (VUK, 153.md.) şeklinde açıklanmıştır. Anlaşılacağı üzere; mükellefiyet tesisi için işe başlamanın bildirilmesi yeterlidir.

Bu şekilde, şirket kuruluşlarının ve mükellefiyet tesislerinin kolaylıkla yapılabilmesi sahte belge düzenleme niyetiyle mükellefiyet tesislerinde herhangi bir kontrol mekanizması oluşturulmadığı için, sahte belge düzenleme niyetiyle içi boş mükellefiyet tesislerinin önüne geçilememekte ve sahte belge düzenleme fiilleri engellenememektedir.

2.2.1.6. Kısa Zamanda Zengin Olma Arzusu ve Eğitim Seviyesinin Düşük Olması

Günümüzde, kısa zamanda ve az emek ile zengin olma tutkusu yaygınlaşmıştır. Sahte belge düzenleme fiilinde de herhangi bir emek olmadığı açıktır. Söz konusu fiil neticesinde ise, herhangi bir emek harcanmadan yüksek karlar elde edilmektedir. Mükelleflerin birçoğu, kendilerinden daha fazla kazanç sağlayan rakiplerinin hiç inceleme ve denetime tutulmadığı ve daha çok vergiden kaçırabildiği için daha çok kazandığı gibi bir yanlış anlayışa sahiptir (Şerbetçi Taşhalan, 2019: 119). Diğer taraftan mükellefler, vergi sisteminin adaletsiz olmasından kasıtlı vergi kaçırmakta ve bunu da savunma mekanizması olarak ileri sürmektedirler (Özsoy, 2013: 24).

Yüksek vergi ahlakına sahip bireyler, vergilerin kamu hizmetinin finansmanında kullanıldığını bilir ve vergisel ödevlerini herhangi bir zorluk çıkarmadan yerine getirir (Kaşkar, 1996:75). Bu nedenle, vergi bilinci açısından eğitim ve kültür seviyesi önemlidir. Mükelleflerin eğitim ve kültür seviyesi azaldığında vergi bilinci de azalmakta ve vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır (Yıldız, 2019:14-15).

Bunun yanı sıra TÜİK verilerine göre; Türkiye’de 2022 yılı 25 yaş ve üzerindeki ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora mezunlarının, 25 yaş toplam nüfus sayısının %23,9’u olduğu belirtilmiştir (TÜİK, 2023). Türkiye nüfusunun yükseköğretim seviyesinin düşük olması ve hukuk bilgisinin az olması nedenleriyle, insanların kişisel bilgileri hukuk karşısında suç sayılan işlemlerde kullanılmaktadır. Bu gibi durumlara sahte belge düzenleme fiilinde de rastlanmaktadır. Örneğin; hiçbir hukuki bilgisi olmayan veya kişisel bilgilerinin kötü amaçlarda kullanılabileceğinin farkında olmayan kişi ve kişilerden, az bir miktar para karşılığı ile vekâletname alınmaktadır. Alınan vekâletnameler kullanılarak bu kişi veya kişilerin adlarına şirket kurularak veya mükellefiyet açtırılarak sahte belge düzenlenmektedir.

Bu veya buna benzer durumlar vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi zorlaştırmakta ve söz konusu fiil ve eylemleri gerçekleştiren kişilerin cezalandırılmamasına neden olmaktadır. İlgili fiil neticesinde hiçbir ceza almayan gerçek failler ise aynı fiilleri farklı kişi veya kişiler adına işlemeye devam etmektedir.

2.2.1.7. Matrah Artırım Kanunları

Mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk eden hususlardan biri de vergi affı kanunlarıdır. Söz konusu vergi affı kanunları nedeniyle mükelleflerde oluşan “Nasıl olsa vergi affı çıkacak.” düşüncesi, mükellefleri vergi kaçakçılığına yönlendirmektedir (Yıldız, 2019:16).

Son yıllarda vergi kanunları yönünden ve mükellefler açısından sıkça matrah artırım kanunları yani vergi affı kanunları çıkmaktadır. Bu uygulamalar, 2011 yılı 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2016 yılı 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 2018 yılı 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ve 2021 yılı 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun şeklinde yıllara göre düzenlenmiştir. 2023 yılında ise 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlanmıştır.

Bu kanunlar ile birlikte matrah artırımında bulunan ve matrah artırım tutarlarını ödeyen mükelleflerin, matrah artırımında bulunmuş oldukları yıllar için herhangi bir tarhiyat önerilememektedir. Sadece suç yönünden tespitler yapılabilmektedir.

2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile ödeme şartı getirilmemiş olup, sadece matrah artırımında bulunulması, matrah artırımında bulunulan yıllar için tarhiyat yapılamaması için yeterli olmuştur.

Bu şekilde vergi affı kanunlarının düzenli bir şekilde çıkarılıyor olması ise vergi kaçakçılığı olgusu ile mücadeleyi bir hayli zorlaştırmaktadır (Selvi, 2019:214). Çünkü vergi aflarının sebep ve sonuçları değerlendirildiğinde, vergi afları adil hukuk düzeninin zedelenmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 2014).

Örneğin; 2020 yılında A mükellefi 500.000.000,00 TL sahte fatura düzenlemiştir. Ancak, çıkan vergi affı kanunu kapsamında matrah artırım bildiriminde bulunarak, ödeme yükümlülüklerini yerine getirmiştir. Bu durumda mükellef A hakkında yapılacak vergi incelemesi kapsamında, mükellef A için

herhangi bir vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. Sadece düzenlemiş olduğu sahte faturalar için Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulabilmektedir.

Örnek olayda belirtilen sahte belge düzenleme fiilli kapsamında, Danıştay içtihatlarına göre; 500.000.000,00 TL sahte fatura tutarından, 10.000.000,00 TL komisyon geliri elde edildiği varsayılmaktadır. Bu kapsamda ise, mükellef A vergi affı sayesinde 10.000.000,00 TL üzerinden hesaplanması gereken Gelir/Kurumlar Vergisi, Geçici Vergi ve KDV’ den kurtulmuş olmaktadır. Devlet ise, söz konusu tahsil edilmesi gereken vergilerden ise vazgeçmiş olmaktadır.

Söz konusu matrah artırım veya vergi affı kanunları ile mükelleflerin yapmış olduğu sahte belge düzenleme fiillerinde maddi olarak cezai sorumluluklarının ortadan kalkması nedeniyle, mükellefler bu konuda herhangi bir maddi yaptırım ile karşılaşmamaktadır. Bu nedenle, sahte belge düzenleme hususunda Vergi Usul Kanununda yer alan yaptırımlar önemini kaybetmekte ve herhangi bir caydırıcılığı kalmamaktadır.

2.3. Sahte Belge Kullanma Fiili

Sahte belge kullanma fiiline VUK’un 359/b maddesinde yer verilmiştir. Sahte belge kullanma fiili ilgili sahte belgenin alınarak yasal defterlere kaydedilmesi ve beyanlara yansıtılması ile birlikte tamamlanmaktadır (Taştan, 2014:224). Sahte faturaların yasal defterlere kaydedilip, beyanlara yansıtılmaması halinde sahte belge fiili gerçekleşmemektedir.

Sahte belge kullanma fiili, yalnızca mükellefiyet kaydı olan kişiler tarafından yapılabilmektedir. Çünkü beyannameleri sadece vergi mükellefleri vermektedir. Fiilin işlenebilmesi için beyanlara yansıtılması şarttır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde; “*Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*” (VUK, 359/b. Md.) hükmü bulunmaktadır. Bunun dışında, VUK’da sahte belge kavramı ile ilgili olarak başka bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak, uygulamada bilerek veya bilmeden sahte belge kullanma kavramları kullanılmaktadır. Bilerek ve bilmeden sahte belge kullanma kavramlarına ise 306 sıra no’lu VUK Genel Tebliğinde yer verilmiştir (VUK, 306s. GT).

Kanun koyucunun düşüncesi vergi kaçırma amacı olmadan sahte belge kullanılamayacağı yönündedir (Bayraklı, 2015:90). Bu nedenle suçun tespitinde belgenin sahte olduğunun ortaya konulmuş olması yeterlidir. Bu durumda

mükellefin yapabileceği, söz konusu belgenin kendisi tarafından kullanılmadığı ve kendi denetimi sonucunda ilgili belgenin sahte olduğunu anlayamayacağını kanıtlamaktır (Candan, 2004:104).

Buna göre; bilerek sahte belge kullanma suçu olduğu takdirde, VUK 359/b maddesine göre işlem yapılacak ve VUK 341 ve 344/2 maddelerine göre 3 kat vergi zıyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, ilgili sahte belgelerin bilerek kullanılmadığı sonucuna varılır ise, VUK 359/b maddesine göre işlem yapılmayacak ve sadece VUK'un 341. maddesi uyarınca 1 kat vergi zıyaı cezası kesilecektir.

Örneğin; mükellef A, 2022 yılında %18 KDV oranına sahip 1.000.000,00 TL tutarında sahte fatura kullanmıştır. Bu durumda faturada yazılı olan KDV tutarı 180.000,00 TL olacaktır.

Örnek olayda belirtilen sahte belge kullanma fiili kapsamında mükellef A hakkında yürütülen inceleme sonucunda, mükellef A'nın söz konusu sahte faturayı ürün karşılığında almış olduğu ve ilgili faturanın sahte olduğunu bilmediği kanaatine ulaşılması durumunda mükellef A hakkında 1 kat vergi zıyaı cezasına hükmedilmesi gerekmektedir.

Eğer, mükellef A hakkında yapılacak vergi incelemesi sonucunda, ilgili sahte faturanın mükellef A tarafından herhangi bir ürün karşılığında almadığı tespiti yapılır ise, mükellef A hakkında 3 kat vergi zıyaı cezasına hükmedilmesi gerekecektir.

Bu ayrımın yapılmasına ise vergi incelemelerini yapan vergi müfettişleri tarafından karar verilmektedir. Sahte belge kullanma fiilinin bilerek yapıldığı sonucuna varıldığında ise VUK'un 359. maddesi uyarınca mükellef hakkında vergi suçu raporunun düzenlenerek yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

VUK'un 359. maddesinin mükellefler hakkında uygulanabilmesi ve yapmış oldukları fiil ve eylemlerin suç sayılabilmesi için ise; Türk Ceza Kanunu ile sayılan suçun unsurlarının söz konusu fiil ve eylemlerde bulunması gerekmektedir.

Suçun unsurları ise kanunilik unsuru, maddi unsur ve manevi unsur şeklinde sayılmaktadır.

Kanunilik unsuru: Kanunilik unsuru TCK'nın 2. maddesinde; *"Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza*

ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.” şeklinde açıklanmıştır. Bu ilkeye göre; kanunsuz suç ve ceza olmaz. Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için kanunda açık bir şekilde suç olduğunun belirtilmesi ve yine suç olarak belirtilen fiil için kanunda bir cezanın öngörülmesi gerekmektedir (Dönmezler, 2019:66). Bu nedenle, VUK’ da sayılan bilerek sahte belge kullanma fiilinin kaçakçılık suçu olarak sayılabilmesi için VUK’359. maddesinde sayılan tanıma uygun olması gerekmektedir (Apak, 2017:30).

Maddi unsur: Kanunda suç olarak belirtilen fiilin gerçekleştirilmesidir. Maddi unsurun oluşabilmesi için bir hareket ve neticenin vukuu bulması gerekmektedir (Dönmezler, 2019:77). Bu kapsamda suç teorisinde hareket, bir suçun tarifinde yer alan fiil veya eylemin vukuu bulması şeklinde tanımlanmaktadır (Özgenç, 2012:158).

Neticeden kasıt ise, kanuni tanımda yer alan suçun ortaya çıkması şeklinde tanımlanabilir (Özgenç, 2012:170). Bu netice bazen zarar, bazen de tehlike olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bir tehlikenin ortaya çıkmış olması neticenin varlığı için yeterlidir (Özbek, 2010:237). Bu nedenle VUK’un 359. maddesi kapsamında bilerek sahte belgenin kullanılmış olması suçun oluşması için yeterlidir (Bayraklı ve Bozadağ, 2010:120). Dolayısıyla suçun maddi unsuru belgenin bilerek sahte olarak kullanılmış olması nedeniyle tamamlanmış olmaktadır.

Manevi unsur: Kişi ile hareket arasındaki manevi bağı ifade etmektedir. TCK’nın 5. maddesinde *“Suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup; kast kavramı, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”* hükmü yer almaktadır (TCK, 21.md). Yani bilerek ve isteyerek işlenen suçlarda kast unsuru bulunmaktadır. Bilerek sahte belge kullanma suçu vergi kaçakçılığı suçlarından olup, kasten işlenebilen suçlardandır. Dolayısıyla bilerek sahte belge kullanma fiili gerçekleştiği takdirde bu suçun bilerek ve istenerek gerçekleştirildiği kabul edilir ve suçun manevi unsuru gerçekleşmiş olarak kabul edilir.

Manevi unsurdan kasıt, suça konu işlemin kişinin kusurlu iradesine dayanmasıdır. Yani fiili işleyen kişinin iradesinin kusurlu olmasıdır (Candan, 2010:69). Kusur, fiilin yapılmasında kasıt ve taksir olmak üzere karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz, 2008:61). Ancak idari nitelikli vergi suçlarında kusur karanesi kabul edildiğinden kusur ve taksir ayrımının bir önemi bulunmamaktadır (Şenyüz, 2008:21).

Yargıtay 11. Ceza Dairesi kararında; “Sanık hakkında “2008 takvim yılında sahte fatura kullanma” suçunu işlediği iddiasıyla açılan kamu davasında; maddi gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından; suç konusu faturaları düzenleyen şirketler ve mükellefler hakkında hazırlanmış vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairelerinden getirilmesi; söz konusu şirketlerin yetkilileri ve mükellefler hakkında sahte fatura düzenleme suçundan dava açılmış olup olmadığının belirlenmesi, açılmış ise, dava dosyalarının getirtilerek incelenmesi ve bu davayla ilgili belgelerin onaylı örneklerinin dosya içine alınması; faturaları düzenleyen şirket yetkilileri veya kişilerin, CMK'nin 48. maddesi uyarınca çekinme hakları hatırlatılarak tanık sıfatıyla dinlenmesi; kendilerinden, sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak kime verdiklerinin, sanığı tanıyıp tanımadıklarının ve faturaların verilmesi konusunda sanığın bir iştirakinin bulunup bulunmadığının sorulması; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi için; mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyelerinin, teslim tesellüm belgelerinin, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun ve kanıtlama yeteneği olan banka hesaplarının ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin, faturaları düzenleyenlere ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi, sanığın şirketiyle..... Ltd. Şti arasında düzenlenen 21.06.2008 tarihli taşeronluk sözleşmesinin gerçekte yapılıp yapılmadığının araştırılması, ödemelerin..... Ltd. Şti.den alınan çeklerin ciro edilerek yapıldığının belirtilmesi nedeniyle çeklerin doğruluğu bankalar nezdinde araştırılarak, ödemelerin satıcılar hesabına geçip geçmediğinin tespit edilmesi ve faturaları düzenleyen şirket ile kullanan şirket ve kişilerin ticari defterleri ve belgeleri üzerinde karşılıklı bilirkişi incelemesi yaptırılması, sonucuna göre tüm deliller birlikte tartışılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ile mahkûmiyetine hükmedilmesi” hükmü verilmiştir (Yargıtay, 2019/9805K).

İlgili Yargıtay kararında bilerek sahte belge kullanma fiili değerlendirilmesinde ilgili sahte belge kullanma fiilinde olay araştırması yapılarak kast unsuruna vurgu yapılmıştır.

2.3.1. Sahte Belge Kullanma Nedenleri

2.3.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden

Sahte belge kullanma fiilinin en başlıca nedenleri arasında vergi kaçırma isteği sayılabilir.

Vergi kanunları karşısında vergi mükellefi olan mükellefler sahte fatura kullanarak almış oldukları sahte faturaları yasal defterlerine gider veya maliyet olarak kaydederek karlarını azaltmakta ve dolayısıyla da daha az vergi ödemiş olmaktadır.

Özellikle belgesiz satış yapma imkânı bulunmayan yani devlete veya kamu kurum ve kuruluşlarına iş yapan veya ihracat faaliyetinde bulunan mükelleflerin satış faturası düzenlememe gibi bir durumları bulunmadığı için düzenlemiş oldukları her fatura nedeniyle gelirleri artmaktadır. Gelirlerin artması ise vergi tutarını artırmaktadır. Bu nedenle, mükellefler sahte fatura kullanarak karlarını azaltma yoluna giderek daha az vergi ödeme arzusu içinde olmaktadır. (Kızılot, 2009:53-54).

Örneğin; C şirketinin 2021 yılında kurumlar vergisi kazancı 1.000.000,00 TL'dir. Bu durumda C şirketinin 2021 yılında 250.000,00 TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. C şirketi ise, 250.000,00 TL vergi ödemek istemediği için 500.000,00 TL sahte fatura kullanmıştır. Kullanılan sahte fatura ise maliyet veya gider olarak beyanlarına yansıtılmıştır. Bu durumda ise, mükellefin kurum kazancı 500.000,00 TL olacaktır. Sonuç olarak, C şirketi sahte belge kullandığı için 250.000,00 TL yerine 125.000,00 TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir.

Mükellefler bu şekilde sahte fatura kullanmak suretiyle ödemeleri gereken gelir/kurumlar vergisi tutarlarını azaltma yolunu tercih edebilmektedir.

2.3.1.2. KDV Yönünden

Dolaylı bir vergi olan KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizması ve KDV'nin yansıtılmasıdır. Bu mekanizma ile birlikte mal veya hizmeti alan ödevliler ödemiş oldukları KDV'leri indirilecek KDV olarak beyanlarına yansıtırken, ilgili mal veya hizmeti sattıklarında ise ürün fiyatına denk gelen KDV tutarını ise tahsil etmektedirler. Bu KDV'ye ise, hesaplanan KDV denilmektedir. Hesaplanan KDV'den indirilecek KDV çıkarıldığında ödenecek KDV ortaya çıkmaktadır. İndirilecek KDV, hesaplanan KDV'den fazla olduğunda ise devreden KDV ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ödevliler ödemiş oldukları KDV'leri, aynı ürünü satarken tahsil etmekte ve aslında ödeyecekleri KDV, sadece elde ettikleri kara denk gelen tutarın KDV'si olmaktadır. Dolayısıyla, ödemiş oldukları KDV'yi ürünü satarken, ürünü alan alıcılara yansıtmaktadırlar. Bu sistemin düzgün işlemesi de gerçek belgelere bağlıdır. Çünkü sistem içerisinde sahte belgeler yer aldığına

indirim mekanizması düzgün işlememekte ve KDV'nin yansıtma özelliği niteliğini kaybetmektedir. (Sarısoy, 2009:59-60).

İlgili indirim mekanizması Katma Değer Vergisi kanununun 29. maddesi ile birlikte düzenlenmiştir. Bu mekanizma ile birlikte KDV tutarının indirim konusu yapılabilmesi için KDV tutarının fatura ile ortaya konulması ve yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gerçek bir ticari işleme dayanmayan sahte belgelerde yer alan KDV tutarlarının ise indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir (Değer, 2008:829).

Ticari hayatın kaidesi olan kar maksimizasyonu çerçevesinde ticari hayatla ilgilenen herkes, kar amacıyla birlikte hareket etmektedir. Ticari hayatta indirim mekanizması içerisinde kar elde edildiği sürece de ödenecek KDV çıkacaktır. Bu durum ise mükelleflerin hoşlarına giden bir durum değildir. Çünkü mükellefler vergi ödememe arzusu içerisinde olduklarından, bu durum bertaraf edilerek ödenecek KDV'nin mümkün olduğunca azaltılması gayreti içerisinde olmaktadır. Bu nedenle de, sahte fatura kullanımı yöntemine başvurarak indirilecek KDV'nin artırılması yoluna gidilmektedir. Bu durumda da devlete ödenmesi gereken vergiler devletin kasasına girmemektedir.

Örneğin; mükellef B'nin 2022 yılı indirilecek KDV tutarı 100.000,00 TL, hesaplanan KDV tutarı ise 150.000,00 TL'dir. Bu durumda, mükellef B'nin 50.000,00 TL KDV ödemesi gerekmektedir. Ancak, mükellef B hiç KDV ödemek istemediği için, %18 KDV oranına sahip 300.000,00 TL tutarında sahte fatura kullanmıştır. Bu işlem sonucunda ise 300.000,00 TL'nin KDV tutarı olan 54.000,00 TL mükellef B'nin beyanlarına dahil edildiğinden, mükellef B'nin 4.000,00 TL devreden KDV'si ortaya çıkmıştır.

Bu durumda mükellef B, 50.000,00 TL KDV ödemesi gerekirken, sahte belge kullanma sayesinde 4.000,00 TL devletten alacaklı duruma gelmiştir.

Bunun yanında sahte belge kullanmasının görüldüğü alanlardan biri de KDV iade uygulamasıdır. KDV kanununda iade işlemleri kanunun 9, 11 ve 12. maddelerinde ve KDV genel uygulama tebliğinde sayılmıştır. KDV kanununun 9. maddesinde tevkiyat uygulamasına yer verilmiştir. KDV kanununun 11 ve 12. maddelerinde ise ihracat uygulamasına yer verilmiştir. Bizi daha çok ilgilendiren konu da ihracat işlemlerinden doğan KDV iadesidir.

İlgili maddeler ile ihracat işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, ihracatçıların söz konusu mal veya hizmet ihracatı

nedeniyle yüklenmiş ve üzerlerinde kalmış olan KDV tutarlarının mahsuben veya nakden iade hakkı tanınmıştır. Bu nedenle, mükellefler daha fazla iade alabilmek üzere, yüklenmemiş oldukları veya gerçekte yüklenmiş oldukları KDV tutarından daha fazla tutar göstermek için sahte fatura kullanma yollarına başvurabilmektedir (Uzunoğlu, 2001:15).

Bunun yanında, hayali ihracat olarak da isimlendirilen, herhangi bir mal ve hizmet ihracatı yapılmamış olmasına rağmen sadece devletten KDV iadesi almak için ihracat yapılmış gibi gösterilmesi işlemleri de mevcuttur. Bu şekilde yapılan işlemler, herhangi bir ticari işleme dayanmaksızın sadece belge üzerinden gösterilen işlemlerdir. Dolayısıyla herhangi bir ticaret yapılmazken, sahte belgeler ile gösterilen alışlar, sahte belgelerle yurt dışına çıkmış gibi gösterilip, yüklenilmiş olan KDV tutarları için devletten iade istenilmektedir. Bu şekilde yapılan işlemler sonucunda devlet büyük zararlar etmekte ve kamu zararı oluşmaktadır (Mavral, 2001:250).

2.3.1.3. Kayıt Dışı Ekonomi

Ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması olarak nitelendirilen kayıt dışı ekonomi, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir (Derdiyok, 1993). Diğer bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin toplamıdır. Kayıt dışı ekonomi; “Gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür.” şeklinde tanımlanmaktadır (Derdiyok, 1993:54-63).

Kayıt dışı ekonomi kavramı yerine; yeraltı ekonomisi, gayri resmi ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, ikinci ekonomi, kara ekonomi, illegal ekonomi, kravatsız ekonomi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, faturasız ekonomi, görünmez ekonomi, marjinal ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi ve vergisiz ekonomi gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Altuğ, 1994).

Kayıt dışı ekonomi konusunda OECD ülkeleri içerisinde Türkiye birinci sıradadır. Türkiye’de kayıt dışılığın milli gelire oranının %25’in üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Türkiye’de birçok sektörde faturasız ürün, mal veya hizmet ülke içerisinde dolaşmaktadır. Bu nedenle de kayıt dışı olarak dolaşımdaki ürünler

faturalandırılmak istendiğinde sahte faturalara başvurulmaktadır. Bu nedenle ülkemizdeki sahte belge kullanımına neden olan en önemli faktörlerden biri kayıt dışılığın yüksek olmasıdır (Günday, 2000:60).

Dolayısıyla, birçok sektörde kayıt dışı alınıp satılan ürünler, faturasız oldukları ve vergiye konu olmadıkları için daha ucuz bir fiyata alınıp satılabilmektedir. Söz konusu ürünler ise vergi mükellefiyeti bulunan kişi ve şirketlerin bünyesine geçtiği zaman ise ilgili ürünlerin belgelendirilme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, ilgili belgelerin temini ise sahte faturalar ile giderilmektedir. Çünkü ürünlere verilen tutarlar beyanlara yansıtılıp, maliyet, gider ve indirim konusu yapılabilmeleri için belgeye dayanmaları gerekmektedir. Temin edilen sahte faturalar mükelleflerin yasal defterlerine kaydedilip, beyanlarına yansıtılmaktadır.

Örneğin; A şirketi, kayıt dışı olarak 10.000.000,00 TL değerinde kumaş alımında bulunmuştur. A şirketinin kumaş satımında bulunmuş olduğu firmalar ise kurumsal firmalar olup, faturasız ürün kabul etmemektedirler. Bu nedenle, A şirketi elinde bulundurmuş olduğu faturasız kumaşları, faturalı olarak satmak durumunda kalmıştır. Ancak, envanter açısından girişi olmayan ürünlerin çıkışı olduğu için bilançoda tutarsızlıklar oluşacaktır. Ayrıca, A şirketi kayıt dışı almış olduğu kumaş ürünlerini maliyet ve gider olarak veya indirilecek KDV olarak beyanlarında gösteremeyeceği için fazla vergi ödeme durumuyla karşı karşıya kalacaktır. Bu durumlar ile karşılaşmak istemeyen A şirketi ise, sahte belge kullanma yöntemini seçerek kayıt dışı almış olduğu ürünleri sahte fatura ile faturalandırmıştır.

Sonuç olarak, kayıt dışı ekonomi nedeniyle, devlet söz konusu ürünlerin el değiştirmesinden herhangi bir vergi alamamaktadır. Ayrıca devlet, sahte faturalar nedeniyle mükelleflerden tahsil etmesi gereken vergileri daha az tutarda tahsil edebilmektedir. Dolayısıyla devletin söz konusu işlemler nedeniyle kaybı, iki kez olmaktadır.

2.3.1.4. Matrah Artırım Kanunları

Mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk eden hususlardan biri de vergi affı kanunlarıdır. Söz konusu vergi affı kanunları nedeniyle mükelleflerde oluşan “Nasıl olsa vergi affı çıkacak.” düşüncesi, mükellefleri vergi kaçakçılığına yönlendirmektedir (Yıldız, 2019:16).

Son yıllarda vergi kanunları yönünden ve mükellefler açısından sıkça matrah artırım kanunları yani vergi affı kanunları çıkmaktadır. Bu uygulamalar,

2011 yılı 6111 sayılı kanun, 2016 yılı 6736 sayılı kanun, 2018 yılı 7143 sayılı kanun, 2021 yılı 7326 sayılı kanun ve 2023 yılı 7440 sayılı kanun şeklinde yıllara göre düzenlenmiştir.

Bu kanunlar ile birlikte matrah artırımında bulunan ve matrah artırım tutarlarını ödeyen mükelleflerin, matrah artırımında bulunmuş oldukları yıllar için herhangi bir tarhiyat önerilememektedir. Sadece suç yönünden tespitler yapılabilmektedir.

Bu şekilde vergi affı kanunlarının düzenli bir şekilde çıkarılıyor olması ise vergi kaçakçılığı olgusu ile mücadeleyi bir hayli zorlaştırmaktadır (Selvi, 2019:214). Çünkü vergi aflarının sebep ve sonuçları değerlendirildiğinde, vergi afları adil hukuk düzeninin zedelenmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 2014).

Örneğin; alışlarının tamamını sahte belge ile belgelendirilen mükellef olsa da vergi affından yararlandığı takdirde söz konusu mükellef hakkında herhangi bir cezai tarhiyat önerilemeyecektir.

2011 ve 2016 yıllarında çıkarılan Matrah Artırım Kanunu ile ödeme şartı getirilmemiş olup, sadece matrah artırımında bulunulması yeterli olmuştur.

Örneğin; vergi affından faydalanan mükellefler bildirmiş oldukları matrahlar üzerinden kanun ile belirlenen oranlar üzerinden vergi hesaplayıp ödemektedirler. Eğer, söz konusu mükellefler bildirmiş oldukları tutarları ödemezler ise matrah artırımları bozulmuş sayılmaktadır. Ancak, 2011 ve 2016 yıllarında çıkarılan matrah artırım kanunları ile herhangi bir ödeme şartı sunulmamıştır.

Bu nedenlerle, mükelleflerin yapmış olduğu fiillerde maddi olarak cezai sorumluluklarının ortadan kalkması nedeniyle, insanlar bu konuda cesaretlenmektedir. Bu şekilde sahte fatura kullanımı artarken, matrah artırım kanunları ile mükellefler düşük tutarlar ödeyerek cezai yaptırımlardan kurtulmakta ancak devlet ise milyonlarca lira zarara uğramaktadır (Doğan ve Besen, 2008).

Af yasalarının sıklıkla uygulandığı ülkelerde, mükelleflerin yeni af yasalarını beklemeleri ile cezaların caydırıcılığı ortadan kaldırılmış ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi de teşvik edilmiştir (Arıkan ve Yurtsever, 2004/a:63).

Vergi afları ile yükümlü oldukları vergileri ödemeyen mükellefler ödüllendirilirken, vergi ödevlerini kendi iradeleri ile dürüstçe yerine getiren mükellefler ise cezalandırılmıştır (Yalçın ve Başer, 1996:110). Bu durum ise vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi zorlaştırmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAHTE BELGE DÜZENLEME YÖNTEMLERİ VE TESPİT USULLERİ

3.1. Sahte Belge Düzenleme Yöntemleri

Sahte belgeler ticari faaliyeti olmayan mükellefler tarafından düzenlenmektedir. Bunun yanında gerçek ticari faaliyeti olan mükellefler tarafından da çeşitli amaçlarla sahte belge düzenlenebilmektedir. Mükelleflerin sahte belge düzenleme amaçları içerisinde gelir elde etme amacı olsa da farklı amaçlarla da sahte belge düzenleyebilmektedirler (Kızılot, 2020:20).

