

SAHTE BELGE DÜZENLEMeye RE'SEN TERK ve TEMİNAT KALKANI

EX OFFICIO ABANDONMENT AND COLLETERAL SHIELD AGAINST FORGED DOCUMENT INSURANCE



Ömer Faruk ARSLAN*

ÖZ

Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun 21.11.2019 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilerek yasalaşmıştır. Yeni yasanın 24. maddesi ile sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma faaliyetlerinin önlenmesine yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 160/A maddesi ilave edilmiştir. Getirilen düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan risk analizi neticesinde, sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli bulunan mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve bu mükellefler nezdinde yoklama yapılması, akabinde vergi dairesinin görüşü üzerine ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca faaliyeti bu şekilde sonlandırılan mükelleflerin yeniden mükellefiyet açtırabilmeleri için, asgari tutarın

ABSTRACT

The law amending the Digital Service Tax and some laws and Degree Law No:375 has passed in the Grand National Assembly of Turkey and has enacted on 21.11.2019 Article 24 of the new law has made important arrangements to prevent forged document issuance and the users of the forged documents. In this context, Article 160/A has been added to the Tax Procedure Law No:123 With this regulation as result of the risk analysis carried out by the Ministry of Treasury and Finance, the taxpayers with high risk in terms of issuing forged documents will be referred to the tax inspections and pools will be conducted before these taxpayers. Subsequently, upon the opinion of the tax office, it was taken under provision to abandon the tax liability of the taxpayer with the approval of the Head of The Tax Office or The Provincial Treasurer. In addition, taxpayers whose activities have been terminated in this way are required to guarantee 10 percent of the amount included in the documents issued at

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, omer.faruk.arslan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1530-3448.
Arslan, Ö. F. (Aralık 2019). Sahte Belge Düzenlemeye Re'sen Terk ve Teminat Kalkanı, *Vergi Raporu*, 243, (42-49).

altında kalmamak üzere riskli olunan dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan tutarın yüzde 10'unu teminat göstermeleri gerekmektedir. Çalışmamızda sahte belge düzenleyenlerin faaliyetlerinin sonlandırılmasına yönelik önceki mevzuat hükümleri ile yeni yasa ile getirilen model açıklanarak bu konudaki öneri ve değerlendirmelere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmet Vergisi, Sahte Belge, 7193 Sayılı Kanun.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H2.

GİRİŞ

Gelişen teknoloji ve bilişim imkânlarıyla birlikte mükellefler risk analizine tabi tutularak faaliyetlerinde belirlenen riskli hususlar kapsamında vergi incelemesine tabi tutulmaktadırlar. Yapılan risk analizleri sonucunda, çok farklı türde vergi kayıp ve kaçakları ile birlikte sahte belge düzenleyicileri de ortaya çıkarılabilmektedir. Hal böyle iken mevcut durumda Türkiye'de sahte belge düzenleme faaliyetinin hala çok yaygın olduğu ve bunlara karşı etkinlik sağlanamadığı gözlemlenmektedir. Bugüne dek yürürlükte olan yasal mevzuat ve uygulamalarla sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenememiş olması yeni yöntemlerin uygulanmasına yönelik yasal düzenleme yapılmasını zorunlu kılmıştır.

7193 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi unsurlar çerçevesinde yapılan risk analizi neticesinde, sahte belge yönünden yüksek riskli olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilerek bunlar nezdinde yoklama yapılması, yoklamanın akabinde vergi dairesinin görüşü üzerine ilgisine göre Vergi Dairesi başkanı veya Defterdarın

risky periods, not less than the minimum amount in order to be able to reissue their liabilities. In our study, the provisions of the previous legislation and the model introduced by the new law regarding the termination of the activities of the issuers of forged document will be explained and suggestions and evaluations on this issue will be included.

Keywords: Digital Service Tax Forged Document, Law No:7193.

