

# SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE (NAYLON FATURA) KULLANIMI SONUCU OLUŞAN VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI

● Dursun Ali TURANLI\*

## 1. GİRİŞ

Borçlar Kanununun da Müteselsil borçluluk, bir irade beyanı veya kanun hükmü dolayısıyla bir edimin birden ziyade borçlularından her birinin tamamını ifa etmekle yükümlü bulunduğu, alacaklının ise tamamını ancak bir defa elde etmek üzere edimi borçlulardan dilediği birinden talep etmeye yetkili olduğu ve borçlulardan birinin ifası veya ifa yerini tutan fiiliyle diğerlerinin bu oranda alacaklıya karşı borçtan kurtulacakları bir birlikte borçluluk halidir.(UYGUR, 2005, 4216-4217)

Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde bu verginin ödenmesinden alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle, yada sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Maliye Bakanlığı konuya ilişkin kendisine verilen yetkiyi kullanarak müteselsilen sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları ilk kez 70 seri no lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir.

---

\* Yeminli Mali Müşavir

70 seri nolu KDV Genel Tebliğindeki bir paragrafı müteselsil sorumluluk kapsamının genişletildiği, Kanunun öngördüğü yetki sınırlarının aşıldığı ve Kanunda öngörülmeleyen bir yükümlülük yaratıldığı gerekçesiyle Danıştay kararı ile iptal edilmesinin ardından yeni düzenlemeler yapılmıştır. 82 seri nolu KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumlulukla ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. Diğer yandan KDV iade sisteminin tek bir genel tebliğde toplanması ve müteselsil sorumlulukla ilgili olarak daha önce Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğlerin tamamı yürürlükten kaldırılmış, KDV iade sistemi ve müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler 84 seri nolu KDV Genel Tebliğinde toplanmıştır. Böylece diğer tebliğler yürürlükten kaldırılarak müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler de 84 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yer almıştır.

Vergi sorumluluğu V.U.K. 11/1 ve KDV kanunu md.9 ile KDVG 70,82 ve 84 birlikte değerlendirildiğinde, hazineye intikal etmemiş amme alacaklarının hazineye intikalini kolaylaştırmak amacıyla vergi yasalarında öngörülen bir müessesedir .

## 2. VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI

VUK 'un 11. Maddesinde vergi kesenlerin sorumluluğu “Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden (4369 sayılı kanunun 81/a-28 md. ile değiştirilen ibare) alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” denilmektedir. Ancak mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler müteselsil sorumluluk kapsamı dışında tutulmuştur.

Müteselsil sorumluluk V.U.K ' un 11. maddesinde, sorumlu sıfatıyla beyan konusu ise KDV Kanunu 'nun 9. maddesinde yer almaktadır. Maddenin ilgili fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının , iş yerinin ,kanuni ve iş merkezini bulunmaması hallerinde ve gerekli görünen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağıının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabii işlemlere taraf olanları verginin ödemesinden sorumlu tutabilir” denilmektedir.

Maliye Bakanlığı konuya ilişkin kendisine verilen yetkiyi kullanarak müteselsilen sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuya ilişkin usul ve esasları ilk kez 70 seri no lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir.

70 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yer alan paragrafla kanunda belirtilen sorumluluk kapsamı genişletilerek müteselsilen sorumlu tutulmayacak birinin sorumluluğu öngörüldüğünden yasaya uygun görülmeyle Danıştay kararı ile iptal edilmesinin ardından yeni düzenlemeler yapılmıştır. 82 seri nolu KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumlulukla ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. Diğer yandan KDV iade sisteminin tek bir genel tebliğde toplanması ve müteselsil sorumlulukla ilgili olarak daha önce Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğlerin tamamı yürürlükten kaldırılmış, KDV iade sistemi ve müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler 84 seri nolu KDV Genel Tebliğinde toplanmıştır. Böylece diğer tebliğler yürürlükten kaldırılarak müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler de 84 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yer almıştır.

