

# 5728 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE SAHTE VEYA KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VEYA KULLANIMININ İNCELENMESİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI

**Yazar:** BURÇINBOZDOĞANOĞLU\*

**E-Yaklaşım / Haziran 2008 / Sayı: 59**

## I- GİRİŞ

Beyan esasının uygulandığı vergi sistemimizde mükelleflerin defterlerinde yer alan kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığının ispatı mükellefe yüklenmiştir. Mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir.

Bununla birlikte vergi mükelleflerinin belge düzenine biçimsel olarak uyumları, bunları kendi lehlerine delil olarak ileri sürebilmeleri için yeterli değildir. Ayrıca içerik bakımından da gerçeğe uygun olmalıdır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi ispat edici özellik taşımayacaktır.(1)

Belge düzenindeki bazı sapmalar, vergi kayıp ve kaçığını da beraberinde getirmektedir. Bu sapmalar hiç belge düzenlenmemesi yada eksik düzenlenmesi şeklinde ortaya çıkabileceği gibi sahte yada kapsamı itibariyle yaniltıcı belge düzenlenmesi şeklinde de olabilmektedir. “Naylon fatura” olarak tabir edilen “sahte veya muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge” bu belgeleri düzenleyenlerin yanı sıra, söz konusu belgeleri kullananlar açısından da vergi ziyayı cezasıyla ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla da karşı karşıya kalınmasına neden olmaktadır.

Vergi uygulamasında;

- 1- Sahte belge (Gerçek bir işlem yada durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge),
- 2- Kapsamı itibariyle yaniltıcı belge (gerçek bir işlem ya da duruma dayanmakla birlikte, bu işlem ya da durumu, mahiyet ve miktar itibariyle, gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge) olarak tanımlanmaktadır.

## II- 5728 SAYILI KANUNLA SAHTE VEYA KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VEYA KULLANIMINA İLİŞKİN CEZALARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Sahte veya kapsamı itibariyle yaniltıcı belge kullanımı veya düzenlenmesine ilişkin cezaların yer aldığı VUK’un 359. maddesi 08.02.2008 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile bazı değişikliklere uğramıştır. Buna göre;

VUK’un 359. maddesinin (a) fıkrasında kapsama giren fiiller yönünden herhangi bir değişiklik yapılmamış, aynı fiiller yeni 359. maddenin (a) fıkrasında da yer almıştır. Ayrıca; 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, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlara hükmolunacak ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Daha önce “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası” şeklinde olan bu cezanın alt sınırı yükseltilmiştir.

Yeni düzenlemede hapis cezasının paraya çevrilmesine ilişkin hükümlere yer verilmemiş olduğundan, hükmolunan hapis cezalarının paraya çevrilmesinde Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır(2).Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre 1 yıl veya daha az süreli hapis cezaları paraya çevrilebilmektedir. Buna göre maddenin yeni şekli gereğince hükmolunan cezanın 1 yıl olması halinde, hapis cezasının Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre para cezasına veya diğer yaptırımlara çevrilmesi mümkün olacaktır. Paraya çevirme Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Hükmolunan hapis cezasının 1 yıldan fazla olması halinde ise, paraya çevrilmesi mümkün olamayacaktır.

Hapis cezasının ertelenmesi konusunda Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesinde yazılı olan esaslar uygulanacaktır. Söz konusu maddeye göre, işlediği suçtan dolayı 2 yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada 18 yaşını doldurmamış veya 65 yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır.

5728 sayılı Kanun'dan önceki halinde 359. maddenin (b) fıkrasının 1 ve 2. bentlerinde belirtilen fiiller için aynı ceza (18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası) öngörülmekteyken; yeni düzenlemede söz konusu bentler ayrıştırılarak farklı cezalara bağlanmıştır. Buna göre, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 359. maddenin (b) fıkrası gereğince 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Burada cezanın alt sınırı 18 aydan 3 yıla, üst sınırı ise 3 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır. Cezanın alt sınırının 3 yıl olarak belirlenmiş olması nedeniyle, bu fiilleri işleyenler hakkında verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi veya ertelenmesi mümkün olmayacaktır. Ancak fiil işlendiğinde 18 yaşından küçük olanlar ile 65 yaşından büyük olanlar için erteleme mümkündür.

Eski düzenlemenin (b) fıkrasının 2. bendinde belirtilen fiiller, esas itibarıyla yeni düzenlemede 359'uncu maddenin (c) fıkrası olarak yer almıştır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bunları bilerek kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Eski düzenlemede bu fiiller için 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanmakta idi. Buna göre söz konusu fiillere verilecek cezanın hem alt sınırı hem de üst sınırı artırılmıştır. Eski metinde yer alan "**sahte olarak basanlar**" ifadesine ise yeni metinde yer verilmemiştir. Dolayısıyla yetkisiz basılan belgenin sahte olup olmaması ceza uygulamasını etkilemeyecektir. Bu maddede, cezanın alt sınırı 2 yıl olarak belirlendiği için, cezanın alt sınırdan verildiği hallerde ertelenmesi mümkün olabilecektir.

