

NAYLON FATURA KULLANMA SUÇUNDA KASIT UNSURU VE İSPAT KÜLFETİ - I

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Mayıs 2011 / Sayı: 221

I- GİRİŞ

Vergi kanunlarındaki en ağır yaptırımlar, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları için öngörülmüştür. Maddede belirtilen fiillerle vergi ziyasına (kaybına) neden olan kişiler hakkında, hem 3 kat vergi ziyai cezası uygulanmakta hem de 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası istemiyle asliye ceza mahkemesi nezdinde ceza yargılaması yapılmaktadır.

Söz konusu vergi kaçakçılığı suçlarından en yaygın biçimde görüleni ise 'sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı (SMİY) belge düzenleme ve kullanma'dır.

Makalemizde, vergi kaçakçılığı suçlarından SMİY belge düzenleme ve kullanmanın sıkça rastlanılan bir türü olan SMİY fatura (naylon fatura)(1) kullanma suçunda, 1 kat veya 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve hapis cezasına hükmedilmesi bakımından, 'bilerek' kullanmanın yani 'kasit' unsurunun varlığının gerekliliği ile bu konudaki ispat külfeti ele alınacaktır.

II- SAHTE FATURA İLE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI FATURA AYIRIMI

Her ne kadar düzenleme ve kullanma bakımından her ikisinin idari yaptırımı aynı olsa da (3 kat vergi ziyai cezası) sahte fatura ile muhteviyatı (içeriği-kapsamı) itibariyle yanıltıcı fatura, nitelik ve düzenlenme/kullanılma halinde uygulanacak hapis cezası açısından birbirinden farklıdır.

A- SAHTE FATURA

VUK'un 359/b maddesinde, 'sahte belge', gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere, sahte belge ve özelinde sahte fatura nitelendirmesi yapılabilmesi için ortada vergiyi doğuracak gerçek bir işlemin 'hiç olmaması' gerekmektedir.

Bu durumda, bir faturada belirtilen mal alım-satımı veya hizmet sunumu, kısmen dahi olsa gerçekleşse artık sahte belgeden söz etmek mümkün değildir.

B- MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI FATURA

VUK'un 359/a maddesinde yer alan tanıma göre; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge 'muhteviyatı itibariyle yaniltıcı (MİY) belge'dir.

Yanlış uygulamaların ortaya çıkması ihtimaline karşılık Maliye Bakanlığı, VUK'daki bu tanıma ek olarak, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde(2) şu şekilde bir açıklama yapılmıştır:

'- Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinde az veya çok gösteren,

- Alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,

- Mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yaniltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belgelerdir.'

MİY fatura konusunda verilebilecek bir örneğe göre; (B) firması, (A) inşaat firmasına 50 ton inşaat malzemesi satmış ancak faturayı 100 ton olarak düzenlemiştir.

Yapılan incelemede bu husus tespit edilirse inşaat malzemesini satan (B) firması hakkında MİY fatura düzenleme, faturayı alan (A) firması hakkında ise MİY fatura kullanma yönünden işlem yapılacaktır(3).

III- SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI FATURA KULLANMA SUÇUNDA KASIT UNSURU

Yukarıda da açıklandığı üzere, sahte fatura ile MİY fatura arasında hürriyeti bağlayıcı ceza bağlamında bir ayırım öngörülmüştür. Ancak VUK'un 344. ve 359. maddelerinin lafzından, her iki belgenin düzenlenmesi ile kullanılmasının, hem vergi ziyai cezası(4) hem de hapis cezası(5) bakımından aynı yaptırıma tâbi tutulduğu anlaşılmaktadır.

Kanun koyucunun iradesinin, düzenleme ile kullanma arasında fiilin ağırlığı bakımından bir fark bulunmadığı, aynı yaptırımla cezalandırılması gerektiği yönünde tecelli etmiş olması makuldür. Ancak SMİY fatura 'düzenleme' suçunda kastın varlığını aramaya gerek olmadığı, düzenlemenin kastın karinesi(6) olduğu kabul edilebilirse de 'kullanma' fiili açısından durumu ayrıca değerlendirmek gerekmektedir.