VUK 11/1 maddesi, konuyla ilgili Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak çıkarmış olduğu KDV 70, 82 ve 84 no lu Genel Tebliğleri birlikte değerlendirildiğinde, kanunda verilen yetkinin kullanımı idarenin kendini korumaya yönelik, hazineye intikal etmemiş vergilerin hazineye intikalini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen Katma Değer Vergilerinden aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır.

### 3. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Mal ve hizmet alım satımından doğan Katma Değer Vergisinin satıcı tarafından hazineye intikal ettirilmediğinin tespiti halinde kendilerine teslim veya hizmet ifasında bulunulan mükellefler , işlemin bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere , Hazineye intikal etmeyen vergiden 84 seri nolu katma değer vergisi genel tebliğinin III/2. ölümünde belirlenen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır. Ancak;

**3.1** Alıcılar Katma Değer Vergisi dahil toplam işlem bedelini 4389 sayılı bankalar kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtası ile ödemeleri ve banka veya benzeri finans kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin ) ad soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya benzeri finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları gerekir.

**3.2** Ödemenin çekle yapılmış olması halinde TTK.' nun 697. Maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları gerekir. Bu şekilde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmayacaktır. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracatta aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerinde ödemelerini yukarıdaki belirtilen şekilde ispat etmeleri gerekmektedir.

Müteselsil sorumluluğun ortadan kalkabilmesi için mükelleflerin satın aldıkları mallara ve hizmetlere ait KDV dahil toplam işlem bedelinin banka veya özel finans kurumu vasıtasıyla ve çekle ödenmesi gerekir. Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat

sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısmılık , sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tesbit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.( 84 Seri No' lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001)

Müteselsil sorumluluktan kurtulabilmek için mükelleflerin satın aldıkları mallara ve hizmetlere ait ödemenin mutlaka yukarıda belirtilen ve aşağıda ayrıntılı olarak açıklanan yöntemlerle yapılması gerekir. Uygulamada sık sık karşılaşılan nakit ödeme dışındaki;

- Kredi kartı ile yapılan ödemeler,
- Cirolu çek ve senet ödemeleri,
- Posta İdaresi kanalıyla yapılan havaleler ve ödemeler
- Mahsup işlemleri
- Barter işlemleri
- İbrename, temlikname suretiyle yapılan ödemeler
- Cebr-i icra yoluyla yapılan ödemeler v.b.

müteselsil sorumluluktan kurtulma imkanı vermemektedir.

Müteselsil sorumluluğun ortadan kalkabilmesi için mükelleflerin satın aldıkları mallara ve hizmetlere ait KDV dahil toplam işlem bedelinin banka veya özel finans kurumu vasıtasıyla ve çekle ödenmesi gerekir. Kısmen yapılan ödemeler müteselsil sorumluluğu kısmen ortadan kaldırmadığı gibi tamamen de ortadan kaldırmaz. Örneğin bir mal ve hizmet faturasına ait KDV dahil işlem bedelinin belli bir kısmının banka vasıtasıyla ödeyen bir mükellefin müteselsil sorumluluğunun ortadan kalkması söz konusu değildir. Katma değer vergisi iade işlemlerinde 84 seri nolu katma değer vergisi tebliğinde tam cirolu çeklerden bahsedilerek, beyaz cirolu çeklerin vergi sorumluluğunu kaldırmadığı, tam cirolu olmayan çeklerin bankada tahsilatının istendiği, bunun mükellef açısından sıkıntı yarattığı, çekin vadeli olması durumunda nasıl bir yol izleneceği bilinmemektedir. Mükelleflerin çeklerini mal ve hizmet alımlarında kullanırken tam ciro olarak kullanmaları istenilmektedir.

