

Bölüm 7

KAYITDIŞILIKLA MÜCADELEDE SAHTE BELGE ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Rıfat YAŞA¹

GİRİŞ

Kimi zaman yüksek seviyelerdeki vergilerden kaçmak kimi zaman da aynı yükseklikte riskleri üzerine alarak gelir elde etmek amacıyla sahte belgeler düzenleyen ve/veya bunları kullananlar, buldukları ekonomilerde giderek büyüyen bir karadelik meydana getirmektedirler. Karar alıcıların politikaları, sahte belgelerle büyüyen kayıt dışılık yerine bunun sonucunda ortaya çıkan kayıpların yeni vergilerle ve vergi harcamalarıyla kapatılması yönünde olursa, hiç bir çabanın bir adım öteye götürmeyeceği ve nitelik götürmediği unutulmamalıdır. Gelişmiş ekonomilerde vergi ahlakının ve vergi bilincinin yerleşmesinde öncelikle kayıt dışılığın varlığının kabul edilmiş olmasında şüphe yoktur. Denetim ve cezalandırma, yaptırımların ağırlaştırılması gibi kararlar Türkiye'nin de üyesi olduğu bir takım mali ve ekonomik örgütlerin son derece önemli tavsiyeleridir. Çalışmamızda, geçmişte karşılaşılan durumları ve günümüzdeki tezahürleri değerlendirilen sahteciliğin önlenmesinde hem yeni hem de destekleyici çözüm önerileri aktarılmıştır.

TİCARET VE VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 21. maddesindeki “*ticari işletmesi icabı bir mal satmış veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da fatura da gösterilmesini isteyebilir*” hükmü doğrudan faturayı tanımlamamışsa da, faturanın tacir tarafından yaptığı iş ve sattığı mal karşılığı ilgisine düzenlenen vesika olduğunu belirtmektedir. Vergiyi doğuran işlemlerin tevsikinde kullanılacak belgelerin şekli ve muhteviyatı esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun II. Kitap 3. Kısımında düzenlenmiştir. Kanunun 229. maddesinde fatura “*satılan*

¹ Vergi Müfettişi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, rifatyasa@hotmail.com, ORCID iD: 0009-0001-7402-2187

emtia ya da yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika” olarak tanımlanmıştır.

Teknolojinin gelişimi ile birlikte tezahür eden yeniliklerden biri olan elektronik belgeler de bu kapsamda değerlendirilmelidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) mükerrer 242. maddesinde elektronik belgenin “*şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür*” şeklinde tanımı yapılmıştır. Anılan madde ile mükelleflere elektronik belge düzenleme yetkisi verilmiş ve elektronik cihazlarla düzenlenen bu belgeler kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmünde olduğu vurgulanmıştır.

SAHTE BELGE OLGUSU

Hem vergi hukuku, hem de ticaret hukukuna göre faturanın düzenlenmesi için bir emtianın satılmış ya da bir işin yapılmış olması şarttır. Bu durumda, gerçekte hiç yapılmamış bir işlemi yansıtan belge, halk dilindeki deyimıyla naylon fatura, vergi hukukuna göre ise sahte belgedir. Nitekim 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasayla, vergi mevzuatında, ilk defa sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Sözü edilen yasanın 14. maddesiyle getirilen ve 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin 1. fıkrasının 'b' bendinde yer alan ifadeyle sahte belge, “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Sahte belge kavramının yalnızca fatura ve fatura niteliğindeki belgeleri (müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, ÖKC fişi vb.) teşmil etmediğini, muhtevasının fiilen ve hukuken çok daha geniş bir mefhum olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır. Yargıtay kararlarına göre dilekçeler, sözleşmeler, satış temsilcisinin düzenlediği kayıt formu, ödeme belgesi ve fazla mesai belgesi, banka dekontu, ödeme makbuzları gibi belgeler sahte belge suçunun (TCK. md.207) konusunu oluşturan özel belgeler olarak kabul edilmiştir. (Yargıtay, 2019) (Yargıtay, 2017)

Vergi kanunları fatura ve fatura yerine geçen belgelerin şeklini, nizamını ve kullanma mecburiyetini düzenler. Vergi Usul Kanunu'nun 230. ve 231. maddesinde; faturanın düzenlenme tarihi ile seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen ve müşterinin hesap bilgileri, satışa konu mal veya hizmetin nevi ve miktarı ve de fiyatı gibi faturanın taşıması gereken zorunlu unsurları sıralanmaktadır.

Bir belgenin 'sahte' olabilmesi için öncelikle vergi kanunlarında belirlenen şekilde tutulması veya düzenlenmesi gerekmekte ve bunların saklama ve ibraz

mecburiyeti bulunan bir belge olması şarttır. Kanunda belirtilen zorunlu unsurları da taşıması gereken bu belge, aksi takdirde belge olarak kabul edilemeyeceğinden sahte olduğu da ileri sürülemez. (Yargıtay, 2017)

BELGENİN KISMEN SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI OLMASI

Bir belgenin tamamen veya kısmen sahte yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması ayrımlarının hangi gerekçeyle yapıldığı, muhataplarının karşılaşacakları yaptırımlarda belirleyici unsurdur. Zira kanunların emredici kurallarının uygulanabilmesi ve suç unsurlarının oluşup oluşmadığının tespiti için yine kanunların tanımlayıcı kurallarına ihtiyaç vardır.

Belgenin tamamen sahte olması hususu Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir*" denilerek tanımlanmıştır. Söz konusu belgelerde yer alan hiçbir ticari işlem veya durum gerçek hayatta tezahür etmemiş ve var olmamıştır.

Kanun koyucu tarafından net bir tanımı yapılmamış fakat doktrinde, kısmen sahte belge düzenlenmesi tabiri, gerçek olanlarla birlikte gerçek olmayan işlemlere aynı belgede yer verilmesi olarak tarif edilmiştir (Şenyüz, 2017). Dolayısıyla bu tür belgelerin muhteviyatında hem gerçek bir muamele veya durum hem de gerçek olmayan bir muamele veya durum bir aradadır. Tamamen ya da kısmen sahte belge düzenlenmesi bakımından temel saikte hiçbir fark yoktur.

Tamamen sahte olmamakla birlikte gerçek durumu yansıtmayan belgeler de vardır. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Burada mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı bir işlemin nasıl olacağı ise Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin 'IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar' bölümünün 'E. Özel Esaslar' ana başlığının 4.1. maddesinde genel hatlarıyla belirlenmiştir. Söz konusu bölümde konuya şu şekilde açıklık getirilmiştir;

"Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre;

- *Belgenin mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı,*

- *Belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun (ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri gibi) deliller ile tespiti,*
- *Belgede yer alması zorunlu bilgilerde tahrifat yapıp yapılmadığı,*
- *Belgede bulunması zorunlu bilgilerin (vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi) gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,*
- *Gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmetin ifa edildiği,*

gibi hususlar rapora bağlanmaksızın veya tespit edilmeksizin bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.”

Herhangi bir gerçek işlemin bir belgeye yansıtılması durumunda, bu belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabileceği gibi kısmen sahte belge olma ihtimali de mevcuttur. Ne var ki bu belgenin tamamen sahte belge olma ihtimali yoktur. Bir belge tamamen ya da kısmen sahte olabileceği gibi hem kısmen sahte olup hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı da olabilir. Ancak tamamen sahte bir belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcıdır denilemez.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2017/9351 Esas, 2019/2687 Karar Sayılı kararında; “*sahte fatura düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçlarının vasıflarının ve yaptırımlarının farklı olduğu, 213 sayılı Kanun’un 359/a-2. maddesine göre, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğunun bulunmasının gerektiği, belgenin gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenmesi halinde ise, 213 sayılı VUK’nin 359/b maddesindeki sahte belge düzenleme suçunun oluşacağı; sanıkların üzerine atılı suçların sübutu halinde eylemlerin, 213 sayılı VUK’un 359/b maddesinde düzenlenen sahte fatura düzenleme suçunu oluşturacağı gözetilmeden, sanık ... yönünden muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçlarından beraat hükümleri kurulması ve sanık ...’ın, muhteviyatı itibarıyla sahte fatura düzenlediği kabul edildiği hâlde, temel cezanın 213 sayılı VUK’nin 359/a-2. maddesi uyarınca belirlenmesi gerekirken, temel cezanın 213 sayılı VUK’nin 359/b maddesi uyarınca belirlenmesi suretiyle hükmün karıştırılması...” bir bozma nedeni sayılmıştır.*

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler, uluslararası ticarete kara paranın aklanması noktasında yaygın bir yer tutar. Doktrinde Trade Based Money Laundering (TBML) olarak bilinen Ticarete Dayalı Kara Para Aklama sistemi, ithalat ve ihracata gereğinden az veya fazla değer veren sahte/yanıltıcı faturalar

kullanılarak dünya çapında aktarılan suç gelirlerini ifade eder. (Ferwerda, ve diğerleri, 2011, s. 2-23)

Temelde üç farklı TBML yöntemi mevcuttur. Bunlar fazla faturalama, eksik faturalama ve yanıltıcı faturalama yöntemleridir. Örneğin, tarihi eser kaçakçıları, ellerinde bulundurdukları değeri kendi ülkelerinde yakalanma riskine karşı veya dövizle daha fazla kazanma arzusuyla yurt dışında pazarlamayı tercih ederler. Bu durumda yasal bir ticaret izlenimi vermek üzere faturalandırırılar. Söz konusu faturalar, satışa konu değerın üstünde bir bedelle gösterilmek suretiyle düzenlenir. Tahsil edilen bu fazla bedel satıcı için komisyon niteliğindedir. Bir başka seçenek de, satışa konu değerin altında bir bedelle fatura düzenlenmesidir. Bu yöntem sadece komisyonun tahsil edildiği ve satışa konu değerin satıcı bakımından herhangi bir maliyetinin olmadığı durumdur. Son olarak, satışa konu değere ilişkin yanıltıcı bilgiler içeren faturalandırma sisteminde ise ithalatçı ithal ettiği değerin gerçek bedelini veya mahiyetini bilmez, ihracatçı tarafından yanıltılmıştır.

SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA NEDENLERİ

Gerek sahte belge düzenleme gerekse bunların kullanılması aşamalarında izlenen yol ve yöntemlerden önce bunların altında yatan temel saikin belirlenmesi elzemdir. Mevzu bahis işlemlerde karar merci ise iktisadi varlık olan insanın kar dürtüsüdür. Ekonomik teorilerin temel varsayımlarından biri olan 'homoekonomikus' yani iktisadi kişilik, bilindiği üzere daima fayda maksimizasyonunu, bir başka deyişle mali çıkarlarını yükseltmeyi amaçlar. Bunun yolu, hasılatın artırılması ol(a) madığı zamanlarda maliyetin azaltılmasıdır. Herhangi bir etik değer güdüsü olmayan homoekonomikus, aç ve susuz kalmış, kural ve kaide tanımayan ve her türlü yaptırımını hayatta kalabilmek adına göze almış bir insana benzetilir. Düzenli ve kayıtlı ekonomilerde olabildiği gibi kayıt dışı ekonomilerde de bu ve benzeri ideolojik yansımalar görülmekte ve tahmin edileceği üzere vergi gelirlerini ciddi manada etkileyerek vergi uyumunu sekteye uğratmaktadır.

DÜZENLEME VE KULLANMA FİİLİNE YÖN VEREN MOTİVASYONLAR

Vergisel uyumun artırılmasına yönelik bilimsel bir araştırmaya göre; vergi mükellefleri, vergi ve diğer borçlarının gayri yasal bir şekilde azaltılması için, satışlarını ve alışlarını manipüle ederek sahte belgeler düzenler veya kullanırlar. Reklam harcaması, araştırma ve geliştirme çalışmaları, temsil giderleri gibi farklı gerekçelerle vergi borçlarının azaltılabildiği, sahte faturalardan oluşan

bir “bütünsel endüstri” oluşturulmuştur. Mükelleflerin herhangi bir masrafi kanıtlamak için yalnızca bir faturaya ihtiyaçları vardır, üstelik bu endüstride risk almaya ve (nominal değerinden çok daha düşük bir fiyata) sahte bir fatura satmaya istekli birçok şirket ve kişi vardır. (Bergman, 2006, s. 817-832)

Ülkemizin içinde bulunduğu mali ve ekonomik konjonktür, sahte fatura kullanma ve düzenleme fiiline sürükleyen en önemli husustur. Vergilerin oransal olarak fazlalığı ve olduğundan daha da fazla hissedilmesi, sistemsiz karışıklık ve anlaşılabilir prosedürler, incelemelerin düşük seviyelerde seyretmesi, denetimlerin etkili olmaması, vergi bilincinin eksikliği, caydırıcı olmayan yaptırımlar, gereğinden fazla görülen vergisel ödevlerin varlığı, fatura sahteciliğine olan yönelimi körüklemektedir. (Arıkan & Bakmaz, 2020, s. 33-50).

