



Ahmet MERİÇ(*)



Abdüllatif KARABALIK(**)



Özgür DURMUŞ(***)

SAHTE BELGE NEDİR? SAHTE BELGE SORUNUNA BAKIŞ, İRDELENMESİ ve SMİYB DÜZENLEME/KULLANIMI İLE MÜCADELEDE ÇÖZÜM YOLU ÖNERİLERİ

1 - GİRİŞ

Günümüzde çok sayıda yapılmış belge (vesika) tanımı bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

- “Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman.”¹
- “Bir olguyu ya da bir savın doğruluğunu gösteren, basılı da olabilen kanıtlayıcı gereç.”²
- “Bir olgunun, bir olayın, bir savın doğruluğunu gösteren tanık değerindeki yazı, yazıt, söz, nesne, yapıt.”³

- “Evrak: Yapraklar; kâğıtlar; arşiv.”⁴

- “Vesika: Bazı malların dağıtımı ile ilgili olup kişiye verilen belge.”⁵

Günlük hayatımızda çeşitli vesilelerle yapmak istediğimiz işlemleri ifa etmek maksadıyla en çok kullandığımız araçlardır. Örneğin iş icabı iki taraf arasında sözleşme yapılması bunun yazıya dökül-

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹TDK, Güncel Türkçe Sözlük

²BSTS / Kitaplı bilim Terimleri Sözlüğü

³BSTS / Yazın Terimleri Sözlüğü

⁴Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü

⁵Türkiye Türkçesi Ağzları Sözlüğü

mesi, ticaret hayatında tarafların kredi alışveriş işlemlerinde teminat olarak işlemleri yazılı bir belgeye yani senede bağlamaları veya çek denilen belgeyi alışverişlerinde bir ödeme aracı olarak kullanmaları. Bunun yanında çeşitli taşınır mal satışlarını örneğin taşıt satışlarını noterler vasıtasıyla gerçekleştiren noter satış senedi denilen belge düzenlenerek taraflar arasındaki alışveriş işlemine resmiyet kazandırmaları, bankalardan kredi kullanılması aşamasında; banka ile kredi kullananlar arasında yapılan muameleyi belli kurallar dâhilinde ifa etmek maksadıyla düzenlenen kredi sözleşmesinin yazılı olması ve belge hüviyetinde olması gibi buna benzer birçok örnek verilebilir.

Burada bizi ilgilendiren ise vergilendirme işlemleri yönünden önem arz eden “belge” kavramıdır. 213 Sayılı VUK’da belge kavramı, **İspat Edici Kâğıtlar başlığı** altında mükelleflerin gerçekleştirdikleri faaliyetleri tevsik aracı olarak değerlendirilmekte olduğu izlenmektedir. Kanun’un 227. maddesi hükmü aynen şöyledir:

“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

(205 sayılı Kanunun 14’üncü maddesiyle eklenen fıkra) Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

(3505 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen fıkra) Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

(3505 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen fıkra) Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”

Aynı Kanun’un 228.maddesinde de, konunun özelliğine göre belge aranmayacak haller belirlenmektedir. Bunlar “Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar” başlığı altında kanun metninde;

“Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmıyan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmıyan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.” Şeklinde yer almaktadır.

Bunun yanında Türk vergi sistemini bir sacayağına benzetebiliriz. Sacayağı; üçayaktan oluşmaktadır. Olaya vergilendirme yönünden bakarsak; bu ayakları “belge - kayıt - beyan” şeklinde sıralayabiliriz. Vergi sistemimizde bu ayak ve aşamalar (Belge - kayıt - beyan ayaklarını, aşamalarını ya da üçlüsünü) ise; “Belge olmadan kayıt düşülmez! Kayıt düşülmeden beyanname verilmez!” şeklinde ifade edebiliriz. Bu sebeple Türk Vergi Sisteminde yapılan işlemlerin belgeyle(Fatura ve fatura yerine geçen belgeler; Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Serbest Meslek Makbuzu, Müstahsil Makbuzu, Gider Pusulası gibi.) tevsik edilmesi önem arz etmektedir.

Kanun’un 229-230-231-232-233-234-235.ve 236. maddelerinde ise “Fatura, faturanın tanımı, şekli, nizamı, kullanma mecburiyeti ve fatura yerine geçen vesikalar; Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu ve Serbest Meslek Makbuzu ve Perakende satış vesikalarının tanımı yapılmıştır.

Normal koşullarda belgeyle ilgili hususlara değindikten sonra “sahte belge” nedir? Sorusunun cevabına ise “Sahte belge” normal koşullarda düzenlenen belge tanımının istisnasıdır denilebilir; örneğin tarafları aldatmak maksadıyla sözleşmeler (Ör: Tapuda ya da bankalarda yapılan işlemlerde; tapu belgesi almak ya da kredi çekmek için de sahte belge, sahte hüviyet belgesi düzenlenebilir) ve bununla alakalı belgeler de sahte düzenlenebilir.

Vergilendirme yönünden “sahte belgenin” tanımına ise Vergi Usul Mevzuatı hükümleri dairesinde açıklama getirebiliriz.

Vergi kanunlarında belirtilen haller ve durumların haricinde belgelendirilmeyen işlemlerin ise vergisel açıdan ispatı söz konusu değildir. Dolayısıyla sahte belge, gerçek bir belge olmadığından bu belgelere dayanan kayıtlar gerçeği yansıtmaz ve bunun sonucunda da verilen beyannamelerdeki bilgiler gerçek durumu yansıtmamış olur. Sahte belge ise bu üçlü aşamanın (Sacayağının) en önemli olanı ve ilk aşamasının istisnasını oluşturmaktadır.

