



## SAHTE BELGE ile MÜCADELE KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER ve ÖNERİLER

*REGULATION REGARDING THE FIGHT  
AGAINST BOGUS DOCUMENT AND  
RECOMMENDATIONS*

Secahattin VURAL<sup>(\*)</sup>

### ÖZ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinde yapılan düzenleme ile sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler bir defa tespit edildikten sonra, farklı tüzel kişilik ve şahıs işletmeleri bünyesinde aynı fiilleri işlemelerinin engellenmesi amaçlanmıştır. Aynı düzenleme ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflerin bu fiillerinin önüne geçmeye yönelik önlemler de alınmaya çalışılmıştır. Düzenlemeye göre bu durumda olanlar Maliye Bakanlığınca ilan edilebilecek ve bunların yeniden mükellefiyet tesisi talepleri ile mükellefiyetin devamında kendilerinden teminat istenebilecektir. Teminat uygulaması ile ilan yöntemi sahte belge ile mücadelede çok isabetli bir düzenleme olmakla beraber, amacına ulaşması noktasında tek başına yeterli değildir. Düzenlemenin amacına ulaşılması için ilave tedbirlerin de alınması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Sahte belge, teminat uygulaması, sahte belge düzenleyenlerin duyurulması

### ABSTRACT

The new Article 153/A of the Tax Procedure Law no. 213 aims at preventing those who have certainly had forgery before from doing it again either under different legal person names or in different real person businesses. According to the Article, those who have produced false documents may be announced by the Ministry of Finance and financial guarantees may be requested from such persons if they decide either to continue to do business or re-establish a business. While accepting its importance during the fight against forgery, it is, however, insufficient on its own. In order to achieve the goal, additional measures need to be taken.

**Key Words:** Bogus document, application of guarantee, the announcement of forgers

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Sahte fatura düzenleme veya kullanmaya bağlı kayıt dışılık, yıllardır çözülemeyen vergisel bir sorun ve adeta ülkemizin kanayan bir yarası haline gelmiştir. Yapılan birçok düzenleme ve alınan önlemlere rağmen, ülkemizde sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması hala engellenememiştir. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu, Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>1</sup> ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) 153/A maddesi eklenmiştir. VUK' ta yapılan bu yeni düzenleme, sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerle mücadele kapsamında yapılmış olup, bu fiilleri işleyenler bir defa tespit edildikten sonra, farklı tüzel kişilik ve şahıs işletmeleri bünyesinde aynı fiilleri işlemelerinin engellenmesi amaçlanmıştır. Aynı düzenleme ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflerin bu fiillerinin de önüne geçmeye yönelik önlemler alınmaya çalışılmıştır. Düzenleme, bu fiilleri işleyenlerin Maliye Bakanlığı'nca duyurulması ve tekrar mükellefiyet tesisi talepleri halinde teminat istenmesi gibi bir çok tedbiri içermektedir. Yapılan bu düzenleme ile de yetinilmemiş, düzenlemenin uygulamasına yön vermek amacıyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından buna ilişkin genel tebliğ çıkarılması çalışmalarına başlanılmıştır.

Çalışmamızda, konuya ilişkin olarak VUK'ta yapılan yeni düzenleme ve bununla ilgili çıkarılması planlanan tebliğdeki bazı düzenlemelerin amacına ulaşabilmesi için, alınması gereken bir takım tedbirlerin gerekliliği üzerinde durulacaktır.

## 2- TEMİNAT UYGULAMASI ve SAHTE BELGE DÜZENLEDİĞİ İNCELEME RAPORU İLE TESPİT EDİLENLERİN DUYURULMASI

Hizmet sektörlerinde en büyük gider kaleminin ücretler olması ve ücret ödemelerinde KDV indiriminin olmaması, inşaat sektöründe yapılan işçilik harcamalarının bir kısmının belgelendirilememesi ve genel anlamda KDV oranlarının yüksekliği gibi nedenlerle sahte belge kullanımına ciddi anlamda bir talep oluşmaktadır. Bu talep de genelde komisyon karşılığı sahte belge ticareti yapmak üzere mükellefiyet tesis ettirenler tarafından karşılanmaktadır. Bitmek bilmeyen talep karşısında oluşan ve adeta sektör haline gelen sahte belge ticareti, ülkemizin çözüm bekleyen vergisel sorunlarının başında gelmektedir. Sahte belge ticareti amacıyla mükellefiyet tesis ettirdikleri vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemelerde tespit edildikten sonra, bu kişilerin aynı amaçla farklı farklı mükellefiyetler tesis ederek sahte belge ticareti yapmaya devam etmeleri ise, sorunu daha da içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir. 6455 sayılı Kanunla VUK' a 153/A maddesi ekleninceye kadar, sahte belge düzenlediği tespit edilenlerin tekrar mükellefiyet tesis ettirmelerini ve sahte belge düzenlemelerini önlemeye yönelik bir düzenleme vergi kanunlarımızda bulunmamaktaydı. Nitekim VUK' a 153/A maddesini ihdas eden 6455 sayılı Kanunun 1. maddesinin gerekçesinde de bu hususa vurgu yapılmıştır.