Yukarıda belirttiğimiz üzere sahtecilikte belirleyici olan temel saik Yargıtay Ceza Genel Kurulunun içtihadında da benzer bir şekilde açıklanmıştır; “*Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğurucu faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.*” (Yargıtay CGK., 2014)

Yapılan açıklamalardan çıkarımla sahte belge düzenleme sebepleri şöyle sıralanacaktır;

➤ Sahte belge düzenlemede esas olarak amaç komisyon geliri elde etmektir. İlegal bir şekilde elde edilen söz konusu gelirler, tarh zaman aşımı süresi içinde öğrenildiği takdirde, çalışmamızın izleyen bölümlerinde değinileceği üzere, vergi idaresinin görüşü ve yargı kararları doğrultusunda belirlenen bir oranla komisyon geliri hesaplanmak suretiyle vergilendirilmektedir.

➤ Sahte belge düzenlemede tali sebep ise, bir yanlışın başka bir yanlış ile düzeltilmesi çabasıdır. Daha açık bir ifadeyle, belgesiz satışlar sonrasında meydana gelen stok şişkinliğinin hafifletilmesi amacıyla düzenlenen ve aslında var olmayan satışları belgeleyen sahte faturalar, maliyet veya vergi indirimini önceleyen sahte belge kullanıcılarına verilmekte veya satılmaktadır.

➤ Sahte belge kullanma sebepleri ise maddeler halinde şöyle sıralanacaktır;

➤ Mükellefler sahte belge kullanmak suretiyle giderlerini arttırıp dönem karlarını azaltma yoluna gidebilirler. Bu doğrudan gider olarak kaydedilebilecek türden harcamalar olabileceği gibi amortisman ayrılması veya yatırım indiriminden yararlanılması gibi harcamalarla da ilgili olabilir.

- Mükellefler gerçekte yapılmış ancak belgesi alınamamış harcamalarını belgelendirmek için sahte belge kullanma yoluna gidebilirler.
- Sürekli olarak devlet kurumlarıyla iş yapan firmalar tüm mal ve hizmet satışlarını belgelendirdikleri için belgesiz satış yapamamakta ve sahte belgeler kullanarak gider ve maliyetlerini arttırma ve dolayısıyla vergi matrahlarını düşürme yoluna gidebilmektedirler.
- Özellikle ihracatçı firmalar tarafından daha çok KDV iadesi alabilmek için ya da indirim konusu yapılacak KDV'yi arttırarak daha az miktarda KDV ödemek için sahte belge kullanabilmektedirler.
- Bazı durumlarda da firma çalışanlarının ya da firma ortaklarından bazılarının söz konusu firmadan haksız olarak para çekebilmek için sahte belgeler kullandığı görülmektedir.
- Ücretlilerin Vergi iadesi almak için sahte belge kullanmaları, zirai stopajdan kurtulmak için sahte belge kullanımı, uygulamada rastlanan nedenler arasındadır.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesindeki vergi tevkifatından kaçınmak için de sahte belgeler kullanılabilir.
- Spesifik bir başka gerekçe olarak da kara paranın aklanması gösterilebilir. Suç gelirlerini ülke içinde veya bir ülkenin dışına nakletmek için sahte belgelere başvurulmaktadır.

SAHTE BELGE DÜZENLEYENLERİN ORTAK ÖZELLİKLERİ

Sahte belge düzenlemeyi meslek haline getirmiş, yegâne faaliyet konusu bu olan şirket veya şahıslar, ekseriyetle aşağıda sıralanan ortak özellikleri taşırlar.

- Bu firmalar genellikle tek veya iki ortaklı ve olabildiğince cüzi sermayeli limitet şirketler şeklinde mükellefiyetler tesis ettirmektedirler.
- Şirketin konusu ve faaliyet alanları olabildiğince geniş tutulmaktadır.
- Bilinen adresleri çoğu zaman meçhul ve var olmayan adresler olup, gerçek olması durumunda da sıklıkla değişiklik yaparak izlerini kaybettirme ve tespitini zorlaştırma çabası içinde olurlar.
- İşyeri olarak belirttikleri yerlerde birer adet masa, sandalye, telefon, bilgisayar ve koltuktan oluşan bir büro izlenimi vardır ve çoğunlukla şube ve depoları bulunmaz.
- Gerçek bir ticari faaliyette bulunma izlenimi vermek için vergi kanunlarında yer alan bazı ödevleri (defter tasdiki, bildirim ve beyanname verme gibi) şeklen yerine getirirler.

➤ Çok kısa sürelerde milyarlarla ifade edilen cirolara (yeterli sermaye, istihdam ve harcamadan yoksun olmalarına rağmen) ulaşılmakta, fakat buna rağmen genellikle hiç ödenecek vergi beyan etmemekte, bir şekilde beyan etmiş oldukları vergiyi de ödememektedirler.

➤ Bu tür mükellefler beyan ettikleri cirolara ulaşabilecek organizasyon ve sermaye yapısına sahip değildirler. Genellikle işçi çalıştırmazlar ya da çok az işçi çalıştırmazlar. Ticari faaliyetlerinde kullanabilecekleri yeterli taşıt araçları, ardiye ve depoları yoktur.

➤ Kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinde çok yüksek tutarlarda hasılat beyan etmek suretiyle düzenlenen sahte faturaları kullanan mükelleflerde yapılacak karşıt tespitlerde sahte faturanın henüz dosya aşamasındayken ortaya çıkmasına mani olunmakta, böylece inceleme riski minimuma çekilerek sahte faturayı kullanacak mükelleflere söz konusu faturaların ve faturaya konu işlemlerin varlığı ve beyan edildiği ispatlanarak güven vermek suretiyle sahte fatura satış kazancı artırılmış olmaktadır.

➤ Genellikle yüksek tutarlı faturalar tanzim edilmekte, ancak verilen KDV beyannamelerinde sonraki döneme devreden KDV beyan etmekte ve ödenecek vergi beyan etmemektedirler.

➤ Bu amaçla kurulan firmalar tarafından düzenlenmiş sahte faturalar, yine sahte fatura düzenleme amacıyla kurulmuş diğer firmalar üzerinden dolaştırılarak karmaşılaştırılmakta, böylece vergi incelemeleri sırasında sahte belgeyi düzenleyen ve kullananlar arasındaki bağlantı gizlenmeye çalışılmaktadır.

➤ Bu şahıs ve firmalar tanzim ettikleri sahte faturalara karşılık yine sahte faturalarla defterlerine mal ve hizmet alımı girişi yapmaktadırlar.

➤ Vergi idaresince tespit edildikleri durumlarda, ekonomik güçleri olmadığından veya üzerlerine kayıtlı menkul ya da gayrimenkul mal bulunmadığından maddi bir müeyyide uygulanamamakta, ikmal edilen vergi ve kesilen cezalar tahsil edilememektedir.

KAR-ZARAR ANALİZİNDE VERGİ ORANLARININ ETKİSİ

Yapılan araştırmalar ve zikredilen çalışmalar gösteriyor ki sahte belge düzenleme ve kullanmalarda vergi vermemek ve haksız vergi iadesi alabilmek hedeflenmektedir. Bu bölümde yasaklı fiillerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, vergilendirilebilirse hangi kapsamda ve oranlarda vergiye tabi tutulacağı ve vergi oranlarının söz konusu hedeflere ne şekilde hizmet ettiği ortaya koyulacaktır.

Sahte belge düzenleme fiili Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre

yasal olmamakla beraber uygulamada bir komisyonculuk hizmet olarak değerlendirilmektedir. Aynı Kanun'un 9. maddesindeki “Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” keyfiyetinden hareketle yasal olmasa da vergiyi doğuran olayın vukuu ile vergi borcunun doğacağını söylemek yanlış olmaz. Dolayısıyla yasal yollardan elde edilen komisyonculuk faaliyetiyle aynı vergi oranlarına (vergi cezaları dışında) tabi olup Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından ticari kazanç hükümleri uygulanacak, Katma Değer Vergisi açısından ise 3065 sayılı Kanun’a ekli listelerde yer almadığından genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

Sahte belge düzenleme kaynaklı komisyon kazançları, vergi idaresinin görüşü ve yargı kararları doğrultusunda belirlenen bir oranla (%2) komisyon geliri hesaplanmak suretiyle vergilendirilmektedir.

Bir örnek üzerinden gerek sahte belge düzenleyen gerekse sahte belge kullananlar açısından kazançlar ve bu işlemler sonucunda hazinenin uğradığı kayıplar, bazı varsayımların kabulüyle, aşağıda verildiği gibidir.

Varsayımlar (Kullanıcı)						
1-	Ödenecek KDV	18.000 TL	Kullanılan Sahte Belgenin			
2-	Kurumlar Vergisi (KV)	20.000 TL		Tutarı	100.000 TL	
3-	KDV oranı	18%		KDV'si	18.000 TL	
4-	KV oranı	20%		Toplamı	118.000 TL	
5-	K. Geçici Vergi	İhmal edilmiştir				
6-	Stopaj	İhmal edilmiştir				

Tablo-1’de yer alan varsayımlar sonucunda gerçekleşen hazine zararındaki değişimler Tablo-2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Hazine Zararı Değişimi - 1

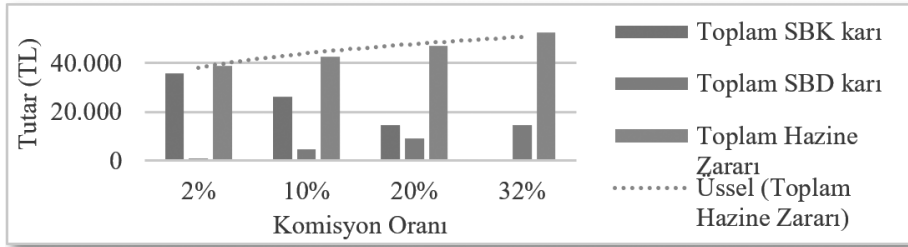
KULLANICI		Amaç devreden KDV'yi ve maliyetleri artırarak vergi ödememek				DÜZENLEYİCİ			Hazine Zararı
		KDV'den		KV'den	Toplam	Amaç komisyon geliri elde etmek			
		Kazanç:	Maliyet:			Komisyon	KDV+KV		
Komisyon %2 iken		2.360	15.640	20.000	35.640	2.360	897	= 38.897	
Komisyon %10 iken		11.800	6.200	20.000	26.200	11.800	4.484	= 42.484	
Komisyon %20 iken		23.600	-5.600	20.000	14.400	23.600	8.968	= 46.968	
Komisyon %32,2 iken		38.000	-20.000	20.000	0	38.000	14.440	= 52.440	

Komisyon oranlarının farklılaştırılması sonucunda değişen dengeler tabloda görülecektir. %2 komisyon ile kullanıcının katlandığı maliyet (118.000x%2) 2.360 TL olup KDV yönüyle kazanç (18.000-2.360) 15.640 TL ve Kurumlar Vergisi yönüyle kazanç (100.000x%20) 20.000 TL olacaktır. Hazine'nin Kurumlar Vergisi ve KDV kayıplarını hangi komisyon oranı uygulanırsa uygulansın (18.000+20.000) 38.000 TL etkilemektedir.

Sahte belge düzenleyicisinin önemsiz kâğıt masrafı dışında herhangi bir maliyeti olmadığından, elde ettiği tüm kazancı kar niteliğindedir. Dolayısıyla Hazine'nin Kurumlar Vergisi ve KDV kayıplarını (komisyon kazancının %20 +%18=%38'i oranında) doğrudan etkilemektedir. %2 komisyon ile düzenleyicinin sebep olduğu vergi kaybı (2.360x%38) 897 TL olacaktır. Bunun sonucunda toplamda (38.000+897) 38.897 TL Hazine zararı oluşacaktır.

