

**SAHTE FATURA**  
**VE**  
**FATURADAN DOĞAN SORUMLULUKLAR**

**Prof. Dr. Oğuz Kürşat ÜNAL**

**ÖZET**

Sahte faturalar şekil ve görünüm itibarıyla TK. ve VUK. hükümlerine uygun olmakla birlikte gerçeği yansıtmayan belge niteliğini haizdirler. Ancak temelinde herhangi bir hukukî ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmamasını sağlamak veya hayalî ihracatı gerçekleştirmek maksadıyla kullanılmaktadır.

Faturada tarafların sorumluluğu, temel borç ilişkisinden ayrı olarak faturanın hiç düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi yahut sahte fatura düzenlenmesi hallerinde söz konusu olmaktadır.

Ticaret Kanunumuz esas itibarıyla fatura düzenlenip düzenlenmemesi konusunda hukukî veya cezaî bir müeyyide koymamıştır.

VUK. faturalarla ilgili olarak hem hukukî hem de cezaî sorumluluklar öngörmüştür. Bu sorumluluklar fatura düzenlenmemesi, fatura alınmaması, faturada şekil şartlarına uyulmaması ve sahte fatura ile ilgilidir.

Türk Ceza kanununda yer alan Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar (TCK.235-242), hileli veya taksirli iflâs suçları (TCK.m.161,162), güveni kötüye kullanma (TCK.m.155), dolandırıcılık (TCK.m.157,158), özel belgede sahtecilik (TCK.m.207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK.m.208) resmi belgede sahtecilik (TCK.m.204,205,206) suçları bu nevidendir. Vergi Usul Hukukundaki ayırıma göre, sahte veya muhtevası itibarıyla yanıltıcı fatura tanzim etmek ve kullanmak suretiyle de Türk Ceza kanununda tanımlanan bu suçların işlenmesi de mümkün olduğundan, bu nevi suçlar Türk Ceza Kanunumuz bakımından faturada cezai sorumluluk hallerine de misal teşkil edebilir.

**Anahtar kelimeler**

Fatura, Sahte fatura, Hukuki sorumluluk, Cezai sorumluluk

## I. SAHTE FATURA KAVRAMI

Sahte faturayı ifade etmek üzere uygulamada naylon fatura ifadesi kullanılmaktadır. Naylon fatura hukukî bir terim değildir. Bu adlandırma şekli ve bu terimin Danıştay kararlarına da geçmiş olması ve böylece avam kavramların hukuk literatüründe yer alması son derece yanlıştır.

Doktrinde de vergi uygulamasına girmiş olan bu faturalara "şike fatura" veya "muvaazalı fatura" adı da verilmektedir<sup>1</sup>. Sahte fatura iki şekilde düzenlenebilmektedir:

1. Fatura hiçbir temel borç ilişkisi bulunmadan tamamen gerçek dışı olarak doldurulmakta veya,
2. Faturada satılan veya üretilen malın veya verilen hizmetin miktarında, satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgiler yer verilmektedir<sup>2</sup>.

Bu faturalar şekil ve görünüm itibarıyla TK. ve VUK. hükümlerine uygun olmakla birlikte gerçeği yansıtmayan belge niteliğini haizdirler. Ancak temelinde herhangi bir hukukî ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmamasını sağlamak veya hayalî ihracatı gerçekleştirmek maksadıyla kullanılmaktadır<sup>3</sup>. Vergilendirmede ilke, vergi doğuran olayın esas alınmasıdır<sup>4</sup>. Bu olayın da bir vesika ile tevsiki gerekir. Gerçek olmayan fakat temelinde gerçek bir hukukî ilişki varmışçasına düzenlenen ve kanunî şekil şartlarını da haiz olan bu belgelerin kayıtları tevsik etmesi de düşünülemez. Çünkü, tevsike yarayan belgelerden birisi olan faturanın, TK.m.23 hükmüne göre tacirin; bir mal satması, bir mal imal etmesi, bir iş görmesi, veya bir menfaat temin etmesi hallerinde karşı tarafa verilmesi gerekir.

<sup>1</sup> **KIZILOĞLU**, Şükrü : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1994, c.2, s..1943.

<sup>2</sup> **ÖZER**, Yılmaz / **DOĞAN**, A. Abdullah / **ARICA**, M. Nadir: Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara 1996, s.26.

<sup>3</sup> **ERMAN**, Sahir (II): Özel Kanunlar Açısından Ticarî Ceza Hukuku c.1. Genel Kısım, İstanbul 1992, s.7 vd.

<sup>4</sup> **ESEN**, Ahmet(2): Faturanın İnkârı, Maliye Postası, Y.15 Nisan 1988, sa.183,s.3.

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

VUK.m.229 hükmü de benzer bir şekilde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında verilen bir vesika olarak nitelemektedir. Bütün bu hükümlere göre, gerçek bir faturadan söz edebilmek için, taraflar arasında daha önce herhangi bir satım, hizmet veya istisna sözleşmelerinden doğan hukukî bir ilişkinin varlığı şarttır. Bu şartın gerçekleşmemesi halinde her türlü hukukî şekil şartlarını<sup>5</sup> haiz olarak düzenlenen bir fatura hayalî bir işlemi göstermekte ve sahte bir belge niteliği taşımaktadır. Ancak hukukî görünüm bakımından gerçek bir fatura söz konusu olduğundan, sahteliği ispat edilinceye kadar gerçek faturanın hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır.

Fatura gerçek anlamıyla bir taraftan; fatura tanzim eden tacirin gelirini göstermekte diğer taraftan da alan kimsenin giderini ifade etmektedir. Ancak sahte faturada gerçek bir hukukî işlem olmadığı gibi, gerçek bir gelir ya da gider de söz konusu değildir<sup>6</sup>. Bu açıdan vergi ziyana sebep olacak, dolayısıyla suç teşkil edecek bir işlem söz konusudur.

Sahte fatura verme ve kullanma işlemi iki faraziye gerçekleşmektedir. Vergi mükellefi, yaptığı harcamalar karşılığında gerçek fatura alamamakta ve bundan doğan açığını sahte fatura temin etmek suretiyle karşılamakta veya daha az bir vergi ödemek için gerçek olmayan bir gideri göstermek üzere sahte fatura temin etmektedir.

Vergi hukuku açısından doktrinde ve Danıştay uygulamasında iki ihtimalin sonuçları farklı olarak değerlendirilmektedir<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Bkz. § 9 (Faturanın Kapsamı ve Şekli).

<sup>6</sup> Danıştay'a göre; " .... Mükelleflerin yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'sinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV.'sini indirebilmelerinin ön şartı vergisi indirim yapılabilecek işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmış olmasıdır." [Danıştay 7.D., 1991/6564 E., 1994/1493 K.; Danıştay 7.D., 1991/6109 E., 1994/526 K. (Yaklaşım Dergisi, Y.3, sa.25, Ocak 1995, s148, 150)];

Vergi mevzuatı açısından naylon faturalar konusunda bkz. **KIZILOT**, Şükrü (Naylon) : Naylon Fatura Gider Kabul Edilebilir mi ?, Yaklaşım Dergisi, Y.3, sa.29, Mayıs 1995, s.47-50; **EROL**, Can: Naylon Faturada Gösterilen KDV.'nin İndirilip İndirilemeyeceği, Yaklaşım Dergisi, Y.3, sa.25, Ocak 1995, s.11-112. **ESEN**, Ahmet(1): Naylon Faturalar, Maliye Postası, Y.8, 1 Eylül 1987, sa.168, s.8 vd.; Y.9, 1 Ocak 1988, sa.176, s.7 vd. ; Y.9, 15 Ocak 1988, sa.177 s.6 vd.