Zira faturayı kullanan kişi, bu faturayı, gerçek bir mal veya hizmet teslimi karşılığında almış, 'bilmeden' kullanmış olabilir.

Bu noktada, konu hakkındaki vergi idaresinin yaklaşımı ve Danıştay'ın son kararları ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) genel hükümleri çerçevesindeki görüşümüz aşağıda yer almaktadır.

A- VERGİ İDARESİNİN YAKLAŞIMI

Maliye Bakanlığı'nın 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde(7), SMİY belge kullanma suçunda, manevi unsur olan kastın bulunup bulunmamasına göre uygulanacak işleme ilişkin açıklamalar yapılmıştır(8).

Tebliğ'de, özetle, SMİY belge kullanıldığına dair tespit yapılırken kastın olup olmadığının araştırılması gerektiği belirtilmiştir. Vergi idaresinin görüşüne göre; araştırma ve inceleme neticesinde, somut olayda kastın olmadığı kanaatine varılması halinde, hapis cezası ve 3 kat vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Ancak kasıt olmasa da yani mükellef SMİY belgeyi bilmeden kullansa dahi 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği, ayrıca ifade edilmiştir.

B- DANIŞTAY'IN YAKIN TARİHLİ KARARLARI

SMİY fatura kullanıldığı tespitiyle yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda, kasıt unsurunun da değerlendirildiği Danıştay 9. Dairesi'nin son kararları şu şekildedir:

'Davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilafli faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir.'(9)(10)

Gerekçesinde 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'ne de atıf yapılan işbu kararların, teorik anlamda, vergi idaresinin konuya yaklaşımı ile benzerlik taşıdığı anlaşılmaktadır. Ancak vergi idaresinin, aşağıda örneklerine yer verildiği şekilde, somut olayın tespitinde hukuka aykırı yöntemler benimsemesi ve bu bağlamda da ispat külfetini gereği gibi yerine getirmemesinden ötürü, kesilen vergi ziyai cezası tamamen iptal edilmekte ya da en azından yukarıdaki kararlarda görüldüğü üzere 3 kattan 1 kata indirilebilmektedir.

C- GÖRÜŞÜMÜZ

1- Hapis Cezası ve 3 Kat Vergi Ziyai Cezası Bakımından

SMİY fatura düzenlemek ve kullanmak gibi vergi kaçakçılığı suçlarının yer aldığı VUK'un 359. maddesi, ceza hükmü içeren bir maddedir.

Bu bakımdan 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesindeki'Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı'hükmü, VUK'un 359. maddesi yani vergi kaçakçılığı suçları için de geçerlidir(11).

Söz konusu genel hükümlerden TCK'nın 21. maddesi ise;

'Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve

istenerek gerçekleştirilmesidir' şeklindedir.

Bu durumda vergi kaçakçılığı suçları da ancak kasıtla işlenebilir. Bu suçların taksirle işlenmesi dahi mümkün olmayıp SMİY olduğu iddia edilen belgenin bilmeden kullanılması kastı kaldırır(12). Kastın yani manevi unsurun yokluğunda, suçun unsurlarının hepsi bir arada gerçekleşmediğinden, cezalandırma da söz konusu olamayacaktır.

Dolayısıyla SMİY faturanın kullanılmasında da kastın varlığı suçun oluşması bakımından ön koşuldur.

Bir başka ifadeyle; kasıtlı yani bilerek ve istenerek SMİY fatura kullanılması, hem ceza yargılamasında hapis cezasına hükmedilebilmesi hem de 3 kat vergi ziyayı cezasının yasal olabilmesi açısından şart olup kastın bulunmaması halinde söz konusu yaptırımların uygulanması hukuka ve kanuna aykırı olacaktır(13).

2- Bir Kat Vergi Ziyayı Cezası Bakımından

Vergi idaresi, aşağıda belirtilen zincirleme tarhiyat yöntemi ve benzeri uygulamalarla VUK'un 359. maddesini hukuki dayanak edinerek vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapmaktadır.

