

**V.U.K VE T.C.K
AÇISINDAN SAHTE VE
MUHTEVİYATI
İTİBARI İLE YANILTICI
BELGE KULLANIMINDA
BİLEREK YA DA
BİLMİYEREK AYRIMI**

**HAZIRLAYAN
Mehmet NALBAT
Vergi Denetmen Yrd.**

Nisan 2008

SAKARYA

İÇİNDEKİLER

<u>I-GİRİŞ.....</u>	<u>3</u>
<u>II-SAhte BELGE VE MUHTEVİYATİ İTİBARI İLE YANILTICI BELGE KAVRAMLARININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ VE BAŞVURULMA NEDENLERİ...</u>	<u>4</u>
<u>III-SAhte BELGE KULLANAN MÜKELLEFLERLE İLGİLİ VERGİ İNCELEMELERİ....</u>	<u>12</u>
A-SAhte BELGE KULLANIMI FİİLİNDE KASIT UNSURU.....	12
B- KASIT UNSURUNUN VARLIĞININ İSPATLANMASI.....	17
1-İYİ NİYET VE DÜRÜSTLÜK KURALI.....	17
2-İSPAT KÜLFETİ.....	18
A-MAL HAREKETİNİN İSPATI.....	20
B- PARA HAREKETİNİN İSPATI.....	20
C-MİKTAR YAKLAŞIMI	
.....	21
3-YARGI KARARLARI.....	21
IV-SAhte BELGE KULLANAN MÜKELLEFLERLE İLGİLİ İNCELEMELERDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR:	24
A-GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN SAhte BELGE KULLANIMI:.....	24
B-KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN SAhte BELGE KULLANIMI:.....	25
V- SAhte FATURADAN KORUNMA YOLLARI VE BU KONUDA ALINABİLECEK ÖNLEMLER	29
VI-SUÇ DUYURUSU RAPORLARI:.....	30
A-GENEL BİLGİ:.....	30
B-SUÇUN KONUSU VE UNSURLARI:.....	30
1-SUÇUN OLUŞUMU:.....	30
2-YASAL DÜZENLEMELER:.....	31
3-SUÇUN UNSURLARI:.....	31
A-YASAL UNSURLARI:.....	31
B-SUÇUN MADDİ UNSURLARI.....	33
C-SUÇUN MANEVİ UNSURU.....	33
D-HUKUKU AYKIRILIK UNSURU.....	34
C-SUÇUN MUHATABI:.....	34
D-SUÇA İŞTİRAK.....	35
E-MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	35
VII-SONUÇ:.....	36

BİLMEK YA DA BİLMEK

I-GİRİŞ

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması kolay, mücadele edilmesi oldukça zor bir vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomik çıkar sağlama yöntemidir. Ancak bu belgeler düzenlenmesinden çok kullanılması ile sonuç doğurmakta ve vergi ziyaının oluşumunda vasıta olmaktadır. Bu belgelerin kullanımı ile bir kısım mal ve hizmet hareketi yasalara aykırı şekilde belgelendirilmekte; ayrıca kaydi olarak görünen ancak niteliği gerçek olmayan teslimlerin ve hizmetlerin gerçekleştirilmiş gibi gösterilmesi de sağlanmaktadır.

Bu şekilde kullanılan sahte belgelerle katma değer vergisi yönünden nihai vergi yükünün olması gerekenden daha az bir tutarda gerçekleştirilmesi gelir ve kurumlar vergisi yönünden belgelendirilmeyen gerçek gider veya maliyet unsurlarının belgelendirilmiş gibi gösterilmesi ve gerçekte olmayan gider veya maliyet unsurlarının gerçekleştirilmiş gibi gösterilmesi amaçlanmaktadır. Bu durum ise, vergisel yükümlülüklerin usulüne aykırı şekilde veya düşük olarak belirlenmesine yol açmaktadır. Bu da sonuç olarak vergi ziyaını oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerin kullanabilecekleri belgelere ‘ mükelleflerin ödevleri ‘ alt başlığını taşıyan ikinci kitabın ‘vesikalar ‘alt başlıklı üçüncü kısmında ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri) muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzu), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb) olarak yasada sayılmıştır.bu belgelerin dışında ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Vergi Usul Yasasının mükerrer 257’nci maddesi ile Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Yukarıda sayılan ve kullanma zorunluluğu getirilen belgeler içerisinde uygulamada sahte olarak en yaygın kullanılan belge türü faturadır. Dolayısıyla sahte belge kavramının

vergi mevzuatımızdaki yeri üzerinde durularak, sahte belge kullanımı fiilinde kasıt unsuru ve kastın varlığının ispatlanması, sahte belge kullanılan mükelleflerle ilgili yapılan incelemelerde karşılaşılan sorunlar ve başvurulma nedenleri, inceleme süreci ve dikkat edilmesi gereken hususlar, naylon faturadan korunma yolları ve bu konuda alınabilecek önlemler,kaçakçılık suçu raporlarının hazırlanmasında dikkat edilecek hususlara yer verilecektir

II-SAhte BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KAVRAMLARININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ VE BAŞVURULMA NEDENLERİ

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanan mükellefler hakkında yapılan fiili tespitlerde ise böylesi bir yöntemle başvurma başlıca şu sebeplerden oluşmaktadır.

— Mükellefler tarafından "spot piyasa" olarak adlandırılan paranın peşin verilip, malın hemen teslim alındığı piyasalardan tedarik edilen belgesiz mal alışlarını belgelendirme;

— KDV açısından, ödenecek KDV **çıkması amacıyla** indirim KDV kaleminin şişirilmesi amacıyla;

— Maliyetleri yüksek tutup, dönem kazancını azaltmak amacıyla kaydi envanter dengesine de dikkat ederek birim fiyatı yüksek fatura kullanmak,

— Giderleri yüksek göstererek dönem kazancını azaltmak,

— İhracatçı firmalar tarafından indirimle giderilemeyen KDV'nin iade yoluyla alınması imkanından yararlanmak,

— Grup şirketleri arasında dönem kazancının ayarlanması amacıyla arkasında mal veya hizmet satışı bulunmayan faturalaşıma yapmak,

bu tespitlerden başlıcalarıdır.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, 4369 sayılı yasayla yapılan değişikliğe kadar Vergi Usul Kanununda tanımlanmamıştır. 4369 sayılı yasayla değiştirilen Vergi Usul Kanunun 359 ‘uncu maddesinin (b) fıkrasının 1 numaralı bendinde sahte belge parantez içinde, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge “ olarak tanımlanmıştır.Aynı yasa maddesinin (a) fıkrasının 2 numaralı bendinde ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, yine parantez içinde “gerçek bir muamele

veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtılan belge “ olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımlar çerçevesinde bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Her ne kadar Vergi Usul Yasasında 4369 sayılı yasayla yapılan değişikliğe kadar sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları yapılmamışsa da 01 AĞUSTOS 1988 tarih ve 19886 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 28 seri numaralı Katma Değer Vergisi Yasası Genel Tebliğinde bu tanımlara yer verilmişti. Söz konusu tebliğin D bölümünde; bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgelerin sahte belgeler olduklarına yer verilmiştir. Özetle

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.

Şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak içerdiği bilgiler yanlış olanların ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge oldukları belirtilmiştir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belgelerin, kimlik, adres, vergi numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı şekilde hatalı olarak düzenlenmesi, bu tür belgelerin belirleyici özelliğidir.

84 nolu KDV Tebliğinde de tanımlanmıştır. Buna göre;

- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,
- mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecek.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır.

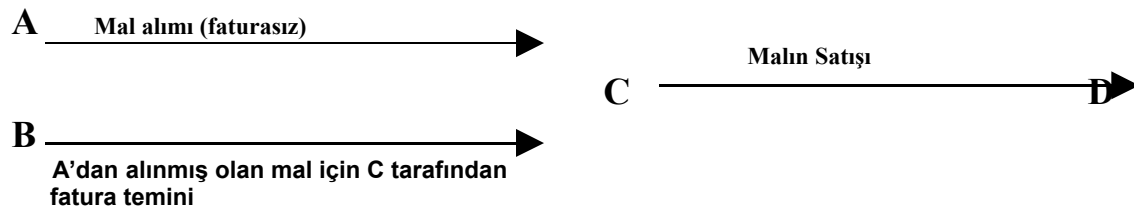
İlk bakışta “(A) kişisinden alınan mal için (B) kişisinden (naylon fatura satıcısından) alınan belge nasıl olur da sahte belge sayılmaz ?” şeklinde bir düşünce doğabilir. Söz konusu fatura, bu faturayı veren açısından zaten sahtedir. Çünkü faturayı veren hiçbir mal veya hizmet teslimi olmaksızın bu belgeyi vermiştir. Halbuki belgeyi alanın gerçek bir mal veya hizmet alımı vardır ve bu alım söz konusu belge ile ilişkilendirilmiştir. Olay hiç alım yokken varmış gibi fatura olarak kayda almaktan farklıdır. Yani işlem, mal veya hizmetin alım yönü ile doğrudur, alımın kimden yapıldığı yönüyle yanıltıcıdır.