<sup>7</sup> KIZILOT, s..232vd., **TURGAY**, Recep: Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1977, c.1, s.556.

Birinci ihtimalde; gerçek harcama miktarını tespit etmesi ve bunu aşan kısmı matrah farkı olarak bulmasının uygun olacağı; vergilemede esas olan, gelirin gerçek miktarını kavramak ve bunun üzerinden vergi almak gerekçesiyle, sahte fatura alan kişinin bu fatura kapsamında yazılı harcamaları hiç yapmadığı varsayımıyla, faturalarda yazılı tutarın tamamının matrah farkı olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, inceleme elamanının gerçek harcama miktarını tespit etmesi ve bunun aşan kısmı matrah farkı olarak bulmasının uygun olacağı savunulmaktadır.

İkinci ihtimalde ise; sahte faturalar vergilemede yok sayılmakta ve matrah takdir yoluyla tespit edilmektedir<sup>8</sup>.

Doktrinde ise sahte (naylon) faturanın gider kabul edilmesi gerektiği savunulmaktadır<sup>9</sup>.

Biz bu görüşlere katılmıyoruz. Gerek TK.m.23 hükmü gerekse VUK.m.229 hükmü birlikte değerlendirildiğinde tacir fatura vermek ve almak zorundadır. Gerçek giderini belgelemek için fatura istemesine rağmen alamayan kişi bu hususu kanunî yollarla tevsik etme imkânına her zaman sahiptir. Bunun yerine sahte fatura temini belki daha kolay bir yoldur. Ancak hukuk sistemi içinde kabul edilmemesi ve herhangi bir şekilde prim verilmemesi gereken bir yoldur. Çünkü bu yolla bir taraftan fatura vermektan kaçınan kimseye, diğer taraftan sahte fatura veren kimseye haksız kazanç sağlanmaktadır. Ancak burada gerçekten bir mal satın almış, bir mal imal ettirmiş, bir iş gördürmüş veya bir menfaat sağlamış ve bunların karşılığında bedel ve hizmeti de doğru gösteren, tüm kanunî şekil şartları haiz olan bir faturayı alan iyi niyetli kimselerin de korunması gerekir. Zira fatura verenin, tahsil ettiği KDV veya sair stopajlardan kaçmak maksadıyla sahte fatura verdiğini de iddia etmesi her zaman mümkündür. Böyle bir durumda da, söz konusu belgenin sahte fatura olup olmadığı; bunu tevsik edebilecek; irsaliye, tartı fişi sayım evrakı, anbar girişi, imalâta sevk, nakliye faturası, sigorta poliçesi, kasa ve banka ödeme evrakı, havale belgeleri, bono ve çek, poliçe ve diğer kıymetli evrak gibi belgeler araştırılarak sonuca varılması gerekir. Fatura muhtevasını tevsik edebilecek buna benzer belgelerin varlığı halinde “sahte fatura” düzenlendiği iddiasının da nazara alınmaması, belgeleri doğru ve tam olan mükellefin korunması gerekir<sup>10</sup>. Ancak burada

---

<sup>8</sup> KIZILOT, s.1943.

<sup>9</sup> TURGAY, s.556.

<sup>10</sup> ESEN, Ahmet(2): Faturanın İnkârı, Maliye Postası, Y.15 Nisan 1988, sa.183,s.4 vd.

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

koruncak olan sahte fatura ve sahte faturayı tanzim eden ve hiçbir temel borç ilişkisi olmadığı halde kullanan kimse değil, vergi doğuran olayın gerçek olduğunun ve vergi ziyana sebebiyet vermediğinin tespiti sonucu, iyi niyetli olan, adına sahte fatura tanzim edilen iyi niyetli mükelleflerdir<sup>11</sup>.

## **II. FATURADAN DOĞAN SORUMLULUKLAR**

Faturada tarafların sorumluluğu, temel borç ilişkisinden ayrı olarak faturanın hiç düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi yahut sahte fatura düzenlenmesi hallerinde söz konusu olmaktadır.

<sup>11</sup> Maliye Bakanlığı 306 nolu tebliğ ile; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükelleflerle ilgili açıklama yapılmıştır. Buna göre, fiilin, fiilin oluşturduğu suçu oluşturabilmesi için kasdın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için de, suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması gerekmektedir.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre kullanıcının belgenin sahte olduğunun bilmesi gerekiyorsa bir başka deyimle kasıt söz konusu ise burada 359 maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanılması söz konusu olacaktır. Aksi takdirde manevi unsur oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu itibarla kaçakçılık suçunun oluşması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığının, diğer bir anlatımla bu kullanımda kasdın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek ve isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesi yani 3 kat ceza uygulanmaması gerekmektedir. [306 sıra nolu VUK. genel tebliği (18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı R.G.)]

Ayrıca Maliye bakanlığı KDV. de müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili esasları 84 nolu KDV. Genel tebliği ile yeniden düzenlemiştir. Buna göre ödemenin çekle yapılmış olması halinde TTK. 697 maddesinin 1. ve 2. fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numaralarının yazılmaları halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulamayacakları belirtilmiştir. [84 seri nolu KDV. Genel tebliği (23 Kasım 2001 tarih ve 24592 sa. R.G.)].

### **A. Ticaret Kanununa Göre Faturadan Doğan Sorumluluk**

Ticaret Kanunumuz esas itibarıyla fatura düzenlenip düzenlenmemesi konusunda hukukî veya cezaî bir müeyyide koymamıştır. Faturaya ilişkin TK.m.23 hükmü tacirler arasındaki bir hukukî işlemi düzenlemekte ve bunun verilmesini de fatura alanın iradesine bırakmaktadır. TK.m.23 f.1 hükmüne göre "Ticarî işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir." Görülüyor ki TK.m.23 hükmüne göre fatura verme zorunluluğu olmadığı gibi alma zorunluluğu da yoktur.

Ticaret Kanunu ne faturanın düzenlenmemesini ne eksik düzenlenmesini ne de muhtevası itibarıyla sahte düzenlenmesini bir müeyyideye bağlamıştır. Ancak dolaylı olarak defter tutma ve defterlerin tacirler arasında delil olma özelliklerini düzenleyen TK.m.66, 70, 84, 85,86 hükümleri defterlerin kanuna uygun olarak tutulma mecburiyetini göstermektedir. Ticaret kanununun bu hükümlerindeki başlıca özellik kayıtların doğru olması ve bunların mesnedi teşkil eden ekonomik olayların tevsikini öngörmektedir.

TK.m.66 hükmü diğer kanun hükümlerini mahfuz tutarak defter tutma mükellefiyetini ve diğer belgelerle birlikte faturaları saklama zorunluluğunu, yevmiye defteri tutma mükellefiyetini düzenleyen TK.m.70 hükmünün 6 ncı bendi, her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaralarının defterde belirtilmesi zorunluluğunu hüküm altına almaktadır. Ticarî defterlerin delil kuvveti düzenleyen TK.m.84,85,86 hükümleri ticarî defterlerin kanuna uygun tutulması şartını ifade etmektedir.