VUK'un "Teminat Uygulaması" başlıklı 153/A maddesine göre; münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile

<sup>1</sup> 11.04.2013 Tarih ve 28615 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine işi bırakmış addolunan mükellefler ile bu durumda olan şirketlerin kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, şirket sermayesinin asgari %10'una sahip gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların asgari %10 ortağı olduğu ya da yönetiminde buldukları teşebbüslerin, tüzel kişiliği olmayan teşebbüslerde bunları idare edenlerin veya fiilleri işledikleri tespit edilenlerin işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, mükellefiyet tesis edilebilmesi için bunların ve mükellefiyeti terkin edilenlerin tüm vergi borçlarının ödenmesi ve kanunda belirlenen belli bir tutar ile düzenledikleri sahte belgelerin % 10'undan az olmamak üzere teminat vermeleri şartı getirilmiştir. Bu şartlar aynı kişilerin, ortağı oldukları adi ortaklıkların, yönetiminde buldukları veya asgari %10 ortağı oldukları şirketlerin ve idaresinde buldukları teşekküllerin işe başlama bildiriminde bulunması halinde de aranacaktır. Diğer taraftan aynı kişilerin, mükellefiyeti bulunan adi ortaklık, ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin yönetimine veya asgari %10 ortaklığına geçmesi, bunları devralması, kısmen veya tamamen bunlara devrolunması halinde, keyfiyetin vergi dairesinin ıttılana girdiği tarihten itibaren bir ay içinde aynı şartların yerine getirilmesi bu mükelleflerden yazılı olarak istenecektir. Bunların yanı sıra, yapılan inceleme sonrasında gerçek faaliyetinin yanında sahte belge de düzenlediği tespit edilen ve bu durumları kesinleşen mükelleflerin, vergi dairesi bilgisine girdiği tarihten itibaren bir ay içinde kendilerinden aynı şekilde teminat istenecektir.

Sahte fatura ile mücadele kapsamında diğer bir tedbiri düzenleme de VUK'un 153/A maddesinin 12.fıkrasında yapılmıştır. Buna göre münhasıran sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilenlerle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükellefler Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre duyurulacaktır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak madde uygulamasına yön vermek amacıyla, taslak bir tebliğ üzerinde çalışmalarına başlamıştır.

Tebliğ taslağının "**Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işleyenlerin duyurulması**" başlıklı 11. bölümünde; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç madde kapsamındaki bütün fiilleri işleyenlerin ilan edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilenlerle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler, buna dair tespitini yer aldığı inceleme raporuna istinaden yapılan işlemlerin idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya muhakeme neticesinde uygun bulunmak suretiyle **kesinleşmesi halinde** Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesinde ilan edilecektir. Ayrıca tebliğ taslağının 12.1. bölümünde "*153/A maddesi kapsamında kesinleşmeden kasıt, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmamak veya dava konusu edilmesi neticesinde yargı yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir.*" açıklamalarına yer verilmek suretiyle, "**kesinleşmesi**" ifadesine açıklık getirilmiştir. Buna göre sahte belge düzenleme fiilinin tespitine dayanak raporun dava konusu yapılması durumunda, nihai yargı kararı ile onanmadan buna ilişkin duyurunun yapılması mümkün olmayacaktır.

