

SAHTE BELGE KULLANMA KAPSAMINDA MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN VERGİ İNCELEMESİNE İBRAZ EDİLMEYEN DEFTER VE BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZ EDİLMESİ DURUMUNDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

WITHOUT FORCE MAJEURE IN THE SCOPE OF USING FORGED DOCUMENTS BOOKS AND DOCUMENTS NOT SUBMITTED TO TAX INSPECTION PROBLEMS ARISING IN CASE OF SUBMISSION TO THE COURT



Hasan CANAYAKIN*



Cihan TÜRKER**

ÖZ

Türkiye’de vergi sisteminin önemli sorunlarından olan sahte belge kullanımı, kaynakların verimli kullanılmasına engel olmakta, hazine zararına sebebiyet vermekte ve mükelleflerin eşit rekabet edebilme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum ise kamu düzeninde tafisi uzun yıllar süren bozulmalara sebebiyet verebilmektedir. Bu minvalde, sahte belge konulu vergi incelemelerinde defter ve belgelerin inceleme yetkisine mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi durumunda, mahkemeye sunulabileceği yönündeki Danıştayın verdiği İçtihadı Birleştirme Kararı, mevzuatta gerekli düzeltmeler yapılmadan uygulamaya alınması nedeniyle inceleme sürecinin işlerliğine zarar verebilmekte ve bazı mükellefler lehine zımnî haklar doğurabilmektedir. Bu çalışmada, incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkeme tarafından idareye gönderilmesi neticesinde; sahte belgelere ilişkin

ABSTRACT

The use of forged documents, which is one of the important problems of the tax system in Turkey, prevents the efficient use of resources, causes losses to the treasury and eliminates the opportunity for taxpayers to compete equally. This situation can lead deteriorations in public order that may take years to to compensate. In this context, the precedent unification decision given by the Council of State, which states that if the books and documents are not submitted to the tax inspection authority without force majeure in tax inspections on forged documents, can be submitted to the court, may harm the functionality of the inspection process and create implied rights in favor of some taxpayers, since it is implemented without making the necessary corrections in the legislation. This study evaluates the consequences of the court sending books and documents that were not presented for inspection to the administration. It discusses

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hasan.canayakin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1181-5902.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, cihan.turker@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4931-9816.

Canayakin, H., Türker, C. (Şubat 2025). Sahte Belge Kullanma Kapsamında Mücbir Sebep Olmaksızın Vergi İncelemesine İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi Durumunda Ortaya Çıkan Sorunlar, *Vergi Raporu*, 305, (7-14).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 25.11.2024 / M.K.T.: 27.01.2025

gider ve maliyet, özel usulsüzlük cezası ve sahte belgelerin bilerek/bilmeden kullanıldığı yönünden değerlendirme yapılamadığı, bazı durumlarda vergiler ile cezaların zamanaşımına uğraması nedeniyle hiçbir suretle eleştiriye konu edilemediği ve bu durumların sağladığı faydaların kötü niyetli mükellefleri, defter ve belgeleri inceleme yetkisine ibraz etmemeye sevk edebileceği bakımından değerlendirmelere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, Vergi Suçu, İçtihadı Birleştirme Kararı, Defter Belge İbraz Etmeme, Vergi İncelemesi.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H20, H2.

GİRİŞ

Mükellefler vergi ödememek, daha az vergi ödemek veya neticesinde çeşitli faydalar elde etmek ve bazı işlemleri peçelemek maksadı ile sahte belge kullanma yoluna gidebilmektedir. Bununla birlikte sahte belgelerin kullanıldığına dair emarelerin ortaya çıkması ve vergi inceleme maksatlı defter ve belgelerin mali idare tarafından talep edilmesi durumunda mükellefler, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yolunu seçebilmektedir. Sahte belge kullanma ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiillerinin önlenilmesi adına 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde bu fiillerin vergi suçu kapsamında olduğuna dair hükümler yer almaktadır. He ne kadar bu fiiller, vergi suçu kapsamında olsa dahi ikincil mevzuatın varlığı nedeniyle sahte belgelerin bilerek ya da bilmeden kullanıldığına dair değerlendirme yapılma zorunluluğu, matrah ve vergi artırımını kapsamlı kanunlar ile hapis cezaları ve infaz sürelerinin düşük olması, mükelleflerin bu suçları işlemesine yeteri kadar engel olamamaktadır.

Öyle ki Danıştayın, mükelleflerin defter ve belgeleri inceleme yetkisine ibraz etmemesinin nihai bir durum olmadığı, defter ve belgelerin

the inability to assess expenses and costs related to forged documents, the special penalty for non-compliance, and the inability to determine whether forged documents were knowingly or unknowingly used. In some cases, due to the statute of limitations on taxes and penalties, these issues cannot be subject to criticism. The study also considers how such practices may encourage ill-intentioned taxpayers to avoid presenting their books and documents to the inspecting officer.

Keywords: Forged document, tax crime, landmark decision, failure to submit books and documents, tax inspection.

JEL Classification Codes: K34, H20, H2.

mahkemelere sunulabileceği yönünde İçtihadı Birleştirme Kararı ile idarenin uygulaması birleşince engelleyici unsurlara bir etmen daha eklenmiş ve mükellefler bu karar sonrası zımni bir hak elde etmiştir. Bu durum ise vergi suçu kapsamında hüküm altına alınan maddelerin işlevini yitirmesine ve bir takım sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu hususlar temelinde çalışma dört bölümden oluşmaktadır; birinci bölümde; sahte belge kullanma ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda incelemeye yetkililer tarafından yapılan işlemlere, ikinci bölümde, mahkemelere ibraz edilen defter ve belgeler hakkında verilen İçtihadı Birleştirme Kararı'nın ayrıntısına, üçüncü bölümde, defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi neticesinde mahkeme ve mali idare tarafından yapılan işlemlere, dördüncü bölümde, sahte belge kullanma incelemelerinde defter ve belgelerin ibraz edilmesi edilmemesi ve inceleme sonrası mahkemeye ibraz edilmesi arasındaki farklar ve nihai uygulama sonucu tekemmül eden sorunlara ve sonuç bölümünde, varılan sonuçlara ve getirilen çözüm önerilerine yer verilmiştir.

1- SAHTE BELGE KULLANMA İNCELEMELERİNDE İDARENİN UYGULAMASI

Sahte belge kullanma kapsamında incelenen mükelleflere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 135'inci maddesinde belirtilen vergi inceleme yetkisini haiz olanlar tarafından vergi kanunlarının ilgili maddelerine göre defter belge isteme yazısı tebliğ edilmektedir. Muvacehesinde mükelleflerin kanuni defter ve belgelerini ibraz edip etmemesi bir hak olmayıp, mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Bu itibarla, sahte belge kullanma incelemelerinde sahte belgelerin bilmeden ya da bilerek kullanılması ile defter belgelerin inceleme yetkilisine ibraz edilmemesi olmak üzere üç farklı konu tekemmül edebilmektedir. Bu hususların her birinin sonucunda, vergi kanunlarında yer alan yaptırımlar ile karşılaşmaktadır.

Defter ve belgelerin ibraz edilmesi ve incelemeye yetkililer tarafından mükelleflerin sahte belgeleri bilmeden kullandığı kanaatine varılması durumunda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 29'uncu maddesine istinaden indirim konusu yapılan katma değer vergisi, aynı Kanun'un 34 ve 54'üncü maddelerine göre tenzil edilmekte ve tenzil sonrası çıkacak vergiler, gecikme faizi ile birlikte geri istenmekte, VUK'un 344'üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden bir kat vergi zıyaı cezası kesilmekte ve belgelere konu gider ve maliyet yönünden de değerlendirme yapılmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma hükmünden yararlanma hakkı bulunmaktadır.