3.1.1. Gerçek Ticari Faaliyeti Olan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi

3.1.1.1. Gelir Karşılığı Olmaksızın Sahte Belge Düzenlenmesi

Ülkemizde bazı mükellefler herhangi bir komisyon geliri elde etmek amacı dışında sahte belge düzenlemektedir. Bu mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetleri bulunmaktadır. Bu faaliyetin amacı bir kazanç elde etmek dışında hatır gönül ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Düzenlenen belgeler hatır için düzenlenen belgeler olmaktadır. Bu durum, en yaygın olarak 90'lı yıllarda vergi iadesi alan ücretli çalışanların başvurmuş oldukları yöntemlerden biriydi.

Günümüzde ise bu durumun asıl amacı KDV ve gelir veya kurumlar vergisi ödemek istemeyen kişilerin başvurmuş oldukları yöntemlerden biridir. Ülkemizdeki kayıt dışılığın yüksek olması nedeniyle, mükellefler kayıt dışı yapmış oldukları satışlar nedeniyle stokları şişmektedir. Bu durumda da yükselen stoklarını eritmek için, satış faturası düzenleme gereği duymaktadırlar (Yalçın ve Başer, 1996:107). Söz konusu faturaları ise vergi ödemek istemeyen ve faturaya ihtiyacı olan tanıdıkları mükelleflere fatura etmektedirler. Bu şekilde faturayı alan ve satan kişiler ihtiyaçlarını gidermiş olmaktadır. Örneğin; 2022 yılında A mükellefinin kayıt dışı satmış olduğu 1.000 adet emtia mükellefin stoklarından fiilen çıkmış olmasına rağmen kaydı olarak şirketin stoklarında görülmektedir. B mükellefinin ise 2022 yılında ödenecek KDV' si çıkmaktadır. B mükellefi ise KDV ödemek istememektedir. A mükellefi ise kayıt dışı satmış olduğu emtialarının hali hazırda stoklarında bulunması nedeniyle stoklarının yükseldiğini fark etmiştir. Bu nedenle A mükellefi stoklarını azaltmak adına fatura düzenleme gereği duyarak, fatura

ihhtiyacı olan B mükellefine ürün satımında bulunmuş gibi fatura düzenlemiştir. Bu şekilde A mükellefi stoklarını azaltmış, B mükellefi ise indirilecek KDV tutarını yükselterek denecek KDV tutarını azaltmıştır.

Bazı mükellefler ise, yasa dışı yapmış oldukları faaliyetleri gizlemek ve kazanmış oldukları gelirleri yasal hale getirmek için fatura düzenlemektedir (Bülbül, 2003a:207). Örneğin; altın ticareti ile ilgilenen bunun yanında pos tefecilik yapan bir mükellef, elde etmiş olduğu geliri yasal zemine dayandırmak için fatura düzenleyebilmektedir. Bu şekilde hareket eden bir mükellef yapmış olduğu pos tefecilik suçunu hem peelemiş hem de elde etmiş olduğu geliri yasal hale getirmiş olmaktadır.

Pos tefecilik TCK 241. maddesinde suç olarak sayılmış olup, tefeciliğin bir türüdür (TCK, 241.md.). Buna göre tefecilik suçu, kazanç sağlamak maksadıyla bir kimseye doğrudan ödünç para verme, senet kırdırma veya kredi kartıyla pos cihazından para çekme yollarıyla ödünç para verilmesiyle oluşan ekonomik bir suçtur. Pos tefecilik suçu ise; herhangi bir mal ve hizmet teslimi olmadan sadece kazanç sağlamak amacıyla pos cihazlarıyla kredi kartlarından para çekilerek belli bir meblağın komisyon olarak alınması ve geri kalan meblağın ise kredi kartı sahibine nakit olarak teslim edilmesi şeklinde işlenmesidir. Günümüzde bu işlemler yasal düzenlemeler ile belirli bir kapsam ve ereve dâhilinde bankalar, bankerler veya ikrazatçılar tarafından yapılmasına izin verildiğinden, bu kurumlar dışındaki kişi veya kişiler tarafından yapılması halinde suç olarak isnat edilmiştir.

Örneğin; Mükellef A, kredi sicili bozuk olan ve bankalarda kredi kullanamayan Bay Mehmet'in kendisine başvurması sonucunda, Bay Mehmet'in kredi kartından 10.000,00 TL'lik çekim yapış ve Bay Mehmet'e 9.000,00 TL vermiştir. Kalan 1.000,00 TL ise Mükellef A'nın yapmış olduğu işlemin karşılığı olarak komisyon kazancı olmuştur. Bu işlemin sonucunda mükellef A, pos cihazından yapmış olduğu söz konusu işlemi faturalandırmak zorunda olduğundan fatura düzenleyecektir. Anlaşılacağı üzere; söz konusu işlemde herhangi bir ticari faaliyet bulunmamaktadır. Ancak, ilgili işlemin pos cihazından kayıtlı olarak yapılmış olması fatura düzenleme gereği sonucunu doğuracaktır. Mükellef A ise, fatura düzenlediği takdirde KDV hesaplaması yapması gerektiğini bildiği için, faturada KDV tutarına yer vermeyeceği altın veya kontr satışı olarak mükellef B adına fatura düzenlemiştir. Bu işlem sonucunda, mükellef A hem denecek KDV tutarından kurtulurken, hem de yapmış olduğu tefecilik işlemini gizlemiş

olmaktadır. Mükellef B ise, böyle bir alımı olmadığı halde ilgili fatura tutarını yasal defterine gider veya maliyet olarak kaydederek vergi avantajı sağlamıştır. İlgili örnekte mükellef A tefecilik karşılığı komisyon kazancı elde ederken, ilgili fatura düzenleme işlemini kazanç elde amacıyla değil, söz konusu işlemi peçelemek adına yapmaktadır.

Peçeleme, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının kendilerine yüklemiş olduğu sorumluluklardan kaçarak, vergi kanunlarını dolanmak üzere; yapmış oldukları işleme farklı bir biçim vermeleri anlamına gelir (Kızılot ve Şenyüz, 2007:67).

3.1.1.2. Gelir Karşılığında Sahte Belge Düzenlenmesi

Sahte belge düzenleme faaliyeti ile ilgilenen mükelleflerin asıl amaçları komisyon geliri elde etmektir. Dolayısıyla, bu kişi veya kişiler düzenleyip sattıkları söz konusu sahte faturalar üzerinden komisyon kazancı elde etmektedir (Akgüner ve Sekdur, 2004:20). Bu mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme faaliyetleri de bulunmaktadır. Bu şekilde yapılan faaliyetler vergi camiasında kısmen sahte fatura düzenleme olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu sahte belgelerin maliyetinin kâğıt ve basım maliyeti olduğu düşünüldüğünde elde edilen kar çok yüksek tutarlarda olmaktadır (Kızılot, 2009:53). Elektronik fatura uygulamasıyla birlikte kâğıt ve basım maliyeti de ortadan kalkmıştır. Sahte belge düzenleme faaliyeti karlı bir iş olduğundan ve maliyetinin düşük olmasından dolayı sahte belge düzenleme fiili mükelleflerin başvurdukları yöntemlerden biridir (Okur, 1997:74).

Mükelleflerin gerçek bir ticari faaliyetlerinin bulunmasından dolayı, nasıl olsa anlaşılmaz düşüncesi ile düzenlemiş oldukları belgelerdir. Bunun yanında, kayıt dışı satış yapan mükelleflerin stokları yükselmektedir. Bu stokları eritmek için de mükellefler dönem dönem sahte belge düzenleme yoluna yönelmekte ve kayıt dışı satmış oldukları ürünleri bu yolla stoklarından çıkarmış olmaktadır. Düzenlemiş oldukları bu faturaları da komisyon karşılığında satmaktadırlar.

Örneğin; mükellef C, 2022 yılında 10.000 ton demir satmıştır. Ancak, söz konusu demirlerin 5.000 tonuna fatura düzenlenirken, 5.000 tonuna fatura düzenlenmeden satış yapılmıştır. Bu nedenle fatura düzenlenmeden satışı yapılan 5.000 ton demir mükellef C'nin stoklarından çıkmış olmasına rağmen kaydı olarak stoklarında görülmektedir. Bu işlemler sonucunda stoklarının yükseldiğini gören mükellef C, denetimlerde dikkat çekmemek için, faturasız satmış olduğu 5.000 ton

demirin 3.000 tonluk kısmına fatura düzenlemeye karar vermiştir. Daha sonra mükellef C, kendisine fatura talebiyle gelen mükellef E'ye 3.000 ton demir satmış gibi komisyon karşılığında 3.000 tonluk fatura düzenleyerek mükellef E'ye teslim etmiştir. Bu işlem sonucunda mükellef C hem stoklarını azaltmış hem de düzenlemiş olduğu fatura üzerinden ayrıca kazanç elde etmiştir.

Ayrıca, gerçek faaliyetinin yanında faaliyeti olan mükelleflerin kaçak veya çalıntı ürün satımında düzenlemiş oldukları faturalar da sahte fatura olarak kabul edilmektedir. Çünkü bu tarz ürünlerin alış faturaları bulunmamaktadır ve ispat edilebilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle bu tarz işlemlere resmi kayıtlarda yer verilememekte ve düzenlenen faturalar yasal dayanaktan yoksun kalmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin faturasız almış oldukları ürünleri satarken faturalı şekilde satmaları, ilgili satış işleminde düzenlenen faturaların yasal dayanaktan mahrum kalmasına ve sahte olarak kabul edilmesine neden olmaktadır. Örneğin; mükellef B, 2021 yılında satın almış olduğu 1.000 litre kaçak akaryakıtı kendisine ait petrol ofisinde faturalı bir şekilde satmıştır. 2022 yılında yapılan denetimler sonucunda, resmi kayıtlara göre mükellef B'nin 2021 yılı dönem başı stoklarında 1.000 litre akaryakıtın bulunduğu, 2021 yılında ise 2.000 litre akaryakıt alımında bulunduğu, 2.000 litre akaryakıt satımında bulunduğu ve 2021 yılı dönem sonu akaryakıt stokunun ise 1.000 litre olduğu tespit edilmiştir. Ancak mükellef B'nin 2021 yılında düzenlemiş olduğu fatura tutarları tetkik edildiğinde, 3.000 litre akaryakıt faturasının düzenlenmiş olduğu anlaşılmıştır. Bunun sonucunda 1.000 litrelik akaryakıtın kayıt dışı olarak alındığı tespit edilemez ise, 1.000 litrelik akaryakıtı isabet eden faturalar sahte olarak kabul edilecektir.

3.1.2. Gerçek Ticari Faaliyeti Olmayan Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Gerçek bir ticari faaliyeti olmadan sahte belge düzenleyen mükelleflerin amaçları tamamen gelir elde etme odaklıdır. İlgili mükelleflerin hiçbir ticari faaliyetleri bulunmazken buna yönelik herhangi bir ekipman ve donanımları da bulunmamaktadır. Bu mükelleflerce düzenlenen belgeler ise tamamen sahte belge niteliğindedir.

3.1.2.1. Gerçek Faaliyetlerini Sona Erdiren Mükelleflerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Bu mükellefler mükellefiyet kayıtları bulunduğu halde işyeri adreslerinde bulunamayan veya herhangi bir mükellefiyet tesis ettirmeden fatura düzenleyen mükelleflerdir (Polat, 2004:64).

Mükellefiyet kaydı olduğu halde işyeri adreslerinde bulunamayan mükellefler mükellefiyet kayıtları açık olduğundan dolayı sahte fatura düzenlemeye ve beyanname vermeye devam edebilmektedir.

Örneğin; mükellef A'nın 2023 yılında vergi dairesi kayıtlarında mükellefiyet kaydı faal olarak bulunmaktadır. Vergi Dairesi tarafından yapılan kontrollerde mükellef A'nın beyanlarını eksiksiz olarak verdirdiği ve 2023 yılına kadar da vergi ödemelerini düzenli olarak yaptığı anlaşılmıştır. Ancak, Mükellef A'nın 2023 yılında beyanlarını düzenli olarak verdirmeye devam ettiği halde hiç vergi ödemediği dikkat çekmiştir. Bunun üzerine, mükellef A'nın işyeri adresine yoklama yapılmasına karar verilmiş ve yapılan yoklamada mükellefin işyeri adresinde bulunmadığı ve ilgili adreste tanınmadığı anlaşılmıştır. Mükellef A'nın mükellef dosyası incelendiğinde adres değişikliği talebinin de bulunmadığı tespit edilmiştir. Mükellef A'ya işyerinde ulaşılammış olması nedeniyle, Mernis adresine kayıtlı ikamet adresinde de yapılan yoklama neticesinde mükellef A'nın ilgili adreste ikamet etmediği anlaşılmıştır. Ancak mükellef A'ya hiçbir şekilde ulaşılammamasına rağmen, mükellef A beyannamelerini verdirmeye devam etmektedir. Bunun üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda; mükellef A'nın 2023 yılına kadar işyeri adresinde faaliyette bulunduğu, ancak 2023 yılı itibariyle işyeri adresinde bulunmadığı ve kayıtlı bir ticaretinin bulunmadığı ve 2023 yılında düzenlemiş olduğu faturaların sahte olduğu sonucuna varılmıştır. Verilen örnekte mükellef A 2023 yılına kadar faaliyetini gerçek olarak devam ettirdiği, 2023 yılı itibariyle ise sahte belge düzenleme faaliyetine başlamış olduğu anlaşılmaktadır.

Mükellefiyet kaydı olmadan fatura düzenleyen kişiler ise herhangi bir mükellefiyet kayıtları olmadan fatura düzenlemektedir. Bu kişilerin herhangi bir mükellefiyet kayıtları yoktur ve dolayısıyla herhangi bir beyanname vermemektedir (Polat, 2004:65). Bu kişilerin düzenlemiş olduğu faturalara da taklit fatura denilmektedir. Taklit faturalar, gerçek faaliyette bulunan mükelleflerin bilgilerinin kullanılarak fatura düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Alparslan, 2020). Bu şekilde düzenlenen sahte belgeler ise komisyon karşılığında satılmaktadır.

Örneğin; hiçbir mükellefiyet kaydı olmayan Bay M, mükellef B, mükellef C ve mükellef D'nin fatura bilgilerini kullanarak bir fatura oluşturmuştur. Bay M, oluşturmuş olduğu bu faturayı sıralı bir şekilde komisyon karşılığı satmak üzere, fatura talebinde bulunan mükelleflere komisyon karşılığında satmıştır. İlgili faturalar, mükellef B, mükellef C ve mükellef D'nin bilgileri kullanılarak hazırlanmış faturalar olup, ilgili mükelleflerin bilgileri kullanılarak hazırlanmış olduğu için taklit fatura olarak adlandırılmaktadır.

3.1.2.2. Sahte Belge Ticareti Yapmak İçin Mükellefiyet Tesis Ettirenlerce Sahte Belge Düzenlenmesi

Bazı mükellefler tamamen sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet kaydı açtırmaktadır. Bu kişi veya şirketler bütün yasal prosedürleri yerine getirirken, 213 sayılı VUK'un mükelleflere yüklemiş olduğu sorumlulukları yerine getirmektedir. Yapmış oldukları sahte belge düzenleme faaliyeti süresince vergi dairelerince yapılan yoklamalarda işyerlerinde bulunmakta ve beyanlarını vermeye devam etmektedir. Bu mükelleflerin bir kısmı ise işyerlerinde bulunamamakta fakat beyanlarını vermeye devam etmektedir. Ancak, bu mükelleflerin işyerlerinde faaliyetlerine yönelik herhangi bir emtia ve tesis ve makineleri bulunmamaktadır veya işyerlerinde sadece göstermelik olarak faaliyetlerine yönelik emtialar bulunmaktadır (Polat, 2004:64). Ancak, yapılan vergi incelemeleri neticesinde asıl yapılan faaliyetin sahte belge düzenlemek olduğu ortaya konulmaktadır.

Örneğin; A Ltd.Şti. 01.01.2020 tarihinde kurulmuş ve Vergi Dairesinde mükellefiyet kaydı açılmıştır. 05.01.2020 tarihinde ilgili şirketin işyeri adresinde Vergi Dairesi tarafından yapılan açılış yoklamasında; mükellef kurumun işyeri adresinin 20 m2 büyüklüğünde bir ofis olduğu, işyerinin kiralık olduğu, 1 adet çalışanın bulunduğu, aracının ve deposunun bulunmadığı, işyerinde 1 adet çalışma masasının ve ofis koltuklarının bulunduğu ve 1 adet bilgisayarın bulunduğu tespit edilmiştir. Ancak devam eden aylarda mükellef kurumun beyan ettiği satış tutarlarının her ay geçen ay orantısız bir şekilde yükseldiği ve hiç vergi ödemesinin yapılmadığı vergi idaresinin dikkatini çekmiş olup, yapılan yoklamalarda mükellef kurumun işyeri adresinde bulunduğu ve faaliyetine devam ettiği ancak mükellef kurumun faaliyetine yönelik işyeri adresinde kayda değer bir emtianın bulunmadığı tespit edilmiştir. Artan şüpheler üzerine incelenen mükellef kuruma müdür olarak tayin edilen kişinin konudan haberdar olmadığı ve ilgili şirkette herhangi bir ticaret yapılmadığı ve yapılan faaliyetin sahte belge düzenleme faaliyeti olduğu sonucuna

varılmıştır. Örnekten anlaşılacağı üzere; ilgili şirketin tamamen sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunmak üzere tesis edildiği anlaşılmaktadır.

Bu faaliyetler şahıs firmaları tarafından yapılabildiği gibi, şirketler tarafından da yapılabilmektedir. Ancak, sahte belge düzenleme fiili 213 sayılı VUK'un 359. maddesi uyarınca suç kabul edildiğinden, kimse kendi adına aleni olarak suç işlemek istemeyeceği için sahte belge düzenleme fiiline şirket faaliyetlerinde de rastlanmaktadır. Bu kapsamda sahte belge düzenleme fiilinin gerçek müsebbipleri, şirketle hiçbir ilgisi olmayan kişi veya kişileri kandırarak şirket yetkilisi tayin etmekte ve bu şekilde de kendi sorumlulukları olmadan sahte belge düzenleme ve satma faaliyetlerini yürütmektedirler (Polat, 2004:64).

3.2. Sahte Belge Tespit Usulleri

3.2.1. Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi

Vergi hukukunda ispat; bir vergi ilişkisinin temelini oluşturan olayların deliller ile ortaya konulmasıdır (Öncel, 2005:8).

Delil kavramı ise; muvazaalı veya tartışmalı olayların muvazaaya veya tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde ortaya koyacak bilgi ve belgelerdir (Karakoç, 2010). Bu kapsamda belge düzeni, bir taraftan işleme konu olan yükümlülerin ilgili işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan ise idarenin ilgili işlemlerin doğruluğunu ortaya koymasında büyük bir öneme sahiptir (Karakoç, 1997:112).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde ise; “*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.” hükmü mevcuttur.

Bunun yanında aynı kanunun 139. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanması olduğu belirtilmiştir.

Bu madde hükümlerinin değerlendirilmesinden; vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması

gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır (Tuncer, 2006:41). Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkartılmasında yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi hariç her türlü delile izin vermiştir. Yani vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi geçerli kılınmıştır (Saban, 2006:77-80).

Yine VUK 3/B maddesindeki; İktisadi, 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 olduğuna ilişkin düzenleme ile vergi hukukunda ispat yüküne ilişkin temel kural belirlenmiştir (Seviğ, 2004:277).

Vergi Usul Kanununda ispat ve delil sistemine yer verildiği üzere; sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin de delilleri ile birlikte ortaya konulması gerekmektedir. Bu konuda vergi idaresi tarafından sahte belge düzenlediği iddia edilen mükellefin, sahte belge düzenleme fiilinde bulunduğunun ispatı vergi idaresi tarafından delillendirilerek yapılması gerekmektedir (Karataş Durmuş, 2014).

Örneğin; sahte belge düzenleme fiili şüphesi üzerine incelemeye alınan mükellef A hakkında yapılan inceleme sırasında mükellef A'nın satış bildirimlerini gösteren form Bs bildirimleri ile satış bildiriminde bulunduğu anlaşılmıştır. Mükellef A'ya defter belge isteme yazısı tebliğ edilmesine rağmen mükellef A defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemiştir. Bunun zerine mükellef A'nın düzenlemiş olduğu faturaların ele geçirilmesi adına satış bildirimde bulunan mükelleflere ulaşılmaya çalışılmış ve çeşitli sebepler ile ilgili mükelleflere ulaşılamamıştır. Bunun sonucu olarak satış bildiriminde bulunan mükellefler ile karşıt tespit yapılamamış ve mükellef A'nın düzenlemiş olduğu fatura örneklerine ulaşılamamıştır. Yapılan inceleme neticesinde ise; mükellef A'nın sahte belge düzenlediği sonucuna varılmıştır.

Yukarıda verilen örnekte, mükellef A'nın gerçek bir ticari faaliyetinin olmadığı ve sahte belge düzenlediği sonucuna varılmış olmasına rağmen mükellef A'nın sahte fatura düzenleme fiilinde bulunduğunun ispatı olacak faturalar ele geçirilememiştir. Dolayısıyla, ilgili örnekte suç tespiti olmasına rağmen maddi delil olacak faturaların ele geçirilememesi nedeniyle suçun ispatı eksik kalmıştır.

Ayrıca, ispat vasıtası olarak kullanılacak olan delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Hukuka aykırı bir delile dayanarak işlem yapılması ise hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacak bir durum oluşturacaktır. Burada karşımıza çıkacak en önemli konu delillerin elde ediliş biçimidir (Doğrusöz, 2014).

Örneğin; mükellef A hakkında yapılacak inceleme ve tespitler idari görevlendirme olmadan yapılması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır. Yapılması halinde ise hukuksuz bir işlem ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, suç şüphesi ile yapılacak tespitlerin idari görevlendirme kapsamı altında olması gerekmektedir.

3.2.2. Sahte Belge Düzenleyen Kişiler Hakkında Yapılan Tespitler

Mükellefler tarafından düzenlenen faturaların Vergi Usul Kanunu ile belirlenen kurallara uygun olarak düzenlenmiş olması, faturalarda gösterilen emtianın veya hizmetin gerçekten faturaların düzenleyicisi olarak görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir.

Zira, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu kurala bağlandığından, vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı olduğu, geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir.

Bu tezin önceki bölümlerinde, sahte fatura düzenleyenlerin bu işi meslek haline getiren, gelir elde etme maksadı güden, gerçek bir ticari faaliyet gösterecek ekonomik gücü bulunmayan ve yaptıkları fiil sonucunda ağır sonuçlara katlanmayı göze alan kimseler oldukları belirtilmiştir.

İşte bu kimseler hakkında yapılan vergi incelemeleri sonucu düzenlenen Vergi Tekniği Raporlarında, bu kimselerin sahte fatura düzenledikleri sonucuna ulaşılabilmesi için çoğu kez sadece tek bir hususun tespitinden ziyade, birbirini destekler mahiyette birçok tespitin (Yoklama, arama, bilgi toplama, v.b.) yapıldığı anlaşılmaktadır.

Örnek vermek gerekirse, fatura düzenleyen firmanın faaliyetinin olmaması, vergi dairesine bildirdikleri adreslerde yapılan aramalara rağmen bulunamamaları, beyanname vermemeleri, çıkan vergileri ödememeleri, defter ve belgelerin istenildiğinde ibraz edilmemesi gibi vergisel ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi, iştil olunan işle orantılı olarak işçi çalıştırılmaması, elektrik, su, telefon gibi giderlerinin bulunmaması, yüksek miktartlı alım satımlarda çek ya da banka hesabı yerine nakit kullanılması, KDV beyannamelerinde sürekli devir KDV beyan edilmesi ya da sembolik tutarda ödenecek KDV beyan edilmesi gibi hususların bir faturanın sahteliğini ortaya koyabilecek tespitlerden bazıları olduğunu belirtmek mümkündür.

Ancak bu tür tespitlerin çoğunun, bir faturanın sahteliğini tespiti tek başına yeterli olmadığını, birbirini destekler mahiyette yapılan birçok tespitten sonra faturanın sahte olduğu sonucuna ulaşılabildiğini önemle vurgulamak gerekmektedir. Zira, bu tespitlerin çoğu sahte fatura düzenlendiğini kanıtlamaya yarayan karine niteliğindedir. Mükelleflerce, aksinin ispatları mümkündür.

Sahte fatura ile ilgili yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda standart ortak özellikler mevcut olmayıp, her olay kendi somut koşullarında değerlendirilmelidir. Yargı mercileri, yapılan tespitlere ilişkin uyuşmazlığın niteliğine göre farklı kararlar verebilmektedir.

Bununla birlikte, tezin sonraki kısmında yer alan sahte fatura düzenleyen kişilerle ilgili vergi inceleme raporlarında yer verilen tespitlerin tek tek irdelenmesi aşamasından önce karşıt inceleme kavramı üzerinde durulmasında fayda vardır.

Bir faturanın sahteliğinin ortaya konulabilmesi yani bu hususta yukarıda yer verilen olumsuz tespitlerin yapılabilmesi için karşıt inceleme yapılması büyük önem arz etmektedir (Kelecioğlu, 2000:126).

Karşıt inceleme; yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemedir (GİB, 2007).

Verilen tanımı konumuza uyarlarsak; karşıt incelemeyi, incelenen mükellef adına düzenlenen belgelerin sahte olup olmadıklarının tespiti amacıyla, söz konusu belgeyi düzenleyen kişi ya da kuruluşlar hakkında yapılan inceleme şeklinde tanımlamak mümkündür. Alıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa satıcı, satıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa alıcı nezdinde inceleme yapılarak mutabakatın sağlanması gereklidir. Karşıt inceleme, alım satımın daha alt kademelerinde yer alan kişileri de (alt firmaları) kapsayacak şekilde genişletilebilir (Akgüner, 2004:28).

Nitekim Danıştay'ın da karşıt inceleme yapılmaksızın varsayıma dayalı şekilde tarhiyat yapılamayacağına ilişkin kararları mevcuttur;

“İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacı hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporundaki tespitlere göre, her ne adar mükellefe ait Ba-Bs formları arasında bir kısım uyumsuzluk ve tutarsızlık bulunmakta ise de anılan şirketin ilgili dönemde yapılan yoklamada yerinde bulunması, 2010 yılında faaliyette olmadığına dair yapılmış herhangi bir tespit olmaması, iş yerinde bir kısım emtia olması, şirketin gayriaktif duruma düştükten sonra yapılan yoklamalarda yerinde

olmamasının iktisadi icaplara uygun olması, 2010 yılına ilişkin olarak alım satım yapılan firmalarla karşıt tespitler yapılarak işlemlerin gerçekliği hususunda gerekli araştırma ve incelemenin yapılmamış olması, bir kısım faaliyetinin gerçek olduğunun kabul edilmesi, vergi borcu bulunmaması karşısında, davacı şirketin 2010 hesap döneminde gerçek bir faaliyetinin olmadığı ve gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte fatura düzenlediği hususunun somut bir şekilde ortaya konulamadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Temyiz isteminin kabulüne, temyize konu ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının bozulmasına.” (Danıştay, 2022/1364 K.) şeklinde karar verilmiştir.

Bu nedenle, mükellefler tarafından düzenlenen faturaların sahte olup olmadığı tespitinin her zaman yapılacak olan vergi incelemeleri ile ortaya konulması gerekmektedir. Vergi müfettişleri tarafından yapılacak olan bu incelemeler sonucunda bir Vergi Tekniği Raporu düzenlenmektedir. Bu Vergi Tekniği Raporunda, mükellef hakkında yapılan tespitlere ve bu tespitler neticesinde, bir değerlendirme yapılarak, mükellefin düzenlemiş olduğu faturaların sahte olup olmadığına veya hangi faturaların sahte olduğuna karar verilir.

Dolayısıyla, sahte belge düzenleme incelemeleri neticesinde yapılan tespitlerin Vergi Tekniği Raporu ile birlikte ortaya konulması gerekmektedir. Vergi Tekniği Raporlarında bulunması gereken ve mükellefler hakkında yapılması gereken tespitler ise aşağıdaki gibidir:

3.2.2.1. Mükelleflerin Vergi Dairesine Bildirilen Adreslerde Bulunup Bulunmadıkları

Sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunan mükelleflerde en sık rastlanan durumların başında bu husus gelmektedir (Köstü, 2010:58). Vergi Dairesi bünyesinde mükellefiyet kaydı açıldıktan sonra sahte belge düzenleyen mükellefler büyük oranda işyeri adreslerinde bulunamamaktadır (Akgüner, 2004:29).

Bu durum, ilgili mükellefin işyeri adresinde bulunmadığı, söz konusu adreste faaliyetine devam etmediği, faaliyetine devam ediyor ise de yeni adresini vergi dairesine bildirmediği ve dolayısıyla mükellef tarafından herhangi bir ticari faaliyetin yapıldığı yönünde bir tespitin bulunmadığı şeklinde değerlendirilir ve ilgili mükellefin bir ticari faaliyeti olmadığı yönünde görüş beyan edilir (Kızılot, 2009:553).