Görülüyor ki ticarî defterlerin kanuna uygun tutulmasının bir şartı da, defterlerdeki kayıtların tevsik edilmesidir. Tevsik edici belgelerden birisi de fatura olduğuna göre, tacirin bir mal alması veya satması, bir mal üretmesi veya ürettirmesi, bir hizmet görmesi veya gördürmesi yahut bir menfaat temin etmesi veya ettirmesi hallerinde bu ekonomik olayları defterlerine geçirirken, bu hususları tevsik edecek faturayı da vermek veya almak zorundadırlar. Aksi takdirde defterlerin kanuna uygun olarak tutulduğundan bahsedilemez.

Defterlerin kanuna uygun tutulmamasının müeyyidesini de TK.m.70 f.3 hükmü ile TK.m.84,85,86 hükümleri düzenlemiştir. Bu müeyyideler dolaylı da olsa TK.'nun fatura düzenlenmemesi veya alınmamasını yahut eksik

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

veya muhteva itibarıyla sahte fatura düzenlenmesinin Ticaret Kanunumuz bakımından müeyyidelerini ifade etmektedir.

TK.67/3 66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ilâ 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar yüz liradan bin liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla vazifelenirilmiş olan kimseler dahi aynı cezaya mahkûm edilirler. Diğer kanunlarda bulunan cezaî hükümler mahfuzdur.

TK.m.82, 86 hükümleri de, defterlerin kanuna uygun tutulmaması halinde defterlerin ispat kuvveti kalmayacağını hükme bağlamaktadır.

Sonuç itibarıyla fatura düzenlenmemesi, alınmaması, düzenlenen faturanın eksik veya sahte olması ve bu tür faturaların defterlere kaydedilmesi defterlerin kanuna uygun tutulmadığını da ifade etmektedir. Ticaret Kanunumuzun buna bağladığı hukukî müeyyide ise ticarî defterlerin delil kuvvetinin ortadan kalkmasıdır. Cezaî müeyyidesi ise, yüz liradan bin liraya kadar ağır para cezasıdır. Söz konusu kanun hükmü ayrıca diğer kanunlarda bulunan cezaî hükümleri de mahfuz tutmuştur. Diğer kanunlardan kastedilen ise Ceza Kanunumuz ve Vergi Kanunlarımızdır.

Sahte fatura tanzimi ve kullanılması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi nedeniyle, vergi ziyana sebep olduğu hallerde vergi mevzuatı muvacehesinde vergi kaçakçılığı suçunu, vergi ziyanın gerçekleşmediği hallerde vergi kaçakçılığına teşebbüs suçunu oluşturabileceği gibi<sup>12</sup> Türk Ceza Kanunu açısından da belgede sahtecilik suçunu da oluşturabilir<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> **GÜNDEL**, Ahmet (1): Sahte veya Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması, Yaklaşım Dergisi, Y.1 sa.4, s.4 vd. ; Vergi Suçları konusunda geniş bilgi için bkz. **ERMAN**, Sahir (IV): Vergi Suçları, İstanbul 1988, s.10 vd.; **EDİZDOĞAN**, Nihat / **TAAŞ**, Metin: Vergi Ceza Hukuku, Bursa 1993, s.66-149; Gündel 'e göre, vergi ziyayı gerçekleştirsin veya gerçekleştirmesin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak vergi kaçakçılığı suçunu için yeterlidir [**GÜNDEL**, Ahmet (2): Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1991, s.14]; Ayrıca bkz. §12 / III / A / 2 (Vergi Kaçakçılığına Teşebbüs).

<sup>13</sup> Belgelerde sahtecilik konusunda geniş bilgi için bkz. **MALKOÇ**, İsmail: Uygulamada Belgelerde Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar, Ankara 1986, s.1-173. Ayrıca bkz. § 12 / II (Ceza Kanununa Göre Faturadan Doğan Sorumluluk).

## **B. Vergi Usul Kanununa Göre Faturadan Doğan Sorumluluk**

VUK. faturalarla ilgili olarak hem hukukî hem de cezaî sorumluluklar öngörmüştür. Bu sorumluluklar fatura düzenlenmemesi, fatura alınmaması, faturada şekil şartlarına uyulmaması ve sahte fatura ile ilgilidir.

Vergi suçları başlığı altında inceleyeceğimiz ve VUK. tarafından düzenlenmiş Vergi Ziyai”, “Usulsüzlük ve özel olarak bilgi vermektan kaçınma” ve “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar” faturaya münhasır olmak üzere incelenecektir.

VUK. nu da, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar hükmü ile (VUK.m.331) vergi suçlarını bu üç başlık altında düzenlemiştir.

---

“... Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, somut olayda; **faturaların sahte olduğu** ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyama neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkumiyeti yerine beraatına karar verilmesi yasaya aykırıdır.” [Yargıtay 11.CD, 2001/6053 E., 2001/6820 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

“... Sanıkların **sahte fatura** düzenleyerek bunları bir adi ortaklığa ve bir şahsa verdikleri, bu kişilerinde bu faturaları kullanarak vergi ziyama sebebiyet verdikleri, vergi denetmeninin raporunda belirtilmesi karşısında, bu kişi tarafından düzenlendiği anlaşılan aynı tarihli rapor celp edilerek gerektiğinde bu kişilerin defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak vergi ziyama sebebiyet verip vermedikleri tespit ettirilmeden yetersiz bilirkişi raporuna dayanılarak hüküm kurulması hatalıdır.” [Yargıtay 11.CD, 1998/1569 E., 1998/1498 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

“... Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından **sahte olarak kabulü gerektiği**, somut olayda; faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyama neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkumiyeti yerine beraatına karar verilmesi yasaya aykırıdır.” [Yargıtay 11.CD, 2001/6053 E., 2001/6820 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].



## 1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. (VUK.m.344 f.1). VUK.m.341 hükmüne göre de “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini 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 ziyayı hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

Bu hükümler karşısında mükellefin fatura düzenlenmemesi, fatura almaması, geç fatura düzenlemesi ve sahte fatura tanzimi ile faturada VUK. hükümlerinin ön gördüğü şekil şartlarına uyulmaması evveleminde vergi ziyayı suçunu oluşturmaktadır. Ancak bu fiiller aşağıda da belirtileceği üzere vergi ziyayı suçundan başka vergi suçlarını da oluşturabilir<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> “... 213 sayılı Vergi Usul Kanuna muhalefet suçundan sanık hakkında gerçek hizmet karşılığı olmadığı iddia olunan faturaları düzenleyen şirket yetkilileri hakkında kamu davası açılmış olup olmadığının araştırılması, açıldığının ve henüz sonuçlanmamış olduğunun tesbiti halinde davaların birleştirilerek görülmesi, sonuçlandırılmı tesbiti halinde ise kesinleşmiş hüküm getirilerek dosyaya konulması ve davaya konu faturaların gerçek hizmeti dayalı olup olmadığı, faturaları düzenleyen ile sanığın defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı olarak bilirkişi incelemesi yaptırılması suretiyle araştırılması, gerektiğinde hizmet girişi ve çıkışı ile hizmet karşılığı fatura bedellerinin satıcılara ulaştırılıp ulaştırılmadığının tesbiti ve toplanan deliller birlikte değerlendirilerek bir sonuca varılması gerekir. [Yargıtay 11CD, 1999/5852 E., 1999/6857 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

“... 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefet suçundan sanık hakkında gerçek alım satım karşılığı olmadığı iddia olunan faturaların adına düzenlendiği şirket tarafından kullanılıp kullanılmadığı araştırılıp saptandıktan sonra toplanan delillerin birlikte değerlendirilerek hüküm kurulması gerekir.” [Yargıtay 11.CD 1999/6242 E., 1999/7275 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

“... Bisküvi, çikolata alım-satım ile iştigal eden ve sadece tek bir fabrikadan mal alan sanığın mal giriş faturalarının çok üstünde mal çıkış faturası düzenlediği kesin olarak anlaşıldığından, vergi inceleme raporlarında adları geçen ve gerçek emtia satışı yapılmadığı halde fatura verildiği belirtilen mükellefler hakkında ne işlem yapıldığı araştırılıp, varsa vergi inceleme raporlarının onaylı birer örneklerinin dosyaya getirilmesi, açılmış ise, dava dosyaları getirtilip incelenerek bütün delillerin birlikte değerlendirilmesi ve sonuçlarına göre deliller sanıkların hukuki durumlarının

Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir..(VUK.m336)

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci Maddede yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci Maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır. (VUK.m.337)<sup>15</sup>

Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (VUK.m.339).

