

Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı

Hatice YURTSEVER*

Özet

Devletin, genel refah seviyesinin artırılması, eğitim-sağlık hizmetlerinin verilmesi, güvenliğin sağlanması gibi çeşitli kamusal hizmetlerin sunulmasında en önemli finans kaynağı olan vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde tahsil edilmesi, sağlıklı bir belge düzenine bağlıdır. Ancak uygulamada zaman zaman mükelleflerce çeşitli nedenlerle sahte ve yanıltıcı belge kullanılarak vergi kaçakçılığına neden olduğu görülmektedir. Sahte belge ve yanıltıcı belge kavramları vergi kanununda tanımlanmış olmakla birlikte, kimi zaman birbiri yerine kullanıldığı da görülmektedir. Bu tür belgelerin düzenlenmesi ya da kullanılması halinde belgenin niteliğine göre farklı cezalar uygulanmaktadır.

Çalışmanın amacı, sahte belge ve yanıltıcı belge kavramları arasındaki farklılıkların kritik kontrol noktası analizi yardımıyla ortaya konulması, sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma halinde uygulanacak cezalar ile uygulamada ortaya çıkan sorunların tespit edilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Yanıltıcı Belge, Kritik Kontrol Noktası Analizi

The Distinction between False Documents and Misleading Documents by the Critical Checkpoint Analysis

Abstract

The most important financial source allowing the state to provide basic public services such as boosting the general prosperity, supplying educational and medical service, providing security is taxes. The accurate collection of tax revenue is without doubt depends on a precise documentation. However, from time to time it occurs that tax-payers attempt tax evasion by fake and misleading documents with different kinds of reasons. Although the concepts of fake and misleading documents are described in taxation law, occasionally they are used instead of one for another.

*Yrd.Doç.Dr., Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu, yurtseverhatice@gmail.com

The regulation or use of this type of documents depending on the property is subject to penalties. For this reason, the difference between fake and misleading documents is described by the critical checkpoint analysis.

Keywords: *Fake documents, misleading documents, critical checkpoint analysis*

JEL Classification Code: *K34.*

Giriş

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)' na göre, kullanma zorunluluğu getirilen fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası ve bunun gibi yasa da sayılan çeşitli belgeler, hem düzenleyenler hem de kullananlar açısından mükelleflerin ticari ilişkilerini gösteren, bu ilişkileri kanıtlayan belgelerdir. Mükelleflerin gerçek vergi matrahlarının tespit edilmesi bakımından kullanılan belgelerin gerçeği yansıtması çok önemlidir. Matrah tespitinde kullanılan belgelerin sahte olması ya da yanıltıcı bir nitelik taşıması halinde, bunları düzenleyen ve kullananların fiili, vergi ziyana sebep olunması halinde para cezasını gerektirmekte olup, ayrıca VUK'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden olması nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır. Ancak kimi mükellefler, olması gerekenden daha düşük vergi ödemek üzere işletme giderlerini artırmak veya gerçekte yaptığı giderlerini belgelendirememesi durumunda kayıtlarını belgelendirmek amacıyla sahte veya yanıltıcı belge kullanımına başvurmaktadır. Bununla birlikte zaman zaman bu tür belgeleri bilmeden kullanan mükellefler de bulunmaktadır. Ancak bilmeyerek kullanım olsa bile mükellefler, aynı ceza ile karşı karşıya kalmaktadır.

Çalışmada, sahte belge ve yanıltıcı belgenin literatürde ve yasal düzenlemelerde yer alan tanım ve içeriklerine değinilirken, bu tür belgeleri düzenleyen ve kullananlara uygulanacak cezaların farklılığı ortaya konulacaktır. Uygulamada her iki belgenin zaman zaman birbiri yerine hatalı bir şekilde kullanılması nedeniyle, bu belgeleri kullanan ve düzenleyenlere uygulanacak yaptırımlar konusunda hatalar yapılabilmektedir. Bu çerçevede sahte belge ve yanıltıcı belgenin tanımlarından yola çıkılarak, kritik kontrol noktası sorularıyla oluşturulan şema yardımıyla sahte belge/yanıltıcı belge ayırımının yapılmasının kolaylaştırılması hedeflenmektedir. Yapılan araştırma sonucunda, çeşitli yasal düzenlemelerde tanımlarla açıklanmaya çalışılan konu, şema ile çeşitli sorularla daha açık, anlaşılır ve basit bir şekilde ifade edilmeye çalışılacaktır. Çalışmada kullanılan kritik kontrol noktası analizi, karar ağacı adı verilen bir temel istatistik yöntemi olup, bu alanda ilk kez kullanılmaktadır. Tüm bunların yanı sıra, bu tür belgeleri kullananlara uygulanacak yaptırımlar konusunda uygulamada ortaya çıkan çeşitli sorunlar da bulunmaktadır. Bu sorunların neler olduğu ve çözümüne ilişkin çeşitli öneriler çalışma içerisinde inceleme konusu yapılacaktır.

