

VERGİ HUKUKUNDA SAHTE BELGE KULLANMA SUÇU

Ülke ekonomisinin en önemli kaynağını, mükelleflerden toplanan vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi ödeme yükümlülüğü tüm mükellefler açısından farklı tür ve oranlarda değişmekle birlikte bu yükümlülüklerin ihlali, vergi türü ve oranına bakılmaksızın devlet hazinesine karşı işlenmiş ekonomik nitelikli suçlardan sayılmaktadır. Vergi Ceza hukuku içerisinde Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 359. maddesinin B bendinde düzenlenen sahte belge kullanma suçu, VUK 367. uyarınca Vergi Dairelerinin mütalaası olmaksızın yargılaması görülemeyen suçlardandır ve genel olarak vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilmektedir. Vergiyi ödememek, az ödemek veya vergi indirimi yahut iadesinden faydalanmak maksadı ile gideri fazla gösterip KDV matrahını azaltarak sahte fatura temin etmek, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmamasını sağlamak ya da hayali ihracatı gerçekleştirmek amacıyla sahte fatura kullanmak gibi örnekler, günlük yaşamda en sık karşılaşılan ve yargılama konusu edilen örneklerdir.

Aşağıda sahte belge kullanma suçu(vergi kaçakçılığı), ceza hukuku bakımından ayrıntıları ile incelenecektir.

1. VERGİ SUÇU İNCELEMESİ VE VERGİ DAİRELERİ TARAFINDAN DÜZENLENEN RAPORLAR

Vergi suçlarının ortaya çıkarılmasına yönelik vergi incelemesi, ilgili vergi dairesi müfettişler tarafından yapılmaktadır.

Vergi incelemesi, vergi dairesinde veya işyerinin müsait olması şartıyla işyerinde yapılabilir (VUK m.139). İncelemeyi yapan vergi müfettişi, gerek gördüğünde ticari defter ve kayıtların ibrazı için mükellefe yazı tebliğ edebileceği gibi yine gerekli gördüğü durumlarda gelir ve giderlere ait fatura, senet, bordro, makbuz vb. her türlü belgenin 15 gün içinde ibraz edilmesi için mükellefe süre verebilir, mükellefin yetkili temsilcisi ile mali işlemlerden sorumlu personellerinin ifadelerine başvurabilir. Vergi müfettişleri tarafından alınan ifadeler, yargılama şartı olan vergi suçu ve vergi tekniği rapor içeriklerinde yer aldığından kişileri bağlamaktadır.

Bu nedenle vergi müfettişlerine verilecek ifadelerin, konusunda uzman avukat nezaretinde verilmesi, ileride görülmesi muhtemel soruşturma ve kovuşturma aşamalarında önem ifade etmektedir.

Ayrıca vergi müfettişi, hakkında inceleme yapılan mükellefle işlem yapan, ticari olan tüm gerçek veya tüzel kişilerden bilgi ve belge isteyebilir hatta ilgili kişilerin ifadesine başvurabilir (VUK m.148, m.257). Diğer bir anlatımla vergi müfettişi, vergi suçlarının ortaya çıkarılması amacıyla mükellefin ticari anlamda yaptığı her bir işlemi ve işlemin muhatabını, her türlü bilgi ve belgeyi kullanarak yahut ibrazını talep ederek, hatta BA-BS/BS-BA formlarını karşılaştırarak alım/satım ilişki ağının hukuka uygun olup olmadığını dahi denetleyebilir. Mükellefin belge basım işlemlerini yapan kurumlar dahi incelenebilir. Diğer yandan vergi incelemesi yapılacak şirketin tasfiye edilmiş olması, inceleme yapılmasına engel teşkil etmez.

Yazımızın girişi kısmında belirtildiği üzere vergi suçu ceza yargılamalarında, VUK 367 gereği Vergi Dairelerinin düzenleyecekleri mütalaa, yargılama şartıdır ancak işbu mütalaalar, kesin değil takdiri delillerdendir. Söz konusu mütalaalar vergi idaresi tarafından “vergi tekniği raporu” ve “vergi suçu raporu” olmak üzere iki şekilde tanzim edilir:

- Vergi Tekniği Raporu: Vergi tekniği raporu, mükellefin yaptığı iş ve işlemleri, girdiği ticari ilişkileri, incelenen defter ve belgelerden edinilen bilgileri teknik açıdan analiz ederek usulsüzlük olup olmadığını tespit eden bir rapordur.
- Vergi Suçu Raporu: Vergi suçu raporu, vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi tekniği raporu değerlendirilerek hazırlanır. Vergi suçu raporu, mükellefin usulsüz işlemlerinin suç oluşturup oluşturmadığı, suç oluşturuyorsa suçun unsurlarının neler olduğu ve ne şekilde oluştuğu konusunda hukuki bir değerlendirme içeren bir rapordur. İşlenen suç, vergi suçu raporuyla açıklığa kavuşturulduğunda savcılığa suç duyurusu süreci başlatılır.

2. CEZA USULLERİ

Vergi Usul Kanunu içeriğinde geçen vergi suçları, uygulanacak yaptırımlar itibarıyla, mali yaptırım gerektiren vergi suçları ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mali yaptırım gerektiren vergi suçunun mevcudiyeti halinde ceza yargılaması yapılmaksızın yaptırım doğrudan vergi dairesi bünyesinde gerçekleştirilir.

Ancak işbu yazımızın konusu olan sahte belge kullanma suçu için öngörülen yaptırım, hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza olup yargılama süreci ve ceza verilmesi ceza mahkemelerinin yetkisinde olduğundan ceza hukukunun genel prensipleri bu suç için uygulanmaktadır. Ceza yargılamasında sahte belge kullanmak suçunda öngörülen üst sınır beş yıl olduğundan görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleri, yetkili mahkeme ise katılan konumunda olan vergi dairesinin yetkili olduğu bölgeye göre yetkili olan mahkemelerdir.

3. SUÇUN FAİLİ

3.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk

Suç faili olabilmek için cezai ehliyeteye sahip olmak ve vergi mükellefi olmak ön şarttır. Ölen kimse bakımından soruşturma ve kovuşturma işlemi yapılamayacağı gibi mevcut yasal süreç devam ederken vefat eden kimseler bakımından kavuşturmaya yer olmadığına veya düşmeye yönelik karar verilir. Diğer bir anlatımla vergi suçları açısından hürriyeti bağlayıcı bir nitelik arz eden hapis cezasıyla cezalandırılacak kişinin mutlaka “gerçek kişi” olması gerekmektedir. Diğer ceza sorumluluğu yalnızca fiili işleyen kişiye aittir.

VUK m. 332’ye göre, velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresini bir kayyım tevdî etmiş olanlar, kendilerine izafeten velî, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ceza muhatap tutulmazlar. Bu hallerde ceza muhatap, küçük ve kısıtlılar değil, onların kanuni temsilcileri olacaktır.

3.2 Tüzel Kişilerde Şahsi Sorumluluk

Tüzel kişiler işlemlerini, şirketi temsil ve ilzama yetkili olan kişiler eliyle yahut işletme yetkisine haiz personel istihdamı ile yürütürler. Tüzel kişiler açısından sahte belge kullanma suçunun faili kanuni temsilcidir. Ancak suçun işletme yetkisine haiz personel tarafından işlenmesi ve bu personelin kanuni temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlem yapabildiği

durumlarda suçun kanuni temsilcinin cezai sorumluluğundan bahsedilemez.

Tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin olması durumunda ise cezai sorumluluk, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile görev ve temsil yetkisinin dağılımındaki ağırlık ve sınıra göre suçun oluşumunda rolü olan temsilcinin belirlenmesi ile takdir ve tayin edilmektedir.

4. ŞİKÂyet, uzlaşma ve etkin pişmanlık

Sahte belge kullanma suçu veya diğer vergi kaçakçılığı suçları, uzlaşma kapsamında değildir. ayrıca bu suçun soruşturma ve kovuşturması şikâyetle bağlı suçlardan da değildir.

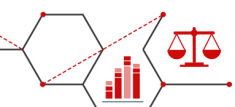
Etkin pişmanlık yönünden ise VUK’un 359. maddesinin aynı Kanunu’nun 371. maddesine yapmış olduğu atf nedeniyle pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında etkin pişmanlık hükümleri uygulanır.

5. CEZA VE DAVA ZAMANAŞIMI

Dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir süre geçtiği halde dava açılmamış veya dava açılmasına rağmen kanuni süre içinde sonuçlandırılmamış ise ceza davasının düşmesi sonucunu doğuran bir ceza hukuku kurumudur. VUK’da vergi suçlarına ilişkin özel zamanaşımı hükümleri yer almamaktadır. bu nedenle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5. maddesi uyarınca TCK’de düzenlenen zamanaşımı hükümleri vergi suçları için de geçerli kabul edilir.

Sahte belge kullanmak suçu için öngörülen ceza üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır (VUK m.359/B). TCK 66. Kapsamında, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis ve adli para cezası gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi sekiz yıl olarak belirlenmiştir. Bu sebeple sahte belge kullanmak suçunun işlendiği tarihten sekiz yıl geçmekle kişi hakkında ceza verilemez, bu suçtan dolayı dava açılmaz, savcılık dava açılmasına yer olmadığına karar verir ve hali hazırda dava açılmışsa davanın düşmesine karar verilir.

Ceza Zamanaşımı ise kanun kapsamında belirlenen sürenin geçmesiyle cezanın infazına engel olan zamanaşımı türüdür. TCK’nın 68. maddesinde beş yıldan fazla olmamak üzere hapis ve adli para cezası gerektiren cezalarda zamanaşımı süresi on yıl olarak belirlenmiştir. Sahte belge kullanma suçunun öngörülen sınırı beş yıl olduğu için ceza zamanaşımı süresi on yıldır.



6. SUÇUN UNSURLARI

6.1 Kanuni Unsur

Kaçakçılık suçu kanuni dayanağını VUK'un 359. maddesinden alır. Bu madde kapsamında sahte belge kullanma suçu ile birlikte, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma, defter ve belge ibraz etmeme gibi farklı suçlar da düzenlenmiştir. Ancak bu yazımızın konusu sahte belge kullanma suçu olduğundan bu suçun kanuni düzenlenmesini içeren "b" bendi aşağıdaki şekildedir;

359/b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

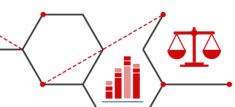
6.2 Maddi Unsur

Suçtan söz edilebilmesi için, öncelikle failin olumlu veya olumsuz bir hareketinin ve bu hareketinin hukuka aykırı bir sonucunun olması gerekmektedir. Dolayısıyla maddi unsurun, "hareket+netice+nedenellik bağı" şeklinde bir bütün halinde değerlendirilmelidir. Suçun maddi unsurunu bir örnekle açıklamak gerekirse; Yargıtay Ceza Genel Kurulu 26.09.2019 tarih, 2018/21-396 E. – 2019/567 K. sayılı ilamında; *"..Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura düzenlenmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Madde metninde sahte belge tanımı yapılırken özellikle belge içeriğinin gerçeğe aykırı düzenlenmesinden bahsedilmektedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir, ancak bu şekilde maddi olarak yapılan sahteciliklerde dahi sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarının özelliği nedeniyle belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenmesi gerekmektedir."*

6.3 Manevi Unsur

Suçun manevi unsuru, failin bu suçu işlerken belgenin sahteliğinden haberdar olarak, bilerek düzenlemesi veya kullanmasıdır. Ceza Hukukunda bu husus "kast" olarak tanımlanır. Ancak Vergi Usul Yasası 4369 sayılı Yasa ile değiştirilmeden önce, sahte belge kullanma suçunun oluşması için sahte belgenin bilerek kullanılması ve aynı zamanda söz konusu fiilin vergi ziyanına neden olması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla değişiklikten önce yasa metninde bulunan "bilerek" ifadesi 4369 sayılı Yasa metninden kaldırılması; sahte belge kullanıldığı tespit edilen mükellef için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri gerçekten bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında soru işareti yaratmış idi. Ancak yasa boşluğu ile oluşan bu soru işaretleri Maliye Bakanlığı tarafından 18 Haziran 2001 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile giderildi.

Söz konusu tebliğe göre ; failin, fiilin olduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti aranmakta, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için ise suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan sahte belge kullanma suçlaması yapılabilmesi için manevi unsur olan kastın varlığının tespiti önem taşımakta, nitekim bu husus Yargıtay ve Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında "derinlemesine bir araştırma" yapılması gerekliliği şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu inceleme yargılama aşamasında atanan bilirkişiler eliyle yapılmakta ve çoğu zaman tüzel kişinin faaliyet gösterdiği sektörden anlamayan kişiler bilirkişi olarak atanmakta ve derinlemesine bir inceleme yapılması olanağı ortadan kalmaktadır. Bu nedenle yargılama aşamasından atanan bilirkişilerin yargılanan kişinin icraat gösterdiği sektörde uzman olması, mal üretimi, satış usulleri, idari izin ve belgelerin bu satışa etkilerini, ticaretin karşı tarafına ait ticari defter ve kayıtlara varana kadar inceleme yapılması gerektiğini mutlaka bilmelidir. Nitekim Yargıtay 21. Ceza Dairesi - Karar:2016/4663 sayılı ilamında; *"...Sanıkların atılı suçta kabul etmedikleri dikkate alınarak; suça konu faturaları kullanan kişi veya şirket yetkilileri dinlenerek faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları konusunda beyanlarının alınması, gerektiğinde faturalar üzerindeki imzaların sanıkların eli ürünü*



olup olmadığı konusunda bilirkişi raporu alınması, bunların yanında sahte olduğu iddia olunan faturaları kullanan kişi veya şirketler hakkında karşıt inceleme yapılmadığı görülmekle, bu kişi veya şirketler hakkında düzenlenmiş ise vergi tekniği raporları ve eklerinin onaylı örnekleri getirtilerek, anılan raporlarla ilgili olarak faturaları kullanan kişi veya şirket yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının ilgili vergi dairesinden araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, faturaları kullananların yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları kullanan kişi veya şirketlerin ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilmek suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması hukuka aykırıdır “ şeklindeki kararı ile incelemenin ne şekilde yapılması gerektiğini açıkça ortaya koymuştur.

7. İSPAT

Sahte belge kullanmak suçu isnat edilen bir mükellefin, fatura konusu mal veya hizmetin tedarik sürecinden başlamak suretiyle kendisine ulaştırılmasına kadar geçen iki aşamadaki depolama, nakliye ve mal alımlarına ilişkin belgeleri, gerçekleşen ödemelerin banka kayıtlarını, üretim yapılan bir tesis ise üretim tasdik raporlarını, fiili tüketim belgelerini, enerji sarfiyat belgelerini, personel giderlerini ve sair her türlü belgeyi ibraz ederek sahte olduğu iddia edilen faturanın fiiliyatta sahte olmadığı mal veya hizmet alım satımının gerçek olduğu yönünde hâkimde olumlu kanaat oluşturulması gerekmektedir. Diğer yandan Yargıtay kararları gereği sahte olduğu iddia edilen fatura bedelinin banka kanalı ile ya da çekle ödenmiş olması ve bu ödemelerin defter ve belgelerle uyumlu olması halinde yapılan işlemin gerçek olduğu yönünde karine teşkil etmektedir. Bu nedenle gerek 04 Temmuz 2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 302 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’i ve gerekse ispat hususun sağlanabilmesi için belli miktarda yapılan ödemelerin banka kanalı, özel finans kurumları ve PTT aracılığı ile

yapılması ve ayrıca şirket kayıt ve defterlerinin dokümantasyonunun düzgün ve açık bir şekilde yapılması önemlidir.

8. SONUÇ

Günümüzde Vergi Daireleri tarafından tüm mükellefler üzerinde incelemeler yapılmakta ve genellikle yargılama şartı olarak hazırlanan vergi inceleme veya vergi suçu raporlarında, inceleme yapan müfettişin evrakın sahte olduğu yönündeki kanaatine göre bir sonuca varılmaktadır. Diğer bir anlatımla vergi inceleme müfettişleri, özellikle sahte belge kullanma suçları bakımından yaptıkları incelemelerde ticaretin karşı taraf mükellefi üzerinde herhangi bir inceleme yapmadan, ticari işletmenin üretim, lojistik, banka kayıtları gibi esasen önemli olan kayıt ve belgelerini incelemekten bazen sadece tarh ve tahakkuk yılları arasındaki farklara dayanarak aleyhe raporlar tanzim edebilmektedirler. Bu nedenle gerek idari inceleme gerek savcılık ve gerekse kovuşturma aşamasında, sahte olduğu iddia edilen veya incelemeye konu edilen fatura veya belgelerin, fiiliyatta gerçek olduğunu ispat edebilecek her türlü kayıt ve belgenin dökümantasyonu çok önemlidir. Gerek bu dökümantasyonun hazırlanması gerekse bu belgelerin incelemeyi yapan kuruma (vergi dairesi-savcılık yahut mahkeme) sunumu ile failin savunması ise konusunda uzman sürecin her aşamasında bilgili ve bir vekil vasıtasıyla takibi haksız inceleme ve yaptırımların defî açısından önemlidir.

Daha fazla bilgi ve sorularınız için:

Av. Ebru ACAR - ebruozduran@hansu.av.tr

tr.hansu.av.tr | +90 216 464 12 12

© Hansu Avukatlık Ortaklığı

Hansu Avukatlık Ortaklığı, yerli ve uluslararası müvekkillerine özellikle gayrimenkul, şirketler, vergi, enerji ve fikri mülkiyet hukuku alanında hizmet veren bir avukatlık ortaklığıdır. Bu makale Türkiye’de hukuk alanındaki gelişmeleri paylaşmak amacıyla hazırlanmıştır. Hukuki bir görüş veya yönlendirme olarak düşünülmemelidir. Özel sorular ve sorunlar bakımından hukuki danışman görüşü alınmalıdır.