Son olarak 8 Şubat 2008 Tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve aynı tarih itibariyle yürürlüğe giren **5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** ile 359’uncu maddesinin “a” fıkrasının 2 numaralı bendinin hükmünde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve “b” fıkrasında da sahte fatura tanımlanmıştır. Anılan hükme göre “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Anılan hükme göre “sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir “.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasında fark vardır. Sahte belgede hem belge hem de içeriği gerçek değildir. Bu, tam anlamıyla sahte fatura kullanılması durumudur. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de ise, faturanın kendisinin gerçek olup içeriği gerçeğe uygun değildir. Bu gibi hallerde alınan malın miktar veya fiyatı olduğundan farklı gösterilir. Sonuç olarak alınan belge yapılan işlemi gerçek şekli ile göstermez. Örneklerle daha iyi açıklamaya çalışalım;

Örneğin; herhangi türde inşaat işi yapan bir müteahhidin 3.000 torba çimento almasına rağmen, bu mal alım işlemine ilişkin satıcı tarafından düzenlenen satış faturasının 4.000 adet olarak düzenlenmesi halinde, söz konusu fatura, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır.

Örnek 1 :



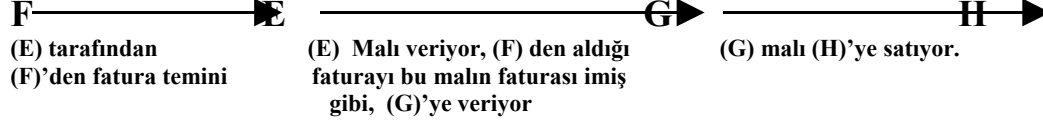
Bu örnekte (C), malı (A)’dan almış, fakat bu mal için fatura alamayıp, fatura eksikliğini (B)’den temin ettiği fatura ile gidermeye çalışmıştır.

VUK'nun 359 uncu maddesine ve 84 no.lu KDV Genel Tebliği’ne göre, bir belgede yazılı işlem başka biri ile yapılmış da olsa, belgeyi düzenleyen veya kullanan açısından gerçeklik payı varsa, o fatura sahte sayılamaz. Böyle bir belge (C) açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Uygulamada en sık rastlanılan olay türü, şekilde de görüldüğü üzere ;

- Piyasadan faturasız mal alınması,
- Bu malın başka birisinden temin edilen fatura ile belgeli hale getirilmesi

Örnek 2 :



Bu örnek, dış görünüşü itibariyle birinci örneğe çok benzemekle beraber özünde büyük fark vardır.

Gerçek bir işlem yapmış olan (E) bu işlem için kendi faturası yerine başka birinin faturasını müşterisine vermiştir. (E)'nin eylemi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanımıdır.

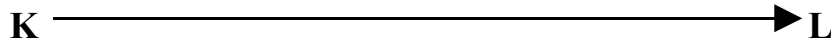
(F) Naylon fatura satıcısıdır. (E)'ye fatura satışı yapıyor.

(G) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikteki (F) tarafından düzenlenmiş olan faturayı kullanmış (kayıtlarına geçmiş) olmakla beraber, bunu bilerek yapmadığı, kasıtlı ve bilinçli olup olmadığı değerlendirilmelidir.

(H) Olayın tamamen dışındadır, suçla ve ceza ile ilgisi olamaz.

Örnek 3 :

100 milyarlık mal satışı var



Fakat fatura 150 milyar olarak kesiliyor

Bu örneklerde (K) zarardadır. Faturayı yüksek kesmek onu kâra geçirmemektedir.

Üstelik devrolan KDV sorunu olduğu için KDV tahsil etmek menfaatinedir.

(L) ise kârlı ve KDV ödeyen bir firmadır. KDV yüklenmekten çekinmemektedir ve maliyetinin şişmesi vergi yükünü azaltır.

(K) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturayı bilinçli olarak düzenleyip vermiştir.

(Bu gibi örnekleri farklı versiyonlarda çoğaltmak mümkündür.

Son olarak belirtmek isteriz ki, tamamen bir hata eseri olarak miktar veya meblağ itibariyle yanlışlık içerecek şekilde düzenlenen belgeler, yanıltıcı belge tanımına uymakla beraber kasıt taşımamaktadır.

Bir belgede az bile olsa gerçeklik payı varsa, o belge sahte değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Örnek 4 :

Gerçekte hiç olmayan bir mal veya hizmet için belge düzenlenip verilmiştir.

M ————— **N** →

Bu örnekte belgeyi düzenleyen (M) sahte belge düzenleyicisidir . (N) ise bu sahte belgeyi, vergi matrahlarını azaltmak için bilerek alıp kullanmışsa hapse mahkum olur.

Sahte belgeden ve hapis cezasından söz edebilmek için ortada hiçbir işlem olmaksızın belge düzenlendiği veya kullanıldığı olayının ve kasıt unsurunun ispatı gerekir. İşlemin gerçek olmadığının ispatı bazı hallerde kasdın varlığının da ispatı demek olabilir.

Günlük yaşamda en çok karşılaşılan 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
- Gerçek bir mükellef tarafından, hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
- Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırdığı belgeleri düzenlemesi,
- Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması,
- Vergi Usul Kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olamayan 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,

Olayın özelliğine göre ortaya çıkabilecek değişik durumlara göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge nitelemesi yapılabilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte belgeden çok daha yaygın kullanılmaktadır. En yaygın kullanım şekli ise, mükelleflerin dönem sonlarında stok dengesinin sağlanmasına maliyet /gider ayarlamasına yönelik olarak kullanılmasıdır.

Sahte belge, gerçek bir emtia hareketi, alım satım ya da hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen belgedir. Vergi kanunlarına göre, vergiyi doğuran olayların gerçek yönleri ile belgelere yansıtılmaları zorunludur. Gerçek yönleri ile belgelere yansıtılmayan bir olay için düzenlenen belge sahte belgedir. Mükellefler gerçekte yapılmayan mal ve hizmet alımları veya belgelendirilemeyen mal ve hizmet alımları karşılığında ya da giderleri şişirerek vergi matrahını azaltmak amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaktadırlar.

Vergi mevzuatı açısından fatura, bir taraftan fatura verenin vergiye esas olacak hasılat unsurlarını ispatlayan (dolayısıyla tutmak zorunda olduğu defterlerin dayanağını teşkil eden), diğer taraftan bu belgeyi alanın giderini / maliyetini ispatlayan bir belgedir. Fatura, Vergi Usul Kanunu bakımından usulüne uygun olarak düzenlendiği sürece, vergi mevzuatı uygulamasında vergiyi doğuran akdi ilişkinin ifasını gösteren ve kayıtlara esas teşkil eden bir belgedir. Fatura; vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, başka bir deyişle gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir vesikadır. Ayrıca fatura, vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardımcı olarak delil vasfını haiz bir ticari belgedir.

Vergi Usul Kanunun 229 ‘uncu maddesi hükmüne göre; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi

yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır.” Yine Vergi Usul Kanunun 230 ‘ncu maddesinde faturanın şekline, 231 ‘nci maddesinde ise faturanın nizamına (fatura düzenlenirken dikkat edilecek kurallar) ve 232 ‘nci maddesinde ise, fatura kullanma zorunluluğuna (fatura kullanmak zorunda olan mükelleflere) ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Gerek vergi mevzuatı gerekse Ticaret hukuku bakımından faturadan söz edilebilmesi için, taraflar arasında daha önce satım, hizmet, istisna sözleşmeleri gibi bir akdi ilişkinin bulunması gereklidir. Fatura, akdin yerine getirilme safhası ile ilgili ticari bir belge olduğundan akdin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve akitle karşılıklı olarak borçlanılan edimlerin kısmen veya tamamen ifa edildiği veya edilmediğini ve bazı şartlarda da tarafların borçlarını tevsik eden bir belgedir.