2- SAHTE BELGENİN VERGİ USUL MEVZUATINDAKİ YERİ ve CEZAI MÜEYYİDESİ

4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikten önce sahte belgenin tanımına 213 sayılı VUK’da yer verilmemiştir. Sadece 344. madde kapsamında “kaçakçılık suçunun” tanımı yapılırken hangi hallerin kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilmiş, ilgili madde hükmünün 2.bendinde “sahte belge” ve “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” tanzim etmek ve bilerek kullanmak fiilinden bahsedildiği görülmektedir. Bununla ilgili değişiklik yapılmadan ve değişiklik yapıldıktan sonra hallere 213 Sayılı VUK’da yer aldığı şekliyle aşağıda değinilmektedir:

2.1- 4369 Sayılı Yasa ile Değişiklik Yapılmadan Önceki Hükümler

(*) Madde 344 _ (Değişmeden önceki şekli) (4008 sayılı Kanunun 13’üncü maddesiyle değişen madde) Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyaına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. (4108 sayılı Kanunun 7’nci maddesiyle değişen bent) Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek

veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

2.2- 4369 Sayılı Yasa ile Değişiklik Yapılan Hali

4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle birlikte 213 sayılı VUK'un 359. maddesi hükmünde "sahte belge" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge"nin tanımı yapılmış ve ayrıca bunları düzenleyen ve kullananlara dair uygulanacak cezai müeyyidelere de yer verilmiştir. Bunlar, hürriyeti bağlayıcı nite-likteki cezalardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi ise aynen şu şekildedir:

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

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 Maddesi şu şekildedir;

"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

Hakkında 18 aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. **Gerçek bir veya duruma dayanmak-la birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.**" Şeklinde-dir.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere "sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" suçu işleyenlere ceza verilebilmesi için ortada kısmen veya tamamen bir sahte belge ve muhteviyatı itiba-riyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve/veya kullanılması gerekmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge belgeyi düzenleyenler açısından bu belgelerin dü-zenlenmesi suçun oluşması için yeterli olmakla birlikte ayrıca vergi ziyanına sebebiyet verilmesi şartı aranmaz. Burada önemli olan fiildir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmiş olmasıdır.

359'uncu maddenin (b) fıkrasının ikinci bendinde belirtilen, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunun ön koşulu; suç konusu olan belgelerin, vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler olmasıdır. Fiilin oluşumunda "vergi ziyanına sebebiyet verilmesi" şartı aranmaz.

3- TÜRK CEZA KANUNU'NDA "BELGE"NİN TANIMI ve BELGENİN "SAHTE" OLARAK DÜZENLENMESİ/KULLANILMASI HALLERİNDE CEZAI MÜEYYİDESİ

26/09/2004 tarihinde kabul edilen 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri 12/10/2004 tarihinde 25611 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ceza kovuşturması bu kanun hüküm-lerine göre yerine getirilmektedir.

Bu kanunun 5. maddesi hükmü şöyledir: "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."

Bu madde hükmünden TCK hükümlerinin genel olarak diğer ceza içeren kanun hükümlerini de kapsayan niteliğe sahip olduğunu ve özel kanunlarında yer alan suç unsurları için de uygulanacağı, referans niteliğine sahip olduğu, izlenimi doğmaktadır.

Bunun yanında TCK da sahte belge düzenleme fiili; **Kamu güvenine karşı işlenen** suçlardan sayılarak, “Resmi belgede sahtecilik” ve “özel belgede sahtecilik” olarak iki başlık halinde ele alınmış olup, bu suçlar ve bunlara uygulanacak cezai müeyyideler, kanunun 204 ve 207. maddelerinde belirlenmiştir. Ayrıca 210. Madde hükmünde; Özel belge olmasına karşın konusu itibariyle resmi belge gibi muamele görececek belgeler ve bu belgeleri düzenleyenlere uygulanacak cezai müeyyideler belirlenmiştir. Sırasıyla madde hükümleri aynen şu şekildedir:

“RESMÎ BELGEDE SAHTECİLİK

Madde 204 - (1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.”

“ÖZEL BELGEDE SAHTECİLİK

Madde 207 - (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.”

“RESMÎ BELGE HÜKMÜNDE BELGELER

Madde 210 - (1) Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması hâlinde, resmî belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.

(2) Gerçeğe aykırı belge düzenleyen tabip, diş tabibi, eczacı, ebe, hemşire veya diğer sağlık mesleği mensubu, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Düzenlenen belgenin kişiye haksız bir menfaat sağlaması ya da kamunun veya kişilerin zararına bir sonuç doğurucu nitelik taşıması hâlinde, resmî belgede sahtecilik hükümlerine göre cezaya hükmolünür.”

TCK ayrıca suçun unsurlarının teşekkülünde failin kastının aranması gerektiğini düzenlemiştir. İşlenen suçta kasıt unsurunun bulunup bulunmama durumuna göre işlenen suçta uygulanacak cezai müeyyidenin de değişeceğini belirlemektedir. Bu da, kanunun 21. madde hükmünde yer almaktadır. Madde hükmü aynen şöyledir:

“Madde 21 - (1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.”.