Bu Kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiler, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi

---

takdir ve tayini gerekir.” [Yargıtay 11CD., 2000/4271 E., 2000/4429 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

<sup>15</sup> “... İşyerinde yapılan tek bir denetimde 136 faturanın örneklerinin numarasız olduğunun tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu bu faturaların her kullanılışında usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle herbir fatura için usulsüzlük cezası kesilmesinde ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk bulunmamaktadır.” (VG, E: 1996/107 E., 1997/385 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

“... Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlük tek bir eylemdir. Faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde ınsabet bulunmamaktadır.” (VG, 2001/501 E., 2002/62 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

## *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz. (VUK.m.340).<sup>16</sup>

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyanmeleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır (VUK.m.344 f.2vd)<sup>17</sup>

Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. (VUK.m.335).

## **2. Usulsüzlük ve Cezaları**

### **a. Usulsüzlüğün Tarifi**

Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir (VUK.m.351). Kanun buna ilişkin suçları birinci derece, ikinci derece ve özel usulsüzlük halleri olarak ayırmış (VUK.m.352) ve bunlar için özel vergi cezaları öngörmüştür<sup>18</sup>. Ayrıca, Fatura ve benzeri

<sup>16</sup> “... 213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefet suçlarından mahkumiyetlerde 3167 sayılı Kanuna muhalefete ilişkin eski mahkumiyet tekerrüre esas alınmaz.” [Yargıtay 9.CD 1993/242 E., 1993/1262 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

<sup>17</sup> “... Vergi ziyayının varlığının belirlenmesi açısından, adlarına sahte fatura düzenlenen mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak faturaların kullanılıp kullanılmadığının tespiti ve fatura alanların da dinlenerek kimden aldıklarının sorulması, gerekirse faturalardaki imza ve yazının sanığın eli ürünü olup olmadığının araştırılıp vergi yükümlüsünün sorumluluğu da gözetilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekir.” [Yargıtay 11.CD 2001/11381 E., 2002/143 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

“... Belgesiz yapılan satın alınan bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, somut olayda; faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyayına neden olduğu kabul edildiği halde, sanığın mahkumiyeti yerine beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır.” [Yargıtay 11.CD. 2001/6053 E., 2001/6820 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

<sup>18</sup> Geniş bilgi için bkz. KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Ankara 1996, s.260 vd.; EDİZDOĞAN, Nihat / TAŞ, Metin: Vergi Ceza Hukuku, Bursa 1993, s.104 vd.

evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK.m.353), Damga vergisine ilişkin cezaları (VUK.m.355) ve bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için cezaları “ Özel Usulsüzlükler ve Cezaları” başlığı altında düzenlemiştir.

#### **b. Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları**

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir (VUK.m.352);

##### **aa. Birinci Derece Usulsüzlükler**

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması<sup>19</sup>;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması<sup>20</sup>;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. Çiftçiler tarafından 245 inci Madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
5. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)<sup>21</sup>;

<sup>19</sup> “... Faaliyetini durduran yükümlüler de 3065 sayılı katma değer vergisi kanununun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendi uyarınca kdv beyannamesi vermek zorundadır. Vermeyenler adına usulsüzlük cezası kesilmesi yerindedir.” [VG , 2001/458 E., 2002/35 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

“... Katma değer vergisi beyannamesini pişmanlıkla veren yükümlü adına usulsüzlük cezası kesilemez.” [Danıştay 11.D 19971817 E., 1998/3835 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya).]

<sup>20</sup> “... Bilanço esasına göre defter tutması gereken yükümlünün işletme hesabı esasına göre defter tutması özel usulsüzlük cezasını gerektirmez.” [VG, 1998/261 E., 1999/212 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

<sup>21</sup> “... Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlük tek bir eylemdir. Faturaların her

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
8. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci Maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

#### **bb. İkinci Derece Usulsüzlükler**

1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci Maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belirli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

---

biri için usulsüzlük fiilinin tekrerr ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmamaktadır.” [VG, 2001/501 E., 2002/62 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

**c. Özel Usulsüzlükler ve Cezaları**

**aa. Fatura Ve Benzeri Evrak Verilmemesi Ve Alınmaması İle Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması (VUK.M.353)**

1. Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 1,500,000 (129 YTL) liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde **özel usulsüzlük cezası kesilir.**<sup>22</sup>

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı (60.000 YTL) yı geçemez

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için (129 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 75.000.000 (6.000 YTL) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 750 000 000 (60.000 YTL) lirayı aşamaz.

<sup>22</sup> "... Suça konu faturayı düzenleyen şirket hakkındaki raporda, şirketin emtia alış faturalarının tamamının sahte olduğuna, hiçbir gider belgesi bulunmadığı, depo ve ardiyesi olmadığı gibi, emtia alış ve satışlarının sevkine ilişkin nakliye, hamaliye, ambar, kargo vs. giderlerinin de bulunmadığı; şirketin öz sermayesi dikkate alındığında, mevcut cirosuna ulaşmasının mümkün olmadığı tespit edildiği, fatura bedelinin elden ödendiğine ilişkin savunmanın yıl ve tutar itibarıyla ticari teamüle ve hayatın olağan akışına uygun bulunmayıp geçerli sayılmasının mümkün olmadığı, şirketin kasa defterinde bu faturaya ilişkin para çıkışına dair bir kayda da rastlanılmadığı, tüm kanıtlar birlikte değerlendirildiğinde; suçun sübuta erdiğinin kabulü gerektiğinin düşünülmemesi hatalıdır." [Yargıtay 11.CD 2002/2891 E., 2002/3493 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

3. 232 nci Maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu Maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için (129 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara (2.900 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

6. Bu Kanunun 8 inci Maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için (150 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine (460 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla ( yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında (600 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

*Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal*

9. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına (460 YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu Maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı Madde hükmü uygulanmaz.

Bu Maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### **bb. Damga Vergisinde**

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kağıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz. (VUK.m.355).<sup>23</sup>

### **cc. Bilgi vermektan çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 ncı Madde hükmüne uymayanlar için ceza**

Özel bir usulsüzlük hali de “bilgi vermektan çekinmedir. Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. (VUK.m.148)<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> “... Üzerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakıldığında akit olduğu anlaşılan kağıtlar damga vergisine tabidir.” [Danıştay 7.D 1997/2770 E., 1999/773 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

<sup>24</sup> “... Vergi dairesince bilgi ve belge istenilmesine ilişkin olarak gönderilen yazıya mükelleflerce süresi içinde cevap verilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilebilir.” [Danıştay 7.D. 1998/1796 E., 1999/1640 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].



### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar (VUK.m.149).

Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler). (VUK.m.150).

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

---

“... 213 sayılı Yasanın mükerrer 355. maddesine göre ceza kesilebilmesi için öncelikle mükelleflerden istenecek bilgi ve belgenin yazılı olarak tebliğ edilmesi gerekir. Aksi halde bu maddeye göre ceza kesilemez.” [Danıştay 11.D. 1996/7041 E., 1998/509 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

“... Bilgi isteme ve bildirim verme keyfiyetinin genel tebliğ ile duyurulması halinde, yazılı isteme kuralının uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. [Danıştay 11.D. 1997/2307 E., 1999/781 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

“... Mükelleflerden bilgi istenilmesi veya bildirimde bulunmaları hususunun yazıyla istenilmesi gerekir.” [Danıştay 11.D 1997/2986 E., 1999/712 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

*Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal*

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir;

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci Maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.(VUK.m.151)

Söz konusu mükellefiyetlerin yerine getirilmemesi bilgi vermekten çekinme suçunu oluşturur.

VUK.'nda Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.(VUK.m.256)

Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil (VUK.mük.m.355 f.1) ;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında (1.290 YTL ),

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (600 YTL),

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında (290 YTL), Özel usulsüzlükler cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. (VUK.mük.m.355 f.2)<sup>25</sup> ;.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmiyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır (VUK.mük. m.355 f.3).

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. (VUK.mük.m.355 f.4).

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır. (VUK.mük.m.355 f.5).

#### **d. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar**

<sup>25</sup> “... Vergi dairesince bilgi ve belge istenilmesine ilişkin olarak gönderilen yazıya mükelleflerce süresi içinde cevap verilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilebilir.” [Danıştay 7.D. 1998/1796 E., 1999/1640 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

Yukarıda söz konusu ettiğimiz faturaya ilişkin ceza Kanunumuzun “resmî evrakta ve özel evrakta” sahtekârlık suçlarına verilecek hapis cezaları<sup>26</sup> haricinde Vergi Usul Kanunu da “Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve Cezalar başlığı taşıyan 359 – 363 hükümlerinde muhtelif hapis cezaları öngörmektedir.

#### **aa. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

VUK.359 hükmüne göre;

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler<sup>27</sup>,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve ibraz edilmemesi<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Bkz. § 12 / II (Ceza Kanununa Göre Faturadan Doğan Sorumluluk).

<sup>27</sup> Tahrifat konusunda bkz. **AKÇA**, R. Pelin: Vergi Usul Hukukunda Belge Düzenine Uyulmasının İncelenmesi ve Analizi, Basılmamış Master tezi, Ankara 1996, s.98 vd.; **TUNA**, Hatice: Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belgelerde Tahrifat, Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Mart 1991, Y.2, sa. 16, s.33 vd.

“... Şekere zam söz konusu olunca satıcılardan ellerindeki şeker miktarını gösteren beyanname vermeleri istenilmiştir. Sanık üç ton şekerinin beyannamesini vermemiştir. Eylemi 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 345. maddesine uyan vergi kaçakçılığıdır. Vergi dairesinin takdirine bağlıdır. Sözü geçen yasanın 359/1. maddeye uyan hileli vergi suçundan cezalandırılması doğru değildir.” [Danıştay 7.CD. 1974/2192 E., 1974/2134 K., (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya).

<sup>28</sup> Yargıtay, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin, mutlaka vergi ziyanının var olduğunu göstermeyeceği ve kaçakçılık suçunun varlığı için kasdın varlığını ortaya koyacak vergi ziyanının var olması gerektiği ve bu yüzden mutlaka hapis cezasını gerektirmeyeceği görüşündedir [Yargıtay 9.CD. t.5.7.1995, E. 1995/646, K.1995/4599 ( Yaklaşım Dergisi, Y.3, sa.34, Ekim 1995, s.121)].

“... Sanığın; 1989 yılına ait kasa ve envanter defterlerini 12.11.1991 tarihinde yetkililere ibraz etmemesi eylemi, 213 sayılı Kanunun 344/6. maddesi delaletiyle 359. maddesinde yazılı suçu oluşturur.” [Yargıtay 9.CD. 1993/437 E., 1993/1653 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya).

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (*Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.*),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık bürüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenmez.<sup>29</sup>

b) Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.)<sup>30</sup>,

---

“... Usulüne uygun yapılan tebligata rağmen, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen sanığın, bu filin, vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın, subuta eren bu suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerekir.” [Yargıtay 11.CD. 1999/6980 E., 1999/8295 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

<sup>29</sup> “... 213 sayılı Yasanın değişik 359/a-son maddesine göre; hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır ve bu para cezası ertelenemez.” [Yargıtay 11.CD. 2001/4115 E., 2001/4683 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

<sup>30</sup> “... Vergi mükellefinin, vergi dairesine verdiği katma değer vergisi iadesi beyannamesinde, yasada öngörülen zorunlu bilgileri göstermemesi halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır. Sanığın bu yöndeki eylemi, 213 sayılı Yasanın 359/b-1 madde ve fıkrasındaki suçu oluşturmayacağından, TCK.nun 504/7 madde ve bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekir.” [Yargıtay 11.CD. 2001/7501 E., 2001/10734 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

“... Sanığın yönetim kurulu başkanı olduğu şirket hakkındaki bir ihbar üzerine vergi denetmeni tarafından fiili envanter yapılarak vergi incelemesine başlandığı, ihbar doğrultusunda bilgi toplama aşamasında yangının çıktığı, bu tabloya göre, başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılmak suretiyle yok edildiğinin kabulü ile sanığın mahkumiyetine karar vermek gerekirken delil yetersizliğinden bahisle beraatine karar verilmesi yasaya aykırıdır.” [Yargıtay 11.CD. 2001/10948 E., 2001/11640 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya)].

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar<sup>31</sup>,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanamaz.<sup>32</sup>

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

### **bb. İştirak**

Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır.Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur..(VUK.m.360)<sup>33</sup>

<sup>31</sup> "... Şirketin ortağı ve suç tarihinde müdürü olduğu anlaşılan sanığın, şirketin faturasız olarak aldığı Irak mazotunu satın alan müşterilerine, sahte olarak bastırılmış faturalar düzenlenerek verildiği keyfiyetini bilmemesinin mümkün olmadığı, sanığın savunmasının iş yaşamının olağan işleyiş ve koşullarına uygun düşmediği gözetilerek, 213 sayılı Yasanın 359/b-2 madde ve bendi uygulanarak cezalandırılması gerekir." [Yargıtay 11CD. 2001/4804 E., 2001/5957 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

<sup>32</sup> "... 213 sayılı Yasanın değişik 359. maddesinde yer alan ""371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz"" şeklindeki düzenlemesinin uygulanabilmesi için, 371- maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi gerekir." [Yargıtay 11.CD. 2001/7659 E., 2002/3817 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

<sup>33</sup> "... Gerçekte tacir olmayan, şeklen vergi yükümlüsü görünen, sadece sahte fatura düzenleyerek başka bir şahsın vergi kaçakçılığı yapmasına iştirak eden ve bu nedenle ceza mahkemesinde yargılanarak cezalandırılan kişi hakkında, eylemine uyan 213 sayılı Yasanın 338, 358 ve 360. maddeleri hükümlerinin uygulanması gerektiği, yasa dışı olmayan müeyyideler uygulanarak yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır. [VG, 1995/174 E., 1997/78 K. (Karar metni için bkz. Corpus CD-Medya].

**cc.Vergi mahremiyetinin İhlali**

Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198 inci Maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekerrür edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar.(VUK.m.362)

**dd. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar**

Bu kanunun altıncı Maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 240 ıncı Maddesine göre ceza görürler. Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu kanunun 344 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü uygulanır. (VUK.m.363)

**e. Teşhir**

Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar(VUK.m.5);

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. (Değişik bent: 23/06/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi

beyanmelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu madde yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında (Mülga) Ceza Kanununun 480, 481 ve 482 (TCK.m.125)<sup>34</sup> nci maddelerdeki cezalar üç misli olarak hükmolunur.

<sup>34</sup> Madde 125 - (1) Bir kimseye onur, şeref ve saygınlığını rencide edebilecek nitelikte somut bir fiil veya olgu isnat eden (...) (\*) veya sövmek suretiyle bir kimsenin onur, şeref ve saygınlığına saldıran kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Mağdurun gıyabında hakaretin cezalandırılabilmesi için fiilin en az üç kişiyle ihtilat ederek işlenmesi gerekir.  
(2) Fiilin, mağduru muhatap alan sesli, yazılı veya görüntülü bir iletiyle işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkrada belirtilen cezaya hükmolunur.  
(3) Hakaret suçunun;  
a) Kamu görevlisine karşı görevinden dolayı,



### **C. Türk Ceza Kanundan Doğan Sorumluluklar**

Türk Ceza Kanununda tacirin veya tacir olmayanların fatura vermesi veya fatura almaması herhangi bir suç oluşturmaz.

Ancak ceza kanunlarında yer alan suçların bir kısmı da ticaret hayatı ile doğrudan doğruya ilgilidir<sup>35</sup>. Türk Ceza kanununda yer alan Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar (TCK.235-242), hileli veya taksirli iflâs suçları (TCK.m.161,162), güveni kötüye kullanma (TCK.m.155), dolandırıcılık (TCK.m.157,158), özel belgede sahtecilik (TCK.m.207), özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK.m.208) resmi belgede sahtecilik (TCK.m.204,205,206) suçları bu nevidendir. Vergi Usul Hukukundaki ayırıma göre, sahte veya muhtevası itibarıyla yanıltıcı fatura tanzim etmek ve kullanmak suretiyle de Türk Ceza kanununda tanımlanan bu suçların işlenmesi de mümkün olduğundan, bu nevi suçlar Türk Ceza Kanunumuz bakımından faturada cezai sorumluluk hallerine de misal teşkil edebilir.

Suçun oluşmasında zorunlu bir unsur olan kast unsurunun tespit ve ispatında fatura önemli bir rol oynayabilmektedir. Meselâ, satın alınan mal, miktar ve değer itibarıyla ticarî bir nitelik taşımakta ise, bu malların fatura ile alınmaması veya ibraz olunan faturaların usulsüz olmaları halinde, malların kaçak olduklarını bilerek satın alınmış oldukları, faturaları veren kişinin ticarî defterlerinin sıhhatli olmaması ve faturalarda birçok atlamaların bulunması, faturaların kaçak eşyanın ele geçmesinden sonra ibraz edilmeleri, malların ecnebi tipli ve tacir olmayan bir kişiden satın alınmış

---

b) Dini, siyasi, sosyal, felsefi inanç, düşünce ve kanaatlerini açıklamasından, değiştirmesinden, yaymaya çalışmasından, mensup olduğu dinin emir ve yasaklarına uygun davranmasından dolayı,

c) Kişinin mensup bulunduğu dine göre kutsal sayılan değerlerden bahisle, İşlenmesi halinde, cezanın alt sınırı bir yıldan az olamaz.

(4) (Değişik fıkra: 29/06/2005 - 5377 S.K./15. md.)(\*\*) Hakaretin alenen işlenmesi halinde ceza altıda biri oranında artırılır.

(5) (Değişik fıkra: 29/06/2005 - 5377 S.K./15. md.)(\*\*) Kurul halinde çalışan kamu görevlilerine görevlerinden dolayı hakaret edilmesi halinde suç, kurulu oluşturan üyelere karşı işlenmiş sayılır. Ancak, bu durumda zincirleme suça ilişkin madde hükümleri uygulanır.

<sup>35</sup> Erman, TK.m.3 hükmünden esinlenerek "ticarî iş" kavramına giren fiilleri esas olarak almakta ve bu fiiller arasında suç teşkil edenleri "ticarî suç" olarak nitelendirmektedir (ERMAN, Sahir (I): Özel Kanunlar Açısından Ticarî Ceza Hukuku, Genel Kısım, İstanbul 1976, s.41).

*Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal*

bulunmaları, eşyanın kimden alındığının ispat olunmaması, satıcıların kimliklerinin açıklanamaması, satıcının kimliği hakkında sanığın değişik ifadelerde bulunması ve satıcı olarak gösterdiği kişinin gerçek bir tacir olmayıp sahte fatura tanzimiyle iştigal eden bir kişi olması, ibraz edilen faturanın sahte olduğunun anlaşılması, faturanın satış tarihinden sonra düzenlenmiş olup, düzenleyen kişinin yurt dışına kaçmış, faturayı ciro<sup>36</sup> eden şahsın da mevhum bir kimse olması gibi hallerde failin bilerek hareket ettiği kabul edilmektedir<sup>37</sup>.

Görüldüğü gibi ceza hukukumuzda faturaya mahsus özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak faturanın da bir evrak olması nedeniyle, özel belgede sahtecilik (TCK.m.207), Özel belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK.m208), faturada sahtecilik hallerini de kapsamaktadır.

Sahte fatura düzenlemek veya sahte olarak düzenlenmiş olan faturayı kullanmak, suçun manevi unsurunu oluşturan kastın varlığı halinde, Türk Ceza Kanununda tanımlanan özel belgede sahtecilik suçunu oluşturur. Çünkü, belgede sahtecilik suçu Türk Ceza Kanununda ancak kasten işlenebilen bir suç olarak tanımlanmıştır. Bu husus, özellikle sahte olarak düzenlenmiş olan faturayı kullanan iyiniyetli kişilerin ceza hukuku sorumluluğu bakımından önemle üzerinde durulması gereken bir noktayı oluşturmaktadır.

Söz konusu suç oluşturulan hareketlerden biri, faturayı sahte olarak düzenlemektir. Esasında düzenlenmiş bir fatura mevcut olmadığı halde, mevcutmuş gibi sahte olarak üretilmektedir.

Suç, hukuka uygun olarak düzenlenmiş gerçek bir faturayı başkalarını aldatacak şekilde değiştirmek suretiyle de işlenebilir. Bu seçimlik hareketle, esasında mevcut olan fatura üzerinde silmek veya ilaveler yapmak suretiyle değişiklik yapılmaktadır. Mevcut olan özel belge üzerinde sahtecilikten söz

---

<sup>36</sup> Burada söz konusu olan cironun TK.'nun düzenlediği ciro müessesesi ile ilgisi yoktur. Uygulamada mevcut bir faturaya bağlı malın alıcının bu malı daha sonra satması halinde yeni bir fatura kesmeden eski faturanın arkasını imzalayarak satın alana vermesi halini faturanın cirosu şeklinde adlandırılmaktadır. Böyle bir müessese TK. hükümlerinde bulunmadığı gibi VUK. hükümlerinde de bulunmamaktadır. Ayrıca bkz. **KIZILOĞLU**, Şükrü (Ciro): Faturaların Ciro Edilmesi Olayı ve KDV İndirimi, *Yaklaşım Dergisi*, Y.3, sa.36, Aralık 1995, s.57-61; **AKTAŞ**, Hasan : Fatura Cirosu Vergi Dünyası, sa.61, Eylül 1986, s.7 vd.