Katma değer vergisi iade işlemlerinde bu ve benzer olaylar yaşanmakta , Çek verilerek yapılan cari hesap ödemelerinde çeki veren tarafın tam cirosunun olması ve çeki alan tarafın da çeki kendi tahsil etmişse tahsilatın banka hesabına yapılmış olması gereklidir. Kasaya tahsilat yapılması durumunda çeki tahsil eden kişinin (çek tahsil cirosunu yapan kişinin) ya firma yetkilisi ya da firma bünyesinde çalışan bir kişi tarafından tahsil edilmiş olması istenilmektedir. Bu durum Gelir İdaresi ve vergi iadesi raporunu düzenleyen Yeminli Mali Müşavir arasında ödemelerin 84 nolu tebliğe uygun olup olmadığı tartışmalarını başlatmakta ve olayın çözümü uzamaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 08.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53332 sayılı özelge de; **Bu çerçevede, Türk Ticaret Kanununun 697 ‘nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına uygun olarak düzenlenmiş olan çeklerin, 1 No’lu “Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin (2.) bölümünde belirtildiği şekilde (ciro edenle ciro edilenin isim,unvan vb. ile vergi kimlik numarasının belli olduğu şekilde) tam ciro yapılmak suretiyle mükelleflerce kendi ödemelerinde kullanılması halinde de mükelleflerin 84 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin (III.) bölümünde düzenlenen müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmamaları mümkün bulunmaktadır.** (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.04.2008) denilerek tam cirolu çeklerden dolayı mükelleflerin müteselsilen sorumlu tutulmamaları gerektiği anlatılmaktadır.

Mükelleflerin satın aldıkları mallar ve hizmetler dolayısıyla satıcılara ödedikleri katma değer vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmaları için, ödemelerini belirtilen çerçevede belgelemeleri gerekmektedir.

#### **4. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMI VE HUKUKİ SONUÇLARI**

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar, V.U.K. ‘ nun .Suçlar Ve Cezalar ile

ilgili 359. maddesinde yapılan bir düzenleme ile vergi suçlarında hapis cezası süresi arttı. Bu düzenleme ile bazı vergi suçlarına uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar aşağıdaki gibi olmuştur.

V.U.K Cezalarla ilgili kısmı ise,

**4.1.** Şekle ve usule ilişkin hükümler, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Kesilecek ceza ise Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezalarıdır.(VUK Md.351-352 )

**4.2.** Vergi ziyamın oluşması nedeniyle kesilecek cezalar, Vergi ziyayı mükellef veya sorumlu tarafından verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kesilecek ceza ise bir kat vergi ziyai cezası, dörtte bir vergi ziyai cezasıdır.(VUK Md.341-344 )

**4.3.** Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları, Üç kat vergi ziyai cezası ve Hapis cezasıdır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları 5728 sayılı kanunun 276. maddesiyle değişen V.U.K. 359/a-1-2 maddesinde belirtilmiştir. Maddede sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır. Kanunda; muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge, **gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.** şeklinde tanımlanmıştır. 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 84 seri nolu KDVK. Genel Tebliğin II.Ozel Esaslar başlığının 1.2. bölümünde ise;

- mal ve hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,
- alıcı veya satıcı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,

mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu , ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) Muhteviyat itibariyle yanıltıcı belgelerdir, şeklinde konuya açıklık getirilmiştir.

V.U.K. nun 359/b maddesinde sahte belge, **gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir.** şeklinde tanımlanmıştır. 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 1/1.2. bölümünde; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda belirlenen vergi suçları ve bunlara ilişkin cezalardan şekle ve usule ilişkin olanları ile vergi ziyanının oluşması nedeniyle vergi dairesince kesilecek parasal cezalardır. Ancak, üç kat vergi ziyayı cezası da parasal ceza mahiyetinde olup, Vergi Dairelerince kesilmekle beraber V.U.K. nun 340. maddesinin ikinci fıkrası ve aynı Kanununun 359-360 maddeleri gereğince ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması için , **Sahte belge düzenlenmesi ya da kullanılması** fiili, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. **Kapsamı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ya da kullanılması** fiili ise, 1 yıldan 3 yıla kadar, hapis cezasını gerektirmektedir. Ayrıca Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, **Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bile-rek kullananlar** iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (VUK. md.359)

Yukarıda yazılı hapis cezalarının uygulanması , 5728 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanununun 367. maddesi yeniden düzenlenerek suç duyurusunun yapılması konusu önce olduğu gibi zorunludur. Bu yasa maddesinde belirtilen maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri doğrudan , vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla cumhuriyet baş savcılığına bildirilmesi zorunlu kılınmıştır. Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde belirlenmiş suçların işlendiğine dair bilgi ve bulgusu olan Cumhuriyet Savcıları da bu durumdan hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek gerekli incelemenin yapılmasını talep edeceklerdir. Böyle bir durumda kamu davasının

açılması inceleme sonucunun Cumhuriyet Baş Savcılığına bildirilmesine kadar ertelenmiş olacaktır.