Evrakta sahtecilik ya da diğer bir tabiriyle belgede sahtecilik fiilini işleyen faillere verilen hapis cezası mahiyetindeki cezai müeyyideler, bu suçu işleyen faillerin yaş ya da aldıkları cezanın süreleriyle

alakalı olarak ertelenebileceği TCK da belirlenmiş olup bu hususla ilgili düzenlemelere de kanunun 51. maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmü şöyledir:

“HAPİS CEZASININ ERTELENMESİ

Madde 51 - (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,

b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.

(2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hâle getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi hâlinde, hâkim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhâl salıverilir.

(3) Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz.”

4- VERGİLENDİRME YÖNÜNDEN SMİYB DÜZENLEME/KULLANMA SAIKLERİ

“Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri” amaçtan ziyade araç olarak değerlendirilip düzenleyen ve kullanan için farklı anlamlar içermektedir. Özetle; her iki taraf açısından da gelir ya da kazanç elde etme saikine yönelik kullanılan, menfaat temini yöntemi araçlarıdır denilebilir.

Düzenleyen açısından sahteciliğin amacı, **komisyon karşılığı kolay yoldan, vergi kanunlarının ve ceza kanununun suç olarak saydığı yollardan haksız kazanç sağlamak** ve bunun yanında vergiyi doğuran olayı vergi idaresinin bilgisi dışında tutarak **az vergi ödemek ya da hiç ödememektir.**

Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanan açısından ise giderlerini fazla gösterip ya da zamanla belgesiz olarak gerçekleştirdiği birtakım emtia/hizmet alımlarını ya da giderlerini belgelendirme gayreti ve çabasına girerek, kurumlar veya gelir vergisi matrahını düşürmek, daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek veya haksız yere indirimlerden ve istisnalardan (indirilecek KDV’yi yüksek gösterip daha fazla KDV iadesi almak gibi) istifade etmek amacı hedeflenmektedir.

5- SMİYB BELGE DÜZENLEME FİİLİNİ İCRA EDENLERİN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Bir mükellef hakkında “sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi” olduğu kanaatine varmak için belirli şartların oluşması gereklidir. Bir mükellefe” SMİYB belge düzenleyicisi demek için bu şartların oluştuğunun aranması ve ortaya konulması gereklidir. Bu şartları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

• **İş Yeri Durumu:** İşletme ilk kurulduğunda; sadece bir masa, bir telefon, bir bilgisayar, birkaç koltuktan ibaret olması, işyerinde genelde emtia bulunmaması, olsa da az bir miktarda emtia bulunması, işletme mükellefiyeti açıldığında, Vergi dairesi tarafından mükellefin iş yerine mütemadiyen yapılan yoklamalar neticesinde; işyerinin devamlı “kapalı” olması, “işletmenin faaliyet göstermediği”ne dair tespitlerin yapılması,

• **Mükellef, Şirketse;** Şirketin Ortaklarının ya da Şirketi Temsile Yetkili Olan Ortakları Sürekli Değişiyor olması ve bunların adreslerinin genelde değişmiş olması, İdare tarafından arandıklarında normal şekillerde kendilerine ulaşmak mümkün olmuyorsa,

• **Kayıp Edilen Ya da Çaldırılan Kimliklerle Şirket Kurulması ve Mükellefiyet Tesis Ettirilmesi:** Başkalarına ait kaybolan ya da çalınan hüviyet cüzdanıyla sahte şirket ortaklığı ve müdürlüğü tesis edilerek şirket kurulması dolayısıyla esas sahte fatura işini yapanların ve bu suretle gelir elde edenlerin tespit edilememesi,

• **SMİYB işi yapanların** Emniyet görevlilerince takibi sonucu; muhtelif şirketlere ait taklit faturalar ya da şeklen mükellefiyet tesis ettirerek düzenledikleri sahte fatura ve benzeri belgelerle yakalanıp bu şekilde tespiti yapılan fiillerden olması,

• **Sermaye - Hasılat Orantısızlığı:** Mükellefin şirket kuruluşunda ödediği sermaye miktarı ile hesap dönemi içinde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda elde ettiği hasılatın belirgin derecede orantısız olması,

• **Kullanılan Kredi Miktarı:** İşletmenin faaliyet dönemi içinde yaptığı iş hacmini karşılayacak kadar sermayesinin olması gerekmektedir. Bununla birlikte banka ve piyasa kredilerinin de ticari hayatta yaygınlaşmış olması göz ardı edilemez. Bu bağlamda yapılan işlerin sermaye ile orantılı büyüklükte olması ya da iş hacmine göre kredi kullanılarak yapılması gerekir. Yapılan işin büyüklüğünün sermaye ile orantısız olmasına rağmen kredi kullanılmadan yapılması. Örnek verecek olursak; kredi ve finansman araçları kullanılmaksızın, 10.-TL sermaye ile 10.000.-TL'lik ciro gerçekleştirilmiş olması iş ve sermaye yapısının orantılı olmadığına bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

• **Üretim Tesis Kapasitesi - Verimlilik:** İşletmeler, bünyesinde bulunan işçi, makine, cihaz, taşıt, tesisat ve demirbaş gibi unsurların oranında iş hacmine ulaşırlar. İşletmede yeterli derecede işçi çalıştırılmadan, makine-tesisat bulundurulmadan ortaya çıkan büyük iş hacimleri, imalatlar gerçek durumu yansıtmaz. İşletmenin verimliliği kapasitesiyle doğru orantılı olmalıdır. Örneğin işletmenin makine/cihaz vb. üretim araçları envanterinde yer almadığı ve bunun yanında işçi çalıştırılmadığı halde büyük miktarlarda mal imal edilmiş gibi faturalar tanzim edilmesi bir gösterge olarak göz önünde bulundurulabilir.