<sup>37</sup> **ERMAN** (I), s.114 - 116 .

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

edebilmek için, yapılan değişikliğin aldatıcı nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde, özel belgeyi bozma suçu oluşur.

Sahtelikten söz edebilmek için, düzenlenen belgenin gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle, sahteliğin beş duyuyla anlaşılabilir olmaması gerekir. Özel bir incelemeye tâbi tutulmadıkça gerçek olmadığı anlaşılamayan belge, sahte belge olarak kabul edilmek gerekir.

Sahteciliğin, fatura üzerindeki bilgilerin bir kısmına veya tamamına ilişkin olmasının, suçun oluşması açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Söz konusu suçun tamamlanabilmesi için, bu iki seçimlik hareketten birinin gerçekleşmesinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanılması gerekir. Başka bir deyişle, fatura düzenlemek suretiyle özel belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için, faturanın sahte olarak düzenlenmesinin yanı sıra, kullanılmış olması gerekir. Bu bakımdan, sahte olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, faturanın henüz kullanılmamış olması halinde, belgede sahtecilik suçu tamamlanmış olmaz. Yargıtay, mülga 765 s. TCK'nun uygulamasında sahte olarak düzenlenmiş olan özel belgenin henüz kullanılmamış olması halinde özel belgede sahtecilik suçunun oluşmadığını kabul etmekteydi. Bu bakımdan kişi sahte olarak düzenlediği faturayı kullanamamışsa, Yargıtay'ın bu uygulamasına göre özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüsten dolayı cezalandırılması yoluna gidilememekteydi. 5237 s. TCK'nun sisteminde ise, durum bu bakımdan farklılık arz etmektedir.

5237 s. TCK'nun sistemine göre, fatura düzenlemek suretiyle özel belgede sahtecilik suçunun oluşması için, bir unsur olarak kullanmanın gerçekleşmesi gerekir. Kullanmadan maksat, sahte faturanın herhangi bir hukukî ilişkide veya herhangi bir hukukî işlem tesisinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışmaktır.

Özel belgede sahtecilik suçu, başkaları tarafından sahte olarak düzenlenmiş olan bir faturanın kullanılması suretiyle de işlenebilir. Ancak, bunun için, kullanan kişinin, faturanın sahte olduğunu bilmesi gerekir. Yani bu durumda söz konusu suç, ancak doğrudan kastla işlenebilir.

Keza işaret etmek gerekir ki, Vergi Usul Kanununa göre, fatura örnekleri ancak Maliye Bakanlığı ile aralarında anlaşma bulunan ve bu suretle yetkilendirilen kişilere ait matbaalarda bastırılabilir. Maliye Bakanlığı ile

aralarında anlaşma bulunmayan kişilere ait matbaalarda fatura örneği bastırılması ve bu örnekler kullanılarak fatura düzenlenmesi, Vergi usul Kanununda bağımsız bir suç olarak tanımlanmıştır. Ancak, gerçek bir ticari ilişkiye dayanılmak koşuluyla, bu örnekler kullanılmak suretiyle düzenlenen faturaların sahteliğinden söz edilemez. Başka bir deyişle, bu durumda özel belgede sahtecilik suçu oluşmaz.

Fatura, özel belgede sahtecilik suçunun konusunu oluşturmaktadır. Fatura, kural olarak özel belgedir. Ancak, istisnai hallerde, fatura resmi belge niteliğini de taşıyabilir.

Bir belgenin resmi belge niteliğini taşıyabilmesi için, bir kamu görevlisi tarafından görevi gereği olarak düzenlenmesi gerekir. Düzenlenen belge ile, kamu görevlisinin ifa ettiği görev arasında bir irtibatın bulunması gerekir. Bu itibarla, bir kamu kurumu ile akdedilen sözleşme dolayısıyla özel hukuk hükümlerinin uygulama kabiliyetinin olması hâlinde dahi, resmi belge vardır. Çünkü sözleşme, kamu kurumu adına kamu görevlisi tarafından imzalanmaktadır. Keza, özel hukuk hükümlerine bağlı olan bir ticari ilişkinin tarafı olan kamu kurumu adına düzenlenen fatura resmi belge niteliğini taşımaktadır<sup>38</sup>.

Ayrıca, bir özel hukuk kişisi tarafından düzenlenmiş olmakla birlikte, resmi bir işleme tabi tutulmuş olan, örneğin resmi bir belge eki olarak noter yada kamu kurumu tarafından tasdik edilen fatura da resmi belge niteliğini kazanmaktadır.

Resmi belge niteliğini taşıyan fatura üzerinde sahtecilik yapılması halinde artık Türk Ceza Kanununun özel belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerinin değil, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekir. Özel belgede sahtecilik suçundan farklı olarak, resmi belgede sahtecilik suçunun oluşması için, resmi belge niteliğindeki fatura üzerinde sahteciliğin yapılması yeterlidir; üzerinde sahtecilik yapılan faturanın ayrıca kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.

<sup>38</sup> “... Tekel Müdürlüğü'ne ait faturalar resmî evrak niteliğindedir” [Yargıtay 6. CD..1985, 1985/6216 E., 1985/8814 K. (MALKOÇ,s.88)]. Yargıtay, sözleşmeli dış hekimlerinin tanzim ettiği faturaları zaman zaman resmî evrak olarak kabul etmekle birlikte 1985 tarihli kararında özel evrak olarak kabul etmiştir” [Yargıtay 6.CD. 1985/4982 E. 1985 / 9636 K. (MALKOÇ, İsmail: Uygulamada Belgelerde Sahtecilik Suçları ve Mala Karşı Suçlar, Ankara 1986, s.89)].

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

Sahte fatura (belgede sahtecilik) özel bir şeklini oluşturmaktadır. Faturaların Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişi ve kuruluşlarca basılıp kullanılması, kullanılan bu tür belgelere sahte noter tasdiki yapılması, gerçek olmayan kişiler adına ya da gerçek olmayan işlemler için belge düzenlenmesi, sahte imza kullanılması başkasına ait hesap numarası kullanılarak belge düzenlenmesi belgenin içerdiği tutarın düşük veya fazla gösterilmesi, düzenlenen faturanın sahteliğini gösterir<sup>39</sup>.

Ceza Kanunu belgelerde sahtecilik suçunu resmî belgede (TCK.m.204,205,206) ve özel belgede (TCK.m.207) sahtecilik olmak üzere iki çeşit sahteciliği ayrı ayrı düzenlemiştir. Bu bakımdan faturanın resmî ya da hususî evrak olarak mı kabul edileceğinin tespiti gerekmektedir.