Jel Classification Codes: K34, H2.

onayı ile mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi hükmü getirilmiştir. Bu şekilde mükellefiyeti sonlandırılan mükelleflerin tekrar mükellefiyet açtırabilmeleri teminat verme şartına bağlanmıştır. Bahse konu yasa ile sahte belge düzenleme yönünden riski bulunan mükelleflerin kısa sürede tespit edilmesi ve bunların faaliyetlerinin sonlandırılması suretiyle muhtemel zararların oluşumunun önlenmesi amaçlanmıştır.

1- 7193 SAYILI KANUN ÖNCESİ MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

7193 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanundan önce sahte belge düzenleyicilerin faaliyetlerinin sonlandırılmasına yönelik mevzuatta aşağıdaki düzenlemeler yer almıştır.

1.1- Vergi Usul Kanunu'nun 160. Maddesi

Vergi Usul Kanununun 160. maddesinde, idarenin mükellefin faaliyetini tek taraflı olarak sonlandırmasına yönelik re'sen terk işlemleri düzenlenmiştir. Söz konusu yasal düzenlemede üç şekilde re'sen terk usulü benimsenmiştir. Bunlar;

1. İş bırakma bildirimi vermeyen mükellefin iş bıraktığının tespit edilmesi,
2. Yapılan araştırma ve yoklamalar sonucu mükellefin gayri faal olduğunun tespit edilmesi,

3. Münhasıran Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet açtığı inceleme-ye yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporda tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi,

Durumlarında mükellefin kaydı vergi dairesi tarafından re'sen terkin edilmektedir.

1.2- 2016/2 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi

Mükelleflerin re'sen terk işlemlerinin yürütülmesine yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesine dayanılarak 2016/2 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi uygulamaya konulmuştur. Genelgede re'sen terke ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

1.2.1- Gayri Faal Mükelleflerin Re'sen Terk İşlemleri

2016/2 sıra No.lu vergi usul kanunu uygulama iç genelgesine göre gayri faal mükelleflerin re'sen terkleri aşağıda belirtildiği şekilde düzenlenmiştir;

Gerçek usul mükellefler için 2 dönem art arda KDV beyannamesi verilmemesi,

Basit usul mükellefler için Gelir/Kurumlar vergisi beyanının kanuni sürenin bitiminden itibaren 3 ay içerisinde verilmemesi,

Durumunda sistem tarafından her ayın ilk haftasında "Gayri Faal Mükelleflerin Tespitine İlişkin Liste" oluşturulur.

Yapılan kontrol sonucu, mükellefin işine devam ettiğine ilişkin bilgi bulunmaması halinde 3. ayın sonuna kadar gerekli yoklama ve araştırma işlemleri yapılarak re'sen terkin işlemleri tamamlanır.

Listede yer alan mükelleflerin bilinen işyeri adresinde yoklama yapılır. İşyerinde bulunamazsa sistemde bulunan elektrik/doğalgaz aboneliğinin bulunduğu işyeri adresinde yoklama yapılır.

Yine bulunamazsa duruma göre mükellef, kanuni temsilci veya ortağın MERNİS ikamet adresinde araştırma yapılır.

Yapılan yoklama ve araştırma neticesinde; faaliyete ilişkin tespit yapılamazsa yoklama tarihi itibarıyla re'sen terk işlemi yapılır.

1.2.2- Sahte Belge Düzenleme Amacıyla Kurulan Mükelleflerin Re'sen Terki

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporuyla tespit edilenlerin mükellefiyet kayıtları vergi inceleme raporunda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin belirtilmiş olması şartı ile raporda belirtilen tarih itibarıyla vergi dairesince terkin edilmektedir.

1.2.3- Harici Verilere Göre Re'sen Terk İşlemleri

Beyannamelerini vermekle birlikte, vergi dairelerince re'sen terkin haricinde yapılan yoklama ve araştırmalar sonucunda veya kamu kurum ve kuruluşlarından gelen bilgi ve/veya belgelerden mükellefin faaliyette bulunmadığına ilişkin bilgi edinilmesi durumunda, iç genelge kapsamında yapılacak yoklama ve araştırma işlemleri sonucunda gayri faal olduğu tespit edilen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları re' sen terkin edilmektedir.