## 2.1- Teminat Uygulaması ile Amaçlananın Sağlanabilmesi İçin Alınması Gereken İlave Tedbirler

VUK'un 153/A maddesinde yapılan düzenleme ile özetle; sahte belge düzenledikleri vergi ince-

lemesine yetkili olanlarca tespit edilerek mükellefiyeti terkin edilenlerin, yeni bir mükellefiyet tesis ettireceği, mükellefiyeti olan bir firma veya şirkete ortak/yönetici olacağı durumlarda kendilerinden ve dahil olacakları şirket veya firmadan teminat talep edilmektedir. Söz konusu düzenleme, sahte belge düzenleyenlerin bu durumlarının tespitinden sonra da halen farklı şirket veya firma kurmak suretiyle bu fiillerine devam etmelerini önlemeye yönelik yapılmış çok isabetli bir düzenlemedir. Ancak, son zamanlarda sahte fatura düzenleme fiilini icra edenler, çoğunlukla kendi adlarına değil de eğitimsiz, işsiz, vasıfsız işçi ve alkol bağımlısı gibi kişileri kullanarak bunlar adına firma veya şirket kurarak mükellefiyet tesis ettirmekte ve bunlar üzerinden sahte belge düzenlemektedirler. Dolayısıyla yapılan yeni düzenlemeyle getirilen teminat uygulaması, sahte belge ticareti yapmak amacıyla yeni mükellefiyetler tesis edilmesini önlemeye yönelik çok isabetli bir tedbir olmakla beraber, amacına ulaşması noktasında tek başına yeterli değildir. Düzenleme ile istenilen amaca ulaşılabilmesi için, birileri tarafından kullanılarak adlarına mükellefiyet tesis ettirilenlerin, mükellefiyetin tesisi sırasında veya hemen sonrasında tespit edilebilmesi önem arz etmektedir. Bu noktada da mükellefiyet tesisi ve sonrasındaki uygulamalara ilişkin düzenlemelerin yeniden ele alınarak, başkaları tarafından kullanılarak adlarına mükellefiyet tesis edilenlerin muhasebeci, matbaa işletmesi ve işyeri sahibi gibi kişilerin de dahil edilmek suretiyle tespit edilebileceği bir kontrol/denetim mekanizmasının oluşturulmasının faydalı olacağı kanısındayız.

Diğer taraftan üzerinde çalışmaları yapılan taslak tebliğin 3.1.3. bölümünde de; *“...sahte belge ticareti yapmak amacıyla hareket edenlerin bazı durumlarda bu amaca yönelik olarak kurdukları şirketlerin veya işletmelerin resmi bir unsuru (ortağı, yöneticisi vs.) olmaktan imtina ettikleri, gerçek mahiyet itibariyle organizasyonda yer almayan kişileri şirket müdürü, ortağı ve benzeri sıfatlarla istihdam ettikleri fakat bütün organizasyonu kendilerinin idare ettikleri bilinmektedir. .... Vergi incelemeye yetkililer, yapacakları vergi incelemelerinde bu nevi’den bir durumun var olup olmadığını özellikle araştırır ve yapacakları tespitte raporda ayrıntılı olarak yer verirler.”* İfadelerine yer verilmek suretiyle inceleme elemanlarına da bu konuda görev yüklenmiştir. Böyle bir durumun tespitinde inceleme elemanlarının rolünün büyük olduğu da şüphesizdir. Yapılan incelemelerde bu neviden bir durumun tespiti için fatura düzenlenen firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılarak, iş yeri sahibi ve muhasebeci gibi ilgili kişilere ulaşılarak fatura düzenleyen firmadaki asıl muhatap hakkında bilgi sahibi olunabilecektir.

## **2.2- Sahte Belge Düzenleyenlerin Duyurulması Usulüne İlişkin Öneri ve Bu Düzenleme ile Amaçlananın Sağlanabilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler**

Taslak tebliğde yapılan düzenlemeye göre sahte belge düzenlediği inceleme raporu ile tespit edilenlerin ilan edilebilmesi için; buna dair tespit yapıldığı rapor ya dava konusu yapılmayacak ya da dava konusu yapılırsa rapordaki tespitler nihai yargı kararı ile onanacaktır. Yani dava konusu yapılan hallerde, idare lehine nihai yargı kararı olmadan ilan yapılması mümkün olmayacaktır. Ancak, bu fiilleri işleyenlerin ilan edilmesinin sahte belge ile mücadeledeki olumlu etkisi, buna ilişkin ilan mümkün olan en kısa zamanda yapılması ile olacaktır. Aksi halde sahte fatura düzenleme fiillerini işleyenlerin bu durumlarının tespit edildiği ve yargı kararı ile kesinleştikten sonra ilan edildiği sırada, düzenlenen sahte faturalar birçok mükellef tarafından alınmış ve kullanılmış olacaktır. Duyurulma