Bu durumda mükellefin adresinde olmadığı ve herhangi bir ticari faaliyet içerisinde olmadığı ve düzenlemiş olduğu faturaların sahte faturalar olduğu düşünülmektedir. Ancak, mükellef tarafından düzenlenmiş olan faturaların sahte olup olmadığına sadece mükellef kurumun işyeri adresinde yapılan yoklamalar ile karar verilememektedir (Kırbaş, 1988:135). Bunun yanında ilgili faturaların sahteliğini destekleyen diğer tespitlerin de bulunması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay kararında; *“Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda özetle; mükellef kurumun tekstil malzemelerinin toptan ticareti faaliyeti ile iştigal ettiği, 16/08/2012 tarihli işe başlama yoklamasında, ödevli şirketin herhangi bir depo veya şubesinin bulunmadığı, yoklama sırasında çalışanın bulunmadığı, iş yerinin yaklaşık 50 m2 olduğu, aylık kira bedelinin KDV dahil 600,00-TL olduğu, iş yerinde demirbaş olarak; 13 adet raf, 1 adet ofis takımı, 1 adet bilgisayar, 1 adet yazıcı bulunduğu ve iş yerinde yaklaşık 50.000,00-TL tutarında emtianın bulunduğu hususlarının mükellef kurum yetkilisi ile birlikte tespit edildiği, aynı adreste 10/06/2013 tarihinde yapılan yoklamada, işyerinin 80 m2 olduğu, işyerinde bir çalışanın olduğu, demirbaş olarak; 20 adet ürün rafı, 2 adet orta stand, 1 adet ofis masası, 1 bilgisayar, 1 yazıcı ve muhtelif sandalye v.b. olduğu, yaklaşık 200.000,00-TL tutarında emtia (fermuar, iplik, düğme) olduğu, 11/07/2013 tarihinde yapılan yoklamada, iş yerinin 70 m2 olduğu, işyerinin kirasının aylık 600,00-TL olduğu, iş yerinde iki işçi çalıştığı, 13/06/2014 tarihinde mükellefin yeni adresinde yapılan yoklamada, iş yerinde büro malzemeleri, raflar ve bilgisayar olduğu, 22/12/2014 tarihinde yapılan yoklamada, aylık kira bedelinin net 1.150.00-TL olduğu, 4 adet çalışan olduğunun beyan edildiği, iş yerinde 15 raf içinde tekstil aksesuarı ve iplik olduğunun görüldüğü, iş yerinde 2 adet ofis masası, 15 adet raf, 6 adet koltuk olduğu, iş yerinin zemin ve bodrum olmak üzere 200 m2 civarında olduğu, iş yerinde yoklama tarihinde 2 çalışanın olduğunun görüldüğü, başka şube ve deponun olmadığının beyan ve tespit edildiği, aynı adreste 27/04/2015 tarihinde*

yapılan yoklamada, benzer hususların beyan ve tespit edildiği, mükellef kurumun çalışanı olarak gösterilen ...'ın ifadesinde bu şirkette kesinlikle çalışmadığını ama SGK kayıtlarında bu şirkette çalıştığına dair 183 günlük sigorta kaydının bulunduğunu beyan ve ifade ettiği, şirket çalışanı olarak gösterilen ...'ın 2015 yılından 2017 Haziran ayına kadar ... Tekstil San. ve Tic. Ltd. Şti.'nde çalıştığını, kendisiyle beraber 5 çalışanın daha bulunduğunu ve hepsinin sigortalı olduğunu, ...'ı tanıdığını, şirketin alış ve satışları yapacak ticari kapasitesinin bulunduğunu beyan ve ifade ettiği, mükellef kurumun 2016 vergilendirme dönemine ilişkin KDV matrahının toplam 155.414.937,01-TL olduğu, 2016 yılında Bs formu ile 1233 adet fatura karşılığında 155.414.929,00-TL tutarında mal sattığını beyan ettiği, ilgili yılda mükellef kurumdan 1176 adet fatura karşılığında 154.369.202,00-TL tutarında mal ve hizmet alındığının diğer mükelleflerce Ba formu ile beyan edildiği, mükellef kurumun vedesi geçmiş ve bugün ödenmesi gereken toplam borcunun 365.425,26-TL olduğu, ödenen toplam vergi aslı tutarının ise 10.154,29-TL olduğu, mükellef kurumun çok yüksek tutarlı alış ve satış beyanları bulunmasına rağmen şirket adına kayıtlı motorlu araç bulunmadığı, mükellef kurumun 2016 yılında hakkında olumsuz tespit yer alan mükelleflerden yapmış olduğu fatura alışlarının ilgili yıldaki toplam alışlarına oranının %95 olduğu, mükellef kurumun 2016 yılında KDV matrahı toplamının 155.414.937,01-TL olmasına rağmen ödenecek hiç KDV hesaplanmadığı tespitlerine yer verilmiştir.

Buna göre; mükellef kurumun yapılan yoklamalardaki işçi sayısı, emtia mevcudu, iş yeri büyüklüğü gibi çalışma durumunu gösteren veriler dikkate alındığında, 155.414.929,00-TL tutarında mal satışı bulunmasının iktisadi ve teknik icaplar ile ticari teamüllere uygun olmadığı, her ne kadar bozulması istenen kararda, davacı tarafından dava dosyasına sunulan 01/04/2016, 07/06/2016, 22/12/2016 tarihli yoklama fişlerinde, davacı şirketin ortalama 6-8 arası işçi çalıştırdığının ve iş yerinde 600.000,00-TL, 2.000.000,00-TL ve 2.900.000,00-TL emtia olduğunun tespit edildiği belirtilmekte ise de, bu miktardaki emtialar ile 155.414.929,00-TL tutarındaki satış hasılatına ulaşamayacağı, 2016 yılında hakkında olumsuz tespit yer alan mükelleflerden yapmış olduğu fatura alışlarının ilgili yıldaki toplam alışlarına oranının %95 gibi çok yüksek bir orana tekabül ettiği, 2016 yılında KDV matrahı toplamının 155.414.937,01-TL olmasına rağmen ödenecek hiç KDV hesaplanmadığı, mükellef kurumun çalışanı olarak gösterilen ...'ın ifadesinde bu şirkette çalışmadığını beyan ettiği dikkate alındığında davacı

şirket tarafından düzenlenen faturaların komisyon karşılığında düzenlenen belgeler olduğu sonucuna varılmış olup, aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasına...” (Danıştay, 2021/5110 K.) hükmü verilmiştir.

Bu nedenle, mükelleflerin düzenlemiş olduğu faturaların sahte olup olmadığının kararı verilirken yapılan yoklamalar diğer tespitler ile birlikte değerlendirilmelidir. Yani yoklama fişleri, mükellefler hakkında bilgi, belge ve kayıtların tespitini sağlayarak mükellef hakkında delil olarak kullanılabilecektir (Candan, 2005:797).

Danıştay kararlarına göre; yoklama fişlerinin geçerli olabilmesi için mükellefin imzasını taşıması, ihtirazı kayıt konulmuş ise aksinin ispat edilmiş olması ve mükellefin imzadan imtina itmiş olması halinde yoklama yapmaya yetkili memurlarca imzalanmış olması gerekmektedir (Candan, 2005:798).

3.2.2.2. Mükelleflerin Vergisel Ödevlerini Yerine Getirip Getirmedikleri

Yapılan vergi incelemelerinde, sahte belge düzenleyen mükelleflerin genellikle beyan ve bildirimleri vermedikleri ya da beyan ve bildirimlerini vermiş olsalar bile tahakkuk eden vergilerini ödemedikleri tespit edilmektedir.

Ancak, mükelleflerin sahte belge düzenlediklerini ortaya koyabilmek için ilgili tespit tek başına yeterli değildir. Çünkü beyanların verilmemesi veya vergilerin ödenmemesi tek başına düzenlenen faturaların sahte olduğunu ortaya koymak için yeterli değildir (Kızılot, 2009:555).

Konuyla ilgili olarak Danıştay kararında; “*Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Dosyaya sunulan bilgi ve belgelerin incelenmesinden, Kırklareli ve Adıyaman Defterdarlıklarına bağlı bazı mükelleflerin bir organizasyon çerçevesinde ortak mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulunduğu ve ihracatların da yine bir organizasyon çerçevesinde ortak firmalara yaptıklarının tespit edildiği ve ilgili mükelleflerin incelemeye sevk edildiği, ayrıca davacının ihracat yaptığı firmaların Kırklareli ve Adıyaman Defterdarlıklarına bağlı mükelleflerle aynı olduğu ve bir kısmının söz konusu mükelleflerle aynı firmalardan alım yaptığı, mal ve hizmet alımında bulunduğu mükelleflerin önemli bir kısmının özel esaslara tabi tutulduğu veya sahte belge düzenleme şüphesiyle incelemeye sevk edildiği, bazılarının serbest muhasebeci mali müşavirinin aynı olduğu, önemli*

bir kısmının tedarikçilerinin ortak mükelleflerden oluştuğu, mükelleflerin kendi aralarında da mal ve hizmet hareketleri görüldüğü, yürütülen faaliyetin hacmiyle orantısız şekilde düşük sayılarda işçi çalıştırıldığı, sektör ortalamalarına göre düşük tutarlarda ödenecek vergi beyan edildiği veya hiç beyan edilmediği şeklindeki tespitlere istinaden davacının da aralarında bulunduğu söz konusu mükelleflerin incelemeye sevk edildiği, davacının 2016 ve 2017 yıllarında yüklenim listelerinde yer alan bir kısım mükellefin sahte belge düzenleme, sahte belge düzenleyen firmalara ortak olma, sahte belge kullanma, defter ve belge ibraz etmeme eylemleri nedeniyle özel esaslara tabi olduğu, bir kısım mükellef hakkında sahte belge düzenledikleri yönünde vergi tekniği raporları tanzim edildiği ve aynı fiil nedeniyle bir kısım firmalar yönünden vergi incelemelerinin devam ettiği ve davacının yüklenim listesindeki firmalar hakkında olumsuz tespitlere yer verildiği dikkate alındığında, olayda davacının iade isteminin tamamen veya kısmen haksız olabileceği yönünde karine teşkil eden dolayısıyla özel esas tedbirlerinin uygulanmasını gerektirecek nitelikte yeterli ve ciddi saptamaların var olduğu sonucuna ulaşıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı.” (Danıştay, 2022/3430 K.) hükmüne yer verilmiştir.

İlgili karardan da anlaşılacağı üzere; sahte belge düzenleyen mükelleflerin düzenledikleri faturaların sahte olduğu hususunun vergisel yükümlülüklerin yanında başka tespitler ile de desteklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, sahte belge düzenleyen mükelleflerin yasal defter ve belgelerini de incelemeye ibraz etmedikleri yaygın olarak görülmektedir. Bu tarz fiil ve eylemde bulunan mükelleflerin yasal defter ve belgelerini ibraz etseler bile vergi inceleme tutanaklarını imzalamaktan imtina ettikleri genellikle karşılaşılan durumlardır. Çünkü yasal defter ve belgeler kanıt niteliğinde olduğundan sahte belge düzenleyen mükellefler yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekten kaçınmaktadır. Yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz eden mükellefler ise, inceleme sonunda düzenlenecek raporların dayanağını vergi inceleme tutanağı oluşturduğundan, mükellefler bilgi vermekten ve vergi inceleme tutanaklarını imzalamaktan imtina etmektedir.

3.2.2.3. Fatura Düzenlenen Mükellefler ile Karşıt Tespit Yapılması

Bir vergi incelemesinde yapılan işlemlerin gerçek mahiyetinin tespiti için, ilgili mükellefin mal/hizmet alımında veya satımında bulunduğu mükellefler ile

karşıt inceleme yapılmaktadır. Bu incelemeler ile kayıtların çapraz kontrolü, faturaların ele geçirilmesi ve incelenmesi, ödemelerin araştırılması ve ödemelere ilişkin belge türlerinin ele geçirilmesi, nakliye işlemlerinin tespiti ve incelenen mükellefin ticari kapasitesinin anlaşılabilmesi için tarafların bilgilerine ve beyanlarına ulaşılması amaçlanmaktadır (Sarısoy ve Gözcü, 2019).

Sahte belge düzenleyen mükelleflerin fatura düzenlemiş olduğu mükellefler ile karşıt tespit yapılması incelemenin sıhhati ve düzenlenen faturaların delil niteliğinde olmaları nedeniyle önemlidir.

İncelemesi yapılan mükellefin fatura düzenlemiş olduğu mükellefler ile karşıt tespit yapılması ve yapılan karşıt tespit sonucunda ilgili tespitlerin tutanağa bağlanmasındaki amaç; karşıt tespit sonucunda ele geçirilen faturaların içeriğinin ne olduğu, söz konusu faturaların kim veya kimlerden alındığı, mükellefin işyerinin görülüp görülmediği, alınan ürünlerin nakliyelerinin nasıl gerçekleştirildiği, sevkiyata ilişkin sevk irsaliyelerinin bulunup bulunmadığı ve ödemelerin nasıl gerçekleştirildiği gibi hususların tespit edilmesidir (Kızılot, 2017:296).

Yapılan karşıt tespitler sonucu düzenlenen karşıt tespit tutanakları ıslak imzalı olarak kayıt altına alınır ve ele geçirilen fatura asılları delil niteliğinde olduğundan Savcılığa gönderilmek üzere el konulur.

Bu nedenle yapılan karşıt tespitler düzenlenen faturaların sahte olup olmadığı hususunun tespiti açısından son derece önemlidir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından, “*Vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sırasında mükelleflerce “sahte belge” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” düzenlenip düzenlenmediği ve/veya kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili araştırma ve tespitlerde uygulama birliğini sağlamaya yönelik*” hazırlanan yönergeye göre; karşıt tespitlerin, her bir takvim yılı veya hesap dönemine ilişkin olarak en yüksek tutarlı fatura düzenlenen en az beş mükellef nezdinde yapılması gerektiği belirtilmiştir (VDK, 2015:219).

İlgili düzenlemenin uygulaması, incelemesi yapılan mükellefin form Bs bildirimleri ile en yüksek fatura tutarına sahip ilk beş mükellef nezdinde karşıt tespit yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu şartlar sağlanamadığı takdirde en az bir mükellef nezdinde karşıt tespit yapılması zorunludur.

3.2.2.4. Mükelleflerin Çalışanlarının Bulunup Bulunmadığı veya Yeterli Olup Olmadığı

Yapılan sahte belge düzenleme incelemelerinde, mükelleflerin çalışanlarının bulunup bulunmadığı veya yapılan işle orantılı çalışanın olup olmadığı, mükelleflerin faaliyetlerinin gerçek olup olmadığını anlamada önemli göstergelerdendir (Kızılot, 2009:552).

Sahte belge düzenleyen mükellefler açısından ortak özellik taşıyan hususlardan biri de çalışanlarının bulunup, bulunmadığı veya yeterli sayıda çalışanın bulunup bulunmadığıdır.

Birçok sahte belge düzenleyen mükellefin hiç çalışanı bulunmazken, birçok mükellefin ise çalışanları bulunmaktadır. Çalışanı olan mükelleflerin ortak özellikleri arasında SGK'ya çalışan olarak bildirilen kişilerin sigorta prim ödemelerinin hiç yapılmamış olmasıdır.

Bu hususla ilgili olarak ilgili mükelleflerin çalışan olarak bildirilmiş olan kişilerin bilgilerine başvurulması son derece önem arz etmektedir. Bu tarz incelemelerde yapılan tespitler neticesinde, söz konusu çalışanların ilgili mükellefi hiç tanımadığı veya ilgili işyerinde hiç çalışmadıkları yönünde olmaktadır. Bu husus ise çalışan olarak gösterilen kişilerin tamamen göstermelik olduklarını göstermektedir. Bu hususlar mükellefin faaliyetinin gerçek olup olmadığının anlaşılması açısından önemli doneler sunmaktadır. Bu sebeple çalışanların bilgilerine başvurmak, sürdürülmekte olan faaliyetin gerçek olup olmadığı yönünde önemli bilgiler vermektedir.

Bunun yanında sahte belge düzenleyen mükelleflerin çalışan olarak gösterdikleri kişiler, ilgili mükellefin yakınları veya emeklilik için sigorta yatırmak için ilgili mükellefin yanında çalışan olarak gösterilen kişiler de olabilmektedir. Bu kişilerin ifadelerine başvurulduğunda ilgili şirkette veya ilgili kişilerin yanında çalışmış oldukları bilgilerine ulaşılmaktadır. Ancak, tarafların karşılıklı olarak anlaşmış oldukları hususu göz önünde bulundurularak başka tespitler ile durumun gerçekliği ortaya konulabilmektedir.

Kısacası bu gibi incelemelerde, sahte belge düzenleyicisi olan mükelleflerin çalışanlarının bulunmadığı, çalışan olarak görünen kişiler bulunuyor ise de sadece göstermelik çalışanlar olduğu durumları ile karşılaşılmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın kararında; *“Firmanın inşaat, nakliyat ve alt yapı işi ile iştigal etmek üzere 02/08/2006 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği,*

2006 yılında yapılan yoklamalarda iş yerinin 70m² olduğu, işçi çalıştırılmadığı, şube ve deposunun olmadığı, iş yerinde 2 ton civarında kırpıntı kumaş, 15 adet 20 kg'lık duvar boyasının bulunduğu, 2007 yılında yapılan yoklamalarda iş yeri adresinde mesai saatlerinde defalarca gidilmesine karşın sürekli kapalı olduğu, civar esnafın şirketin devamlı kapalı olduğuna ilişkin beyanları olduğu, 2008 yılında yapılan yoklamalarda şirketin ticari faaliyetinin bulunmadığı, yeni adresinin bilinmediği, şirket müdürünün ikametgah adresinden nakilsiz ayrıldığı muhtar nezdinde tespit edildiği, firmanın muhasebecisinin meslekten atıldığı, KDV beyannamelerini vermesine karşın her dönem cüzi tutarda ödenecek vergi beyan ettiği Ba ve Bs formlarının verilmediği ve mükellefin sahte belge düzenlediği.” Danıştay, 2022/4539 K.) hükmüne yer verilmiştir.

3.2.2.5. Mükelleflerin Aracının, Gayrimenkulünün ve Makine Teçhizat ve Tesisatının Bulunup Bulunmadığı

Mükelleflerin yapmış oldukları faaliyet konularına ilişkin olarak, makine, aracı, gayrimenkulü, demirbaşı ve tesis veya cihazının bulunması gerekmektedir. Bu gibi donanımları bulunmadan herhangi bir ticari faaliyetin sürdürülebilir olması mümkün değildir. Bu nedenle, yapılan işlerle ilgili olarak, bu gibi teknik donanımlara haiz olmayan mükelleflerin faaliyetlerinin gerçekliği hususunda şüpheler oluşmakta ve bu gibi durumlar mükelleflerin düzenlemiş olduğu faturaların sahteliği yönünde karine oluşturmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Danıştay’ın kararında; “... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararıyla; davacı şirket hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı vergi tekniği raporunun değerlendirilmesinden, 2018 yılı defter ve belgeleri ile 2016 yılı alış ve satış faturalarının ibraz edilmediği, şirket çalışanı ...'ın ifadesinde kendisi dışında şirket çalışanı görmediğini ve şirket hesabındaki parayı çekmesinin ardından banka kapısında kendisini bekleyen kişilere parayı vermesi konusunda şirket yetkilisi tarafından talimatlandırıldığını beyan ettiği, diğer şirket çalışanı ...'nin ifadesinde, davacı şirketin ve davacı şirket ile alım satımda bulunduğu şirketlerin hesaplarındaki parayı çekerek banka kapısında kendisine bekleyen kişilere parayı vermesi konusunda talimatlandırıldığını, parayı verdiği kişileri tanımadığını beyan ettiği, şirketin, gayrimenkulü, aracı, işçisi, makine veya ekipmanı olmadan ilgili yıllarda yüksek miktarlardaki satışlarının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı, 50.000TL sermaye ile kurulan şirketin sermaye dönüşüm hızının 2018 yılı için 5543 olmasının, 2018 yılı KDV

matrahının toplam 277.170.876,73TL olması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı, çalıştırıldığı beyan edilen işçiler nedeniyle tahakkuk eden prim borçlarını ödemediği, şirketin 3.551,29 TL vergi aslı ödemesinde bulunduğu, ödenmesi gereken vergi aslı borcunun 62.313,56-TL olduğu, sermaye dönüşüm hızının çok yüksek olduğu, katma değer vergisi matrahında yüksek tutarda sıçramaların bulunduğu, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında alış yapılan mükelleflerin tamamı hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle düzenlenmiş rapor veya devam eden inceleme olduğu, karışit tespit yapılan firmalar tarafından davacı şirkete yapılan ödemelere ilişkin para ve çek hareketlerinin bankalardan tahsil edildikten sonra kime verildiği belli olmayan tutarlardan oluştuğu dikkate alındığında davacı şirketin ilgili dönemde gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı ve şirket tarafından 01/01/2016 tarihinden itibaren düzenlenen tüm belgelerin sahte belge niteliğinde olduğu sonucuna varıldığından komisyon geliri nedeniyle yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine.” (Danıştay, 2022/1683 K.) hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu yargı kararından da anlaşılacağı üzere; mükelleflerin teknik donanım ve yeterlikleri olmadan ticari faaliyet ile iştilal etmeleri mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, yapılan sahte belge düzenleme incelemelerinde mükelleflerin teknik yeterlikleri bulunmaması, mükelleflerin sahte belge düzenleme fiilleri yönünden karine oluşturabilir.

3.2.2.6. Mükelleflerin Faaliyetinin Olup Olmadığı

Sahte belge düzenlediği şüphesiyle incelenen mükelleflerin yapılan yoklamalar ve haklarında yapılan diğer araştırma ve tespitler neticesinde, mükelleflerin herhangi bir ticari faaliyetlerinin olmadığı kanaatine varıldığı takdirde mükellefin düzenlemiş olduğu faturalar sahte kabul edilmektedir. Vergi incelemelerinin asıl amacı da budur. Yani, gerçek mahiyetin araştırılıp tespit edilmesidir (Kızılot, 2009:551).

Bu nedenle, mükellefler hakkında yapılan araştırmalarda, söz konusu faaliyetin tam olarak araştırılması ve herhangi bir şüpheye mahal verilmeyecek şekilde net olarak ortaya konulması gerekmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay kararında; “....dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunun atıf yaptığı vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerin değerlendirilmesinden, davacının sahte fatura düzenlediğinin ve gerçek bir faaliyetinin bulunmadığının somut olarak ortaya konulamadığı anlaşıldığından,

somut bir tespit bulunmaksızın varsayıma ve kanaate dayalı olarak tarh edilen vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.” (Danıştay, 2022/2819 K.) hükmüne yer verilmiştir.

Yargı kararından da anlaşılacağı üzere; mükellefler hakkında yapılan araştırmaların net ve kesin olarak ortaya konulması gerektiği anlaşılmaktadır.

3.2.2.7. Ödeme ve Tahsilatların Banka Üzerinden veya Tevsik Edici Belgelerle Yapılıp Yapılmadığı

Gerçek bir mal ve hizmet alım satımından söz edilebilmesi için söz konusu mal veya hizmetin bedelinin ödenmiş olması gerekmektedir. Bu durumda da ödemeyi ve tahsilatı tevsike yarayan belgelerin bulunması gerektiği açıktır. Alıcı ödemeyi, banka, nakit, çek, senet gibi yollar kullanarak yapabilir (İlıc ve İlıc, 2016:53).

459 sayılı VUK Genel Tebliği ile; *“Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL’yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.”* (VUK, 459s. GT) şartı getirilmiştir.

Buna göre, ticari faaliyete konu olan alım ve satımların 7.000,00 TL’yi aşan büyüklükte olması halinde, bu işlemlerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir.

Bu nedenle, yapılan ticari faaliyete konu işlemlerin tevsik edici belgelerle ispatlanamaması, bu işlemlerin gerçekliğini şüpheli hale getirmektedir (Yüce, 2014:71).

Dolayısıyla sahte belge düzenleme incelemelerinde de yapılan işlemlere ait tevsik edici belge sunulamamaktadır. Genellikle bu tarz faaliyetlerde nakit ödeme ve çek ile yapılan ödemeler ile karşılaşılmaktadır. Çek ile yapılan ödemeler ise ilgili şirketler ile ilgisi olmayan kişilerce tahsil edilmekte ve ilgili tutarların takibi yapılamamakta ve ilgili tutarların kim veya kimlere aktarıldığı tespit edilememektedir. Nakit işlemler ise, ticari icaplara uymadığından ilgili ödemelerin yerine getirilip getirilmediği muvazaalı olmaktadır. Dolayısıyla ilgili işlemlerin doğruluğu tespit edilememektedir (Akgüner, 2004:47).

Konuya ilişkin Danıştay kararında;“ İncelenen banka hareketlerinde ödenen çek tutarı kadar paranın birkaç dakika sonra tekrar firma yetkilisinin hesabına yatırılmasının hiçbir ticari teamüle uygun düşmediği, para hareketlerinin farklı günlerde de tekrarlandığı, ilgili dönemde ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi nin çalışanı olan ve para ve çek tahsilatı yaptığı tespit edilen ... isimli şahsın ifadesinde, davacı şirketin müdürü ... ile birlikte bankaya gittiğini, çeklerin üzerine kendi isminin yazılarak ciro edildiğini, çek işlemlerinde ortada fiziki bir para hareketinin olmadığını, bu firmaların birbirlerine fatura düzenleyerek devletten katma değer vergisi iadesi almak amacıyla bu işlemlerin yapıldığını, söz konusu işlemlerin ... ve ... 'ın yönlendirmesiyle gerçekleştirildiğini ifade ettiği, ... isimli şahsın ifadesinde ise, o tarihlerde firma çalışanı olmaksızın bilgisayar kurma, yazılım yükleme gibi işler yapmak suretiyle tanıştığı ... ve ... 'ın yönlendirmesi ile bankaya giderek, davacı şirketin çeklerini tahsil etmediği halde etmiş gibi imzalar attığını ve karşılığında harçlık aldığını beyan ettiği, davacı yetkililerinin şirketin hesaplarıyla bilerek ve isteyerek, sistematik bir şekilde oynamak suretiyle haksız katma değer vergisi iadesi alabilmek amacıyla muhasebe hilesi yaptıkları...” (Danıştay, 2021/4095 K.) hükmüne yer verilmiştir.

Verilen yargı kararında; ödemelere ilişkin çeklerin gerçekte ödeme aracı olarak kullanılmadığı ve ilgili işlemlere ilişkin bir para transferinin bulunmadığının anlaşıldığı belirtilmiştir. Yapılan değerlendirmede, söz konusu sahte belge düzenleme fiilinin delillendirilmesinde ödeme araçları hususu önemli yer tutmuştur.

3.2.2.8. Alış Faturalarının Sahte Olup Olmadığı

Yapılan vergi incelemelerinde sıklıkla karşılaşılan durumların başında sahte belge düzenleyen mükelleflerin alışlarının tamamı veya tamamına yakınının sahte olması hususudur. Çünkü sahte fatura düzenleme faaliyetinde bulunan kişi veya şirketler düzenlemiş oldukları faturalar karşılığında, dikkat çekmemek ve düzenlemiş oldukları faturaların da gerçek olduğunu göstermek için alış gösterme gereksinimi duymaktadır. Bu durum ise çoğunlukla sahte veya taklit faturalar yoluyla yapılmaktadır (Akgüner, 2004:53).

Bu durumlarda mükelleflerin öncelikle herhangi bir gerçek ticari faaliyetlerinin olup olmadığına bakılmalı ve buna göre mükellefin sahte fatura düzenleyip düzenlemediği tespit edilmedir. Çünkü mükellefler, kayıt dışı alışları

nedeniyle sahte fatura kullanabilmektedir. Alışları her ne kadar sahte olarak görünse de satışları gerçek olabilmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay kararında; “...2017 yılında alım yaptığı firmaların yaklaşık %51 hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle yazılmış vergi tekniği raporu bulunduğu, yaklaşık %32'si hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle olumsuz tespit bulunduğu, yaklaşık %1'inin muhtelif sebeplerle özel esaslara tabi olduğu, 2018 yılında alış yaptığı firmaların %26'sı hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle yazılmış vergi tekniği raporu bulunduğu, yaklaşık %60'ı hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle olumsuz tespit bulunduğu, yaklaşık olarak %14'ünün muhtelif sebeplerle özel esaslara tabi olduğu...” (Danıştay, 2022/6310 K.) hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda yer verilen yargı kararında; sahte belge düzenleme fiilinin tespitinde, alışların ne kadarlık kısmının sahte belgeye dayandığı değerlendirilmesi yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, sahte belge düzenleme fiilinin tespitinde toplam alışlar içerisinde yer alan sahte belge miktarının önemli olduğu anlaşılmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİN SONUÇLARI

4.1. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinin Ekonomik

Zararları

Vergiler, kamu hizmetinin yürütülmesinde en önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Bunun yanında vergiler, toplum üzerine önemli sorumluluklar ve yükler getirmektedir. Bu nedenle de bazı mükellefler bu yükten kurtulmak için çoğu kez hileli yollara başvurarak vergi sorumluluğundan kaçmaya çalışmaktadır (Akdeniz, 2018:90-105). Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri de bu yöntemlerin başında gelmektedir.

Sahte belge düzenleme fiili, mali sistemin çökertilmesine yönelik olup; kamu düzenini ihlal eder (Uğur ve Elibol, 2016:469). Vergi kanunlarınca düzenlenme, ibraz ve saklama mecburiyeti olan bilgi ve belgelerin yerine kısmen veya tamamen sahtelerinin düzenlenmesi suretiyle yapılan sahte belge düzenleme fiili sonuçta mali otoritenin zayıflatılmasına neden olmaktadır. Bu hususta korunan hukuki değerler, devletin vergi gelirlerinin korunması ve vergi kaybının önlenmesidir (Yargıtay, 2018/517 K.). Vergi işlemlerinde kullanılan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ile söz konusu hukuki değerler ihlal edilmekte ve oluşan kayıt dışılık nedeniyle gelir dağılımında bozulmalar oluşmakta ve hazine gelirleri azalmaktadır.

1980-2001 yılları arasında Türkiye’de yolsuzlukların kamu gelirleri üzerindeki etkisinin araştırılması çalışmasında, EKK yöntemi ile tahmin sonucunda; Bir puanlık yolsuzluk artışının kamu gelirlerinde %1’lik bir azalışa neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Bağdigen ve Beşkaya,2005).

25 OECD ülkesi üzerinde yapılan bir başka çalışma sonucunda, yolsuzlukların yüksek olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin azalma eğilimi gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır (Dökmen, 2012).

Buna göre, vergi kaçakçılığının da yolsuzluk türlerinden olması hasebiyle kamu gelirlerini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılabilir.

Vergi kaçakçılığı nedeniyle devletin tahsil etmesi gerektiği halde tahsil edemediği vergiler nedeniyle bütçe açıkları meydana gelmektedir. Söz konusu bütçe açıklarının kapatılması için ise, devlet para basma veya borçlanma yoluna başvurmaktadır. Bu işlemlerden para basma faaliyeti enflasyona neden olurken, borçlanma faaliyeti ise, faiz oranlarının yükselmesine ve borç yükünün giderek sürdürülemez hale gelmesine neden olmaktadır. Bu durum aynı zamanda vergi yükünü, sorumluluklarını yerine getiren mükelleflere yükleyerek ve vergi oranlarının artmasına neden olarak vergi adaletsizliğine neden olabilmektedir (Işık ve Acar, 2003:21).

Türkiye’de vergiler gelir ve harcama üzerinden olmak üzere, iki başlık altında alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi olarak tanımlanırken, harcama üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır (Gündoğdu, 2022). Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi dolaysız vergilere, KDV ve ÖTV dolaylı vergilere örnek gösterilebilir.