2- 7193 SAYILI KANUN ile GETİRİLEN YENİLİKLER

7193 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanunun 24. maddesi ile 213 sayılı Kanuna 160'ıncı maddesinden sonra gelmek üzere 160/A maddesi eklenmek suretiyle sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli mükelleflerin bu faaliyetlerinin sonlandırılmasına yönelik yeni bir model getirilmiştir.

"Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin" başlığı altında getirilen yeni modelin ihtiva ettiği hususlar aşağıda açıklanmıştır;

Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler vergi incelemesine sevk edilir ve bunlar nezdinde yoklama yapılır.

Yoklamayı müteakip, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir ve bu durum mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde 153/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan asgari teminat tutarından az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında aynı maddede belirtilen türde teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyet, terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilir. Mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilmeyen beyanname ve bildirimler, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde verilir ve tahakkuk eden vergiler aynı sürede ödenir.

Mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde, mükellefin başka bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı hâlde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit olunursa, alınan teminat inceleme neticesinde doğan borçlar dâhil vergi borçlarına mahsup edilerek artan tutar iade olunur. Yapılan incelemede mükellefin başka bir ticari, zirai veya mesleki faaliyeti bulunduğu hâlde sahte belge düzenlediği tespit olunursa, mükellef hakkında 153/A maddesinin dördüncü fıkrası hükümleri

ri çerçevesinde işlem tesis edilir. Şu kadar ki, daha önceden alınmış olan teminat sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların kesinleşmesine kadar mükellefe iade olunmaz. Yapılan inceleme neticesinde mükellefin sahte belge düzenlemediği tespit olunursa, alınan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla iade olunur.

Şeklinde düzenlemelere yer verilerek sahte belge düzenlemenin önlenmesine yönelik önemli bir adım daha atılmıştır.

3- DÜZENLEME ÖNCESİ MEVZUATIN ETKİNLİĞİ ve YENİ MODEL ile GETİRİLMEK İSTENEN ÇÖZÜMLER

3.1- 7193 Sayılı Kanun Öncesi Uygulan Yöntemlerde Etkinlik Sorunu

7193 sayılı kanun öncesinde mükelleflerin faaliyetlerinin sonlandırılmasına yönelik mevzuat düzenlemelerine bakıldığında, sahte belge düzenleyen bir mükellefin re'sen terk işlemi iki şekilde gerçekleşmektedir.

Bunlardan birincisi münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet açtığı incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporda tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi üzerine vergi dairesi tarafından re'sen terk işleminin yapılması,

İkincisi ise yapılan yoklamalar ile mükellefin gayri faal olduğunun tespiti üzerine vergi dairesi tarafından re'sen terk işleminin yapılması,

Sahte belge düzenleyenlerin re'sen terk işlemlerinin ne şekilde gerçekleştiği ve etkin olup olmadıklarının ayrı ayrı irdelenmesinde fayda bulunmaktadır.