işleminin mümkün olan en kısa zamanda yapılmasının bu düzenlemenin amacına ulaşması noktasındaki önemi ve ülkemizde dava süreçlerinin çok uzun zaman alması karşısında, ilanın usulüne ilişkin olarak benimsenen bu yöntem ile düzenlemenin amacından uzaklaşmıştır. Bilindiği üzere sahte belge düzenleme fiili, Vergi Usul Kanununda vergisel boyutunun da ötesinde adli cezayı gerektiren bir suç olarak tanımlanmış ve bu fiili işleyenlerin hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Anayasamızın 38. maddesinde ise, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimsenin suçlu sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Sahte belge düzenledikleri inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerin bu durumlarının, ancak nihai yargı kararı ile onandıktan sonra ilan edilebileceği şeklinde yapılan taslak tebliğdeki düzenleme, anayasa ve VUK'un bu hükümleri dikkate alınarak yapılmış olabilir. Ancak, sahte belge düzenleme fiilini işleyenler inceleme raporu ile tespit edilmekte ve **bu rapora istinaden** ilgili mükelleften fatura alan mükellefler sahte fatura kullanımı nedeniyle inceleterek bunlara gerekli tarhiyatlar yapılmaktadır. Yani sahte belgeleri alan mükellefler nezdinde **sahte belge düzenleme fiilinin tespit edildiği rapora istinaden** inceleme yapılabilmesi için, bu raporun dava konusu edilip edilmediğine bakılmamakta ve edilmesi halinde de bununla ilgili nihai yargı kararı beklenmemektedir. Kaldı ki ilan için nihai yargı kararının beklenmemesi ve dolayısıyla ilanın hızlıca yapılması, iyi niyet sahibi mükellefler için adeta bir zarurettir. Çünkü bu durumda olan ve sahte fatura kullanma kastı olmayan mükelleflerin, aldıkları faturanın sahte olduğunu anlamaları neredeyse imkansızdır. Yapılan incelemelerde de mükelleflerin büyük bir kısmı, fatura aldıkları firmalarla ilgili sorgulama yapamamaktan şikayet etmekte ve böyle bir sorgulama imkanının kendilerine sunulması yönünde talepte bulunmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus ise, duyurulma yöntemi olarak taslak tebliğde; “*Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesinde ilan edilmesi uygun bulunmuştur.*” ifadeleri kullanılmasına rağmen, bu işlemin tam olarak ne şekilde yapılacağıının belirtilmemesidir.

5228 sayılı Kanunla değiştirilen, VUK'un 160'ıncı maddesinde “*Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.*” hükümlerine yer verilmek suretiyle mükellefiyetleri re'sen terk edilen mükelleflerin duyurulması ile ilgili bakanlığa benzer bir yetki verilmiştir.

Maddenin 3'üncü fıkrasında yapılan değişiklikle, gerçekte herhangi bir ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri olmadığı halde, sadece sahte belge ticareti yapmak üzere, mükellefiyet tesis ettiren kişilerin de mükellefiyet kayıtlarının silinmesine imkan sağlamak suretiyle, sahte belge düzenleme faaliyetinden dolayı vergi idaresinin aldatılması ve kamu düzenini bozucu faaliyetlerin engellenmesi ve sahte belge düzenleyen kişilerin kimlik bilgileriyle, kullandıkları belgelere ilişkin bilgiler kamuoyuna duyurularak diğer mükelleflerin mağduriyetinin önlenmesi hedeflenmiştir.<sup>2</sup>

Bu doğrultuda duyurulmaya ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait ([intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp](http://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp)) internet adresinden “*herhangi bir belgeyi düzenleyen mükellefin, belgenin düzenlendiği tarihte re'sen terkin ettirilip ettirilmediği sorgulanabilir.*” açıklaması ve “**Re'sen Terk**” başlığı ile

<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Uygulama İç Genelgesi, Seri No: 2004/13.

re'sen terkin edilen mükellefiyetler için sorgulama butonu oluşturulmuştur. Böylelikle, bir mükellefin vergi dairesi kayıtlarına göre faal olup olmadığını öğrenmek için bu web adresine gidilerek, TCKN veya VKN üzerinden sorgulama yapılması imkanı sunulmuştur. Yani her ne kadar ilan olarak zikredilse de mükellefiyetleri re'sen terk edilen mükelleflerin bir liste halinde yayınlanması şeklinde değil de; bir mükellefin bu durumda olup olmadığını öğrenme ihtiyacı duyanların, bununla ilgili bilgileri girerek sorgulama yapması şeklinde bir yöntem benimsenmiştir.