*Yukarıda belirtilen özelliklerin bir kısmı ile ilgili bir yargı kararı; 20.01.2010 tarih 2010/115 karar numaralı Danıştay 9. Dairesi kararında özet olarak; fatura alınan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; defter ve belgelerin incelenmesi sonucu işletmenin emtia dengesinin mevcut olmadığı, belgesiz alım satımın bulunduğu belirlendiği, alış faturalarının tamamına yakınının sahte olduğu, yüksek hasılatla rağmen karlılık oranlarının çok düşük olduğu, işyerinin kiralık, deposunun bulunmadığı, bir dönem hiç işçi çalıştırmadığı, bunun dışında 1-2 işçisi bulunduğu, stok devir hızının yüksek olduğunun tespit edilmesi ve komisyon karşılığında sahte fatura düzenlediği nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davaların vergi mahkemesince reddedildiği ve bu kararların Danıştay'ca onandığının anlaşılması karşısında, söz konusu mükellef tarafından düzenlenen faturaların gerçek mal teslimine dayanmadığının kabulü gerekmektedir şeklinde karar vermiştir.

6-SMİYB KULLANANLAR AÇISINDAN ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

6.1- Sahte Belge Kullanımının Vergi Usul Kanunu'nun 306 No'lu Genel Tebliği

Kapsamında Değerlendirilmesi

VUK'un 344. maddesinin 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki şeklinden "*bilerek kullanma*" kelimesi çıkartılmış ve VUK'un 359. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenleme ile ortaya çıkan yorum ve uygulama farklılıklarını gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı 306 nolu Genel Tebliği yayınlamıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla 29/07/1998 tarihli ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyaına neden olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 uncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

Madde hükmünde sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

En son düzenlenen 5237 sayılı TCK hükümlerine (TCK Md:21) göre suçun oluşumunda manevi unsurun bulunması gerekmektedir. Buna göre; “Failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmede, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması”, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. 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. 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, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun **manevi unsuru** oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bileerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyaına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca *üç kat vergi ziyaı cezası* kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının

araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında *bulunulmaması* icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”

6.2- Sahte Belge Kullanımıyla İlgili Bir Yargı Kararı

27.01.2010 tarih 2010/269 karar numaralı Danıştay 9. Dairesi kararında özet olarak; KDV indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura muhteviyatı malları gerçekten satın alan, yani bu mal ve hizmetin işletmesine girdiği ve kullanıldığı hususu açıkça belli olan ve bu nedenle gelir veya kurumlar vergisi yönünden tenkit edilemeyen kişinin, bunun karşılığında aldığı fatura veya sevk irsaliyesi gibi belgenin, bunu satan kişiye ait olup olmadığını araştırması ve bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, bu tür sahte ve yanıltıcı belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmadığı ihtimali de her zaman mevcut olabileceğinden, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyaı cezasının bir kat olarak alınması gerektiği hakkında karar vermiştir.

7- SMİYB DÜZENLEME ve KULLANMA FİİLLERİ ÖNLENEBİLİR Mİ? BU FİİLLERİN ÖNLENMESİ AMACIYLA YAPILAN DÜZENLEMELER

7.1- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Açısından Sorumluluk

Vergi İdaresi açısından sahte belge düzenleme fiili ve buna bağlı olarak kullanma fiili; mükellefler açısından karşılıklı menfaate dayalı olarak işlendiğinden bunun takibi, denetimi ve önlenmesi, yönetilmesi zor ve meşakkatli bir süreçtir. Denetim elemanlarının bu konuyla alakalı denetim faaliyetleri ve çalışmalarının yanında; bu mükelleflerle ilgili olarak onların mükellefiyete dair tüm işlemlerini yapan; mükellefiyetiyle ilgili işlemleri vergi dairelerinde takip eden mükelleflerin işleriyle ilgili belgelerinin tasnifini yapan, defterlerini tutan, beyan ve bildirimlere esas olan mali tablolarını(geçici,kesin mizan,gelir tablosu ve bilançolarını) hazırlayan,netice itibariyle mükellefin ödeyeceği verginin tarhına dayanak teşkil eden matrahın tayini işini ve ön denetimi işiyle alakalı bütün işlemlerini gerçekleştiren meslek mensupları ile ilgili olarak, başta 3568 sayılı Yasada olmak üzere Vergi Usul Yasasında önemli düzenlemeler yapılmıştır.

VUK'un mükerrer 227. maddesi beyanname ve eklerinin serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmasını düzenlemektedir. Söz konusu madde “ Maliye Bakanlığı; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya yetkilidir.” şeklinde hüküm içermektedir.

*3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesinde mesleğin konusu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

"A) Muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, **defterlerini tutmak**, bilanço kâr-zarar tablosu ve **beyannameleri** ile diğer belgelerini **düzenlemek** ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak."

Yukarıdaki paragraflarda açıklanan ve getirilen düzenlemelere uyulmaması konusu ise VUK'un Re'sen Vergi Tarhı başlıklı 30/8. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 30/8. maddesi ise şu şekildedir:

"Bu kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmıyorsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse;"

Bu bent hükmüne uyulmadığı takdirde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir ve re'sen tarhı gerektirir.