1.Sahte Belge Kavramı

Sahte belge, devletin belirlediği şekil ve içeriğe aykırı bir biçimde düzenlenen belgelerdir. Çalışma konusu, Vergi Usul Kanununda yer alan ve vergi hesaplamalarına esas olan belgelerde sahtecilik olduğu için, ilgili yasa da yer alan tanıma da yer verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 359.

maddesine göre, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere sahte belge adı verilir.

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından düzenlenmesi veya bir işlem olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi sahte belge olarak adlandırılabilir (Kotan, 1986:20). Bununla birlikte Yargıtay tarafından verilen bir kararda (Yrg. 11. CD., 13/06/2001 tarih, E.2001/6053, K.2001/6820 sayılı karar.); “Belgesiz yapılan satın alınan başka bir mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından, bu faturaların, sahte olarak kabul edilmesi gerekir.” şeklinde hüküm verilmiştir. Bir başka ifade ile, gerçek bir işlemi yansıtsa bile, farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler, sahte belge olarak nitelendirilmektedir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir işlemin varlığını gösteren belge vardır. Yani gerçek bir belgenin üzerinde silinti, kazıntı gibi sonradan değişiklik yapılması hali değildir. Sahte belge gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir (Tuna, 1990:21). Faturada gösterilen mükellef adresinin, vergi dairesi ismi ve vergi hesap numarasının, basım yapan matbaanın sahte olduğu, ticaret siciline böyle bir firma bulunmadığı saptanacak olursa da sahtecilik söz konusudur. (Özel, 1999: 2).

Sahte belgede yer alan hususlar tamamen gerçek dışıdır. Örneğin, bir işletme, gerçekte almadığı bir mal ve/veya hizmet için fatura sağlayıp, bu faturayı kayıtlarına alabilmektedir (Göç, 1986:29). Üzerindeki imzalar ve miktarlar sahte olan her türlü belgeler ve makbuzlar, geçmiş yıllarla ilgili olduğu halde cari yıl işlemleri için kullanılmak istenen belgeler sahte vesikalara örnektir (Kocahanoğlu, 1977:21). Gerçek bir işlem ve durum olmadığı halde gerçekmiş gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Yine belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen veya başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler de sahte belgedir. Bununla birlikte, maliyetlerin veya giderlerin belgesiz olarak kaydedilmesinde, kaydedilen tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınması mümkündür. Çünkü bu vergiler açısından belge ikinci planda, ekonomik ve maddi gerçeklik ön plandadır. Burada önemli olan, belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekle (emsallerle) uyumlu olduğunun kanıtlanmasıdır. Örneğin bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi vb. maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay kararlarında da, belgesiz bu harcamanın gider veya maliyet olarak nazara alınması yerindedir (Doğrusöz, 2008:34).

Sahte belge tanımına kanunda olduğu gibi sadece olayın gerçek olup olmadığı yönünden bakıldığında uygulamada bir takım sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Sahte belge kavramı, olayın gerçek olup olmadığı yönünden değil, belgenin niteliği yönünden de incelenmelidir. Yani, sahte belge tanımı, belgelerin şekil şartlarına ve kamu otoritesince belirlenmiş kurallara aykırılığı yönünü de kapsmalıdır. Özellikle anlaşmalı matbaada bastırılmamış bir belgenin diğer kullananlar tarafından anlaşılması mümkün olmayabilir. Ya da yetkili bir matbaada bastırılmış olan bir belgenin mükerrer olarak numaralandırılması halinde bunun da kullananlar tarafından anlaşılması kolayca anlaşılabilir bir durum değildir (Korkusuz, 2000:91). Kısaca, sahte belgenin bilerek kullanıldığının kabul edilebilmesi için, ya sahteliğin açıkça anlaşılır olması ya da belgenin tarafları arasında bir çıkar birliğinin bulunduğu ispat edilmesi gereklidir. Görüldüğü üzere, sahtecilik, mükellefin yönetmeliklere uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta

kılımarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Birinci halde içerikte sahtecilik söz konusu iken, ikinci halde içerik önemli olmamakta, içerik gerçek bile olsa belge sahte nitelik taşımaktadır. (Ok ve Gündel, 2002:224).

Vergi borçlarının, vergilendirmeye ilişkin belgelerde ve kayıtlarda sahtecilik yapmak suretiyle ödenmemesi durumu bir çok yabancı literatürde de belirtilmiştir. Sahte kayıt ve sahtecilikte, sahte belgeyi düzenleme ve bilerek kullanma suçları olarak iki ayrı suç oluşmaktadır (Honey, 2005:205-212).