Taslak tebliğde tam olarak belirtilmese de sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerin ilanında da aynı yöntemin kullanılması kuvvetle muhtemeldir. Böyle olunca da bir mükellefin sahte belge düzenleyicisi olup olmadığı, bundan fatura alan ve sorgulama ihtiyacı duyan mükellefler tarafından sorgulanacak ve bununla ilgili bilgi sahibi olunacaktır. Yani sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin bu durumlarını, daha ziyade bu fiilleri işleyenlerin muhatapları öğrenmiş olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; Fatura alınan firmanın sahte belge düzenleyip düzenlemediğine ilişkin sorgulama yapılmısa da, o firmayla ilgili bu yönde bir tespit yapıldığı ve yargı kararıyla onanmamış bir rapora istinaden, belgeyi alan mükellef hakkında inceleme yapılacak ve incelemede her halde fatura alınan firmanın bu durumunu öğrenilmiş olacaktır. Herhangi bir yargı kararı ile kesinleşmeyen bir durumla ilgili inceleme aşamasında muhataplar bilgilendirilebiliyorken, olayın en başında muhatapların aynı durumla ilgili bilgilendirilebilmesi için bu duruma ilişkin kesinleşmiş bir yargı kararının beklenmesi anlamsızdır. Sahte belge düzenleme fiilinin tespit edildiği bir raporun yargı kararı olmaksızın hukuken varlığı kabul edilerek, bu rapora istinaden gerekli işlemler tesis edilebiliyor ve bu tespitler hakkında muhataplar bilgi sahibi olabiliyorsa, bu fiilleri işleyenler nihai yargı kararı beklenmeksizin yukarıda belirtilen şekilde ilan edilebilmeli ve muhatapları konu hakkında bilgi sahibi olabilmelidir. Dolayısıyla sahte belge düzenlediği inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerin, **“Haklarında Sahte Belge Düzenlediklerine İlişkin Rapor Bulunun Mükellefler”** sınıflandırması yapılmak suretiyle, bununla ilgili nihai yargı kararı beklenmeden re'sen terkin edilen mükelleflerde belirlenen yöntemle ilanının mümkün ve yapılan düzenlemenin amacına ulaşması için de gerekli olduğu düşüncesindeyiz.

Yapılan düzenleme ile amaçlananın sağlanabilmesi için, ilanının hızlı bir şekilde yapılmasının yanı sıra bir takım tedbirlerin de alınması gerekmektedir. Bu düzenlemenin sahte fatura ile mücadele noktasındaki beklenen etkisi, mükelleflerin fatura alacakları firmanın sahte belge düzenleyicisi olup olmadığını öğrenme imkanına sahip olmasına bağlı olarak, sahte belge düzenleyicisi olan firmaların faturalarını kullanmamak suretiyle sahte fatura talebinin azaltılması yönüyle olacaktır. Ancak, mükellefleri, fatura alacakları firmalarla ilgili böyle bir araştırma yapmaya zorlayan bir mekanizma olmadığı sürece, ilgili araştırmayı sadece iyi niyet sahibi sahte fatura kullanma kastı olmayan mükellefler yapacak olup, yapılan düzenleme ile istenilen amaca tam olarak ulaşamayacaktır. Bilindiği üzere, 306 Sayılı VUK Genel Tebliğinde<sup>3</sup> sahte belge kullanımına ilişkin olarak, belgeyi kasıtlı kullananlarla kasıtsız kullananların belirlenmesi ve kasıtlı kullananların adli yönden de cezalandırılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. İşte bu noktada mükelleflere, aldıkları faturalarla ilgili araştırma/sorgulama yapma yükümlülüğüne ve sahte olduğu Maliye Bakanlığınca duyurulmasına rağmen alınan belgeler

<sup>3</sup> 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

için, belgeyi kullanmada kastın varlığının kabulüne ilişkin düzenleme yapmak suretiyle caydırıcı gerekli tedbirlerin alınması faydalı olacaktır.

