

# SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMI VE KAÇINMA YOLLARI

**Kaan DEMİROĞLU**  
**YMM-BAĞIMSIZ DENETÇİ**

## 1. GİRİŞ

Vergi mükellefleri açısından günümüzün en önemli ekonomik ve vergisel sorunlardan birisi de sahte belge kullanımudur. Maliye İdaresi tarafından çok ciddi ve önemli tedbirler alınmış olmasına karşın gittikçe büyüyen bu sorun hem vergi mükelleflerini hem de vergi idaresini meşgul etmektedir.

Bu konuda çok sayıda makale yazılmış, konferanslar verilmiş ve Vergi İdaresi tarafından alınan tedbirler mükelleflere duyurulmuş, böylece mükelleflerin bilinçlendirilerek sorunun çözümüne yardımcı olunmak istenmiştir.

Ancak sorunun gittikçe büyümüş olması alınan tedbirlerin ve yapılan uyarıların çokta işe yaramadığını gösterir niteliktedir.

Bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak konuyla ilgili böyle bir çalışma yapma sebepim hem mükelleflerimizin bize getirmiş olduğu sorunları çözebilmek hem de bu sorunları onlarla birlikte yaşayan meslek mensubu arkadaşlarımıza bir nebze de olsa yararlı olabilmektir.

## 2.VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BELGE TANIMI

Vergi Kanunları açısından belge kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 227 inci maddesinde tanımlanmıştır. Maddeye göre, *Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesi mecburidir.*

Kısacası mükelleflerin tutmuş olduğu kayıtları belgelemeleri şarttır. Hangi belgelerin ne şekilde düzenleneceği, belgeler üzerinde yer verilmesi gereken zorunlu bilgilerin neler olacağı ve diğer hususları belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 229-242 inci maddelerinde hangi mükelleflerin hangi belgeleri düzenleyeceği, belgelerin Şekil Őartları ve taşıması gereken zorunlu bilgilerin neler olduğu belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin tamamı gerçek bir durum ve muamelenin varlığı halinde düzenlenmek zorundadır. Bu belgelere yazılması zorunlu olan tüm bilgilerinde gerçeği yansıtması gerekmektedir.

Geniş anlamda belge kapsamı içinde sayılan ve mükellefler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan belgeleri aşağıda olduğu gibi sayabiliriz.

- Fatura,
- Perakende Satış Vesikaları, (Perakende satış fişi, Makineli kasaların kayıt ruloları, Giriş ve yolcu taşıma biletleri)
- Gider Pusulası,
- Müstahsil Makbuzu,
- Serbest Meslek Makbuzu,
- cret bordroları veya bordro yerine geçen vesikalar,
- Taşıma irsaliyesi,
- Yolcu Listeleri,
- Günlük Müşteri Listeleri,
- Ticari muameleler için tüccarlar tarafından yazılan mektuplar, hesap hlasası,
- Bunların dışında kalan bir hüküm ve ispat vesikası olarak kullanılan mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme karar örneklere, ilamlar, vergi makbuzları.

### **3.SAhte VEYA MUhteViyATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE TANIMI**

Gerek vergi uygulamalarında ve gerekse ticari hayatta birçok nedenlerden dolayı gerçek durum yerine gerçek olmayan durum ve muameleleri gösterme eğiliminin artması nedeniyle belgelerde sahtecilik fikri oluşmuştur. Çünkü yazımızın giriş bölümünde de açıklandığı üzere Vergi Mükellefleri vergi kanunları açısından kayıtlarını belgelemek

zorundadırlar. Tamamen kayıt dışı işlem ve muameleler için hiçbir şekilde belge düzenlenmeyeceği olayın tabii bir sonucudur. Öyleyse sahtecilik fikri esas itibariyle kayıt altına alınmak istenen muameleler ve durumlar için geçerlidir.

Özellikle 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi ile birlikte sahte belge kullanımı da artmaya başlamış olup aynı zamanda Maliye İdaresi tarafından da tedbirler alınmaya başlanılmıştır. Katma Değer Vergisinde yer alan vergi indirimleri ve iade uygulamaları sahteciliğin yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları ilk kez Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili olarak yayımlanan 28 Nolu KDV Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Bahse konu olan Tebliğde yer alan tanıma göre; “ **vergi uygulamalarında kullanılan belgelerin geçerliliği, belli edilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlemelerine ve gerçeği aksettirmelerine bağlıdır. Buna göre, hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler "sahte belgeler" dir.**

**Bu çerçevede;**

- 1. Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,**
- 2. Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,**
- 3. Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.**

**Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanlardır. Buna göre mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası "tahrif" suretiyle değiştirilmiş belgeler, gerçek durumu göstermeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir.**

**Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler sadece yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp olayın özelliğine göre değişik durumların ortaya çıkabileceği tabiidir.”** Şeklinde bir açıklama yapılarak Maliye İdaresi tarafından sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin net bir tanımı yapılmıştır.

Diğer bir tanım ise VUK'nun 5728 sayılı Kanununun 276 ıncı maddesi ile değişen **“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”** başlıklı 359 uncu maddesinde yapılmıştır.

Maddenin (a-2) inci bendinde; ***Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeler*** muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler olarak tanımlanırken, (b) fıkrasında ***Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler sahte belge olarak*** tanımlanmıştır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasındaki fark, sahte belgede hem belgenin hem de içeriğın gerçek olmaması iken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de ise faturanın kendisi gerçek olduğu halde içerdiği bilgilerin doğru olmamasıdır. Örneğın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede alınan malın miktarı veya mahiyeti (az veya çok) gösterilirken, sahte belgede ise hiçbir şekilde mal ve hizmet hareketi yoktur. Sahte belge, aynı zamanda belge düzenleme yetkisi olmayan kişi veya kurumlarca düzenlemiş belgelerdir.

Konuyla ilgili uygulamada ve günlük yaşamda sıkça rastladığımız sahte belge düzenleme filleri aşağıdaki gibidir.

- Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak belge bastırılması ve düzenlenmesi,(Taklit Faturalar)
- Gerçek bir mükellef tarafından, hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
- Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırıldığı belgeleri düzenlemesi,
- Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması,
- Vergi Usul Kanununun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi.

Günlük yaşamda en çok karşılaşılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme filleri ise aşağıdaki gibidir.

- Gerçek bedelinin altında veya üstünde fatura düzenlenmesi,
- Gerçek satış miktarının faturada düşük veya yüksek gösterilmesi,
- Faturada gerçekte satılan mal yerine başka bir malın satıldığının gösterilmesi,

- İşletmeye ait olmayan gider veya maliyetlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi,
- Alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde fatura düzenlenmesi,

#### **4.SAhte VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA NEDENLERİ**

Makalemizin bu bölümünde vergi mükelleflerinin neden sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge kullanma eğiliminde bulunduğunu piyasa tecrübelerimize istinaden açıklamaya çalışacağız. Çünkü yaptırımı hapis cezalarına kadar varan sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge kullanmak için belli nedenlerin olduğu aşikardır.

Ancak konunun çok sayıda makale veya görüş yazılarında detaylı olarak belirtilmiş olması nedeniyle sadece makalenin bütünlüğü açısından ana başlıklar halinde sahte fatura kullanımını nedenlerine yer verilecektir.

- Vergi mükelleflerinin birçoğu gerçek giderlerini ve mal alışlarını çok değişik nedenlerden dolayı belgeleyememektedir. Özellikle bir çok sektörde spot satışların çoğalması, spot satışların bir çoğunun piyasa fiyatlarına göre daha ucuz ve katma değer vergisiz olması, bu satışlar için fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması nedeniyle vergi mükellefleri açısından cazip hale gelmiş ve bu alışları ya da giderleri belgelemek içinde belli bir bedel ödemek ya da bedelsiz olarak sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belgeler temin edilerek kullanılmaktadır. Bu şekilde kullanılan sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belgeler aynı zamanda mükelleflerin emtia dengesini sağlamak, yapılacak denetimlerde kaydı ve fiili envanter açıklarının ortaya çıkmamasını sağlamak amacına da yöneliktir.
- Bir kısım vergi mükellefleri alış ve giderlerine ilişkin belgeleri tam olarak aldıkları halde özellikle dönem sonlarına doğru yüksek karların çıktığının anlaşılması durumunda karlarını daha az göstermek ve daha az vergi ödemek maksadıyla giderlerin ya da maliyetlerin yükseltilmesi için sahte veya muhteviyati itibariyle yanılıcı belge kullanmaktadır. Böylece mükellefler hem gelir ve kurumlar vergisi yönünden fayda sağlamakta hem de ödenmesi gereken katma değer vergisinin daha az ödenmesini sağlamaktadırlar.

- Bazı vergi mükellefleri devletçe verilen teşviklerden daha fazla faydalanabilmek amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktadırlar. Özellikle çiftçilere yapılan tarımsal desteklemeler konu ile ilgili olarak verilebilecek en güzel örnektir. Doğrudan gelir desteği almak maksadıyla gerçek olmayan müstahsil makbuzlarının düzenlenmesi ve bunların ilgili kurumlara verilerek haksız ve yersiz olarak doğrudan gelir desteği alınması, hayvancılık sektörüne sağlanan yem ve damızlık gibi desteklerden olduğundan daha fazla yararlanmak için sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmaktadır.
- Yine tarım sektörü ile ilgili olarak müstahsillerden yapılan stopajlardan kaçınmak amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlenmesi, bu belgelere dayalı olarak gerçekte müstahsilden alınan ürünlerin tüccarlardan alınmış gibi gösterilmesi sıkça rastlanan durumlardandır.
- Yine sahte belge kullanmaya iten nedenler arasında bazı sektörlerde ödenen Katma Değer Vergisinin diğer mükelleflere yansıtılamaması nedeniyle oluşan finansman yükü de gösterilebilir.
- İhracatçı firmaların KDV kanununa göre KDV den istisna olması, bu nedenle yüklenmiş oldukları KDV'lerin iadesinin yasal olarak sağlanmış olması ve bazı ihracatçı firmaların daha yüksek iade almak istemeleri nedeniyle de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılmaktadır.
- Özellikle çok sayıda şirketin bir arada faaliyet gösterdiği, grup şirketleri ve holdinglerde dönem kazançlarının ayarlanması, daha az vergi ödenmesi amacıyla birbirlerine gerçek olmayan işlemlerden dolayı belge düzenledikleri ve kullandıkları da bilinen bir gerçektir.
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanım nedenleri arasında, mükelleflerin psikolojik yapısı, vergi adaletinin olmadığı yönündeki düşünceleri, ticari hayatında meydana gelen zor durumlardan çıkış yolu olarak göstermeleri, yasalardan kaynaklanan zorluklar v.b nedenlerden dolayı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma düşüncesinin ağır basması gibi nedenleri de saymak mümkündür.

- Genel olarak ülkemizde vergi oranlarının yüksek olduğu iddiası ve düşüncesi de vergi mükelleflerinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmalarına neden olmaktadır.
- Sahte belge kullanımı yukarıda bahsedildiği üzere sadece vergi uygulamaları ile bağlantılı değildir. Vergi uygulamalarının dışında kalan bazı durumlarda da sahte belge kullanıldığı bilinmektedir. Örneğin TCK'nun güveni kötüye kullanma suçu ile bağlantılı olarak yapılan şikayetler ve incelemeler sonucunda bir çok kooperatif yöneticisinin, şirket yöneticisinin, şirkette veya kamuda görevli tahsildarın yapmış olduğu yolsuzlukları ve elde ettiği haksız kazançları kamufle etmek ve ortaya çıkmasını önlemek amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı görülmektedir.
- Kayıt dışılığın ve haksız kazanç sağlamanın yaygın olduğu durumlarda elde edilen kazancın gizlenmesi, vergi dışında kalmasını sağlamak amacıyla özellikle kara paranın aklanması amacıyla sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması da yaygın bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

## **5.SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMANIN SONUÇLARI**

Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmanın bir takım müeyyideleri vardır. Bunlara kısaca yer verecek olursak;

### **a- Vergi Ziyası Cezası:**

Vergi mükellefleri nezdinde yapılan vergi incelemeleri sırasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı tespit edildiği durumlarda, bu belgelerde yer alan mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, imalatta veya satışta kullanılıp kullanılmadığı tespit edildikten sonra gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergi kaybının olup olmadığına karar verilmektedir. Şayet inceleme sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılan belgelerde gösterilen mal ve hizmetlerin gerçekten alındığı ve kullanıldığına karar verilirse gelir ve kurumlar vergisi yönünden herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Ancak tersi durumda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktan dolayı neden olunan vergi ziyası hesaplanıp mükelleften istenmekte, bunun yanı sıra VUK'nun 341 ve 344 üncü maddelerine göre vergi ziyası cezası kesilmektedir. Kesilecek

vergi ziyat cezasının hesaplanmasında da bahse konu belgelerin bilerek veya bilmeden alınıp kullanıldığı önem taşımaktadır.

Şayet Vergi inceleme elemanı sahte belgelerin bilerek kullanıldığına kanaat getirirse bu durumda mükelleften istenen verginin 3 katı tutarında vergi ziyat cezası kesilmekte ve mükellef Uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır. İnceleme elemanı Sahte olduğu tespit edilen belgelerin bilmeden kullanıldığına kanaat getirirse bu durumda 1 kat vergi ziyat cezası kesilmekte ve mükellefe vergi ve cezalar için uzlaşma hakkı tanınmaktadır.

Görüldüğü üzere sahte olduğu belirlenen belgelerin bilerek kullanılması halinde vergi mükelleflerinin müeyyideleri artmakta ve olay daha vahim hale gelmektedir.

Katma Değer Vergisi yönünden yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmak suretiyle KDV indiriminden yararlandığının tespiti halinde inceleme elemanı bunun nedenine itibar etmeden belgeler üzerinde yer alan katma değer vergilerinin indirimini reddetmekte ve mükellef tarafından verilen KDV beyanlarını yeniden düzenlemek suretiyle vergi kaybı olup olmadığını araştırmaktadır. Kısacası sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelere dayalı olarak indirim konusu yapılan katma değer vergileri mükelleflerin kayıt ve beyanlarından çıkartılmakta ve sonucuna göre işlem yapılmaktadır.

#### **b- Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar (Adli Cezalar) :**

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle vergi kanunlarına aykırı hareket edenler hakkında, vergi cezalarının dışında hapis cezaları da uygulanmaktadır.

Mükellefler hakkında Vergi Usul kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen hapis cezalarının uygulanabilmesi için Türk Ceza Kanununun genel ilke ve esaslarına göre Ceza Mahkemelerinde yargılama yapılmaktadır.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge VUK'nun 359'uncu maddesinde ayrı ayrı tanımlanmıştır.



Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması VUK'nun 359 uncu maddesinin (a) fıkrasının (2) inci bendinde tanımlanmış ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenleyenler veya kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiş iken, sahte belge düzenlenmesi veya kullanımı aynı maddenin (b) fıkrasında tanımlanmıştır. (b) fıkrasında sahte belge düzenleyen veya kullananlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan 5237 sayılı TCK'nun 51 inci maddesinde Hapis Cezalarının ertelenmesi ile ilgili hükümler yer almakta olup maddenin (1) inci fıkrasına göre işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezasının ertelenebileceği, bu sürenin üst sınırının fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu madde hükmüne göre, VUK'nun 359/b bendinde belirtilen sahte belge düzenleme ve kullanma fiilini işleyenler hakkında uygulanacak hapis cezasının alt sınırının üç yıl olması nedeniyle erteleme kararının bu fiiller için uygulanamayacağı, VUK'nun 359 uncu maddesinin (a-2) bendinde tanımlanan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili için uygulanacak alt sınırın 18 ay olması nedeniyle bu fiili için erteleme uygulamasının mümkün olabileceği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 231/5 inci maddesine göre; “ Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder. “ denilmektedir.

Yukarıda açıklanan yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinde gerek Vergi Usul kanununda ve gerekse TCK 'nunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin müeyyidesinin daha hafif, sahte belge kullanımının müeyyidesinin ise daha ağır olduğu anlaşılmaktadır.

### **c- Koda alınma:**

Her ne kadar vergi kanunlarında tanımı ve yasal dayanakları olmasa da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin Maliye Bakanlığınca kod listelerine alındığı ve koda alınan bu tür mükelleflerin bir kısım vergi uygulamalarında özel rejime tabi tutuldukları bilinen bir gerçektir.

Haklarında olumsuz rapor bulunanlar veya olumsuz tespit yapılan mükellefler Maliye Bakanlığı tarafından izlemeye alınmaktadır. Örneğin iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında özel rejimlere tabi tutulabilmektedirler. Kod uygulamasında sadece koda alınan mükellefler değil bunun yanı sıra bu mükelleflerden mal ve hizmet alan mükellefler de etkilenmektedir. Kullanıcılar daha sonraki aşamalarda düzenleyici muamelesi görmektedirler.

Bu tür bir uygulama ticari hayatta çeşitli sıkıntılara neden olmakta, mükellefler arasındaki ilişkileri zedelemektedir. Bu uygulama yüzünden birçok mükellefin haksız ve gereksiz yere vergi incelemelerine alındıkları ya da beyanlarını düzeltmeleri için telkinlerde bulunmak suretiyle mağdur oldukları sıkça karşılaşılan bir durumdur.

### **6.BİLEREK VEYA BİLMEYEN KULLANMA ARASINDAKİ FARK NEDİR?**

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) ve (b) fıkralarında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili tanımlanırken bilerek veya bilmeden ayrımı yapılmamıştır. Ayrıca aynı fiillerle vergi ziyasına neden olup olunmadığı da önem arz etmemektedir. Bunun tabii sonucu olarak da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin bu fiili kasten işleyip işlemediğine ve vergi ziyasına neden olup olmadığına bakılmaksızın VUK'nun 359 uncu maddesine göre kaçakçılık fiili işlediği kabul edilerek cezalandırılması açısından Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

Ancak Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanununun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı konuya açıklık getirmek amacıyla 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 306 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini yayımlamıştır.

Tebliğde özellikle Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin kastın karinesi olduğu bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı, ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebildiğini, bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumların söz konusu olabildiğini, bu gibi durumlarda da sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesinin önem taşıdığını, şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacağı, aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilerek kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine bağlı bulunduğunu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı aynı tebliğde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması gerektiğini belirterek kullanma fiilinde kastın varlığının tespitini inceleme elemanlarına bırakmıştır.

Gerek bu tebliğde ve gerekse VUK’nun 359 uncu maddesinde ya da TCK’nda kastın varlığının tespiti yapılırken hangi kriterlere bağlı kalınacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle vergi incelemesini gerçekleştiren vergi inceleme elemanları yaptıkları inceleme sırasında tespit edilen bir takım kıstaslardan hareket ederek sahte veya

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin bu belgeleri bilerek veya bilmeyerek kullandığı yönünde kararlar vermektedirler.

Fiiliyatta vergi inceleme elemanlarının en çok kullandıkları kıstaslar;

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturaların yıl içindeki toplam alış veya giderleri içindeki oranı,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bedellerinin nakit veya banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla ödenip ödenmediği,
- Kaydı ve fiili envanter sonuçlarına göre mal veya hizmetin gerçekte alınıp alınmadığı,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenleyenler hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporlarında tespit edilen hususlar olmak üzere sıralanmıştır.

Yukarda özet olarak verilen kıstaslara göre yapılan değerlendirmelerin birçoğunun doğru sonuçlar vermediği, aynı kıstaslara göre değerlendirme yapan vergi inceleme elemanları arasında farklı kararlar verildiği, böylece mükellefler arasında adaletsizlik yaratıldığı, özellikle taşrada yapılan vergi incelemelerinde mükelleflerin fazlasıyla mağdur edildiği düzenlenen vergi inceleme raporlarından anlaşılmaktadır.

Bir örnek vermek gerekirse, genellikle bilerek veya bilmeden kullanma ayrımında en çok kullanılan kıstas, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura tutarının genel alış ve giderler içindeki oranıdır. Birçok vergi inceleme elemanı %70-80 oranını çok yüksek bir oran olarak değerlendirirken özellikle taşrada görevli inceleme elemanları %15-20 oranını çok yüksek bir oran olarak değerlendirmekte ve belgeleri kullananın bilerek kullandığını iddia etmektedirler.

Bir diğer kıstas ise ödeme kıstasıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin birçoğu ödemelerinin tamamını banka havalesi veya çekle yapmış olduğu durumlarda vergi inceleme elemanlarının bir kısmı bu durumu bilmeden kullanıldığının bir göstergesi olarak kabul ederken bir kısım inceleme elemanları ödemenin banka aracılığıyla yapılmış olmasını yeterli görmemektedir.

Sonuç olarak bilerek veya bilmeden kullanma kararı verilirken kullanılan kıstaslar tamamen öznel olup inceleme elemanlarına göre farklılıklar göstermektedir. Bunun

sonucunda ise bir kısım mükellefler mağdur edilirken bir kısım mükellefler de belki farkında olmadan korunmaktadır.

Çünkü makalemizin önceki bölümünde de özet olarak açıklanmaya çalışıldığı üzere, bilerek veya bilmeden kullanma kararı aynı durumda olan iki mükellef arasında telafisi çok güç olan farklı sonuçlar doğurmaktadır.

### **7.KONUMUZLA İLGİLİ BİR ÖNERİ:**

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 306 Seri Nolu VUK Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir.

Kötü niyetli mükellefleri bir tarafa koyduğumuzda gerçekten sistemin getirdiği sıkıntılardan dolayı bazı vergi mükellefleri kendisine verilen belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olup olmadığını bilememektedir. Sahte belge düzenleme ve kullanmanın yaygın olduğu bir ortamda iyi niyetli vergi mükellefleri maalesef çoğu zaman kendilerini koruyamamaktadır.

Birçok vergi mükellefi iyi niyetli olarak kendisine düzenlenen belgenin bedelini yasaların öngördüğü zorunluluk kapsamında banka veya benzeri finans kurumlarını aracı kılarak ödüyor ve bunu belgelendiriyorsa, mal ve hizmetin gerçekte alınıp satıldığını defter kayıtlarına göre ispatlayabiliyorsa (ki birçok vergi inceleme elemanı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler üzerinde gösterilen mal veya hizmetin gerçekte alınıp satıldığını kabul etmektedir) belgeyi düzenleyen firmanın muhasebecisi ile mutabakat sağlayıp karşılıklı olarak Ba-Bs formlarında beyan edilmesini sağlıyorsa, belgeyi düzenleyen firmanın KDV beyannamelerinin düzenli olarak verilir verilmediğini takip ediyorsa geriye yapacak başka bir şey kalmıyor.

Bu konuda vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını takip eden ve beyannamelerinin verilmesinde görevli ve sorumlu olan meslek mensubu yukarıda izah edilenlerin dışında bir şey yapamamaktadır. Çünkü maalesef Vergi Usul Kanununun Vergi Mahremiyetini düzenleyen 5 inci maddesi meslek mensuplarının önüne bir set çekmekte ve bu konuda bir şeyler yapmasını engellemektedir.

Özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde bir kısım vergi inceleme elemanları maalesef meslek mensuplarına da sorumluluk yüklemekte ve zaman zaman meslek mensuplarının bağlı oldukları odalardan meslekten çıkarma cezası almasına kadar varan sonuçlar doğurmaktadır. Bir taraftan meslek mensubunu olayla ilgili olarak sorumlu tutarken diğer taraftan meslek mensubuna konu ile ilgili hiçbir araştırma ve bilgi toplama yetkisi verilmemektedir.

Maliye Bakanlığının sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen vergi mükelleflerine ilişkin bilgileri Merkezi Sorgulama Sistemlerinde (VEDOP, VDİNTRA gibi) bağlı veri tabanlarında sakladığını ve ihtiyaç duyulduğunda buradan sorgulama yapılarak bilgiler elde edildiği bilinen bir gerçektir. Bir vergi dairesi müdürü veya bir vergi inceleme elemanı kendisine sunulan belgenin düzenleyicisi hakkında bir kısım bilgiler elde edebilmekte ve sonuç olarak bu mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğini tespit edebilmektedir. Aynı imkan meslek mensuplarına da elbette sunulabilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin listesi Maliye Bakanlığının veri tabanında mevcut, belirli bir çerçeve dizayn edilerek bu bilgiler meslek mensupları ile paylaşılırsa faydalı sonuçlar alınabilecektir.

Kendisine getirilen belgenin düzenleyicisi hakkında sorgulama yapan bir meslek mensubu bu düzenleyici hakkında Vergi Tekniği Raporu olduğunu öğrendiğinde belgelerin kayıtlara intikal etmesini önleyebilir. Konuyu mükellef ile paylaşarak kendisine getirilen belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunu açıklayarak bu belgenin kayıtlarda yer almasının sıkıntılarını kendisine anlatılır ve sonuçta kayıtlarda yer almamasını sağlayabilir. Böylece iyi niyetli vergi mükelleflerinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmasını önleyerek daha sonraki süreçte de kendisini güvence altına alabilir.

Bunların yapılabilmesi için;

-Öncelikle meslek mensuplarının tıpkı vergi inceleme elemanı veya vergi dairesi müdürleri gibi Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilerek Merkezi sorgulama sisteminden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerle ilgili bilgilere ulaşabilmelerinin sağlanması,

-Ba-Bs formlarının KDV beyannamelerinin bir eki haline getirilmesi gerekir. Beyannamenin onaylanma safhasında tıpkı pos bilgilerinin kontrol edilip elektronik ortamda uyarı vermesi gibi özel esaslara tabi mükelleflerle ilgilide uyarı sistemi kurulabilir.

Böyle yapıldığı takdirde meslek mensubu mükellef tarafından kendisine verilen belgelerin Ba-Bs formları ile mutabakatını sağladıktan sonra ve aynı süre içinde Maliye Bakanlığı Merkezi sorgulama sisteminden belgeleri düzenleyen hakkında bilgi edindikten sonra KDV beyannamesinin verilmesini sağlayabilir. Böylece KDV beyannamesinin verilmesi süresinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler tarafından düzenlenen belgelerin beyanlara yansıtılmaması sağlanmış olacaktır.

## **8.SONUÇ**

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılmasının gittikçe arttığı bir ortamda iyi niyetli vergi mükelleflerinin hukuki olarak korunup kollanması ve onların mağduriyetinin önlenmesi için yeteri kadar tedbir alınmadığı, yaşanan birçok gerçek olayda gözlemlenmektedir. Bilmeden alınan bir belgenin yıllar sonra sahte olduğunun ortaya çıkması sonucunda bunu kayıtlarına intikal ettiren iyi niyetli vergi mükellefinin mağduriyetinin önlenmesi için, bu vergi mükellefine aynı zamanda öğrenme ve bilgi edinme hakkının da verilmesi kanaatindeyim. Bunun yanı sıra alınan belgelerin kayıtlara intikal ettirilmesinde görevlendirilen meslek mensubunun da bu belgelerin sahteliğini araştırıp öğrenme ve bu konuda bilgi edinme hakkına sahip olması son derece önemlidir. Sorumlu tuttuğunuz konuda bilgi paylaşımı ile o meslek mensubunu ve dolayısıyla da mükellefi hukuki olarak koruyup kollamış olacaksınız. Bu nedenle yazımızın "Bir öneri" bölümünde çok detaylandırılmamış olan önerimizin yetkililerce değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyim. Böylece yaygın olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının azalmasına bir nebze de olsa katkıda bulunulabileceği kanaatindeyim.