Sahtecilik suçu, sahte belgenin gerçekmiş gibi kabul edilmesini sağlamak ve devletin veya diğer kişilerin zarara uğraması niyetiyle kişileri kandırmak olarak da tanımlanabilmektedir. Belgenin içeriğinin sahte olmasının yanı sıra, kendisinin de tamamen sahte olması, yani gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması durumu söz konusu olabilmektedir. Bu durum sahte kayıt yapma suçuna göre daha ağır bir suç olarak kabul edilmektedir (Honey, 2005:213).

Amerika Birleşik Devletleri'nde, vergi hukukunda sahteciliğe, isteyerek ve bilerek vadesi gelmiş vergi borçlarının ödenmesinden kaçmak üzere başvurulduğu ifade edilmektedir. Sahteciliğe başvuran kişinin niyetine bağlı olarak vergi hukukunda sahte belge düzenleme ve kullanma fiili, idari para cezasını veya ceza mahkemelerinde hapis cezası ile yargılama cezasını gerektirebilir. Para cezaları ödenmeyen verginin % 75'ine kadar uygulanabilmekte, her olay çerçevesinde Ulusal Vergi İdaresi ve federal yargıçlar tarafından gerekli cezalar tespit edilmektedir (www.thefreedictionary.com).

2. Yanıltıcı Belge Kavramı

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelere içeriği itibarıyla yanıltıcı belge denmektedir.

Yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belge yanıltıcı bir belgedir.. Örneğin, gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarı veya fiyatının aslından farklı bir şekilde gösterilmesi hali, faturanın kapsamı itibarıyla yanıltıcı bir belge niteliği almasını sağlar (Eroğlu, 1989: 626). Bir diğer deyişle, yanıltıcı belge, alınması ya da verilmesi gerekli bir belgenin içerik ve biçiminin gerçek hukuki durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir (Kotan,1986:21; Tuna.1990:21). Bir diğer tanımlamada ise, yanıltıcı belge, tahril olmamış evrak, içeriğinde doğru olmayan isimler, yer, zaman, olay kaydedilerek gerçekleştirilen belge olarak tanımlanmıştır (Arıca, 1989: 1265). İşlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren belgelerin yanıltıcı belge olduğu görüşü yaygındır.

Sahte belgede herhangi bir mal ve hizmet ifası olmadığı halde, içeriği itibarıyla yanıltıcı belgede mal ve hizmet teslimi kısmen de olsa bulunmaktadır. Mal veya hizmetin değerinin gerçeğinden daha az veya daha çok gösterilmesi, alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası tahrif edilmiş belgeler de yanıltıcı belge olarak değerlendirilmektedir (Irmak ve Hanedan, 2007: 218). Fatura sahte olmamakla beraber komisyonculuk yapan mükellefin mal satışı olarak fatura düzenlenmesi halinde gerçek mal hareketine dayanmadığı için bu belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliği kazanır. Başkaları adına bastırılan belgelerin kullanılması da yanıltıcı belge niteliği taşımaktadır (Özel,1999: 2).

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan belgelerin üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde yanıltıcı belgeden söz edilebilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre sahte belge ve yanıltıcı belgenin temel ortak yanı her iki belgenin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık; sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmemesi halinin bulunması, yanıltıcı belgede ise fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır.

3- TCK Açısından Sahte Belge - Yanıltıcı Belge Ayrımı

VUK'nda yer alan sahte belge ve yanıltıcı belge tanımları Ceza Kanunu yönünden ele alındığında bir takım farklılıklar içermektedir. Türk Ceza Kanununda (TCK) sahtekarlık suçlarının konusunu oluşturan belgelerde sahtecilik “resmi belgede sahtecilik” ve “özel belgede sahtecilik” ayrımı yapılarak işlenmektedir. VUK'nda yer alan belgeler özel belge niteliği taşıdığından karşılaştırma yapılırken TCK'nun benzer hükümlerinin dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Türk Ceza Kanununun 207. maddesi, “Özel belgede sahtecilik” başlığını taşımakta olup, bu hükme göre, bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır. Buna göre, belgenin düzenlenmesi yanında önemli olan belgenin kullanılması olmakta ve suçun unsuru sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda ise böyle bir ayırım yapılmamış, sadece sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi kanunları açısından sahte belge düzenleme ve kullanma fiili vergi ziyayı olup olmadığına ve bilerek kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı suçlar kapsamında değerlendirilmektedir.

4-Kritik Kontrol Noktası Analizi İle Sahte Belge - Yanıltıcı Belge Ayrımı

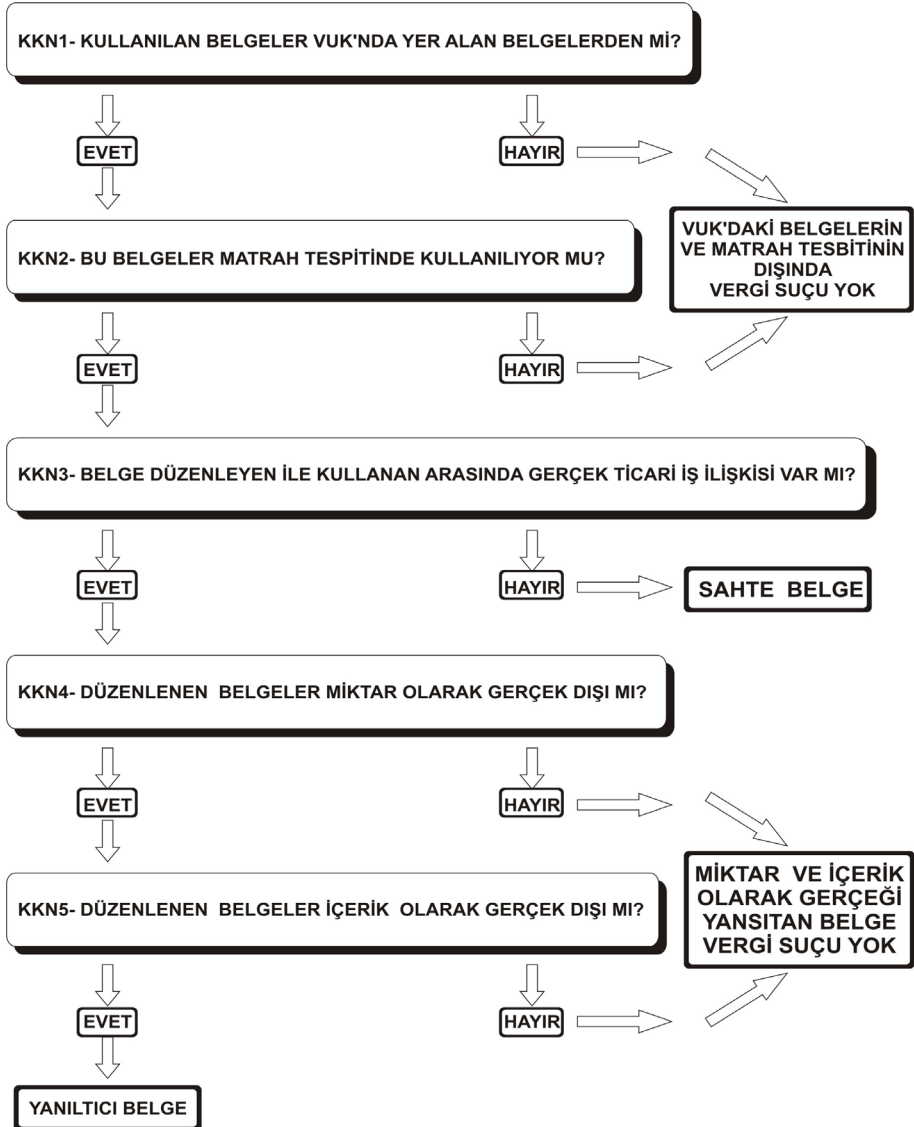
Literatürde, sahte belge ve yanıltıcı belgenin tanımı yasada geçen şekliyle ele alınmakta ve çeşitli örnekler üzerinden açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Bu çalışmada, daha önce yapılan çalışmalardan farklı olarak, istatistikte kullanılan kritik kontrol noktası analizi ilk kez kullanılmıştır. Vergi Usul Kanununda tanımlanan sahte belge ve yanıltıcı belge kavramının tam olarak anlaşılması ve şematik olarak daha açık bir biçimde ortaya konulması amacıyla kritik kontrol noktası analizi hazırlanmıştır. Bu analize ilişkin şekil incelendiğinde, kritik kontrol noktası (KKN) sorularına verilen cevapların, sahte belge ve yanıltıcı belge kavramlarının birbirinden ayrıldığı noktaları ortaya koyduğu görülmektedir. Şekil 1'de görüldüğü üzere, KKN1 kritik kontrol noktası sürecinde, analizi yapılan belgelerin, vergi mükelleflerince tutulması zorunlu belgelerden olup olmadığı sorulmaktadır. Bu soruya verilen evet cevabı, sahte ve yanıltıcı belge olup olmadığına ilişkin soruların diğer sorulara geçişi sağlarken, hayır cevabı belgelerin Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerden olmaması nedeniyle vergi cezasının doğmadığını ifade etmektedir.

KKN2 kritik kontrol noktası analiz sorusuna evet cevabı sahte ve yanıltıcı belgeyle ilgili diğer sorulara yönlendirmektedir.

KKN3 kritik kontrol noktası analiz sorusu ile belge düzenleyen ile kullanan arasında gerçek bir ticari iş ilişkisinin bulunup bulunmadığı hususu sorulmakta olup hayır cevabı sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu oluşturmaktadır.

