

VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ¹ HUKUKİLİĞİ ve ETKİNLİĞİ

Taner SARISOY (*)

1 - GİRİŞ

Mükelleflerden bazılarının faaliyetleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenlemek ve bu belgeleri komisyon karşılığında satışa konu etmekten oluşmaktadır.² Bu mükellefler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge üzerinde yer alan mal ve hizmet satışları için de yine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalarla *mal ve hizmet alımında bulunmuş gibi* gösterilmektedir. Vergi inceleme elemanları tarafından alışlarının büyük kısmı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayandırılan mükelleflerle ilgili olarak Vergi Tekniği Raporu (VTR) yazılmakta ve bu raporlara isti-

naden sahte belge kullanan mükelleflerle ilgili olarak ta Sahte Belge Kullanımı (SBK) inceleme yapılmaktadır. Vergi Tekniği Raporu ile mükellefiyetten terkin işlemi yapılırken ayrıca düzenlenen çok yüksek fatura tutarları üzerinden %2 oranında komisyon geliri³ elde edildiği belirtilerek vergi inceleme raporu (VİR) ve Kaçakçılık Suçu Raporu (KSR) düzenlenmektedir. Bu işlemde daha çok zarar gören ve külfete maruz kalan kesim ise bu belgeleri kullanan mükellefler olmaktadır.

2- SAHTE FATURA TİCARETİ-BELGE SATILMASI⁴

2.1- Anlaşmalı Matbaalara Bastırılan Belgelerin Ticaretinin Yapılması Durumu

2.1.1- Satan Açısından

Mükellefler fatura basma izni olan Maliye Ba-

*Vergi Denetmeni

¹ Vergi tekniği raporları, sahte belge ticareti yapan mükelleflerle ilgili olarak düzenlenen ve mükellefiyetten terkin ile sahte belgeyi kullananlar hakkında işlem yapılmasının önerildiği raporlardır.

² Buna talep ise şunlardan doğmaktadır: Belgesiz alışların belgelendirilmek istenmesi, KDV ödemesi çıkan dönemlerde alışların şişirilerek ödemenin ortadan kaldırılabilmesi, maliyetlerin artırılarak karın düşürülmesi veya zararın artırılması gibi unsurlardır.

³ Danıştayca kabul edilmiş oran. (D.3.D.26.01.1994 tarih ve E.1992/983, K.1994/179 sayılı Karar.)

⁴ Burada daha çok sahte belge ticareti olarak sahte *fatura* ticareti esas alınmıştır. Vergi iadesi sistemi için belge toplanması uygulaması kaldırıldığından sahte yazar kasa fişi ticareti önemli ölçüde azalmıştır. Buna rağmen yasa dışı organizasyon gelirleri içinde sahte fatura ticareti ikinci sırada yer almaktadır.

kanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırdıkları faturaları; *bir emtia gibi* satışa konu edebilmektedirler. Normal ticari faaliyette bulunmayan ve sadece bastırılan faturaları komisyon karşılığında diğer kişi ve kurumlara satan bu mükelleflerin bazı ortak özellikleri vardır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Bu mükelleflerin çoğunun eğitim düzeyleri düşüktür.
- Adlarına çok sayıda şirket kurulmuş veya devralınmıştır.⁵
- Bu kişilere ait firmaların çalışanları yoktur, depoları, şubeleri yoktur.⁶
- Çoğunlukla beyannamelerini posta vasıtasıyla göndermektedirler.
- Verilen Ba-Bs formları yanlış bilgiler içerir.
- Ya hiç defter tutulmamakta, ya tasdiksiz defter tutulmakta ya da tutulan defterde yer verilen ciro ile beyannameler uyumsuz olmaktadır. Tutulan defterlerin sayfa sayısı ise çoğunlukla çok yüksek ciroya rağmen çok azdır. Çünkü işlemlerde kasa, banka, alıcılar ve satıcılar ve birkaç gider hesabı dışında hesaplar kullanılmaktadır.
- İşlemler çoğunlukla nakit olarak yapılmaktadır.⁷
- Sık sık adres değişikliği yapılmaktadır. Adreslerinde bulunamamaktadır.
- Çok yüksek beyanlara göre çok düşük tutar-

da vergiler çıkarılmakta ve bunlar ödenmemekte veya hiç ödenecek vergi çıkmamaktadır.⁸

- Çok sayıda fatura bastırmaktadır.
- Çoğunlukla Muhasebeci veya SMMM'leri sahte isimlerden oluşur.⁹
- Küçük sermayelerle kurulmalarına rağmen kısa sürede yüksek meblağlı satışlara ulaşırlar.
- Şirket sözleşmelerinde birbiriyle alakasız bir çok konuda faaliyette bulunulacağı ifadelerine yer verilmektedir. Çoğunlukla kağıtçılık, matbaacılık, inşaat malzemeleri alanlarında yoğunlaşmaktadırlar.

Bu tipte mükelleflerin denetim elemanlarınca veya vergi dairesince tespit edilmesi durumunda çoğunlukla mükellef ortadan kaybolmakta ve gıyabında işlemler yapılarak tespit edilen hususlara bağlı olarak vergi tekniği raporları düzenlenmekte ve bu raporlarda; mükellefin tamamen sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulduğu belirtilerek, gerçek geliri olarak düzenlenen fatura tutarlarının toplamı üzerinden %2 oranında komisyon geliri yazılmaktadır. Ayrıca mükellefiyetten terkin işlemi yapılmakta ve savcılığa gönderilmek üzere KSR düzenlenmektedir. Bununla birlikte mükellefin sahte faturaları sattığı mükelleflerle ilgili olarak "sahte belge kullanımı" yönünden vergi incelemesi yapılmakta ve bu mükelleflerle ilgili olarak KDV indirim reddi ve du-

⁵ Genellikle *evsiz barksız kişiler* şirket yetkilisi olarak seçilmektedir.

⁶ Bazı mükellefler *göstermelik* olarak işçi beyan edebilmektedirler. Ancak çoğunlukla bu işçilerin vergileri ödenmemektedir. Yine aynı şekilde göstermelik olarak şube veya depo gösterilen adresler genellikle yanlış verilen adreslerden oluşmaktadır.

⁷ İşlemlerin daha profesyonelce yapıldığı durumlarda, çek ve banka kanalı kullanılmakta ancak bu işlemlerde ismi geçen şahıslar organizasyonun içinde yer alan kişiler olabilmektedir.

⁸ Dolayısıyla sahte fatura ticareti yapan mükelleflerin mutlaka vergi dairelerine borçları vardır.

⁹ Bazen de sahte fatura ticaretinin bizzat SM veya SMM'lerce yapıldığı görülmektedir. Mükelleflerden alacaklarını tahsil edemeyen meslek mensupları zaman zaman bir karşılık olarak mükellefin faturalarını komisyon karşılığı satabilmektedirler.

ruma göre maliyetlerin düşürülmesi ve bilerek kullanılıp kullanılmaması durumuna göre KSR düzenlenmektedir. Bu konu *alan açısından* ayrımında değerlendirilecektir. Buna geçmeden önce bir de normal faaliyeti olan mükelleflerde ve hayali ihracatta sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi söz konusu olabilmektedir ki bunlar tespiti en zor olanlardır. Burada ise şu unsurlar ve oluşumlar dikkat çekmektedir:

- Kara para aklama için sahte fatura düzenlenmesi.¹⁰
- Mükellefler genellikle zaten normal alış-ve-riş içinde oldukları kişi veya kurumlara ya miktar olarak ya da ekstradan faturalar düzenleyerek vermektedirler.¹¹
- İlişkili veya bağlantılı firmaların veya akrabalık bağı olan kişilerin birbirlerine aktarım yaparken düzenledikleri faturalar,¹²

• Dernek ve Vakıflara Gıda Bankacılığı¹³ gibi bağış ve yardımlarda sahte faturalarla sanki bağış ve yardımda bulunulmuş gibi işlem yapılması.¹⁴

• Faktoring şirketlerinden kredi kullanabilmek için mal veya hizmet satımına dayanmayan faturalar düzenlenmesi.

- Hayali ihracatta düzenlenen faturalar.¹⁵
- Eximbank kredilerinin kapatılması noktasında sahte olarak düzenlenen faturalar.¹⁶
- Kara malı aklama için düzenlenen sahte faturalar.¹⁷

• Şirket çalışanları, kamu kurumu çalışanları tarafından zimmete para geçirilmesi noktasında sahte olarak düzenlenen faturalar.¹⁸

• Özellikle mobilya ve otomotiv sektörlerinde, senetle borçlandırılan ve kendilerine borç para verilen şahıslar adına bu senetlerin karşılığında mobilya veya araç satılmış gibi sahte faturalar

¹⁰ Sahte fatura ticareti faaliyeti dolayısıyla elde edilen gelir ve kara para mevzuatı açısından değerlendirilmesi, ayrı bir yazı konusu olarak değerlendirilmektedir.

¹¹ Çoğunlukla “zarar” beyan eden firmalar veya zarar etmeleri halinde kamu ihalelerine giremeyecek olmaları nedeniyle özellikle hasılatını arttırmak isteyen firmalar veya birbirleriyle yakın ilişki içinde olan firmalar arasında görülür. Bu tip fatura kesilmesine “hatır faturası” denilmektedir.

¹² Bu konu transfer fiyatlandırması konusuna da girmekle beraber belgelerin VUK 359’uncu madde açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹³ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli indirilebilecek gider olarak dikkate alınabilmektedir.

¹⁴ Örneğin gıda bankacılığında gıda olarak bağışta bulunulduğuna dair belgenin gider olarak tamamının matrahtan düşülmesi imkanı böyle bir yolu açmaktadır. Dernekler üzerindeki denetimlerin azlığı dernek ve şirketler arasında böyle ilişkilerin kurulmasını kolaylaştırmaktadır.

¹⁵ Ülkemizde en çok uygulanan ve Hazine kayıplarına yol açan yöntemdir. İhracattan doğan KDV iadesinin alınması amacıyla kurulan onlarca paravan şirketlerden oluşur.

¹⁶ Esasen bunu hayali ihracat gibi de düşünmek mümkündür. Ancak bu firmaların diğer hayali ihracat firmalarından farkı normal faaliyetlerinin olmasıdır.

¹⁷ Bu tabir Av.Bekir Baykara’dan alınmıştır. Bu tabir ile hırsızlık malı, kanun dışı elde edilen mal kast edilmektedir.

¹⁸ Burada tabi VUK kapsamında belirtilmemiş olan belgeler kullanılarak da bu suç işlenebilir. Ancak o zaman sahte belge veya sahte fatura suçu değil TCK kapsamında değerlendirilmesi gereken bir suç oluşmaktadır.

düzenlenmektedir. Burada Hazine Müsteşarlığından izinsiz borç para verildiği ve karşılığında faiz alındığı için bu faaliyet TCK açısından *tefecilik* sayılmaktadır. İşte bu işlemi peçeleme suretiyle mükellefler, sanki *mal satış işlemi* gibi *gösterme* gayreti içinde olmaktadır.

- Bir de normal de hiçbir faaliyeti olmadığı halde sanki iki firmanın mal veya hizmet alımında *aracılık* yapmış gibi görünen firmalar ve onlar tarafından yapılan işlemler vardır ki bu genellikle gerçekte başka bir ilişkiye dayanan işlemlerin karşılığı olan illegal ödemelerin legalize edilme-ye çalışıldığı ve işlemleri ticari ilişkiye dayandırma gayretinde olan kişi ve kurumlar arasında olmaktadır.

2.1.2-Alan Açısından

Sahte faturayı bilerek veya bilmeyerek kullanan mükellefler açısından olayın birçok yönü vardır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Mükellefin faturasını temin edemediği gider veya maliyet unsurları için bilerek sahte fatura ticareti yapan kişi ve kurumlardan komisyon ödemek suretiyle fatura temin ederken hem giderini ve maliyetini kayıtlarına yansıtabilmesi hem de KDV'yi indirim konusu yapması söz konusu olabilmektedir.

- Mükellef ödenmesi gereken KDV çıkmasını engellemek amacıyla da sahte fatura temin edebilmektedir. Burada da yine komisyon ödemek

suretiyle ödenmesi gereken KDV istediği gibi belirleme imkanına kavuşmuş olmaktadır.

- Bir de mükellefin gerçekten aldanarak sahte faturayı alması söz konusu olmaktadır ki bu durumda mükellefe mal aldığı firmanın değil de başka bir firmanın faturası verilmekte ve bunu bilmeden kayıtlarına intikal ettirmektedir.¹⁹

- Ayrıca sahte fatura bedelinin tamamının ödenerek alınması söz konusu olabilir ki bu durum *yolsuzluk amaçlı* kamu kaynaklı alımlarda ortaya çıkabilir.

- Apartman yöneticiliğinde de sahte fatura kullanımı oldukça yaygındır. Burada da amaç yine TCK kapsamında değerlendirilmesi gereken bir suçun (emniyeti suistimal gibi) oluşumunda sahte fatura kullanılarak giderler ve maliyet unsuru kalemler arttırılmakta ve haksız kazanç sağlanmaktadır.

Bunlara ek olarak sahte fatura kullanımında bir de şu özellikli durumlar vardır:

- Eximbank kredilerini kapatmak için sanki ihracat yapmış gibi gösterebilmek için ihracata konu malların alımında sahte fatura temin edilmesi,²⁰

- Faktoring firmalarının finansman fonksiyonundan yararlanmak isteyen ancak herhangi bir mal veya hizmet satışından kaynaklanan satışı da olmayan firmaların sahte fatura düzenleyerek faktoring firmasına bunları temlik etmesi ve karşılığında kredi kullanması. Bu durumda faktoring

¹⁹ Bu husus 306 sıra no'lu VUK GT'de açıklanmaktadır.

²⁰ Burada ihracatçı firma, aldığı faturaların ve düzenlediği faturaların sahte olduğunu bilmiyor olması mümkündür. Çünkü bu tip işlemlerde yurt dışı müşterinin bulunması, malların sevkiyatı aracı kurum tarafından yapılmaktadır. Basına Örümcek Ağı Operasyonu olarak yansıyan ve 500 milyon \$'lık hayali ihracatın ortaya çıkarıldığı belirtilen yapının işleyişinin bu şekilde olduğu ifade edilmektedir.

firmanın yetkililerinin bu faturaların sahte olduğunu bilmiyor olması mümkün değildir.²¹

2.2- Anlaşması Olmayan Matbaalara Bastırılan Belgelerin Ticaretinin Yapılması Durumu

VUK'un 359/c bendinde; VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar²² iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır, denilmektedir. Bu madde ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Burada dikkate alınması gereken nokta; mal veya hizmet alım-satımı gerçeği yansıtıyor olsa bile, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan faturaları bilerek kullananların fiilinin kaçakçılık fiili sayılmasıdır. Bu durumda bu mahiyetteki faturaların bilerek mi yoksa bilmeden mi kullanıldığının tespiti önem arz etmektedir. Diğer önemli husus bu nitelikte bir olayda gerçekten mal alım ve satımı koşulsuz olarak olduğunu mu kabul etmeliyiz yoksa burada da gerçekte mal ve hizmet alım-satımı olmayabilir mi? Bunu iki taraf açısından ayrı ayrı irdedeleyeceğiz.

2.2.1- Satan Açısından

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı hal-

de belgeleri basanlar VUK'un 359.maddesine göre kaçakçılık suçunu işlemiş olmaktadır. Ayrıca bu belgeleri bilerek kullananlar yani bu belgeleri satış faturası olarak kullananlar da aynı şekilde aynı fiili işlemiş olmaktadır. Burada bilmeden bu belgeleri satış faturası yerine kullanmak pek mümkün olmasa gerek. Çünkü mükellefin bunu tespit etme olanağı bulunmaktadır. Anlaşma yapıldığına dair belgenin görülmesi ve bir örneğinin muhafaza edilmesi yeterli olabilir.²³ Aksinin iddia edilmesi durumunda şu husus ortaya çıkmaktadır. Kişi bastırdığı ve müşterilerine verdiği faturalarının anlaşması olmayan bir matbaaya bastırdığını bilmemektedir. Ancak kişinin faaliyeti gerçekten vardır. İşlem gerçek ancak faturalar kanuna aykırı bastırılmıştır. Burada bahsedilen kanun maddesinde sahte fatura denilmekte sadece fiilin kaçakçılık fiili olduğu ifade edilmektedir. Buna göre kanundaki düzenlemede faturanın içeriğine değil basımına ilişkin usulden bahsedilmektedir. Böyle bir bakış açısında da eğer işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığına bakılacaksa sahte fatura boyutunu ayrıca değerlendirmek gerekecektir. Bu minvalde;

- Birinci durumda, fatura gerçek ancak anlaşması olmayan matbaaya bastırıldığı ve bilerek kullanıldığı için bir kaçakçılık suçu işlenmiş ol-

²¹ Faktoring şirketlerinin mal veya hizmet karşılığı olmadan ve faturaya dayanmayan işlemlerde kredi kullandırması yasaktır. Buna rağmen sahte faturaya dayanarak kullandırılan kredilerde, işlem bir faktoring işlemi olmaktan çıkmakta "tefecilik" olmaktadır. İşlemlerde kullanılan fatura ise hem VUK kapsamında hem de TCK açısından değerlendirilmesi gereken bir suçun unsuru olmaktadır.