Söz konusu tarhiyatların mesnedi olan vergi inceleme raporlarının bazılarında, SMİY fatura kullanma suçu bakımından kasıt unsurunun var olmadığı, doğrudan ve lafzen ifade edilebildiği gibi; mal veya hizmet alışverişinin gerçeği yansıttığı, bu alışverişe ilişkin ödemelerin belirtilen meblağlarda ve özellikle banka kanalından yapıldığı vb. tespitlerle dolaylı olarak da kabul edilebilmektedir.

Vergi inceleme raporunda ya da mahkeme nezdinde bu şekilde SMİY olduğu iddia edilen faturanın bilmeden kullanıldığına, mal veya hizmet alışverişinin gerçeği yansıttığına dair tespitler yapılmasına rağmen, hapis cezası ve 3 kat vergi ziyayı cezası uygulanması mümkün olmadığı gibi 1 kat vergi ziyayı cezası kesilmesi de mümkün değildir.

Burada, kastın olmadığı kabul edildiğinden, 1 kat vergi ziyayı cezası kesilmesi işleminin VUK'un 344/2 ve dolayısıyla 359. maddesine dayandırılması imkanı bulunmamaktadır.

SMİY fatura kullanıldığı yönünde yani VUK'un 344/2 ve 359. maddesine göre yapılan tespitlerden ibaret bir vergi inceleme raporunun sonuç bölümünde, mükellefe, VUK'un 344/1. maddesinde göre 1 kat vergi ziyayı cezası kesilmesi doğrultusundaki idari işlem ise 'sebepten dolayı hukuka aykırı'(14) olarak kabul edilmelidir.

Bir başka deyişle, idareyi, mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesme işlemine götüren olay, SMİY fatura kullanma suçuysa; kastın varlığı, idarenin üzerine düşen ispat külfeti yerine getirilerek somut bir biçimde ortaya konmalı ve 3 kat vergi ziyayı cezası kesilmelidir.

Başlangıçta VUK'un 3 kat vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren 344/2 ve dolayısıyla 359. maddesinden yola çıkılmasına karşın, kastın bulunmadığı hatta mal veya hizmet alışverişinin gerçeği yansıttığı idare tarafından dahi kabul edildiği diğer durumda ise sonuçta VUK'un 344/1. maddesine göre 1 kat vergi ziyayı cezası kesilerek bir bakıma 'ara çözüm' getirilmesi hukuka ve kanuna aykırıdır.

SMİY olduğu iddia edilen fatura vergi doğuran olay bakımından miktar ve mahiyet itibarıyla gerçeği

yansıyorsa, vergi kaybı (ziya) da söz konusu olamayacağından, vergi ziya cezası hiç kesilmemelidir. Aksi bir uygulama, hem vergi hem de ceza hukuku bakımından 'Kanunilik İlkesi'ne aykırılık oluşturacaktır.

Özetle, VUK'un sistematiği, ceza hukuku ve idare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde, SMİY fatura kullandığı gerekçesiyle nezdinde inceleme yapılan bir mükellef hakkında;

- Ya VUK'un 3. ve 134. maddelerinin gereği gibi uygulanması suretiyle kastın varlığı da ortaya konularak 3 kat vergi ziya cezası kesilmeli,

- Ya da kullanılan faturanın gerçeği yansıtmadığı hakkında somut delillere dayalı tespit yapılmıyorsa hiç vergi ziya cezası kesilmemelidir.

Zira kusur-ağır kusur ayırımı artık vergi ve ceza hukukumuzda yer almamaktadır. Derecelendirilmesi mümkün olmayan kastın varlığı halinde suçun manevi unsuru oluşmakta, yokluğu halinde ise suç oluşmamaktadır. Hukukumuzda, ikisinin arası bir duruma yer verilmemiştir.

Bu kapsamda, 'kasıt ispatlanamadıysa 3 kattan vazgeçilerek 1 kat vergi ziya cezası uygulanır' şeklindeki bir ara çözümün hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

3- Hukuka Uygun Olmayan 'Ara Çözüm'ün Mükellef ve Vergi İdaresi Tarafından Kabul Edilmesinin Muhtemel Nedeni

Hukuka ve kanuna uyarlılığı bulunmayan bu ara çözümün, hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından kabul edilebilir karşılanmasının nedeni; kesilen 1 kat vergi ziya cezasının 'uzlaşma' kapsamına girmesi olabilir.

