

SAHTE BELGE KULLANIMI ve DOĞURDUĞU SONUÇLAR

Taner SARISOY (*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde sahte belge kullanımı oldukça yaygındır. Bunu cezaların azlığı veya uygulanmaması durumu ve uzlaşma müessesesi nedeni ile açıklamak mümkündür¹. Sahte belge kullanımının “bilerek” olduğu kanaatine ulaşılması durumunda mükellefler açısından doğurduğu sonuç; vergi ve cezalar yanında hürriyeti bağlayıcı cezayı içermesidir². Ayrıca sahte belgeyi “bilerek” kullandığı tespit edilen Basit usulde vergilendirilen mükellefler gerçek usulde vergilendirme rejime geçmektedirler³. Bununla birlikte yine

KDV iade uygulamalarını da olumsuz etkilemektedir.

2- SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE TANIMI

Vergi hukuku açısından sahte belge tanımı VUK’un 359 uncu maddesinde yer almaktadır⁴. VUK’un bu maddesi *kaçakçılık suçları ve cezaları* matlabını taşır. Bu madde hükmüne göre; sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Yine aynı madde hükmünde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla ger-

(*) Vergi Denetmeni

¹ Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında haksız uygulamalara yol açması ve cezaları ortadan kaldıran bir sistem haline gelmesi nedeniyle yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Kayıt dışı sektörde yasadışı faaliyet gelirleri arasında ikinci sırada yer alan “sahte belge ticareti” sahte belgeye olan yoğun talep dolayısıyla varlığını sürdürmektedir. Bu talebin azaltılması ancak yaptırımların artırılması ve mevcut cezaların uygulanması ile mümkündür.

² Ancak bu, ceza erteleme veya paraya çevirme şeklinde verilmektedir.

³ GVK 46.maddesi.

⁴ VUK 359.maddesi a-2.bendi ilgili kısımlar:.....muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. VUK 359/b.....belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

çeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Mükellefler tarafından VUK kapsamında sahte belge düzenlenmesi fiili aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilmektedir⁵:

- Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi.
- Gerçek bir mükellef adına aynı seri numaralar kullanılarak birden fazla sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi.
- Gerçek bir mükellef tarafından gerçekte var olmayan bir alım-satım işlemi için belge düzenlenmesi.
- Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırdığı belgelerin terk tarihinden sonra iptal edilmeyerek düzenlenmesi.
- Vergi Usul Kanunu'nun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge bastırılması ve düzenlenmesi vb. dir.

Bilindiği gibi, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge bulunduğu tespit edilen mükellefler için "kasıt" unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında yaşanan tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla 306 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır⁶. Bu tebliğ ile;

- Türk Ceza Kanunu'nun 1 ve 45 inci maddeleri hükümleri çerçevesinde "cürümde kastın bulunmaması" halinin cezaı kaldıracağı, buna göre; failin fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kasdın mevcudiyetinin gerektiği,

kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması gerektiği,

- VUK 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinden "sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi" durumunda kastın karinesinin *sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi* olduğu ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı,

- Gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan taraftan kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesinin verilebileceği ve bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumların söz konusu olabileceği, bu nedenle sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın alındığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesinin önem taşıdığı, şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu madde de belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımının söz konusu olacağı aksi takdirde ise suçun manevi unsurunun oluşmamasından durumun madde kapsamında değerlendirilmeyeceği şeklinde açıklamalar yer almaktadır.

Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi⁷ ve belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için;

⁵ ÖZGÜR Murat, "Sahte Fatura Tanımı ve Faturanın Sahteliği İspatı-2", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:458, 15.2.2006, s.79

⁶ 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Bu yetki vergi inceleme elemanlarına verildiğine göre; bu yetkiye rağmen idari düzenlemelerle hangi durumlarda kastın var olduğunun kabul edileceğine ilişkin düzenlemeler çıkarılma gerekçesi ne olursa olsun; iç genelge, vb. yazılar hukuken geçersizdir.

- Vergi suçu raporları düzenlenmesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurulmasında bulunulması,
- Bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyaına da⁸ sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir⁹.

3- SAHTE BELGE KULLANIMININ MÜKELLEF AÇISINDAN DOĞURDUĞU SONUÇLAR

3.1- GVK Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Bilindiği gibi gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Bu anlamda, komisyon karşılığı sahte belge düzenleyen gerçek kişi gelir vergisi mükellefi olmakta ve GVK hükümlerine tabi bulunmaktadır. Ticari kazancı basit usulde tespit edilenler, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenler veya kullanırlarsa, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar. Bu durumda; defter tutma zorunluluğu bulunmayan bir mükellefiyetten defter ve belge tutma zorunluluğu olan diğer bir mükellefiyete geçilmiş olur.

Ayrıca VUK hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayıni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar.

Bununla birlikte eğer mal veya hizmet alımı vergi inceleme elemanınca kabul edilmez ise sahte belge tutarı kadar maliyet reddedilecek ve matrah yeniden takdir edilerek re'sen gelir vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

3.2- KVK Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Sahte belge kullanımı veya düzenlemesi ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda GVK'da yer aldığı gibi özel düzenlemeler yer almamaktadır. Ayrıca komisyon karşılığı sahte belge düzenleme faaliyeti gerçek kişilerce organize edildiğinden kurulan şirketlerin sahte belge ticareti yapmak isteyen kişilerce kurulan paravan şirketler olmaları nedeniyle; böyle bir organizasyonda yer alan şirketleri muhatap alıp kurumlar vergisi yönünden işlem yapılması mümkün değildir. İşlemlerin *gerçek kişilerin* baz alınarak yapılması gerekmektedir. Bu anlamda sahte belge düzenleme faaliyetlerinde şirketler sadece bu mahiyetteki belgeleri kullananlar olarak incelemeye tabi olabirler. Bu da sahte belgeye dayanan mal veya hizmet alımlarının reddi sonucuna varılması halinde, kurumlar vergisi matrahını arttırıcı ve dolaşısıyla kurumlar vergisi ve kurumlar geçici verginin daha fazla ödenmesine sebep olacaktır.

3.3- VUK Açısından Doğurduğu Sonuçlar

3.3.1- 5 inci Madde Açısından

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilirler.

3.3.2- 359 uncu Madde Açısından

VUK 359 uncu madde "kaçakçılık suçları ve cezaları" matlahını taşımaktadır. Maddedeki düzenleme ile "sahte belge" konusunda iki ayrı cezai düzenleme ve uygulama şekli vardır. Bu düzenlemelere göre, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

⁸ Kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyaı oluşmamış olsa bile kaçakçılık cezası uygulanır.

⁹ İlgili maddeler; VUK 340, 341, 367

Burada geçen “.....bu belgeleri kullananlar” ibaresinde kast unsurunun aranması gerektiği 306 sıra no’lu VUK GT ile açıklanmıştır. Dolayısıyla bu mahiyetteki belgeleri, kasıtlı kullandığı anlaşılan mükelleflerin maruz kaldığı külfet ile kasıtlı olmadığına kanaat edilen mükelleflerin maruz kaldı külfet değişmektedir. Bu konuda kast unsurunun değerlendirmesini yapacak olan ise, vergi inceleme elemanlarıdır.

Yukarıdaki açıklamaları şu şekilde detaylandırılabilir. Muhteviyatı itibarıyla belge denilince anlaşılması gereken; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge akla gelecektir. Tanımdan çıkarılan sonuç bu belgelerin ancak kasıtlı olarak kullanılabileceği, kasıt unsuru olmadan yani belgelerdeki miktarın yanlış olması veya mahiyetindeki yanlışlığın bilinmiyor olmasının mümkün olmadığıdır.

VUK 359 uncu maddede yer alan diğer bir düzenleme, “....belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklindedir.

Sahte belge kullanıcısı mükellefler çoğunlukla bu belgeleri Form Ba ile ilgili vergi dairesine bildirmektedirler. Bu da vergi inceleme elemanının bu belgeleri kullananların kasıtlı olmadığını kasıtlı olsa bu şekilde bildirimle bunu vergi dairelerine bildirmeyecekleri şeklinde bir değerlendirme yol açmaktadır. Böyle bir değerlendirme ise bizi mal veya hizmetin gerçekten alındığı ancak belgelerin sahte olduğu sonucuna ulaştırır. Bu durumda VUK 359 hükümleri uygulanmayacaktır.

3.3.3- Vergi Ziyatı, Özel Usulsüzlük ve Usulsüzlük Cezaları

VUK 367 nci madde hükmüne göre, 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyatı cezası ve usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Şimdi sırasıyla sahte belge kullanımında kesilebilecek ceza ve miktarlarını irdeleyelim:

3.3.3.1- Usulsüzlük Cezası

Sahte belge kullanan mükellef adına; ister bu belgeleri kasıtlı isterse bilmeden kullansın her halükarda adına VUK’un 352/1-3.bent hükmüne ve 30/4.maddesine göre iki kat usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

3.3.3.2- Özel Usulsüzlük Cezası

VUK’ta 229 uncu maddede tanımı yapılan fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. Buna göre, içerdiği bilgilerin hiç biri doğru olmayan ve kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmiş bulunan bu belgelerin gerçek bir belge olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla alınması gereken belgelerin alınmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.¹⁰

3.3.3.3- Vergi Ziyatı Cezası

Vergi ziyatı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder¹¹.

¹⁰ VUK 353/1.maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda da özel usulsüzlük cezası yine aynı madde çerçevesinde gerekmektedir.

¹¹ VUK Madde 341

VUK 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.

Vergi ziyaında 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

3.3.4- 367'nci Madde Açısından

Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütaalaıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Buna göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri *bilerek*¹² kullananlar hakkında Cumhuriyet başsavcılıklarınca kamu davası açılacaktır. Açılan kamu davası ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi düzenleyenler veya bu belgeleri *bilerek* kullananlar hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasında hükümlenir. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bunları bilerek kullananlar ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

3.3.5- Uzlaşma Hükümleri Açısından

Uzlaşma müessesesi VUK'ta ek 1 ila 13 üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu madde

hükümlerine göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfus edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Ancak 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalarda uzlaşma hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Aynı şekilde tarhiyat öncesi uzlaşma dediğimiz, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilen vergilerle kesilecek cezalarda da 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden yararlanmak ta mümkün değildir. Buna göre; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri bilerek kullandıkları tespit olunan mükellefler ne tarhiyat öncesi uzlaşma ne de tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanabilirler.

3.4- KDVK Açısından Doğurduğu Sonuçlar

Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisinin en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Bu sistem ile yükümlüler mal ve hizmet

¹² Maddede bilerek ifadesi yer almamakla birlikte VUK 306 sıra no'lu GT ile fiillerde kastın varlığının aranması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, bu maddeyi bilerek ifadesiyle okumak gerekir.

alımları sırasında yüklendikleri Katma Değer Vergilerini, satışları sırasında tahsil ettikleri Katma Değer Vergisinden indirerek sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilen- dirilmesini sağlarlar. Bu sistemin sağlıklı işleme- si, alım satımlarda gerçek belge düzenlenmesi ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alımlarını içere- mesine bağlıdır. Gerçek durumu yansıtmayan bir belge olan sahte belge, 213 sayılı Vergi Usul Ka- nunu'nun 359 uncu maddesinde "sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir." şeklin- de tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34 üncü maddeleri hükmü gereğince Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Fatura veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi,
- Bu vesikaların kanuni defterlere kaydedil- mesi zorunludur.

Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34 üncü maddeleri hükmü uyarınca haksız bir vergi indiriminden bahsedilebilmesi için;

- İndirilen vergilerin gerçekte ödenmemiş ol- duğunun tespit edilmesi,
- İndirilen vergilerin satıcılar tarafından beyan edilmediği ve hazineye intikal ettirilmediğinin tespit edilmesi,
- Kanunla sayılan ve indirimi kabul edilme- yen vergilerin indirildiğinin tespit edilmesi,
- Kanunla belirlenen şekil ve şartlara uyulmak- sızın indirim yapıldığının tespit edilmesi gereklidir.

Buna göre; sahte belgeye dayanarak indirim konusu yapılan KDV, indirimleri reddedilerek, sahte belgeyi kullanan mükelleflerden ödenecek

KDV'nin çıktığı dönemler itibarıyla cezalı olarak aranacaktır. Eğer mükellefin bu belgeleri bilerek kullandığına hükmedilmişse üç kat vergi ziyaı ce- zası kesilecekken, kasıtlı olunmadığı kanaati hâsıl olmuşsa bir kat vergi ziyaı cezası kesilecektir.

4- SAHTE BELGE KULLANIM SEBEPLERİ

Sahte faturayı bilerek veya bilmeyerek kulla- nan mükellefler açısından olayın bir çok yönü vardır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Mükellefin faturasını temin edemediği gider veya maliyet unsurları için bilerek sahte fatura ti- careti yapan kişi ve kurumlardan komisyon öde- mek suretiyle fatura temin ederken hem giderini ve maliyetini kayıtlarına yansıtabilmesi hem de KDV'yi indirim konusu yapması söz konusu ola- bilmektedir.

- Mükellef ödenmesi gereken KDV çıkmasını engellemek amacıyla da sahte fatura temin ede- bilmektedir. Burada da yine komisyon ödemek suretiyle ödenmesi gereken KDV'yi istediği gibi belirleme imkânına kavuşmuş olmaktadır.

- Bir de mükellefin gerçekten aldanarak sahte faturayı alması söz konusu olmaktadır ki bu du- rumda mükellefe malı aldığı firmanın değil de başka bir firmanın faturası verilmekte ve bunu bilmeden kayıtlarına intikal ettirmektedir.¹³

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

- Apartman yöneticiliğinde de sahte fatura kul- lanımı oldukça yaygındır. Burada da amaç yine TCK kapsamında değerlendirilmesi gereken bir su- çun (emniyeti suistimal gibi) oluşumunda sahte fa-

¹³ Bu husus 306 sıra no'lu VUK GT'de açıklanmaktadır.

tura 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,¹⁴

- 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 firmasının yetkililerinin bu faturaların sahte olduğunu bilmiyor olması mümkün değildir.¹⁵

5- SAHTE OLDUĞU TESPİT EDİLEN FATURALAR DOLAYISIYLA NE YAPILABİLİR?

4.1- Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Yararlanılması

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilemeyeceği VUK'un 371 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır:

1- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir ma-

kama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık Suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

4- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Dolayısıyla mükellefler yukarıdaki şartları yerine getirmek suretiyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandıklarında adlarına vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

¹⁴ 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.

¹⁵ Faktoring şirketlerinin mal veya hizmet karşılığı olmadan ve faturaya dayanmayan işlemlerde kredi kullandırması yastaktır. Buna rağmen sahte faturaya dayanılarak 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.

5.2- 376'ncı Madde Hükmünden**Yararlanılması**

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1-Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Ancak mükellef bu madde hükümlerinden yararlanmaları durumunda uzlaşma hükümlerinden yararlanamayacaklardır. Uzlaşma hükümlerinden yararlanan mükellefler de bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

5.3- Bunların Hiçbiri Yapılmaz ve İnceleme Riski Göze Alınır

Vergi inceleme oranı ülkemizde oldukça düşük seviyelerdedir¹⁶. Bu nedenle mükellefler inceleme korkusu taşımamakta ve vergi incelemeleri ile hedeflenen caydırıcılık fonksiyonundan yeteri kadar yararlanılmamaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesinde cezaların ya tamamen kaldırılması ya da sembolik rakamlara indirilmesi ve hatta vergi aslında da indirimlere gidilmesi sistemi bu

yönü ile teşvik edici olduğunu bile söylemek mümkündür.

Sahte belge ticaretini doğuran, sahte belgeye olan taleptir. Daha önceki bölümlerde bu talebi ortaya çıkaran sebeplere değinilmişti. Bu sebeplerin de farkında olarak, kullanıcılar yönünde önemli değişikliklere gidilmesi ve yaptırımların artırılması gerekir. Bunun içinde sahte belge kullanımı dolayısıyla salınan vergi ve cezaların tamamen uzlaşma kapsamından çıkarılması (kasıtlı olsun ya da olmasın) bir çözüm olarak düşünülebilir. Buradaki kayıp, sahte belge kullanımında kasıt unsurunun olmadığından hareketle uzlaşma müessesesi ile istenilen KDV'nin tahsilâtının kolay olması iken kazanç, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak, haksız rekabeti ortan kaldırmak vb.dir. Daha ileriki aşamada ise uzlaşma müessesesi revize edilmeli; daha inceleme aşamasında net olarak ortaya konabilen rakamlar için *kademeli ödeme* şeklinde yeniden düzenlenmelidir.

Yasa dışı faaliyetler içinde ikinci sektör olmuş¹⁷ sahte fatura düzenleme faaliyetini finanse eden kesim, bu faturaları bilerek veya bilmeyerek kullanan mükelleflerdir. Bu faaliyet hem kayıt dışı ekonominin önemli bir kısmını oluşturmakta hem de bu yolla haksız rekabete yol açmaktadır. Böyle bir sektörün bitirilmesi için özel ekipler oluşturulmalıdır. Bu ekiplerde mali polis ve vergi inceleme elemanları birlikte hareket etmeli, koordineli çalışmalıdırlar.

6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Vergi denetimi, vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama ve aramayı da içine alan bir üst kavramdır. Vergi denetimi faaliyeti genel olarak

¹⁶ %2-2,5

¹⁷ BAYKARA Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2008

vergi denetmenlerinin koordinasyonu ile yoklama memurları vasıtasıyla yapılmaktadır. Vergi denetimi kavramı içerisinde yer alan ve sahte belge düzenleme faaliyetinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak en önemli araç *yoklamadır*, vergi incelemesi değildir. Bugün, sahte belge düzenleme faaliyetleri *vergi incelemesine* konu edilmektedirler. Vergi incelemesi yaparak bu sektörü bitirmek imkânsızdır Yasa dışı suç geliri, bu belgeler karşılığında elde edilen komisyon geliridir. Komisyon geliri ise faaliyetin sonunda elde edilir. Bu faaliyetler üzerinden vergi alınması ve ceza kesilmesi amaç olmamalı, asıl amaç; bu faaliyetlerin tamamen ortadan kaldırılması olmalıdır. Bunun için ise, sahte belgeye olan talebin ortadan kaldırılması gerekir. Sahte belge kullanımı dolayısıyla salınan vergi ve cezaların tamamen uzlaşma kapsamından çıkarılması (kasıtlı olsun ya da olmasın) bunu sağlamada bir çözüm olarak düşünülebilir. Aynı şekilde bu faaliyetin ortadan kaldırılmasıyla mücadelede özel ekiplerin oluşturulması, bu ekiplerde mali polis ve vergi inceleme elemanları birlikte hareket etmesi ve koordineli çalışmaları gerekmektedir.