Mülga Ceza Kanunu resmî evrakı tarif etmemiş, bu hususu doktrin ve içtihatlarla bırakmıştır. Doktrinde, resmî evrak (varaka) "bir memur tarafından, görev ve fonksiyonu sebebiyle düzenlenen yazıdır" şeklinde tarif edilmektedir<sup>40</sup>. Diğer taraftan Ceza Kanununun, 29.6.1956 tarih ve 6763 sayılı Ticaret Kanununun Mer'iyet ve Şekli Tatbiki Hakkındaki Kanunun 44. maddesiyle değiştirilen 349. maddesinin ikinci fıkrasında "Emre ve hamile yazılı olarak tanzim edilen kambiyo senetleriyle emtiayı temsil eden evrak (konşimento, varant, makbuz senedi, banka tasarruf cüzdanları, cari hesaplar, posta çekleri, traveller's çek'ler, nakliye poliçeleri, depo edilen malları temsil eden makbuzlar ve benzerleri), resmî varaka hükmündedir" denilmekle resmî evraka eşit sayılan varakaları belirtmiştir<sup>41</sup>.

Meri ceza kanunu ise (TCK.m.210),

1.Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanacağını hükme bağlamış ve

<sup>39</sup> KIZILOT, s.3069 ; Bkz. 243 ve 246 Sıra Nolu VUK. GT. (RG. t.7.9.1995, sa.22397 ; RG. t.8.1.1996, sa.22517); **ULUSOY**, Yılmaz: Ticarî Defterler-Ticarî Belgeler, Ankara 1981, s. 67, 233; **ŞEKER**, Sakıp : "Tarihi Yazılması Unutulan Fatura Hiç Düzenlenmemiş Sayılabilir mi?" Vergi Sorunları, sa. 85 , Ekim1995, s. 84-85.

<sup>40</sup> **ERMAN**, Sahir (III) : Ticarî Ceza Hukuku, c.III, Sahtekârlık Suçları, İstanbul, 1981, s.330; **MALKOÇ**, s.5, 55vd.,

<sup>41</sup> Geniş bilgi için bkz. **ERMAN** (III), s.359 vd.

2. Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağını ifade etmiştir.

Özel belge ise; resmî belge sayılmayan her türlü yazılı belgelerdir. Ancak bir yazının özel belge sayılması, onun özel bir kişi tarafından düzenlenmesinden ileri gelmez, göz önünde tutulacak nokta, belgenin resmî bir fonksiyonunun, yani bir kamu görevinin yapılması sırasında ve bu fonksiyon sebebiyle düzenlenmiş bulunmasıdır. Bunu düzenleyen kimsenin isteyerek veya kanunen mecbur olduğu için belgeyi düzenlemiş olması önemli değildir. Bu itibarla, Ticaret Kanunu gereğince tutulması zorunlu olan ticarî defterler, özel belgeden sayılır. Keza özel belgenin kanunen belirli şekilde yazılmış olmaması da bu niteliğini değiştirmez<sup>42</sup>.

Fatura ise tanzim edenin şahsına ve tanzim sebebine bağlı olarak resmî evrak sayılabileceği gibi<sup>43</sup> özel evrak niteliğinde de olabilir<sup>44</sup>. Zira kanun “Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, resmi belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolunacağını” emretmektedir. Dolayısıyla sahte fatura düzenlenmesinde de, kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması halinde, bu faturanın resmi evrak sayılması gerekecektir. Sahte faturanın ticari deftere işlenmiş olması vergi ziyanına dolayısıyla kamunun zararına, sahte faturanın ispat aracı olarak kullanılması gibi durumlarda da kişilerin zararına sonuç doğuracağından ve her iki halde de tanzim eden veya kullanan kişiye haksız menfaat temin edeceğinden, bu gibi hallerde fatura Ceza Kanunu bakımından resmi evrak sayılacaktır.

<sup>42</sup> ERMAN (III), s.469.

<sup>43</sup> “... Tekel Müdürlüğü'ne ait faturalar resmî evrak niteliğindedir” [Yargıtay 6. CD..1985, 1985/6216 E., 1985/8814 K. (MALKOÇ,s.88)]. Yargıtay, sözleşmeli diş hekimlerinin tanzim ettiği faturaları zaman zaman resmî evrak olarak kabul etmekle birlikte 1985 tarihli kararında özel evrak olarak kabul etmiştir” [Yargıtay 6.CD. 1985/4982 E. 1985 / 9636 K. (MALKOÇ, s.89)].

<sup>44</sup> “..... İlaç fiyatlarını belirten etiketlerin varaka niteliğinde olmadığı ancak bunların faturaya bağlanması halinde faturanın özel belge niteliğini kazandığı dikkate alınarak birden fazla fatura düzenlenip düzenlenmediği araştırılmadan...” [Yargıtay 6.CD., 1985/9165 E., 1985/10644 K. (MALKOÇ, s.119)].

### *Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar*

Resmi evrakta sahtecilik suçu, dört şekilde işlenebilir. Fail;

1. Tamamen veya kısmen başkalarını aldatacak şekilde sahte bir belge düzenler (TCK.m.204 ; 207); veya

2. Gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştirir (TCK.m.204(2);207); veya

3. Gerçek bir varakayı kısmen veya tamamen yok eder, bozar veya gizler (TCK.m.205,208).

4. Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunur.(TCK.m.206)

Ceza Kanunumuz resmî evrakta sahtekârlık suçunu işleniş şekline göre değişik müeyyideler koymuş ve üç ay ile sekiz sene arasında değişen hapis cezaları öngörmüştür<sup>45</sup>.

Resmi evrakta sahtecilik suçunda Suçun teşekkülü için bu fillerin birinin yapılması veya bu belgelerin kullanılması yeterli olmasına karşılık, özel evrakta sahtecilik suçunda sahte evrakın bizzat sahte belgeyi düzenleyen veya bilerek başkası tarafından kullanılması gerekir. Başka bir deyişle yukarıda söz konusu ettiğimiz resmî evrakta sahtecilik suçunda suçun teşekkülü için belgenin kullanılma şartı bulunmamaktadır (TCK.m.304). Kullanmadan maksat ispat vasıtalarının gerçeğe uygunluğunu tehlikeye düşüren bir faaliyettir; yani belge sahte olmasa idi ne gibi bir netice meydana

<sup>45</sup> (1) Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmi belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmi belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması halinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır. (TCK.m.204)

(1) Gerçek bir resmi belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır. (TCK.m.205)

(1) Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. (TCK.m.206)

*Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal*

na getirecek idiyse, aynı neticelerin elde edilmesine yönelmiş bir faaliyet söz konusudur<sup>46</sup>. Ayrıca fiilin suç oluşturması için genel veya özel bir zarar imkânı yahut ihtimalinin bulunması ve fail ya da failerin kastının bulunması şarttır<sup>47</sup>.

Ceza Kanunumuz özel evrakta sahtekârlık suçunu işleniş şekline göre de değişik müeyyideler koymuş ve bir yıl ile üç sene arasında değişen hapis cezaları öngörmüştür<sup>48</sup>.

Diğer taraftan Ceza Kanunu bazı hallerde cezada indirim öngörmüş ve Bir hukuki ilişkiye dayanan alacağın ispatı veya gerçek bir durumun belgelenmesi amacıyla belgede sahtecilik suçunun işlenmesi halinde, verilecek ceza, yarısı oranında indirileceğini hükme bağlamıştır. (TCK.m.211)

Buna karşılık Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur. (TCK.m.212)

---

<sup>46</sup> ERMAN (III), s.477,478.

<sup>47</sup> Geniş bilgi için bkz. ERMAN (III), s. 468-489.

<sup>48</sup> “(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır. (TCK.m.207)

(1) Gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (CK.m.208)