Önceden olduğu gibi, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Yine eski düzenlemeye paralel olarak, kaçakçılık suçları açısından da pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün olacaktır.

359. maddenin eski ve yeni halinin karşılaştırmalı olarak incelendiği tablo aşağıda yer almaktadır:

<b>ESKİ HALİ</b>	<b>YENİ HALİ</b>
<b>Kaçakçılık Suçları ve Cezaları</b>	<b>Kaçakçılık Suçları ve Cezaları</b>
<b>Madde No 359</b>	<b>Madde No 359</b>
4369 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle değişen madde)	(5728 sayılı Kanun'un 276. maddesi ile değişen madde) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
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
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya	

kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için (12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı R.G.'de yayımlanan E.1990/10; K.1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilen sözcükler) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

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

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

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

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

veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

5728 sayılı Kanun'un 277. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun "İştirak" başlıklı 360. maddesi başlığı da "Cezadan İndirim" olmak üzere, "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun

*suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”* şeklinde değiştirilmek suretiyle iştirak müessesesi kaldırılmış ve söz konusu madde iştirak halinde **“Ceza İndirimi”** müessesesine dönüştürülmüştür. Bu nedenle iştirak konusu Türk Ceza Kanunu’nun 37-41. maddeleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Buna göre 360. maddenin eski ve yeni halinin karşılaştırmalı olarak incelendiği tablo aşağıda yer almaktadır:

<b>ESKİ HALİ</b>	<b>YENİ HALİ</b>
<b>İştirak</b> <b>Madde No 360</b> (4369 sayılı Kanun’un 15. maddesiyle değişen madde) Birden fazla kişi 359. 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.	<b>Cezadan indirim</b> <b>Madde No 360</b> <b>(5728 sayılı Kanun’un 277. maddesi ile değişen madde) 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”</b>

5728 sayılı Kanun, Resmi Gazete’de yayımlandığı 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren işlenecek suçlar için yeni cezalar uygulanacaktır. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerde suç fiilleri aynı kalmasına rağmen cezalar artırılmış olduğundan, yani aynı fiillere daha ağır cezalar getirildiğinden, Türk Ceza Kanunu’nun 7/2. maddesinde yer alan; **“suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan Kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanun hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”** hükmü gereğince, daha önce işlenmiş olan suçlar bakımından 5728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulanması söz konusu değildir.

### **III- SAHTE VEYA KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLENMESİ VEYA KULLANIMINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK**

VUK’un 359. maddesinde yapılan değişikliklerle birlikte sahte veya kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanımına ilişkin hapis cezaları artırılmıştır.

Uygulamada ise özellikle sahte veya kapsamı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullananlar açısından ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Naylon fatura kullananlar hakkında;

- Gelir ya da Kurumlar Vergileri,
- KDV yönünden, tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmaktadır.

Ancak, naylon faturada yazılı olan hizmetten yararlanıldığı ya da malın kullanıldığı kanıtlanması durumunda, Gelir ya da Kurumlar Vergisi yönünden o fatura, kısmen ya da tamamen **“gider”** ya da **“malîyet”** unsuru olarak, kabul edilebilmektedir. Ancak KDV yönünden, faturada yazılı KDV’nin tamamının indirimi reddedilmekte ve **“müteselsil sorumluluk”** hükümlerine göre, bu KDV üç kat vergi ziyayı cezası ile birlikte, faturayı kullandıktan istenilmektedir. Ayrıca, VUK’un 359. maddesinde yapılan değişiklikle 1-3 yıl arasında hapis cezası uygulanması istemiyle, olay Cumhuriyet Savcılığına da intikal ettirilebilmektedir.

Bu açıdan mükelleflerin müteselsil sorumluluk müessesesi ve işleyişi ile ilgili açıklamalara yer veren 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde(3), yer alan hükümleri bilmeleri ve bu yönde hareket etmeleri önemlidir.

İlgili tebliğde, müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılamayacak uygulamalar belirtilmiştir. Buna göre mükellefler toplam işlem bedelini;

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan **banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri** ve bu kurumlarca ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- **Ödemenin çekle yapılmış olması halinde** Türk Ticaret Kanunu'nun 697. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları,

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısmılık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu **vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla** tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır(4).

Buna göre 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca;

- Ödemenin, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması,

- Ödemenin, çekle yapılmış olması halinde

faturayı alan şahıs ya da kurum adına, müteselsilen sorumluluk hükümlerine göre, **“üç kat para cezası”** ve **“hapis cezası”** uygulanamamaktadır.

#### **IV- SAHTE VEYA KAPSAMI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMI İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI**

Sahte veya kapsamı itibariyle yanılıcı belge kullanımında, genellikle;

- Faturayı düzenleyen firmanın; faaliyetinin olmadığı,

- Demirbaş ve mal mevcutlarının bulunmadığı,

- İşçi çalıştırılmadığı,

- Motorlu araçlarının bulunmadığı, aynı nitelikte araçların kiralanmadığı,

- Faturaya konu işleri yapacak organizasyona sahip olmadığı

gibi nedenlerle, KDV yönünden, **“müteselsil sorumluluk”** hükümlerine göre, cezalı vergi istenilmekte ve olay hapis cezası istemiyle savcılığa intikal ettirilmektedir.

Danıştay tarafından son yıllarda verilen kararlar **“nylon fatura”** konusunda belli unsurların araştırılması gerektiği yönündedir(5).

Bu kararlar doğrultusunda Danıştay'ın görüşü özetle;

- Sahte ya da yanılıcı faturaları verenler hakkında, düzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı,

- Bu raporlara dayalı olarak, **“komisyon geliri”** elde etmekten dolayı, işlem yapılıp yapılmadığı,

- Yapılmış ise sonucunun ne olduğu,

- Bu raporlarla ilgili, yargı kararlarının bulunup bulunmadığı

- Söz konusu firmanın **mükellefiyetinin, idarece silinip silinmediğinin**, silinmişse dava konusu yapılıp yapılmadığının,

- Fatura düzenlendiği dönemlerde, **KDV beyannamelerini verip vermediği**,

- Adına tarhiyat yapılmışsa, bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı,

gibi hususların araştırılması ve ortaya çıkan sonuca göre karar verilmesi gerektiği şeklindedir.

Danıştay'ın verdiği bu yöndeki kararların, **“nylon fatura kullanılması”** konusunda, iyi niyetli mükellefleri koruyan, önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir(6).

#### **V- SONUÇ**

Nylon fatura düzenlenmesi ve kullanımı, Türk Vergi Sistemi'nin önemli sorunlarından. Özellikle Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan; şirket kuruluşlarında, gösterilen sermayenin belli bir kısmının

bankaya bloke edilmemesi, şirket yönetim kurulunda ve diğer yöneticilerin de asgari bir özellik aranmaması, gibi uygulamalar bu tür yollara başvurmayı kolaylaştırmaktadır

Vergi inceleme elemanlarının, naylon fatura düzenleyenlerden çok, kullananların üzerine gitmesi, düzenleyenlerin yüzde 2 komisyon aldıklarını söylemelerinin dahi yeterli bulunması, sorunun bir başka boyutudur(7).

Bu arada, “**iyi niyetli**” bazı mükellefler, yaptırdıkları iş ya da aldıkları mal nedeniyle, banka aracılığıyla ya da senetle ödeme yapmalarına rağmen “**müteselsilen sorumluluk**” uygulaması yönünden zor durumda kalabilmekte ve hapis cezası istemiyle ceza mahkemelerinde yargılanabilmektedir. Özellikle 5736 sayılı Kanunla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanımına getirilen hapis cezası süresinin artırılması, suça iştirakin cezasının da ağırlaştırılması mükelleflerin bu konuda daha tedbirli olmalarını gerektirmektedir.

Öte yandan Danıştay’ın “**naylon fatura**” ve “**müteselsil sorumluluk**” konusunda, bazı kısıtlamalar getiren kararları ise iyi niyetli mükellefleri koruyan önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

\* **Vergi Denetçisi, DRT Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.(Deloitte)**

(1) Bu konuda geniş bilgi ve ayrıntılı açıklama için Bkz. Şükrü KIZILOL, **Vergi Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanılma Fikri**, (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi),Ankara, 1995; M. Süha AKGÜNER-Mahmut SEKDUR, **Naylon Fatura** Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara, 2004.

(2)M.Tahir UFUK “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla 5728 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”,**Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008.

(3)23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

(4)Bu konuda geniş bilgi ve ayrıntılı açıklama için Bkz. Nuri DEĞER, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, 2007; Şükrü KIZILOL, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

(5)Dn. 4. D.’nin, 26.04.2007 tarih ve E.2006/1742, K.2007/1408 sayılı Kararı, [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com)

(6)Şükrü KIZILOL, “Naylon Fatura Konusunda Önemli Bir Gelişme”, **Hürriyet**, 12 Eylül 2007, s.22

(7) Şükrü KIZILOL, “Naylon Faturada Önemli bir Yargı Kararı”, **Yaklaşım**, Sayı: 178, Ekim 2007.