Ayrıca diğer şartlar sabitken, sahte belge komisyonu oranındaki artışlar, sahte belge kullanıcısının görünmeyen maliyetini etkilediğinden kazancını azaltmaktadır. Bu da kullanıcının sahte belge kullanma işleminde istek düzeyini değiştirecektir.

Hesaplanan verilerle Hazine zararının değişimi Grafik-1'de gösterilmiştir;



Grafik 1. Hazine Zararındaki Değişim - 1

Grafikte görüleceği üzere sahte belge komisyonundaki artışlar, kullanıcının kazancını azaltmakta, düzenleyicinin kazancını ve hazine zararını artırmaktadır. Ancak kullanıcı için çok yüksek komisyon oranları makul ve kabul edilebilir olmaktan çıkmaktadır. Zira kullanıcı için sahte belge kullanmanın herhangi bir getirisi kalmadığında yasal olmayan bir işleme girme riskinden kaçınacaktır.

Aynı örnekte vergi oranlarındaki değişiminin sonuca yani Hazine zararına etkisi aşağıdaki gibi olacaktır;

Varsayımlar (Kullanıcı)	1-	Ödenecek KDV	18.000 TL	Kullanılan Sahte Belgenin		
	2-	Kurumlar Vergisi (KV)	20.000 TL		Tutarı	100.000 TL
	3-	KDV oranı	1%		KDV'si	1.000 TL
	4-	KV oranı	10%		Toplamı	101.000 TL
	5-	K. Geçici Vergi	İhmal edilmiştir			
	6-	Stopaj	İhmal edilmiştir			

Diğer örnekte olduğu gibi 100.000 TL + 1.000 TL KDV değerindeki sahte belgenin hazine zararında meydana getirdiği değişim Tablo-4'teki gibi olacaktır.

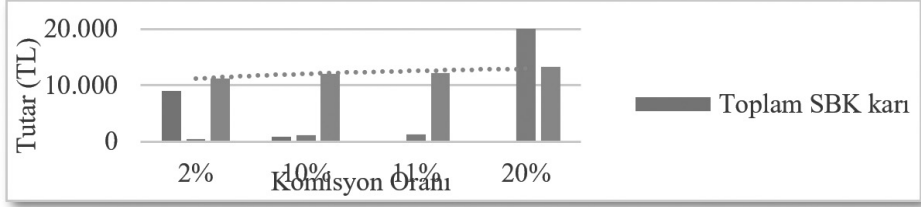
Piyasadaki %2 komisyon ile kullanıcının katlandığı maliyet (101.000x%2) 2.020 TL olup KDV yönüyle kazanç (1.000-2.020) -1.020 TL ve Kurumlar Vergisi yönüyle kazanç (100.000x%10) 10.000 TL olacaktır. Hazine'nin Kurumlar Vergisi ve KDV kayıplarını, hangi komisyon oranı uygulanırsa uygulansın, (1.000+10.000) 11.000 TL etkilemektedir.

Sahte belge düzenleyicisi Hazine'nin Kurumlar Vergisi ve KDV kayıplarını (komisyon kazancının %10+%1=%11'i oranında) doğrudan etkilemekte, %2 komisyon ile düzenleyicinin sebep olduğu vergi kaybı (2.020x%11) 222,20 TL olmaktadır. Bunun sonucunda toplamda 11.000+222,20= 11.222,20 TL Hazine zararı oluşmaktadır.

Tablo 4. Hazine Zararı Değişimi - 2

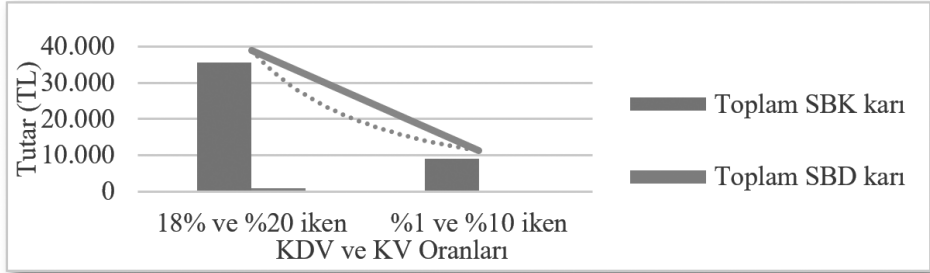
KULLANICI		DÜZENLEYİCİ				Hazine Zararı
		Amaç devreden KDV'yi ve maliyetleri artırarak vergi ödememek	Amaç komisyon geliri elde etmek	Komisyon	KDV+KV	
Komisyon %2 iken	Maliyet: 2.020	Kazanç: -1.020	KV'den 10.000	Toplam 8.980	Kazanç: 2.020	= 11.222
Komisyon %10 iken	Maliyet: 10.100	Kazanç: -9.100	KV'den 10.000	900	Kazanç: 10.100	= 12.111
Komisyon %10,9 iken	Maliyet: 11.000	Kazanç: -10.000	KV'den 10.000	0	Kazanç: 11.000	= 12.210
Komisyon %20 iken	Maliyet: 20.200	Kazanç: -19.200	KV'den 10.000	-9.200	Kazanç: 20.200	= 13.222

Hesaplanan verilerle Hazine zararının değişimi Grafik-2'de gösterilmiştir;



Grafik 2. Hazine Zararındaki Değişim - 2

Hazine Zararındaki Değişim 1 ve 2 numaralı grafiklerde, tablo değişkenleri komisyon oranındaki artışlara aynı tepkiyi göstermektedir. Ancak Hazine'nin uğramış olduğu zarar, düşük vergi oranlarındaki varsayımda, daha düşük tutarlarda ve daha yatay seyretmektedir. Bu durumda sahte belge kullanımı veya tanziminden beklenen kazancın elde edilemediğini, kayıt dışılığın fahiş getiri cazibesini kaybettiğini ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttığını görüyoruz.



Grafik 3. Vergi Oranları & Hazine Zararı İlişkisi

Yapılan hesaplama ve açıklamalardan elde edilen bir diğer çıkarım, sahte belge endüstrisinde talep ve arz dengesini, dolayısıyla piyasada oluşan fiyatı (sahte belgenin fiyatını yani komisyon oranlarını) talep eden taraf, bir başka ifadeyle sahte belge kullanıcısı belirlemektedir. Kullanıcının kararını ise vergi oranları etkilemektedir.

YÖNTEMLERİ VE VERGİSEL ETKİLERİ

Bireylerin kayıtsız çalışmaları sonucunda, elde edilen gelirin izlenememesi, ekonomideki makro dengeleri ve kamu finansmanını olumsuz etkileyerek vergi

sistemi dahil olmak üzere ekonomik yapıyı bozmaktadır (Yereli vd.,2019, s.333). Ortaya çıkan kayıt dışı ekonominin yegâne müsebbibi olan vergi kaçakçılığının en büyük ve en önemli yolu ise belge sahteciliğidir. Bu sektörde tarafların gayeleri belli olmakla beraber sahte belge düzenleme ve kullanmanın pek çok yolu ve yöntemi mevcuttur. Her bir yöntem ise farklı etkiler meydana getirmektedir.

SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA YÖNTEMLERİ

İktisadi ve mali yaşantıda en çok rastlanılan sahte belge düzenleme fiilleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Gerçek bir mükellef tarafından aslında hiç yapılmayan bir işlem için belge tanzimi...
2. Mükellefiyeti ve faaliyeti terk olunmuş bir mükellefin önceden bastırılmış olduğu belgelerin bu amaç için kullanılması.
3. Gerçekte var olmayan ölmüş ya da gaip biri adına fatura bastırmak ve bastırılan bu belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi.
4. Gerçek bir işlemin, aslında işleme taraf olmayan şahıslar adına tanzim edilen belgelerde gösterilmesi. (Nalbant, 2008, akt. Arıkan, 2020, s.33-50)

Gerek sahte belge düzenleme gerekse dolaylı olarak yansımaları ve sonucu olan sahte belge kullanma fiillerinin en çok karşılaşılan yöntemi, birinci sırada sayılan gerçek mükellefler tarafında aslında hiç gerçekleşmemiş bir işlemin belgelendirilmesidir. Mutat olarak sahte belge düzenleme amacıyla rutin şirket kurma aşamaları olan ruhsat, sicilde tescil-ilan, sermaye (çoğu zaman asgari seviyede ve ödenmemiş sermaye ile), meslek odası kaydı, sigorta (tahakkuk vardır tahsilat yoktur) gibi işlemlerin ardından mükellefiyet kaydı gerçekleştirilir. Akabinde fatura bastırılarak sahte belge ticaretine başlanır. Esasen mutat olarak sahte belge ticareti amacıyla değil gerçek faaliyetin icrası için tesis edilen mükellefiyetlerde de sonradan sahte belge ticaretine geçildiği gözlemlenmektedir. Yine mutat olmaksızın dönem dönem sahte belge düzenlenen durumlar da vakidir. Her halükarda düzenleyen gerçek, işlem fiktif ve belge sahtedir.

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi halinde mükellefin işi bıraktığı anlaşılır. İşin terki normal şartlarda tasfiye veya iflas usullerine göre, vergi ve ticaret kanunlarının ön gördüğü esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir. Gereken işlemler tamamlandığında ise ilgililerce vergi dairesine bildirimde bulunulur. Mükellefiyet terkinde esnasında daha önce bastırılan kullanılmamış boş belgeler 246 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen usule göre imha edilir. Diğer bir taraftan, Vergi

Usul Kanunu'nun 160 ve 160/A maddeleri gereğince işi bırakan ve bu durumu bildirmeyen veya işi bırakmış addolunan mükelleflerin bastırmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgelere ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur. Bu şekilde kayda alınması ve imhası gereken boş belgeler suistimal edilerek mükellefler tarafından ticarete konu edilmekte bir başka ifadeyle komisyon karşılığında satılmaktadır. Bundan sonraki safhada ise iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. İlki nispi komisyon karşılığında belgeleri satan tarafından belgelerin tanzim edildiği; ikincisi maktu komisyon karşılığında satılan belgelerin, bu belgeleri kullananlar tarafından tanzim edildiği durumdur. Vergisel açıdan herhangi bir farkı olmasa da konunun adli boyutu farklı olduğundan yargı mercileri olaya aynı şekilde yaklaşmaz. Suçun unsurlarını tamamlayan şahıs sahte belgeyi tanzim eden kişidir. Şayet sahte belgeyi satan kişi tanzim etmişse kullanan tarafın suçu yalnızca sahte belgeyi kullanmaktır. Oysa boş belge, kullanan tarafından tanzim edilmişse, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği, belgeyi satan tarafla birlikte sahte belge düzenleme suçunda iştirak söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'te, yapılan sözleşmeye göre basım işini yapacak basımevi işleme başlamadan önce mükelleflerin vergi dairesi mükellef sicil kartını görmek ve basılacak olan belgeleri bu bilgilere göre düzenlemek zorunda olduğuna ilişkin düzenleme getirilmişti. 257 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tebliğe eklenen (A) Bölümü ile mükelleflerin kullanacakları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastırmadan veya notere onaylatmadan önce alacakları belgeler net bir şekilde ortaya koyulmuştu. Mevzu bahis yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair başka bir yönetmelik (25.05.1999 s. RG.) ile anlaşmalı matbaaların, belge basımına geçmeden hemen önce, mükelleflerden vergi dairesi mührü ve vergi dairesi müdürünün imzasını taşıyan, mükellef olduklarını ve belge bastırmalarında bir sakınca bulunmadığını belirten bir yazı istemelerine ilişkin mesuliyet getirilmiş, noterlere de aynı mecburiyet konulmuştur. Ne var ki 274 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bütün bu zaruret ortadan kaldırılmıştır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yukarıda bahsi geçen düzenlemelere göre anlaşmalı matbaalarda belgeleri bastırmak ya da ilgili bulunan notere onaylatmak zorunda olan mükelleflerin, bundan sonra bağlı oldukları dairelerinden izin yazısı almalarına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca 257 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (A) bölümü de yürürlükten kaldırılmıştır. Hal böyle iken bastırılmış veya onaylatılmış bir belgenin, mükellefi hiç olmayabilir, mükellefiyet bilgileri yanlış olabilir, belgede bilgileri yer alan kişi ya da kuruluş vergi mükellefi olmayabilir, belgede gösterilen matbaa veya noter

bilgileri yanlış olabilir veya hiç olmayabilir. Bu varyasyonlar daha da çoğaltılabilir fakat her halükarda söz konusu olan belgeler, üzerinde yazılı olan muamele veya durum ne olursa olsun, sahtedir ve hiç düzenlenmemiş addolunur. Gerçekleşen işlemin muhatabı olan taraflar, yaptıkları işlem ve belgelendirmede hiçbir sorun olmadan bütün yapılanların yasal olduğunu düşünebilmekte ve gerçek durum ortaya çıktığında mağdur olabilmektedirler.

