

# **SAHTE BELGE KULLANMANIN KAST ŞARTININ VUK 359 VE 160/A ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **GİRİŞ**

Vergi sisteminin temelini oluşturan güven ilkesi, beyan esasına dayalı sistemin sürdürülebilirliği açısından yaşamsal önemdedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiilleri bu güveni ciddi biçimde zedeler. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi bu eylemleri kaçakçılık suçu olarak nitelendirirken, 160/A maddesi 2019'da getirilen değişiklikle, sahte belge düzenleme veya kullanma riski taşıyan mükellefler hakkında idari nitelikte önleyici tedbirler getirmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde suçun oluşumunda kast unsurunun varlığı hem cezai hem idari süreçlerde belirleyici hâle gelmiştir. Vergi Denetim Kurulu (VDK) da 160/A'nın uygulanmasına ilişkin genelgelerle, kastın tespitinde dikkate alınacak kriterleri sistematik biçimde ortaya koymuştur.

## **Sahte Belge Ne Demek ? ve Hukuki Olarak Ne İfade Ediyor ?**

VUK'un 359. maddesinde sahte belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı hâlde bunlar varmış gibi düzenlenen belge' olarak tanımlanır. Bu bağlamda iki tür sahtecilik ayrımı yapılır

– Sahte belge: Gerçek bir ticari ilişki olmaksızın tamamen

hayali bir işlem üzerinden düzenlenen belgedir.

– Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise gerçek bir işlem mevcut olsa da belge, miktar veya içerik bakımından gerçeğe aykırıdır.

160/A maddesi ise sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerinin idari sonuçlarını düzenler. Bu maddeye göre, sahte belge düzenlediği veya kullandığı yönünde 'kuvvetli emare bulunan' mükelleflerin mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilebilir. Böylece VUK 359'un cezai yönü, 160/A ile birlikte idari tedbir boyutuna kavuşmuş olur.

## **Kast Unsuru Burda Ne Kadar Önemli ?**

Sahte belge kullanma suçunun oluşabilmesi için doğrudan kastın bulunması gerekir. Yani mükellef, belgenin sahte olduğunu bilerek ve vergi matrahını azaltmak veya haksız menfaat sağlamak amacıyla bu belgeyi kullanmış olmalıdır. Bu nedenle suçun bilmeden veya özen göstermeden işlenmesi mümkün değildir. Bana göre aksini söylemekte doğru değildir.

Yargıtay, kastın varlığını belirlerken mükellefin sektörel konumunu, ticari hacmini, belge temin ettiği firmaların durumunu, belge sayısını ve işlem yoğunluğunu dikkate almaktadır. Kast, doğrudan delillerle kanıtlanamadığında farklı örnekler yada olgular üzerinden değerlendirilir. Ancak ıspatlanamayan net şekilde ortaya konulamayan durumlardan mükellefin hukuki olarak yararlanması doğaldır. Mükellefe bilerek hareket ettiğine dair kesin kanaat oluşacak şekilde bir hazırlık yapılmadan cezai sorumluluğun üzerine yüklenmeside doğru olmayacaktır.

# **Başka Bir Durum ise VUK 160/A ve VDK Genelgesi Kapsamında Kastın İdare Boyutunu Nasıl Yorumlamalıyız ?**

VDK tarafından yayımlanan 'Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma İncelemeleri ile VUK 160/A Uygulamaları' başlıklı genelge, uygulamada risk odaklı analiz, mükellefiyet terki, inceleme öncelikleri ve ispat kriterleri açısından yol gösterici bir belge niteliği taşıdığı anlaşılmakta. Genelge, 160/A maddesinin 'cezalandırıcı değil, önleyici' olduğunu vurgulamakta. Buna göre amaç, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu alanlarda vergi güvenliğini sağlamak ve mükellefiyet sistemini temiz tutmaktır. Aslında düzenleyici ve bilerek kullanıcı olanların önünü çok hızlı şekilde kesmeyi amaçladığını söylemekte yanlış olmayacaktır.

160/A kapsamında yapılan tespitlerde 'kast' doğrudan aranmaz; ancak mükellefin bilme ve özen yükümlülüğünü ihlal edip etmediği araştırılır. Bu değerlendirmede mükellefin faaliyet gösterdiği adresin fiilen varlığı, ticari işlem kapasitesi, alım-satım belgelerinin bütünlüğü ve tedarikçi firmaların risk durumu gibi kriterler kullanılır. Bu yönüyle 160/A VUK 359'un ceza hukuku boyutunu tamamlayan önleyici-idari bir denetim katmanı gibi çalıştığı düşünülebilir. Kastın cezai sonuç doğurduğu 359. maddeye karşın, 160/A'da da kast kavramı ile birlikte aynı zamanda objektif özen yükümlülüğü de karşımıza çıktığı görülür.

VDK genelgesine göre, sahte belge düzenleme veya kullanma riski taşıdığı tespit edilen mükelleflerin kayıtları terkin edilebilir. Bu durumda mükellef yeniden faaliyet göstermek isterse, teminat göstermek ve borçlarını ödemek zorundadır. Terkin işlemi, inceleme sonuçları kesinleşmeden önce dahi uygulanabilir, ancak mükellefin itiraz ve savunma hakkı

saklıdır. Bu süreçte kast, idari işlemin gerekçesinde açıkça yazılmasa da, fiillerin sürekliliği, yoğunluğu ve bilinç düzeyi gibi unsurlar kararın dayanağını oluşturur.

Yargı kararlarında, belgenin sahte olduğunu bilmeden kullanan mükelleflerin cezai sorumluluğunun bulunmadığı; ancak idari sorumluluklarının devam ettiği kabul edilmektedir. Bu nedenle VDK genelgeleri, mükelleflerin belge temininde ticari özen yükümlülüğünü artırmayı hedefler. Gerçek ticari faaliyete dayanan, banka ve sevkiyat kayıtlarıyla desteklenen işlemlerde mükellef lehine yorum yapılması gerektiği yönündeki içtihatlar da bu anlayışı güçlendirmektedir.

## **Sonuç ve Değerlendirme**

VUK 359'daki cezai sistem ile 160/A'daki idari tedbir sistemi, sahte belge kullanımıyla mücadelede birbirini tamamlayan iki temel mekanizma olduğu kesin. 359. madde kastı esas alırken, 160/A özen yükümlülüğünü ön plana çıkarıyor. Bu çerçevede meslek mensuplarının, belge temininde mükellefleri uyarma ve kayıtların gerçekliğini belgeleyen unsurları (banka hareketleri, sözleşmeler, nakliye belgeleri) düzenli biçimde saklama yükümlülüğü artmıştır. Sonuç olarak, sahte belge kullanımı artık yalnızca ceza hukuku yönüyle değil; vergi güvenliğini sağlama, kayıt dışılığı önleme ve mükellefiyetin dürüstlük temeli üzerine oturtulması bakımından da çok katmanlı bir denetim alanı haline gelmiştir.