Sahte belgelerin bilerek kullanıldığının mütalaa edilmesi durumunda ise, sahte belgelerde yer alan katma değer vergisi, gecikme faizi ile birlikte geri istenmekte, VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasına istinaden üç kat vergi zıyaı cezası kesilmekte, sahte belgeye konu mal veya hizmetin gerçekte alınmadığı kanaatine varılması durumunda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

(GVK) veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) gereği gider ve maliyet reddedilmekte, gider ve maliyete katlanıldığı kanaatine varılması durumunda ise VUK 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Neticesinde VUK'un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasına istinaden üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına konu suçlar, ilgili savcılığa bildirilmekte ve vergi zıyaı kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma hükmünden yararlanma hakkının kaybedilmesiyle karşı karşıya kalınmaktadır.

İnceleme yetkililerine defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ise, KDVK'nin 29 ve 34'üncü maddelerine istinaden katma değer vergisi beyanlarında yer alan indirilecek katma değer vergisi, defter kayıtları ve belgeler ile ispatlanamaması nedeniyle indirimlerden tenzil edilmekte, doğacak vergiler tarh edilmekte ve üç kat vergi zıyaı cezası kesilmekte ve VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bununla birlikte, aynı Kanun'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine istinaden on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası konulu suç ilgili savcılığa bildirilmektedir.

2- MAHKEMEYE İBRAZ EDİLEN DEFTER VE BELGELER HAKKINDA DANIŞTAYIN İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARI

Sahte belge konulu vergi incelemelerinin dava safhasına geçiş yapması ile bazı mükellefler, mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesi sürecinde ibraz etmediği defter ve belgeleri yargı mercilerine sunmaktaydı. Bu durumda, bazı mahkemeler sunulan defter ve belgelere göre yeni bir işlem tesis ederken, bazı mahkemeler de sunulan defter ve belgeler üzerinden herhangi bir incelemeye gerek görmeden karar vermekteydi. Aynı konular hakkında farklı mahkeme kararları alınması, mükellefler nezdinde adalet duygusunun zedelenmesine sebebiyet vermekteydi. Nihayetinde farklı kararlar çıkmasının önüne geçmek maksadıyla 25 Temmuz 2019 tarihli ve

30842 sayılı Resmî Gazetede Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E:2013/3, K:2019/1 sayılı Kararı yayımlandı.

Söz konusu İçtihadı Birleştirme Kararı'nda yargı mercileri tarafından verilen kararların bazıları özetle aşağıdaki gibidir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı Karar; *“Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmediği...”* şeklindedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı Karar; *“Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının, dava dilekçesinde ibraz edebileceğini belirttiği defter ve belgeleri istenerek, ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı...”* şeklindedir.

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeyen mükellefler adına yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davalarda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararlar arasında var olan aykırılık, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararı ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda, oy çokluğuyla içti-

hatların birleştirilmesine karar verilmiştir. Bununla birlikte, Danıştay Başsavcısı ve karşı oy kullanan üyeler, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Ayrıca bazı karşı oylar, farklı gerekçelerle İçtihadı Birleştirme Kurulunun çoğunluk kararına katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Sonuç olarak, 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'inci maddesinde belirtilen “Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.” hükmü gereğince Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararı'na istinaden, mükellefler tarafından incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgeler, dava aşamasında yargı mercilerine ibraz edilmesi durumunda, vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınmak üzere mahkemeler tarafından defter ve belgelerin vergi idaresine gönderilmesi zorunlu kılınmıştır.

3- DEFTER VE BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZ EDİLMESİ NETİCESİNDE YAPILAN İŞLEMLER

3.1- İdare Tarafından Yeniden Yapılan Araştırma ve İncelemede Uygulama Süreci

Mahkeme tarafından defter ve belgelerin vergi idaresine teslim edilmesi ile mali idare tarafından, araştırma ve inceleme yapılması gayesiyle vergi incelemesi kapsamında yer almayan iş emri oluşturulmaktadır. Söz konusu iş emri, araştırma ve inceleme yapılmak üzere inceleme yetkilisine tevdi edilmekte ve inceleme yetkilisi tarafından görüş ve öneri raporu tanzim edilmektedir. Görüş ve öneri raporunda, sadece mükellefin kullanmış olduğu sahte belgelerin defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve beyannamelere yansıtılıp yansıtılmadığı yönünden tespitlere yer verilmektedir. Ancak, vergi kanunlarındaki zaman aşımını sürelerinden veya diğer sebeplerden dolayı iş emrinin vergi incelemesi kapsamında