KKN4 kritik kontrol noktası sorusu ile düzenlenen belgelerin gerçek olup olmadığı hususu araştırılmakta, evet cevabı yanıltıcı belge olduğuna, hayır cevabı ise gerçeğe uygun düzenlenen belgenin vergi suçu oluşturmadığına işaret etmektedir.

KKN5 kritik kontrol noktası sorusu ile düzenlenen belgelerin içerik olarak gerçek dışı olup olmadığı araştırılmakta, verilen evet cevabı yanıltıcı belge olduğu sonucunu ortaya çıkarırken, hayır cevabı gerçeğe uygun düzenlenen belgenin vergi suçu oluşturmadığına işaret etmektedir.



Şekil 1- Kritik Kontrol Noktası Analiz Soruları

5- Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Nedeniyle Uygulanacak Cezalar ve Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar

İçeriği itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belge kavramı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmesi, kullanılması ve alınması ve/veya verilmesi zorunlu olan belgeleri kapsamaktadır. Yani, vergilerle ilgili olarak düzenlenen matrahın belirlenmesine ilişkin bulunan belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlenmesi, kullanılması, alınması ve/veya verilmesi zorunlu olmayan belgelerin sahte veya yanıltıcı belge olması halinde yasanın 359. maddesi gereğince cezalandırma işlemi yapılması mümkün değildir (Seviğ, 2006:2).

Uygulamada, bu tür belgeleri düzenleyen ve kullananlar karşılıklı olarak kazanç sağlamaktadır. Burada belgeyi satan şahıs ya da paravan olarak kurulmuş şirketler, sahte fatura ve sevki irsaliyesi düzenleyip, belli bir komisyon karşılığında kayıt dışı faaliyetini kayıt altındaymış gibi göstermek isteyen şahıs ya da kurumlara satmaktadır. Böylece, komisyon geliri elde etmiş olmaktadır.

Vergi idaresi, sahte ve yanıltıcı belgeleri kullananlar hakkında kayba uğratan kadar vergi, ceza, gecikme zammı gibi parasal cezalar (gelir ya da kurumlar vergileri ile KDV yönünden tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmakta) yanında, ayrıca hapis cezasını gerektiren suçlardan olması nedeniyle Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda da bulunmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı 359. maddede kaçakçılık fiilleri arasında sayıldığından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda, ziyaa uğratan verginin üç katı tutarında parasal vergi cezası uygulanır. Ayrıca, vergi aslının, vergi aslına uygulanacak gecikme faizinin de (yürürlükteki yasal faiz oranı dikkate alınarak) tahsil edilmesi gerekmektedir.

Sahte veya yanıltıcı belge kullanmaksızın (VUK'nun 359. maddesine girmeyen fiillerle) vergi kaybına yol açanlara uygulanacak ceza, kayba uğratan verginin bir katı tutarında idari para cezasıdır. Üstelik para cezasına karşı, indirim gibi çeşitli yollara müracaat etme olanağı da vardır. Buna karşılık, sahte veya yanıltıcı belgeleri kullanarak vergi kaybına yol açılması durumunda, kayba uğratan vergi tutarının üç katı idari para cezası uygulanmaktadır. Bu tür belgeleri kullananlar için ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Bu ceza, asliye ceza mahkemesinde sanık sıfatı ile yargılanmayı gerektirmektedir. Bu yargılanma ticari yaşamda, sonuç beraat dahi olsa, ticari itibarın kaybı anlamına gelmektedir (Doğrusöz, 2008: 33).

Sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirildiğinden ortaya çıkan suç ve cezadan kaynaklanan uyumsuzlukların vergi idaresince çözüm olanakları da ortadan kalkmakta, uzlaşma, cezada indirim gibi hükümlerden faydalanılamamaktadır. Ayrıca bu tür belgelerin kullanımı, KDV sorumluluğu doğururken, KDV indiriminin reddedilmesine de neden olmaktadır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, bu tür suçlar için 3-5 yıl süre ile hapis cezası verilirken, yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanımı fiilleri için altı aydan üç yıla kadar hapis; sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri için ise, on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezaları öngörülmüştür (Korkusuz, 2000: 93). Ancak, daha sonra 23/01/2008 tarihinden itibaren 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Kapsamında yürürlüğe giren yasa çerçevesinde hapis cezalarındaki alt sınır altı aydan bir yıla yükseltilmiştir. Böylece, daha önce yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlara verilen hapis cezaları, cezanın bir yılın altında olması

nedeni ile paraya çevrilebilirken, yeni yasa değişikliği ile bu tür belgeleri kullanan ve düzenleyenlere verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi olanağı ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

Suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmesi halinde hapis cezasının, VUK'nun 333. maddesi gereğince fiilleri işleyenler hakkında hükümlenmesi gerekirken uygulamada bu konu üzerinde titizlikle durulmadığı ve zaman zaman kanuni temsilciler (anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdürler) hakkında suç duyurusunda bulunulduğu gözlenmektedir (Sağlam,2008:129).

01/01/1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa ile bilerek ibaresi madde metninden çıkarıldığından, bilerek ya da bilmeyerek bu tür belgeleri kullanan herkesin hapis cezası ile yargılanmaları söz konusu olmuştur. Uygulamada ortaya çıkan bu karışıklıkların önlenmesi açısından, bu tür belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığı hususunun vergi inceleme elemanlarınca iyice araştırılarak somut bir biçimde kanıtlanabilir maddi delillerle ispat edilmesi gerektiği hususu 306 sayılı VUK Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, bilerek kelimesinin yasa metninden çıkarılması sonucunda bu konuda inceleme elemanlarının tespit ve takdir yetkisi bulunmadığı, kayıtlarda sağlıksız belge gördüklerinde bunun savcılığa intikalini yapmak zorunda oldukları, suçun tüm unsurlarının mevcut olup olmadığı hususunun mahkemece tespit edilmesi gerektiği yönünde düşünüldüğü görülmektedir (Maç, 2002:112). Böylece bir çok mükellefe ait inceleme raporları, mahkemelere sevk edilmiştir. Mahkemelerde, hakim, savcı ve bilirkişilerin olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeye ulaşmada yaşadıkları sorunlarla dava dosyaları kısa zamanda karara bağlanamaz duruma gelmiştir.

Sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları içerisinde birbirinden farklı iki iradeyi barındırmaktadır. Bu tür belgeleri düzenleme fiilini gerçekleştiren kişilerin bu belgelerin gerçeğe aykırı bir nitelik taşıdığını bildikleri, suçun sonuçlarını bilme irade ve yetisine sahip oldukları kabul edilmelidir. Bununla birlikte, uygulamada zaman zaman bu tür belgeleri düzenleme amacıyla kurulan şirketlerin gerçekte üzerinde herhangi bir mal varlığı olmayan, hatta bu işlerle doğrudan ilgisi olmayan kişiler üzerine kayıt ve tescil edildiği de görülmektedir. Örneğin, şirketin daha önce bu tür iş tecrübesine sahip olmayan eş üzerine kurulduğu, tüm faaliyetlerin diğer eş tarafından vekaletname ile yürütüldüğü durumlara da sıkça rastlanılmaktadır. Hukuki açıdan bakıldığında, işletme faaliyetlerini takip etmemekle birlikte resmi kayıtlarda sahip ve/veya ortak olarak gözüken bu kişiler suçlu duruma düşmektedirler. Gerçekte fiilen işleri yürüten ancak, resmi olarak ortak olmayan bu kişilerin de ortaya çıkan kaçakçılık fiillerinden dolayısıyla kamuya verilen zarardan sorumlu tutulmaları gerektiği düşünülmektedir.

Genellikle, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen kişi ve kurumların, bir ticari faaliyette bulunabilmek için yeterli sermayeye sahip olmayan ve daha önce de başka bir ticari faaliyette bulunmayan şahıslar veya paravan olarak kurulmuş şirketler olduğu görülmektedir. Bu nedenle, şirket kuruluşu sırasında şirketin sermaye yapısının, yapılacak işin mahiyetine göre uygun olup olmadığı, işyerinin mülkiyeti, kira ise sözleşmedeki kira tutarının mevki itibarıyla miktarı, ortakların özgeçmişleri, eğitim durumları ile özellikle ticari itibarlarının araştırılması, işe başlama açısından açtırdıkları banka hesap numaralarının takip edilmesi gibi hususlar yönünden incelenmesinde yarar bulunmaktadır.(Keskin, 2008: www.mevzuatbankasi. com).

Bu tür belgeleri kullanma fiili değerlendirildiğinde ise, bu suçların bilerek işlenip işlenmediği hususunun tespit edilmesi gereklidir. Çünkü, her zaman bu suçların bilerek

işlendiğinin kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, herhangi bir malı satın alan kişiye malı satan kişinin verdiği faturanın olmayan bir firma tarafından düzenlenmiş olması halinde söz konusu belgeyi kullananlar sorumlu olabilmektedir. Kapanmış bir işyeri tarafından üç-dört yıl sonra düzenlenmiş olan belgeler, işyerinin kapanmış olduğu gerekçesiyle sahte belge olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu belgeler gerçek bir ticari iş ilişkisine dayanıyorsa sahte sayılmaması gerekir (Seviğ, 2000:2).

Sahte ve yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinin tespiti, bu işi organize edenlerin her türlü kıymet hareketinin kayıt altında olduğu ve tüm alış-satış ödemelerinin bankalar aracılığıyla yapılmakta olduğu durumlarda oldukça güç olabilmektedir. Örneğin, alıcı, satıcıya mal bedelini banka aracılığıyla göndermekte ancak, gerçekte ticari alış verişi olmadığından bankadan satıcı tarafından çekilen para tekrar alıcıya teslim edilmekte, böylelikle söz konusu para hareketi ile gerçek bir ticari iş ilişkisinin var olduğu izlenimi verilmeye çalışılmaktadır. (Keskin, 2008: www.mevzuatbankasi.com). Bunu önlemek için, banka aracılığıyla yapılan ödemelerin, mükellefin defter ve belge kayıtlarıyla da örtüşmesi, ödeme çeklerinin mükellefin ismine düzenlenmesi sağlanmalıdır. Bununla birlikte, gerek vergi inceleme elemanlarının gerekse yargı organlarınca görevlendirilen bilirkişilerin, banka hesap hareketlerinin incelenerek gerçek bir ticari iş ilişkisinin varlığının araştırılması çabaları da bankalarca eski kayıtlara ve ödeme aracı olan çeklere ulaşmanın zorluğu dikkate alındığında sağlıklı sonuçlar veremeyebilmektedir.

Sahte faturaları gerçeğinden ayırmada kullanılan önemli ipuçları arasında faturaların seri numaralarının birbirini izlemesi, aynı gün veya yakın tarih belirtilerek aynı alıcı-satıcıya hitaben düzenlenmesi, meblağın küsuratlı rakamlar yerine yuvarlatılmış rakamlardan oluşması, ödeme ve havalelerin off shore bankacılığı ve vergi cenneti olan ülkeler aracılığıyla yapılması sayılabilmektedir (Wilding, 2002:4-5).

Sahte fatura ya da yanıltıcı belgeyi bilmeden kullanma olasılığına karşı, malın nakliyesinin yapılması sırasında düzenlenen sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi gibi belgelerin mal alım-satım faturalarıyla uyumlu olmasına dikkat edilmeli, emsallerine göre bariz şekilde ucuz olan malların belgesinin sahte olabileceği düşünülerek, bu malların belgeleri konusunda daha hassas davranılmalıdır (Taf, Erişti, Yeğenoğlu, 2006: 122) . Bunun yanı sıra, mükelleflerin, sattıkları malı alıcılara teslim ederken, sevk irsaliyesi veya fatura üzerine fatura muhteviyatı malı alıcının teslim aldığına dair alıcının kaşesi ve imzasının alınmasına, mal bedeli peşin olarak tahsil ediliyorsa tahsilat makbuzu düzenleyerek alıcıya imzalatılmasına, banka havalesi yoluyla ödeme yapılıyorsa alıcının banka hesabından yapılmasına özen göstermeleri yerinde olacaktır. (Irmak ve Hanedan, 2007: 220).

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükellefler, dürüst mükellefler yanında haksız kazanç elde etmekte, vergi gelirlerinde azalmaya yol açtıkları gibi vergi adaletini de bozmaktadırlar. Bunların önlenmesi için, işyeri kuruluş ve tescil işlemlerinde idari bir takım önlemlerin alınması, şirket kuruluşlarında işin mahiyeti ile sermaye yapısı ve miktarı arasında uyum olması, ortakların özellikle ticari özgeçmişlerinin araştırılarak işin niteliğine uygunluğu konusunda olumlu kanaate varılması, şirket ortakları dışında gizli ortak sıfatını taşıyan kişilere de cezai sorumluluk yüklenmesi, şirket kuruluşlarında vergi idaresince banka teminat mektubu gibi çeşitli teminatlar alınması bu gibi sahteciliklerde önlem olarak değerlendirilmelidir.

Sonuç

Defter ve belgelerin gerçeği yansıtmasının, sağlıklı bir belge düzeni ve sağlıklı bir vergi sisteminin oluşturulmasındaki yeri ve önemi çok açıktır. Buna rağmen mükellefler, giderleri ile mal ve hizmet alışlarını yüksek göstermek, gelir ve satışları düşük göstermek veya hiç göstermemek, Katma Değer Vergisi iadesi alabilmek, komisyon karşılığı sahte belge satışı yaparak maddi kazanç sağlamak amacıyla sahte belge ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanımına başvurmaktadırlar. Böylelikle, ilgili şahıs ve şirketler, komisyon geliri elde etmelerinin yanı sıra, dürüst mükelleflere kıyasla haksız kazanç elde etmekte, vergi gelirlerinde azalmaya yol açtıkları gibi vergi adaletini de bozmaktadırlar.

Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan, vergi kaçakçılığına neden olan belgenin sahte ya da yanıltıcı belge olup olmadığı hususundaki karışıklıkların giderilmesi için, aradaki farklılık ve benzerliklerin açık bir biçimde yasal olarak düzenlenmesi sağlanmalıdır.