²² Burada geçen bilerek kullananlar ifadesi bize göre hem satış faturası olarak kullananlar hem de alış faturası olarak kullananları kapsamaktadır.

²³ Peki bu belge de sahte olarak düzenlenmişse. İşte bu durumun ispat edilmesi halinde belgelerin bilerek kullanılmadığı kabul edilebilirse de bu husus suistimale açık olduğundan herhangi bir muvazaalı işlemlere tevessül edilmesinin önlenmesi amacıyla yine bu gibi durumlarda da işlemlerin "bilerek" yapıldığı iddia edilmelidir.

makta ancak fatura muhteviyatı itibariyle ilgili herhangi bir işlem yapılmamaktadır.²⁴

- İkinci durumda hem fatura sahtedir hem de anlaşması olmayan matbaaya bastırılmış ve bile-rek bu belgeler kullanılmıştır. Bu durumda hem fatura muhteviyatı itibariyle VUK 359/a-2²⁵ ve b bentleri hükümlerine²⁶ göre hem de VUK 359. maddesi c bendine²⁷ göre ayrı ayrı işlem yapıl-ması gerekecektir.

2.2.2- Alan Açısından

VUK 359/c.maddesinde geçen “bilerek kulla-nanlar” ibaresinden hem bu belgeleri kendi adla-rına anlaşması olmayan matbaalara bastırıp bun-ları bilerek satış faturası olarak düzenleyip müş-terilerine verenleri hem de bu belgeleri bilerek alış faturası olarak kullananları kapsamaktadır. Ancak yukarıda değinildiği gibi burada alıcı yö-nünden de iki farklı durum ortaya çıkmaktadır:

- Birinci durumda, fatura gerçektir. Müşteri olan kişinin alış faturası olarak kayıtlarına intikal ettirdiği ve muhteviyatını alıp parasını gerçek be-delıyla ödediği faturanın anlaşması olmayan matbaaya bastırıldığını biliyor olması pek müm-

kün değildir.²⁸

- İkinci durumda hem fatura sahtedir hem de anlaşması olmayan matbaaya bastırılmıştır. Bu durumda mükellef gerçekte mal ve hizmet alı-mında bulunmadığı ve faturanın bedelini değil de onun tutarından çok daha az bir komisyon tu-tarı ödediği için aldığı ve alış faturası olarak ka-yıtlarına intikal ettirdiği faturanın sahte olduğunu bilmekte ancak yine anlaşmalı matbaaya bastırı-lıp bastırılmadığını bilmesi mümkün görülme-mektedir.

Buna göre, alan açısından -kişinin kendisinin bunu ifade olarak söylemediği müddetçe- bu madde ve bent açısından işlem yapılması müm-kün görülmemektedir.²⁹

2.3- 306 Sıra No’lu VUK GT Kapsamında İşlem Yapılması (Başkasına Ait Faturanın Ticareti)

VUK 306 sıra no’lu GT ile özel bir düzenle-meye yer verilmiş ve gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir baş-ka mükellefin belgesinin verilebileceği belirtil-

²⁴ Bu şekilde işlem yapılmasının herhangi bir mantığı yoktur. Bu ancak kanuni düzenleme işleminin kaçakçılık olduğunun bilinmemesi durumunda söz konusu olabilir. Ancak burada bilerek ve bilmeyerek kavramları kanuni düzenleme-leri bilip bilmemek değil işlemin ne olduğunun –burada faturanın anlaşması olmayan matbaaya bastırılmasının-bilinip bilinmemesidir.

²⁵ VUK 359/a-2:...muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

²⁶ VUK 359/b:...belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kul-lananlar

²⁷ VUK 359/c:Bu Kanun hükümlerine göre, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belge-leri , Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar

²⁸ Akrabalık ve ilişkili kişi olunması durumunda belki kasıtlı olduğu iddia edilebilir.

²⁹ Bilerek ifadesinin madde metninden kaldırılarak bu maddenin alan açısından da uygulanabilirliğinin sağlanması ise, bize göre mümkün görülmemektedir. Çünkü ceza hukuku açısından fiilin cezalandırılması için bilerek ifadesi madde metninde yer almasa bile -VUK’un 359.maddesinin diğer bentlerinde olduğu gibi-dikkate alınması gereken bir durum-dur. (TCK 1 ve 45.maddeler)

miştir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Buna göre; sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa,³⁰ bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359.maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3-VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ HUKUKİLİĞİ

3.1- GVK'da Yer Alan Düzenlemeler

GVK düzenlemeleri ile vergi tekniği raporunun kanuniliği arasındaki bağlantı GVK'da yer alan ticari faaliyet ile ilgili hükümlerdir. GVK'ya göre ticari faaliyet,