Dolaylı vergiler gelire doğru orantılı alınmamakta olup, her gelir grubundaki vatandaşın aynı miktarda alınmaktadır. Bu nedenle de vergilemede adalet ilkesine ters bir durum oluşturmaktadır (Gündoğdu, 2022). Vergilemede adalet ilkesi ise, vergilerin adil olması ve her vatandaşın geliri oranında vergi ödemesi gereği anlayışını temsil etmektedir (Genç ve Yaşar, 2009). Bu konuda A. Smith, “Milletleri Serveti” kitabıyla; *“Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin korunması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır.”* açıklamasında bulunmuştur. Bu nedenlerle gelir üzerinden alınan vergiler vergi adaleti ilkesi ile bağdaşırken, harcama üzerinden alınan vergiler ise vergi adaleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Bu kapsamda vergi adaleti açısından Türkiye’nin 2021 yılı vergi gelirlerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (MYBGBR, 2022:33).

Tablo 4.1. Başlıca vergi türleri gerçekleşmeleri (milyon TL)

2021 Yılı Sonu Gerçekleşmeleri	Tutar
Gelir Vergisi	219.656
Kurumlar Vergisi	177.973
Motorlu Taşıtlar Vergisi	18.836
Dahilde Alınan KDV	123.458
İthalde Alınan KDV	261.885
Özel Tüketim Vergisi	205.392
Damga Vergisi	28.203
Harçlar	42.085
Diğeri	87.500

Tablo 4.1.'de görüldüğü gibi; dolaylı vergilerin bütçe gelirleri içerisindeki ağırlığının, dolaysız vergilere oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; dolaylı vergilerin toplumun tüm kesiminden eşit düzeyde alındığı ve bu durumun eşit gelir düzeyine sahip olmayan vatandaşlar arasında adaletsizliğe neden olduğu belirtilmiştir. Bu durum, daha düşük gelir düzeyine sahip kişilerin, daha yüksek gelir düzeyine sahip kişiler ile aynı vergi miktarını ödemelerine neden olmaktadır. Bunun sonucunda ise, daha düşük gelir elde eden kişilerin gelirleri içerisinde ödemiş oldukları vergi payı artarken, daha yüksek gelir elde eden kişilerin gelirleri içerisinde ödemiş oldukları vergi payı azalmaktadır. Dolayısıyla, elde edilen gelir ile ödenen vergi arasında ters bir orantı meydana gelmektedir. Bunun sonucunda ise, vergi adaleti sorunu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4.1.'de de belirtildiği üzere; Türkiye'nin bütçe gelirleri içerisindeki vergi dağılımında dolaylı vergilerin daha ağırlıkta olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumun ise, vergi adaletsizliğine neden olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bunun temel nedenlerinden biri olarak vergi kaçakçılığı gösterilebilir. Devletin, vergi kaçakçılığı nedeniyle toplaması gereken vergileri toplayamaması neticesinde, vergi kaçırmanın daha zor olması nedeniyle harcama üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmektedir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı nedeniyle dolaysız vergiler üzerinden toplanamayan vergiler dolaylı vergiler üzerinden toplanmaya çalışılmakta ve vergi adaletsizliği sorunu ile karşılaşmaktadır.

Bir vergi denetim meslek mensubu olarak tarafımızca 2016-2022 yılları arasında yapılan sahte belge düzenleme inceleme sonuçlarını belirtmek gerekirse;

Tablo 4.2. Tarafımızca yapılmış olan sahte belge düzenleme inceleme sonuçları

2016-2022 Yılları Arası Yapılan Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri	Sayısı	Tespit Edilen Sahte Belge Tutarı
Sahte Belge Düzenleme Yönünden İncelenen Mükellef Sayısı	38	
Sahte Belge Düzenleyicisi Olan Mükellef Sayısı	35	3.520.578.373,23
Sahte Belge Düzenleyicisi Olmayan Mükellef Sayısı	3	

Yapılan sahte belge düzenleme incelemeleri ve tablo 4.2.'de belirtilen verilerden anlaşılabacağı üzere; hakkında sahte belge düzenleme yönünden yürütülen mükelleflerin %92'sinin sahte belge düzenleyicisi olduğu ve piyasada sadece bir meslek mensubu tarafından altı yıl içerisinde 3,5 milyar TL sahte belge tespit edildiği sonucuna varılmaktadır. Bu veriler ışığında, sahte belge düzenleyerek elde edilen kazanç ve söz konusu sahte faturaların kullanılması sonucu ziyaa uğratılan KDV ve Gelir/Kurumlar Vergisi tutarları değerlendirildiğinde devletin büyük bir gelir kaybına uğramış olduğu sonucuna varmak yanlış olmayacaktır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığının ekonomi üzerindeki etkisinin son derece önemli olduğu söylenebilir.

Bunun yanında, vergi kaçakçılığı sonucunda oluşan kayıt dışı ekonomi verileri, resmi kayıtlara girmediği için ekonomik göstergeler (işsizlik, enflasyon, milli gelir, v.b.) olması gerektiğinden farklı çıkacaktır. Çünkü resmi rakamlar sadece kayıtlı ekonomiye ait rakamlardır. Elde edilen ekonomik verilerin gerçeği yansıtmaması ise ekonominin durumu hakkında yanlış bilgi edinilmesine neden olacaktır. Bu durumda da uygulanacak olan iktisadi ve mali politika hedeflemeleri ve bu hedefler doğrultusunda uygulanacak olan politikalardan beklenen sonuçlar elde edilemeyecektir (Sarılı, 2002:43).

4.1.1. Kayıt Dışılık

Kayıt dışı ekonomi kavramı; mevcut kayıtlarda gösterilmemiş olan, herhangi bir şekilde ölçülemeyen ve bu nedenlerle vergilendirilememiş olan, her türlü yasaya uygun ya da yasa dışı olarak yürütülen faaliyetler olarak tanımlanabilir (Akburak, 2003:18). Bu bakımdan kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesi ve azaltılabilmesi için çeşitli fikirler öne sürülmektedir. Bu fikirler de genellikle vergi sistemi üzerine ortaya atılmaktadır (Bilen, 2007).

Bu fikirlerin en yaygın olanı vergi oranlarının azaltılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Erkuş, 2009).

Bu bağlamda kayıt dışı tutulan ekonomik faaliyetlerle ilgili yapılan tanımlamaların ortak noktaları, gelir elde eden kişi ve kurumların elde ettikleri gelirlerin bir kısmını veya tamamını kayıt dışında tutarak ödemeleri gereken vergileri ya hiç ödememeleri ya da olması gerekenden az ödedikleri yönündedir (Sarılı, 2002:33).

Bu bakımdan mükellefler kayıt dışı harcamalarında da belgesiz olarak yapmış oldukları harcamaları sahte belgeler ile belgelendirmektedir (Kızılot, 2009:54).

Türk vergi sisteminde oluşan vergi kaçakçılığı sonucunda, kayıt dışılık artmakta ve devlet gelirlerinde ciddi gelir kayıpları oluşmakta ve vergi adaletinde bozulmalar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle oluşan gelir kayıpları için kamu harcamalarının karşılanması amacıyla devlet para basma veya borçlanma yoluna gitmektedir (Seviğ, 2006). Bu durumun sürdürülebilmesi için de vergi oranları artırılmakta ve yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin sorumlulukları artırılmaktadır. Bu duruma kurumlar vergisi oranları örnek gösterilebilir:

Tablo 4.3. Yıllara göre kurumlar vergisi oranları

Hesap dönemi	Kurumlar Vergisi Oranı (%)
2017 Öncesi	20
2018-2020	22
2021	25
2022	23
2023	25

Yukarıdaki tabloda verilen veriler değerlendirildiğinde; 2017 yılı ve öncesi Türkiye’de uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi oranı %20 iken, 2017 yılından sonra %25’e kadar çıkmış ve halen de %25 olarak uygulanmaya devam etmektedir. Bu durumun vergisel ödevlerini yerine getiren mükelleflerin yükümlülüklerini artırdığı ve mükellefleri kayıt dışı faaliyetlere ve vergi kaçırma yollarına yönelttiği söylenebilir.

Kayıt dışı ekonomi oranının yüksek olduğu ülkelerde bireyler ve kurumlar vergiden kaçındıkları için devletin vergi tahsilatları beklenenden az olmaktadır. Bu durumda da oluşan açığın kapatılması için devletler vergi oranlarını yükseltme yoluna gitmektedir. Ayrıca, kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkelerde dolaylı

vergilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin ağırlıkta olması ise, vergi adaletini bozucu etki oluşturmaktadır.

Dolaylı vergiler; tüketim ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bireysel gelirle orantılı olmayıp, mali güç ile ilişkilendirilememektedir. Bu nedenle, vergi adaletsizliğini ortaya çıkaran vergilerdir. Dolayısıyla, ülkelerin vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi gelirleri payının yüksek olması, vergi adaletsizliği göstergelerindendir (Özpehriz, 2011: 54). Bu vergilere, KDV örnek olarak gösterilebilir.

Dolaysız vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Bunlar gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerdir (Özpehriz, 2011: 54).

Bu kapsamda, bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı ve dolaysız vergi oranı, o ülkenin vergilerinin adil olup olmadığını gösteren global bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Genel olarak bir ülkenin vergi sistemi içindeki dolaylı ve dolaysız vergi oranı ülkenin iktisadi gelişme seviyesine göre paralel bir seyir izlemektedir (Dikmen ve Yasa, 1963:9).

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı kayıt dışılığı artırarak, vergi adaletinin de bozulmasına neden olmaktadır.

4.1.2. Sahte Belge Piyasasının Oluşması

Vergi Usul Kanunu belgelerle ilgili olarak hem hukuki hem de cezai yaptırımlar getirmektedir. Bu yaptırımlar, belge verilmemesi, belge alınmaması, belgede bulunması gereken şekil şartlarına uyulmaması ve sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması ile ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır (Ünal, O.K, 2006:8).

Sahte belge düzenleme ve kullanma iki ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi; vergi mükellefleri kayıt dışı yaptığı harcamaları belgelendirmek için sahte belge düzenleyicilerinden sahte belge almaktadır. İkincisi ise vergi mükelleflerinin vergi ödememe arzuları nedeniyle sahte belge kullanma istekleridir (Ünal, O.K, 2006:3).

Bu nedenlerle kullanılan sahte belgeler, sahte belge düzenleyicileri tarafından komisyon karşılığında düzenlenerek, kullanmak isteyen kişilere satılmaktadır. Dolayısıyla, bu şekilde sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının yer aldığı sahte belge piyasası oluşmaktadır.

Sahte belge piyasasının oluşması ise daha önce belirttiğimiz üzere; kayıt dışılığın artmasına, vergi gelirlerinin azalmasına, hazine zararlarının oluşmasına, gelir dağılımının bozulması ve kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır.

4.1.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarında Azalma

213 sayılı Vergi Usul Kanununda belge, ispat edici vesika olarak adlandırılmaktadır (VUK, 227.md.). Beyan sistemine dayalı çalışan vergi hukukunda vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesi esası getirilmiş ve bu belgeler de ispat edici vesikalar olarak adlandırılmıştır. Dolayısıyla, verilecek olan beyanların dayanağını oluşturan işlemlerin vesika veya belge olarak düzenlenmiş olması ve saklanması gerekmektedir (Biyar, 2010). Bu bağlamda belge kavramı vergi kanunları açısından büyük önem arz etmekte olup, vergi kanunlarının işlerliği bu belgeler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Bu nedenle, ticari hayat içerisinde yapılan her işlemin ispat edici vesikalar ile ortaya konulması gerekmektedir. İspat edici vesikalar ise, VUK’da sayılmıştır.

Dolayısıyla söz konusu düzenlemeler gereği, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından da yapılan her bir gider ve maliyetin belge ile ortaya konulmuş olması gerekmektedir (Akgüner ve Sekdur, 2004:109). Tevsik edici belgeler ile ortaya konulmayan gider ve maliyetlerin vergi matrahlarından indirilmesi kural olarak mümkün olmayacaktır (Akgüner ve Sekdur, 2004:109). Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi yönünden gerçek durumu yansıtmayan sahte belgeler ile belgelendirilen gider ve maliyetlerin vergi matrahlarından indirilmesi mümkün değildir (Ilıca ve Ilıca, 2016:66).

Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere; mükelleflerin sahte belge kullanma amaçları arasında, ilk sırada vergi ödememe arzusu yatmaktadır. Bu hususun bir ayağını, gelir ve kurumlar vergisi açısından vergi matrahını azaltarak daha az vergi ödeme isteği oluşturmaktadır. Bu nedenle, mükellefler daha az vergi ödemek için sahte belge kullanma yolu ile gider ve maliyet hesaplarını yükselterek, vergi matrahlarını azaltmaktadır (Köstü, 2011:50). Bu şekilde, satın alınan sahte belgeler, gider veya maliyet olarak kayıt edilmekte ve gösterilen kar tutarını düşürerek daha az vergi çıkması sağlanmaktadır. Dolayısıyla, sahte belge kullanmak suretiyle normalde ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödenmekte ve vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2009:53). Vergi ziyayı ise, 213 sayılı VUK 341. maddesinde; “*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi*

yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” (VUK, 341.md.) şeklinde tanımlanmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere; sahte belge ile belgelendirilen gider ve maliyetlerin gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir (Kızılot, 2010:54). Ancak, yapılan vergi incelemesi sırasında ilgili sahte belgenin bilmeden kullanıldığı sonucuna ulaşırsa ve söz konusu mal/hizmetin alındığı tespit edilirse sahte faturaya konu gider ve maliyetler vergi matrahından indirim konusu yapılabilir (İnneci, 2019:65). Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi kararında; *“İhtilaf konusu cezalı tarhiyata esas matrah farkının, şirketin söz konusu firmadan aldığı faturadaki tutarların maliyet olarak kabul edilemeyeceği sebebiyle çıktığının görüldüğü, şirket tarafından sahte fatura kullanıldığı sabit ve envanter defteri de tutulmamış ise de söz konusu malların alınmadığı yönünde herhangi bir tespit olmadığı gibi inşaat malzemelerinin alınmasını gerektirir faaliyetinin olmadığı yönünde de bir tespit bulunmadığı, kârlılık oranı araştırılması yapılmadığı sadece sahte faturaların maliyet unsuru olarak kabul edilmemesi suretiyle eksik incelemeye dayalı olarak cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı...”* hükmü verilmiştir (Danıştay, 2021/498K.).

Konuya ilişkin yargı kararına göre; gelir ve kurumlar vergisi açısından gider ve maliyetlere ilişkin olan belgeler sahte olsa bile, gider ve maliyet reddiyatı yapılabilmesi için söz konusu mal veya hizmetin gerçekte alınmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında yapılan gider ve maliyet reddiyatlarının hukuka uygun olmayacağı belirtilmiştir.

Örneğin; Mükellef Ahmet, 2022 yılında mükellef Mehmet’den 100.000,00 TL karşılığında kumaş alımında bulunmuştur. Ancak, mükellef Mehmet hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda, mükellef Mehmet’in sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, Mükellef Ahmet, sahte belge kullanımı dolayısı ile incelemeye alınmıştır. Yapılan inceleme sırasında, mükellef Mehmet’in kumaşların bedeli olan 100.000,00 TL’yi mükellef Ahmet’e banka yoluyla göndermiş olduğu anlaşılmış ve mükellef Ahmet’e gönderilen 100.000,00 TL’nin daha sonra mükellef Mehmet’e geri döndüğü yönünde bir tespit yapılamamıştır. Bu durumda, mükellef Mehmet’in söz konusu kumaşları gerçekten aldığı ve ödemelerini yaptığı, ancak faturanın bilgisi dışında sahte çıktığı kabul edileceğinden herhangi bir gider veya maliyet reddiyatı yapılmayacaktır. Fakat, söz

konusu kumaşların gerçekte alınmadığı tespiti yapılmış olsaydı, gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet reddiyatı yapılması gerekirdi.

Sonuç olarak, devletin tahsil etmesi gereken vergiden daha az tutarda vergi tahsilatı yapılmakta ve hazine zararı ortaya çıkmaktadır.

4.1.4. Haksız Vergi İade ve İndirimi

KDV, üretimden tüketime mal ve hizmetlerin her el değiştirme aşamasında bedel üzerinden alınan ve indirim mekanizmasına tabi genel bir satış vergisidir (İnneci, 2019:68). 3065 sayılı KDV kanununun 10. maddesine göre; vergiyi doğuran olay, mal ve hizmetin teslimi anında gerçekleşmektedir. Teslime, KDV kanununun 2. maddesinde yer verilmiştir. Teslim sayılan haller ise, KDV kanunun 3. maddesinde belirtilmektedir. İlgili maddelerde sayılan durumların gerçekleşmesi halinde KDV doğmaktadır.

Vergi indirim müessesesine 3065 sayılı KDV kanunun 29. maddesinde yer verilmiş olup, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde yer verilen KDV tutarlarını indirim konusu yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. KDV kanununun 34. maddesinde ise, teslim ve hizmete ilişkin belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapılabilmesi için KDV tutarlarına söz konusu belgeler üzerinde yer verilmesi ve yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere göre; mal veya hizmet alımlarına ilişkin düzenlenen belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu işlemlerin gerçek bir alım satım ilişkisine dayanması gerekmektedir (Köstü, 2011:50)

Dolayısıyla, sahte belgeler gibi gerçek bir alım satım konu olmayan belgelerde yer verilen KDV tutarlarının indirim konusu yapılabilmesi söz konusu değildir (Kızılot, 2010:54).

Bu kapsamda KDV ödemek istemeyen mükellefler sahte belge kullanma yoluyla haksız KDV indiriminde bulunabilmektedir. Örneğin; Mükellef Tufan 2022/08. ayı ödenecek KDV tutarının 100.000,00 TL olacağını tahmin etmektedir. Ancak, mükellef Tufan KDV ödemesinde bulunmak istememektedir. Bu nedenle 28.08.2022 tarihinde, herhangi bir ticari ilişkiye konu olmayan %18 oranında KDV hariç 1.000.000,00 TL sahte fatura kullanmayı tercih etmiş ve 180.000,00 TL tutarındaki KDV'yi yasal defterlerine kaydederek beyanlarına yansıtmıştır. Bu durumda mükellef Tufan'ın 2022/08. ay KDV beyannamesinde 100.000,00 TL

KDV tutarının olması gerekirken, 80.000,00 TL sonraki döneme devreden KDV tutarı olacaktır. Dolayısıyla ilgili örnekten de anlaşılacağı üzere; mükellef Tufan 100.000,00 TL KDV ödemesi gerekirken, 100.000,00 TL ödememiş ve devlet tahsil etmesi gereken 100.000,00 TL KDV tutarını tahsil edememiştir.

Sahte belge açısından bir diğer önemli husus KDV iade uygulamasıdır. İade uygulamasına istisnaya konu işlemlerde, tevkifatlı işlemlerde ve indirimli oran işlemlerinde yer verilmektedir.

KDV kanununun 32. maddesinde istisnaya konu işlemlere yer verilmiş olup, istisna işlemlerinde KDV indiriminin nasıl olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, örneğin; KDV kanununun 11. maddesinde ihracat işlemlerine yer verilmiş olup, ilgili madde ile ihracat işlemlerinin KDV kanunundan istisna edilmiş olduğu belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme ile ihracat işlemlerinin KDV'den istisna edilmiş olması nedeniyle ilgili mal alınırken veya üretilirken yüklenilmiş olan KDV tutarının iade alınabilmesi sağlanmıştır. Bu nedenle yapılacak olan iade işlemlerinde, yüklenilmiş olan KDV tutarlarının sahte belgeye dayandırılarak yapılması ise karşımıza haksız iade kavramını çıkarmaktadır. Bu kapsamda ihracat işlemleri ile ilgilenen mükellefler, faturasız almış olduğu ürünleri sahte faturalar ile belgelendirmekte ve ihracat işlemleri sonucunda yüklenmemiş oldukları KDV tutarlarını iade alabilmektedir. Bu işlemlerin önüne geçmek adına, Bakanlık tarafından bir dizi kontrol süreci uygulanmakta ise de söz konusu işlemlerin tespiti zaman alabilmektedir (Aydın, 2000:39).

Örneğin; A A.Ş. 2022 yılında yurt içinden 100.000,00 TL bedelinde kumaş alımında bulunmuş ve 18.000,00 TL KDV ödemesinde bulunmuştur. A A.Ş. aynı yıl içinde almış olduğu kumaşları yurt dışına ihraç etmiştir. KDV kanunun 11. maddesinde yer verilen ihracat işlemlerinin KDV'den istisna olması nedeniyle A A.Ş.'ye yapmış olduğu ihracata konu olan kumaş alımlarında ödemiş olduğu 18.000,00 TL KDV tutarı yapılan kontrollerde kanunda belirtilen şartları yerine getirdiği gerekçesi ile iade edilmiştir. Ancak, daha sonra yapılan vergi incelemeleri sonucunda söz konusu faturanın sahte olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durumda A A.Ş.'ye yapılmış olan 18.000,00 TL KDV iadesi haksız iade olacaktır.

İndirimli oran uygulaması ise, mükelleflerin üretmiş oldukları ürünlerin KDV oranlarının, ilgili ürünlerin üretiminde kullanılan hammadde gruplarının KDV oranlarından düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Örnek olarak, inşaat yapımında müteahhitlerin konut yapımında kullanmış oldukları malzemelerin KDV

oranlarının, konut satışına uygulanan KDV oranından yüksek olması gösterilebilir. Bu durumda, konut yapımında kullanılan malzemelere ödenen KDV tutarının, konut satışında tahsil edilen KDV tutarından yüksek olması sonucunu doğuracaktır. Bunun sonucunda ise, mükelleflere iade hakkı tanınmaktadır. İlgili işlemlerin sahte belge ile belgelendirilmesi halinde ise haksız iade söz konusu olmaktadır.

Sonuç olarak sahte belge kullanmak suretiyle ödenmesi gereken vergiler ödenmemekte ve ihracat işlemleri nedeniyle iade alınmaması gereken KDV tutarları iade alınmaktadır. Dolayısıyla, ortaya vergi zıyaı çıkmakta ve hazine zararı meydana gelmektedir.

4.1.5. Gelir Dağılımının Bozulması

Vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle devletin tahsil etmesi gereken gelirlerin tahsil edilememesi vergi yükünü ücret gelirleri üzerine bindirmektedir. Dolayısıyla ortaya vergi adaletsizliği hususu çıkmaktadır (Yurt ve Teker, 2019:151).

Sahte belge kullanma ve düzenleme faaliyetleri neticesinde, yüksek kar eden kişi ve kurumlar vergi ödemezken, daha düşük tutarda gelir elde eden ücretli çalışanlar ise vergi kaçıramadıkları için bir şirketten daha fazla vergi ödeyebilmektedir.

Daha önce belirtildiği ve tablo 4.1.'de görüldüğü gibi; Türkiye'nin 2021 vergi gelirlerinin ağırlıkla dolaylı vergiler olan harcama üzerinden alınan vergilerden oluştuğu belirtilmiştir. Bu durumda, farklı gelir düzeyine sahip vatandaşlar, aynı vergi tutarlarını ödemek zorunda kalarak alınan vergiler altında ezilmektedir. Bu duruma ek olarak gelir vergisi kanununda artan oranlı vergi tarifesi uygulanırken, kurumlar vergisi kanununda sabit oranlı vergi uygulanmaktadır. Sonuç olarak ücret geliri elde eden bir kişi, bir şirketten daha fazla vergi ödeyebilmektedir.

Konuyla ilgili olarak kurumlar vergisi oranına KVK'nın 32. maddesinde yer verilmiş olup, 2023 yılında %25 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir vergisi açısından ise gelir vergisi oranlarına ve uygulanacak matrah dilimlerine ise GVK'nın 103. maddesinde yer verilmiş olup, 2023 yılında aşağıdaki tablodaki şekliyle uygulanacağı belirlenmiştir (GVK, 103.md):

Tablo 4.4. Gelir vergisi tarifesi (2023)

18.000 TL'ye (70.000 TL) kadar	%15
40.000 TL'nin (150.000 TL) 18.000 TL'si (70.000 TL) için 2.700 TL, (10.500 TL) fazlası	%20
98.000 TL'nin (370.000 TL) 40.000 TL'si (150.000 TL) için 7.100 TL (26.500 TL) (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin (550.000 TL) 40.000 TL'si (150.000 TL) için 7.100 TL), (26.500 TL) fazlası	%27
500.000 TL'nin (1.900.000 TL) 98.000 TL'si (370.000 TL) için 22.760 TL (85.900 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin (1.900.000 TL) 148.000 TL'si (550.000 TL) için 36.260 TL), (134.500 TL) fazlası	%35
500.000 TL'den fazlasının (1.900.000 TL) 500.000 TL'si (1.900.000 TL) için 163.460 TL (621.400 TL) (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den (1.900.000 TL) fazlasının 500.000 TL'si (1.900.000 TL) için 159.460 TL), (607.000 TL) fazlası	%40

Tablo 4.4.'de görüldüğü gibi; kurumlar vergisi mükellefleri sabit oranlı vergi öderken gelir vergisi mükellefleri artan oranlı vergi ödemektedir. Dolayısıyla ücretli bir çalışanın geliri arttıkça daha fazla vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Bu durum ücret geliri elde eden vergi mükelleflerinin gelirlerine oranla kurumlar vergisi mükelleflerinden daha fazla vergi ödemeleri sonucunu doğurmaktadır. Sonuç olarak gelir adaletsizliği sorununa neden olunmaktadır (Uyanık, 2013:33).

Bu kapsamda son 10 yıllık TÜİK verilerine göre Türkiye'deki gelir dağılımı istatistikleri aşağıdaki gibidir (TÜİK, 2023):

Tablo 4.5. Sıralı %20'lik gruplar itibarıyla yıllık eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirinin dağılımı (%)

Anket Yılı	Gelir Referans Yılı	Toplam	İlk %20 (En düşük)	İkinci % 20	Üçüncü % 20	Dördüncü % 20	Son % 20 (En Yüksek)
2013	2012	100	6,1	10,7	15,2	21,4	46,6
2014	2013	100	6,2	10,9	15,3	21,7	45,9
2015	2014	100	6,1	10,7	15,2	21,5	46,5
2016	2015	100	6,2	10,6	15	21,1	47,2
2017	2016	100	6,3	10,7	14,8	20,9	47,4
2018	2017	100	6,1	10,6	14,8	20,9	47,6
2019	2018	100	6,2	10,9	15,2	21,4	47,5
2020	2019	100	5,9	10,6	14,9	21,1	47,5
2021	2020	100	6,1	10,8	15,1	21,3	46,7
2022	2021	100	6	10,4	14,7	20,9	48

Tablo 4.5.'de görüldüğü gibi; en yüksek gelir grubunun toplam gelirden almış olduğu payı % 48 olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum Türkiye'de yaşayan %20'lik bir kesimin ülke gelirinin neredeyse yarısına sahip olduğunu göstermektedir. Ülke gelirlerinin kalan yarısının %20'lik kısmının ise ülke nüfusunun %20'lik bir kısmına dağılmaktadır. Yani ülke gelirlerinin %70'lik kısmı ülke nüfusunun %40'ına dağılırken, ülke gelirlerinin %30'luk kısmı ülke nüfusunun %60'ına dağılmaktadır. Bu bakımdan Türkiye'de gelir dağılımı adaletsizliğinin bulunduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. TÜİK verilerinin ışığında Gini katsayısının ise 0,415 olduğu tespit edilmiştir (TÜİK, 2023).

Gini katsayısı, gelir dağılımı eşitsizliğinin ölçütlerinden olup, sıfıra yaklaştığında gelir dağılımındaki adaletin artmasını ifade ederken, bire yaklaştığında ise gelir dağılımındaki adaletin azalmasını ifade etmektedir (TÜİK, 2023).

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi, vergi adaletsizliğine neden olurken, gelir dağılımı adaletsizliğine de neden olmaktadır.

4.2. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fillerinde Cezai Yaptırımlar

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçu vergi suçları olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. İlgili fiiller çerçevesindeki cezai yaptırımlar VUK'da vergi zıyaı, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası olarak düzenlenmiştir (Şenyüz, 2011:90). İlgili fiillerin suç yönünden yaptırımlarına ise VUK'un 359. maddesinde yer verilmiştir (VUK, 331.md.).

Sahte belge kullanma fiili VUK'un 359. maddesinde suç olarak tanımlanmaktadır. Ancak, sahte belge kullanma fiili bilerek sahte belge kullanma ve bilmeyerek sahte belge kullanma olarak ikiye ayrılmaktadır. Bilerek sahte belge kullanma fiili suç kapsamında değerlendirilirken, bilmeyerek sahte belge kullanma suçu ise suç kapsamında değerlendirilmemektedir.

VUK'un 359/b maddesinde; *“Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* (VUK, 359/b.md.) hükmü bulunmaktadır. İlgili maddede sahte belge kullanma ile ilgili sadece sahte belge kullanma ibaresi mevcuttur. Bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanma ibaresi bulunmamaktadır. Konu ile ilgili olarak, 306 sıra nolu VUK genel tebliği düzenlenmiş olup, bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanma fiili ayrımına ilgili tebliğde yer verilmiştir (VUK, 306s. GT).

Buna göre, sahte belge kullanma fiilinin VUK'un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık suçu sayılabilmesi için kast unsurunun bulunması gerektiği hususu belirtilmiştir. Dolayısıyla, işlenen sahte belge kullanma fiilinde kast unsuru var ise, 359. madde kapsamında kaçakçılık suçu olarak değerlendirilmekte, kast unsuru yoksa da kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmemektedir (Şenyüz, 2015:22). İlgili sahte belge kullanma fiilinde sahte belgenin bilerek kullanılmadığı, yani kast unsurunun bulunmadığı mükellef tarafından ispatlanabilir (Candan, 2010:160).

4.2.1. Usulsüzlük Cezası Yönünden

Usulsüzlüğün tanımına VUK'un 351. maddesinde yer verilmiş olup, *“Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* (VUK, 351.md.) şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre; usulsüzlük VUK'un belirlemiş olduğu şekil ve usul şartlarına uyulmamasıdır.

Usulsüzlük cezalarına ise, VUK'un 352. maddesinde yer verilmiş olup, birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları şeklinde ayırım yapılmış ve hangi durumlarda hangi usulsüzlük cezalarının kesileceği belirtilmiştir (VUK, 352.md.).

Buna göre, sahte belge kullanılması ve düzenlenmesi ikinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektirmektedir.

Ancak VUK'un 336. maddesi uyarınca, *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.”* hükmü bulunmuş olduğundan, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası aynı anda kesilememektedir.

Konuya ilişkin olarak Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 26.11.2021 tarih ve E:2021/646, K:2021/1129 sayılı kararında; *“Davacı şirketin 2018 yılı hesaplarının katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca üç kat vergi ziyalı cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı ve bu tarhiyatların Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nin E:2020/1365 sayılı dosyasında dava konusu edildiği, kesilen vergi ziyalı cezalarının usulsüzlük cezasından daha ağır olduğu, dava konusu usulsüzlük cezasının 213 sayılı Kanunun 336. maddesi dikkate alınmadan kesildiği anlaşıldığından, dava konusu usulsüzlük cezasında bu yönüyle hukuka uyarlık görülmediğine”* hükmü verilmiştir. Buna göre, usulsüzlük cezalarının sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin konusunu oluşturduğu ancak kesilecek vergi ziyalı cezaları ile usulsüzlük cezalarının kıyaslanarak daha ağır olanın kesilmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

4.2.2. Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden

Özel usulsüzlük cezaları VUK'un 353. maddesi ile mükerrer 355. maddesi aralığında düzenlenmiştir. Buna göre, özel usulsüzlük cezaları usulsüzlük cezalarına göre daha özel nitelikte cezalar olup, daha ağır yaptırımlar içermektedir (Öner, 2013:156-157). Aynı işlem için özel usulsüzlük cezasının uygulanmış olması, usulsüzlük veya başka bir cezanın uygulanmasına engel değildir (Akdoğan, 2009:131).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde ise, VUK'un 353. maddesine göre; fatura verilmeyen ve alınmayan durumlarda her bir belge için belge tutarının %10'u tutarında (2023 yılı için her bir belge için kesilecek ceza 2.200,00 TL'den az olamaz (VUK, 544s. GT).) özel usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK, 353.md.). Sahte belgeler, VUK uyarınca gerçek mahiyeti temsil etmediği için hiç düzenlenmemiş ve alınmamış kabul edilmektedir. Bu nedenle vergi idaresi tarafından sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller olarak belirtilmiştir (Köstü, 2011:86).

Konuya ilişkin İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 12.09.2019 tarih ve E:2019/1954, K:2019/2008 sayılı kararında; *"Davacı şirketin bir kısım emtia alımını sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği, dolayısıyla anılan alımlar için kanun hükümlerine uygun fatura alınmadığı tespit edilmiş ise de, söz konusu sahte faturalarla belgelendirilen emtianın kim ve kimlerden alındığı hususunda yasanın aradığı anlamda somut bir tespiti yer verilmediği, bu durumda, özel usulsüzlük cezasının kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar uyumsuzluk konusu olayda bir arada gerçekleşmediği, nitekim idari cezalar için de geçerli olan "ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel hukuk ilkesi karşısında kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmadığına"* hükmü verilmiştir. Buna göre, kullanma fiillerinin sonucunda özel usulsüzlük cezalarının uygulanması yargı mercileri tarafından kabul görmemektedir.

Nitekim konuyla ilgili olarak, 07/04/2021 tarih ve 31447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliğinin 4. maddesi hükmü kapsamında oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu tarafından alınan 20.12.2021 tarih ve 2021/DK1/6 sayılı *"Sahte belge kullanma incelemelerinde sahte belgenin bilmeden kullanıldığı yönünde yapılan*

değerlendirme sonrası, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü kapsamında özel usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerekmektedir.” kararı alınmış olup, sahte belge kullanma fiillerinde uygulanan özel usulsüzlük cezası uygulamasına son verilmiştir.

4.2.3. Vergi Zıyaı Cezası Yönünden

Vergi zıyaı VUK’un 341. maddesinde düzenlenmiş olup, *“Vergi zıyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıyaı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” (VUK, 341.md.) şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi suçu mükellef, vergi sorumluları ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü şahısların, VUK’da tanımı yapılan biçimiyle vergi kanunları hükümlerinin ihlal etmesidir (Candan, 2004:14).

Vergi zıyaı suçu ise, esas olarak vergi kaybına neden olunmasına bağlıdır. Bu kapsamda vergi zıyaı suçu bir netice suçu olduğu için yapılan fiil sonucunda vergi zıyaı doğmuyorsa vergi zıyaı suçundan bahsedilemez (Şenyüz, 2008:53).

Vergi zıyaı cezalarının amacı, vergi kanunlarına karşı yapılacak aykırı fiil ve davranışların önüne geçmek ve vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahakkuk ve tahsilinin sağlanmasıdır (Candan, 2004:21).

Bu kapsamda mükelleflerin sahte belge düzenlemeleri ve sahte belge kullanmaları, sorumluluklarını yerine getirmedikleri için tahakkuk ettirilmesi gereken vergilerin tahakkukunu engellemesinden dolayı vergi zıyaına sebep olmaktadır (Ünal, O.K, 2006:9). Bu gibi durumlarda ise, yapılan vergi incelemelerinde yapılacak vergi tarhiyatları VUK’un 30. maddesine göre ilgili tutarlar tarh edilmektedir. Tarh edilen tutarlar üzerinden ise, vergi zıyaı cezası uygulanmaktadır.

Vergi ziyaı cezası ise VUK'un 344. maddesinde düzenlenmiş olup, "341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır." (VUK, 344.md.) şeklinde belirtilmiştir.

Buna göre, 306 sıra nolu VUK genel tebliğinde belirtildiği üzere, VUK 359. madde kapsamında kaçakçılık suçuna girmeyen sahte belge kullanma fiillerinde VUK'un 341 ve 344. maddeleri uyarınca 1 kat vergi ziyaı cezası uygulanırken, VUK 359. madde kapsamında değerlendirilen sahte belge kullanma fiillerinde VUK 341 ve 344. maddeleri uyarınca 3 kat vergi ziyaı cezası uygulanmaktadır (VUK, 306s. GT).

Bunun yanında, VUK'un 359. maddesinde belirtilen sahte belge düzenleme fiillerinde VUK'un 341 ve 344. maddeleri uyarınca 3 kat vergi ziyaı cezası uygulanmaktadır. Ayrıca, VUK 359. madde kapsamında sayılan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına iştirak eden kişilere ise VUK'un 344. maddesi kapsamında 1 kat vergi ziyaı cezası uygulamaktadır.

4.2.4. Kaçakçılık Suçu Yönünden

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında düzenlenmiştir. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine aynı maddenin "b" fıkrasında yer verilmektedir. Buna göre, VUK 359/b maddesi "*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 sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*" (VUK, 359.md) şeklinde düzenlenmiştir. İlgili maddede belirtildiği üzere; sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin kaçakçılık suçu sayıldığı ve bu suçlara ilişkin uygulanacak olan

cezalara yer verilmiştir. Ayrıca, aynı maddede sahte belgenin tanımına yer verilmektedir.

Bunun yanında aynı maddede bilerek sahte belge kullanma ve bilmeden sahte belge kullanma ayırımına yer verilmemiştir. Sadece ilgili fiil sahte belge kullanma şeklinde açıklanmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz üzere; sahte belge kullanma fiilinde bilerek ve bilmeyerek ayırımına 306 sıra nolu VUK genel tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre; bilerek sahte belge kullanma fiili VUK 359 kapsamında kaçakçılık suçu sayılırken, bilmeden sahte belge kullanma fiili VUK 359 kapsamında sayılmamakta ve kaçakçılık suçu kapsamına girmemektedir (VUK, 306s. GT).

Bilerek ve bilmeyerek sahte belge kullanma ayırımına, söz konusu incelemeyi yapan vergi müfettişlerinin vergi inceleme rehberi kapsamındaki tespitler sonucunda vardıkları kanaatler doğrultusunda karar verilmektedir (VDK, 2023).

Sahte belge düzenleme ve VUK'un 359. madde kapsamında sahte belge kullanma fiillerinin tespiti sonucunda yapılacak işlemlere ise VUK 367. maddesinde yer verilmiştir. 213 sayılı VUK 367/1. fıkrasında ise; *“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”* (VUK, 367,md.) şeklinde düzenlenmiştir.

Buna göre; vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tespit etmiş oldukları kaçakçılık suçu kapsamındaki sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde, ilgili fiilleri işleyen kişiler hakkında Vergi Suçu Raporu düzenleyerek Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından düzenlenen mütalaa ile birlikte doğrudan Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunurlar (Şenyüz, 2016:29).

İlgili davaların görülmesinde ise Asliye Ceza Mahkemeleri yetkili kılınmıştır (Güngör, 2020:278). Dava sürecinde ilgili suçlara karışan başka kişi ve kişiler tespit edilmesi halinde, VUK 367/5. fıkrasında belirtildiği üzere; bu kişi ve kişiler hakkında rapor düzenlenmesi ve mütalaa şartı aranmamaktadır (VUK, 367. md.). İlgili düzenleme ile hakkında mütalaa düzenlenen kişi ve kişiler hakkında

yürütülen yargılama sürecinde mütalaada bulunan isimler dışında kişilerin tespit edilmesi durumunda söz konusu kişiler hakkında mütalaa şartı aranmayacaktır.

4.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Hukuk Sistemi Üzerindeki Etkileri

Ülkemizde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri sık rastlanılmaktadır (Çamcı, 2022:16). Söz konusu kaçakçılık suçları nedeniyle de 213 sayılı VUK'un 367. maddesi uyarınca ilgili fiillerde bulunan kişiler hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu durum Cumhuriyet Başsavcılıkları ve mahkemeler üzerinde önemli derecede bir iş yükü oluşturmaktadır (Ümit, 2021:357-393).

Son yedi yıl içerisinde vergi incelemeleri sonucunda VUK'un 359. maddesi kapsamında vergi suçu işleyen kişiler hakkında düzenlenen vergi suçu rapor sayılarına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir (VDK, 2021 FR:Tablo 2):

Tablo 4.6. Yıllara göre düzenlenen vergi suçu raporu sayısı

Yıllar	Rapor Sayısı
2015	9.118
2016	10.380
2017	12.587
2018	15.032
2019	15.837
2020	15.780
2021	18.968
2022	24.497

Tablo 4.6.'da görüldüğü gibi; her yıl yazılan vergi suçu raporu sayısı genel olarak artış göstermiştir.

Yapılan sahte belge düzenleme incelemeleri ve tablo 4.2.'de belirtilen verilerden anlaşılacağı üzere; sahte belge düzenleme yönünden yürütülen incelemelerin %92'si sahte belge düzenleme tespiti ile sonuçlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu'nda görev yapan müfettiş sayılarının son 10 yıl içerisindeki değişimi aşağıdaki gibidir (Batı, 2023:t24.com.tr.):

Tablo 4.7. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı son 10 yıl aktif çalışan müfettiş sayıları

Yıllar	Vergi Müfettiş ve Yardımcı Sayıları
2012	4.763
2013	5.550
2014	9.214
2015	9.205
2016	8.502
2017	8.244
2018	8.263
2019	8.142
2020	7.947
2021	7.776
2022	7.454

Tablo 4.7.'den görüleceği üzere; 2014 yılından itibaren müfettiş sayısı genel olarak azalış göstermektedir.

Son altı yıl içerisinde ülke geneli vergi mükelleflerinin inceleme oranları aşağıdaki gibidir (Batı, 2023:t24.com.tr.):

Tablo 4.8. Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları

Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları			
Yıllar	Mükellef sayısı	İncelenen Mükellef sayısı	İnceleme Oranı
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58
2021	3.221.894	54.065	%1,68
2022	3.433.964	77.610	%2,26

Yukarıda yer verilen tablo 4.6.'ya göre; yıllar itibariyle düzenlenen vergi suçu raporu sayısı artış göstermektedir. Tablo 4.8.'de yıllara göre incelenen mükellef sayıları ve incelenme oranlarındaki değişim gözlenmektedir. Tablo 4.7.'de ise, 2014 yılına kadar müfettiş sayısında artış gözlenmiş olsa da 2014 yılından itibaren genel olarak müfettiş sayılarında azalma meydana gelmiştir. Bu kapsamda, ilgili tablolardaki verilere göre; müfettiş sayılarında genel bir azalma olmasına ve mükelleflerin incelenme oranlarında çok fazla değişim olmamasına rağmen, yıllar itibariyle düzenlenen vergi suçu raporu sayısı artmaktadır. Örneğin; 2017 ve 2021 yılları mükelleflerin incelenme oranları aynı olmasına rağmen

müfettiş sayısı 8.244'den 7.776'ya düşmüş ancak düzenlenen vergi suçu raporu sayısı ise 2017 yılında 12.587 adet iken, 2021 yılında bu sayı 18.968 adet olmuştur. Yani, iki yılda müfettiş sayısı azalırken mükelleflerin incelenme oranları aynı kalmasına rağmen düzenlenen vergi suçu rapor sayıları artmıştır. Bu durum 2017 yılından 2021 yılına kadar geçen zaman içerisinde vergi suçları ile karşılaşma oranının arttığını göstermekte ve tablo 4.2.'de gösterilen verileri destekler niteliktedir. Bu nedenle vergi suçlarının yıllar itibariyle arttığını söyleyebiliriz.

Bu kapsamda Adalet Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu adalet istatistiklerinden yıl içerisinde açılan dosya endeksine aşağıda yer verilmiştir (Aİ, 2023:64):

Tablo 4.9. Adalet sistemi evrelerine ilişkin yıl içinde açılan dosya endeksi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Cumhuriyet Başsavcılıkları	100	103	119	125	122	113	131	150
Ceza Mahkemeleri	100	88	96	106	111	87	107	119
İdare ve Vergi Mahkemeleri	100	129	113	107	120	117	131	136
Bölge İdare Mahkemeleri	100	128	145	123	122	130	164	195
Bölge Adliye Mahkemeleri	-	-	100	150	180	134	173	197
Ceza								
Yargıtay Ceza Genel Kurulu ve Ceza Daireleri	100	64	52	40	59	61	71	44
Danıştay	100	144	46	52	58	39	55	43

Tablo 4.9.'da görüldüğü gibi; Cumhuriyet Başsavcılıkları, Ceza Mahkemeleri ve İdare ve Vergi Mahkemeleri dosya endekslerinin yıllar itibariyle artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum yıllar itibariyle artan vergi suçu rapor sayıları ile bağdaşmaktadır.

Dolayısıyla, yukarıdaki veriler ışığında; her geçen yıl genel olarak söz konusu kaçakçılık fiillerinde artışların meydana geldiğini ve bu durumun ise Savcılıklarda ve Mahkemelerde iş yükünü artırarak yoğunluğa neden olduğunu göstermektedir.

4.4. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi denetiminin konusu oluşturmakta olup, vergi denetimi içerisinde önemli bir yer almaktadır. Söz konusu denetimler ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde çalışan vergi müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi denetimlerinin daha etkin ve verimli yapılması için 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile kurulmuş olup, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde de yer verilmiştir (KHK, 646s.), (CBK, 1s.).

Buna göre; 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarının kurulmasının önü açılmıştır. Şuanda da Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarını bünyesinde bulundurarak vergi denetimini sağlamaktadır.

Söz konusu bu vergi denetiminde kaçakçılık suçları ile mücadeleye büyük önem verilmekte olup, en çok vergi müfettişi Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlıklarında görev yapmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede ise, en önde gelen konular sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile mücadele olmaktadır. (VDK, 2022 FR).

Bu hususta, vergi müfettişlerinin görev yapmış oldukları sektörlere göre dağılımlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (VDK, 2022 FR:Tablo 3):

Tablo 4.10. Bağlı bulundukları daire başkanlıklarına göre vergi müfettişlerinin dağılımı

	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	Toplam
Denetim	615	935	167	1.717
Sektörel	638	1.311	174	2.123
Vergi İadeleri	172	500	0	672
Vergi Kaçakçılığı	671	1.933	328	2.932
Kurul Başkanlığı	0	0	4	4
Toplam	2.096	4.679	673	7.448

Tablo 4.10.'da görüldüğü gibi; en çok vergi müfettişi Kaçakçılık Daire Başkanlıklarında görev yapmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık ile mücadele konusuna büyük önem verildiği ilgili verilerden anlaşılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın teşkilat şeması ise aşağıdaki gibidir (VDK, 2022 FR:Ek 1):

Tablo 4.11. Vergi Denetim Kurulu teşkilat şeması

Denetim Daire Başkanlıkları	Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlıkları	Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlıkları	Sektörel Denetim Daire Başkanlıkları
Adana Denetim	Ankara Vergi Kaçakçılığı-1	Ankara Vergi İadeleri	Ankara Sektörel-1
Antalya Denetim	Ankara Vergi Kaçakçılığı-2	İstanbul Vergi İadeleri	Ankara Sektörel-2
Bursa Denetim	İstanbul Vergi Kaçakçılığı-1	İzmir Vergi İadeleri	İstanbul Sektörel-1
Gaziantep Denetim	İstanbul Vergi Kaçakçılığı-2		İstanbul Sektörel-2
Kocaeli Denetim	İstanbul Vergi Kaçakçılığı-3		İstanbul Sektörel-3
Konya Denetim	İstanbul Vergi Kaçakçılığı-4		İzmir Sektörel
	İzmir Vergi Kaçakçılığı		

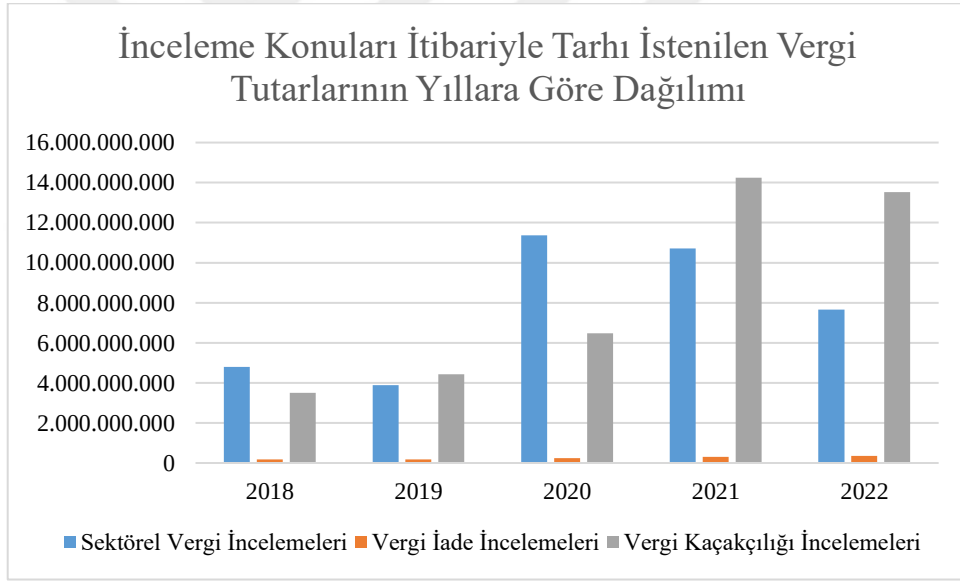
Tablo 4.11.'de görüldüğü gibi; en fazla Daire Başkanlığının vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda kullanıldığını göstermektedir.

Konu ile ilgili olarak, vergi müfettişleri tarafından son beş yılda yapılan incelemeler sonucunda yapılan tarhiyat tutarlarının Daire Başkanlıkları arasındaki dağılımına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (VDK, 2022 FR:Tablo 21).

Tablo 4.12. İnceleme konuları itibariyle tarhı istenilen vergi tutarları (TL)

Yıllar	Sektörel Vergi İncelemeleri	Vergi İade İncelemeleri	Vergi Kaçakçılığı İncelemeleri	Toplam
2018	4.796.561.725	181.741.133	3.497.399.174	8.475.702.032
2019	3.888.789.210	173.275.161	4.431.530.420	8.493.594.791
2020	11.365.825.698	246.782.904	6.482.650.623	18.095.259.225
2021	10.719.487.890	306.179.020	14.249.748.980	25.275.415.890
2022	7.660.176.990	359.009.210	13.525.808.672	21.544.994.871

Tablo 4.12.'de görüldüğü gibi; son beş yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda sektörlerle göre en çok vergi tarhiyatının kaçakçılık incelemeleri ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. İlgili verilerin grafiksel olarak görünümü ise şekil 4.1.'deki gibidir.



Şekil 4.1. İnceleme Konuları İtibariyle Tarhı İstenilen Vergi Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı

Bu hususların yanında 2022 yılında yapılan vergi inceleme verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (VDK, 2022 FR:Tablo 18):

Tablo 4.13. Vergi türlerine göre inceleme verileri

VERGİ TÜRÜ	Adet		Matrah Farkı (TL)	
	Rapor	Mükellef	İkmalen	Resen
Kurumlar Vergisi	8.212	5.561	503.274.979	7.557.725.877
Kurumlar Vergisi Geçici	6.714	4.325	153.640.427	9.163.457.903
Gelir Vergisi	6.859	5.335	2.071.858	1.468.154.486
Gelir Vergisi Geçici	5.662	4.291	1.656.513	1.700.391.530
KDV	97.666	53.360	725.981.398	15.884.739.348
BSMV	469	320	327.812.205	367.666.237
ÖTV	1.698	1.000	54.790.827	654.086.850
Damga Vergisi	350	265	2.178.134.384	6.248.835.285
Gelir Vergisi Stopaj	1.102	827	328.125.657	1.698.246.918
Kurumlar Vergisi Stopaj	204	157	98.746.591	2.275.313.848
Diğer Vergiler	13.663	12.561	318.847.353	369.045.865
TOPLAM	142.599	88.002	4.693.082.192	47.387.664.146

Tablo 4.13.'de görüldüğü gibi; 2022 yılında en çok vergi incelemesinin KDV yönünden yapıldığı ve en çok matrah farkının KDV yönünden yapılmış olduğu tespit edilmiştir. Bu durum ise sahte belge kullanma incelemelerinden kaynaklanmaktadır. Sahte belge incelemelerinin kaynağının sahte belge düzenleme incelemelerinin olduğu hususu değerlendirildiğinde, incelenen mükelleflerin ağırlıkla kaçakçılık incelemeleri kapsamında olduğunun değerlendirilmesi yanlış olmayacaktır.

Söz konusu veriler değerlendirildiğinde vergi denetiminde vergi kaçakçılığının diğer vergi incelemelerine göre daha fazla yer kapladığı ve vergi denetim gücünün ağırlıkla vergi kaçakçılığında kullanıldığını göstermektedir. Bu nedenle, vergi denetim gücünün ağırlıkla kaçakçılık daire başkanlılarında yürütülmekte olan sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri hususunda kullanılması nedeniyle vergi incelemelerinin vergi kaçakçılığı haricinde daha az yapılabildiği sonucuna varabiliriz. Bu hususta, vergi kaçakçılığının fazla olması ise etkin ve verimli denetimi azaltmaktadır.

Dolayısıyla, ülkemizde yaygın görülen vergi kaçakçılığı nedeniyle denetim gücü daha çok vergi kaçakçılığı sorunlarıyla ilgilenmesi nedeniyle, diğer sektörlerde vergi denetiminin yeterince yapılamamasına yol açarak kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi verimsizleştirmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLLERİNİ ENGELLEMELER ADINA ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

5.1. İdari Açıdan Çözüm Önerileri

5.1.1. İzaha Davet Müessesine İlişkin Çözüm Önerisi

İzaha davet müessesesi 213 sayılı VUK'un 370. maddesinde düzenlenmiş olup, “a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair

yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (320.000 TL) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespiti sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkarda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.” şeklindedir.

İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere; 370/b fıkrasında sahte belge kullanımına ilişkin bir düzenleme mevcuttur. Madde metninde VUK'un 359. maddesi kapsamında ziyaa uğratılan haller ise hariç tutulmuştur.

İzaha davet müessesesinin amacı, ziyaa uğrayan verginin en az emek ve zaman harcanarak tahsilinin sağlanması (Öztürk, 2017:137), mükelleflerin izahat yapabilecekleri durumlarda idareyi gereksiz iş yükünden kurtarmak (Candan, 2016), gereksiz vergi incelemelerinin önüne geçmek (Bozdoğan, 2018:44) ve vergiye gönüllü uyumu artırmak (Kumkale, 2017:137) şeklinde sayılabilir.

İzaha davet uygulamasında, vergi ziyai cezası %20 oranında uygulanmakta olup, söz konusu vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu açıktır (Taşpınar, 2020).

Bu maddenin uygulanması için kritik nokta takdir komisyonuna başvurulmamış olması ve incelemeye başlanmamış olması gerektiğidir (Biyar, 2016:46-49). Ayrıca, ilgili maddenin VUK'un 359. maddesi kapsamına girmeyen vergi ziyalarında uygulanabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, ilgili düzenleme VUK'un 359. maddesi kapsamına girmeyen sahte belge kullanma fiilleri nedeniyle doğacak vergi ziyalarına uygulanabilecektir (Türkay, 2022).

Bu kapsamda bir mükellefin izaha davet edilebilmesi için verginin ziyaa uğratılmış olduğu konusunda bir tespit veya ipucunun olması yeterli bulunmuştur (Candan, 2016).

VUK'un 370/b maddesinde sahte belge kullanma fiillerinde izaha davet uygulamasının hangi şartlarda yapılabileceği belirtilmiş olup, aynı yıl içerisinde tespit edilen sahte belge alışlarının toplam alışlara olan oranının %5'i geçmemesi ve 2023 yılı için 320.000,00 TL'den fazla olmaması koşuluyla izaha davet müessesesinden faydalanılabileceği belirtilmiştir. Örneğin; mükellef A'nın 2023 yılı alışları toplamı 1.000.000,00 TL olup, 2023 yılında 40.000,00 TL sahte fatura kullanmıştır. Bu durumda mükellef A, toplam alış tutarının %5'i olan 50.000,00 TL'nin altında ve 320.000,00 TL'den fazla sahte fatura kullanmamış olduğundan izaha davet müessesesinde faydalanabilecektir. Bu şartların kontrolünün sağlanabilmesi için ise, öncelikli olarak sahte belge tespitinin yapılması gerekmektedir (Aydemir, 2016). Sahte belge tespitleri ise Vergi Tekniği Raporları ile yapılmaktadır (Candan, 2016).

Yapılan tespitler sonucunda sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2018/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetimi İç Genelgesi kapsamında incelemeye sevk işlemi yapılmaktadır. Sahte belge kullanma yönünden yapılan incelemeye sevk işlemleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2014/1 sayılı İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Genelgesi kapsamında kurulan İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları tarafından karara bağlanmaktadır. Bu kararlar, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber'de belirtilen usullerde alınmakta olup, izaha davet şartlarından yararlanacak olan mükelleflerin tespiti İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları tarafından yapılmaktadır.

Bu kapsamda alınan izaha davet kararları, 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonlarına gönderilmektedir. Bunun üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflere ise, "İzaha davet yazısı" gönderilir ve izaha davet müessesesinde işlem süresi başlamış olur (Sütçü, 2017). Bu yazı mükellefleri bir çağrı niteliğindedir (Gür, 2018). Söz konusu çağrı ile mükelleflerden konuya ilişkin izahta bulunmaları veya düzeltme

beyannamesi vermek sureti ile ilgili sahte belgelerin kayıtlarından çıkarılması gerektiği belirtilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2017:277).

Yapılan izahlar sonucunda, vergi zıyayı sebebiyet verilmişse VUK'un 370. maddesi uyarınca %20 oranında vergi zıyaı cezası uygulanacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından izaha davet sürecine ilişkin işlemler tamamlandıktan sonra, söz konusu mükellefler 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde oluşturulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonlarına gönderilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde oluşturulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları ise, Vergi Denetim Kurulu 2018/1 sayılı İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi uyarınca izaha davet sürecinde mükelleflerin yapmış oldukları izah veya düzeltme işlemlerini kontrol ederek, hıfz veya incelemeye sevk işlemi uygulamaktadır. Doğru ve eksiksiz yapılan işlemler hıfz edilirken, eksik veya hiç yapılmayan işlemler ise incelemeye dönüştürülmektedir.

İzaha davet uygulaması; mükelleflerin vergi incelemeleri gibi bir takım yorucu uygulamalardan kurtulmasını sağlamak (Erkuş, 2017), vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği sağlamak (Başaran, 2016), matrah aşınımının önüne geçmek (Yaşar, 2017), idarenin yükünü hafifletmek, vergi gelirlerinin enflasyon karşısında erimesini engellemek (Durmaz, 2017), vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve yargı yoluna başvuruları azaltmak gibi amaçlarla düzenlendiği ifade edilebilir (Ötgen, 2021:67-69).

Diğer taraftar VUK'un 370/b maddesinde, sahte belge kullanımında izaha davet şartlarında ilgili yılda kullanılan sahte belge tutarının toplam alış tutarının %5'ini geçmemesi veya 2023 yılı için 320.000,00 TL'yi geçmemesi şartları bulunduğundan, bunu bilen mükellefler ilgili kanun maddesinde belirtilen şartlara uyarak vergi incelemesine girmeden sahte belge kullanımına devam etme yolunu tercih edebilir ve denetim sistemi caydırıcılığını kaybedebilir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018).

Konuya ilişkin olarak, 2022 yılında alınan karar türleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 5.1. İhbar ve İnceleme Talepleri Değerlendirme Komisyonlarında değerlendirilen evrakların ihbar ve inceleme talebi ile alınan karar türleri itibarıyla dağılımı (VDK, 2022 FR:Tablo 37)

Karar Türü/2022	İnceleme Talebi
Vergi İncelemesi Yapılması	193.335
Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna Sevk	72.378

Tablo 5.1.'de görüldüğü gibi; izah kapsamında alınan kararların, inceleme yönünde alınan kararların %37'sini oluşturduğu anlaşılmaktadır. Bu durum izah şartlarını sağlayarak sahte belge kullanan mükellef sayısının azımsanamayacak miktarda olduğu sonucunu ifade edebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; mükellefler tarafından yapılacak izah sonucunda mükelleflere ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi ziyası cezası kesilmektedir. İlgili düzenleme, mükelleflere vergi ziyası cezasının uygulanmasında %80 oranında avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle ilgili düzenleme sahte belge kullanma fiili ile yapılacak mücadeleyi sekteye uğratabilir.

Bunun yanında yukarıda belirtildiği üzere; izaha davet sürecinde, Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları ve İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları yer almakta ve Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu üzerinde önemli bir iş yükü oluşturmaktadır. Bu nedenle, ilgili işlemlerle birden fazla kez uğraşmak yerine tek seferde vergi incelemesi ile birlikte sahte belge kullanma incelemelerinin sonuçlandırılması ve zamandan ve emekten tasarruf edilmesini sağlayabilir.