Re'sen terk işleminin inceleme sonucuna bağlanmış olması, sahte belge düzenleme faaliyeti ile mücadele etmede olumlu katkı sağlamamaktadır. Şöyle ki sahte belge düzenleyen mükelleflerin şüpheli hale gelmesi ve incelemeye sevk edilmeleri için belirli bir zamana ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıca, incelemeye sevkle birlikte tam inceleme kapsamında incelemeye alınan mükelleflerin 1 yıl yasal inceleme süresi, ayrıca 6 ay ek inceleme süresinin bulunması nedeniyle sahte belge düzenleyenlerin re'sen terkleri makul bir sürede yapılamamaktadır. Hem inceleme safhasından önceki süre hem de inceleme süresi dikkate alındığında inceleme tamamlanana kadar mükellefin sahte belge düzenleme faaliyet süresi en erken 1-2 yıl sürmekte ve bu mükellefler inceleme sonuçlanana kadar çok yüksek tutarlarda sahte belge düzenleyerek amaçlarına ulaşmaktadır. Belirtilen nedenlerle re'sen terk işleminin sadece inceleme sonucuna bağlanması etkin olmayan bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer yandan yapılan yoklamalar ile mükellefin gayri faal olduğunun tespiti üzerine vergi dairesi tarafından re'sen terk işleminin yapılması da sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesinde yeterince olumlu sonuçlar vermemektedir. Uygulamada sahte belge düzenleyen mükelleflere yapılan yoklamalar sonucunda ulaşamaması durumunda, bu mükelleflerin gayri faal olduğu kabul edilerek vergi dairesi tarafından re'sen terk işlemi yapılmaktadır. Bununla birlikte sahte belge düzenleyen mükelleflerin yoklama esnasında iş adreslerinde bulunmaları halinde hiçbir gerçek faaliyetleri bulunmasa dahi mevzuat gereğince re'sen terkleri mümkün bulunmamaktadır. Çünkü gerek Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesinde gerekse 2016/2 sayılı iç genelgede sahte belge düzenleyenlerin re'sen terki vergi incelemesi dışında diğer bütün mükellefler gibi sadece gayri faal olma durumuna bağlanmıştır. Bu durumun çok ciddi sakıncaları bulunmaktadır. Şöyle ki sahte belge düzenleyen mükelleflerin re'sen terki gayri faal olma şartına bağlandığı için, bahse konu mükellefler gerçek herhangi bir faaliyetle uğraşmasalar dahi yapılan yoklamalarda sırf iş yeri açık ve işyerinde bir masa birkaç sandalye veya göstermelik az miktarda malın mevcudiyeti halinde bu mükellefler faal kabul edilerek re'sen

terkleri sağlanamamakta ve inceleme sonuçları beklenmektedir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere 7193 sayılı kanun ile getirilen model öncesinde cari olan mevzuat hükümlerine göre uygulanan yöntemlerle sahte belge düzenleyenlerin re'sen terklerinde etkinlik sağlanamamıştır.

3.2- 7193 Sayılı Kanun ile Getirilmek İstenen Çözümler

Sahte belge düzenleme faaliyetinin önlenmesine yönelik bugüne dek uygulanan yöntemlerde etkinlik sağlanamaması üzerine yeni uygulamalar ile tedbirlerin alınması zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsamda 7193 sayılı kanun ile eski tedbirlere ilave olarak bir takım yeni yöntemler geliştirilerek sorunun çözümü noktasında önemli adımlar atılmıştır. Yeni düzenleme ile münhasıran sahte belge düzenleyenlerin faaliyetlerinin sonlandırılması vergi incelemesi ve gayri faal olma durumunun tespiti dışında, risk analizi neticesinde sahte belge düzenleme yönünden riskli bulunma durumuna göre mükellefiyet kaydının re'sen terk edilmesi yöntemi getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesi ile yapılan yeni düzenlemede mükelleflerin faaliyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödedikleri vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme durumu gibi hususlar dikkate alınarak vergisel uyum seviyelerinin analizi ve vergi idaresinin değerlendirmeleri neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve bunlar nezdinde yoklama yapılması hususu yer almaktadır. Düzenlemenin devamında yoklamayı müteakiben vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü üzerine vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanının, bulunmayan illerde defterdarın onayı ile riskli mükelleflerin mükellefiyet kaydının terkin edilerek durumun mükellefe bildirileceği belirtilmektedir.

Terkin işleminin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde 2019 yılı için belirlenen 120.000,00-TL'lik asgari tutardan az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u tutarında teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyetin terkin tarihi itibarıyla yeniden tesis edilmesi, mükellefiyetin terkin edildiği tarih ile yeniden tesis edildiği tarih aralığında verilme- yen beyanname ve bildirimlerin, yeniden tesise ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde beyanname ve bildirimde bulunma imkânı verilerek tahakkuk eden vergi- lerin aynı sürede ödeneceğine ilişkin düzenleme- ler getirilmiştir.