"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde tanımlanmıştır. Faturaların bir ticari mal gibi satışa konu edilmesi faaliyetin kazanç elde etmek amacıyla yapıldığını ve alınan bedelin komisyon ücreti (bedeli) dolayısıyla da kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilmesini gerektirmektedir. Bu minvalde, sahte fatura ticareti yapan kişiler adına komisyon gelirleri için mükellefiyetten terkin ve sahte faturaların adına düzenlendiği mükelleflerin tespitine yönelik olarak düzenlenen vergi tek-

niği raporundan ayrı olarak vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekmektedir. İşte bu noktada yargı organlarınca vergi tekniği raporları ile ilgili tespit edilen hususlar³¹ yeterli bulunmamakta ve vergi tekniği raporları somut delile dayanmadığı şeklinde kararlarla işlemler iptal edilmektedir. Bu şekildeki kararlarda *somut delile dayanmaması* ifadesi kimi zaman düzenlenen vergi tekniği raporunun sahte belge kullanıcısı mükellefler adına düzenlenen raporlara ek yapılmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle zaten vergi tekniği raporları ve vergi inceleme raporları kendi başlarına dava konusu yapılmamakta, raporlara dayanılarak yapılan işlemlere (tarhiyat işlemlerine) dava açılmaktadır. Bu nedenle vergi tekniği raporları dolaylı yönden tahakkukları ve takibe alınacak amme alacağını artırmakla birlikte nerede olduğu bilinemeyen ve tebligatlarla bulunamayan mükelleflerin gıyabında yapılan işlemler olarak kalmaktadır. Bu durumda, sahte belge ticareti yapan mükellefler adına GVK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılan işlemler tabiri caizse çoğunlukla havada kalmaktadır.³² Peki *kullanıcılar* ne yapmaktadır? Bu konuya ise 4.2 ayrımında değinilecektir.

3.2- VUK'ta Yer Alan Düzenlemeler Açısından

Vergi incelemeleri, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Vergi tekniği raporu olarak adlandırılan raporların dayanakla-

³⁰ Mükellefle irtibatlı olunması hali, akrabalık bağı, bağlantılı iş yapma durumu.

³¹ Mükellefin faaliyette bulunduğunu belirttiği adreslerinde bulunamaması, işçi çalıştırmaması buna rağmen beyanlarının yüksek olması gibi hususlar.

³² Komisyon gelirleri için yazılan vergi inceleme raporları açısından.

rından birisi VUK'un 160. maddesi oluşturmaktadır.³³ Bu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.”

Benzer düzenlemelere 2004/13 Uygulama İç Genelgesinde de yer almaktadır. Ancak uygulama iç genelgeleri resmi gazetede yayımlanmadıkları için kanuni dayanak saymak doğru değildir. Yine de vergi tekniği raporlarının hazırlanması konusunda vergi inceleme elemanlarının dikkate almaları gereken bir düzenlemedir.

Yine VUK'un 3,³⁴ 134, 359 ve 367. maddelerinde yer alan düzenlemeler vergi tekniği raporlarının kanuni dayanakları olarak sayılabilir.

4- VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARI (VTR) ÜZERİNE YAPILAN İŞLEMLERİN HUKUKİ GEÇERLİĞİ

4.1- VTR'nin Düzenlenmesi Açısından

VTR'nin düzenlendiği mükellefler vergi dairelerince adreslerinde bulunamayan başkaca faaliyetleri de tespit edilemeyen ve sahte belge ticareti yaptıkları konusunda tespitler bulunan mükelleflerdir. Bu mükelleflerle ilgili incelemeler çok gecikmeli olarak incelemeye sevk edildiğinden artık ulaşılması mümkün olmayan mükellef hakkında gıyabında işlemler yapılmaktadır. Yapılan işlemlerle komisyon gelirinin vergileri tahakkuk ettirilmekte ve kaçakçılık cezası kesilmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi VTR'nin kanuni dayanakları; GVK 37. madde, VUK 3, 134, 160, 344, 359 ve 367.maddelerinde yer alan hükümlerdir. Ancak VTR'de herhangi bir vergi ve ceza önerilmemekte, sadece raporun sonuç bölümünde; sahte fatura ticareti yapan mükellef adına komisyon geliri elde ettiği için VİR yazılması, söz konusu mükellefin faturalarını kullanan (Bu faturaları yasal defterine kaydeden ve beyannamelelerinde dikkate alan) mükellefler hakkında SBK incelemesi yapılması ve sahte fatura ticareti yapan mükellefin mükellefiyetten terkin edilmesi talep edilmektedir. Dolayısıyla tarh edilen vergiler ve kesilen cezaların dayanağı olan VİR ve KSR'nin maddi delili VTR'dir. Buna göre, VTR'lerin her

³³ Burada şuna değinmekte yarar görüyoruz. Mükelleflerin adreslerinde bulunamaması tek başına bu mükelleflerin sahte belge ticareti yaptığı anlamına gelmez. Bu nedenle, sadece adresinde bulunamayan ancak hakkında sahte fatura ticareti yaptığı hususunda tespit olmayan mükellefler için VTR düzenlenemez. Ancak hem adresinde bulunamayan hem de sahte fatura ticareti yapan mükellefler VUK 344 ve 359 maddelerine ilaveten VUK 160.maddeye göre de işleme tabi tutulur.

³⁴ Burada konumuzla ilgili VUK'un 3.maddesindeki b fıkrası hükmüdür. Buna göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yani, sahte belge ticaretinde amaç komisyon geliri elde edilmesidir.

bir SBK kullanıcısı raporlarına ve diğer ilgili raporlara ek yapılması gerekir.

4.2- Sahte Belge Kullanıcıları Yönünden İşlemler Yapılması Açısından

Bu konudaki açıklamaları iki kısma ayırarak yapmak gerekmektedir. Birinci durumda kendisine ulaşamayan mükellefler ikincisinde kendisine ulaşılan mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerdir.

4.2.1- Sahte Belge Kullanıcısına Ulaşılamaması

4.2.1.1- Kendisine Ulaşılamayan Mükellefin Ba Formu Vermesi Durumu

Çok sıklıkla karşılaşılan durum; hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiş olan mükelleflere ait faturaları kullanan mükelleflerin tespit edilmesine rağmen kendilerine gönderilen *defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi* tebligatlarının adreslerine gönderilmesine rağmen tebliğ edilememesi durumudur. Bu durumda ne yapılacaktır? Kendisine ulaşamayan mükellefin giyabında inceleme raporları düzenlenmesi bizce hukuki olmadığı gibi kanuni de değildir. Öncelikli olarak şunu belirtmek gerekir ki vergi inceleme elemanlarının *adaleti sağlamak* gibi bir görevi yoktur. Vergi inceleme elemanlarının görevi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bunları def-

ter ve belgeler olmadan³⁵ veya üçüncü kişi ve kurumlardan bilgi ve belge temin etmeden yapmak mümkün olmadığı gibi buradaki olayda KDV indiriminin reddi ise o vergilerin deftere kaydedildiğini ve beyanına da o KDV'nin indirilecek KDV olarak yansıtıldığını görmeden işlem yapmak kanuni olmayacaktır. Kanunlarımızda ceza uygulaması bilerek işlenen fiillere ve usule ilişkin aykırı eylemlere bağlanırken hep ilgili evrakların tebliğine bağlanmıştır. Tebliğe ilişkin usullere ve tebliğ evrakının içeriğine ilişkin düzenlemelerde ise; vergilendirmeye ilişkin olup hüküm ifade eden vesikaların ve yazıların adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği³⁶ ifade edilirken, ilanın muhteviyatının vergiler ve cezalar olduğu³⁷ belirtilmektedir. Dolayısıyla adreste bulunamayan mükelleflerle ilgili olarak kullanıcı raporu yazılmasında ilan tebliğ bir çözüm değildir. İlan tebliğ raporun düzenlenmesi aşamasında değil düzenlendikten sonraki aşamada söz konusu olan ve ilgili raporun vergi dairesine gönderilmesinden sonra vergi dairesince başvurulacak yöntemlerden birisidir.

Bir mükellefle ilgili olarak işlem yapılması için öncelikli olarak o mükellefin defter ve belgelerinin görülmesi kayıtlarının incelenmesi gerekir. Bunun dışında uygulanan her yöntem kanuni değildir, varsayımlara dayalı işlem yapılmasıdır.

³⁵ VUK'un 1949 tarih ve 5432 sayılı Kanunun 124.maddesindeki tanım "Vergi incelemesinden maksat ; defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklindedir. Buradan defter ve hesaba dayanılarak ibaresi kalktığına göre defter ve belgelere dayanmadan vergi incelemesi yapılabılır anlamı çıkar. Tabi ki öyledir de. Ancak KDV indirim reddi işlemi için defter kayıtlarını ve beyannameleri görmek zorunludur. Örneğin hiç defter tutamamış olan bir mükellef incelenemeyecek midir? Tabi ki incelenecek ve maddi delillere dayanılarak, mükellefiyet tesisinden defter tutulmadığı için gerekli cezaların kesilmesine kadar her bir işlem eksiksiz olarak yapılacaktır.

³⁶ VUK md.93

³⁷ VUK 104 ve 105.maddeler

Daha önce de ifade edildiği gibi vergi inceleme elemanlarının amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve bunu temin etmektir.

Eğer tespit edilen unsurlar bizi bir noktaya taşıyorsa tabii ki inceleme elemanı bunun yorumunu ve raporunu ona göre düzenler. Ancak bunu yaparken mükellefin ifadesini alır ve tespitlerini belgelerle destekler. Bu belgelerin objektif olarak düzenlenmiş olan belgeler olmasına dikkat eder.³⁸ Yoksa mükellefin özel usulsüzlük cezasına maruz kalmamak için çoğu zaman alelacele düzenlenen ve çoğu zaman da eksik olarak bildirilen (tutar, adet olarak) Ba form bildiriminde “evet bu mükellef bu belgeleri form ile bildirdiğine göre kesinlikle kayıtlarına intikal ettirmiştir, defterine kayıt yapmıştır dolayısıyla KDV indirimlerini reddedelim” demek doğru bir yaklaşım olmaz. Ayrıca faturaların bilerek mi, bilmeden kullanıldığı sorununa da çözüm olmaz. Her zaman mükellefin bildirimini yanlış yapma ihtimali vardır. Ve bu bildirimler genellikle mali müşavirler, muhasebeciler tarafından verildiği için mükelleflerin kayıtlarını karıştırma ihtimali de yüksektir. Kendisine ulaşamayan mükellefin cezalandırılması anlamına gelecek bu işlem sistemin aksaklıklarını gidermek yerine kanunu by pass ederek sorunu gidermeye çalışmaktır. Kanuni ve hukuki geçerliği olmayan böyle bir işlemin ise yargı organlarınca iptal edilmesi ihtimali de göz önünde bulundurulacak olursa sorunun ortada kalacağı açıktır.

4.2.1.2- Kendisine Ulaşamayan Mükellefin Ba Formu Vermemesi veya İlgili Firmayı Bildirmemesi Durumu

Bu durum ile yukarıdaki durum arasında tek

bir fark vardır. O da bu mükelleflerle ilgili olarak özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekli midir değil midir? Form Ba ile ilgili düzenlemeler 362 sıra no’lu VUK GT’de yer almaktadır. Buradaki düzenlemeye göre, mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu olduğu için yine mükellefin kayıtlarında bu alımlarına ilişkin herhangi bir kayıt tespit edilmeden özel usulsüzlük cezası kesilmesi yanlış olacaktır. Çünkü bu fiil ancak her iki tarafın da kayıtlarına bakılarak tespit edilmesi halinde uygulanabilir.

4.2.2- Sahte Belge Kullanıcısına Ulaşılması

İncelemenin hukuki gerekçesi vergi tekniği raporu olan sahte belge kullanım incelemelerinde mükellefin kayıtlarına intikal ettirerek belge üzerindeki KDV’yi indirim konusu yapması, sahte belgeye dayanan KDV indiriminin reddini gerektirirken gerçekte mal veya hizmetin alınıp alınmadığına ilişkin incelemelere bağlı olarak maliyet ve giderlerin reddi sonucunu da doğurabilmektedir.

Bu noktada ödemenin banka kanalıyla veya çekle yapılması mal veya hizmetin gerçekte alındığı kanaatini oluştururken, yüksek tutarlı ödemelerin nakit olarak ödendiğinin iddia edilmesi ve ödemeye ilişkin objektif belge sunulaması nedeniyle alındığı belirtilen mal veya hizmetin alınmadığı kanaatini oluşturabilecektir.

Mükelleflerin sahte belgeyi bilerek mi kullandığı bilmeden mi kullandığı konusunda ise dikkate alınabilecek bazı noktalar vardır. Bunlardan ilki, sahte belgeyi bilerek kullanan mükellefin bu sahte faturaları incelemeye sevk ediyor olmaları veya form Ba bildirimlerinde bildirmeleri hususudur. Buna göre, mükellef bu faturaların sahte

³⁸ Örneğin mükellefin kendi düzenlediği para makbuzu bir anlam ifade etmez ama bir banka ödeme makbuzu işlemin gerçekliği konusunda çok önemli bir ispat aracıdır.

fatura olduğunu bildiği halde incelemeye ibraz eder mi? İncelemeden çekinme veya bir yöntem olarak sahte faturaların kayıtlardan belgeler arasından çıkarılması konusunun bilinmemesi veya düşünül(e)memesi veya böyle bir şeyin tespitinin daha büyük sorunlar ortaya çıkarabilecek olmasının düşünülmesi gibi durumlar haricinde genellikle belgelerin sahteliği konusu mükelleflerce tam olarak kavranamamakta ve olayın ciddiyeti anlaşılamamaktadır.

306 sıra no'lu VUK GT'de yer alan düzenlemeye ise; bir husus belirtilerek bu gibi durumlarda mükellefin kasıtlı olmadığı kanaatine varılabileceği ifade edilmektedir. Bu husus, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmesi durumudur. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durular söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359.maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde suçun manevi unsuru oluşmadığından durum maddede kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu şekilde inceleme elemanın değerlendirmelerine bağlı olarak eğer mükellefin sahte faturaları bilerek kullandığı sonucuna ulaşırsa fatu-

ra üzerinde gösterilen ve kayıtlara işlenen sahte belgeye bağlanan KDV'ler beyannamede indirim KDV olarak yer almışsa, düzeltme tarhiyatına³⁹ gidilerek indirim reddi yapılmakta ve haksız yere indirim konusu KDV'nin reddedilmesiyle düzeltilen beyannamede KDV dönemleri ödenecek KDV'nin çıktığı döneme kadar sürdürülmektedir. Sahte faturanın bilerek kullanıldığı durumda mükellef gerçekten mal ve hizmet alımında bulunmuş olabilir mi? Bu da mükellefin belgelendiremediği gider ve maliyetler için sahte fatura temin ettiği durumlarda ortaya çıkabilecek bir durumdur. Bu mal ve hizmetin gerçekten alınıp alınmadığının tespitinde denetim elemanlarınca uygulanabilecek yöntem sektörün karlılık oranıdır. Eğer mükellefin söz konusu mal ve hizmetleri alımının gerçek olmadığı değerlendirilerek maliyet ve giderler arasından çıkarılması durumunda karlılık oranındaki değişim sektörün ortalama karlılık oranının çok üstüne çıkıyorsa bu durumda mal ve hizmetin gerçekten alındığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca objektif belgelere dayanan mal ve hizmet alış ile ilgili ödemeleri de önemli bir karine oluşturur.

Bu şekilde bilerek sahte belge kullanan mükellefler adına kaçakçılık cezası kesilirken aynı zamanda ziya uğratılan verginin üç katı tutarında olmak üzere vergi ziyaı cezası kesilecektir.

Denetim elemanınca yapılan değerlendirmeler neticesinde; örneğin mükellefin *söz konusu faturaları sahte olduğunu bilseydi incelemeye ibraz etmezdi veya form Ba'da bildirmezdi*, gibi değerlendirmeler sonucunda kasıtlı olmadığı kanaati hasıl olursa, bu durumda mükellefin sahte

³⁹ VUK kapsamında tarhiyat beş tip olup bunlar, beyannameye dayanan, ikmalen, resen, idarece ve tahrir usulü tarhiyattır. VUK'ta düzeltme tarhiyatı ibaresi yoktur. Ancak vergi daireleri işlem yönergesinde bu ifadeye rastlamak mümkündür. Ayrıca Selahattin Tuncer'in "Resmi Tarh" diye ifade ettiği Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi'nin tarhi ile tahakkuku tahsile bağlı Damga Vergisinin özel tarhiyat çeşidi vardır.

faturalarda yer alan ve indirim konusu yaptığı KDV'ler reddedilerek beyanları, ödenecek KDV'nin çıktığı döneme kadar düzeltilmektedir. Herhangi bir kasıt olmadığı için kaçakçılık cezası kesilememekte ve fakat ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilmektedir. Bilmeden sahte belge kullanıldığının değerlendirilmesi mal ve hizmetin gerçekten alınması ile geçerli olabilecek bir husus olduğundan birincisinin kabulü ikincisinin de kabulünü zorunlu kılar.

5- YAPILMASI GEREKENLER ve SONUÇ

Halihazırda uygulanmaya devam eden sistemin bir revizyona ihtiyaç duyduğu açıktır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin en önemli birimi vergi inceleme elemanları ve onların etkin kullanımıdır. Vergi inceleme elemanlarının verimli işlerde; teknik bilgi, beceri ve vizyon gerektiren işlerle uğraşmak ve daha faydalı olmak yerine vergi dairesinin bulamadığı mükelleflerle, vergi kanunlarındaki düzenlemelere bile girmeyecek ihbar dilekçeleriyle uğraşmak durumunda kalmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyük bir kısmı kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı bıraktıkları kazançlardan oluşmaktadır. Buna göre yoğunlaşılması gereken nokta hasılatların kavranması ve kayıt altına alınması olmalıdır.