Ayrıca Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyon üyesi olarak, VUK'un 370/b maddesi uyarınca sahte belge kullanma fiillerinde uygulanan izaha davet müessesesi sonucunda, mükellefler tarafından verilen düzeltme beyannamelerinin eksik ve hatalı olması veya hiç düzeltme beyannamesinin verilmemesi nedeniyle izaha konu sahte belge fiilleri incelemeye dönüştürülmektedir. Dolayısıyla tüm izaha davet sürecinde yapılan işlemler, yazışmalar boşa gidebilmekte, yapılması gereken tarhiyatlar gecikmekte ve enflasyon karşısında kamu gelirlerinin erimesine neden olunabilmektedir. Bunun yanında uygulamada, aynı mükellefe ait iki farklı yılda aynı mükelleften sahte belge kullanma fiili tespitlerinde, bir yıl için izah kararı alınırken, bir yıl için ise inceleme kararı alınabilmektedir. Bu durumlarda aynı mükellef için hem inceleme süreci hem de izah süreci başlamış olduğundan

yapılacak işlemlerde karışıklıklar meydana gelebilmektedir. Örneğin; A mükellefinin 2020 ve 2021 yıllarında B mükellefinden sahte belge kullandığı tespit edilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda ise, 2020 yılı için inceleme kararı alınırken, 2021 yılı için izah kararı alınmıştır. Bunun sonucunda A mükellefinin 2020 yılı incelemesini yapan müfettiş alınan izah kararını göremeyeceği ve A mükellefinin 2021 yılına ilişkin alışını göreceği için eksik bir inceleme yapılmaması adına A mükellefi hakkında inceleme talebinde bulunacaktır.

Konuya ilişkin başka bir örnek vermek gerekirse; A mükellefinin 2020 ve 2021 yıllarında B mükellefinden sahte belge kullandığı tespit edilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda ise, 2020 yılı için inceleme kararı alınırken, 2021 yılı için izah kararı alınmıştır. Aradan bir ay geçtikten sonra, mükellef A'nın 2021 yılında C mükellefinden yapmış olduğu alışların sahte olduğu tespit edilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda, mükellef A'nın 2021 yılında mükellef B ve mükellef C'den yapmış olduğu alışların toplamının VUK'un 370/b maddesinde belirtilen %5 şartını aşması nedeniyle mükellef A hakkında 2021 yılına ilişkin mükellef C'den olan sahte alışlar nedeniyle inceleme kararı alınmıştır. Bunun sonucunda incelemeyi yapan müfettiş ise, mükellef A'nın mükellef B'den olan alışların izaha davet kapsamına alındığını bilmediği için mükellef B ve mükellef C'den yapmış olduğu alışları dikkate alarak söz konusu sahte belgelerde yer alan KDV tutarlarını terkin edecektir. Daha sonra ise, mükellef A'ya gelen izaha davet yazısına istinaden mükellef A, mükellef B'den olan alışlarının KDV indirimlerinden çıkarıldığının farkında olmadan düzeltme beyannamesi vermek suretiyle mükerrer işlem yapabilir. Bu nedenle mükerrer işlem nedeniyle mükellef A hakkında mükerrer tarhiyat yapılması sonucuyla karşılaşılabilir.

Bunlara ilave olarak, yukarıda açıklandığı üzere; izaha davet uygulaması sürecinin uzun olması nedeniyle sahte belge kullandığı tespiti yapılan mükellefler hakkındaki işlemler tamamlanana kadar ilgili dosyalar zaman aşımına uğrayabilmektedir. Bunun sonucunda ise, hazine zararı meydana gelebilmektedir.

Yapılan açıklamalar neticesinde; VUK'un 370/b maddesinde belirtilen izaha davet müessesesinin kaldırılması kaçakçılık fiilleri ile mücadelenin etkinleştirilmesi, idarenin ve mükelleflerin gereksiz iş yükünden kurtulması, hazine kaybının azaltılması, zaman tasarrufu ve mükelleflerin mağduriyetlerinin giderilmesi açısından faydalı olabilir.

5.1.2. Vergi Aflarına Yönelik Çözüm Önerisi

Vergi afları, her ne kadar affın kapsamı ve konusu açısından farklılık gösterse de vergi afları vergi hukuku kapsamına giren aflardır (Dönmez, 1992:11). Vergi affı, devletin vergi alacaklarından şartlı veya şartsız olarak vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Sarıcaoğlu, 2018:223).

Vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükellefler için çıkarılan kanunlar vergi affı olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler için vergisel ödevlerini yerine getiren mükelleflere göre daha avantajlı bir durum söz konusudur. Bu nedenle varlık barışı veya yapılandırma kanunları adı ile çıkarılan kanunlar da vergi affı anlamına gelmektedir (Şenyüz, 2016:305).

Vergi afları, devletin alacağından vazgeçmesiyle vergi cezalarının kısmen veya tamamen sona ermesidir (Eker, 2006:10) Başka bir tanıma göre vergi affı; tahsil edilemeye vergilerin tahsilini sağlamak ve sisteme dahil olmayan mükelleflerin sisteme dahil olmalarını sağlamaktır (Kargı, 2011:103). Bu kapsamda vergi afları gönüllülük esasına dayanmaktadır (Şenyurt, 2008:89).

Vergi aflarının nedenleri arasında;

- Yaşanan siyasal krizleri yatıştırmak, mükellef ile barışmak ve seçim dönemlerindeki oy kaygısı (Dönmez, 1992: 48-49),
- Bütçe açıklarının artması (Luitel ve Sobel, 2007:20) ve tahsili imkansız hale gelen vergi gelirlerinin artması (Eker, 2006:29),
- Vergi idaresi ve yargısı üzerinde oluşan iş yükünün artması (Çetin, 2007:173),
- Mükellefler ile barışın sağlanması (Doğan ve Besen, 2008:31), gösterilebilir.

Bilindiği üzere; ülkemizde son yıllarda birçok kez matrah artırım kanunları yani vergi affı kanunları çıkarılmıştır.

2011 yılında 6111 sayılı kanun, 2016 yılında 6736 sayılı kanun, 2018 yılında 7143 sayılı kanun, 2021 yılında 7326 sayılı kanun ve 2023 yılında 7440 sayılı kanun çıkarılmıştır.

Görüleceği üzere; üç yılda bir vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi affı kanunları ile söz konusu kanunlardan faydalanan mükellefler faydalandıkları yıllar için maddi anlamda cezai sorumluluktan kurtulmaktadırlar.

Söz konusu kanunlar ile mükellefler, beyan etmiş oldukları vergi matrahları üzerinden ilgili kanunlar ile belirlenen oranlarda matrah artırımında bulunarak hesaplanan tutarları ödeyerek cezai sorumluluktan kurtulmaktadır. 2011 ve 2016 yıllarında çıkarılan kanunlar ile ödeme şartı sunulmamakla birlikte cezai sorumluluktan kurtulmak için matrah artırım bildirimde bulunulmuş olması yeterli görülmüştür.

Ayrıca, çıkarılan bu vergi kanunları sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme fiillerini de kapsamaktadır.

Vergi aflarındaki asıl amaç, kayıt dışı ekonomi nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen ve ülke dışına çıkarılmış olan servetlerin ekonomiye kazandırılmasının sağlanması, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin affedilmesi ile ekonomik hayatlarına devam etmelerini sağlamak, tahsilinden umut kesilmiş olan alacakların hiç değilse bir kısmının tahsilini sağlamak ve kamunun gelir ihtiyacını karşılamaktır (Bülbül, 2003a:207).

Ancak, yapılan vergi affı kanunları öncelikli olarak sorumluluklarını düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin sorumluluk duygularını zedeleyerek vergi kaçırma eğilimlerini artırmıştır (Yumuşak, 1997:40). Bunun sonucunda da vergi kayıp ve kaçağı artmıştır. Ayrıca, vergi afları sorumluluklarını yerine getiren mükellefler ile sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefler arasında haksız rekabetin oluşmasına neden olmuştur (Bülbül, 2003b:182).

Bunların yanında en önemli konu ise, vergi afları mükellefler tarafında bir alışkanlık oluşturarak, nasıl olsa yine vergi affı çıkar düşüncesi ile ekonomideki kayıp ve kaçağı artırabilir (Atçeken, Altundemir ve Turan, 2018:65).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri özelinde bakıldığında, mükellefler hukuki yaptırımdan ziyade, maddi yaptırımlardan daha çok çekinmektedirler. Vergi afları sayesinde söz konusu fiil ve eylemde bulunan mükellefler daha da cesaretlenebilir (Keleş, 2002:83).

Vergi afları konusunda anket yoluyla yapılan bir araştırma sonucunda; araştırmaya katılanların %73,8'i vergi aflarının vergi kaçakçılarının işine yaradığını ve %73,7'si vergi aflarının kriz dönemleri haricinde uygulanmasının vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olduğunu ifade etmiştir (Yılmaz, 2019:82).

Yapılan açıklamalar çerçevesinde; vergi aflarının sıklıkla çıkarılması vergi kaçakçılığı ile verilen mücadeleyi etkisiz hale getirebilir. Bunun yanında yapılan vergi afları vergi kaçakçılığını artırabildiği gibi kayıt dışı ekonomiyi de

tetikleyebilir. Bu nedenle, vergi affı kanunlarının sıklıkla çıkarılmaması, çıkarılıyor ise de sahte belge düzenleme ve kullanma suçları gibi vergi kaçakçılığını ilgilendiren unsurları kapsamayacak şekilde çıkarılması vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi etkinleştirebilir.

5.1.3. Mükellefiyet Tesis Sürecine Yönelik Çözüm Önerisi

Ülkemizde kolaylıkla vergi mükellefi olunabilmesi sahte belge sorununa katkı sağlayarak sorunun daha da büyümesine neden olduğu söylenebilir (Özkan, 2021:260). Vergi mükellefiyet açılışında herhangi bir şart bulunmaz iken kolaylık ile vergi dairesi bünyesinde mükellefiyet kaydı oluşturulabilmektedir.

Bu durum, herhangi bir ticari faaliyette bulunmaya yetecek donanımı bulunmayan kişi ve şirketlerin mükellefiyet tesisinde bulunmalarının yolunu açmaktadır. Bu husus, sahte belge düzenleme niyetinde olan kişilerin işlerini oldukça kolaylaştırmaktadır.

213 sayılı VUK 153/A maddesi ile haklarında daha önceden sahte belge düzenleme fiilinde bulunduklarına ilişkin tespit bulunan kişilere yönelik bazı tedbirler getirilmiş olsa da ilk defa mükellefiyet tesisinde bulunacak kişiler için buna benzer herhangi bir şart bulunmamaktadır (VUK, 153/A.md.).

Yapılan açıklamalar neticesinde, mükellefiyet tesisinin çok kolay olması ve mükellefiyet tesisinde herhangi bir şart bulunmaması sahte belge düzenleme faaliyetini artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere, sahte belge düzenleyicilerinin faaliyetlerine yönelik herhangi bir sermayeleri ve donanımları bulunmamaktadır.

Son beş yıldaki mükellef sayılarına bakıldığında ülke genelindeki mükellef sayısının hızla artmakta olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu mükellef sayıları aşağıdaki gibidir (VDK, 2022 FR:Tablo 16):

Tablo 5.2. Türkiye geneli mükellef sayıları

Yıllar	Mükellef Sayısı
2018	2.727.208
2019	2.813.452
2020	3.004.329
2021	3.221.894
2022	3.433.964

Tablo 5.2.'de görüldüğü gibi; ülke genelindeki mükellef sayılarının her yıl istikrarlı bir şekilde arttığı anlaşılmaktadır. Bu durum, mükellefiyet tesisinin ne denli kolay olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu nedenle, mükellefiyet tesisinde, yapılacak ticari faaliyetin gerçekliğini ortaya koyacak şekilde sermaye, taşıt, demirbaş, tesis, makine ve cihaz gibi araç ve gereçlerin aranılması hususu yerinde bir uygulama olabilir.

5.1.4. E-Arşiv Fatura Düzenleme Sistemine Yönelik Çözüm Önerisi

Elektronik belge, standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen ve VUK hükümleri uyarınca bir belgede bulunması gereken bilgilerin yer aldığı ve alıcı ve satıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform üzerinden gerçekleştirilmesidir (Doğan, 2013a:48). Bu bakımdan elektronik belge yeni bir belge türü olmayıp, kağıt ortamında düzenlenen belgeler ile aynı hukuki değere sahiptir (Doğan, 2013a:48).

Günümüzde elektronik fatura kullanımının zorunlu hale gelmesi ve yaygınlaşması ile elektronik olarak da sahte fatura düzenlenmeye başlanmıştır. Elektronik fatura uygulaması belge basma hususunu ortadan kaldırdığı için sahte fatura düzenleme fiilinin daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılmasına imkân vermektedir (Lian, 2015:100).

509 sıra nolu VUK genel tebliğinde belirtildiği üzere; e-fatura, elektronik ortamda düzenlenen fatura olup, e-arşiv fatura ise bir e-fatura çeşididir. E-arşiv faturanın hangi şartlarda düzenleneceği ilgili tebliğde belirtilmiştir (VUK, 509s.GT).

Söz konusu elektronik faturaların ise düzenlenme usulleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenmiştir. Buna göre; e-faturaların düzenlenme sürecinde kontrol mekanizması olarak GİB yer alırken, e-arşiv faturalarının düzenlenme sürecinde GİB yer almamaktadır.

E-fatura üç şekilde düzenlenebilmektedir. Bunlar; GİB portal yöntemi, entegrasyon yöntemi ve özel entegrasyon yöntemidir.

GİB portal yöntemi; fatura sayısı az olan mükelleflerin fatura düzenleme, gönderme ve alma ihtiyaçlarının www.efatura.gov.tr internet adresinden karşılanmasıdır. (Doğan, 2015:157).

Entegrasyon yöntemi; bilgi işlem altyapısı yeterli olan mükelleflerin yazılım yoluyla gerekli altyapısını oluşturarak e-fatura uygulamasını kullanmasıdır (Kumkale, 2013:97).

Özel entegrasyon yöntemi; GİB'den gerekli izinleri aldıktan sonra mükelleflere hizmet vermek üzere kendi altyapısını oluşturarak e-fatura uygulamasının kullanılmasıdır (Doğan, 2015:157).

Elektronik faturada üç taraf vardır. Bunlar; satıcı, alıcı ve GİB'dir. Satıcı hazırlamış olduğu elektronik faturayı GİB'e gönderir, GİB'de ilgili faturayı alıcıya iletir. Alıcının ilgili faturayı kabulüyle süreç tamamlanır (Doğan, 2013c:74).

E-fatura uygulamasında satıcı ve alıcı arasında kontrol mekanizması olarak Gelir İdaresi Başkanlığı vardır. Ancak, bir e-fatura türü olan e-arşiv fatura uygulamasında ise faturayı düzenleyen kişi, Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef portalından hiçbir güvenlik aşamasından geçmeden fatura düzenleyebilmektedir. Bu husus sahte fatura düzenleme faaliyetini kolaylaştırmaktadır (Selim, 2020).

Örneğin; A mükellefi, B mükellefi adına bir e-fatura düzenlemek istediği zaman, öncelikle hazırlamış olduğu e-faturayı GİB'e göndermesi gerekecektir. GİB ise A mükellefinden gelen e-faturayı, B mükellefine iletacaktır. B mükellefi ise kendi ekranına düşen faturayı kabul ettiği takdirde süreç tamamlanmış sayılacak ve fatura düzenlenmiş sayılacaktır. Eğer B mükellefi ekranına düşen faturayı onaylamaz ise e-fatura düzenleme süreci tamamlanmayacak ve ilgili e-fatura düzenlenmemiş olacaktır. Ancak, e-arşiv fatura uygulamasında ise satıcı ve alıcı arasında GİB yer alamadığı için satıcı tarafından düzenlenen fatura doğrudan alıcının ekranına düşecektir. Dolayısıyla e-arşiv fatura uygulaması yoluyla mükellefler herhangi bir kontrol mekanizmasına girmeden istedikleri kadar ve istedikleri tutarda fatura düzenleyebilmelerine yol açmaktadır.

Bu şekilde düzenlenen e-arşiv faturaları, herhangi bir kontrol sürecinden geçmemiş olması nedeniyle mükellefiyet kaydı bulunan kişiler, elektronik olarak istedikleri kadar ve istedikleri tutarda fatura düzenleyebilmektedir. Bu durum sahte belge düzenleyicilerinin işlerini önemli derecede kolaylaştırmakta ve kısa sürede milyonlarca lira değerinde fatura düzenleyebilmelerine olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla, ilgili durum sahte belge düzenleme ve kullanma ile yapılan mücadeleyi büyük oranda baltalamaktadır. Bu nedenle, söz konusu e-arşiv fatura düzenleme sürecinin bir kontrol mekanizmasına bağlanması vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından faydalı olabilir.

5.1.5. Uzlaşma Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi

Vergi hukukunda uzlaşma; mükellefler ile idare arasında çıkan uyuşmazlıklarda, yargı yoluna başvurulmadan önce taraflarca görüşülerek vergi ve

cezanın miktarında anlaşılması ve anlaşmazlığın çözüme kavuşturulmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2010:281). Bu uygulama ile, uyuşmazlıklar konusunda yargı yoluna başvuruların azaltılması, bürokratik işlemlerin azaltılması ve amme alacağının kısa sürede tahsili amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2010:281).

Uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak 213 sayılı VUK'un ek 1. ve ek 13. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlgili müessesenin uygulanması ise uzlaşma yönetmeliğinde açıklanmıştır (UY).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi sırasında yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, vergi dairesi tarafından yapılan ceza ihbarnamesi sonrası yapılan uzlaşmadır (Ilıca ve Ilıca, 2016:72).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK'un ek 11. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi inceleme tutanağının düzenlenmesine kadar başvurulabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, VUK'un ek 1. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğini takip eden 30 gün içerisinde başvurulması gereken bir müessesedir.

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç farklı sonuç çıkmaktadır. Bunların birincisi; uzlaşmanın gerçekleşmesi, ikincisi; uzlaşmanın vaki olmaması, üçüncüsü; uzlaşmanın temin edilememesidir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:77). Uzlaşmanın vaki olmaması, mükellefin uzlaşmaya katılması ancak karşılıklı uzlaşmaya varılamamasıdır. Uzlaşmanın temin edilememesi ise, mükellefin uzlaşmaya hiç katılmamasıdır. Bu durumda mükellef uzlaşma hakkını tamamen kaybetmektedir.

VUK'un 359. maddesi kapsamında sayılan sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme fiilleri neticesinde tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar uzlaşma müessesesinin kapsamı dışında bırakılmıştır (Köstü, 2011:119). Ancak, VUK'un 306 no'lu genel tebliği ile bilerek ve bilmeden sahte belge kullanma ayrımı yapılmış ve bilmeden sahte belge kullanma fiili VUK'un 359. maddesi kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle, bilmeden sahte belge kullanma fiili uzlaşma kapsamında değerlendirilmektedir.

Buna göre, uzlaşma müessesesi; mükellefler hakkında yapılan incelemeler sonucunda, VUK'un 359. maddesi kapsamına girmeyen fiiller nedeniyle kesilen vergi cezalarında mükelleflere vergi cezalarında indirim sağlayan bir müessesedir. Uzlaşma sonucunda, uzlaşan mükellefler ilgili işlemlere dava açma hakkından

vazgeçmiş olurlar. Uzlaşılan tutarlar ise kesinleşmiş alacaklar halini almaktadır (Hocaoğlu, 2015).

Bu kapsamda uzlaşma müessesesi, mükelleflerin dava yoluna gitmelerini engellemek ve devletin alacaklarını kesinleştirmek amacıyla yapılmıştır. Ancak kötü niyetli mükellefler uzlaşma müessesesinin varlığından ve enflasyon karşısında paranın değer kaybetmesinden dolayı, ileride vergi kaçırdığını tespit edilirse uzlaşmadan faydalanırım ve ödemelerimi taksitli olarak yaparım düşüncesiyle hareket etmekte ve vergi cezalarının etkinliği azalmaktadır. (Yılmaz, 2019:83)

Yapılan sahte belge kullanma incelemelerinde bilmeden sahte belge kullanıldığı sonucuna varıldığında, mükellefin ilgili malı gerçekten aldığı ancak almış olduğu mal veya hizmet karşılığında kendisine verilen belgenin sahte olduğunu bilmediği kabul edilir. Bunun sonucunda ise Gelir/Kurumlar Vergisi açısından maliyet reddiyatı yapılmayarak, sahte belge olduğu kabul edilen belge üzerinde yazılı olan KDV tutarı kadar VUK'un 30. maddesi uyarınca re'sen tarhiyat yapılmakta ve VUK'un 341. maddesi uyarınca da 1 kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Uzlaşma müessesinde, uzlaşma yolunu seçen mükelleflere ise idari teamül olarak %70 ila %90 oranı aralığında vergi ziyai cezalarında indirim sağlanmaktadır. Bu durum mükelleflere, VUK'un 359. maddesi kapsamına girmeyen sahte belge kullanma fiillerinde kesilecek vergi ziyai cezalarında önemli bir avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle yapılan cezai yaptırımların bir önemi kalmamakta ve mükellefleri sahte belge kullanma yolundan alıkoymamaktadır (Yılmaz, 2019:83).

Örneğin; mükellef A, %18 KDV oranında 1.000.000,00 TL sahte belge kullanmıştır. Bunun sonucunda yapılan vergi incelemesi neticesinde, mükellef A'nın söz konusu sahte belgeye ait ürünleri gerçekten aldığı kabul edilmiştir. Bu nedenle de mükellef A hakkında Gelir/Kurumlar Vergisi yönünden maliyet reddiyatı yapılmayarak, sahte belge üzerinde yazılı olan 180.000,00 TL KDV tutarı VUK'un 30. maddesi uyarınca resen tarh edilmiş ve 180.000,00 TL de VUK'un 341. maddesi uyarınca da 1 kat vergi ziyai cezası uygulanmıştır. Yapılan bu işlemler sonucunda mükellef A uzlaşma yolunu tercih etmiş ve uzlaşma sonucunda kendisine vergi ziyai cezası için %80 oranında indirim uygulanmıştır. Bu işlemlerin sonucunda ise mükellefin ödemesi gereken tutarlar, 180.000,00 TL vergi aslı ve 36.000,00 TL vergi ziyai cezası şeklinde olacaktır.

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı üzere; mükellef A'nın işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı nedeniyle ortaya çıkan 180.000,00 TL vergi zıyaı cezası, uzlaşma müessesesi sayesinde 36.000,00 TL olmaktadır. Bu durum ise vergi kanunları ile uygulanmakta olan cezaları hafifletmekte ve caydırıcılığını azaltmaktadır.

2022 yılı tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (VDK, 2022 FR:Tablo 26):

Tablo 5.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları

Tutanak Türü	TÖU Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	4.805	792.332.726	0	1.004.524.852	0
Uzlaşıldı	13.122	893.612.412	833.564.622	1.136.104.169	201.698.115
Vakî Olmadı	2.730	1.199.996.861	0	1.295.566.184	0
TOPLAM	20.657	2.885.941.999	833.564.622	3.436.195.205	201.698.115

Tablo 5.3.'de görüldüğü gibi; 2022 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında 893.612.412,00 TL verginin 833.564.622,00 TL'ye indirilmiş ve 1.136.104.169,00 TL olan vergi zıyaı cezası ise 201.698.115,00 TL' ye indirilmiştir. Bu kapsamda uzlaşmaya giren vergilerin %9'u silinirken, uzlaşmaya giren vergi zıyaı cezalarının %82'si silinmiştir. Anlaşılacağı üzere; vergi zıyaı cezalarının tamamına yakını silindiği gibi, vergi asıllarının da neredeyse %10'u silinmiştir. Bu durumda vergi kanunları ile uygulanan vergi cezalarının ortadan kalktığını ve caydırıcılık etkisinin kalmadığını ifade edebiliriz.

Konu hakkında yapılan bir araştırmada; uzlaşmanın vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünenlerin sayısının %67 olduğu, aksini düşünenlerin ise %12,5 olduğu sonucuna varılmıştır (Yılmaz, 2019:83).

Dolayısıyla, yapılan açıklamalardan uzlaşma müessesesinin vergi ve cezalarda indirim sağlayarak vergi kaçakçılığında artırıcı bir rol oynadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, sahte belge kullanma fiilinin uzlaşma kapsamından çıkarılması vergi kaçakçılığı ile mücadeleye katkıda bulunabilir.

5.1.6. Cezalarda İndirim, Etkin Pişmanlık ve Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi

Cezalarda indirim müessesesi VUK'un 376. maddesi ile düzenlemiştir. İlgili madde ile belirtilen süreler içerisinde, kesilen cezalar ödenmesi halinde %75'e kadar varan oranlarda indirim sağlanmaktadır (VUK, 376.md.).

VUK'un 376. maddesinin 1. fıkrası; *“Mükellef veya vergi sorumlusu;*

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.” şeklindedir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi ise, VUK'un 379. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında mükelleflerin idari işlemleri dava konusu etmemeleri veya dava konusu etmiş oldukları işlemlerden vazgeçmeleri halinde, kendilerine %75'e kadar varan oranlarda indirim sağlanmaktadır (VUK, 379.md.).

Bunun yanında ilgili düzenlemelerden VUK'un 359. maddesi kapsamında sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde bulunan kişiler de faydalanabilmektedir (Batur, 2020).

Etkin pişmanlık, VUK'un 359. maddesine yeni hükümlerin eklenmesi ile uygulanmaya başlamıştır.

VUK'un 359. maddesinin 6. fıkrasında; *“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.”* hükmü bulunmaktadır.

VUK'un 359. maddesinin 7. fıkrası; *“Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”* şeklindedir.

VUK'un 359. maddesinin 8. fıkrası; *“Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”* hükmü bulunmaktadır.

İlgili maddeler ile yargılama aşaması devam ederken, şart olarak öne sürülen ödemelerin yapılması halinde kaçakçılık suçunu işleyen kişi veya kişilere uygulanacak hapis cezalarını da hafifletmektedir. Yani kaçakçılık suçunu işleyen kişi veya kişiler hem maddi hem de yargı karşısında büyük kazanımlar elde etmektedirler.

Dolayısıyla, ilgili düzenlemeler ile mükelleflere uygulanan ceza ve yaptırımların kaynağına bakılmaksızın cezalarda indirim sağlanmaktadır. Bu nedenle, VUK'un mükellefler üzerinde sağladığı yaptırımlar hafifletilmekte ve mükellefleri kanun dışı uygulamalara yönelmekten alıkoymadığı anlaşılmaktadır. Bu durum ise vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi zorlaştırmaktadır. Bunun yanında ilgili düzenlemelerin yapılmakta olan yargılamaları sonlandırmadığı için yargı mercileri üzerindeki iş yükünü de hafifletmemektedir.

Ayrıca, tablo 4.6, tablo 4.7, tablo 4.8, tablo 4.10 ve şekil 4.1.'de gösterilen verilere bakıldığında; müfettiş sayıları azalmasına rağmen düzenlenen vergi suçu rapor sayısının arttığı, bu artışta incelenen mükellef sayısının etkili olmadığı ifade edilebilir. Örneğin; 2017 ve 2021 yıllarında mükelleflerin incelenme oranları eşit olmasına rağmen, 2017 yılında düzenlenen vergi suçu rapor sayısı 12.587 adet iken, 2021 yılında 18.968 adet olmuştur. Ayrıca, 2022 yılında mükelleflerin incelenme oranı %2,26'ya ve düzenlenen vergi suçu rapor sayısının 24.497 adete yükselmesine rağmen, 2022 yılında kaçakçılık incelemelerinden yapılan tarhiyat 2021 yılına göre azalış göstermiştir.

Buna göre; müfettiş sayısının azalmasına rağmen düzenlenen vergi suçu rapor sayısının arttığı ve bu artışın mükelleflerin incelenme oranlarındaki artıştan kaynaklanmadığı ifade edilebilir. Dolayısıyla ilgili verilerden, yıllar itibariyle kaçakçılık fiillerine başvurunun arttığı ve konu hakkında yapılan düzenlemelerin kaçakçılık suçlarında önleyici rol oynamadığı söylenebilir.

Konu hakkında yapılan bir araştırmada; cezalarda indirimin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünenlerin sayısının %67 olduğu, aksini düşünenlerin ise %12,5 olduğu sonucuna varılmıştır (Yılmaz, 2019:83).

Bu nedenle ilgili uygulamaların vergi kaçakçılığı ile mücadelenin etkinliğini azalttığı söylenebilir. Bu kapsamda ilgili uygulamaların sahte belge kullanma ve düzenleme fiilleri yönünden kaldırılması vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından faydalı olabilir.

5.1.7. Kaçakçılık Operasyonlarının Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerisi

Vergi incelemesi VUK'un 134. maddesinde yer almakta olup, "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" olarak belirlenmiştir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar ise; VUK'un 135. maddesinde; "

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memurları,
- Vergi Dairesi Müdürleri,

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar." olarak belirtilmiştir.

Kaçakçılık ile yapılan mücadelede kullanılan en önemli yöntem vergi incelemeleridir (Özşanlı, 2021:28). Bu doğrultuda bir vergi incelemesinin nasıl başladığı Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporunda (2022) belirtilmiş olup, aşağıdaki gibi sayılabilir; "

- "*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden, mükelleflere ait her türlü yasal veri kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli görülen sektörler ve mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler,*

- *İhbar ve şikâyetlere istinaden yürütülen incelemeler,*

- *Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden yürütülen incelemeler,*

- *Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri,*

- *Vergi müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları uyarınca yapılan incelemeler.*"

Yukarıda belirtildiği üzere; vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan vergi incelemelerinin oluşturulma süreçlerine yer verilmiştir. Buna göre, incelemelerin oluşturulmasında; risk analiz sisteminin, ihbarların, yapılan inceleme

ve denetim sonuçlarının ve sektörlere yönelik düzenlenen raporların dikkate alındığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, incelemelerin oluşturulmasında birçok yöntemin aktif olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak, çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere; kaçakçılık fiillerinin halen devam ettiğini görmekteyiz. Bu nedenle kaçakçılık ile mücadelede uygulanan yöntemlerin yetersiz kaldığı söylenebilir.

Bu kapsamda vergi kaçakçılığı ile mücadele çerçevesinde 28.06.2022 tarihinde demir çelik sektörüne sahte belge düzenleme konusuyla ilgili olarak ülke çapında “Demir yumruk operasyonu” adı altında bir operasyon yapılmıştır. Yapılan operasyon sonucunda, 105 milyar TL sahte belge düzenleme nedeniyle 25 milyar TL verginin ziyaa uğratıldığı ortaya çıkarılmıştır. İlgili operasyonla birlikte birçok kişi gözaltına alınmış ve birçok belgeye el konulmuştur. Bu operasyon ülke çapında büyük bir etki uyandırmıştır (www.aa.com.tr).

Dolayısıyla bu operasyon ile aynı anda birçok şehirde vergi suçuna müdahalede bulunulmuştur. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede vergi incelemeleri ise zamana yayıldığından uzun süreler almakta ve bu süreler içerisinde, vergi kaçakçılığı fiilinde bulunan kişi veya kişiler fiillerine devam edebilmektedir. Ayrıca yapılan her inceleme bir denetim elemanı tarafından yürütülmekte olduğu için birbirinden kopuk şekilde ilerlemekte ve koordinasyon sorunu yaşanmaktadır. Bu nedenle dönem dönem bu şekilde yapılacak kaçakçılık operasyonlarının sahte belge düzenleme ve kullanma piyasasında önemli bir etki yaratabilir.

Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile ilgili bu tür operasyonlar bu gibi fiillere teşebbüsü azaltacaktır. Bu tür operasyonların diğer sektörlerde de yaygınlaştırılması kaçakçılık fiillerinde azalmaya katkı sağlayabilir.

5.1.8. Mükelleflerin Vergi Bilinçlerinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerisi

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her ne kadar cezai yaptırımlar ve hukuki önlemler önemli bir yer tutsa da toplumda vergi bilincinin oluşturulması da son derece önemlidir.

Vergi bilinci; devletler, devlet olma gereksinimleri nedeniyle karşılıksız olarak vergi alma hakkına sahiptir. Buna karşılık olarak da vatandaşların vergiye karşı bir dirençleri söz konusudur. Bu durumda vergi ödeyecek kişilerin rızaları göz ardı edilemez. Çünkü günümüz hukuk devletlerinde vergi, devletler ile vatandaşlar arasında karşılıklı uyum ile alınması gereken bir kaynaktır. Karşılıklı uyum ve

anlaşma olmaz ise vatandaşlar vergi uygulamalarına direnç gösterebilir ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurabilirler. Bu nedenle, mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödemeleri vergi bilinci ile ilgili olsa da vergi bilincinin sadece verginin tam ve zamanında ödenmesi olarak değerlendirmek doğru değildir. Vergi bilinci aynı zamanda ödenen vergilerin harcama safhalarının da denetlenebilmesidir (Kaya, 2017: 90).

Vergi bilinci, vergi ahlakını ve vergiye olan uyumu ve dolayısıyla devletlerin gelirlerini etkileyen bir olgudur. Birçok ülke de bu nedenle yıllar içerisinde vergi bilincini artırma çabası içerisinde olmuştur. Bu nedenle devletler, vergi bilinci kavramını toplumda oluşturabilmek için vergi bilinci kavramını eğitim sistemleri ile bütünleştirme çabası içerisinde olmuştur (Gergerlioğlu ve Mcgee, 2017: 383). Vergi bilinci sosyolojik bir olgu olması dolayısıyla bireylerde ancak içselleşmesi ile oluşabilir. Bu kapsamda vergi bilinci, vergi ahlakının ve vergiye gönüllü uyumun bireylere aşılması ile oluşturulabilir.

Vergi ahlakını vergi mükelleflerinin, devletlerin vergi konusunda koymuş oldukları kurallara uyma kararlılığı şeklinde tanımlayabiliriz (Alkan, 2009: 21).

Konuyla ilgili olarak, Gökmen ve Güleç tarafından vergi bilinci; *“Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartlarından birisi vatandaşta vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için vatandaşların verginin haklılığına inanmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle bir devlet çatısı altında toplu halde yaşamının bir sonucu olarak, devletin vatandaşlarına sunduğu güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, alt yapı gibi hizmetlerin finansmanı için vergiye ihtiyaç duyulduğunun, bunlardan yararlanan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesinin her düzeydeki vatandaşta okul, sanat ve sosyal medya aracılığı ile verilmesinin vergi bilincinin yerleşmesinde önemli bir adım olduğu kesindir.”* (Gökmen ve Güleç, 2021) şeklinde ifade edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen unsurlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Teyyare ve Kumbaşı, 2016:6).



Şekil 5.1. Vergi Bilincini ve Vergi Ahlakını Etkileyen Unsurlar

Mükelleflerin vergiyi algılama biçimi: Vergi ile vergiyi algılama arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Bireyleri vergiyi ödemeye veya ödememeye iten faktörlerin başında vergiyi nasıl algıladıkları ile ilgilidir (Aktan ve Çoban, 2006:152). Mükelleflerin bu hususta algılarını genel olarak belirleyen, devlete ve hükümet politikalarına bakışları, toplanan vergilerin nasıl kullanıldığı, çevrelerindeki diğer mükellefler, vergi denetimlerine bakışları ve hissetmiş oldukları vergi yüküne kadar birçok hususa bağlıdır (Güner, 2008;29).

Vergilerin kamu hizmetlerinin bedeli olarak algılanması da tek başına mükelleflerin vergi bilincini ve vergi ahlakını olumlu etkilemek için yeterli değildir. Vergiyi kamu hizmetlerinin bedeli olarak gören mükellefler, bu noktada ödedikleri vergilerin karşılığı olan kamu hizmetlerinden yeterince ve adil bir şekilde yararlanmak isteyeceklerdir. Eğer mükellefler, kamu hizmetlerinden yeterince ya da adil yararlanmadıkları düşüncesine kapılmışlarsa vergi ahlakı seviyelerinde

azalma gerçekleşecektir. Bu hususta Frey'in aşağıdaki sözleri de bu varsayımı destekler niteliktedir.

Vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanmasının sağlanması tek başına vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması için yeterli değildir. Bu kapsamda vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gören mükellefler, ödemiş oldukları vergilerin karşılığında kamu hizmetlerinden yeterli ve adil bir şekilde faydalanmak isteyeceklerdir. Bu konuda mükellefler, söz konusu hizmetlerden yeterince veya adil bir şekilde faydalanmadıklarını düşünürse, vergiye olan uyumlarında azalma gerçekleşecektir. Bu hususta Frey; *“Vergi ahlakında bir iyileşme; uzun vadede yalnızca, eğer (potansiyel) vergi ödeyicileri, ödeyecekleri vergilerle finanse edilecek devlet harcamalarının, kendilerine gerçekten de bir fayda artışı getireceğine iyice inanmışlarsa doğar.”* (Frey, 1992:104) şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Mükelleflerin vergilere bakış açısını belirleyen bir diğer faktör ise yönetime olan bağlılıklarıdır. Bu kapsamda mükelleflerin ülke yönetime olan bağlılıkları yasalara uyumu artırmaktadır (Tom, 1990:40-56).

Mükelleflerin vergiye bakış açısını belirleyen bir diğer faktör de vergi yüküdür. Vergi mükellefleri tarafından vergi yükünün adaletli ve oransal bir şekilde dağıldığı inancı yaygınlaştığı takdirde vergiye uyumun arttığı gözlemlenmiştir (Tınar, 1996:96).

Mükelleflerin vergiye bakış açısının belirleyen bir diğer faktör de vergi suçlarına, vergi cezalarına ve vergi denetimlerine olan bakış açılarıdır. Vergi bilinci ve ahlakının yüksek olduğu toplumlarda vergi suçu ciddi bir suç olarak görülürken, vergi suçu işleyen kişi ve kişilerin ağır şekilde cezalandırılmaları istenmektedir.

Sosyo-demografik faktörler: Bu konuda birçok teori geliştirilmiştir. Charles R. Tittle, yaşlı insanların hukuki yaptırımlara karşı daha duyarlı olduklarını ileri sürmüştür. Birçok değerlendirmede de ileri yaşlarda vergi ahlakının ve vergiye uyumun daha yüksek olduğu belirtilmiştir (Torgler, 1980:52). Diğer bir araştırmada kadınların erkeklere göre daha az risk alma eğiliminde oldukları belirtilmiştir (Torgler, 1980:52).

Medeni hal durumunda ise, evli insanların bekarlara göre risk algılarının daha düşük olduğu ve vergiye uyumlarının daha yüksek olduğu ifade edilmiştir (Song, 1978:447).

Vergi mükelleflerinin eğitim durumlarının artması durumunda ise iki farklı hususun ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. Birincisi, vergi mükelleflerinin eğitim düzeyleri arttıkça daha bilinçli bireyler haline geldiği ve vergiye uyum düzeylerinin arttığı gözlemlenirken, ikinci olarak, vergi mükelleflerinin eğitim düzeyleri arttıkça bilgi birikimleri artacağından vergiden kaçınma yollarını öğrenerek vergiye olan uyumlarında azalmalar gözlemlenmiştir (Torgler ve Christoph, 2005).

Kültür ve gelişmişlik düzeyi: vergi ahlakı kültür düzeyinin bir fonksiyonu olarak ekonomik gelişmişlik ile paralellik göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde vergi bilincinin ve vergi ahlakının gelişmemiş ülkelere göre daha ileride olduğu ve hatta aynı ülkelerin daha az gelişmiş bölgelerinde bile farklılıklar gözlemlendiği belirtilmektedir. Örneğin; Fransa ve İtalya'nın kuzey bölgelerinin ülkelerin diğer bölgelere göre daha gelişmiş olduğu ve vergi ahlakının da kuzey bölgelerde diğer bölgelere göre daha yüksek olduğu belirtilmiştir (Karabulut, 1996:82), (Nadaroğlu, 2000:280).

Sık uygulanan vergi afları: Vergi aflarının amacı, mükelleflerin vergilere karşı olumsuz tutum ve davranışlarının önüne geçmek ve mükelleflerin, mükellefiyet görevlerini yerine getirmelerine olanak sağlamaktır. Ancak vergi aflarının sürekli tekrarlanması ise vergiye uyuma karşı olumsuz tutum ve davranışların oluşmasına sebep olabilecektir (Çelik, 2013: 48).

Vergi aflarının sık sık tekrarlanması, mükellefleri vergi aflarının sürekli olacağı düşüncesi ile vergilerini zamanında ve tam olarak ödeme eğiliminden alıkoyabilir. Bu durum vergisini düzenli ödeyen ve vergi uyumuna riayet eden mükelleflerin, vergi uyumundan uzaklaşmalarına neden olacaktır. Bu nedenle çıkarılan vergi aflarının tekrarının olmayacağı ve tek seferlik bir uygulama olduğu önemle vurgulanmalıdır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı: Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması vergi dışı piyasa ve ekonomisinin gelişmesine engel olur. Vergi kanunlarının karmaşık halde tutulması nedeniyle yoruma açık hale gelmektedir. Bu nedenle kanunların yorumlanması sırasında mükellef, idare ve yargı arasında görüş farklılıkları meydana gelmektedir. Dolayısıyla, kanunların uygulanması güçleşmekte ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır (Özperhiz, 2006:112). Bunun yanında lafzı anlaşılmayan kanuni düzenlemeler nedeniyle de mükellefler istemsiz olarak vergi kaçakçısı durumuna düşmektedirler (Nadaroğlu, 2000:282).

Vergi incelemeleri: Vergi incelemelerinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktır (Özbalcı, 2003:405). Bu amaç dahilinde, mükelleflerin eğitilmesi, vergi bilincinin oluşturulması ve vergi adaletinin sağlanması ilkeleri amaçlanmaktadır (Akdoğan, 1979:5).

Bu kapsamda vergi incelemelerinin bu amaçlara hizmet edebilmesi vergi inceleme elemanının yeterliğine ve mükelleflere karşı yaklaşımına bağlıdır. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarına mükellefleri gerekli durumlarda uyarmak, mükelleflere yardımcı olmak ve onlara bilgi vermek görevleri yüklenmiştir. Bu şekilde yapılacak uygulamalar ile mükelleflerin vergiye uyum bilinçlerinin artması mümkün olabilecektir (Akdoğan, 1979:11).

Mükellef yardımcıları: Vergi bilinci ve adaleti sadece mükellefleri ilgilendiren bir husus değildir. Çünkü mükellefler sorumluluklarını yerine getirirken çoğunlukla destek almaktadırlar. Bu kapsamda mükellefler çoğunlukla vergi sorumluluklarını yerine getirirken çeşitli şekillerde yardım(Muhasebeci, v.b.) almaktadırlar (Sürmen, 1992:27).

Dolayısıyla, mükellef yardımcılarına gerekli önem gösterilerek mükellef ile idare arasında köprü vazifesi görmesi sağlanarak mükelleflerde vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılabilir (Tuncer, 2005:225).

Vergi idaresinin etkinliği: Buraya kadar belirtilmiş olan vergi bilincini ve vergi ahlakını etkileyen faktörler ile vergi idaresinin etkinliği arasında çok yakın bir ilişki mevcuttur. Bu faktörlerin vergi idaresi üzerinde belirleyici rol oynarken, vergi idaresinin etkinliği de bu faktörler üzerinde etkili olmaktadır.

Vergi idaresi etkinliği ile devlet için mümkün olduğunca fazla miktarda fazla vergi toplanması akla gelmektedir. Ancak fazla vergi toplanması devlet tarafından iyi bir veri olacaksa da vergi idaresi etkinliğini bu şekilde tanımlamak yeterli olmayacaktır. Çünkü bu hususta devlet tarafı düşünülürken mükellef tarafının göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle mükellefler açısından toplanacak vergilerde gönüllü uyum ve memnuniyetin sağlanması önem arz etmektedir (Yaraşlı, 2005:222-223).

Bu kapsamda vergi idaresinin etkinliğinden bahsederken, devletin en yüksek vergi gelirine ulaşmasının sağlanmasının yanında mükellef memnuniyetinin ve gönüllü uyumunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar kapsamında vergi idaresinin mükellefe bilgi verecek, yol gösterecek, sorunlarına en kısa zamanda çözüm bulacak birimler oluşturarak

vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılabilir. Geleceğin mükellefleri olacak çocuklara daha ilköğretim çağından başlayarak vergi bilincini ve vergi ahlakını aşılamaya yönelik ders, eğitim ve seminerler düzenlenmelidir. Sosyal medya ve basın aracılığıyla vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılmalıdır.

5.2. Vergi Denetimi Açısından Getirilen Çözüm Önerileri

5.2.1. Yoklama Müessesine Yönelik Çözüm Önerisi

Yoklama müessesesi bir denetim şekli olarak VUK'un 127. maddesinde yer almaktadır. Yoklamadan maksat mükelleflerin takibinin yapmak ve iş ve işlemlerini araştırmak ve tespit etmektir (Kocahanoğlu, 1983).

Vergi hukukunda ispat; bir vergi ilişkisinin temelini oluşturan olayların deliller ile ortaya konulmasıdır (Öncel, 2005:8).

Delil kavramı ise; muvazaalı veya tartışmalı olayların muvazaaya veya tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde ortaya koyacak bilgi ve belgelerdir (Karakoç, 2010). Bu kapsamda belge düzeni, bir taraftan işleme konu olan yükümlülerin ilgili işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan ise idarenin ilgili işlemlerin doğruluğunu ortaya koymasında büyük bir öneme sahiptir (Karakoç, 1997:112).

VUK'un 3/B maddesinde ispat kavramı düzenlenmiştir. Buna göre; *“İspat: 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.” (VUK, 3/B.md.) şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi kanunları açısından vergisel işlemlere ilişkin olay ve işlemlerin ispatı gerekmektedir. İspatın ise somut deliller ile yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle mükellefler hakkında yapılan yoklamalar ispat vasıtası olarak kullanıldığından vergi incelemeleri açısından büyük öneme sahiptir.

Yoklamaya yetkililer, VUK'un 128. maddesinde sayılmış olup; *“Yoklama:*

1. Vergi dairesi müdürleri;

2. Yoklama memurları;

3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
5. Gelir uzmanları; tarafından yapılır.” (VUK, 135.md.) şeklinde düzenlenmiştir.

Mükellefler hakkında yapılan yoklamalar bir nevi mükelleflerin karneleri sayılabilir. Bu nedenle yapılan yoklamalar mükelleflerin takibi ve vergi incelemeleri açısından büyük öneme sahiptir. Bu kapsamda vergi mükelleflerine yapılan yoklamalar vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Alpsoy, 2021). Bu nedenle yapılan yoklamaların niteliği ve sürekliliği vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli olmaktadır (Çamcı, 2022).

Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı ile mücadelede yapılan yoklamaların durum tespitlerinin net bir şekilde yapılması ve düzenli aralıklarla yoklamalar yapılması gerekmektedir. Ancak, işletmelerin birçoğu hakkında personel eksikliği nedeniyle uzun yıllar yoklama yapılamamaktadır (Ak, 2021:164)

Bu nedenle söz konusu kaçakçılık eylemlerinden idarenin zamanında haberdar olması ve vergi incelemelerine kaynak olması açısından yoklama memurlarının nitelikli yoklama konusunda eğitilmeleri ve personel sayısının yeterli hale getirilmesi vergi kaçakçılığı ile mücadelede faydalı olabilir.

5.2.2. Denetim Elemanlarının Özlük Haklarına Yönelik Çözüm

Önerisi

Bu çalışmada daha önce de belirtildiği üzere; vergi denetimi ağırlıkla vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan müfettişlerin yetiştirilmesine büyük önem verilmekte ve oldukça meşakkatli ve zorlu bir yetiştirilme sürecinden geçmektedirler (Yılmaz, 2019:67). Bu hususta girmiş oldukları eğitim ve sınav süreçleri oldukça zordur (Organ, 2008).

Dolayısıyla, iyi yetiştirilmiş olan denetim elemanlarına, özel sektör tarafından son derece rağbet gösterilmektedir. Özlük hakları dolayısıyla iyi yetişmiş olan denetim elemanları özel sektör tercihinde bulunarak kamu mesleğinden ayrılmaktadır (Yılmaz, 2019:67). Bu durum ise, devletin yetişmiş eleman kaybını hızlandırmakta ve aktif denetim gücünü azaltmaktadır (Uğur, 2016:4-12).

Bunun yanında, denetim elemanları maddi ve manevi olarak yeterli düzeyde tatmin olamadıkları için özel sektör yanında, kurum değişikliği yaparak başka

kurum ve kuruluşlara geçmektedirler. Ayrıca özlük haklarının yetersiz olması, yolsuzluk olaylarına neden olabilmektedir (Yılmaz, 2019:67).

Konuyla ilgili olarak Türkiye’de vergi denetim görevini yürütmekte olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kadro durumu aşağıdaki gibidir (VDK, 2022 FR: Tablo 1):

Tablo 5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kadro durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	-
Başkan Yardımcısı	6	5	1
Daire Başkanı	36	-	36
Vergi Başmüfettişi	3.055	2.096	959
Vergi Müfettişi	10.656	4.679	5.977
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.527	673	857
Toplam	15.281	7.454	7.827

Konuyla ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu’nda görev yapan müfettiş sayılarının son 10 yıl içerisindeki değişimi aşağıdaki gibidir (Batı, 2023:t24.com.tr.):

Tablo 5.5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı son 10 yıl aktif çalışan müfettiş sayıları

Yıllar	Vergi Müfettiş ve Yardımcı Sayıları
2012	4.763
2013	5.550
2014	9.214
2015	9.205
2016	8.502
2017	8.244
2018	8.263
2019	8.142
2020	7.947
2021	7.776
2022	7.454

Tablo 5.4. ve tablo 5.5.’de görüldüğü gibi; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın boş kadro sayısının dolu kadro sayısından fazla olduğu ve 2014 yılından itibaren aktif çalışan müfettiş sayısının devamlı bir şekilde azaldığı anlaşılmaktadır. Bu durum, vergi müfettişliği mesleğinin yeterince tercih edilmediğini ve her yıl meslekten ayrılmaların yaşandığını göstermektedir.

Bunun yanında son altı yıl içerisinde ülke geneli vergi mükelleflerinin inceleme oranları aşağıdaki gibidir (Batı, 2023:t24.com.tr.):

Tablo 5.6. Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları

Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları			
Yıllar	Mükellef sayısı	İncelenen Mükellef sayısı	İnceleme Oranı
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58
2021	3.221.894	54.065	%1,68
2022	3.433.964	77.610	%2,26

Tablo 5.6.'da görüldüğü gibi; ülke genelinde vergi mükelleflerinin incelenme oranları oldukça düşüktür. Dolayısıyla, vergi incelemesi yapacak denetim eleman sayısının artırılması gerekmektedir. Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere; vergi müfettiş sayısı her geçen yıl azalmaktadır.

Bu nedenle, denetim elemanlarının kamudan kaçışını engellemek ve kaçakçılık ile mücadelede denetim gücünün üst düzeyde sağlanabilmesi için denetim elemanlarının özlük haklarının daha iyi düzeyde sağlanması önem arz etmektedir.

5.3. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiillerinde Yapılacak Yargılamalara Yönelik Çözüm Önerisi

Daha önce de belirttiğimiz üzere; vergi müfettişleri tarafından yapılan sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri sonucunda VUK'un 359. maddesi kapsamına giren fiiller düzenlenen vergi suçu raporlarıyla VUK'un 367. maddesi kapsamında Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaasıyla Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilmektedir.

Mütalaa, vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak yargılamanın başlayabilmesi için dava şartıdır (Şarlakkaya, 2013:73). Bu kapsamda vergi suçlarının ortaya çıkmasında dahli bulunan kişiler hakkında mütalaa düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılıklarına bildirilir. Bunun üzerine Savcılık makamı, mütalaada belirtilen şahıslar hakkında kamu davası açar (Doğrusöz, 2008:45).

Konu ile ilgili olarak vergi suçu yargılamaları ise Vergi Ceza Mahkemesi olarak adlandırılan Asliye Ceza Mahkemelerinde yapılmaktadır. Vergi Ceza Mahkemeleri ise 2021 yılında kurulmuştur (HSK, 2021/1227 K.). Bu

mahkemelerin kuruluş amacı ise, VUK'da yer alan hususların diğer ceza konularından ayrışması nedeniyle ilgili davalarda uzmanlığın sağlanması ve yargılamaların daha verimli yapılmasını sağlamaktır. Ancak yargıda ağır bir iş yükü olup, hâkimler kısa sürede birçok dava hakkında karar vermektedir. Bu mahkemeler on yıl ve daha az sürelerde hapis cezasını gerektiren suçlara bakmış olduklarından çok sayıda suç çeşidine bakmak durumunda kalmaktadır (Ak, 2021:158).

Bu nedenle geniş bir alanda davalara bakan Asliye Ceza Mahkemesi hâkimlerinin her konuda bilgi sahibi olabilmeleri ve her dava konusunda doğru karar verebilmeleri mümkün olmayabilir (Ak, 2021:158). Bu kapsamda vergi mevzuatının karışık ve uzmanlık gerektiren bir yapıya sahip olması nedeniyle vergi konusunda yapılan yargılamalar hâkimlerin işlerini zorlaştırmaktadır (Güler, 2019). Bunun yanında, Asliye Ceza Mahkemesi hakimleri vergi konusunda uzmanlaşmamış oldukları için dava konuları ile ilgili olarak bilirkişi tayin etmektedir. Dolayısıyla dava süreleri uzamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Yargıtay 17. Ceza Dairesi'nin 27.01.2021 tarih ve 2021/766 sayılı kararında; *“Sanık hakkında 2012-2013 takvim yıllarında sahte belge düzenleme suçlarından açılan kamu davasında; dosya kapsamından 2012 yılında fatura düzenlediği, mal ve hizmet alım satımı yaptığı firma beyanında bulunmadığı ancak yapılan karşıt incelemelerde mal satımı yaptığının belirlenmesi, 2013 yılında gider pusulalarının tamamının altın alımlarına ilişkin olduğu ve vergi incelemesi sırasında dinlenen tanıkların sanığın iş yerinden altın almadıklarını para ihtiyaçları nedeniyle kredi kartıyla işlem yaptıklarını bildirmeleri nedenleriyle sanığın alım satımlarının gerçek olmadığı, kredi kartlı işlemlerinin gerçekte para satışı olduğu, altın alışı ve satışı olarak düzenlenen belgelerin sahte olduğunun vergi suçu raporu, bilirkişi raporu, vergi tekniği raporu ile sübuta erdiği anlaşılmakla, sanığın mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi...Bozulmasına”* (Yargıtay, 2021/766K.) hükmü verilmiştir.

İlgili karar ile sahte belge düzenleme suçunun açık olarak ortaya koyulmuş olmasına rağmen Asliye Ceza Mahkemesi konu hakkında beraat kararı vermiş olup, Yargıtay 17. Ceza Dairesi, Asliye Ceza Mahkemesi'nin vermiş olduğu beraat kararını yasaya aykırı olması gerekçesi ile bozmuştur.

Örnek olarak verilen yargı kararından da görüleceği üzere; Asliye Ceza Mahkemelerinde görev yapan hâkimlerin vergi konusunda uzmanlaşmamış, genel ceza hâkimi olmaları nedeniyle konunun yanlış yorumlanmasına neden olabileceği

anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi ceza davalarının, Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmesi yerine Vergi Ceza Mahkemelerinde vergi konusunda uzmanlaşmış hâkimler nezdinde görülmesi faydalı olacaktır.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi kanununun 63. maddesinde; “Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına re'sen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine karar verilebilir. (Değişik cümle: 3/11/2016-6754/42 md.) Ancak, genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre; Asliye Ceza Mahkemelerinin uzmanlık alanları vergi konusu olmadığı için vergi suçları ile ilgili yargılamalarda bilirkişilerin bilgilerine başvurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bilirkişilerin bilgisine başvurmak ise yargılama sürecini uzatan bir husustur. Ancak, vergi suçları hakkında yapılan yargılamaların vergi konusunda uzmanlaşmış hâkimler tarafından yapılması durumunda ise bilirkişi tayininin yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bilirkişi atamasının yapılamayacak olması ise yargılama süreçlerini kısaltacaktır.

Sonuç olarak vergi suçu davalarının Asliye Ceza Mahkemeleri yerine Vergi Ceza Mahkemelerinde vergi konusunda uzmanlaşmış hâkimler tarafından görülmesi, hem yargılama süreçlerini kısaltacak, hem de Asliye Ceza Mahkemelerinin iş yükü hafiflemiş olacaktır.

SONUÇ

Bu tezde sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin vergi ve hazine gelirleri, gelir dağılımı, kayıt dışılık, vergi adaleti, kaçakçılığa yönelim eğilimi, vergi denetimi ve hukuk sistemi üzerindeki etkileri üzerinde durulmuş ve söz konusu fiillerin neticesinde uygulanan mali ve hukuki yaptırımlara yer verilerek sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin engellenmesi adına çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Sahte belge kullanma ve düzenleme fiilleri ile mücadele yöntemlerine yer verilerek, bu fiillerin önlenmesi açısından idari, hukuki, vergi denetimi ve yargı mercileri ışığında çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu çalışmada belirtildiği üzere; sahte belge düzenleme ve kullanma yoluyla vergi kaçakçılığına sebebiyet verilen fiil ve eylemler ile mücadelede kullanılan yöntemlerden biri vergi denetimidir. Bu nedenle de vergi denetim gücünün çoğunlukla vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanıldığı, dolayısıyla da vergi denetim gücünün etkin ve verimli kullanılamadığı ve beşeri sermayenin vergi denetiminde atıl kaldığı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, sahte belge düzenleme ve kullanma fiili Türkiye özelinde vergi kaçakçılığı kapsamında önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu nedenle, her yıl sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri nedeniyle milyarlarca lira vergi kaybı oluşmaktadır. Bu durum ise vergi adaletinin sağlanmasının önünde büyük bir engel olarak durmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine karşı birden çok yöntem kullanıldığı halde bu sorun halen devam etmektedir.

Çalışmamızda belirttiğimiz üzere; ülkemizde vergi denetiminde en önemli rolü vergi müfettişleri oynamaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde denetim faaliyetlerinde bulunan vergi müfettişleri ise, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olarak kurulmuş olan daire başkanlıklarında görev yapmaktadır. Çalışmada da belirttiğimiz gibi en çok vergi müfettişi kaçakçılık daire başkanlıklarında çalışmakta ve en çok daire başkanlığı ise kaçakçılık konusunda bulunmaktadır. Bu husus, ülkemizde vergi kaçakçılığı ile mücadelenin önemli olduğunu göstermektedir. Kaçakçılık hususunda ise, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu bağlamda sahte belge düzenleme ve kullanma fiili sorununa yönelik olarak sunulan çözüm önerilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Bu çalışmada belirtildiği üzere; sahte belge kullanma fiilleri kapsamında VUK'un 370/b maddesinde yer alan izaha davet müessesesi, sahte belge kullanma fiilini işleyen melleflere büyük avantajlar sağlamaktadır. İzaha davet müessesesi kapsamında sahte belge kullanma fiillerine VUK'un 370/b maddesinde belirtildiği üzere; %20 oranında vergi zıyı cezası kesilmektedir. Sahte belge kullanma incelemelerinde ise; 306 no'lu VUK genel tebliğinde belirtildiği üzere; bilmeden sahte belge kullanma fiillerine 1 kat, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bilerek sahte belge kullanma incelemelerine ise 3 kat vergi zıyı cezası kesilmektedir. Bunun yanında, izah kapsamında yer alan sahte belge kullanma fiillerinde kesilecek %20 vergi zıyı cezaları için mellefler tarhiyat sonrası uzlaşmadan da faydalanabilmektedir. Bu durumda sahte belge kullanma fiili neticesinde kesilmesi gereken vergi zıyı cezası neredeyse tamamen silinmektedir. Bu nedenle, sahte belge kullanma fiilinin caydırıcılık unsuru olan vergi zıyı cezası ortadan kalkmakta ve cezai yaptırımın bir önemi kalmamaktadır. Ayrıca, sahte belge kullanma fiillerinde izaha davetin ön şartı olan toplam alışların %5'ini aşmama şartı, kötü niyetli mellefler tarafından suiistimal edilebilmektedir.

Bunlara ilave olarak, izaha davet müessesesinin bürokratik işlem sürecinin fazla olması idarenin iş yükünü artırdığı gibi idari işlemler arasında karışıklığa neden olabilmekte ve yaşanan aksaklıklar nedeniyle hazine zararlarına neden olabilmektedir. Bunun yanında aynı mellefler hakkındaki izah işlemleri ile vergi incelemelerinin birbirine girmesi nedeni ile hem mellef hem de idari tarafta gereksiz işlemlerin ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Dolayısıyla, VUK'un 370/b maddesinde belirtilen izaha davet müessesesinin kaldırılması kaçakçılık fiilleri ile mücadelenin etkinleştirilmesi, idarenin ve melleflerin gereksiz iş yükünden kurtulması, hazine kaybının azaltılması ve zaman ve emek tasarrufu açısından faydalı olabilir.

Bu çalışmada belirtildiği üzere; vergi aflarındaki asıl amaç, kayıt dışı ekonomi nedeniyle gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen ve ülke dışına çıkarılmış olan servetlerin ekonomiye kazandırılmasının sağlanması, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen melleflerin affedilmesi ile ekonomik hayatlarına devam etmelerini sağlamak, tahsilinden umut kesilmiş olan alacakların hiç değilse bir kısmının tahsilini sağlamak ve kamunun gelir ihtiyacını karşılamaktır.

Ancak Türkiye’de son yıllarda vergi affı kanunlarının sık sık çıkarılması yoluyla, mükelleflerin cezai sorumlulukları ortadan kaldırılmaya devam edilmektedir. Bu durum ise, vergi ödevlerini yerine getiren mükellefleri zor duruma düşürürken, vergi sorumluluklarını yerine getirmekten alıkoymaktadır. Bunun yanında, ödenmesi gereken vergiler vergi affı kanunları nedeniyle olması gerekenden daha az tutarlarda ödenmekte ve mükellefler arasındaki rekabeti bozmaktadır. Ayrıca, mükelleflerde oluşan vergi affı beklentileri nedeniyle sahte belge düzenleme ve kullanma oranı yükselmekte ve vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi etkisizleştirmektedir. Dolayısıyla bu gibi uygulamalar ile vergi kaçakçılığı ile mücadelenin etkisi azalmakta ve yapılan mücadeleler boşa gitmektedir. Bu nedenle bu gibi uygulamalara son verilmesi veya çıkarılacak matrah artırım kanunlarının vergi kaçakçılığını kapsamayacak şekilde çıkarılması yerinde olabilir.

Türkiye’deki mükellefiyet tesis süreci son derece kolay ve herhangi bir şart istememektedir. Böylece, herhangi bir ticari yeterliliği olmayan kişi ve kişiler istedikleri zaman kolaylıkla mükellefiyet kaydı açtırabilmekte ve kaçakçılık fiillerine yönelmeleri halinde, tespit edilip idari işlem tesis ettirilinceye kadar istedikleri kadar sahte belge düzenleyebilmektedir. Bu durum ise vergi kaçakçılığında sahte belge sorununun devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, mükellefiyet tesis süreçlerinin daha kontrollü yapılması ve mükellefiyet tesis ettirmek isteyen kişi ve kişilerden sermaye, tesis, teçhizat gibi faaliyetlerine yönelik bazı yükümlülüklerin talep edilmesi kaçakçılık ile mücadelede yerinde bir uygulama olabilir.

Bu çalışmada belirtildiği üzere; günümüz çağında teknolojinin de gelişmesiyle birlikte ticari hayatta elektronik belgelerin kullanımı yaygınlaştırılmıştır. Bu nedenle ticari hayatta yapılan işlemlerde elektronik belge kullanımı artmıştır. Bu belgelerden biri de e-arşiv faturadır. E-arşiv fatura ise e-fatura türlerinden biri olarak kabul edilmektedir. E-fatura düzenlenmesinde kontrol mekanizması olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bulunurken, e-arşiv fatura düzenlenmesinde herhangi bir kontrol mekanizması bulunmamaktadır. Dolayısıyla, mükellefiyet kaydı bulunan kişi veya kişiler herhangi bir kontrol mekanizması olmadan istedikleri kadar ve istedikleri tutarda fatura düzenleyebilmektedir. Bu durum ise, sahte belge düzenlenmesini ve kullanılmasını kolaylaştırmakta ve devletin kontrol gücünü zaafa uğratmaktadır. Bu nedenle, kaçakçılık ile

mücadelenin daha etkin olabilmesi için e-arşiv fatura düzenlemesi hususunda bir kontrol mekanizması oluşturulması faydalı olabilir.

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin, mükellefler ile idare arasında çıkan uyuşmazlıklarda, yargı yoluna başvurulmadan önce taraflarca görüşülerek vergi ve cezanın miktarında anlaşılması ve anlaşmazlığın çözüme kavuşturulması olduğunu belirtmiştik. Bu kapsamda VUK'un 359. maddesi kapsamındaki sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar uzlaşma kapsamında sayılmamaktadır. Ancak, 306 no'lu VUK genel tebliği uyarınca bilmeden yapılan sahte belge kullanma fiilleri VUK'un 359. maddesi kapsamında değerlendirilmediğinden bu fiil sonucunda yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalar uzlaşma müessesesinden faydalanabilmektedir.

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda ise, vergi cezalarının ortalama %80 oranında, vergi asıllarının ise %10 civarında silindiği görülmektedir. Bu durum vergi kaçakçılığı hususunda VUK ile getirilen cezalandırıcı hükümleri büyük ölçüde ortadan kaldırmakta ve ilgili hükümlerin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır. Böylece, VUK ile getirilen yaptırımlar hafifletilmekte ve söz konusu yaptırımların caydırıcılığı azalmaktadır. Dolayısıyla, cezai yaptırımların tahsilat amacıyla hafifletilmesi sahte belge kullanma konusunda mükellefleri daha cüretkâr yapabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu yaptırımların caydırıcılığının sağlanması ve cezai yaptırımların anlamlı olabilmesi için sahte belge kullanma fiilinin uzlaşma kapsamından tamamen çıkarılması vergi kaçakçılığı ile mücadeleye katkıda bulunabilir.

Bu çalışmada belirtildiği üzere; cezalarda indirim, kanun yolundan vazgeçme ve etkin pişmanlık müesseseleri VUK'un 359. maddesi kapsamında işlenen fiilleri de kapsamaktadır. Bu kapsamda sahte belge düzenleyerek ve sahte belge kullanarak vergi suçuna sebebiyet veren mükellefler ilgili müesseselerden faydalanmak suretiyle hem maddi hem de yapılacak yargılamalar karşısında büyük kazanımlar elde etmektedir. Bu durum kaçakçılık fiillerinde bulunan mükelleflere mükâfat gibi olmaktadır. Dolayısıyla söz konusu müesseseler vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi zaafa uğratmaktadır. Bu nedenle ilgili müesseselerin sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri nezdinde uygulamadan kaldırılması kaçakçılık ile mücadele açısından faydalı olacaktır.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı ile kullanılan yöntemlerden biri vergi incelemeleridir. Vergi incelemelerinin oluşturulmasında ise; risk analiz sistemi, ihbarlar, yapılan inceleme ve denetim sonuçları ve sektörlere yönelik düzenlenen raporlar kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemelerinin oluşturulmasında birçok yöntem aktif olarak kullanılmaktadır. Buna rağmen sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile karşılaşılmaya devam edilmektedir. Bu nedenle, devlet her yıl milyarlarca lira zarara uğramakta ve bu zarar başka gelir kalemleri üzerinden telafi edilmekte ve vergi adaletsizliği sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı ile mücadelede daha önce demir çelik sektörüne yapıldığı gibi büyük operasyonların yapılması kaçakçılık ile mücadelenin etki gücünü artırabilir. Bu hususta her sektör özelinde bu gibi operasyonların yapılması vergi kaçakçılığı ile mücadelenin etkinliğine katkı sağlayabilir.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her ne kadar cezai yaptırımlar ve hukuki önlemler önemli olsa da toplumda vergi bilincinin oluşturulması da son derece önemlidir. Bu nedenle, ülke vatandaşlarına ilkokul çağından itibaren eğitim sistemi içerisinde vergi bilincinin ve vatandaşlık bilincinin yerleştirilmesi önem arz etmektedir. Bunun yanında sosyal medya üzerinden de vergi bilinci ile ilgili olarak vatandaşları bilinçlendirici sunumlar yapılması yararlı olacaktır.

Vergi denetiminde yoklama müessesesinin önemi son derece kritiktir. Yapılan yoklamaların düzenli olmaması ve niteliksiz yapılması kaçakçılık ile mücadeleyi sekteye uğratmaktadır. Yapılan sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinde yoklamalar mükellefler hakkında önemli veriler sunması nedeniyle bir mükellefin faaliyetinin gerçek olup olmadığını anlamakta denetim elemanlarına önemli veriler sunmaktadır. Bu nedenle, yapılan yoklamaların nitelikli olması ve düzenli olarak yapılması gerekir. Bu hususta yoklama memurlarının nitelikli yoklama konusunda eğitilmeleri ve personel sayısının yeterli hale getirilmesi gerekmektedir.

Kaçakçılık ile mücadele yöntemlerinden birisi vergi denetimidir. Vergi denetimi ağırlıklı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında yapılmaktadır. Vergi incelemeleri ise, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde çalışan vergi müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir. Vergi denetimi devletin devamlılığı açısından son derece önemli olduğundan vergi müfettişlerinin yetiştirilmesine son derece önem verilmekte ve uzun bir eğitim sürecine tabi tutulmaktadır. Bu nedenle yetiştirilmesi uzun zaman alan vergi

müfettişleri özel sektör tarafından oldukça talep görmektedir. Bu konuda özel sektör tarafından iyi imkânlar sunulan denetim elemanları özel sektöre yönelmektedir. Denetim elemanlarının kamudan ayrılarak özel sektörü tercih etmesi ise devletin denetim gücünü zayıflamaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminde önemli rol oynayan vergi müfettiş sayıları her geçen yıl azalmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadele hususu sektöre uğramaktadır. Dolayısıyla denetim elemanlarının özlük haklarında iyileştirmeler yapılması kamudan ayrılmalari azaltacağı için vergi kaçakçılığının azaltılmasına katkıda bulunabilecek faktörlerden biridir.

Son olarak, VUK'un 359. maddesi kapsamında sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine ilişkin yapılan yargılamalara değinecek olursak, yapılan söz konusu yargılamalar Vergi Ceza Mahkemeleri olarak Asliye Ceza Mahkemelerinde yapılmaktadır. Bu mahkemeler on yıl ve daha az sürelerde hapis cezasını gerektiren suçlara bakmış olduklarından çok sayıda suç çeşidine bakmak durumunda kalmaktadır. Bu nedenle geniş bir alanda davalara bakan Asliye Ceza Mahkemesi hâkimlerinin her konuda bilgi sahibi olabilmeleri ve her dava konusunda doğru karar verebilmeleri mümkün olmayabilir. Bu kapsamda vergi mevzuatının karışık ve uzmanlık gerektiren bir yapıya sahip olması nedeniyle vergi konusunda yapılan yargılamalar hâkimlerin işlerini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla dava süreleri uzamaktadır. Bu nedenle vergi suçu davalarının Asliye Ceza Mahkemeleri yerine Vergi Ceza Mahkemelerinde vergi konusunda uzmanlaşmış hâkimler tarafından görülmesi, hem yargılama süreçlerini kısaltacak, hem de Asliye Ceza Mahkemelerinin iş yükü hafiflemiş olacaktır.

KAYNAKLAR

Bu tez çalışmasında APA 6 atıf sistemi kullanılmıştır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesi.

10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

306 sıra no'lu VUK Genel Tebliği.

3065 sayılı KDV Kanunu.

459 sayılı VUK Genel Tebliği.

509 sıra nolu VUK genel tebliği.

519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu.

544 sıra nolu VUK genel tebliği.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.

7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Ak, E. (2021). Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Akbal, G. (2020). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkisi. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akburak, Y. v. (2003). Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler. *Banka-Maliye ve Ekonomi Yorumları Dergisi*(40), 18.

Akdeniz, D. (2018). Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.

Akdoğan, A. (1979). Vergi İncelemesi. *A.Ü.İ.Tİ.A*(127), 5.

- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi* (9 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüner, M. S. (2004). *Vergi Hukukunda Naylon Fatura*. Ankara: Tekağaç Eylül Yayınları.
- Aktan, C. v. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Alkan, A. (2009). Vergi Bilinci Ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği. *Yüksek Lisans Tezi*. Zonguldak: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alpaslan, M. (2020, Mart). Taklit Edilmiş Fatura Nedir. *VERSAV*.
- Alpsoy, Z. (2021, Temmuz). Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi.
- Apak, S. (2017, Ekim). Sahte Belge Kullanma Suçunda Manevi Unsur Hakkında Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*(349).
- Arıkan, Z. v. (2004). Türkiye’de Mali Affın Nedenleri ve Sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*(136), 60-64.
- Aydemir, İ. (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(7), 194.
- Aydin, E. (2000). Hayali İhracat Naylon Fatura. *Maliye Postası*(473).
- Aygen, F. (2003). Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü. *Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya Üniversitesi SBE.
- Bağdigen, M. v. (2005). The Impact of Corruption on Government Revenues: The Turkish Case. *16*(2), 31-54. *Yapı Kredi Economic Review*.
- Bakanlığı, A. (2023). Adalet Bakanlığı, Adalet İstatistikleri (Aİ).
- Bakanlığı, T. (2019). Ticaret Bakanlığı, Türkiye’de Şirket Kurma Rehberi.
- Başaran, K. (2016). Türk Vergi Sisteminde Yeni Uygulama: İzaha Davet. *Yaklaşım Dergisi*(287).
- Başkanlığı, G. İ. (2007). Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi. www.gib.gov.tr.
- Batur, Ö. (2020, Temmuz). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *(43)*.
- Baykara, B. (2005, Eylül). Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi. *Vergi Dünyası Dergisi*(289), 40-47.
- Bayraklı, H. (2015). *Vergi Ceza Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı b.). Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H. v. (2010, Ocak-Haziran). Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(158).
- BDR. (2022). Beyanname Düzenleme Klavuzu. Vergi Müfettişleri Derneği.
- Bilen, A. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

- BİM, E:2019/1954, K:2019/2008 sayılı karar (İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 09 12, 2019).
- BİM, 26.11.2021 tarih ve E:2021/646, K:2021/1129 sayılı karar (Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 11 26, 2021).
- Biyan, Ö. (2010). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat.
- Biyan, Ö. (2016). İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet. *Bilanço*(162).
- Bozdoğan, D. v. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, 6(1).
- Buyrukoğlu, S. v. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-68.
- Bülbül, D. (2003a). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I. *Yaklaşım Dergisi*(131), 206-209.
- Bülbül, D. (2003b, Aralık). Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II. *Yaklaşım Dergisi*(32).
- Candan, T. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları* (Güncelleştirilmiş 2. b.). İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları.
- Candan, T. (2016, Ağustos). *Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet*. “Çevrimiçi” <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> . adresinden alındı
- Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çamcı, M. (2022). Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiillerinin Zararları İle Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Çag Üniversitesi.
- Çavuş, A. (2019). Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları.
- Çelik, K. (2013). İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerine Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*(14(2)), 171-187.
- D., Ş. (2014, Temmuz). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi - Turkish Journal of TESAM Academy*.
- Danıştay, E: 2020/2163, K: 2021/4095 sayılı karar (Danıştay 3. Dairesi 09 29, 2021).
- Danıştay, E: 2019/8921, K: 2021/5110 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 10 12, 2021).
- Danıştay, E: 2016/16301, K: 2021/498 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 01 26, 2021).
- Danıştay, E: 2019/81, K:2022/1400 sayılı karar (Danıştay 3. Dairesi 03 30, 2022).
- Danıştay, E: 2020/3504, K:2022/3430 sayılı karar (Danıştay 3. Dairesi 04 28, 2022).
- Danıştay, E: 2020/2903, K: 2022/4539 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 06 29, 2022).

- Danıştay, E: 2018/1671, K: 2022/2819 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 04 21, 2022).
- Danıştay, E: 2022/627, K: 2022/1364 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 03 08, 2022).
- Danıştay, E: 2021/8741, K: 2022/6310 sayılı karar (Danıştay 4. Dairesi 11 08, 2022).
- Danıştay, E: 2021/1988, K: 2022/1683 sayılı karar (Danıştay 9. Dairesi 04 27, 2022).
- Danıştay, E:2019/3339, K:2022/2873 sayılı karar (Danıştay 9. Dairesi 06 09, 2022).
- Danıştay, E:2021/698, K:2022/3059 sayılı karar (Danıştay 9. Dairesi 06 14, 2022).
- Değer, N. (2008). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım Yayınları .
- Deniz, K. v. (2019, Temmuz). Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme Veya Kullanma Fiili İle İlgili Sorunlar Ve Çözüm Önerileri.
- Doğan, U. (2013a). *550 Soruda E-Fatura E-Defter* (3. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Doğan, U. (2013c, Ekim). E-Fatura Oluşturma Yöntemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*(61), 73-80.
- Doğan, U. T. (2015, Nisan). E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*(319), 154-165.
- Doğan, Z. v. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerinde Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Doğan, Z. v. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*.
- Doğrusöz, A. (2008, Eylül). Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı. *Yaklaşım*(189), 45.
- Doğrusöz, B. (2014). *Hukuka Aykırı Delille Vergi*. "http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=95773". adresinden alındı
- Dönmez, R. (1992). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*.
- Dönmezler, S. (2019). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku* (Cilt 2). İstanbul: Der Yayınları.
- Durmaz, A. (2017, Ekim). Vergiye Gönüllü Uyum İçin Yeni Bir Uygulama: İzaha Davet. *Maliye Postası*(890).
- Eker, C. (2006). Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Erkuş, H. (2009). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*(156).
- Erkuş, L. (2017, Ağustos). Vergi Mevzuatımızda İzaha Davet Müessesesi ve Uygulaması. *Maliye ve Sigorta Yorumları*(630).
- Eser, Ş. (2017). İzaha Davet. *Maliye ve Sigorta Yorumları*(633), 41.
- FR. (2021). Vergi Denetim Kurulu 2021 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: Vergi Denetim Kurulu .
- FR. (2022). Vergi Denetim Kurulu 2022 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: Vergi Denetim Kurulu.
- Frey, B. (1992). Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation, *Kyklos*. (45(2)).

- Genç, Y. v. (2009, Ekim). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası*(338).
- Gergeroğlu, U. v. (2017). Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilincine Yönelik Tutumları: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Örneği. *Researcher: Social Science Studies*. (10(5)), 383-407.
- GİB. (2021). Gelir İdaresi Başkanlığı (2021). E-Arşiv Uygulamaları (E-Arşiv Fatura, E-Smm) İptal, İhtar/İtiraz Bildirim Kılavuzu. Ankara.
- Gökmen, N. v. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır? *Vergi Dünyası Dergisi*(238), 41.
- Güler, H. (2019). "Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Vergi İncelemeleri Sırasında, Yargı Aşamasında ve Bilirkişi Raporları İle İlgili Yaşanan Sıkıntılar ve Çözüm Önerileri". <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/haldunguler/006>. adresinden alındı
- Günday, M. (2000, Haziran). Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi? *Vergi Sorunları Dergisi*(141).
- Gündel, A. (2002). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gündoğdu, S. (2022). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*(3(2)), 161-172.
- Güner, Ü. (2008). Türkiye’de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü. Ankara: TAAD.
- Gür, E. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet Müessesesi. *Social Sciences Studies Journal*, 4, 6501.
- Hocaoğlu, C. (2015). *Vergi Hukukunda Uzlaşma*. "dergipark.org.tr.". adresinden alındı
- HSK, 1227sayılı karar (HSK 11 25, 2021).
- İnneci, M. (2019). Türk Vergi Hukukunda Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Işık, N. v. (2003). Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(21).
- Karabulut, M. (1996). Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri- Türkiye Örneği. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (2. b.). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2010). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (2. b.). D.E.Ü. Hukuk Fk. Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku* (2. b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat Ve Delil. (C. XVIII), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*(7 (13)), 101-115.

- Kaşkar, M. E. (1996). Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçakçılığını Önlemedeki Rolü. *Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, P. B. (2017). Ziraî Kazançların Vergilendirilmesinde Çiftçilerin Vergi Algısı: Antalya İli Örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KDV Genel Uygulama Tebliği.
- Kelecioğlu, M. (2000, Kasım). Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı. *Yaklaşım Dergisi*.
- Keleş, Y. (2002). Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler? *Vergi Dünyası Dergisi*(249), 76-83.
- Kırbaş, S. (1988). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar* (2. b.). Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını.
- Kızılot, Ş. (1997). Vergi Hukukunda Naylon Fatura. *Vergi Dünyası Dergisi*(188), 1-88.
- Kızılot, Ş. (2002, Temmuz). Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma. *Yaklaşım Dergisi*(115), 26-32.
- Kızılot, Ş. (2007). Naylon Fatura ve KDV İndirimi Konusunda Önemli Bir Yargı Kararı. *Yaklaşım Dergisi*(178), 21-24.
- Kızılot, Ş. (2009). *Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara.
- Kızılot, Ş. Ş. (2007). *Vergi Hukuku* (2. b.). Ankara.
- Kızılot, Ş. v. (2009). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları* (2. b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. v. (2010). *Kaçakçılık Suçları Ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. v. (2011). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocahanoğlu, O. (1983). *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları* (2. b.). İstanbul: Yayıncılık Matbaası.
- Köstü, O. (2010). Vergi Hukukunda Fatura Ve Hileli İşlemler. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köstü, O. (2011). *Danıştay İçtihatları Işığında Sahte Fatura Ve Tespiti*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kumkale, R. (2008). *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura* (4. b.). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Kumkale, R. (2013). *Bütün Yönleriyle E-Fatura E-Defter* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kumkale, R. (2017). Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi. *Terazi Hukuk Dergisi*, 12(135), 120.
- Lian, J.-W. (2015). Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption in Taiwan: An Empirical Study. *International Journal of Information Management*, 35, 98-109.

- Luitel, H. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*(27), 19-38.
- M., T. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Mahmut, B. v. (2008). Gary S. Becker'in İktisat Bilimine Ve Beşeri Sermaye Teorisine Katkıları. *The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management*(Volume III Spring), 10.
- Mavral, Ü. (2001). Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları. *Vergi Denetmenleri Derneği*.
- MYBGBR. (2022). Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu.
- Okur, O. (1997, Ağustos). Sahte Fatura, Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları. *Vergi Sorunları Dergisi*(107).
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ö., I. Z. (2016). *Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Öncel, M. (1978). *Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.
- Öncel, M. K. (2005). *Vergi Hukuku* (13. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2013). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ötgen, Z. (2021). Vergi Uyumu Açısından İzaha Davet Müessesesinin Meslek Mensuplarının Görüşü Çerçevesinde Etkinliği. *Yüksek Lisans Tezi*. Bandırma: Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi.
- Özbek, V. (2010). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özen, M. (2018). *Vergi Suçları ve Kabahatleri*. Ankara.
- Özgenç, İ. (2012). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgür, M. (2006). Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü. *Vergi Raporu*(80).
- Özkan, M. (2021). Sahte Belge ve Sahte Belge Sorunu İle Sorunun KDV Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*(31(167)), 251-274.
- Özperhiz, N. (2011). Maliye Politikası Üzerinde Doğuran Demokrasi Etkisi. *Vergi Dünyası*.
- Özperhiz, N. (2006, Şubat). Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması. *Vergi Dünyası*(294).
- Özsoy, Ş. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü. *Yüksek Lisans Tezi*. Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özşanlı, İ. (2021). Vergi Kaçakçılığını Önlemeye Yönelik Türkiye'de Uygulanan Tedbirlerin Güncellenmesi Ve Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Öztaş, E. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Özel Usulsüzlük Cezaları Ve Yargı Yolu* (1. b.). İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Öztürk, N. (2017). İzaha Davet' Müessesesi Uygulamaya Geçiyor. *Yaklaşım Dergisi*(297), 53.

- Özyer, M. (2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (4. b.). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Polat, İ. (2004). Vergi hukukunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saban, N. (2006). *Vergi Hukuku* (4. b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Sarıcaoğlu, E. (2018). *Vergi Affından Yararlanan Mükellef için Mütalaa Geri Alınabilir mi?* "http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2018-134-1739". adresinden alındı
- Sarılı, M. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri Ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılık Dergisi*(41).
- Sarısoy T. ve Gözcü, H. (2019). Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı Ve Uygulama Örnekleri. *Vergi Raporu*.
- Sarısoy, T. (2009, Eylül). Sahte Belge Kullanımı ve Doğurduğu Sonuçlar. *Vergi Raporu Dergisi*(120).
- Selim, E. (2020). İki Yüzlü Elektronik Fatura Ve Görüntüsü İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Suçu. *Vergipedia*.
- Selvi, Y. (2019). Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları. *Vergi Raporu*(232), 204-219.
- Seviğ, V. (2004, Eylül). Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat. *Vergi Dünyası Dergisi*.
- Seviğ, V. (2006). Türkiye’de kayıt dışılık önlenbilir mi? Dünya gazetesi.
- Song Young-Dahl, Y. T. (1978). Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey, Public Administration Review. 38(5).
- Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü. *Sayıştay Dergisi*.
- Sütçü, F. (2017, Ağustos). *İzaha Davet Müessesesi*. “Çevrimiçi” <https://vergialgi.net/izaha-davetmuessesesi>. adresinden alındı
- Şarlakkaya, Y. (2013). Sahte Belge Düzenleme Hususunda Vergi İnceleme Elemanının Yetkilerinin İncelenmesi. *Yaklaşım Dergisi*(249), 73.
- Şenyurt, İ. (2008). Türkiye’deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 319.
- Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)* (4. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri Ve Suçları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş. *İzmir Barosu Dergisi*.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku* (8. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.

- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)* (11. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. Y. (2017). *Türk Vergi Sistemi* (14. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şerbetçi Taşlıalan, G. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kaçakçılığına İlişkin Algıları Üzerine Bir Araştırma. *Doktora Tezi*. Kahramanmaraş: Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- T., C. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. b.). Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Taşdemir, K. v. (1998). *Belgelerde Sahtecilik Mala Karşı Suçlar ve Bilişim Alanında Suçlar*. Adil Basım Yayın Dağıtım.
- Taşpınar, M. (2020, Ocak). İzaha Davet Sonucu Tarh Edilen Vergi ve Kesilen % 20 Vergi Ziyat Cezasında Uzlaşma Müessesesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(193).
- Taştan, M. (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu. *Adalet Dergisi*(48).
- Teyler, T. (1990). Why People Obey the Law, New Haven. *Yale University Press*(117), 40-56.
- Teyyare ve Kumbaşı, E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(16(4)), 1-29.
- Tınar, M. (1996). Çalışma Psikolojisi. İzmir.
- Torgler. (1980). Orijinal Eser İçin Bkz: Charles R. Tittle, Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence. *New York: Praeger*.
- Torgler, B. (2005). Tax Morale and Direct Democracy, *European Journal of Political Economy*. 21.
- Torgler, B. v. (2005). Tax Morale and Fiscal Policy ,Center for Research in Economics, Management and the Arts (Crema).
- Tuncer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1).
- Tuncer, S. (2006). *Vergi Hukuku ve Uygulaması* (Cilt II). Yaklaşım Yayıncılık.
- TÜİK. (2022). Gelir Dağılımı İstatistikleri, (<https://data.tuik.gov.tr>).
- TÜİK. (2023). Ulusal Eğitim İstatistikleri.
- Türkay, İ. (2022). İzaha Davet Sisteminin Mükelleflere Sağladığı Avantajlar. "info@nazali.com". adresinden alındı
- Uğur, A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği. *International Journal of Public Finance*(1), 4-12.
- Uğur, H. v. (2016). *Açıklamalı-içtihatlı vergi suçları* (2. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uyanık, O. (2013). İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları Ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri. *Yüksek Lisans Tezi*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzunoğlu, N. (2001, Şubat). Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi? (İhracatta KDV İadesi Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi). *Vergi Dünyası Dergisi*(234).

- Ülgen, H. (2013). *Kıymetli Evrak Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ümit, C. (2021). Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*(11 (1)).
- Ünal, O. (2006). *Fatura ve İspat Kuvveti* (4. b.). Ankara: Bilge Yayınevi.
- Ünal, O. K. (2006). Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(10 (1)), 1-32.
- VDK. (2014). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014/1 sayılı İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Genelgesi.
- VDK. (2015). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 20.02.2015 tarih ve 219 sayılı Yönerge.
- VDK. (2018). Vergi Denetim Kurulu 2018/1 sayılı İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi.
- VDK. (2018). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetimi İç Genelgesi.
- VDK. (2021). Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonunun 20.12.2021 tarih ve 2021/DK1/6 sayılı kararı.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber.
- VİR. (2023, Şubat). Vergi Denetim Kurulu Vergi İnceleme Rehberi. Vergi Denetim Kurulu.
- VKR. (2021). Vedas Kullanım Rehberi.
- VUK Uzlaşma Yönetmeliği.
- www.aa.com.tr. <https://www.aa.com.tr/tr/gundem/demir-yumruk-operasyonu-kapsaminda-10-supheli-daha-tutuklandi/2631758>.
- www.t24.com.tr. <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/sayilarla-2022-yili-vergi-inceleme-sonuclari-inceleme-orani-yuzde-2-26,39295>.
- Yalçın, H. v. (1996, Ocak). Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*(173), 104-110.
- Yaraşlı, G. (2005). Türkiye'de Vergi Reformu. *Maliye Bakanlığı APKK Yayın No:2005/367*. Ankara.
- Yargıtay, E: 2016/2704, K: 2018/2334 sayılı karar (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03 19, 2018).
- Yargıtay, E: 2016/10685, K: 2019/9805 sayılı karar (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2019).
- Yargıtay, 2021/766 sayılı karar (Yargıtay 17. Ceza Dairesi 01 27, 2021).
- Yaşar, M. (2017). Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet. *Vergi Dünyası Dergisi*, 36(429).
- YCGK, E: 2018/11-427, K: 2018/517 sayılı karar (Yargıtay Ceza Genel Kurulu 11 08, 2018).
- Yıldız, M. (2019). Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Yılmaz, M. (2019). Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Yüksek lisans Tezi*. Işık Üniversitesi.
- Yumuşak, İ. (1997). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*(188).
- Yurt, O. v. (2019). İşletmelerde Sahte Belge Kullanma Durumu Ve Bu Durumun Sonuçları, Press Academia Procedia, 9(1), 150-154 Doi: 10.17261/Pressacademia.2019.1083.
- Yurtsever, H. (2009). Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı. *Maliye Dergisi*(156).
- Yüce, M. (2014). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenleme ve Kullanma Fiilinde İspat Yükü-2. *Bilanço Dergisi*(151).