7.2- Mal Alışları ve Mal Satışlarına İlişkin Formların Mükellefler Tarafından Verilmesi İle İlgili Sorumluluk

Bu hususta ilk uygulama, 18 Şubat 1996 tarih ve 22558 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 249 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu bu düzenleme ile "Katma Değer Vergisi Beyannamelerine İlişkin Yıllık Bildirim" vermek yükümlülüğünde olan ve bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler için Yıllık Faaliyet Bildirimi" ve "İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Defter Kayıtlarına Esas Teşkil Eden Belgelerine İlişkin Bildirim" verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk istatistik amaçlı bir düzenleme olup her yıl verilmesi hususunu içermektedir.

01.04.1997 tarih ve 22951 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 256 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde ise bildirim verme mecburiyetinde olanlara serbest meslek erbabı da dahil edilmiştir. Ayrıca 256 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde, bildirim verme mecburiyetiyle ilgili kısaca şu düzenlemelere de yer verilmiştir: Bildirimler A, B ve C formları olarak ayrı ayrı düzenlenmiştir. Form "A" da esas olarak bilanço ve gelir tablosu bilgileri ile diğer bilgilere ilişkin alanlar bulunmaktadır. Form "B" bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin **mal ve hizmet alımlarına** ilişkin bildirim olarak düzenlenmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile bildirim verme mecburiyeti getirilmiş olan serbest meslek erbabı ise form "C"yi dolduracaklardır. 249 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile istatistik amaçlı getirilen düzenleme 256 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile amaç ve kapsamı daha da genişletilmiştir.

10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 318 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde mal ve/veya hizmet alışlarına ilişkin olarak düzenlenen Form "C" yürürlükten kaldırılmıştır.

21/07/2005 tarih ve 25882 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu yükümlülüğe ilişkin yeni açıklamalar yapılmıştır.

04 Şubat 2010 tarihli ve 27483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 396 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan son düzenleme ile söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri belirtilmiştir. Diğer taraftan, 362 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile noterlere yönelik olarak getirilmiş bulunan bildirim yükümlülüğü, 2010 yılından itibaren kaldırılmıştır.

Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirilecektir.

Ba ve Bs bildirimleri/formlarının mükellefler tarafından süresinde verilmemesi eksik ya da yanıltıcı mahiyette verilmesi durumunda buna ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacağı hususu tebliğlerde öngörülmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak da açıklandığı üzere ilk önce istatistik amaçlı olarak kullanılmaya başlayan bildirimde bulunma mecburiyeti daha sonraki düzenlemelerle birlikte Form Ba ve Form Bs’lerin çapraz olarak karşılaştırılması sonucu; sahte fatura ile mücadelede etkin bir araç olmuştur.

7.3- Tahsilatların ve Ödemelerin Banka, PTT ve benzeri Kuruluşlar Aracılığıyla Yapılması İle Mükelleflere Getirilen Sorumluluk

Bu hususta ilk uygulama, 4 Temmuz 2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu’nun 320 Nolu Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Tebliğle mükelleflere getirilen sorumluluk aynen tebliğde belirtildiği şekliyle; *“Bu düzenleme ile ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi amaçlanmaktadır.”*

Bu tebliğ ile tevsik zorunluluğun kapsamı, işlem tutarı ve başlangıç tarihi belirtilmiştir. Tevsik uygulamasına konu olan 5.000 TL’lik sınır Vergi Usul Kanunu’nun 323 Nolu Genel Tebliği ile 10.000 TL’ye yükseltilmiş, tebliğ ile her türlü mal ve hizmet bedeli, avans, depozito, pay akçesi gibi ödeme ve tahsilatlar tevsik kapsamına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 323 Nolu Genel Tebliği ile daha önce aracı kurumlar (banka ve özel finans kurumları) arasında sayılmayan Posta ve Telgraf Genel Müdürlüğü (PTT)’ne yapılan ödemelerde tevsik kapsamına alınmıştır. Daha sonra yayımlanan Vergi Usul Kanunu’nun 324 nolu Genel Tebliği ile de vadeli satışlarda, cari hesap kullanımlarında ve serbest meslek tahsilatlarında tevsik kapsamını aşan tahsilat ve ödemelerin banka, özel finans kurumları veya PTT aracılığı ile tevsik zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 332 No'lu Genel Tebliği ile tevsik sınırı, 01.05.2004 tarihinden itibaren 8.000 TL'ye indirilmiştir. Şu anda geçerli olan sınır da 8.000 TL'dir. VUK'un 323 Nolu Genel Tebliği'ndeki bu konuyla ilgili Cezai Müeyyide:

"Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan hükme göre mükerrer 257 inci madde ile getirilen zorunluluklara uymayan mükelleflere her bir işlem için usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca, mükellefler arası ticari işlemlerde birinin tahsilatı diğerinin ödemesi olacağından özel usulsüzlük cezası her iki mükellef için de uygulanacaktır." şeklindedir.

12.08.2003 tarihli sirküler ile bir mal veya hizmet bedelinin bankadan çek ile ödenmesi imkânı sağlanmıştır.

Belirtilen sorumlulukların getirilmesi; mükelleflerin sahte belge düzenleme ve kullanma faaliyetlerini zaman içerisinde izlenmesi ve denetlenmesine faydası olacağı açıktır.