Yeni bir perspektifle, yıllık bazda toplam on binlerce adet yapılan incelemelerin etkinliği ayırımı yapılarak, iş evraklarının oluşturulması aşamasında herhangi bir sonuç alınması mümkün olmayan veya harcanılacak emekle elde edilecekler arasında büyük farkların olduğu incelemelerin mümkün olduğunca vergi dairelerinde sonuçlandırılmaya çalışılmalı, bu konuda vergi dairelerinden azami ölçüde yararlanılmalıdır. Bu yöntem, işlemleri hızlandırarak hem bir evraktan oluşan onlarca iş evrakının oluşumunu hem de iş kalitesinin düşmesini engelleyecektir.

Verimsiz işlerin diğer olumsuz etkisi de verimli işlere harcanacak zamanı azaltmasıdır. Çünkü verimsiz işlerin sonuca bağlanması basit raporla bitirilmesi veya yazı ile kapatılması bile vergi dairesi ve ticaret sicil müdürlükleri vb. kurumlardan bilgi alınması ve bunların değerlendirilmesi gibi hususlar nedeniyle zaman almaktadır.

Sistemin şuana kadar sorgulanmamasının sebebi, SBK incelemelerinde mükelleflerin göstermiş oldukları "uzlaşmacı" tavidir, dava açma konusunda göstermiş oldukları güvensizlik "ödeyeyim kurtulayım" psikolojisidir. Bu bazen öyle sonuçlar doğurmaktadır ki konunun önemini ve tartışılması gerektiğini gösterir. Örneğin SBK kullanıcısı mükellef inceleme sonucunda uzlaşma talep etmek ve bu *sorundan* bir an önce kurtulmak gayreti içerisine girdiğinden kendisi hakkında yapılan işlemin dayanağı olan VTR'nin aynı mahiyetteki bir başka mükellefin işleminde *hukuki bulunmayarak* iptal edildiğinden haberi olmamaktadır. Bu nokta VTR'lerin hukukiliğine ve dolayısıyla buna göre yapılan işlemlerden toplanan vergilerin hukukiliğine gölge düşürür.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde yapılması gerekenleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

1- Adresinde bulunamayan başkaca bir faaliyeti de tespit edilemeyen ve sahte fatura ticareti yaptığı yönünde tespitler bulunan mükellef incelemeleri bizzat ilgili vergi dairesi müdürlüğünce sonuçlandırılmalıdır. Çünkü mükellefin yoklamasını yapan, kuruluşundan itibaren fatura basım izni de dahil işlemlerini takip eden birim mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir ve her bir mükellef o vergi dairesinin sorumluluğundadır. VUK 4.maddesinde belirtildiği gibi vergi dairesi mükellefi tespit eden birimdir. Dolayısıyla bu konuda inisiyatif vergi dairelerinde olmalıdır.

2- Şirket kurma aşamasında yoklaması yapılan mükellefler hakkında ilk intiba çok önemlidir. Sahte fatura ticareti yapmak üzere faaliyette bulunacak mükellefin genellikle iş yerinde bir masa, bir sandalye, bir bilgisayar ve bir telefon-dan ibaret olmakta ve dosyalama sistemi gereği olması gereken malzemelere veya çalışanlara rastlanılmamaktadır. Bu nedenle daha kuruluş aşamasında ve sonraki birkaç ay içinde durumu ve faaliyetinden şüphelenilen mükellefler sıkı takibe alınmalı ve çok kısa sürede bitirilen fatura ciltleri ve yeni ciltler için başvurulması durumunda daha sahte faturalar başka mükelleflerce kullanılmadan durumu tespit etme amacında olunmalıdır.

3- Şirket devirleri, şirket satın almalara yoğunlaşmalı; ortak isimler ve şirket adlarına dikkate edilerek bu kişi ve kurumlara yönelik yoklamalar yapılmalıdır.

4- Sahte fatura ticareti yapan mükelleflerle ilgili düzenlenen raporlara mutlaka VTR ek yapılmalı, dava konusu yapılan VTR'lerle ilgili olarak işlem yapılmamalıdır. Yargı kararları sonrası kesinleşen raporlarla ilgili işlemler yapılmalı iptal edilen işlemlerle ilgili raporlar takip edilerek yargı ile idare arasındaki görüş farklılıklarına yoğunlaşarak bulunamayan mükelleflerin lehine ortaya çıkan durumlar bertaraf edilmelidir. VTR'si vergi dairesince yazılan sahte belge kullanım incelemeleri de ilgili vergi dairesince yapılmalıdır.

5- Aynı denetim elemanlarınca aynı türden yapılan değerlendirmelere, yargı organlarınca itibar edilmediği ve hep aynı gerekçelerle raporların dayandırıldığı işlemlerin iptal edildiğine rastlamak mümkündür. Bu durum özellikle sahte belge kullanıcısı yükümlüler tarafından açılan davalarda sahte belge kullanıcıları hakkında düzenlenen raporlarda söz konusu işlemin dayanağı olan vergi tekniği raporlarının ek yapılmama-

sından kaynaklanmaktadır. Yine yargı organlarınca "Alışlarının %90'ı sahte olan firmanın düzenlediği faturaların da %90'ı sahtedir." önermesi doğru bulunmamakta ve bu şekilde yazılan raporların işlemleri iptal edilmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanlarına yazdıkları raporların yargı organlarınca nasıl değerlendirildiği noktasında bilgi akışını sağlayacak yöntemler araştırılmalı ve uygulamaya konulmalıdır.

6- Kendilerine ulaşamayan mükelleflerin sürekli takip edilerek bu kişilerin başka ad ve ünvanında şirket kurarak faaliyette bulunmalarının önüne geçilmesi gerekir.