Vergi idaresi, ciddi anlamda somut olayı irdeleyerek kastın varlığını kanıtlayabilirse 3 kat vergi ziya cezası kesecek ve 'vergi suçu raporu' vasıtasıyla savcılığa suç duyurunda bulunacaktır. Ancak uzlaşma kapsamına girmeyen bu durumda; mükellefin, 1 kat vergi ziya cezalı tarhiyatın iki misline isabet eden vergi ve ceza toplamını ödeme gücü ve isteği azalacaktır. Ayrıca ceza yargılaması ile birlikte vergi mahkemesinde de dava açılarak uzun, zor ve yorucu bir sürece girilecektir.

Diğer taraftan, kastın varlığı kanıtlanamazsa hiç tarhiyat yapılmayacağı ve ceza kesilemeyeceği için, vergi idaresi, en azından uzlaşma yoluyla indirilerek tahsil edilmesi muhtemel görülen 1 kat vergi ziya cezalı tarhiyata yönelmektedir.

Mükellef açısından ise 3 kat vergi ziya cezalı tarhiyatla birlikte hapis cezasıyla yargılanma sürecinin uzun ve zorlu oluşu, dava ve avukat masrafları ve özellikle ticari hayatının durma noktasına gelme ihtimali değerlendirilerek; hukuka uyarlılığı bulunmayan ancak uzlaşma yoluyla indirilme imkanı olan 1 kat vergi ziya cezalı tarhiyat daha kabul edilebilir olarak karşılanabilmektedir.

(Devamı Gelecek Sayımızda)

YAZININ II. BÖLÜMÜ İÇİN TIKLAYINIZ

* Avukat

(1) Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde; 'faturası olmayan bir mal için alıcıya verilen veya birini harcama yapmış gibi göstermek amacıyla yasa dışı olarak düzenlenen faturanın halk arasındaki adı' olarak tanımlanan naylon fatura, hem sahte faturayı hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturayı kapsayacak şekilde kullanılmaktadır (Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL, Vergi, Ticaret, ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011 s. 235; M. Süha AKGÜNER-Mahmut SEKUR, Vergi Hukukunda Naylon Fatura, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 11). (2) 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (3) KIZILOL- KIZILOL, age, s. 557. (4) VUK'un md. 344/2'ye göre; vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza (verg ziyaı cezası) üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. (5) VUK md. 359/a-2'ye göre; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. VUK md. 359/b'ye göre ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (6) Karine: Aksi ispatlanana kadar kabul edilen durum. (7) 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (8) 306 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nin ilgili kısmı şu şekildedir: 'Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca (Tebliğ, VUK'un 344. maddesinin 5728 sayılı Kanun ile değişmeden önceki haline göre hazırlanmış olup buradaki ifadenin, maddenin yürürlükteki 2. fıkrasına işaret ettiği kabul edilmelidir) üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası (VUK'un 344. maddesinin, 5728 sayılı Kanun ile değişik 1. fıkrasına işaret edildiği kabul edilmelidir) uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.' (9) Dn. 9. D.'nin, 27.01.2010 tarih ve E.2009/1991, K.2010/267 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 214, Ekim 2010. (10) Dn. 9. D.'nin, 27.01.2010 tarih ve E.2009/2070, K.2010/269 sayılı Kararı'nın tam metni için bkz. Yaklaşım, Sayı: 210, Haziran 2010. (11) 5237 sayılı TCK'nın 5. maddesinin gerekçesinde; 'diğer kanun-larda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir' ifadeleri kullanılarak, 'aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluştur-acağı' açıkça belirtilmiştir. (12) Nuri OK-Ahmet GÜNDEL, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s. 227 ve s. 317. (13) Y. Burak ASLANPINAR, 'Bilerek

Sahte Fatura Kullanma(ma)-II', Hürses, 11.09.2009. (14) İdari işlemin, sebep (neden) yönünden hukuka aykırılığı ve iptal edilebilirliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Metin GÜNDAY, İdare Hukuku, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002, s. 138-143; A. Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN, İdare Hukuku Cilt: II İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 472-489; A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 222-230; Celal KARARVELİOĞLU, İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3. Baskı, Top-Kar Matbaacılık, Trabzon 1997, s. 64-72.