Kaçakçılık suçunun oluşmasında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının, vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için düzenlenen vergi suçu raporlarının suçun varlığını ispat eder nitelik taşımasına, yeterli delil ve belgelerle desteklenmesi konusuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu tür suçları işleyenlerin yargılandığı ceza mahkemelerinin bu konuda ihtisaslaşması, bu mükellefler hakkında ayrıca vergi mahkemelerinde açılan dava sonuçlarının mahkumiyet kararı verilmesinde dikkate alınması gereklidir.

Sahte belge ve yanıltıcı belge düzenleme işini ticari bir iş haline getiren şirketlerin varlığı dikkate alındığında, işyeri kuruluş ve tescil işlemlerinde idari bir takım önlemlerin alınması, işin mahiyeti ile sermaye yapısı ve miktarı arasında uyum olması, ortakların özellikle ticari özgeçmişlerinin araştırılarak işin niteliğine uygunluğu konusunda olumlu kanaate varılması, şirket ortakları dışında gizli ortak sıfatını taşıyan kişilere de cezai sorumluluk yüklenmesi, şirket kuruluşlarında vergi idaresince banka teminat mektubu gibi çeşitli teminatlar alınması bu gibi sahteciliklerde önlem olarak değerlendirilmelidir.

Sahte veya yanıltıcı belgeleri kullanan mükelleflerin karşı karşıya kalabilecekleri cezalar oldukça ağırdır. Bu nedenle, vergi mükellefleri satın aldıkları mal ve hizmetlerle ilgili belgeleri alırken, kullanırken kendi kişisel çıkarları yanında kamu yararını da göz önüne alarak dikkatli olmaları gerekmektedir.

Kaynakça

- Arıca, M.N.(1989), *Vergi Usul Kanunu*, Ankara.
- Doğrusöz, B.(2008), “Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler”, *Yaklaşım Dergisi*, 190(10), 33-34.
- Eroğlu, N.(1989), *Vergi Usul Kanunu*, Ankara.
- Göç, S.(1986), “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler Düzenlemek veya Bunları Kullanmak, ile İlgili Yasal Hükümler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 6, 29-36.
- Honey, R.(2005), “Fraud, Forgery and False Accounting:Criminal Liability For Contractors’ Claims”, *Construction Law journal*, 3, Sweet and Maxwell Ltd. and Contributors, 205-213.

Irmak, R. ve Hanedan, T. (2007), “Mükelleflerin Her An Sahte Belge Düzenleme Suçlaması İle Karşı Karşıya Kalabilme Nedenleri II”, *Yaklaşım Dergisi*, 175(7), 217-221.

Keskin, N., (2008) “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Fiili, Devam Eden Sorunlar ve Yeminli Mali Müşavirlerin Olumlu Katkıları”, 07/07/2008,

www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp? (01/02/2009).

Kızılot, Ş.(2005), *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Cilt 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kocahanoğlu, O.S.(1977), *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, İstanbul.

Korkusuz, M.(2000), “ Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması İle İlgili Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 95(11), 89-95.

Kotan, A.(1986), “Vergi İşlemlerinde Sahte veya Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanmak İle İlgili Yasal Hükümler”, *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, 6, 21.

Legal Dictinoary, <http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/False+accounting> 19/02/2009).

Maç, M. (2002), “Yanıltıcı Belgeler ve Sahte Belgeler ile İlgili Hapis ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Anlayış ve Uygulamalar”, *Yaklaşım Dergisi*, 110(2), 111-121.

Ok, N. ve Gündel, A.(2002), *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Özel, S. (1999), “Sahte ve Yanıltıcı Belge”, *Yaklaşım Dergisi*, 73(1) , 1-4.

Sağlam, E.(2008), “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmanın Ağır Sonuçları-1”, *Yaklaşım Dergisi*, 192(12), 127-130.

Seviğ, V.(2006), “Vergi Hukuku Açısından Sahte ve Yanıltıcı Belge”, *Dünya Gazetesi*, 23/11/2006, 2, www.dunyagazetesi.com.tr (19/01/2009).

Seviğ, V.(2000), “Yanıltıcı ve Sahte Belge İle İlgili Cezalandırma”, *Dünya Gazetesi*, 01.06.2000, 2, www.dunyagazetesi.com.tr (19/01/2009).

Taf, S., Erişti M., Yeğenoğlu M.(2006), “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerden Korunma Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 297(5),122.

Tuna,H.(1990),“Vergi Hukukunda Sahte Belge”, *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, 10, 21.

Tuna, H.(1990), “Vergi Hukukunda Yanıltıcı Belge”, *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*,11, 21.

Wilding, E.(2002), “Print, Sign and Submit”, *Computer Fraud & Security*, Volume 2002, Issue 12, 4-5.