7.4- Elektronik Defter, Kayıt ve Belgelerin Oluşturulması, Kaydedilmesi, İletilmesi, Muhafazası ve İbrası ile Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda Tutulması ve Düzenlenmesi Uygulamasının Getirilmiş Olması

05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 397 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin elektronik ortamda belge-fatura düzenleme ve bu belgelerini elektronik ortamda kayıt, muhafaza ve denetim için ibraz etme imkanı getirilmiştir. Bu düzenleme, mükellefler açısından kolaylık sağlamakla birlikte çevre (Doğa) açısından da yararları olan bir düzenlemedir. Bunun yanında idareye denetim süreci açısından faydası olan bir düzenleme niteliğinde görünmektedir.

7.5- Mükelleflere Elektronik Defter Tutulma İmkânının Getirilmiş Olması

13/12/2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği ile mükelleflerin elektronik ortamda defter tutma, muhafaza ve denetim için ibraz etme imkanı getirilmiştir. Tebliğ hükmü aynen şöyledir:

"1.1. Bilindiği üzere, 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 14 üncü maddesi ile değiştirilen, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağını Sana yi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır.

1.2. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5766 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile değişen mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrası ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır."

7.6- Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler

1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'ndan hareketle paravan şirketlerin kurulmasını engellemek ve denetim altına almak için çeşitli düzenlemeler getirilmiş olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu bu düzenlemelerin en önemlilerinden birisi de İşlem Denetçisi Raporudur. İşlem Denetçisi Raporu, sermaye şirketlerinin kuruluşunda aranılan belgeler arasında yer almaktadır. Bu bölümde söz konusu düzenlemelere ve sahte belgeyle mücadelede işlem denetçisi raporunun getireceği öneme değinilecektir.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 351. maddesinde Anonim şirketlerin kurulma aşamasında işlem denetçisi raporuna değinilmiştir. Yeni TTK'nin 351. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini; kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak bankaya yatırıldığını; buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını; bu yükümlülüğün herhangi bir şekilde dolandırıldığına ilişkin bir belirti bulunmadığını; aynı sermaye ve devralınan ayınlar için mahkemece atanan bilirkişilerce değerlendirildiğini, mahkemece bir kararla onaylanan raporun dosyaya sunulduğunu; kurucu menfaatlerinin kanuna uygun olduğunu; kurucular beyanı ile ilgili açık bir ugunsuzluğun, aşırı değerlemenin, işlemlerde görünür bir yolsuzluğun bulunmadığını ve diğer kuruluş belgelerinin mevcut olduğunu, gerekli noter onaylarının ve izinlerin alındığını gerekçeleriyle ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar.”

Yeni TTK'nin 586. maddesindeki düzenleme ile Limited Şirketlerde yukarıda konu edilen durum şu şekildedir:

“Şirket sözleşmesinin öngörüldüğü şekilde düzenlenmesinden sonra, tescil için, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline başvurulur. Bu başvuruda Bakanlıkça istenilmesi hâlinde 351 inci madde uyarınca hazırlanmış işlem denetçisi raporu eklenir.”

Sermaye şirketlerinin kuruluşunun denetim raporuna bağlanmış olması, Kanunun 400.maddesinde de belirtildiği üzere denetim raporunu tanzim edeceklerin konunun uzmanı meslek mensuplarından teşekkül etmesi (SMMM, YMM gibi) ve denetleyenler açısından hesap verilebilirlik ölçütü getirilmesi, sermaye şirketlerinin kuruluşunda eski duruma göre farklı bir ciddiyet getirmektedir.

*SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerine etkisi olabilecek belli başlı yasal düzenlemeler ve bu düzenlemeler sonucu İdare tarafından getirilen yükümlülükler önemlerine binaen değinilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemeler ya da önlemlerin hali hazırda tek başına SMİYB düzenleme ve kullanma fiillerini, önlemeye yeterli olmadığı açıktır. Bunun yanında muhakkak bir etkisi olmaktadır.

8-DEĞERLENDİRME

Yazımızın 2.ve 3. bölümlerinde ifade edilen hususlar değerlendirildiğinde; SMİYB düzenleme ve kullanma fiilleri yönünden, özellikle SMİYB kullanma fiili yönünden VUK'da, TCK'da olduğu gibi suçun oluşumu yönünden paralellik kurularak suçun teşekkülünde *kastın aranması gerektiği* yönünde düzenleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca SMİYB kullananlar açısından “bilmeyerek kullanma” durumunun takdirini tebliğle (306 Sıra Nolu VUK Tebliği) düzenlemek yerine bunu kanun hükmüyle belirlenmesi ve daha önceden olduğu gibi (4369 Sayılı Yasayla yapılan değişiklikten önceki hali) bu

durumda olan mükelleflere uzlaşma imkanı getirmek, hem İdarenin hem de ihtilaf konusu edilmesi hali de göz önünde bulundurularak Yargının (idari ve adli yönden) iş yükünü hafifletici yönde bir etkisi olabilir.

SMİYB düzenleyenler ve bilerek kullananlar açısından Adli Yargıda aleyhlerine verilen cezaların infazlarının ertelenmesi yerine bu tür fiillere sebebiyet verenler hakkında; bazı ülkelerde uygulama örneklerine şahit olunduğu üzere kamuya karşı işlenen suçlardan olduğundan dolayı, bazı kamuya faydalı sosyal kurumlarda ve alanlarda çalıştırılma yoluna gidilmesi ve böylelikle failer yönünden, işlenen suçun karşılığının olduğu bilincinin verilmesi, bu amaçla ilgili mevzuat ya da mevzuatlarda bu konuda uygulama sağlanması yönünden yasal düzenleme yapılması, SMİYB düzenleme/kullanma fiillerine azaltıcı yönde etkisi söz konusu olabilir.

Yazımızın **7.1-bölümünde değinildiği üzere** Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluk uygulamalarıyla ilgili olarak şunları söyleyebiliriz. Sayılan meslek mensupları, mükelleflerin defterlerini tuttukları ve beyannamelerini verdikleri için mükellefler hakkında yeterli bilgiye sahiptirler. Bu meslek mensuplarından Yeminli Mali Müşavirler dışında kalanların mükellef ile birlikte müteselsilen sorumluluğu bulunmamaktadır. Böyle bir sorumluluğun bulunmaması sadece mükellef açısından bir yükümlülük getirmektedir. YMM dışında kalanlara sorumluluk yüklenmesi durumunda sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini nispeten azaltabilir. Çünkü söz konusu meslek mensuplarına böyle bir sorumluluğun yüklenmesi; mükelleflerle alakalı vergilendirmeyi etkileyen iş ve işlemlerin daha kontrollü yapılmasını sağlayabilir. Bu durum sahte belgeyle mücadele açısından fayda sağlayabilir.

Ba-Bs formlarıyla mükelleflerin kimlerden mal aldığı ve kimlere mal sattığı izlenmektedir. Bu formlara göre alış yapan mükellef alış yaptığı işletmeye dair fatura adedi ve tutarını bildirir. Satış yapan diğer taraf ise satış yaptığına dair fatura adedi ve tutarı bildirir. Bu şekilde oluşan Ba-Bs formları karşılaştırma yapılarak gerçekte hangi işlemin yapıp yapılmadığına dair inceleme elemanına bir kaynak oluşturmakla birlikte iş yükünü bir hayli de artırdığı gerçektir.

İşletmelerin ticari hayatta gerçekleştirdiği işlemler her zaman küçük tutarlarda olmaz. İdare bu aşamada bir düzenlemeye gitmiştir. İşletmelerin 8.000-TL'ye kadar olan işlemleri nakit kullanılarak gerçekleştirilebilir. Bu durumda kayıtlarına da 100. Kasa hesabı olarak yansıtılır. 8.000 TL ve bu rakamın üzerinde olan tüm alım, satım, hizmet, kira ödemeleri, pos hareketleri ve diğer işlemler banka, özel finans ve PTT aracılığı ile yapılmalıdır. Bu ödemelerin de bazı istisnaları bulunmaktadır. Örneğin, noterlerde ve tapu idarelerinde yapılan işlemler tevsik kapsamında değildir. İnceleme yapanlar, inceleme esnasında bu sözü geçen kuruluşlar aracılığıyla yapılan ödemelere ait evrak ve belgeleri kaynak olarak kullanabilir. Bahsedilen durumları değerlendirdiğimizde, eğer bir mükellef ticari işlemleri yüksek tutarlardaki işlemlerini bile nakit kullanarak gerçekleştirdiğini ifade ediyorsa, yaptığı ödemeleri belgelendiremiyorsa sahte belge ticaretine yönelik bir izlenim yaratabilir.

Yeni TTK ile dile getirilen ifadeler doğrultusunda doğrudan olmasa bile dolaylı olarak sahte belge ile mücadelede olumlu bir adım atıldı diyebiliriz. Anonim şirketlerin kuruluşunda; pay taahhütlerinin yapılması, sermayenin ödenmesi, değerlemenin doğru yapılması ve diğer konularda da yolsuzluğun yapılmamasını sağlamak için İşlem Denetçisi Raporu zorunlu hale getirilmiştir. Anonim şirketlerin kurulmasından sonra ise her yılın sonunda yine İşlem Denetçisi Raporu gerekmektedir. Söz konusu raporda; şirketin finansal tablolarının uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim

Standartlarına uygun olup olmadığı denetlenir. Ayrıca yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporları ile finansal tabloların tutarlı olup olmadığı, gerçeği yansıtır yansıtmadığı da İşlem Denetçisi Raporu ile gösterilir. İşlem Denetçisinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir. Ancak bu olumlu adım sadece anonim şirketler için getirilmiş olup ülkemizde sayısal olarak büyük üstünlüğe sahip limited şirketler için zorunlu hale getirilmemiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İstem başlıklı 586. maddesine göre; "**Bakanlıkça istenilmesi hâlinde** 351inci madde uyarınca hazırlanmış İşlem Denetçisi Raporu." limited şirketlerin kuruluşunda aranılacak belgeler arasında ihtiyari bir unsurmuş gibi yorumlanabilir.

Şahıs şirketlerinin kuruluşunda ise İşlem Denetçisi Raporu şartı aranmamaktadır. Bu durum sahte belge ticareti ile ilgilenmek isteyenleri şahıs şirketi kurmaya yönlendirecektir. Önümüzdeki yıllarda şahıs şirketlerinin sayısında bir artış olabileceği öngörülebilir. Bu durumun önüne geçmek ve sahte belge ticareti faaliyeti gösterecek şahıs şirketlerinin daha sıkı takibinin yapacak şekilde idari bir yapılanma oluşturulması için ayrı bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Bunun yanında başka kişilere ait (kurulan iş ve işletmelerle illiyet bağı olmayan) nüfus cüzdanlarının kayıp edilmesi ya da çalınması yoluyla birçok alanda ve kurum ve kuruluşlarda sahte işlemler tesis edilmektedir. Bunlardan biri de vergi dairelerinde tesis edilen vergilendirmeye ait işlemlerle alakalıdır. Bu suretle SMİYB düzenlenmesi/kullanması fiillerini önlemeye yönelik olarak kişilerin parmak izlerinin alındığı biyometrik fotoğraflarının yer aldığı elektronik nüfus kimlik belgesi uygulamasına süratle geçilmesi, bu fiillerin önlenmesine de fayda sağlayabilir.

Çıkarılan birçok af yasası ve benzeri mahiyetteki yasal düzenlemeler, SMİYB kullanımını azaltmak yerine arttırdığı durumunu da göz önünde bulundurduğumuzda, sahte belge işine karışmamış vergi kanunları açısından ödevlerini layıkıyla yerine getiren adına tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri aksatmadan ve düzenli olarak ödeyenleri, "Vergilendirmede Adalet Prensibi İlkesi" doğrultusunda hakkaniyet gözetilmesi yönünden vergi yasalarında bazı kolaylıklar, muafiyetler getirilmesi, örneğin; mükellefleri teşvik ve özendirmek amacıyla vergi oranlarının bir miktar düşürülmesi (2-5 puan gibi), bu tür fiillerin önlenmesi yönünden faydalı olabilir. Böyle bir uygulama 6111 Sayılı Kanunda yer almaktadır. 6111 Sayılı Kanunun 6. maddesinin 4. fıkrası; "*Bu madde hükmüne göre artırılan matrahlar, % 20 oranında vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ve fon alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2'nci ve 3'üncü maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları % 15 oranında vergilendirilir. İstisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken verginin bulunmaması halinde de bu hüküm uygulanır.*" şeklindedir.

Vergi dairelerinin, bankalarda olduğu gibi mükellefleri daha yakından takibi sağlanabilirse sahte belgeyi önlemeye yönelik önemli bir adım atılmış olur. SMİYB düzenleme/kullanma organizasyonunun içerisinde olmayı düşünen mükelleflere engel olmak için, mükelleflerin daha mükellefiyet aşamasında ön denetime tabi tutulmasına ve bu denetim sonucunda mükelleflerden bazı taahhütler ve teminatlar istenmesi, örneğin; mükellefiyet tesis edilirken işletmelerin sermayelerinin belli bir yüzdesi nispetinde (%10'si gibi) bankalara bloke parayı teminat bedeli olarak yatırma zorunluluğu getirilmesi

ve bankalarda teminat bedeli olarak yatırılan bloke paraların da bankalarda ticari mevduata uygulanan oranda nemalandırılmasına, yönelik mevzuatta değişiklikler yapılabilir.

9- SONUÇ

Toplum tarafından naylon fatura olarak da bilinen sahte faturaların düzenlenmesi ve kullanılması vergi sistemimizi tehdit etmekte olan önemli bir sorundur. Günümüzde yaygın olarak karşımıza çıkan bu durumun, vergi sistemimizde yapmış olduğu olumsuz etkilerinin yanı sıra iyi niyetli mükellefleri de büyük yükümlülük altına sokmaktadır. Buna rağmen bu durumun ciddiyeti henüz yeterince kavranabilmiş değildir. Sahte fatura kullanan ve bu durumun farkında olmayan mükelleflerin, vergi idarelerince bilinçlendirilmeleri açısından çeşitli çalışmalar yapılmalıdır. Çünkü sahte faturanın, ilk bakışta sahte olduğunu anlamayı sağlayacak bir teknik bulunmamaktadır.

Sahte belge incelemesi, inceleme elemanlarının iş yükünün büyük bir bölümünü oluşturmakta dolayısıyla gerçekleştirilen inceleme ve denetim performansının daha verimli ve optimal alanlarda kullanılmasına mani olmaktadır. Bunun çözümü ise sahte belge ile ilgili gerekli önleyici çalışmaları yapmaktır.

Sahte belgeye karşı daha caydırıcı yaptırımlar uygulanabilirse ve sahte belge düzenlenmesinin önüne geçilebilirse iş yükü hafifleyecek ve bu durum hem inceleme elemanlarının kendini farklı ve yeni konularda geliştirebilmesine hem de incelenemeyen konularla ilgili yapılacak kapsamlı incelemeler sonucu elde edilecek vergiler yoluyla Hazineye ek gelir gelmesine olanak sağlayacaktır.

Netice itibarıyla sahte belgenin önüne geçmek için hem Maliyenin hem de mükelleflerin daha dikkatli ve özenli olması gerekmektedir. Bu durum, vergi kayıp kaçağının önüne geçilmesi ve devletin gelişmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
- 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
- TDK, Güncel Türkçe Sözlük
- BSTS / Kitaplı Bilim Terimleri Sözlüğü
- BSTS / Yazın Terimleri Sözlüğü
- Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü
- Türkiye Türkçesi Ağzları Sözlüğü
- 20.01.2010 tarih 2010/115 karar numaralı Danıştay 9. Dairesi Kararı
- 27.01.2010 tarih 2010/269 karar numaralı Danıştay 9. Dairesi Kararı
- Vergi Usul Kanunu'nun 249, 256, 306, 318, 320, 323, 324, 332, 350, 362, 396, 397 Nolu Genel Tebliğler
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun