

## MALİ BÜLTEN

### SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA FİİLLERİNİN SONUÇLARI

Sayı: 2005/30

Tarih: 24 / 09 / 2005

Değerli Müşterimiz,

Gerçek vergi matrahlarının vergilendirilmesinin olmazsa olmaz koşulu, vergilemeye ilişkin olay ve işlemlerin , mükellefin defterlerine tam ve doğru olarak kaydedilmiş olmasıdır. Bu da, anılan olay ve işlemlerle ilgili kanıtlayıcı belgelerin doğru olmasını ve zamanında düzenlenip defterlere kaydedilmesini gerektirir.

Nitekim, vergilemeye ilişkin usul hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227 nci maddesinde de, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." denilmiştir. Ancak, Kanunkoyucu, belge düzeni ile ilgili olarak, 227 nci maddeye koyduğu yukarıda hükümle yetinmemiş, Kanunun izleyen maddelerinde, tevsik edici belgelerin neler olduğunu ve hangi özellikleri taşımaları gerektiğini de ayrıntılı olarak hükme bağlamıştır. Yine aynı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, idare, kullanılacak belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırılması yada noterlere onaylatıldıktan sonra kullanılması zorunluluğunu getirmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun, ceza hükümlerini ihtiva eden Dördüncü Kitabında da, belge düzeni ile ilgili hükümlere aykırı hareket eden mükelleflere verilecek cezalar konu edilmiştir.

Bu yazımızda, "sahte belge" ve "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge" kavramlarına, bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması ile ilgili ceza hükümlerine ve bu hükümlerde son yıllarda yapılan değişikliklere değineceğiz.

### SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VE KULLANILMASI FİİLLERİ VE BUNLAR İÇİN ÖNGÖRÜLEN CEZALAR

#### 1 Sahte Belge / Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge

Üzerinde en çok durulan ve en ağır cezalara bağlanan bir vergi suçu olmasına rağmen, 1999 yılına kadar, vergi kanunlarımızda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin ne olduğuna ilişkin bir tanım bulunmuyordu. 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde önemli değişiklikler yapıldı ve bu kapsamda, Kanunun 359 uncu maddesinde, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımlarına yer verildi. Böylece, uygulamaya ilişkin önemli bir eksiklik giderilmiş oldu. Ortada herkesin uyması gereken bir tanım olmayınca, farklı tanımlar ve bunun sonucunda da farklı uygulamalar görülebiliyordu. Bu da,

zaman zaman, vergilemenin "eşitlik prensibi" ne aykırı uygulamaların ortaya çıkmasına sebep oluyordu. Düzenlemeyle bu farklı uygulamalar ortadan kaldırılmış oldu.

VUK' nun 359 uncu maddesine konulan hükümler doğrultusunda, bugün, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere **sahte belge**; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelere de, **muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge** diyoruz.

## 2 Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgelerle İlgili Olarak Öngörülen Cezalar

### 2.1 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Önceki Durum

Tanımlarına yer verilmemiş olmakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri, 4369 sayılı Kanunla, 1999 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerden önce de bir vergi suçu olarak tanımlanıyordu.

Anılan Kanunun değişikliklerden önceki 344 üncü maddesinde (2 numaralı bent), "Kaçakçılık Suçunun Tarifi" başlığı altında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bilerek kullanılması fiilleri, kaçakçılık suçu olarak tanımlanmış ve ziyaa (kayba) uğratılan verginin tutarının üç katı olarak tanımlanan vergi ziyayı cezasının yanısıra, üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası ile de cezalandırılmaları hükme bağlanmıştı.

Kanunkoyucu, bir taraftan, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve bilerek kullanma suçları ile ilgili cezaları yukarıdaki şekilde tespit ederken, diğer taraftan da, vergi denetim elemanlarına, yaptıkları incelemeler sırasında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya bilerek kullandıklarını tespit ettikleri mükellefleri, yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirme mecburiyeti getirmişti.

### 2.2 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu' nun vergi cezaları ile ilgili hükümlerinde çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar, aşağıda özetlenmektedir.

Her şeyden önce, o güne kadar, kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olarak üç farklı kategoride uygulanan vergi cezaları, "vergi ziyayı cezası" adı altında toplanmıştır. Vergi, ziyayı cezasının tutarının, "ziyaa uğratılan verginin bir katına bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacak gecikme faizinin yansının eklenmesi suretiyle bulunması" hükme bağlanırken ; vergi ziyasına, aynı Kanunun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden biri ile sebep olduğu durumlarda da, vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu hükümler gereğince, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiilleri için, 359 uncu maddede belirtilen ve aşağıda ayrıntıları açıklanan hapis cezalarının yanısıra, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında vergi cezası da kesilmektedir.

Fiilin niteliğinde yapılan bu değişikliğin yanısıra, 4369 sayılı Kanunla, fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezaların süresinde de bir değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda, öncelikle, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinden ayrılmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi, belirtilen bu fiillerin tümü için daha önce üç ile beş yıl arasında değişen ağır hapis cezaları verilirken ; değişiklik ile, **muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgelerin 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.** Bu hükümler kapsamında verilen bir yıla kadar hapis cezalarının paraya çevrilmesi mümkün kılınmış ve paraya çevrilme işlemi, her bir gün için asgari ücretin brüt tutarının yarısının dikkate alınması benimsenmiştir. Bu şekilde verilecek para cezalarının ertelenememesi de ayrıca hükme bağlanmıştır.

Cezaların yukarıdaki gibi tek başlık altında toplanmasının yanısıra, suç tanımlarında da değişiklikler yapılmıştır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılması, değişiklikten önce, ancak bilerek yapılması halinde kaçakçılık suçu olarak tanımlanırken (md.344/2); yapılan değişiklik ile bilerek sözcüğü metinden çıkarılmış ve kaçakçılık suçu için, "kullanma" fiili yeterli sayılmıştır.(md.359).

Yazımıza konu olan suçları, düzenleme ve kullanma suçları olarak iki kategoriye ayırmak mümkündür. Esasen, düzenleme suçları (gerek sahte belge ve gerekse muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge), bu yönde ortaya çıkmış bir iradeye dayanan suçlardır. Bu suçlarda, mükellefin, sonuçlarını göz önüne alarak bir fiil gerçekleştirmesi söz konusudur. Öte yandan, bu fiilin sonucundan mutlaka belgeyi düzenleyen yararlanıyor olması gerekmez. Bu suçta, cezalandırılan şey, haksız yere yarar sağlanması değil, kamu zararına yol açılmasıdır. Dolayısıyla, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi suçlarında, suçu işleyen bu fiili bilerek işleyip işlemediği üzerinde durulmaz. Bilerek işlediği kabul edilir.

Ancak, aynı şeyleri kullanma fiilleri için söyleyemeyiz. Daha açık bir ifade ile, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılması fiillerinin, her zaman bilerek işlendiği iddia edilemez. Mükelleflerin aşağıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalışacağımız üzere, bu belgeleri herhangi bir kasıt olmaksızın kullandıkları, defterlerine kaydettikleri ve vergi matrahlarının hesaplanması sırasında dikkate aldıkları durumlar söz konusu olabilir. Her ne kadar, VUK'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 359 uncu maddesine konulan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımlarına bakıldığında bunun mümkün olamayacağı izlenimi edinilse de, gerçekte bu mümkündür.

Hatırlanacağı üzere, VUK'un 359 uncu maddesinde, aslında olmayan bir muamele veya durum varmış gibi kabul edilerek düzenlenen bir belge, sahte belge olarak tanımlanmaktadır. Tanımı bu şekilde yapılıncaya, sahte belgenin bilmeden kullanılması da mümkün olamayacaktır. Eğer belgenin temsil ettiği bir muamele veya durum söz konusu değilse, bunu hem belgeyi düzenleyen ve hem de belgeyi kullananın bilmesi icabeder. Böyle bir durumda da bilmeden kullanma söz konusu olamayacaktır.

Keza, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımında da, gerçekte bir muamele veya durum varılmakla birlikte, bu muamele veya durumun belgede farklı miktar ve tutarlarda gösterilmesi söz konusudur. Bu durumda da, gerek belgeyi düzenleyen ve gerekse kullananın, belgede gösterilen muamele veya durumun gerçek olmadığını biliyor olmaları gerekir. Gerçekte (100) birim malın satışı ile ilgili olarak düzenlenen belgede bu miktar (500) birim olarak gösterilmişse ve bu belge malı satın alan tarafından kullanılmışsa, burada, belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığını araştırmaya gerek yoktur. Çünkü, malı satın alan, belgede gösterilen miktar ile gerçek miktarın farklı olduğunu bildiği halde (bilmesi gerektiği halde) bunu kullanmakta sakınca görmemiştir. Dolayısıyla, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi kullananın da, belgeyi bilmeden kullandığından söz edilemez.

Özetle, 4369 sayılı Kanunla VUK' nun 359 uncu maddesine konulan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımları, bu tür belgelerin kullanımının suç olarak adlandırılabilmesi için

aynca bilerek kullanıldıklarının da vurgulanmasına ihtiyaç göstermemektedir. Bu nedenle, madde metninde "bilerek" sözcüğüne yer verilmemiş olması da, bir eksiklik değildir.

Ancak, uygulamada, belgelerle ilgili olarak karşılaşılan ve genellikle "sahte belge" yada "naylon fatura" olarak adlandırılan belgelerin kullanılması fiilleri, zaman zaman, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tanımlarında çizilen çerçevenin dışında kalabilmektedir. Bu durumun nedeni, Kanuna konulan sahte belge tanımının, uygulamada karşılaşılan durumları tam olarak kavrayabilen genişlikte bir tanım olmamasıdır. Mevcut tanım, belgeye konu olan olayın gerçek olup olmadığı yönünden yapılmış bir tanımdır. Olay gerçek değilse, bu olayı temsil eden belgelerin sahteliğinin de, hem düzenleyenler ve hem de kullananlar tarafından bilinmesi kolaydır. Böyle durumlarda, suç atfedilmesinde de haliyle bir zorluk yaşanmamaktadır. Ancak, sahte belge kavramı, sadece olayın gerçek olup olmadığı yönünden değil belgenin niteliği yönünden de irdelenmesi gereken bir kavramdır.

Yararlı olması dileğiyle saygılarımı sunarım.

**Murat KÖSEOĞLU**  
Serbest Muhasebeci  
Mali Müşavir