Ayrıca mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde, mükellefin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis et- tirdiğinin tespiti durumunda, alınan teminatın inceleme neticesinde doğan borçlar dâhil vergi borçlarına mahsup edilerek artan tutar iade olu- nacaktır. Yine yapılan inceleme sonucunda mü- kellefin sahte belge düzenlemenin yanında ger- çek faaliyetinin de bulunduğu tespiti halinde bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinin dördüncü fıkrası hükümleri çerçevesinde teminat isteme işlemi tesis edile- cektir. Daha önceden alınmış olan teminat sahte belge düzenleme fiili nedeniyle yapılan tarhiyat- ların ve kesilen cezaların kesinleşmesine kadar mükellefe iade olunmayacaktır. Yapılan inceleme neticesinde mükellefin sahte belge düzenleme- diği tespit olunursa, alınan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla iade olunacaktır.

7193 sayılı yasa ile sahte belge düzenle- yenlerin mevzuatta yer alan eski hükümlerdeki boşluktan yararlanarak bu faaliyetlerine devam etmelerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Zira sahte belge düzenleyicisi mükellefler bu faali- yetlerine devam etseler dahi adreslerinde bu- lunuyorlarsa sadece vergi incelemesi sonucu

düzenlenen raporlara istinaden mükellefiyetleri sonlandırılıyordu. İncelemeden önce mükel- lefin faaliyette bulunduğu süre, sahte belge dü- zenleme faaliyetinin tespiti ve inceleme sürele- rinin uzunluğu dikkate alındığında eski yöntemle bu faaliyetin önlenmesi mümkün olmamıştır. Ye- ni düzenleme ile bu durumda olan mükelleflerin risk analizi sonucu tespit edilerek işyerlerinde hazır bulunmaları durumunda bile mükellefiyet- leri sonlandırılabilir. Ayrıca vergi incelemesi tamamlanmamış olsa dahi bu mükelleflerin mü- kellefiyet kaydı silinebilecektir. Açıklanan husus- lar bağlamında getirilen düzenlemenin isabetli olduğu ve sahte belge düzenleme faaliyetlerinin önlenmesinde etkin çözümler sunabileceği de- ğerlendirilmektedir.

4- YENİ DÜZENLEMEDEN ETKİNLİK SAĞLANABİLMESİ İÇİN UYGULAMA ÖNERİLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesine ila- ve edilen hüküm ile sahte belge düzenleyen mü- kelleflerin faaliyetlerinin etkili bir şekilde sonlan- dırılmasına yönelik önemli yasal düzenlemeleri içermektedir. Yasa hükümlerinin uygulanması ile sahte belge düzenleyen mükelleflerin faaliyete başlamalarından kısa bir süre sonra tespit edi- lerek mükellefiyet kayıtlarının sonlandırılması ve bu faaliyetler nedeniyle oluşan kamu zararlarının asgariye indirilmesi mümkündür. Ancak bu yasal düzenleme ile getirilen hükümlerin uygulaması- na yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çı- karılacak idari düzenlemelerde ve yeni düzenle- menin getirdiği hükümlerin uygulanmasında bazı hususlara dikkat edilmesinde yarar bulunmak- tadır. Yasal düzenlemeden etkinlik sağlanmasına yönelik arzu edilenlerin gerçekleşebilmesi için;

- 1- Sahte belge düzenleme faaliyetinin tespiti- ne yönelik yapılacak risk analizi, mükel- lefin faaliyetine başladığı tarihin hemen ardından ilk bildirim ve beyannameler üzerinden yapılarak yüksek riskli mükel- leflerin erken dönemde tespit edilmesi,

- 2- Sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli olduğu tespit edilen mükelleflerin riskin olduğu tarih itibarıyla zaman kaybetmeden incelemeye sevklerinin yapılması ve mümkün olan en kısa sürede incelemenin tamamlanması,
- 3- Yasa gereği yapılması gereken yoklamaların öncelikli olarak yapılması ve mükellefin yoklama tutanağının gerçek faaliyetinin ortaya çıkarılmasına katkı sunacak bilgileri ihtiva edecek şekilde tutulması,
- 4- Vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin bildireceği görüşünün riskin olduğu tarihten itibaren kısa süre içerisinde hazırlanarak ilgili makama sunulması,
- 5- Vergi dairesinin görüşü üzerine mükellefiyetin re'sen terkinde onay vermeye yetkili vergi dairesi başkanı veya defterdarın ilgili onay işlemini evrakın kendisine tevdi tarihinden itibaren mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirmesi,
- 6- Re'sen terk işleminin mükellefe tebliğinden sonra, yasal süreler gözetilerek mükelleften teminat istenmesi ve mükellefin yaklaşımına göre yasal sürecin tamamlanması, gerekmektedir.

Ayrıca teknolojik imkânlardan yararlanmak suretiyle yukarıda açıklanan işlem adımları ile yasal sürecin işleyişini takip eden, değerlendiren, kontrol eden, raporlayan ve ortaya çıkabilecek aksaklıklara çözüm sunmakla görevli olan bir yapının Gelir İdaresi Başkanlığı veya Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde ihdas edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte süreç adımlarını takip eden bir yazılım geliştirilerek bu sistemin elektronik bilgi yönetimi sistemi üzerinden aktive edilip kullanıcıların hizmetine sunulması ve sürecin kontrolünün sağlanması önem arz etmektedir. Kontrol edilebilir bir sistem üzerinden işlem adımlarının takibi sonrası aksaklık tespit

edilmesi durumunda buna neden olan kamu görevlilerinin sorumluluğuna yönelik idari düzenlemelerin yapılmasında fayda bulunmaktadır.

SONUÇ

Sahte belge düzenleyenlerin bu faaliyetlerine müsaade edilmemesi kayıt dışılığı önleme ve hazine zararının oluşmaması açısından son derece önem arz etmektedir. 7193 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme öncesinde cari olan mevzuat düzenlemeleri sahte belge düzenleme faaliyetlerinin önlenmesinde yetersiz kalarak etkin çözümler sunmamıştır. Hal böyle iken sahte belge düzenleyenler etkin olmayan mevzuat hükümlerinden faydalanarak kolayca faaliyetlerini sürdürüp kayıt dışılığa ve çok yüksek tutarlarda hazine zararına yol açmışlardır.

Sorunun çözümüne yönelik 7193 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanunun 24. maddesi ile önemli tedbirler içeren düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 160/A maddesi ilave edilmiştir. Getirilen düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan risk analizi neticesinde, sahte belge düzenleme yönünden yüksek riskli bulunan mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve bu mükellefler nezdinde yoklama yapılması, akabinde vergi dairesinin görüşü üzerine vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı diğer illerde defterdarın onayı ile mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi hükme bağlanmıştır. Ayrıca faaliyeti bu şekilde sonlandırılan mükelleflerin yeniden mükellefiyet açtırabilmeleri için, asgari tutarın altında kalmamak üzere riskli olunan dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan tutarın yüzde 10'unu tutarında teminat göstermeleri gerekmektedir.

Yeni düzenlemenin yürürlüğe girmesi ile birlikte sahte belge düzenleme faaliyetinin çok önemli ölçüde sonlandırılabilmesi mümkün ol-

makla birlikte bunun sağlanabilmesi için yasal düzenlemenin uygulamasına yönelik çıkartılacak idari düzenlemelerin yasal değişikliği akamete uğratabilecek tüm olasılıklar düşünülerek titizlikle hazırlanması gereklidir. Bununla birlikte yeni yasa ile yapılan düzenlemenin ruhuna uygun yazılım programları geliştirilerek elektronik bilgi yönetimi sistemi üzerinden kullanıcıların hizmetine sunulması ve bu programın sisteme işlenen verilerin kontrolünü sağlayıp aksaklıkların giderilmesine yönelik tedbirlerin alınmasını sağlayacak şekilde aktive edilmesi gerekmektedir. Ayrıca süreç adımlarını uygulamakla görevli olanların bu görevlerini zamanında ve etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak şekilde idari düzenlemelerin hazırlanarak yürürlüğe konulmasında fayda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 7193 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun, Resmi Gazete.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, 10-11-12 Ocak 1961, Sayı:10703, 10704, 10705.
- 478 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, 11 Şubat 2017, Sayı:29976.
- 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete, 31 Aralık 2018, Sayı:30641(3.Mükerrer).
- 2016/2 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi, Resmi Gazete, 12 Mayıs 2016, Sayı: 29537098-105[37]-52535.