Mükellefler tarafından düzenlenmiş sahte belgeler ise Vergi Usul Yasasının 229 ‘ncu maddesinde yer alan fatura tanımına uymamaktadır. Sahte belgenin, biçim olarak faturada olması gereken bilgileri içermesine rağmen faturanın asıl tanımında yer alan, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından verilmesi ya da satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermesi söz konusu değildir. Nasıl ki faturada olması gereken bilgileri içermeyen her belgeyi fatura olarak kabul etmek mümkün değilse, aynı şekilde sahte belgenin de, faturanın asıl tanımında yer alan unsurları taşıdığı için geçerli bir fatura olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Vergi uygulamasında sahte faturalara, “naylon fatura”, “şike fatura” veya muvazaalı fatura” adı da verilmektedir. Sahte faturalar ya hiçbir temel borç-alacak ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak düzenlenmekte ya da miktar veya satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilmektedir. Bu faturalar şekil ve görünüm itibarıyla Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygundur. Ancak, temelinde herhangi bir hukuki ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak suçlarında esas faili gizlemek, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin ortaya çıkartılmamasını sağlamak veya hayali ihracatı gerçekleştirmek maksadıyla kullanılmaktadır. Vergilendirmede ilke, vergiyi doğuran olayın esas alınmasıdır. Bu olayın da bir belge ile tevsiki zorunludur. Gerçek olmayan fakat temelinde gerçek bir hukuki ilişki varmışçasına düzenlenen ve yasal şekil şartlarına da haiz olan bu belgelerin kayıtları tevsik etmesi de düşünülemez. Çünkü, tevsike yarayan belgelerden birisi olan faturanın, Türk Ticaret Kanunun 23’ncü maddesi hükmüne göre tacirin

;bir mal satması, bir mal imal etmesi, bir iş görmesi veya bir menfaat temin etmesi hallerinde karşı tarafa verilmesi gerekir.

Daha önce de belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunun 229 ‘ncu maddesi hükmü de, benzer bir şekilde faturayı, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitелеmektedir. Bütün bu açıklamalarımızı özetlersek; gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya istisna sözleşmelerinden doğan hukuki bir ilişkinin varlığı şarttır. Bu şartın gerçekleşmemesi halinde her türlü şekil şartlarına haiz olarak düzenlenen bir fatura hayali bir işlemi göstermekte ve sahte bir belge niteliği taşımaktadır. Sadece görünüm olarak gerçek bir fatura söz konusu olduğundan, sahteliği ispat edilinceye kadar gerçek faturanın hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır. Ancak sahte faturada gerçek bir hukuki işlem olmadığı gibi, gerçek bir hasılat ya da gider/maliyet de söz konusu değildir.

Vergi mevzuatı yönünden toplumda, gerçek yada tüzel kişiler arasında mülkiyet değişimini içeren bir olay oluştuğunda bu olayın belgeye yansıtılması zorunludur. Ancak düzenlenen bu belgeler, daha önce de belirtildiği gibi, bazen gerçek bir belge olmayabilir.

Beyan esasının uygulandığı vergi sistemimiz de mükelleflerin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatı mükellefe yüklenmiştir. (V.U.K- MADDE;3) Mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir. Belgelerin mükellefler lehine delil olabilmesi; kanuni şekil ve kapsama ilişkin şartları taşımasına bağlıdır. Mükelleflerce düzenlenen ve kullanılan belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar dayanak olarak kabul edilmeyeceklerdir.

Vergi Usul Yasasına göre kullanılan veya kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi yasaları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Dolayısıyla sahte olarak düzenlenmiş bir belge (fatura) Vergi Usul Yasası hükümlerine hiç düzenlenmemiş kabul edilir.

III-SAhte BELGE KULLANAN MÜKELLEFLERLE İLGİLİ VERGİ İNCELEMELERİ

“Sahte Belge Kullanımı “ nedeniyle yapılan incelemelerde mükellef kişi ya da kurum yetkililerince sahte belge kullanımı fiilinde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığı durumunun açıklığa kavuşturulması özel bir önem göstermektedir. Dolayısıyla inceleme sonucunda düzenlenecek rapor türleri de bu konunun açıklığa kavuşturulmasından sonra netlik kazanacaktır. Bu nedenle, sahte belge kullanımında kasıt unsurunun olup olmadığı sorusunun öncelikle yanıt bulması gerekliliği incelemenin seyrinde belirleyici olacaktır.

A-SAhte BELGE KULLANIMI FİİLİNDE KASIT UNSURU

Vergi Usul Yasasının 4369 sayılı yasayla değiştirilmeden önce (bu uygulamalar 31.12.1998 tarihine kadarki inceleme dönemleri için geçerli olduğundan bugün itibariyle uygulama imkanı bulunmamaktadır.) sahte belge kullanmak fiili kaçakçılık suçu olarak kabul edilmekte ve 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 344 ‘üncü maddesinin 2 numaralı bendinde sayılmakta idi. 344 ‘ncü madde hükmüne göre kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştı.Kastın varlığının ispat külfeti ise, iddia edene aitti. 344 ‘üncü maddede 6 bent olarak sayılan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde ise kastın varlığı kabul edilmiş olup bu durumda ayrıca ispat zorunluluğu bulunmamaktaydı. “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikaları bilerek kullanmak “ fiili de bu altı bent içerisinde sayılmaktaydı. (344/2)

Yukarıda açıklamadan anlaşılabacağı üzere 4369 sayılı yasayla değişmeden önceki düzenlemede kaçakçılık suçunun oluşması için, sahte belgenin bilerek kullanılması ve aynı zamanda söz konusu fiilin vergi ziyana (kaybına) neden olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile vergi ziyayı yoksa kaçakçılık suçunun oluşması da söz konusu olmamaktaydı.

4369 sayılı yasayla 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde yapılan değişikliğe göre, kaçakçılık suçları ve bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına Vergi Usul Yasasının 359 ‘uncu maddesinde yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak

belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

4369 sayılı yasanın 359 ‘uncu madde gerekçesine göre ;”Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar “ başlıklı bölümde sayılan fiiller **VERGİ KAYBINA YOL AÇIP AÇMADIĞINA** ve tarh dönemi içerisinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, kesilecek vergi ziyai cezası yanında kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge bu fiillerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığıdır.Kasıt unsuru fiili cürüm haline çevirir.

Vergi Hukukunda vergi cezası uygulanabilmesi için gereken temel öge, verginin kayba (ziyaa) uğratılmış olmasıdır.Bu vergi kaybı ister hatadan, ister ihmal veya usulsüzlükten doğmuş olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmezler.Bu konuda aranan diğer bir özellik ise vergilendirmede tarh döneminin geçmiş olmasıdır.

Madde gerekçesinde ;

i. Muhasebe hileleri

ii. Defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi

iii. Denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar,

iiii. Sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenlemek ya da kullanmak,

gibi fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde kabul edilmiştir. Bu türden fiillerin ortak özelliği **niyet, amaç ve plan** unsurlarını taşımalarıdır. **Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar.**

Yeni düzenlemeyle yasa koyucunun amacı, kasıt unsurunu taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiillerin ceza sistematüğini değiştirmek, fiillere karşılık tertip olunan cezaların mahiyetini farklılaştırmaktır.

Ayrıca burada önemli olan bir husus da 359 ‘uncu madde kapsamında yapılan yeni düzenleme ile, madde metninde sahte belge kullanımı fiili yanı sıra sayılan diğer fiiller

sonucunda **vergi kaybının** da oluşması halinde hapis cezası yanında kesilecek vergi ziyai cezası konusunda aynı yasanın **“Vergi Ziyai Suçu ve Cezası “** başlıklı 344 ‘üncü maddesine atıfta bulunulmuş ve bu yasa maddesinin (344) üçüncü fıkrası ile de söz konusu durumlarda vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

“Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” açısından yeni düzenleme ile değiştirilen Vergi Usul Yasası maddeleri karşılaştırıldığında, bu düzenleme ile;

a-Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları yapılmıştır.

b-Hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması için vergi ziyai şartı kaldırılmış, ancak fiil ile vergi ziyasına neden olunması halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

c-Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması fiillerinde niyet, amaç ve plan unsurlarının aranarak, bu üç unsurun fiilde kastın varlığını ortaya koyduğu kabul edilmiştir.

d-Yine yeni düzenleme ile önceden Vergi Usul Yasasının 344 ‘üncü maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan ve Türk Ceza Yasasında kişinin kasten hareket etmiş sayılabilmesi için **“suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olunması gerektiği“** yönündeki hükmüne uyan **“bilerek”** ifadesi yasa metninden kaldırılmıştır. (Dönemin Maliye Bakanı Zekeriya TEMİZEL, TBMM’deki VUK’ nun 359 uncu maddesine ilişkin konuşmasında *“bilerek”* kelimesinin kaldırılmasını, *“....suçlar açısından “bilerek kullanma” ibaresi zaten suçun tanımında vardır”* şeklinde açıklamıştır.)

Bunun sonucunda ise sahte belge kullanımı fiilini işleyen her mükellef kişi ya da kurum yetkilisinin sahte belgeyi bilerek kullandığı, diğer bir ifadeyle bu fiilde kasıtlı olduğu kabul edilerek haklarında 359 ‘uncu madde doğrultusunda “onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasının hükmedilmesine “yönelik Suç Duyurusu raporlarının düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fiil ile muhatap tutulan kişi ve kurumlar, ziyaa uğratılan vergiler için üç kat vergi ziyai cezasının yanı sıra tarh edilecek vergi ve cezalar için de “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma “hakkının bulunmadığı uygulaması ile karşı karşıya bırakılmışlardır.