açılmaması, sadece araştırma ve inceleme kapsamında açılması nedeniyle, mükellefin söz konusu sahte belgeleri bilerek mi kullandığı yoksa bilmeden mi kullandığı, sahte belgelere isabet eden tarhiyatlara ait vergi ziyai cezalarının üç kat mı yoksa bir kat mı kesilmesi gerektiği ile gider ve maliyet nazarında kurumlar veya gelir vergisi yönünden ve özel usulsüzlük cezası kapsamında herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır.

İdare tarafından görüş ve öneri raporunun mahkemeye gönderilmesi ile birlikte mahkeme, gerekli tetkikleri ve hukuki değerlendirmeleri yaparak karar aşamasına geçmektedir. Bu doğrultuda, bakış açısına katkı sağlaması bakımından verilen karara örnek vermek gerekirse; T.C. Ankara 1. Vergi Mahkemesinin E: 2020/1793, K: 2022/2624 sayılı Karar'ında özetle; sahte belge kullanan mükellefin adına tanzim edilen faturalara konu katma değer vergisini indirim konusu yapamayacağı ve sahte belgelere isabet eden katma değer vergisi üzerinden üç kat vergi ziyai cezasının hesaplanması gerektiği açıklanmıştır. Bununla birlikte sahte belgeler dışında kalan ve deftere kaydedilen belgelere ilişkin katma değer vergisinin reddedilmesinin hukuka uygun olmadığı yönünde karar verilmiştir. Ayrıca söz konusu karar, T.C. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E: 2023/841, K:2024/746 sayılı Karar'ı ile onanmıştır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararı sonrasında, mükelleflerin defter ve belgelerini inceleme yetkilisine ibraz etmeyerek dava safhasında mahkemeye sunması neticesinde, izleyen bölümlerde yer verileceği üzere, bu Karar ile bazı mükelleflerin defter ve belgeleri inceleme yetkilisine ibraz etmeyerek fayda sağlayabileceği hususlar ortaya çıkmaktadır.

3.2- Defter ve Belgelerin İnceleme Yetkilisine İbraz Edilmemesi ile Ortaya Çıkan Sorunlar

Defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edil-

mesi ve inceleme yetkilisi tarafından görüş ve öneri raporu tanzim edilmesi neticesinde ortaya çıkan sorunlar tahdidi olarak şu şekilde sıralanabilir:

1- Mükellefin inceleme yetkilisine defter ve belgeleri ibraz etmemesi kapsamında, VUK'un 359'uncu maddesinde yetkililer için on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte mükellefin sahte belgeleri bilerek kullandığının mütalaa edilmesi durumunda üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır hükmü yer almaktadır. Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili ile bilerek sahte belge kullanma fiili suçlarına ait hapis cezası sürelerindeki farklılıklardan görüleceği üzere, bilerek sahte belge kullanma verileri yüksek olan veya gerçekte mal veya hizmet satın almayan mükellefin defter ve belgeleri inceleme yetkilisine ibraz etmeyerek mahkemeye sunması durumunda, bilerek sahte belge kullanma suçu hakkında mütalaa yapılamamaktadır. Bu durum, mükellefi defter ve belgeleri inceleme yetkilisine ibraz etmemeye sevk edebilmektedir.

2- Mükellefin inceleme yetkilisine defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle, inceleme yetkilisi tarafından sahte belgelere isabet eden gider ve maliyet yönünden herhangi değerlendirme yapılamamaktadır. Lakin defter ve belgelerin ibraz edilmesi neticesinde, inceleme yetkilisi tarafından gider ve maliyet reddiyatı yapılması durumunda, katma değer vergisi ile birlikte mükellef gelir/kurumlar vergisi yönünden de tarhiyatla karşı karşıya kalabilmektedir. Mükellefin defter ve belgelerini inceleme yetkilisine değil de, mahkemeye sunması durumunda gider ve maliyet yönünden herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır. Bu husus, mükellefi defter ve belgeleri inceleme yetkilisine ibraz etmemeye yönlendirebilmektedir.

3- Mükellefin inceleme yetkilisine defter ve belgelerini ibraz etmemesinden mütevellit ilgili yılda beyan edilen indirilecek katma değer ver-

gisinin tamamının reddedilmesi sonucunda, tarh edilen vergilere üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Ancak, defter ve belgelerin ibraz edilmesi neticesinde, tarh edilen vergilere ilişkin sahte belgelerin bilmeden kullanması durumunda bir kat vergi ziyai cezası, bilerek kullanması durumunda ise üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Mükellefin sahte belge kullanma kapsamında incelemeye girmesi neticesinde, defter ve belgelerin ibraz edilmesi ile edilmemesi durumlarının ayrımının görünmesi ve farkların daha iyi anlaşılması adına yapılan kıyaslama, Tablo-1' de yer aldığı gibidir.

Tablo 1:

Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmesi Durumunda	Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Durumunda	Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi Durumunda
1- Kullanılan sahte belgelere isabet eden indirilecek KDV'ler reddedilir. Bilmeden kullanma halinde bir kat, bilerek kullanma halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.	1- Deftere kaydedilen ve beyan edilen indirilecek KDV'lerin tamamı reddedilir ve üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.	1- Kullanılan sahte belgelere isabet eden indirilecek KDV'ler reddedilir ve isabet eden vergilere üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Sahte belgeler dışında kalan vergi ve vergi ziyai cezaları mahkemeler tarafından iptal edilmektedir.
2- Kullanılan sahte belgelere isabet eden tutarlara ilişkin gider ve maliyetin kabul edilip edilmeyeceği yönünden değerlendirme yapılmaktadır.	2- Kullanılan sahte belgelere isabet eden tutarlara ilişkin gider ve maliyet yönünden değerlendirme yapılamamaktadır.	2- Kullanılan sahte belgelere isabet eden tutarlara ilişkin gider ve maliyet yönünden değerlendirme yapılamamaktadır.
3- Kullanılan sahte belgelere ilişkin olarak bilerek veya bilmeden kullanma yönünden değerlendirme yapılmaktadır. Bilerek sahte belge kullanma yönünden üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması için vergi suçu raporu tanzim edilmektedir.	3- Kullanılan sahte belgelere ilişkin bilerek veya bilmeden kullanma yönünden değerlendirme yapılamamaktadır. defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yönünden on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması için vergi suçu raporu tanzim edilmektedir.	3- Kullanılan sahte belgelere ilişkin olarak bilerek veya bilmeden kullanma yönünden değerlendirme yapılamamaktadır.
4- Kullanılan sahte belgelere ilişkin olarak bilerek kullanma ile gider ve maliyetin kabul edilmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.	4- Kullanılan sahte belgelere isabet eden tutarlara ilişkin özel usulsüzlük cezası yönünden değerlendirme yapılamamaktadır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yönünden özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.	4- Kullanılan sahte belgelere isabet eden tutarlara ilişkin özel usulsüzlük cezası yönünden değerlendirme yapılamamaktadır.
5- Tarhiyat öncesi uzlaşma hükmünden yararlanma hakkı vardır. (VUK-359 kapsamında olanlar hariçtir.)	5- Tarhiyat öncesi uzlaşma hükmünden yararlanma hakkı yoktur.	-

Tablo-1 incelendiğinde; defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesinin inceleme yetkisine ibraz edilmemesine kıyasla nispeten daha avantajlı olduğu açıkça görülmektedir. Bir yükümlülük olan defter ve belgelerin ibraz edilmesi fiili, mükellefler nezdinde bir hakka dönüşmekte olup, zamanla mükellefin nazarında ibraz

edip etmeme noktasında seçim yapabileceği bir olgu haline gelmesi muhtemeldir.

Yukarıda anlatılan hususların, örneklerle somutlaştırılması yerinde olacaktır.

Örneğin; inceleme yetkisine 2024 yılında tevdi edilen 2019 dönemi sahte belge kullanma gerekçeli iş emrine istinaden, mükellefin defter

ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle, inceleme yetkilisi tarafından mükellefin defterlerine kaydedilen ve beyan edilen indirilecek katma değer vergisinin tamamı reddedilerek 08.09.2024 tarihli vergi inceleme raporu (ibraz etmeme fiili) tanzim edilmiştir. Akabinde, vergi idaresi tarafından düzenlenen 06.11.2024 tarihli ihbarname, mükellefe 11.11.2024 tarihinde tebliğ edilmiştir. Söz konusu ihbarnameye, dava açma süresinde mükellef tarafından dava açılmış olup, mükellef defter ve belgeleri 08.12.2024 tarihinde mahkemeye ibraz etmiştir. Mahkeme tarafından 02.02.2025 tarihinde defter ve belgeler vergi idaresine teslim edilerek, defter ve belgeler üzerinde gerekli incelemenin yapılarak inceleme sonucunda düzenlenecek yeni bir inceleme raporunun mahkemeye gönderilmesi istenmektedir. 2019 dönemi incelemesinin normal şartlarda 2024 yılında zamanaşımına uğramış olması nedeniyle, mükellef adına araştırma ve inceleme yapılmakta olup, mükellef adına sahte belge kullanma kapsamında bilerek/bilmeden kullanma ile gider ve maliyet yönünden herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır.

Vergilerin zamanaşımına uğramamasına yönelik olarak örnek vermek gerekirse, inceleme yetkilisine 2024 yılında tevdi edilen 2020 dönemi sahte belge kullanma gerekçeli iş emrine istinaden, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle, inceleme yetkilisi tarafından mükellefin defterlerine kaydedilen ve beyan edilen indirilecek katma değer vergisinin tamamı reddedilerek 14.02.2024 tarihli vergi inceleme raporu tanzim edilmesi neticesinde, vergi dairesi tarafından düzenlenen 02.04.2024 tarihli ihbarname, mükellefe 07.04.2024 tarihinde tebliğ edilmiştir. Söz konusu ihbarnameye, dava açma süresinde mükellef tarafından dava açılmış olup, mükellef defter ve belgeleri 02.05.2024 tarihinde mahkemeye ibraz etmiştir. Mahkeme tarafından 25.06.2024 tarihinde defter ve belgeler üzerinde gerekli incelemenin yapılarak inceleme sonucunda düzenlenecek yeni bir inceleme raporunun mahkemeye gönderilmesi istenmesi

sonucunda, 2020 dönemi incelemesinin normal şartlarda 2025 senesinde zamanaşımına uğramamış olmasına rağmen, idare tarafından araştırma ve inceleme iş emri olarak açılması nedeniyle, mükellef adına sahte belge kullanma kapsamında bilerek/bilmeden kullanma ile gider ve maliyet yönünden herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır.

Sahte belge konulu bir vergi incelemesinde, defter ve belgelerin ibraz edilmemesiyle, VUK'un 3'üncü maddesindeki "... muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile 134'üncü maddesindeki "... ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek ..." hükmü doğrultusunda, vergi incelemesinin yapılması kasten veya belgelerin temin edilememesi nedeniyle engellenmiş olmaktadır. Bu doğrultuda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi akabinde, inceleme yetkilisi tarafından indirilecek katma değer vergisinin tamamının reddedilmesi neticesinde, tanzim edilen vergi inceleme raporuna ve yapılan tarhiyatlara karşı mükellef dava açmaktadır. Dava safhasında, reddedilen katma değer vergisi hakkında karar verilmeden önce, yapılan açıklamalar muvacehesinde yargı mercilerinin ve idarenin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararında belirtilen usule göre hareket etmesi hukuki bir zorunluluktur.

Bu minvalde, mahkeme tarafından idareye teslim edilen defter ve belgeler kapsamında, idare tarafından görevlendirme yapılırken iş emrinin araştırma ve inceleme kapsamlı olarak açılmaması gerekmektedir. Bunun yerine, vergi incelemesinin sağlıklı ve sıhhatli olarak neticelenmesi bakımından, iş emrinin sahte belge kullanma gerekçeli görevlendirme yapılması yerinde olacaktır. Bu doğrultuda, vergi incelemesi kapsamında görevlendirilen iş emrine istinaden, inceleme yetkilisi tarafından sahte belgelerin bilerek/bilmeden kullanma, gider ve maliyet ile vergi ziyai cezası (bir kat veya üç kat) ve özel usulsüzlük cezası yönünden değerlendirme yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, mahkemeye

ibraz edilen defter ve belgelerin, tekrar yapılması gereken inceleme sürecinde vergi kanunlarına göre zamanaşımına uğramasının önünü geçilmesi maksadıyla vergi mevzuatında gerekli düzenlemelerin de yapılması elzemdir.

SONUÇ

Türk vergi sisteminin en büyük sorunlarından biri olan sahte belge kullanımı, hem kamu düzenini bozmakta hem de hazineye ciddi zararlar vererek mükelleflerin adil rekabet etmesine mâni olmaktadır. Bu durum, kaynakların etkin kullanılmasını engelleyen ciddi bir sorun olmakla birlikte, doğrudan hazineye kayıp yaşatırken, dolaylı olarak da tüm ekonomiyi olumsuz etkileyerek mükellefler arasındaki rekabet ortamını bozmaktadır. Bu nedenle sahte belge kullanımına karşı etkin mücadele edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin sahte belge kullanma incelemelerinde, defter ve belgeleri inceleme yetkilisine ibraz etmeyerek dava safhasında mahkemelere ibraz etmesi birçok sorunu da beraberinde getirmiş ve neticesinde mahkemeler arasında da farklı kararlar çıkmasına neden olmuştur. Mahkemeler arasındaki aykırılıkları gidermek amacıyla Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararı yayımlanmıştır.

Söz konusu Karar'a istinaden mahkemeler tarafından vergi idaresine teslim edilen defter ve belgelerin incelenmesinden sonra inceleme yetkilisi tarafından sadece sahte belge kullanmaya ilişkin olarak katma değer vergisi yönünden görüş ve öneri raporu tanzim edilmektedir. Ancak, görevlendirme iş emrinin araştırma ve inceleme kapsamında açılması veya söz konusu incelemenin zamanaşımına uğraması nedeniyle, mükellefler hakkında sahte belge kullanma kapsamında kurumlar/gelir vergisi, özel usulsüzlük cezası ve sahte belgeleri bilerek/bilmeden kullanma yönünden herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır.

Bir başka deyişle, söz konusu Karar sonrası zamanaşımına ilişkin düzenleme yapılmaması ve vergi idaresi tarafından seçilen uygulama nede-

niyle, bir taraftan çözüm üretilirken diğer taraftan çözüm bekleyen yeni sorunların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek olması hasebiyle, defter ve belgelerin mahkeme tarafından vergi idaresine teslim edilmesinden sonra, vergi incelemesi yapılması yönündeki engellerin kaldırılarak idare tarafından tevdi edilen görevlendirme iş emri yazısının inceleme kapsamında açılması ve inceleme yetkilisi tarafından sahte belge kullanmaya ilişkin olarak gelir/kurumlar vergisi, özel usulsüzlük cezası ve sahte belgelerin bilerek/bilmeden kullanma yönünden değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca, söz konusu incelemelerin zamanaşımına uğramasına mani olması maksadıyla yasa koyucu tarafından VUK'un "Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114' üncü maddesine zamanaşımını durdurma kapsamlı hükmün ihdas edilmesinin isabetli bir yaklaşım olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (www.mevzuat.gov.tr) Erişim tarihi: 25 Ekim 2024.
- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu (www.mevzuat.gov.tr) Erişim tarihi: 27 Ekim 2024.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr) Erişim tarihi: 20 Ekim 2024.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (www.mevzuat.gov.tr) Erişim tarihi: 11 Kasım 2024.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E:2013/3, K:2019/1 sayılı Kararı (25/07/2019 Tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete)
- 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (www.mevzuat.gov.tr) Erişim tarihi: 22 Ekim 2024.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 20/12/2021 Tarihli ve 1 Sıra No'lu Danışma Komisyonu Kararı