Kayıtlı ekonomilerin belini büken etkenlerden biri olan belgesiz, kayıt ve beyanlara dâhil edilmeyen ticaret, daha sonraki aşamada sahte belge düzenleme mecburiyetini doğurmaktadır. Alım-satım ve üretim sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler, gider ve maliyetlerini defter kayıtları ve beyannamelerine yansıtmak için belgelendirmek durumundadır. Aynı işletmelerin, satışlarında belge düzenlemedikleri takdirde envanter gününde stoklarında gerçek olmayan bir şişkinlik ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinde envanter çıkarmak, "*bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Çıkarılan envanterin dengelyi muhafaza etmesi beklenir, şöyle ki; işletmenin dönem başındaki stokları (DBS) ile bu dönemdeki alışları (DİA) toplamının, yine bu dönemdeki satışları (DİS) ile dönem sonundaki stokları (DSS) toplamını vermesi gerekmektedir. Kaydi envanter dengesi ya da miktar dengesi de denilebilen bu denkliğin formüle edilmiş hali ise $(DBS + DİA = DİS + DSS)$ şeklindedir. Elbette bu denklik adından anlaşıldığı gibi miktar itibariyle sağlanmaktadır. Fiili sayımla gerçek durumu yansıtan gerek dönem başı gerekse dönem sonu itibariyle stok miktarı değiştirilemediğinden söz konusu denge dönem içindeki alış ve satışla sağlanmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere belgeli ve kayıtlı alışlar, belgesiz ve kayıtsız satışları karşılamayacağından bu denge bozulacaktır. Bozulan dengenin yeniden tesisi için mükellefler tarafından sahte belge düzenleme yoluna başvurulmaktadır. Bu durumda belgesiz satışları için sonradan tanzim edilen belgelerde mükellefler kendi belirledikleri oran ve tutarlarda vergiyi belirlemektedirler. Ayrıca bu şekilde düzenlenen faturaları kullanan mükellefler de çoğu zaman belgesiz alışlarını bu sahte belgelerle tevsik ederek yine kendi belirledikleri nispet ve tutarlarda vergi bildirmektedirler. Bahsedilen yasa dışı dayanışmaya dâhil olmayan diğer mükellefler açısından haksız rekabet ve Hazine açısından vergi kayıpları meydana gelmektedir.

Sık rastlanılan sahte fatura düzenleme şekillerine beşincisi de eklenebilir: Var olan bir mükellefin bastırıldığı belgeler gasp edilerek kullanılan veya bilgileri çalınarak bastırılan belgelerin (taklit ve çalıntı) sahte belgeler olarak düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. Bu usulün tercih edilmesi halinde iyi niyet sahibi üçüncü

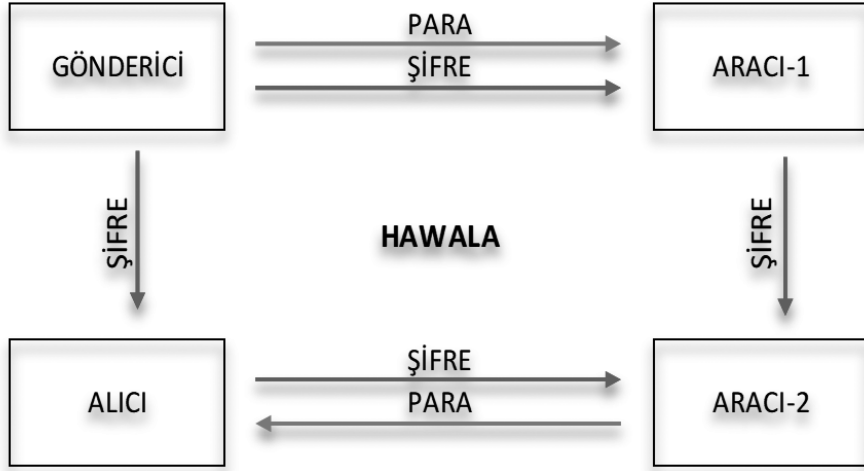
kişilerin (kasıt unsuru olmayan kullanıcıların) yanılgıya düşme ihtimali daha yüksektir. Şöyle ki, görünürde satıcı gerçek bir mükelleftir, basımevi gerçek ve anlaşmalı bir matbaadır, muamele veya durum da gerçek olduğundan basit bir araştırma ile belgenin sahteliğini belirlemek zorlaşmaktadır. Nitekim kullanıcı, işlemin gerçekliğinden şüphe etmediğinden gerçekleşen işlemi bildirim ve beyanlarına yansıtacak, belge veya bilgileri çalınan mükellefin, bu işlemde bihaber olduğundan, karşı bildirimlerinde tutarsızlıklar oluşacaktır. Ne var ki, gerçek bir mükellef tarafından bastırılmış belgeleri gasp eden veya bilgilerini taklit ederek yeniden bastıran failler, söz konusu bu belgeleri genellikle kendi adlarına düzenleme yolunu izlemektedir. Bu şekilde sahte belge tutarından bağımsız olarak komisyon ödeme yükünden kurtulduğu gibi dilediği konuda ve tutarlarda belge düzenleyip vergi ve stoklarını ayarlayabilme şansı elde etmektedirler.

“Uluslararası sahada sık rastlanan yöntemlerden biri de hayali ihracat maksadıyla düzenlenen gerek sahte gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir. Hayali ihracat kısaca, yurt dışına mal ihracı yapılırken yetkili mercilere ihracata konu malın miktarı, fiyatı, kalitesi vb. özellikleri üzerinde gerçeğe aykırı, yanıltıcı, yalan ve yanlış beyanda bulunulması ve böylece bir haksız kazanç elde etmeyi ifade etmektedir.” (Aktan, 1993, s. 119-136)

Yasal olan ya da yasal gibi görünen ticari işlerin bir parçası olarak bireyler, yaptıkları işlemlerin yol haritasını düzenlemek, takibini imkansız kılmak isterler. Bu şekilde saklı tutulan muameleler genellikle vergi kaçırma ve kaçakçılık, teşvik sahteciliği gibi suçları barındırmaktadır. Gayri resmi fon transferi yöntemlerine, fatura manipülasyonu, ticaret saptırma vb. örnekleri verilebilir. (Passas, Maimbo, 2007, s.176, Akt. Yurdakul, 2021 s.829-841).

Makro ölçekte bir diğer yöntem de gayri resmi değer transfer sistemi (İnformal Value Transfer System IVTS) sonucunda düzenlenen sahte faturalardır. Sistem, bir parasal değer farklı coğrafyalar arasında araçlar vasıtasıyla transferini ihtiva eder. En yaygın şekli, günümüzde bankacılık işlemlerinde sıklıkla kullanılan swift işleminin ilkel bir biçimi olan ‘Hawala’dır. Bankacılık sistemine tam entegrasyon sağlanmamış ülkelerde yasal işlemler için de kullanılabilmeyle beraber küresel suç örgütleri ve kaçakçılık faaliyetiyle iştigal eden birimlerin tercih ettiği yöntemdir. Şekil-1’de gösterildiği gibi uygulamada para göndericisi, bulunduğu konumda bu işlemlere aracılık eden bir komisyoncu bularak parayı ve belirlediği şifreyi verir. Aynı zamanda şifreyi alıcıya da bildirir. Alıcının bulunduğu konumdaki anlaşmalı komisyoncu, bir veya iki gün içinde diğer komisyoncunun ilettiği şifreyi alıcıdan teyit ettiği zaman parayı alıcıya teslim eder ve gönderici ile alıcı arasındaki işlem tamamlanır. Genellikle kuyumcu, döviz bürosu gibi işletmelerden oluşan

aracı komisyoncular kendi aralarındaki anlaşmaya göre fon transferlerini gerçekleştirerek işleme legal bir görünüm vermek için faturalandırılırlar. Aracılar bu işlemde kendi paylarına düşen komisyona ilaveten kur farkları oranında da kazanç sağlar. Hundi, fei ch'ien, phoe kuan, black market peso exchange gibi benzer türleri dünya piyasasında çok önceden yerini almıştır.



Şekil 1. Hawala Sistemi

Bilgi ve teknolojinin gelişimi, uluslararası fon transferlerinde işlemleri kolaylaştırmış ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Buna bağlı olarak devletler tarafından yasal düzenlemeler yapılsa da bazı aksak noktalar ve yasal boşluklar bulunarak suistimal edilmiştir. Blockchain diğer adıyla kripto para, hızla IVTS sistemine adapte olmuştur. Üstelik paranın transferi kripto borsaları üzerinden gerçekleştiği için taraflara hem komisyon hem de zaman açısından büyük avantaj sağlamaktadır. Fon transferleri herhangi bir komisyon ödemediği için gerçekleştirilmekte, tıpkı Hawala sisteminde olduğu gibi iz bırakmamaktadır.

Yukarıda sayılanlar kadar sık karşılaşılmamakla birlikte sahte belge düzenleme ve kullanma yöntemleri daha da artırılabilir. Örneğin, sahte müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle komisyon geliri dışında haksız teşvik ve primler elde etmek, özel yazılım ve cihazlarla sahte ödeme kaydedici cihaz (ÖKC) fişleri düzenlenerek yine komisyon geliri dışında farklı vergi türlerinden (ÖTV gibi) haksız avantajlar sağlamak, sahte gider pusulası ile haksız gider kaydı yapmak gibi...

EKONOMİK VE VERGİSEL ETKİLERİ

Yer altı ve yer üstü kaynakları ile zengin ülkeler bir tarafa bırakılırsa devletlerin en temel gelir kaynağı vergilerdir. Vergi gelirleri ise kamu hizmetleri, eğitim hizmetleri, savunma hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, sağlık hizmetleri gibi alanlarda değerlendirilmektedir. Ayrıca negatif vergi de denilen, ters yönlü vergilendirme, bir başka ifadeyle, vergi alır gibi gerçekleştirilen sosyal yardım ve destekler de Hazine'nin uhdesinde bulunan vergi gelirlerinden karşılanmaktadır. Hazineden karşılanan bir diğer kalem ise vergi harcamalarıdır. Bazı ekonomik alanların etkinliğinde artış ve canlanma meydana getirmek amacıyla devletler, vergi alacağından vazgeçerek, erteleyerek, tenzil ederek veya borç vererek (tax credit) söz konusu maliye politikası aracını kullanırlar.

Gelişen ekonomiler vergiye gönüllü uyumu geliştirerek vergi gelirlerinde artışı sağlayabileceği gibi, vergi gelirlerindeki artış da adil vergi harcamaları yoluyla ekonomik gelişmelerin yolunu açabilecektir. Bu durum bir çelişkiyi değil sağlam bir ilişkiyi göstermektedir.

Vergisel tabanın genişletilmesindeki en belirgin faktör, ekonomik olarak kişi başına düşen milli gelir artışıdır. Yani ekonomik büyümeler vergi gelirlerini artırmaktadır denilebilir. Buna karşın artan vergiler ekonomide büyümeyi durdurabilecektir. Paradoks gibi algılsa da vergi yapısı ve sistematığı, görünen bu paradoksun çözüm kaynağıdır. (Songur & Yüksel, 2018, s. 47-70). Burada 'vergi artışları' ile 'vergi gelirlerindeki artış'ın aynı manayı ihtiva etmediği bilinmelidir.

Vergiler, kayıt dışı ekonomileri etkileyen dolaylı unsurlardan biridir. Oysaki sahte veya muhteviyatı itibariyle düzenlenen yanıltıcı belgeler kayıt dışı ekonomileri hem dolaylı hem de doğrudan etkileyen unsurlardır. Başvurulan illegal bazı yöntemlerin vergisel ve/veya ekonomik yansımaları hem vergi barışını hem de ekonomik gelişimleri olumsuz bir şekilde yönlendirmektedir.