Bu değişiklik ve anlayış sonucunda, eskiye nazaran çok daha fazla olay mahkemelere intikal etmeye başlamıştır. Mahkemelerdeki bu gereksiz yığılma, hem mahkemelerin füzuli işgaline hem de hatalı mahkumiyetlere sebebiyet verebilmekteydi. Yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler

için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri gerçekten bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında bazı sorunlarının oluşması üzerine, Maliye Bakanlığınca yeni bir düzenlenme yapma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, 18 Haziran 2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 306 seri numaralı Vergi Usul Yasası Genel Tebliği ile bu konuda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

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.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinden gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, 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. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcın belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 ‘uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanıp kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımında kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgelere bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu

belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgelere bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerekmektedir. Ayrıca be belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

Bu düzenleme sonucunda; sahte belge kullanan mükelleflerle ilgili incelemelerde dikkat edilecek husus, sahte belgenin mükellef tarafından bilerek kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir. Bilerek kullanma konusunda inceleme elamanının vereceği karar belirleyici olacaktır. İnceleme elamanı da, bu kararı verirken kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına araştırarak ve değerlendirmesini buna göre yapacaktır.

Sahte veya yanıltıcı belge yoluyla ne büyüklükte bir verginin eksik kaldığı hususu, fiilin bilerek işlenip işlenmediği konusunda önemli bir karine teşkil etmekle beraber bu husus yasal bir ölçüye bağlanmamış, olayla ilgilenen inceleme elemanı veya hakimın takdirine bırakılmıştır.

Belgedeki meblağ ve işlem hacmi içindeki oranı daha da önemlisi, bu belge yoluyla ziyaa uğradığı öne sürülen vergi tutarının büyüklüğü ve vergi toplam performansı içindeki payı tek başına fiilin bilerek işlendiğinin delili olmamakla beraber şüpheleri, dolayısıyla fiili bilerek işlenmiş olma yönünde itham edilme ihtimalini belirginleştirmekte rakam ve oran yükseldikçe, sağlıksız belge sayısı fazlalaştıkça, “*bilerek*” vasfı ön plana çıkmaktadır.

Buna mukabil belgedeki meblağ, bilhassa bu meblağın işlem hacmi içindeki oranı ve sebebiyet verdiği vergi noksanlığının rakamsal ve oransal küçüklüğü, fiilin bilerek işlenmediğinin delilidir. Rakam ve özellikle oran küçüldükçe bu küçüklüğün masumiyet yönünde delil teşkil etme gücü artmaktadır.

B- KASIT UNSURUNUN VARLIĞININ İSPATLANMASI

Kasıt subjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlanması oldukça zordur.

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin çoğunun bilmeden ve iyi niyetle yapılması düşünülemez. Örneğin defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter ve ortamlara kayıtlar yapmak, çift defter kullanmak, defter ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek, defter ve belgeleri yok etmek, defter sayfaları ve belgelerin yerine başka sayfa ve belgeler koymak, belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlemek, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ile sahte belge basmak fiilleri bilmeden yapılmaz. Böyle olduğu iddia edilse bile bu iddia reddedilir, bu fiillerin kasten ve bilerek yapıldığı kabul edilir.

Ancak aynı maddede sayılan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak fiilinin bilmeden gerçekleşebildiği durumlar söz konusu olabilmektedir.

Ticari hayatın işleyişinde gerçek bir ticari işlemin sahte bir belgeyle belgelendirilmesi ve belgeyle alanın bundan haberi olmaması durumu ve iddiası ile karşılaşılabilir. Böyle bir durumda çeşitli karinelerden hareket edilmekte olup bunlar aşağıda belirtilmiştir.

1-İYİ NİYET VE DÜRÜSTLÜK KURALI

İyi niyet insan zihninin belli bir durumunu gösterir. Bundan dolayı “subjektif iyi niyet” de denir. İyi niyetin temelinde de doğru ve dürüst davranma düşüncesi vardır. İyi niyetini ileri süren kimse, gereken özeni de göstermelidir. Gereken özeni göstermeyen kimse iyi niyetli olduğunu ileri süremez. Nitekim Türk Ticaret Yasasının 20 ‘nci maddesinin ikinci fıkrasında, her tacirin ticaretini ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği hükmü yer almaktadır.

T.T.K.'nin tacir olmanın özellikleri olarak özetlediği ve iktisadi yaşam içinde hayatlarını devam ettirebilmeleri için her tüccarda bulunması zorunlu nitelik olarak belirlediği özelliklerin başında basiretli olma özelliği gelmektedir. Bu özelliğe göre her tüccar

karşısındaki kişiyi iyi tanımak, uzak görüşlü olmak, sezişi kuvvetli olmak durumundadır. İktisadi yaşam içinde, ilişki içine girdiği diğer tüccarlardan da bu itibarla sorumlu olacaktır. Çünkü basiretli ve kanunlara her yönüyle uyan bir tacir bir başka kişiyle herhangi bir ilişkiye girdiğinde karşısındaki kişiye Legalite (yasallık) kazandırmış olmaktadır. Buna karşılık bir tacirin, kanun dışı eylemlerde bulunan bir kişiyle herhangi bir ilişkiye girmesi durumunda, bu tacir karşısındaki kişiye legalite kazandırmayacak bilakis kendisini legalite dışına itecektir

Genel olarak dürüstlük kuralı ile; “normal ve makul” bir insanın davranışı anlatılmak istenir. Buna, “objektif iyiniyet” de denir. Burada önemli olan kişinin “ makul ve orta zekalı” kişilerin davranışı içinde bulunmasıdır.

2-İSPAT KÜLFETİ

Vergi Usul Yasasının 134 ‘üncü maddesinde vergi incelemelerinin amacının; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu amaç, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin ortaya çıkarılması ile sağlanacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Yasasının 3 ‘üncü maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin yemin hariç her türlü delille kanıtlanabileceği hükmü yer almaktadır. Buna göre, inceleme elemanı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırırken vergiyi doğuran olayın gerçek içeriğini yemin hariç her türlü delille ispatlayabilecektir.

Ancak, ispat külfeti bazı durumlarda inceleme elemanı dışındaki kişileri düşer. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. (Vergi Usul Yasası; madde 3/b son paragraf).

Sahte fatura düzenleyen kişiler hakkındaki tespitler genelde şu olumsuz özellikleri taşımaktadır: Herhangi bir nakliye, işçilik, elektrik, su ve telefon giderinin olmadığı, işi terk sırasında belgeleri vergi dairesine ibraz etmediği, defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmediği, bütün aramalara rağmen adreslerinde bulunamadığı, adreslerinde komşuları

tarafından tanınıp bilinmediği, verilen beyannamelere göre tarh edilen ödemediği, mali polis tarafından başka mükelleflere ait işyerlerinde yapılan aramalarda bu kişiye ait kullanılmamış faturaların ele geçirildiği, emtia alış belgelerinin sahte olduğu, ele geçirilen faturaların işlem hacmini aşan yüksek tutarlarda düzenlendiği, vb. Bu kişiler hakkında sahte belge ticareti yaptıkları doğrultusunda vergi tekniği raporları düzenlenmektedir. Bu konuda verilmiş ve yerleşik hale gelmiş yargı kararları bulunmaktadır

— Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen bir mükellefin, söz konusu belgelerin gerçek olduğuna ilişkin iddiasının kabul edilmesi durumu; belge konusu malı bir araya getirecek sermayeden, araç, gereç ve personelden yoksun olan, ticari organizasyonu olmayan, ticari geçmişi ve piyasa itibari bulunmayan mükellefler için söz konusu olamayacak ve böyle bir durumda, sahte fatura düzenlediğini itiraf eden bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi **TİCARİ İCAPLARA** uymayan ve normal olmayan bir durumun iddia olunması anlamına gelecektir. O halde böyle bir durumun ispat külfeti iddia edene düşmektedir.

— Yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması, mal alımlarına ilişkin işlemlerin sadece aracılarla ve telefonla gerçekleştirilmesi **ekonomik icaplara** uymayan ve normal olmayan bir durumun olduğu anlamına gelecektir. O halde böyle bir durumun ispat külfeti iddia edene düşmektedir

— Belge konusu mallara ilişkin, depolama, ambar girişi-çıkışı ile nakliyesi konularının belgelendirilmemesi, kullanılan faturaların yasal olmaması, mükellefiyetlerin sona ermiş olması v.b sebepler **teknik icaplara** uymayan ve normal olmayan durumların iddia olunmasıdır.

Yapılan tespitler, sonunda kayıtları arasında naylon fatura tespit edilen mükellef, tespit edilen faturanın her yönüyle gerçek olduğunu iddia ediyorsa, kendisine bu ispat etme **hakkının** verilmesi gerekir.

A-MAL HAREKETİNİN İSPATI

Mal satanın yani sahte fatura düzenleyenin söz konusu malı tedarik etmesinden başlamak suretiyle, kullanan mükellefe ulaştırılmasına kadar geçen iki aşamada depolama, nakliye ve mal alımlarının, belgelerle ve ifadelerle kanıtlanması gerekir. Bu belge ve ifadeler miktar ve tutar olarak sahteliği söz konusu olan belgeyi doğrular mahiyette olacaktır.

Sahte belge konusu mallara ilişkin, depolama, ambar girişi-çıkışı ile nakliyesi konularının belgelendirilmemesi, kullanılan faturaların yasal olmaması, mükellefiyetlerin sona ermiş olması vb. sebepler teknik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup mal sirkülasyonunun ispatının yapılamadığını gösterir. Mal hareketinin ispatına yönelik kaydi envanter ve randıman incelemesi yapılabilir.

B- PARA HAREKETİNİN İSPATI

Belli bir tutarı aşan ödemelerin banka sistemi üzerinden geçirilmesi konusunda idare gerekli düzenlemeleri yaparak 01.08.2003 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır. Bu konuda, 04 Temmuz 2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 320 seri numaralı Vergi Usul Yasası Genel Tebliğinde, mükelleflerin kendi aralarında yapacakları ticari işlemler ile nihai tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 5.000.000.000.-liraya (5.000,00 YTL) aşan tahsilat ve ödemelerini, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapmaları ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunluluğu getirilmiştir. 27 Nisan 2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 332 seri numaralı Vergi Usul Yasası Genel Tebliği ile, bu rakam 01.05.2004 tarihinden itibaren 8.000.000.000.-lira (8.000,00 YTL) olarak belirlenmiştir.

Sahte faturalarla ilgili ödemelerin tamamının “100-Kasa” hesabından nakden ödeme şeklinde kaydedilmesi, para ibrazı ya da hamiline ödenen çeklerle bu ispatın yapılmaya çalışılması itibar edilmeyecek olan bir ispat şeklidir.

Yine, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup para sirkülasyonunun yapılmadığını gösterir.

C-MİKTAR YAKLAŞIMI

Herhangi bir olayın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içinde oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapılıp yapılmadığında karine olarak değerlendirilir.

Sahte faturaların sayısı ile ihtiva ettiği miktarların, yürütülen faaliyetin toplam iş hacmi içindeki payı bilerek kullanma konusunda bir fikir verebilir.Örneğin iş hacmi çok geniş ve yoğun bulunan bir işletmede bulunan yüzlerce alış faturasından sadece 1,00 YTL tutarlı bir adet sahte faturanın bilerek kullanıldığından söz edilemez.Buna karşılık alış faturalarının %99'u sahte olan bir işletmenin de bu kadar sahte faturayı bilmeden kullanması söz konusu olamaz.

84 seri numaralı Vergi Usul Yasası Genel Tebliğinin "Olumsuz Rapor" başlığını taşıyan II.1.3. bölümünde; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenen verginin(ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşması halinde bu raporun olumsuz rapor sayılacağı hüküm altına alınmıştır.Dolayısıyla, vergi idaresinin sahte belge kullanımı nedeniyle bilerek kullanma konusunda idari olarak %5 oranında bir sınır koymuş olduğu yorumu yapılabilir.

3-YARGI KARARLARI

Bilindiği üzere idare ile mükellef arasında vuku bulan anlaşmazlıkların nihai çözüm mercii Danıştay olup, kararlarının temyiz edilebileceği başkaca bir mercii bulunmamaktadır. Danıştay kararları Vergi hukukunda "kıyas yoluyla" olayların kurallara bağlanması mümkün olmadığından, karar verilen olaya münhasır olmakla birlikte, uygulamada benzer olayların ne şekilde çözümleneceği konusunda yol gösterici olmak bakımından önemli bir fonksiyona sahiptir.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 18.12.1998
Esas No : 1997/5110
Karar No : 1998/5386

NAYLON FATURA KULLANILDIĞI İDDİASI

Sahte ve kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığına, bu belgeyi veren hakkında düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak hükmolunması hatalıdır. Belgeyi alanın da defter ve belgelerinin incelenmesi ve bu faturanın gerçek bir ticari ilişkiye dayalı olup olmadığının saptanması gerekir.

Tarih : 24.11.1998
Esas No : 1997/3867
Karar No : 1998/4486

GERÇEĞE AYKIRI FATURA ALINDIĞI İDDİASINDA, FATURA VERENLERİN SORUMLULUĞU

Mal alımı nedeniyle ya da hizmet karşılığı yapılan ödemeler için alınan faturaların vergi dairesine mükellefiyet kaydını yaptırıp, adına fatura bastırmış ve noterden tasdik ettirmiş kişi ya da şirketler tarafından düzenlendiği ve bu faturaların da kanuna ve usule uygun olduğunun anlaşıldığı durumlarda, faturaları düzenleyenlerin beyanname vermemeleri ya da adreslerinde bulunmamaları, bu şirket ya da şahıslar açısından inceleme yapılması sonucunu doğurmakta olup, şirket hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan, bunlardan mal alan tüm tüccarları gerçeğe uygun olmayan fatura kullanmaktan sorumlu tutmak, objektif hukuk kurallarıyla bağdaşmaz.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 17.11.1998
Esas No : 1997/4976
Karar No : 1998/4316

MAL ALIŞLARININ GERÇEK OLMASI İDDASININ AÇIK VE KESİN OLARAK İSPATI GEREKTİĞİ Vergi incelemesi sırasında, matrah farkına esas olan mal alışlarının gerçek olmadığına ilişkin iddianın açık ve kesin olarak ortaya konulması gerekir.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 26.10.1998
Esas No : 1997/3304
Karar No : 1998/3842

SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI FATURA

Defter kayıtlarına mal alışları olarak kaydedilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu ileri sürülen faturanın gerçek bir mal alımı karşılığı düzenlenip düzenlemediği kaydı envanter yapılmak suretiyle tespit edilebilir

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 26.10.1998
Esas No : 1997/2818
Karar No : 1998/45

NAYLON FATURA İDDİASINDA MAL ALIM-SATIMININ GERÇEK OLUP OLMADIĞININ ARAŞTIRILMASI GEREKTİĞİ

Mal alışlarının gerçek olmadığı yolunda yeterli inceleme ve somut saptama yapılmayan yükümlünün adlarına fatura düzenlediği vergi mükellefi olan kişi ve kuruluşlar nezdinde inceleme yapıp, davacı ile söz konusu şahıslar arasındaki mal alışverişinin gerçek olmadığı yolunda herhangi bir tespitte de bulunulmadığından varsayıma ve eksiki incelemeye dayalı olduğu açık olan tarhiyatın kaldırılması gerekir.

KOMİSYON KARŞILIĞI FATURA DÜZENLEMESİ OLAYINDA ALICI İFADELERİ
İşi terk tarihinde elinde hiç fatura kalmadığını beyan eden kişinin, daha sonra komisyon karşılığı fatura düzenlediğinin ortaya çıkması halinde, alıcı konumunda olan kişilerin ifadesi alınmıyorsa, alıcı ifadeleri esas alınmak suretiyle matrahın belirlenmesi gerekir

Danıştay Dördüncü Daire
Tarih : 18.06.1998
Esas No : 1998/859
Karar No : 1998/2744

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU

Tarih : 24.03.2000
Esas No : 1999/377
Karar No : 2000/118

NAYLON FATURANIN GERÇEK OLUP OLMADIĞININ KANITLANMASI

Faturaların biçimsel kurallara uygun olması, borsada tescil yapılması, çek düzenlenmesi gibi işlemler faturalarda gösterilen emtianın gerçekte faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden alındığını kanıtlamaya yeterlidir.

Yükümlünün fatura aldığı kişi ve firmalar hakkında yapılan tespitlerde bunların gerçekte tacir olmadığı, ihtiyaç duyanların belli bir bedel karşılığı fatura verdikleri sonucuna ulaşıldığından yükümlü adına yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki direnme kararında Yasa'ya uygunluk görülmemiştir.

DANIŞTAY ONBİRİNCİ DAİRE

Tarih : 07.02.2000
Esas No : 1998/2784
Karar No : 2000/382

SAHTE FATURADAKİ MAL VE HİZMET BEDELİNİN MALİYET OLARAK KABUL EDİLMESİNİN, FATURADAKİ KDV’NİN İNDİRİMİN DE KABULÜNÜ GEREKTİRMEYECEĞİ

KDV indiriminin ön şartı, teslim ve hizmete ait faturanın gerçeği yansıtmasıdır. Gerçekleşmemiş, teslim ve hizmete ait faturadaki KDV indirilemez. Dolayısıyla gerçeği yansıtmadığı tespit edilen faturalardaki KDV’nin indirilmesi mümkün değildir.

DANIŞTAY ÜÇÜNCÜ DAİRE

**Tarih : 04.11.1999
Esas No : 1999/292
Karar No : 1999/3674**

VARSAYIMA DAYALI NAYLON FATURA TESPİTİ

Davacının adlarına fatura düzenlediği kişiler ile davacı arasındaki ticari ilişkinin mahiyeti araştırılmadan, faturaların gerçek mal satışı karşılığı olarak düzenlenmediği hususunda hukuken itibar edilebilir nitelikte herhangi bir tespitte bulunulmadan varsayım yoluyla faturalar içeriği itibariyle yanıltıcı (sahte) addedilmek ve komisyon geliri elde edildiği kabul edilmek suretiyle bulunan matrah farkı üzerinde yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığından aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

IV-SAHTE BELGE KULLANAN MÜKELLEFLERLE İLGİLİ

İNCELEMELERDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR:

A-GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN SAHTE BELGE KULLANIMI:

Sahte belge kullanımı yönünden yapılan vergi incelemelerinde, inceleme sonucunda düzenlenecek inceleme tespit tutanağına göre, önceki bölümde ayrıntılı olarak değinilen ve kısaca sahte belgeye konu olan mal teslimi veya hizmet ifadesinin gerçekten alınıp alınmadığı hakkında yapılan değerlendirmeler sonucunda gelir vergisine veya kurumlar vergisine konu Vergi İnceleme Raporunun düzenlenip düzenlenmeyeceği, diğer bir ifade ile bu vergiler açısından eleştirilecek bir hususun bulunmadığı netlik kazanacaktır. Eğer yapılan tespit ve değerlendirmeler sonucunda, mükellefin söz konusu sahte belgeleri bilerek kullandığına karar verilmişse, yani mükellef vergi kaçırma kastıyla hareket etmişse, kullanılan sahte belgeler karşılığında bir mal teslimi veya hizmet ifadesinin bulunmadığı sonucuna varılmış demektir. Bunun içinde mükellefin vergi kaçırma kastıyla hareket ettiğinin ortaya konması gerekir.

Mükellefin faaliyet konusuna göre (ticari işletme ise) kaydi envanter veya (üretim işletmesi ise) randıman incelemesi yapılarak mükellefin bu mal veya hizmeti satın alıp almadığı belirlenerek, mükellefin gerçek maliyeti ortaya konur.İnceleme sonucu belirlenen gerçek maliyet mükellefin beyan ettiği maliyetten düşük ise, Vergi Usul Yasasının 30’uncu maddesi uyarınca re’sen takdir yoluna gidilir.

B-KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN SAHTE BELGE KULLANIMI:

Vergi teorisinde harcama üzerinden alınan vergiler grubuna giren katma değer vergisinin diğer benzeri vergilere göre üstün yanları; üretimden tüketime kadar geçen her aşamada (üretici, toptancı, perakendeci ve nihai tüketiciye teslim gibi) alınması ve bünyesinde yer alan indirim mekanizması ile vergi mükerrerliğine yol açmasıdır.

Vergi sitemimizde yer alan katma değer vergisindeki indirim mekanizması, bir mükellefin vergiye tabi işlemleri ile ilgili olarak ödediği ve borçlandığı katma değer vergisinin (indirim katma değer vergisi) aynı dönemde vergiye tabi mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplayarak tahsil ettiği veya alacaklandığı katma değer vergisinden (hesaplanan katma değer vergisi) indirilmesi ve bu suretle ödenecek katma değer vergisinin belirlenmesi şeklinde işlemektedir.

Katma değer vergisi uygulamasında yer alan indirim mekanizması yoluyla, harcamada yaratılan değerlerin vergilendirilmesi ve vergi mükerrerliğinin önlenmesi ancak mal ve hizmet satanlar ile bu mal ve hizmeti satın alanlar arasında sağlam bir belge düzeninin kurulması ile sağlanabilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasasında vergi indirim sisteminin esasları 29’uncu maddede düzenlenmiştir. Alınan Yasanın vergi indirimi ile ilgili 29’uncu maddesinde; 1-Mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler;

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yasanın 34'üncü maddesinde ise; yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere katma değer vergisinin, alış faturası ve benzer vesikalar üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek şartıyla indirileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan yasa hükümlerinden de anlaşılacağı üzere bir belgede yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için;

1- Mükellefe, o belgenin dayanağı olan işlem çerçevesinde gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasının yapılmış olması,

2- İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura vb. vesikalarda ayrıca gösterilmesi,

3- Söz konusu fatura ve benzeri vesikaların yasal deftere kaydedilmesi, şarttır.

Fatura ve benzeri belgelerde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılması için bu üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Katma Değer Yasasının 32'nci maddesi ile, 11'inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili faturalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanarak katma değer vergisinin indirilmesi; vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin işlemleri yapanlara iade olması olanağı tanınmıştır.

Buna göre ihracat işlemleri yapan mükellefler, ihraç ettiği mallar dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapacaklar, indirimle giderilemeyen tutar olması halinde iade alabileceklerdir.

Katma değer vergisi iadesi incelemelerine konu olay hangi sebepten doğmuş olursa olsun nakden veya mahsuben iade talep eden mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunması halinde 84 seri numaralı Katma Değer Vergisi Yasası Genel Tebliğinin “II-Özel Esaslar” bölümünde yer alan düzenlemelere uyması gerekmektedir. Bu durumdaki mükellefin yanı sıra haklarında ihtiyati haciz uygulanan mükellefler ile işletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz orantısızlık bulunan mükelleflerin iade taleplerinin de özel esaslara göre yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tebliğin bahsedilen “Özel Esaslar” başlıklı kısımları, katma değer vergisi iadesine konu olabilecek faaliyetler dolayısıyla Vergi İdaresine, katma değer iade talebinde bulunan mükelleften istenilecek belgelerin nitelikleri ve iadenin hangi şartlar doğrultusunda yerine getirilebileceğine ilişkin konuları açıklamaktadır. Katma değer vergisi iade talebi konulu incelemeler sırasında “sahte fatura kullandığı” ya da “düzenlediği” belirlenen mükelleflerin bu tür belgelere isabet edecek vergi iade talebinin reddedileceği ve akabinde teminatın nakde çevrilmesi dahil gerekenlerin raporun sonucuna yansıtılacağı bilinen bir durumdur.

Katma değer vergisi indirimi yapılabilmesi için her şeyden önce indirimin yasal bir şekilde belgelendirilmesi gerekmektedir. Buna göre bir mal teslimi veya hizmet ifasını içermeyen (sahte olarak düzenlenen) belgelerde yer alan katma değer vergisinin indirim konusunda olanaklı değildir. Çünkü bu durumda, faturayı düzenlemiş görünen kimse tarafından hazineye borçlanılan ve faturayı kullanan tarafından da ödenen veya borçlanılan herhangi bir vergi gerçekte yoktur. Bu nedenlerle katma değer vergisindeki indirim sistemi gereği bir tarafça ödenmeyen veya borçlanılmayan bir verginin diğer tarafça indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Katma değer vergisine tabi bir olayda daha önceki teslim aşamalarında yukarıda anılan hususlar gerçekleşmemiş iken satışlar nedeniyle katma değer vergisi hesaplanması halinde, olayın tespit edildiği aşamada indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin indiriminin reddedilmesinde mükerrer vergileme yapıldığından bahsedilemez. Çünkü daha önce katma değer vergisi hesaplanmamış ve ilgililerce hazineye ödeme yapılmamıştır. Bu nedenle sahte belgelerde yer alan ve hazineye ödenmeyen (veya borçlanılmayan) katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması vergi ziyayı doğuracaktır. Dolayısıyla daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin indirimi yapan mükelleften cezalı olarak geri alınması gerekir.

Sahte faturada yazılı olan katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmeyeceği konusunda Danıştay ve Maliye Bakanlığı görüş birliği içindedir. Danıştay'ın bu konudaki kararlarından birinde; “Naylon faturalara istinaden yapılan katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmeyeceği...” (Dn.7.D.8/2/1994 Tarih ve E.1991/6109,K.1994/526) şeklinde karar verilmiştir.

Öte yandan 4008 sayılı Yasanın 22'nci maddesiyle değişen Vergi Usul Yasasının Ek:11/1'inci fıkrasında 01/01/1995 tarihinden geçerli olmak üzere kaçakçılık cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezanın tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Yasası 227'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında; Vergi Usul Yasasında aksine hüküm olmadıkça tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların tevsikinin (belgelendirilmesinin) zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Bu konuda Danıştay'a intikal eden bir olayda; “Kayıtların tevsikinde kullanılan faturaların, naylon (sahte) olduğunun anlaşılması üzerine, bunlar geçerli kabul edilmeyeceğinden, söz konusu vesikalar tevsik unsuru olarak kabul edilemez.” (Dn.4.D.14.5.1987 Tarih ve E.1985/1409,K:1987/1820) şeklinde karar verilmiştir.

Belgeler, Vergi Usul Yasasındaki şekil şartlarını taşıyabilirler ve görünüş olarak eksiksiz olabilirler.Hatta kayıt nizamına uygun kaydedilmiş de olabilirler.Ancak bunlar,söz konusu belgelere itibar edilmesini zorunlu kılmaz.Danıştay Vergi Dava Dairesi Genel Kurulu bir konuda; “Faturanın gerçeği yansıtması için salt biçim yönünden yasaya uygun düzenlenmesi şart değildir. İçerik bakımından da bu gerçeği yansıtması gerekir” (Dn.VDDGK.27/12/1989 Tarih ve E:1988/129)

Uyuşmazlık konusu bir başka olayda da, Danıştay'a göre; “İşyerinde yapılan tespit, işyerlerinin boş olduğu, faaliyetlerle ilgili beyannameleri vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyette bulunduğu sadece sahte ve kapsamı itibariyle yanıltıcı fatura ticareti yapabilmek için, vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırdığı ve sonradan ortadan yok oldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilemez. (Dn.9.D.17/10/1995 Tarih ve 1994/6247 K.1995/2587)

Öte yandan Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında, “emtia satışı olmadan fatura verenlerin %2 komisyon aldıklarını kabul etmiş ve bu hususun yargı organlarınca da kabul

edildiğini ifade etmiştir.(26.01.1994 gün ve E:1992/883 K:1994/179) Bu yöndeki başka bir kararda Danıştay 4. Dairesi tarafından verilmiştir. (26.12.1989 Tarih, E:1989/5040.K:1989/440)

V- SAHTE FATURADAN KORUNMA YOLLARI VE BU KONUDA ALINABİLECEK ÖNLEMLER

1- Ödemenin banka kanalı ile yapılması ilişkinin gerçekliği açısından en önemli delildir. Fakat ödemenin banka üzerinden yapılmış olması tek başına yeterli değildir. Banka ödemesi şirketin defter ve belgeleri üzerindeki kayıtlar ile desteklenmeli, banka aracılığıyla yapılan ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı - soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmalı. Ödemenin çekle yapılmış olması halinde hamiline yazılı çek kullanılmamalı ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarası yazılmalı, kasadan nakit verilmek suretiyle ödeme yapılmamalı,

2- Malın nakliyesi, işlemin gerçekliğinin ispatı açısından önemli bir unsurdur. Bu nedenle satın alınan malın taşıma işlemine ait taşıma irsaliyesi, taşıma faturası sevk irsaliyesi ve mal alım faturaları ile uyumlu olmalı,

3- Alınan malın mümkünse tartı hizmeti veren bir firmaya tarttırılmalı ve tartı fişi ile mal faturası ile irtibatlandırılmalı,

4- Piyasadaki emsallerine göre, bariz şekilde ucuz olan malların belgesinin naylon olması ihtimali daha fazla olma riski göz önünde bulundurulmalı aşırı ucuz bu malların belgesi açısından daha hassas davranılmalı,

5- Mallar mümkün olduğunca imalatçı firmalardan temin edilmelidir. imalatçı işletmelerin fatura üzerindeki teslimin yapılmasını olanaklı kılacak sayıda işçi çalıştırılıp çalıştırmadığını hususuna dikkat edilmeli. Ayrıca üretimi gerçekleştirebilecek makine parkının varlığı ve üretimin gerçekleştirildiği veya malların alındığı dönemden satıma konu edildiği döneme kadar geçen sürede malı muhafaza edebilecek kapasitede deposunun bulunup- bulunmadığı hususlarında bilgi sahibi olunmalı,

6- İlk defa mal veya hizmet alımı yapılacak firmalar için çok daha titiz davranılmalı faturayı kesenin vergi dairesinde kaydının bulunup bulunmadığı, beyanname veren bir mükellef olup olmadığı ve kestiği faturadaki KDV' yi beyan ettiğini görmek bakımından, faturanın kesildiği aya ait KDV tahakkuk fişinin örneğini istenmeli,

7- Ticaret borsasında tescil suretiyle alınıp satılmakta olan mallarda alımın, borsada tescil edilerek yapılması tercih edilmeli,

8- Firmanın sahip ve yöneticileri ve mali işler ve satın alma konusunda görevli olanlar sahte ve yanıltıcı belge konusunda bilinçlendirilmeli, satın alma yönetmeliği hazırlanarak, mal ve hizmet alımlarında uyulması gereken esaslar belirlenmeli, ve bu esaslara uymayanların sorumlu tutulacağı açıklanmalı

9- Mal alım faturalarında alınan mal ile ilgili kaydi envanterin (miktar dengesinin yani D.Başı stok +D.S.Stok Eşitliği)tutturulmuş olması da işlemin gerçekliğini ispatlayan unsurdur. Hizmet faturalarından ise alınan hizmetin yapılan işle uyumu, faturadaki birim fiyatının piyasa emsallerine uygunluğu aranmalıdır.

VI-SUÇ DUYURUSU RAPORLARI:

A-GENEL BİLGİ:

Bu bölümde, suçu işleyenle ilgili genel bilgiler ile kısaca raporun düzenlenme nedeni veya nedenleri gibi temel bilgilere yer verilecektir. Kaçakçılık suçunu gerektiren olay kısaca ortaya konacaktır.

B-SUÇUN KONUSU VE UNSURLARI:

1-Suçun Oluşumu:

Bu bölümde, suç raporuna eklenen vergi inceleme veya vergi tekniği gibi raporlara, inceleme tutanağı ve diğer belgelere atıf yapılarak işlenen suç açıklanmalı, suçun işlendiği tarih ile suçun oluşması için aranan koşula veya koşullara yer verilmelidir.

2-Yasal Düzenlemeler:

Bu bölümde, rapora konu olan suçla ilgili mevzuatta yer alan yasal düzenlemelere özet olarak yer verilmelidir.

3-Suçun Unsurları:

Bilindiği gibi, suçun oluşumunun gerçekleşmesi için aranan bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar, yasallık unsuru,maddi ve manevi unsurlardır. Raporun bu bölümünde, suç raporuna eklenen vergi inceleme veya vergi tekniği gibi raporlara, inceleme tutanağı ve diğer belgelere atıf yapılarak, suçun yasal, maddi ve manevi unsurlarına yer verilmelidir.

a-Yasal Unsurları:

Yasallık unsuru, işlenen fiilin yasada suç olarak tanınmış olmasıdır. Bir fiilin cezai yaptırıma tabi tutulabilmesi için, yasalarda suç olarak tanımlanmış olması ve cezanın gösterilmiş bulunması gerekir.

Evrensel bir hukuk kuralı olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin gereği olarak suçların tanımlanması ve ceza yaptırımları koyma yetkisine sadece Türkiye Büyük Millet Meclisi sahiptir. Yine Anayasamıza göre yasama görevi, devredilmesi mümkün olmayan bir yetkidir. Bireyin maddi ve manevi varlığı üzerinde derin etkiler doğuran suç ve cezaların, ancak ulusal iradeyi temsil eden organ tarafından yapılacak yasayla düzenlenebilmesi, kişi hak ve özgürlüklerine sağlanan en önemli anayasal garantilerden birini oluşturmaktadır.

Anayasada temel hak ve özgürlükler alanının, kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceğinin öngörülmesi de, bu garantinin bir ifadesidir. Kişi hak ve özgürlükleri konusunda kanun hükmünde kararname çıkarılmaması bakımından anayasal normla getirilen bu yasağın, idarenin diğer düzenleyici işlemleri için de geçerli olduğu kuşkusuzdur.

Yine suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak ceza kanunlarının uygulanmasında kıyasa başvurulamaz.

ESKİ HALİ	YENİ HALİ
Kaçakçılık Suçları ve Cezaları Madde No 359 4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişen madde) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.), Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için(12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı R.G.'de yayımlanan E.1990/10; K.1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilen sözcükler) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.), 2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.	Kaçakçılık Suçları ve Cezaları Madde No 359 (5728 sayılı Kanunun 276 ncı maddesi ile değişen madde) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

b-Suçun Maddi Unsurları

Maddi unsur, bir hareket (bir işi yapma veya ihmal etme) ve bu harekete bağlı sonuç ile suçun oluşumudur.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma suçunda maddi unsur olarak değerlendirilmesi gereken hareket, sahte belgenin alınması, sonuç ise, alınan sahte belgenin defterlere kaydedilmesidir. Sahte alınmış ancak deftere kaydedilmiş ise bu sahte belgenin kullanılmasından, dolayısıyla suçtan bahsedilemez.

Beyanname verme zamanı gelmemiş ise sahte belgenin yasal deftere kaydedilmesi kullanılmış sayılması için (niyet yaklaşımı) yeterlidir. Ancak beyanname verme süresi geçmiş ise sahte belgenin kullanılmış sayılması için bu sahte belgenin deftere kaydedilmesi yanında ayrıca verilen beyannameye intikal ettirilmesi ve dolayısıyla ödenecek, mahsup edilecek veya tahakkuk edecek vergi tutarlarını değiştirmesi gerekir. Bu çerçevede verilen beyannameli sahte belgeli kayıtlar yansımamış ise suçun maddi unsuru eksik demektir.

c-Suçun Manevi Unsuru

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullanma suçunun oluştuğunun iddia edilmesinde ise Manevi Unsur çok büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü sözkonusu fiilin **suç** olarak nitelendirilebilmesi "bilerek" ifadesine bağlanan ve bu "bilmenin" mahiyetinin ne olduğunun, ne kanun gerekçelerinde, ne de yasal bir kaynakta değinilmediği ve tamamen vergi idaresinin uygulamalarına ve yargının içtihatlarına dayandırılan bir niteliğinin bulunmasıdır. Bu itibarla belgeleri arasında sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tespit edilen mükelleflerin kaçakçılık suçunu işlediklerinin ve bu suça bağlı cezaların uygulanması, manevi unsurun varlığına bağlanmış olmaktadır.

Manevi unsur iki bölüme ayrılmaktadır. Bu bölümlerden biri kusurluluk diğeri ise isnat kabiliyetidir. **İsnat kabiliyeti** yani bir fiilin faile yüklenebilmesi için failde bulunması gereken şahsi unsurların bütünü olarak görülen ve medeni hukuktaki fiil ehliyetinin karşılığı olan özellik aksi kanıtlanmadıkça her mükellefte var olan bir özellik olduğu için burada

irdelenmeyecektir. Kusurluluk ise "bilerek" kullanma fiilinin hem kastı gerektirmesi hem de VUK' nun 344. maddesi gereğince bu halin "kasten vergi kaçırma" suçunu oluşturması yönünden taksirle mümkün olamayacağı için "Kast" yönünden irdelenecektir.

Türk Ceza Yasasının 21'inci maddesinde “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleşmesidir.” Hükmü yer almaktadır. Gelir idaresi bu hükümle tanımlanan ilkeyi idari yorumla benimsemiş ve 306 seri numaralı Vergi Usul Yasası Tebliği ile uygulamaya sokmuştur.

Kast, kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun yasal tanımındaki maddi unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur (5237 sayılı Türk Ceza Yasası 21'inci Madde Gereğesi).

d-Hukuku Aykırılık Unsuru

Bu unsur, suçun kanunilik unsurunun bir uzantısıdır. Suç olarak nitelendirilecek bir fiilin herhangi bir hukuka uygunluk nedeni ile hukuka aykırılık durumunun ortadan kalkmamasını ifade eder. Bir başka deyişle; bir fiilin cezalandırılmasının kanunun bir başka maddesi ile engellenmemiş olması gerekir.

Örneğin, bu suçu tanımlayan VUK Md. 359'da “371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmü ile pişmanlık müessesesi hukuka uygunluk nedeni olarak belirlenmiştir. Sahte belge kullanma suçunda, “mücbir sebepler: örneğin kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler” de bu çerçevede düşünülebilir. Ek olarak Vergi Barışı Kanununun 14 üncü maddesiyle 31/08/2002 tarihinden önce işlenmiş sahte belge kullanma suçlarına belli koşullara bağlı olarak getirilen af da göz önünde tutulmalıdır.

C-SUÇUN MUHATABI:

Bu bölümde, suçu işleyen veya işleyenlerin sorumluluğu gerek 213 sayılı Vergi Usul Yasası ve gerekse Türk Ticaret Yasası çerçevesinde ortaya konularak, açık kimlik ve adres bilgilerine yer verilmelidir. Ayrıca suçu işleyen veya işleyenlerin kimlik fotokopileri rapora

eklenmelidir. Kimlik fotokopisinin olmaması durumunda tarh dosyasındaki bilgiler veya başka tespitler varsa bunlarla yetinilecektir.

D-SUÇA İŞTİRAK

4369 sayılı Yasadan önce Vergi Usul Kanunu'nun suça katılma hallerinin düzenlendiği 338, 346 ve 347'nci maddelerin kaldırılarak, bunların yerine geçmek üzere, kanunun 360'ıncı maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

“Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.”

Son olarak 5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesi ile VUK.nun 360 ncı maddesi başlığı “Cezadan İndirim” olarak değiştirilmiş ve cezalarda yapılacak indirim için Türk Ceza Kanunu hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır.

Cezadan indirim
Madde No 360

(5728 sayılı Kanunun 277 nci maddesi ile değişen madde) 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

Maddenin yeni şeklinde, **Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine atıfta** bulunulmuştur.

E-MÜTESELSİL SORUMLULUK

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mali sorumluluğu ise Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227'nci madde ile hüküm altına alınmıştır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaktır. Miktar veya tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyaının varlığı yeterli olacaktır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun disiplin cezalarını belirleyen 48 inci maddesinde; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile mükellefle birlikte kasden vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

VII-SONUÇ:

Vergi inceleme elemanları yukarıda tek tek sayılan ancak sayılanlarla sınırlandırılmayacak olan tespitlerde bulunmaları halinde, uygulamalarındaki homojenliği sağlamış bulunmaktadır. Bu homojenlik sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen kişiden alınan faturaları kullanan kişilerin bu kullanma eylemini **bilerek** yaptıklarının kabulü yönündedir. Muhakkak ki bu kabulün dayandığı olaya özgü nedenler düzenlenen raporlarda belirtilmektedir.

Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri, doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer inceleme elamanı tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu

vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

- 1- Yılmaz Kılıç , Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımının Sonuçları Ve Sahte Faturaya Karşı Alınacak Önlemle, Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı :165, Ocak 2002
- 2- Özgür Biyan ,Cezai İşlemler Açısından V.U.K. ‘Da Öngörülenler, E-Yaklaşım, Sayı 37, Ağustos 2006
- 3- 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 4- Gürol Demir.Sahte Belge Kullanma Suçu,Vergi Raporu Dergisi, Sayı 78 ,Ekim-Kasım 2005
- 5-5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Gerekçesi
- 6-306 Seri Nolu V.U.K Tebliği
- 7-Refik Yüksel, Vergi Raporu Dergisi ,Sayı 82 Haziran-Temmuz 2006
- 8- Mehmet Maç,Yanıltıcı Belgeler Ve Sahte Belgeler İle İlgili Hapis Ve Ağır Hapis Cezalarında Hatalı Ve Yanlış Uygulamalar, Yaklaşım, Şubat 2002
- 9-Turgut Aydın, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge" Den Korunma Yolları Ve Bu Konuda Alınabilecek Önlemler Neler?, Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge" Den Korunma Yolları Ve Bu Konuda Alınabilecek Önlemler Neler? , www.stratejikboyut.com, 13 Ekim 2007
- 10-Azmi Demirci ,Bilmek Ya Da Bilmemek İşte Bütün Mesele Bu(Mu ?) ,Vergi Dünyası,Sayı 251, Temmuz 2002
- 11-Sedat Abdullah Arısoy, Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen Veya Bilerek Kullanan Mükellefler Hakkında Suç Raporu Düzenlenmesi Suretiyle Suç Bildiriminde Bulunulması Hususu Ve Gerekliliği, Vergi Dünyası, Sayı 193, Kasım 1996
- 12-Danıştay 4.Daire 18.12.1998 Tarih E.No:1997/5110, Karar No :1998/5386
- 13- Danıştay 4.Daire 24.11.1998 Tarih E.No:1997/3867, Karar No :1998/4486
- 14- Danıştay 4.Daire 17.11.1998 Tarih E.No:1997/4976, Karar No :1998/4316
- 15-Danıştay 4.Daire 26.10.1998 Tarih E.No:1997/3304, Karar No :1998/3842
- 16- Danıştay 4.Daire 26.10.1998 Tarih E.No:1997/2818, Karar No :1998/45
- 17- Danıştay 4.Daire 18.06.1998 Tarih E.No:1998/859, Karar No :1998/2744
- 18-Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 24.03.2000 Tarih E.No:1999/377, Karar No :2000/118
- 19- Danıştay 11.Daire 07.02.2000 Tarih E.No:1998/2784, Karar No :2000/382
- 20- Danıştay 3.Daire 04.11.1999 Tarih E.No:1999/292, Karar No :1999/3674
- 21- Danıştay 4.Daire 18.10.1998 Tarih E.No:1997/2818, Karar No :1998/45
- 22-Yasemin Taşkın, Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Cezalarında Yeni Dönem
www.Alomaliye.Com 22 Şubat 2008
- 23-Abubekir Taşyüker, www.Muhasebetr.com 07.02.2007
- 24-Yüksel Bozdal, www.Muhasebenet.net, 28.01.2007

25-İbrahim Hüvez, Türk Ceza Kanunu Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Sahte Belge Kavramı Ve Tanımı, www.İsmmmo.Org,

26-84 nolu KDV Tebliği

29-Cengiz BECERMEN ve Fatma BAKIR,Sahte Belge Kullanan Mükelleflerle İlgili Yapılacak İncelemelerde Dikkat Edilecek Hususlar,Vergi Raporu Dergisi, Sayı 100 ,OCAK 2008

30-213 SAYILI Vergi Usul Kanunu

31-4369 sayılı Kanun

32-28 nolu KDV Tebliği