VUK 371 md. pişmanlık şartlarına uygun olarak beyanda bulunanlar hakkında bu madde hükmü uygulanmaz

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olayında, özellikle bu belgeleri kullanan mükellefler açısından ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Bu belgeleri kullananlar hakkında;

- Gelir ya da Kurumlar Vergileri yönünden, tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmaktadır
- KDV yönünden, tarhiyat yapılmakta ve cezalar uygulanmaktadır.
- Vergi suçu raporu ile olay Cumhuriyet Savcılığına da intikal ettirilmektedir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge de yazılı olan hizmetten yararlanıldığı ya da malın kullanıldığı, örneğin inşaatta, faturada yazılı demir ya da çimentonun kullanıldığı kanıtlanması durumunda, Gelir ya da Kurumlar Vergisi yönünden o fatura, kısmen ya da tamamen “**gider**” ya da “**malîyet**” unsuru olarak, kabul edilebiliyor. Ancak KDV yönünden, faturada yazılı KDV’nin tamamının indirimi reddedilmekte ve “**müteselsil sorumluluk**” hükümlerine göre, bu KDV üç kat vergi ziyayı cezası ile birlikte, faturayı kullandıktan istenilmektedir. Ayrıca, yukarıda yazılı hapis cezasının uygulanması istemiyle, vergi suçu raporu ile VUK. 367. md. uyularak olay Cumhuriyet Savcılığına da intikal ettirilmektedir (Turanlı, 2007) ” Sahte Ve Mühteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Ve Müteselsil Sorumluluk Uygulamasının Hukuki Sonuçları “E- Yaklaşım Dergisi, 2007 Aralık)

Danıştay’ın, özellikle son bir yılda sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusuna yaklaşımı, daha önceki yıllarda verilen kararlardan daha farklı olarak firmanın alış verişi firması olup olmadığı ile ilgili ve belli unsurların araştırılması gerektiği şeklindedir. Bu kararlardan birinin özeti aşağıdaki gibidir.

“İçeriği itibarıyla yanılıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren Őirket hakkında dzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi iŐlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu Őirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediğı, edilmiŐse dava konusu yapıp yapılmadığı, davacıya fatura dzenlediğı dönemlerde, katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediğı adına katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden ya da faturaları dzenleyen Őirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araŐtırılıp bu araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerekirken davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiŐtir.

Açıklanan nedenlerle, mükellefin temyiz isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesi kararının, belirtilen hususlar araŐtırılarak sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi.” (Danıştay 4. Daire, 26.04.2007)

Görüldüğü gibi, Danıştay’ın görüşü;

- Sahte ya da yanılıcı faturaları verenler hakkında, dzenlenen raporlar üzerine idarece ne gibi iŐlemler yapıldığı,
- Bu raporlara dayalı olarak, “**komisyon geliri**” elde etmekten dolayı, işlem yapıp yapılmadığı
  - Yapılmış ise sonucunun ne olduğu,
  - Bu raporlarla ilgili, yargı kararlarının bulunup bulunmadığı,
  - Söz konusu firmanın **mükellefiyetinin, idarece silinip silinmediğinin**, silinmiŐse dava konusu yapıp yapılmadığıının,
  - Fatura dzenlendiğı dönemlerde, **KDV beyannamelerini verip vermediği**,
  - Adına tarhiyat yapılmıŐsa, bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı,

gibi hususların araştırılması ve ortaya çıkan sonuca göre karar verilmesi gerektiği şeklindedir. Buna göre örneğin; hafriyat işi yaptıran bir müteahhit; ödemelerinin tamamını çekle yaptığını, hafriyatçının bu çeklerden bir kısmını akaryakıtçıya ciro edip akaryakıt aldığını, yapılan hafriyatın ayrıca işveren konumundaki kamu kurumunun yetkili elemanları, hafriyat olayını denetlendiğini ve yeşil deftere de kayıt yapıldığını kanıtlayabiliyorsa, bu tür olaylarda, gerekli araştırma yapılmadan, hafriyat işi yaptıran müteahhit firmayı “**müteselsilen sorumlu**” tutmak ve “**sahte belge**” kullanmakla suçlamak, söz konusu olamayacak Yukarıdaki kararın, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusunda, iyi niyetli mükellefleri koruyan, önemli bir gelişme olduğu da ifade edilebilir (Turanlı, 2008, 97-98)

Müteselsil sorumluluktan kurtulmak için Sadece mal ve hizmetin faturasını almak ne yazık ki yetmemektedir. İlişkinin son derece net belgelenebilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin satın aldıkları mallara veya hizmetlere ait taşıma irsaliyesi , nakliye faturası v.b belgeler önem arz etmektedir. Ödemeler konusunda 84 seri nolu KDVT ne uygun olarak ödeme yapmaları ve belirtilen hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde daha önce indirim konusu yapılan KDV leri cezaları ile birlikte ödenmek zorunda kalınabilir.

## 5. SONUÇ

Vergi sorumluluğu hazineye intikal etmemiş amme alacaklarının hazineye intikalini kolaylaştırmak amacıyla vergi yasalarında öngörülen bir müessesedir.

Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde bu verginin ödenmesinden mal alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle,yada sermaye organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak sure-

tiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu saptananlar müteselsilen sorumlu olacakları Vergi Usul Kanunu 11. maddesinde belirtilmektedir.

Müteselsil sorumlulukla ilgili Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak çıkarmış olduğu KDV 70, 82 ve 84 seri no lu Genel Tebliğleri birlikte değerlendirildiğinde, kanunda verilen yetkinin kullanımı idarenin kendini korumaya yönelik, hazineye intikal etmemiş vergilerin hazineye intikalini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır.

84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin müteselsil sorumluluktan kurtulmak için tahsilat ve ödemelerin banka veya özel finans kurumları vasıtası ile yada lehine çek düzenlenerek yapılması gerektiği tebliğde yer almakta dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükellefler için mal ve hizmet alımlarında ödemelerin belirtilen şekilde yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisinde Müteselsil sorumluluktan kurtulmak için mükelleflerin satın aldıkları mallara veya hizmetlere ait belgelere dikkat etmeleri, sağlıksız belgeler kullanmamaları ( sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge), ödemeler konusunda 84 seri nolu KDVGT ne uygun olarak ödeme yapmaları ve yukarıda belirtilen hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili oluşan adli suçlar ve bu suçlara verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların süreleri artırıldı. Hapislik cezalarının sürelerinin artırılması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını azaltıcı yönde etki edebilecek mi, Gelir İdaresinin konuyu daha yakından takip etmesi, elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasının başlatılması yanında KDV oranlarının daha makul seviyelere çekilmesinin sağlanması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını azaltacağı gibi mükellefler arasındaki haksız rekabetin ortadan kaldırılmasına yardımcı olunacağı söylenebilir.

## KAYNAKÇA

**Danıştay 4. Daire E.2006/1742, K.2007/1408 sayılı Karar** (26.04.2007). Ankara : Danıştay

**Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.1.GİB.0.01.53332 sayılı özelge** (08.04.2008). Ankara : Maliye Bakanlığı

T.C. Yasalar (23.11.2001). **84 Seri No' lu KDV Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (24592 Sayılı).

Turanlı, Dursun Ali (2007) ” Sahte Ve Mühteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı ve Mütessesil Sorumluluk Uygulamasının Hukuki Sonuçları “**E- Yaklaşım Dergisi** (Aralık 2007)

Turanlı, Dursun Ali (2008) ‘Sahte Ve Mühteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçlarında Hapis Cezası Süresi Arttırıldı.’ **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. 57 (2008) 97-98

Uygur, Turgut (2005). **Açıklamalı-İçtihatlı Borçlar Kanunu**. [y.y.] : [yayl.y.]