Mükellefler bakımından somutlaştırmak gerekirse; yasal yollardan üretimini yapıp yine bu yollardan ticaretini yapan düzenli bir mükellefin, aynı büyüklük ve özelliklerde, üretimi ve ticareti kısmen olan ya da hiç olmayan sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek gelir elde eden veya gider/maliyetini artıran sahteci mükellef karşısındaki durumunu göstermek için aşağıdaki maddeler sıralanmıştır:

➤ Sahteci mükellef düzenli mükellefe göre daha fazla maliyet ve gider unsuruna ve daha fazla vergi avantajına (haksız teşvik, iade, muafiyet, indirim vs.) haiz olduğundan az vergi beyan edecek dolayısıyla daha fazla geliri elinde bulunduracaktır. Belli bir müddet sonra düzenli mükellef de bu durumdan

etkilenecek, benzer şekilde davranmaya çalışacak ve negatif dışsallık ortaya çıkacaktır.

➤ Düzenli mükellefin maliyetleri görece daha fazla olduğundan, işteğal ettiğı piyasada fiyatın belirlenmesinde rol alamayacak, dolayısıyla haksız rekabete maruz kalacağından ya üretimini ya da üretim kalitesini düşürerek pazar payını korumaya çalışacaktır.

İşletmeler özelinde değerlendirilirse; ortaklar sahteciliğe başvurmak suretiyle şirketlerini kendilerine borçlandırarak kurumsal mali gücün düşmesine, dolaylı olarak üretim ve ürün kalitesinin azalmasına sebep olacaklardır. Ayrıca grup şirketlerde sahte belgeler yoluyla karın, zarar eden işletmelere, ödenecek KDV'nin devreden KDV'si yüksek olan işletmelere devri sağlanacaktır.

Sektörel bazda bakılırsa; sahte müstahsil makbuzlarıyla fuzuli zirai teşvik ve primler elde edilecek, sahte ÖKC fişleriyle akaryakıt sektöründeki özel tüketim vergisi (ÖTV) aşındırılacak ve vergi harcamalarında gereksiz artış meydana gelecektir.

Ulusal açıdan; sahtecilik faaliyetleri sonucunda tahakkuk ve tahsilat dengesi bozulacağından, kamu harcamalarının planlanması güçleşecek, ekonomik potansiyelin ölçülmesi zorlaşacaktır. Aslen bozulan tahakkuk ve tahsilat dengesi neticesinde Türkiye'de ekonomik büyüme de etkilenecektir (Gümüş Özuyar vd., 2022, s.616).

Kara paranın aklanması gibi durumlarda aşırı para arzı neticesinde gerek enflasyon gerekse kur dengesinde anormal oynaklıklar ve istikrarsızlık baş gösterecektir. Sınırlı denetim ve yargı gücü etkin ve verimli kullanılamayacak, toplumsal barış zedelenecektir.

Uluslararası ekonomik ilişkiler bakımından değerlendirilirse; sahtecilik faaliyetlerinin ve kayıt dışılığın artması ile ekonomilerin küresel ekonomik örgüt ve kuruluşlar nezdinde izlenimleri olumsuz etkilenecek, derece ve puan düşüşleri yaşanacak, dolayısıyla illegal maksat taşımayan dış yatırımcının ülkeye girişi ertelenecek ya da sonlandırılacaktır. Bunun bir örneğı vergi cennetleridir.

Türkiye'nin de üyesi olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü OECD'nin yıllık Gelir İstatistikleri raporu, Türkiye'de verginin gayri safi yurt içi hasılaya (GSYİH) oranının 2020'de %23,9'dan 2021'de %22,8'e 1,0 puan gerilediğini ortaya koymuştur. 2020 ile 2021 arasında OECD ortalaması %33,6'dan %34,1'e yükseldiğı dikkate alındığında, dünyada ekonomilerin geliştiiğı, vergi gelirlerinin arttığı ancak Türkiye'de bunun tam tersi olarak ekonominin daraldığı ve/veya vergi harcamalarının arttığı dolayısıyla vergi gelirlerinin azaldığı söylenebilir.

OECD tanımlamasına göre bir ülkeden “vergi cenneti” olarak bahsedebilmek için üç belirleyici etken vardır:

1. Şeffaf hukuki düzenlemelerin, herkes için açık, net ve belirli vergi kanunlarının, muhasebe standartlarının olmaması ve denetim faaliyetlerinin gelişmemiş olması.
2. Ülkede faaliyet gösteren firmalara ilişkin diğer ülkelerle bilgi paylaşımında bulunulmaması.
3. Ülkede ekonomik anlamda faaliyeti olmamasına rağmen, hukuki anlamda kurulmuş çok sayıda firmanın bulunması.

Ülkemizde, vergi kanunlarının ve belirli muhasebe standartlarının öteden beri uygulandığı bilinmektedir. Buna karşın denetim faaliyetlerinin gereken ölçüde etkin kullanılıp kullanılmadığı tartışma konusudur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2022 yılı faaliyet raporuna göre, vergi denetimi aracılığıyla vergiye gönüllü uyumu destekleme ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme hedefinin performansı %60,67 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca yine aynı faaliyet raporunda yer alan swot analizinde, mevzuat odaklı yaklaşım ve görev alanı kapsamındaki mevzuatın çokluğu ve karmaşıklığı birer zayıflık olarak belirlenmiştir.

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. (MKK), Şirketler Bilgi Portalı (e-ŞİRKET) gibi birimler yasaların ön gördüğü sınırlar dâhilinde ülkede faaliyette bulunan firmalara dair bilgileri barındırmaktadır. Ancak faaliyet göstermediği halde, vergi avantajlarından yararlanmak için merkezini buraya taşıyan, hukuken aktif (iflas veya tasfiye dışında ticaret sicilinden silinmeyen) firmaların ekseriyeti ölçülememektedir.

Yukarıda sayılan gerekçelerden ötürü Türkiye, Avrupa Birliği'nin 22.02.2021 tarihli son bülteninde yer alan vergi cennetleri gri listesinden² halen çıkamamıştır. (Taxation and Customs Union (European Commission), 2023)

MEVZUAT VE YARGI KARARLARINDA YAPTIRIMLAR

Bir belgenin, kanunda belirtilen zorunlu bilgileri içermesi (VUK md.230 gibi) ve düzenlenirken gerekli kaidelere uyulması (VUK md.231) durumunda belgenin gerçeği yansıttığı kabul edilir. Bunun aksine bir durum iddia edilirse, ispat yükü bu hususu iddia eden tarafa (vergi idaresine) düşmektedir. İctihat haline gelmemekle birlikte benzer konularda aynı yönde çıkan yargı kararları doğrultusunda vergi idaresinin getirdiği bazı düzenlemeler söz konusu olabilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama

² Bültene göre gri listedeki ülkeler: Avusturya, Barbados, Botsvana, Esvatini, Jamaika, Ürdün, Maldivler, Tayland ve Türkiye'dir.

Tebliğinde yer alan bir takım karinelere yararlanılarak (sahte belge düzenleyen ve kullananlara ilişkin düzenlemeler, özel esaslara tabiiyet) belgenin sahteliği, düzenleyicinin sahteciliği ispat edilebilmektedir.

Hukukta karineler ispat yükünün yönünü değiştirmesi bakımından son derece önemlidir. Vergi hukukunda da karinelere yola çıkarak bir takım hususlar ortaya koyulmaktadır. Belgenin sahteliğinin ispatında daha çok fiili karineler kullanılmaktadır. Fiili karine, kanunlarca öngörülmemiş, fakat ispat edilen bir olaydan, bir başka olayın varlığı yahut yokluğu sonucunun çıkarılmasıdır. “Hayatın olağan akışı” (Karakaş, 2013, s. 729-759) ifadesi de fiili karineleri ifade etmektedir. Davalarda hâkim karineyi re’sen inceler ve karinenin varlığı konusunda kanaat kullanırsa görülen mevzuda ayrıca ispat aramaz. Vergi idaresi, diğer hukuki normların aksine yemin ve şahit (vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan) ifadesi dışında her türlü delil ile belgenin sahteliğini ispat edebilir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin son fıkrası “...normal ve mutad olmayan bir durum...” ifadesiyle fiili karineyi vurgulamıştır.

MEVZUATTA ÖNGÖRÜLEN YAPTIRIMLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü kitabında cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Vergi kanunlarının ön gördüğü hükümlere aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Diğer bir ifadeyle, vergi ziyai ve usul cezaları gibi maddi cezalar verildiği gibi hürriyeti bağlayıcı cezaların ön görüldüğü hususlar da söz konusudur.

VERGİ ZİYAI VE CEZASI

Vergi cezaları, vergi ziyai ve usul (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezalarından oluşmaktadır. Vergi ziyai 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır; “Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir...”

Vergi ziyaya sebebiyet verenlere ilişkin uygulanacak olan cezalar aynı kanunun 344. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre mükellef veya sorumlular hakkında, ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği hükme

bağlanmışır. Ayrıca kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı meydana gelirse cezanın bir kat değil üç kat uygulanacağı madde metninde yer almaktadır. Diğer bir taraftan kaçakçılık fiiline iştirak söz konusu olduğu takdirde, iştirak edene, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği belirlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus iştirakin boyutlarıdır.

Türk Dil Kurumu'nun güncel Türkçe sözlüğüne göre “*bir işte yer alma, paydaşlık etme*” anlamını taşıyan ‘iştirak’ fiili kaçakçılık suçları için vergi mevzuatındaki yerini almıştır. Kaçakçılık fiillerine iştirakin cezasına ilişkin hükümlere kanunda yer verilmiş olmasına karşın bazı durumlarda gerçek durum iştirakin daha da ötesine geçmiş bulunabilmektedir. Daha açık bir anlatımla, sahte belge düzenleme fiili için zaman ve zemin hazırlamaktan ziyade bilfiil kaçakçılık suçunun faillerinden biri bulunduğu durum özellikle üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu takdirde elbette iştiraktan değil, (resmi ya da gayri resmi) ortaklıktan bahsedilecek ve uygulanacak cezalar farklı olacaktır. Konuya ilişkin tespitler, deliller ve çıkarımlar ancak vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda ortaya koyulabilir. Uygulamada, resmi bir ortaklık olmasa da inceleme sonucunda bir adi ortaklık mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle kaçakçılık faaliyetini bilfiil yürüten her bir kişi için gereken işlemler (vergi ziyayı cezasının üç katı uygulanması, savcılıkta suç duyurusunda bulunma vb.) yapılmaktadır.

KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI

Kanunda belirtilen ‘diğer cezalar’dan kasıt ise kaçakçılık suçlarını ihtiva eden hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Tamamen veya kısmen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlemenin ve bunları kullanmanın suç teşkil ettiği hükme bağlanan Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde, mevzu bahis suçların cezaları şu şekilde düzenlenmiştir. “*a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; ...2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur... b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır...*” Görüleceği üzere belgenin kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesinin vergi kaçakçılığı suç ve cezası açısından aynı sonucu doğuracağı hüküm altına alınmıştır.

Kaçakçılık suçları; adli makamlarca re'sen, vergi daireleri tarafından yoklamalar veya beyanname ve bildirim düzensizliği veyahut tahsilat güçlüğü gibi durumlarda, Bakanlık veya Vergi Denetim Kurulu tarafından risk analizleri ile ihbar ve şikâyetler doğrultusunda, vergi müfettişleri tarafından ise incelemeler ve teftişler esnasında tespit edilebilir. Akabinde inceleme safhasına geçilerek kaçakçılık suçlarının tüm unsurları failleri ile birlikte ortaya çıkarılarak raporlandırılmakta ve sonrasında suç duyurusunda bulunulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi bir sonraki aşamayı düzenlemektedir; *“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir...”* Savcılık makamı tarafından gerekli iddianame hazırlanarak ilgili mahkemede kamu davası başlatılmaktadır.

Bir fiilin cezalandırılabilmesi için belli unsurların birlikte mevcut olması gerekir. Suçu oluşturan unsurlar kanuni unsur (tipiklik), maddi unsur (fiil) ve manevi (kast) unsurdur. Kanuni unsur, bir işlemin kanunlarla yasaklanması ve ihlali halinde ne şekilde cezalandırılacağına mer'i hukukta yer almasını ifade eder. Maddi unsur, hukukta suç teşkil eden bir fiilin fail tarafından kendi hür iradesiyle işlenmesi, dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi anlamına gelir. Manevi unsur ise, konusu suç teşkil eden fiilin bilerek ve isteyerek yani kasten işlenmesini ifade eder. Kaçakçılık suçlarında kanunda belli edilen hapis cezalarının uygulanabilmesi bakımından manevi unsurun şüpheye mahal bırakmayacak belirgin bir şekilde ispatı büyük bir önem taşımaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde *“...Bilindiği gibi genel olarak hukukta cezayı gerektiren fiillerde aranan temel öge, bu fiillerin kasıt unsurunu taşıyıp taşımadığıdır. Kasıt unsuru, fiili cürüm haline çevirir. Kastın söz konusu olmadığı hallerde kabahatten ve kusurdan (taksirden) söz edilebilir. Ne var ki, bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte ve içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar.”* denilmek suretiyle failin bu fiilleri kasten işlediğinin manevi unsuru olarak

gözetileceği anlaşılmaktadır.

Failin cezalandırılabilmesi için herhangi bir etki altında olmaksızın fiili bilerek ve isteyerek yapmış olması gerekir. Fiili bizzat işlemiş olan failin cezalandırılabilmesi ilkesi bu prensipten türetilmiştir. Bu husus 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinin 1. fıkrasında yer almaktadır: *“Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.”*

Kasıt unsurunu taşımayan fiillerin, suç unsurları birlikte oluşmadığından, cezalandırılmayacağı açıktır. Hile sonucunda yanılgıya düşme, hata, ihmal, taksir gibi durumlar manevi unsurun ortadan kalkmasına sebep olmaktadır. 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlardan bilerek ya da bilmeyerek kullananların birbirinden ayrılması amacıyla çıkarılmıştır. Söz konusu tebliğde şu ifadelere yer verilmektedir; *“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 kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.”* Dolayısıyla hukuki ilkelere paralel olarak getirilen idari düzenlemelerde de bilmeden yani kasıt olmaksızın bir sahte belgenin kullanılması halinde kaçakçılık suçuna ilişkin işlemlerin yapılamayacağı vurgulanmaktadır.

Diğer bir taraftan, bilmeden sahte belge kullanımı, şayet varsa vergi ziyai hükümlerinin uygulanmasına mani teşkil etmemektedir. Mal tesliminin veya hizmet ifasının bir mükellef tarafından yapıldığı ve fakat faturanın başka bir mükellef tarafından düzenlendiği durumlarda, düzenlenen fatura, bir sahte faturadır. Çünkü faturayı düzenleyen ile mal teslim eden veya hizmet ifa eden kişi aynı kişi değildir ve faturayı düzenleyen ile kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa eden kişi arasında bir alışveriş söz konusu değildir. Daha açık bir anlatımla, her ne kadar Gelir veya Kurumlar Vergisi ve dolayısıyla Geçici Vergiler açısından, gerçekte var olan bir işlemin sahte belgelerle tevsiki söz konusu olup, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi gereğince *vergiyi doğuran olay ve bu olaya*

ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınacağından sahte belgelerin gider veya maliyetlerden ayrılması gerekmesi de Katma Değer Vergisi (KDV) açısından durum böyle değildir. İndirim hesaplarına kaydedilerek beyannamelere yansıtılan KDV, indirimlerden çıkarılarak devreden KDV durumuna bağlı olarak vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Mükellefler tarafından “kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği” 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 29. maddesinde, faturanın ispat edici vasfının oluşabilmesi için “kanunda ön görülen zorunlu bilgileri taşıması gerektiği, aksi takdirde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı” ise Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinde belirtilmiştir. Bununla birlikte KDV Kanunu’nun 9. maddesindeki “belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır” hükmü gereğince sahte belgeyi bilmeden kullanan mükelleflerden vergi ziyai aranmaktadır. Kanunun evleviyetle uygulanması ilkesi gereğince kasıt unsuru olmaksızın dahi uygulanan vergi ziyai cezası, kasıt unsuru taşıyan işlemlerde de pek tabii uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin son fıkrası da bu duruma açıklık getirmektedir; “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

DİĞER DÜZENLEME VE İŞLEMLER

7394 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesine eklenen fıkralar ile kaçakçılık suçlarında etkin pişmanlık dolayısıyla cezada indirim uygulaması getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin 2. fıkrasında “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” denilmek suretiyle pişmanlık hususu düzenlenmiş, müteakip fıkralarda indirim oranları ile şartlarına yer verilmiştir;

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

Ayrıca haklarında hüküm verilmiş olup dosyası infaz aşamasında olanlar için Vergi Usul Kanunu’na geçici 34. madde eklenmiş, belirlenen oranlarda vergi ve cezaların 15.04.2022 tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenmesi halinde etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanılacağı belirtilmiştir.

Etkin pişmanlıkta soruşturma ve kovuşturma aşamasında ödeme koşulları ve diğer şartlar Tablo-5’te gösterilmektedir.

Tablo 5. Etkin Pişmanlık Koşulları				
Kaçakçılığa Bağlı Vergi Veya Vergi Ziyai Cezası Varsa	Soruşturma Evresinde Ödenirse	Kovuşturma Evresinde Ödenirse	Etkin Pişmanlığın Şartları	
Vergi Aslının	Hapis Cezasının Yarısı İndirilir	Hapis Cezasının 1/3’i İndirilir	1- Vergi Mahkemesinde Dava Açılmamış, 2- Dava Açılmışsa Feragat Edilmiş, 3- Kanun Yollarına Başvurulmamış, 4- Başvurulmuşsa Vazgeçilmiş olması	
-Gecikme Zamminin				Tamamı
-Gecikme Faizinin				Tamamı
Vergi Ziyai Cezasının				Yarısı
Usul Cezalarının	Yarısı			
-Gecikme Zamminin	Tamamı			
Kaçakçılığa Bağlı Vergi Ve Vergi Ziyai Cezası Yoksa	Hapis Cezasının Yarısı İndirilir			

7394 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu’na eklenen bir diğer yenilik de ‘zincirleme suç’ kavramıdır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi Başkanlığı’nın “Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma eyleminin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK’nın 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiği...” (Yargıtay, 2019) gibi benzer

yüksek mahkeme kararları, bir yasal düzenlemeyi zaruri hale getirmişti. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine eklenen 6. fıkranın “*Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43 üncü maddesi uygulanır.*” hükmü ile 5237 sayılı kanuna atıfta bulunulmuştur. Anılan madde hükmü ise şöyledir; “(1) *Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fülle işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır...*” Nitekim takip eden yıllarda aynı neviden (örneğin sahte belge düzenleme) kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde her bir yıl için ayrı ceza verilmek yerine tek bir kaçakçılık suçu olarak her bir yıl için ¼'den ¾'e kadar artırılmış tek bir ceza verilecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun zincirleme suç başlıklı 43. maddesinin içinde bulunduğu bölüm ve aynı kanunun 44. maddesi, suçların içtimasını düzenlemektedir. İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacağı manasına gelen fikri içtima, vergi hukukunda uygulanmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesi “*Bu kanunda yazılı vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” hükmü bu hususu vurgulamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ek maddeleriyle düzenlenen Uzlaşma müessesesi, kaçakçılık suçlarına bağlı olarak tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı cezalarda uygulanmaz. Ne var ki vergi aslına bağlı olmayan cezalar ile manevi unsuru yönüyle suçun oluşmadığı durumlarda tarh edilen vergi ve cezalar uzlaşma kapsamında değerlendirilmektedir.

YARGI MERCİLERİNİN TAKDİRİ VE EMSAL KARARLAR

İdari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklar için kanun yolları tüketildiğinde bir sonraki merhale olan yargı safhası başlamaktadır. İlk derece mahkemesi olarak vergi uyuşmazlıklarında vergi mahkemeleri, kaçakçılık suçlarında ise asliye ceza mahkemeleri yetkilidir.

Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2021 yılına ilişkin olarak yayımlanmış olduğu adli istatistikler incelendiğinde Vergi Usul Kanunu'nun 359.

maddesi kapsamındaki suçlar ve diğer kanunlardaki kaçakçılık suçları dolayısıyla yapılan yargılamaların çoğunun mahkûmiyetle sonuçlandığı görülmektedir. (Adli İstatistikler 2021, s. 47) Buna göre ceza mahkemelerinde görülen dava konuları ile sonuçlarını gösteren bilgiler Tablo-6'da verilmiştir.

Tablo 6. Ceza Mahkemesi Karar Nev'ileri			
Görülen Davaların Konusu (2021)	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer Kararlar *
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet	58,20%	14,70%	27,10%
5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Muhalefet	71,20%	5,30%	23,50%

* Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, görevsizlik, yetkisizlik, birleştirme vb. kararlardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin "...*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur...*" hükmü gereğince savcılık makamları kaçakçılığın tespitini müteakiben kamu davası açmak durumundadır. Dolayısıyla her kaçakçılık tespitinde (incelemesinde) kamu davası görülmektedir demek yanlış bir ifade olmaz.

İstinaf ve temyiz mercii olarak davalara duruma göre Bölge İdare Mahkemeleri, Yargıtay ve Danıştay Başkanlığı bakmaktadır. Başlıca dava konularına, isnat edilen kaçakçılık suçunda manevi unsurun oluşmadığı, delillerin yetersizliği, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen Vergi Tekniği Raporlarının ihbarnameye eklenmemesi dolayısıyla savunma hakkından yoksun bırakılma, geri alınan vergi iadeleri, suça iştirak, özel koddan (özel esaslar) çıkma gibi uyumsuzluk örnekleri verilebilir. Davaların nihai sonuçları üzerine temyiz yolu açık olduğundan, kararlar yukarıda sayılan üst mahkemelere taşınabilmektedir. İçtihat haline gelmiş yüksek mahkeme kararlardan bazıları şöyledir;

Yeterli ve tatmin edici belli karinelerle ve delillerle düzenlenen, belgelerin sahte olduğunun ve buna mukabil haksız alınan iadenin geri alınması ve kesilen üç kat vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğunu gösterir Danıştay kararı: "...Yapılan yoklamada işyerinin kapalı ve dışında kiralık levhasının olduğu... iş yerinde elektrik ve su sarfiyatının üretim için yeterli olmadığı... kapasite raporunda 10 m³ tankın bulunduğu belirtilmesine rağmen şirket kayıtlarında ve iş yeri denetimlerinde tanka rastlanmadığı... yapılan naklieleri içeren faturaların şehir içi olarak düzenlenmesine karşın şirketin şehir içi nakliye işi olmadığı... ibrazı istendiğinde, fatura ve benzeri belgelerin olmadığını ibraz edemeyeceğini ifade

ettiği... davacı şirket tarafından bildirilen üretim miktarının teknik icaplara uygun olmadığı... mal hareketinin izlenmemesinin de ticari icaplara ve hayatın olağan akışına aykırı olması karşısında re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ve üç kat tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarında hukuka aykırılık görülmediği... Açıklanan nedenlerle; davacının temyiz isteminin reddine, davalı idarenin temyiz isteminin ise kabulüne... 21/04/2022 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi." (Danıştay, 2022)

Belirli ortak özellikleri taşıyan mükelleflerin yerleşik karinelerle birlikte, düzenledikleri belgelerin sahteliğini ortaya koyan vergi incelemesinin hukuka uygun olduğunu gösterir Danıştay kararı: "...Söz konusu mükellefin Ba/Bs formlarının uyumsuz olduğu, belirtilen ciroları yapacak ticari kapasite ve organizasyonunun (şube, işçi, mal ve hizmet alımı vb.) bulunmadığı, mal ve hizmet alımı bildirdiği firmaların Bs beyanında bulunmaması ve tamamına yakını hakkında olumsuz tespitler bulunması, incelemenin yapıldığı 2010 döneminde yüksek miktarda mal alımı bildirilmesine rağmen mükellefe mal sattığını bildirenlerin ise çok düşük miktarda mal sattığını beyan etmesi, mükellefiyetin re'sen terk edilmesinden sonrada da fatura düzenlediğinin tespit edilmesi... defter ve belgelerin şirket müdürüne teslim edilmiş olmasına rağmen incelemeye ibraz edilmediği, yüksek tutarda vergi borcu bulunmasına karşın herhangi bir ödemede bulunulmaması dikkate alındığında anılan mükellef tarafından davacıya ilgili dönemlerde düzenlenen söz konusu faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı sonucuna ulaşıldığından... Davacı temyiz isteminin incelenmeksizin reddine, davalı idare temyiz isteminin kabulüne... 21/04/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi." (Danıştay, 2022)

Yerleşik hale gelen karinelerin gösterdiği doğrultuda, düzenledikleri belgelerin sahteliğini ortaya koyan vergi incelemesinin hukuka uygun olduğunu, aksi yönde karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiğini gösterir Danıştay kararı: "Beyan ettiği iş yeri adresinde yapılan yoklamalarda imalat faaliyetinde bulunmadığının tespit edilmesi, fatura içeriği emtialar göz önüne alındığında bu emtiaları satacak kapasitede donanım ve teçhizatının olmaması, taşıtının, şubesinin, yeterli sayıda işçisinin, gayrimenkul ve menkul malının bulunmaması, gerek hammadde gerekse ticari mal alışı yaptığı firmaların büyük kısmı hakkında sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle haklarında vergi tekniği raporlarının bulunması veya aynı sebeplerden dolayı vergi incelemesine sevk edilmiş olması, mal alışlarının ve satışlarının yapıldığını gösteren nakliye faturalarının ve sevk irsaliyelerinin bulunmaması, yüksek miktarda cirolar yapılmasına rağmen ödenecek vergisinin çıkmaması gibi hususlar dikkate

alındığında söz konusu mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği sonucuna varılmıştır. Bu nedenle ilgili faturalar üzerinden hesaplanarak indirim konusu yapılan verginin reddi suretiyle hakkında tanzim olunan vergi inceleme raporuna istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediğinden Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi ...Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E... K... sayılı kararının bozulmasına... 21/04/2022 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.” (Danıştay, 2022). Danıştay 9. Daire Başkanlığı'nın 2019/5195 E. 2022/1192 K. sayılı kararı da benzer şekilde verilmiştir.

Faturaların zorunlu unsurları ihtiva etmesi, borsa tescili, ödeme belgelerinin tevsiki gibi hallerin dahi faturanın sahte olmadığını göstermeyeceğini belirten Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı: “...faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil yapılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaların düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp, daha sonra paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. Yine, 5590 sayılı Yasanın 52. maddesine göre borsaya tescil kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine beyana dayalı bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılamaz.” (Danıştay VDDK, 1995)

Suç isnadının yer aldığı Vergi Tekniği Raporlarının verilmemesinin savunma hakkını kısıtladığını, verilmesinin vergi mahremiyeti ihlali olmadığını gösterir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı: “...davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun ‘Vergi Mahremiyeti’ başlıklı 5’inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.” (Danıştay VDDK, 2014)

Yeterli ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde bir araştırma yapılmadan, somut verilere dayanmaksızın yalnızca kanaat belirterek ihtilaflı faturalarda gösterilen vergilerin indirimlerinin reddedilemeyeceğini gösterir Danıştay kararı: “...Olayda,

her ne kadar ... Limited Şirketi hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda ciddi kuşklar bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir... Söz konusu şirketin davacıya fatura düzenlediği tarihlerde faaliyette olmadığına dair herhangi bir somut tespit bulunmaması, yükümlü adına düzenlenen inceleme raporu eki tutanakta, yükümlü tarafından, ... Limited Şirketi tarafından düzenlenen fatura bedellerinin çekle ödendiği... ödemelerin yapıldığı çeklere ilişkin banka şube isimleri ve çeklerin seri numaralarının belirtilmesine karşın, inceleme elemanı tarafından bu çeklerin akıbetinin araştırılmaması karşısında, davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğunun somut bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle ihtilafli faturalarda gösterilen indirim konusu katma değer vergilerinin reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” (Danıştay, 2009)

Özel esaslara tabi mükellefler listesine alınma işleminin iptali istemiyle açılan davada süre aşımı bulunmadığını gösterir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı: “İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, 30.9.2015 gün ve E:2015/1372, K:2015/2202 sayılı kararıyla; mükelleflerin bu şekilde kategorize edilmelerine olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmadığı, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının özel esaslara alınmasına ilişkin işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir. Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi ... süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmesi gerekirken, davanın esası hakkında karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin, 29.9.2017 gün ve E:2017/1729, K:2017/1783 sayılı kararının ısrar hükmü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir...” (Danıştay VDDK, 2018)

Ayrıca, aynı zamanda sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanmanın aynı kanun maddesinde hatta aynı fıkra ve bentte yer almasının aynı suç kapsamında olmadığı ve ayrı ayrı cezalandırılması gerektiği yönündeki Yargıtay kararı: “Sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, biri diğerinin unsuru olmadığı gibi bu suçların birbirine dönüşmeyeceği ve her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ile sahte

fatura kullanma suçlarının ayrı suçlar olduğu, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı takvim yılında işlenen sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları açısından ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündeki yerleşik içtihatlarımız nedeniyle tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiştir. ...sanık müdafinin temyiz nedenleri yerinde görülmediğinden hükümlerin onanmasına, 25.11.2021 tarihinde oy çokluğuyla karar verildi.” (Yargıtay, 2021)

Diğer bir taraftan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerin ele geçirilememesi hasebiyle belge vasfını taşıyıp taşımadığı yönünden zorunlu bilgileri ihtivasının tespit edilemediği ve dolayısıyla suç unsurlarının oluşmadığı yönündeki Yargıtay kararı: “...sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarında suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki ‘Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun’un Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır’ şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu’nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi, yazılan müzekkere cevapları ve sanığın beyanına göre faturalara ulaşılamaması karşısında; suça konu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilemeyeceği ve atılı suçun unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraatı yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi, yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu nedenlerle yerinde görülmüş olduğundan... hükümlerin bozulmasına, 07.05.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.” (Yargıtay, 2018)

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçları hakkında görülen davalarda, yerleşik hale gelmiş ve hatta genel tebliğlerle düzenlenmiş karineler, oldukça belirleyici olmakla birlikte, suç unsurlarının aynı anda meydana gelmesi, suçun nev’inin net bir şekilde belirlenmesi ve vergi mahremiyetine karşın savunma hakkının kısıtlanması fevkalade öneme sahiptir. Biçimsel kurallara uygun olarak düzenlenmiş sahte belgelerin, borsada tescil gibi, ödeme belgelerinin ibrazı gibi sair surette kaçakçılığı gizlemeye yönelik destekleyici donelerin, yeterli araştırma, tespit ve somut veriler ile ortaya koyulan kanaati değiştiremediği de bir gerçektir.

SONUÇ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Belge, toplum içinde hukuki bir ilişki ihdası, sonlandırılması, hakların ve yükümlülüklerin doğması ve tevsikinde fevkalade önemli bir yere sahiptir.

Toplumun, söz konusu belgenin gerçekliğine olan inancına 'kamu güveni' denilmektedir. Belge sahteciliği, toplumdaki bu güvenin ortadan kalkmasına sebep olacağı, hukuki nizamı, genel düzeni, insanların birbiriyle olan münasebetlerini menfi yönde etkileyeceği tabiidir. (Gökcan, 2009, s. 93-127)

Kayıt dışı ekonomi, illegal ticaret, kaçakçılık faaliyetleri ülkenin gerek ticari gerekse sınai ve dolayısıyla mali istatistiklerinin doğruluğunu etkileyerek karar alıcıların (politikacı, yatırımcı vs.) davranışlarını etkileyecektir. Devletler kayıt dışılıkla mücadele için belirleyecekleri politikalarda bu hususu göz ardı etmemeli, öncelikle kayıt dışı ekonominin varlığı kabul edilmeli ve ardından büyüklüğü ekonometrik verilerle ölçülmelidir.

Türkiye ekonomisindeki % 28,72'lik oranlı kayıt dışılık, OECD ülkelerinin en yükseği, ABD ekonomisindeki % 7,95 olan kayıt dışılık oranı OECD ülkelerinin en iyisi olmuştur. Araştırmalar 2023'te Türkiye ekonomisindeki kayıt dışılık oranının yüzde 24 olacağını gösteriyor (Turhan, 2023). Kayıt dışı ekonomi oranlarının gelişmiş ülkelerde % 15 civarında ve altında, gelişmekte olan ülkelerde ise yaklaşık % 30 civarında olduğu tahmin edilmektedir (Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı 2023-2025).

Vergi kaçakçılığına ilişkin ilk deneysel çalışma Friedland, Maital ve Rutenberg (1978) tarafından vergi ahlakı hakkında daha önce herhangi bir araştırma olmadan yapılmıştır. Para cezalarının büyüklüğünün, kaçakçıları sık sık yapılan denetimlerden daha etkili bir şekilde caydırdığını bulmuşlardır. Spicer ve Thomas (1982), vergiye uyumun belirsiz denetim sonuçlarının varlığından etkilendiğini bildirmektedir. Spicer ve Hero (1985), denetimlerin denetim sonrası uyum üzerindeki etkisini analiz ederek denetlenen konuların daha yüksek vergilendirilebilir gelirler içerdiğine dair kanıtlar sunmuştur. (Feld & Tyran, 2002, s. 197-221)

Vergiye uyumu/uyumsuzluğu açıklayan doktrinde Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham & Sandmo Modeli) olarak bilenen yaklaşımda, yakalanma ve cezalandırma rizikosu en temel faktördür. Buna göre gönüllü uyuma kanalize eden etmenler, etkin vergi denetimi ve cezaların caydırıcılığıdır. Zira bu model vergi kaçakçılığı ile cezalandırma riskinin çok yakın bir ilişkisi olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2021 yılı faaliyet raporu verilerine göre 2021 takvim yılında, 3.221.894 faal mükelleften % 1,68'i yani 54.065'i incelenmiş ve bunun sonucunda 170.856 adet rapor düzenlenmiştir. Düzenlenen raporların 20.306 adedi vergi tekniği raporu (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge

düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dâhil olmak üzere) ve 18.968 adedi vergi suçu raporundan oluşmaktadır (2022 Faaliyet Raporu). Kayıtlı ekonomilerde kayıt dışılığın büyümesi, ıslahını zorlaştıracığından gerekli tedbirler zaman kaybetmeksizin alınmalıdır. Son dört yıllık verilere bakıldığında suç raporlarının artma eğiliminde olduğu, başka bir ifadeyle, sahte belge ticaretinin giderek büyüyen bir sektör oluşturduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu yükselişte denetim oranlarının yetersizliği de pay sahibidir.

Vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele için denetimin, suçun vukuu sonrasında değil, öncesinde veya sırasında olması, diğer bir ifadeyle önleyici olması büyük önem arz etmektedir. Bunun için doğrudan piyasanın içinde, mükelleflerin yanı başında olan serbest muhasebeci mali müşavirler ile iş birliği elzemdir. Zira meslek mensuplarının suç ve suçlulara yakınlığı ile bazı zamanlarda fail, iştirakçi veya yardımcı, bazı zamanlarda da suçun oluşumunu engelleyen ilk merci görevini taşıdığı yadsınamaz. Bu tercihte etik değerlerin belirleyiciliği kadar mükelleflere olan bağları da etkilidir. Bunun için meslek mensuplarının kamusal yönü güçlendirilerek özellikle mali açıdan mükelleflere olan bağlılığı hafifletilmelidir. Böylece denetim mekanizması daha suç oluşmadan devreye girerek önleyici vasfını daha net ortaya koyacaktır.

Yargı aşamasına taşınan ve mükelleflerin lehine sonuçlanan uyuşmazlıkların başında, yeterli araştırma yapılmadan uygulanan idari işlemler, sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin birbirine karıştırılması suretiyle hatalı cezalandırmalar, suç unsurlarından manevi unsurun oluşup oluşmadığı bir başka deyişle bilerek ya da bilmeden sahte belge kullanımının ayırımının yapılmaması gibi konular gelmektedir. Bunlara sebep olan etmenlerin başında vergi mevzuatındaki boşluklar ve karmaşıklıklar gelmektedir. Konunun çözümü için kaçakçılığın yoğun olarak görüldüğü sektörler tespit edilmeli, ilgili sektörlerle has uygulama ve metotlar ve dahi yasalar geliştirilmeli, mevcut kanunlardaki boşluklar giderilmeli ve vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir.

Mali eşitsizlik ve adaletsizlik algılarının vergi kaçakçılığını artırdığı gerçekliğinden yola çıkarak politikalar belirlenmesi zaruridir. 2019-2021 yılları için Maliye Bakanlığı tarafından ortaya koyulan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planında geçen ifade şu şekildedir; “Ekonomide kayıt dışılığın artması ile birlikte kişi ve kurumlar arasında haksız rekabet ortaya çıkmakta, gelir dağılımında denge bozulmakta, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalmakta, vergi bilinci ve toplumsal değerler aşınmaktadır. Bu itibarla, kayıt dışı ekonominin nedenleri, sonuçları, boyutu, uygulanması gereken strateji ve mücadele yöntemlerinin bir bütün olarak ele alınarak mücadelede kararlılığın ve iradenin ortaya konulması ve

uygulanması gerekmektedir.” Bu bakımdan vergi bilinci ve vergi ahlakının tabana yayılması ve yerleşmesi için çocukluk döneminde verilen eğitime bu davranışlar yerleştirilmeli, eğitim müfredatı tadil edilmelidir. Yetişkinler ve girişimciler için, vergi uyumunu teşvik edici düzenlemeler yapılarak yayın organları, kamu spotları ve sair suretle duyurulmalı, lüzumu halinde mükellefiyet tesislerinde vergi bilinci ve mevzuat eğitimi zorunluluğu getirilmelidir.

Vergi hukukunda kanunlardan alınan yetkiyle veya kanun koyucunun bıraktığı serbestiyle daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe kabiliyetinin geliştirilmesine vergiden kaçınma diyebiliriz. Vergi kaçırma ise daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe kabiliyetinin yasal olmayan yollarla geliştirilmesidir. Sahte belgeler vasıtasıyla mükellefler, nitelikli bir şekilde kayıt dışılığa sebebiyet vererek vergiden kaçınma gibi görünen vergi kaçakçılığını meydana getirmektedir. Vergi Hukukunda yeni bir yaklaşım olan etkin pişmanlıkla ceza indirimi ve zincirleme suç indirimi ile uzlaşma ve sair indirim ve tenzilatlar, vergi suçlarındaki yaptırımların zayıflatılması hasebiyle sakıncalı bulunmaktadır. Ayrıca bazı ekonomik alanları ve sektörleri teşvik için getirilen vergisel avantajlar da kaçakçılık suçlarına mâil mükelleflerin azmini artırmaktadır.

213 sayılı kanununun 153/A maddesi kapsamında uygulanan teminat sistemine benzer şekilde mali sabıka sicili tutulmalı ve herhangi bir ortaklık veya mükellefiyet tesisi halinde vergisel avantajlardan yararlanma hakkından mahrum bırakılmalı, belirlenen riskli sektörlerde faaliyetine müsaade edilmemeli kısacası kara listeye alınmalıdır. Böylece temiz ticaret ve düzenli mükellef profilinin teşviki sağlanmalıdır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yapılacak değişikliklerle riskli sektörlerde (örneğin akaryakıt, inşaat gibi) artırılmış rutin denetimler, daha sık evrak kontrolü, detaylı yoklamalar yapılmalı, Vergi Denetim Kurulu, Gümrük Muhafaza Müdürlükleri, EPDK ve Emniyet Müdürlükleri gibi kurum ve kuruluşlarla doğrudan temas halinde bilfiil mükellefin bulunduğu sahada yer alarak etkin bir kontrol mekanizması sağlanabilmelidir. Diğer bir taraftan, iade talepleri ve gerçekleştirmeleri titizlikle uzman ve tecrübeli personel tarafından takip edilmeli, özellikle KDV iadesinde KDVİRA sisteminde Genel Esas Kontrol (GEK) ve Özel Esas Kontrol (OEK) Listelerinin optimal kullanımı geliştirilmeli, gerekirse -2017 yılından beri büyük şehirlerde uygulanan- ihtisas vergi daireleri tüm illerde kurularak yaygınlaştırılmalıdır.

Uluslararası alanda ekonomik iş birliğini, kayıp ve kaçakçılığı önlemeyi önceleyen kuruluş ve örgütlerden bazıları, OECD (Ekonomik İş birliği ve

Kalkınma Teşkilatı), UN (Birleşmiş Milletler), WTO (Dünya Ticaret Örgütü) gibi kuruluşlardır. Türkiye'nin de üyesi olduğu kuruluş ve örgütler veya bunların bünyesinde oluşturulan birimler kaçakçılığın, kara para aklamanın önüne geçilmesi amacıyla bazı kararlar ve kriterler belirlemektedir. Bu birimlerden biri de Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Mali Çalışma Grubu FATF'tır. OECD bünyesinde kurulmuş olan bu birim kara para aklama eğilimlerini incelemek, ulusal ve uluslararası düzeyde gerçekleştirilen, mali yapı ve yasa uygulama faaliyetlerini izlemek, uyum hakkında raporlama yapmak ve kara para aklamaya karşı mücadele için tavsiyeler ve standartlar yayınlamakla görevlendirilmiştir. Birimin 2019 Türkiye raporunda, terörün finansmanı ile ilgili risk faktörlerine örnek olarak bankalar tarafından yüksek riskli olarak görülen kar amacı gütmeyen kuruluşlar, özellikle yabancı bağışlar, yabancı bankalar tarafından verilen kartların kullanımı, çatışma bölgelerinden gelen mülteciler, çatışma bölgelerinin yakınında düzenlenen sahte faturalar, yabancı terörist savaşılar ve bunları finanse eden gönüllüler, para veya değer transfer hizmetleri sayılmıştır. Raporda Temel Eksiklikler FATF Tavsiyelerine Uyum hakkında; finansal kurum gizlilik yasaları, kayıt tutma, şüpheli işlem bildirimleri gibi öncüllerde başarılı olunmasına karşın yayılmayla ilgili hedefli mali yaptırımlar ve politik olarak maruz kalan kişiler öncüllerinde başarısız olunduğu değerlendirilmiştir (The Financial Action Task Force, 2019). Yaklaşık 40 öncülün belirlendiği değerlendirme tablosunda yalnızca iki maddede başarısız sayılan Türkiye, ekonomi politikalarında bu hususları da gözetmelidir.

Nitekim mükelleflerin gelirlerini artırmalarının veya giderlerini azaltmalarının yasal yolları artırılarak kaçakçılığın, ticaretin kontrolüyle kayıt dışılığın önüne geçilmeli, eğitim ve bilgilendirme politikalarıyla vergi ahlakı ve bilinci tabana yayılarak yerleştirilmelidir. Böylece vergiler artırılmadan vergi gelirlerinde artış sağlanacak, vergi ahlakının belirleyici ilkeleri ışığında ticari ve iktisadi yaşam etik değerler yörüngesinde yerini bulacaktır.

KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve istatistik genel müdürlüğü. (2023, Mart). *Adli İstatistikler 2021*. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/#> adresinden alındı
- Aktan, C. C. (1993). Politikada rant kollama. *Amme İdaresi Dergisi*, 119-136.
- Arıkan, Z. & Bakmaz, Z. (2020). Sahte fatura olgusunun türk vergi hukuku açısından değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 33-50.
- Bergman, M. (2006). Do Audits enhance compliance? An empirical assessment of VAT enforcement. *National Tax Journal*, 817-832.
- Danıştay, 2019/5195 E. 2022/1192 K. (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2022).

- Danıştay, 2008/2919 E. 2009/577 K. (Danıştay 9. Daire Başkanlığı 2009).
- Danıştay, 2019/2003 E. 2022/1892 K. (Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2022).
- Danıştay, 2018/8215 E. 2022/2796 K. (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2022).
- Danıştay, 2018/4404 E. 2022/2789 K. (Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2022).
- Danıştay VDDK, 1994/335 E. 1995/23 K. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 1995).
- Danıştay VDDK, 2014/304 E. 2014/563 K. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2014).
- Danıştay VDDK, 2018/134 E. 2018/255 K. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2018).
- Elgin, C. (2012). Vergiler ve kayıtdışı ekonomi: Bir değerlendirme ve türkiye örneği. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 237-258.
- Feld, L. & Tyran, J.-R. (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. *Kyklos*, 197-221.
- Ferwerda, J., Kattenberg, M., Chang, H.-H., Unger, B., Groot, L. & Bikker, J. (2011). Gravity models of trade-based money laundering. *DNB Working Paper*, 2-23.
- Gökcan, H. T. (2009). Resmi belgede sahtecilik suçu. *Ankara Barosu Dergisi*, 93-127.
- Gümüş Özuyar, S. E., Yılmaz, M. & Akcan, A. (2022). Relationship between tax accrual/correction rate and economic growth. *Fiscaoeconomia*, 6(2): 601-619
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *2022 faaliyet raporu*. Ankara.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *Kayıt dışı ekonomiyle mücadele eylem planı 2023-2025*. Ankara: Risk Analizi Genel Müdürlüğü.
- Kanun. (1961). *Vergi usul kanunu (213)*. Resmi Gazete 10703 - 10/01/1961.
- Kanun. (1984). *Katma değer vergisi kanunu (3065)*. Resmi Gazete 18563 - 02/11/1984.
- Kanun. (2004). *Türk ceza kanunu (5237)*. Resmî Gazete 25611- 12/10/2004.
- Kanun. (2011). *Türk ticaret kanunu (6102)*. Resmî Gazete 27846 - 14/2/2011.
- Karakaş, F. T. (2013). Karine kavramı, kanuni karineler ve varsayımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 729-759.
- OECD. (2023). The organisation for economic co-operation and development: <https://www.oecd.org> adresinden alındı
- Songur, M. & Yüksel, C. (2018). Vergi yapısı ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi: türkiye örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 47-70.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza hukuku (vergi kabahatler ve suçları)*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Taxation and Customs Union (European Commission). (2023, Mart 10). *Evolution of the EU list of tax havens*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-02/eu_list_update_22_02_2021_en.pdf adresinden alındı
- Tebliğ. (1996). *Vergi usul kanunu genel tebliği (246 Seri Nolu)*. Resmi Gazete 22577 - 08/01/1996.
- Tebliğ. (1997). *Vergi usul kanunu genel tebliği (257 Seri Nolu)*. Resmi Gazete 23088 - 22/08/1997.
- Tebliğ. (1999). *Vergi usul kanunu genel tebliği (274 Seri Nolu)*. Resmi Gazete 23708 - 28/05/1999.
- Tebliğ. (2002). *Vergi usul kanunu genel tebliği (306 Seri Nolu)*. Resmi Gazete 24789 - 18/06/2002.
- Tebliğ. (2014). *Katma değer vergisi genel uygulama tebliği (1 Seri Nolu)*. Resmi Gazete 28983 - 26/04/2014.
- The Financial Action Task Force. (2019). *Anti-money laundering and counter-terrorist financing measures Turkey Mutual Evaluation Report*. Paris.
- Turhan, Ş. (2023, Mart). *Türkiye kayıtdışı ekonomide birinci*. Hürriyet: <https://www.hurriyet.com.tr>

yet.com.tr/ekonomi/turkiye-kayitdisi-ekonomide-birinci-40041686 adresinden alındı

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2023). *2022 Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Yargıtay, 2014/18189 E. 2017/8449 K. (Yargıtay 15. Ceza Dairesi 2017).
- Yargıtay, 2017/6798 E. 2017/7130 K. (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2017).
- Yargıtay, 2018/3390 E. 2018/4256 K. (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2018).
- Yargıtay, 2017/31563 E. 2019/3149 K. (Yargıtay 15. Ceza Dairesi 2019).
- Yargıtay, 2019/308 E. 2019/4361 K. (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2019).
- Yargıtay, 2021/11213 E. 2021/10936 K. (Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2021).
- Yargıtay CGK., 2012/111512 E. 2014/366 K. (Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2014).
- Yereli, A. B., Köktaş, A. M. & Gölçek, A. G. (2019). Türkiye’de kayıt dışı istihdamın hanehalkı verileri üzerinden incelenmesi. *Artvin Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi (AICOSS '19)*, (333-341), 17-19 Nisan, Artvin.
- Yurdakul, A. (2021). Terörizmin finansmanı ve karapara aklama aracı olarak gayri resmi değer transfer sistemleri: Hawala örneği. *Business and Economics Research Journal*, 829-841.