Bu konuda alınabilecek diğer bir tedbir ise, mükellefiyeti re'sen terk ettirilmiş mükelleflerden fatura alan mükelleflerin elektronik ortamda uyarılmasına yönelik daha önce GİB tarafından getirilen uygulamaya, sahte fatura düzenlediği tespit edilen mükelleflerin de dahil edilerek uygulamanın genişletilmesi olabilir. Re'sen terk uygulaması ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı resmi internet sitesinden; *bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden alınan Ba-Bs bildirim formları için 01.09.2013 tarihi itibarıyla e-beyanname sistemine kontrol modülü eklenerek program değişikliği yapıldığına* ilişkin duyuru yapılmıştır.<sup>4</sup> Bu kapsamda Ba bildirim formlarında geçmiş dönemlerde terk etmiş (faaliyeti sona ermiş) mükelleflerden alım yapıldığının bildirilmesi durumlarında, bildirimler mükelleflerce onaylanmadan önce kendilerine uyarı mesajı verilecektir. Uyarı mesajlarına rağmen bildirimlerinde geçmiş dönemlerde terk etmiş mükelleflerden alım yaptığını bildiren mükellefler, haklarında işlem yapılmak üzere bağlı buldukları vergi dairelerine sevk edileceklerdir. Bu uygulamanın haklarında sahte belge düzenlediğine ilişkin rapor bulunanların da dahil edilerek, bu durumda olan mükelleflerden Ba formu ile alım yapıldığını bildiren mükelleflerin uyarılması şeklinde genişletilmesi, sahte belge ile mücadele noktasında alınacak çok isabetli alternatif bir tedbir olabilir.

Sonuç olarak; ilan sürecinin yargı kararı beklenmeksizin hızlandırılması, bunun yanı sıra mükelleflere fatura aldıkları firmalarla ilgili sorgulama yapma yükümlülüğü getirilmesi ve fatura aldığını bildirdiği firmalar arasında sahte belge düzenlediğine ilişkin tespit bulunan mükelleflerin elektronik ortamda uyarılması ile bu düzenlemede belirlenen amacın büyük ölçüde sağlanacağı kanısındayız.

### 3- SONUÇ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen 153/A maddesi ile getirilen teminat uygulaması ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenlerin duyurulmasına ilişkin düzenleme, sahte belge ile mücadele kapsamında atılmış çok önemli bir adım olmakla birlikte, düzenleme ile amaçlananın tam olarak sağlanabilmesi için ilave tedbirlerin alınması gerekmektedir. Düzenlemeye göre, münhasıran sahte belge ticareti yapmak için mükellefiyet tesis ettirenlerin bu durumlarının tespitinden sonra farklı kişi/kurumlar nezdinde aynı amaçla işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, bunlardan teminat istenecektir. Ancak, son zamanlarda sahte fatura düzenleme fiilini icra edenler, çoğunlukla kendi adlarına değil de eğitimsiz, işsiz, vasıfsız işçi ve alkol bağımlısı gibi kişileri kullanarak bunlar adına firma veya şirket kurarak mükellefiyet tesis ettirmekte ve bunlar üzerinden sahte belge düzenlemektedirler. Dolayısıyla mükellefiyet tesisi ve sonrasındaki uygulamalara ilişkin düzenlemelerin yeniden ele alınarak, başkaları tarafından kullanılarak adlarına mükellefiyet tesis edilenlerin muhasebeci, matbaa işletmesi ve işyeri sahibi gibi kişilerin de dahil edilmek suretiyle tespit edilebileceği bir kontrol/denetim mekanizmasının oluşturulması ile bu düzenlemenin amacına büyük ölçüde ulaşılabilecektir.

Diğer taraftan madde uygulamasına yön vermek için üzerinde çalışılan taslak tebliğde yapılan düzenlemeye göre; sahte belge düzenlediği inceleme raporu ile tespit edilenlerin ilan edilebilmesi için buna dair tespit yapıldığı raporun dava konusu yapılmaması veya dava konusu yapılması halinde de

<sup>4</sup> "ebeyanname.gib.gov.tr" internet adresinden yapılan duyurudur.

olumlu nihai yargı kararının olması gerekecektir. Ülkemizde dava süreçlerin çok zaman alması karşısında, ilanın usulüne ilişkin olarak benimsenen bu yöntem düzenlemenin amacı ile bağdaşmamaktadır. Çünkü böyle bir durumda ilan yapıldığı sırada, düzenlenmiş olan sahte faturalar birçok mükellef tarafından kullanılmış olacaktır. Çalışmamızda nihai yargı kararı beklenmeden bu fiilleri işleyenlerin ilan edilebileceğine, bu düzenleme ile belirlenen amaca ulaşılabilmesi için alınabilecek ilave tedbirlere ve teminat uygulamasına değinilmeye çalışılmıştır.

**KAYNAKÇA**

- Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Uygulama İç Genelgesi, Seri No: 2004/13.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/vukteb-taslak31122013.pdf>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6455 Sayılı Kanun Madde Gerekçeleri, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0746.pdf>.
- 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı