

SAHTE BELGE VE SAHTE BELGE SORUNU İLE SORUNUN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mücahit Çağrı ÖZKAN*

1.GİRİŞ

Ülkemizde vergi mükellefi olan ya da olmayan kişiler tarafından naylon fatura olarak da bilinen sahte faturaların düzenlenmesi ve kullanılması Türk vergi sistemimiz için büyük sıkıntılara neden olduğu bilinmektedir. Sahte fatura yani yaygın olarak bilinen diğer adı naylon fatura hem vergi sistemimize hem de iyi niyetli vergi mükelleflerinin mağduriyetine yol açtığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Hal böyleyken iyi niyetli, basiretli ve dürüst vergi mükelleflerinin durumu incelendiğinde bunlara yönelik hala tam anlamıyla çözümler üretilemediği anlaşılmaktadır. Buna binaen bu duruma yönelik ciddi ve önemli adımlar atılması gerekmektedir. Çünkü sahte faturanın, ilk bakışta sahte olduğunu çözebilecek ya da anlayacak bir sistem gelişmemiş olup hiç kimseden de bunu hemen ve kolayca tespit etmeleri beklenmemelidir. Bu durum KDV açısından da ciddi sorunlar doğurabilmektedir. Öncelikle vergi kanunlarında düzenlenen KDV indirim mekanizmasının iyi anlaşılması gerekmektedir. Yazımızda sahte belge kullanımı ve KDV indirim mekanizmasının ilişkisinden bahsedilecektir.

Anahtar Sözcükler: Sahte belge,Nalyon fatura,sahte belge düzenleme,sahte belge kullanma,

2.VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN SAHTE BELGE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE NEDİR, SMİYB DÜZENLEME VE KULLANMA DURUMLARINA BAKIŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 229 - 237'nci maddelerinde mal teslimi veya hizmet ifalarında fatura, perakende satış dışı, serbest meslek makbuzu gibi bir mal belgelerin düzenlenmesi mecburiyeti getirilmiştir. Bu belgelerin gerçek işlemleri yansıtması gerekir.

Sahte belge toplumda çok genel bir tanım olarak bilinmektedir. Aslında sorun hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge olarak bakmamız ve açıklamamız daha doğru olacaktır. Çünkü piyasada her iki duruma da sahte belge olarak bakılabilir. Yasal düzenlemelerde detaylı

* Vergi Müfettişi

açıklamalar yapılmıştır.213 sayılı vergi usul kanununda madde 359’da önemli açıklamalar yapıp sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin tanımlamalar yapılmıştır. Ayrıca Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri vergi hukuku açısından suç sayılıp, bu fiiller için çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Yine aynı maddede bu suçları işleyenlerin ne şekilde cezalandırılacağı açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde ise gelir vergisi kanununun ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazançta indirilebilecek giderleri düzenleyen 40. maddesinin 1. fıkrasında ise “Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin” safi kazancın tespit edilmesinde indirilmesi kabul edilmiştir.

Bilanço Esasında Ticari Kazancın tespitini düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesinde ise teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farkın bilanço esasında ticari kazancı oluşturacağı, ayrıca bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce,

- işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği,
 - işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı
- hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat” müessesini düzenleyen 3/B maddesi: “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Konuyla ilgili 143 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde, ... vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiği belirtilerek, “... İspatlamının sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi

maddi deliller yardımıyla tespit olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerektiği” hususları ifade edilmiştir.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi, “İspat Edici Kâğıtlar” başlığını taşımakta olup, söz konusu maddede “...Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmüne yer verilmiş, böylece 229 ve devamında yer alan maddelerle belirtilen fatura ile ilgili hükümlere uyulmadan düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Anılan Kanunun “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesinde ise “geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar” hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin ticari işlemlerini belgelendirmek için düzenledikleri vesikaların geçerliliği, muamelelerin gerçek yönünü ifade etmesine bağlıdır. Gerçekte hiç yapılmamış bir muamele ile ilgili vesika sahte vesika olarak kabul edilir. Muameleyi aslından farklı olarak ifade eden vesikalar ise muhteviyatı itibari ile yanıltıcı vesika olarak kabul edilir. Nitekim “sahte belge”, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı kanununun 14. maddesi ile değişik 359/b-1 maddesi parantez içi hükmü ile “Gerçek bir muamele ve durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir” şeklinde tarif edilmiştir. Aynı şekilde “muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge” ise aynı kanunun 359/a-2 maddesi parantez içi hükmü ile “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele ve duruma dayanmakla birlikte bu muamele ve durumu mahiyet ve miktar itibari ile gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgelerdir” şeklinde tarif edilmiştir. Bu bilgilerden hareketle sahte belge olduğu kati bir şekilde ispatlanmış bulunan vesikaların, Vergi Usul Kanunu'nda tarifi yapılan fatura ve benzeri vesikalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

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

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler;

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

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 koyanlar 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 cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

306 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği Bilerek Kullanma ile Bilmeyerek Kullanmayı Birbirinden Ayırılması durumu

Kanunlar kaçakçılık suçlarını ve cezalarını düzenlerken sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler açısından bilerek kullanma yada bilmeyerek kullanma ayrımının nasıl belirleneceği hususu açıkça düzenlenmemiştir. Ancak bu durum uygulamada birçok sorunu beraberinde getirdiğinden dolayıdır ki; Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımlanmış olduğu tebliğ ile yasa maddesinde olmayan sahte belgeyi bilerek kullanma ve bilmeyerek kullanma fiillerini ayrı ayrı düzenlemiş ve farklı cezalar uygun görmüştür. Bu tebliğ ile de vergi incelemesine yetkililer tam olarak olmasa da yeterli düzeyde kanaat getirme konusunda bu düzenlemeden yararlanabilmektedirler.

Bahsi geçen 306 sıra numaralı VUK genel tebliğinin konumuzu ilgilendiren bölümü aşağıya alınmıştır.

‘

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 kullanması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

Maddede 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.

Öte yandan, Türk Ceza Kanununun(3) 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, 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 bilerek 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 ziyana da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü madde uyarınca üç kat vergi ziyayı 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 ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.’

Sahte belgenin Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olduğu,**muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin** ise Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu açıklanmıştır.

Kısaca örnek vermek gerekirse, A-reklam firması B üretim firmasına 10.000TL değerinde reklam hizmeti vermiştir ve bu durumda 10.000TL(KDV hariç)7 gün içinde fatura düzenlenmesi gerekir.

1.durum yani A-reklam firması B üretim firmasına hiçbir hizmet yani reklam hizmeti vermemesine rağmen eğer gerçekte vermiş gibi aynı tutarda 10.000 faturalandırırsa bu belge sahte belge olarak nitelendirilir. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi olması durumudur.

2.durum da şöyledir, A-reklam firması B üretim firmasına evet gerçekten reklam hizmeti vermiştir ancak 10.000 değil 5000 değerinde buna rağmen 10.000 tutarında fatura düzenlenirse Miktarı nedeniyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu veya A-reklam firması B üretim firmasına 10.000 ya da 5000 tutarında gerçekten reklam hizmeti almış olsun, işlemin yani reklam hizmetinin faturada reklam hizmeti değil de mal satışı olarak göstermesi durumu mahiyeti nedeniyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olacaktır. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı olması durumudur.

Piyasada tacirler yani ekonomik hayatın akışını sağlayan vergi mükelleflerinin bu konu üzerinde daha dikkatli olmaları gerekmektedir. kendileri tarafından düzenlenen belgelerin titizlikle düzenlenmesi özellikle de ilgili kanunda belirtilen faturaların düzenlenmesi büyük önem arz etmektedir. Ticari hayatta tüzel kişiler ya da gerçek kişi olan vergi mükellefleri özellikle KDV ödememek için çeşitli yollara başvurabilmektedir. Aslında vergi mükelleflerinin doğal olarak hesaplanan KDV tutarları İndirilecek KDV toplamından daha çok olacağından aylık KDV tahakkuk ettirilmesi gerekecektir. Yani satışları alışlarından daha çok olacağı varsayımı altında, Basit bir şekilde anlatmak gerekirse x malını 1000TL'ye alan firma bu malı 2000TL' ye satsın, yani malı alırken ödediği KDV 100 iken (KDV oranı %10 kabul edelim) malı satarken yani vergi sorumlusu olarak (asıl mükellef malı alan kişidir) hesaplanana KDV 200 olacaktır. Dolayısıyla 200-100=100 ödenecek KDV çıkacaktır. Firmalar Ticari hayatın normal olağan akışı

gereği ve işletmelerin kar elde etme gayelerinde olduğu varsayımında, mali maliyetinden daha aşağı satmaz yani doğal olarak ödenecek KDV çıkacağı öngörülmektedir. Ancak ticari hayatta firmalar şunu farkında değilmiş gibi tavır gösterebilmektedir. Zaten bu KDV yükü kendi maliyeti değil zaten mali satarken karşı taraftan tahsil ettiği ve onun adına beyan edip ödemesi gereken tutardır. Yasalarda yapılan düzenlemelerde fiyatlara KDV dahil olarak işlem yapmaları açıklanmıştır. İşte tamda bu noktada sorun ortaya çıkmaktadır. Firmalar bu ödenecek KDV yi yok etmek için mal alış faturası (sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge) tedarik ederek kapatabilmektedir. İşte sahte belgenin kullanımı bu durumda ortaya çıkmaktadır. bir şekilde piyasadan tedarik edilen bu faturalar vergi sistemimize ciddi şekilde zarar vermektedir. Teknik ve yasal bilgiye sahip olmayan vergi mükellefleri bu durumun suç teşkil ettiğini bile farkında olmayabilirler. Bu yanlış durumun çözülmesinde mali müşavirlik ve danışmanlık hizmeti aldıkları kişilerden destek almaları ve ilgili yasal düzenlemeleri okuma ve kavrayabilmeleri önem arz etmektedir. Bu nedenle KDV sistemimizde indirim mekanizması iyi anlamak ve analiz etmek gerekmektedir.

Sahte belgenin Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge olduğu, **muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin** ise Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu daha önce açıklanmıştır işte bu belgeleri düzenleyen gerçek veya tüzel kişilerin sahte belge düzenleyicisi iken bu belgeleri kullananların ise sahte belge kullanıcı olarak tanımlayabiliriz.

Gerek Ticaret kanunlarında gerek vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerin, her isteyen kişinin vergi mükellefi olarak ticari hayat atılmalarının önüne geçtiği söylenemez. Ticaret kanunda belirtilen basiretli iş adamı teriminin önemi bu durumda ortaya çıkmaktadır. Tacir olmanın hükümleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun'da madde 18'de şöyle açıklanmıştır.

(1) Tacir, her türlü borcu için iflasa tabidir; ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmakla da yükümlüdür.

(2) Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.

(3) Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.

(4) Tacir sıfatına bağlı olan diğer hükümler saklıdır.

Hükümleri yer almaktadır.

213 sayılı vergi usul kanununda Madde 153’de şu açıklamalar yapılmıştır.

İşe başlamayı bildirme– Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

(Ek fıkra: 11/6/2003-4884/12 md.) Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27 nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 15/7/2016-6728/19 md.) Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir.

Sahte Belgenin Özellikleri

Sahte belge, vergilendirme ile ilgili işlemlerde kullanılan gerçek bilgiler yerine, gerçeğe aykırı yanlış bilgileri ihtiva eden belgedir. Sahte belge düzenlenmesinde alıcı, satıcıdan herhangi bir mal veya hizmet almadığı halde sanki mal veya hizmet satın almış gibi fatura istemekte ve faturayı kayıtlara gider veya maliyet olarak intikal ettirmektedir. Böylece sahte belgenin varlığında, belgenin mal veya hizmet alım satım ilişkisinin gerçekleştiği şekliyle değil de, istenilen doğrultuda defter, kayıt ve belgelere intikali sağlanarak dönem karının gizlenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin önlenmesi öncelikle belgelerin sahte olduğunun anlaşılması ile mümkündür. Bu kapsamda gerek Hazine ve

Maliye Bakanlığının yayınlandığı genel tebliğlerde gerek yargı kararlarında belgenin sahte olduğuna ilişkin bir takım özelliklere yer verilmiştir. Bu çerçevede:

- Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,
 - Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
 - Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, 28 Seri No'lu KDVG'T'ye göre sahte belge olarak kabul edilmektedir. Yargı kararlarında ise belgenin sahte belge niteliğinde olduğunu gösteren temel özellikler şu şekilde belirtilebilir:
 - Genellikle sahte belge şekil itibarıyla eksiksiz düzenlenmektedir.
 - Genellikle gerçek bir faaliyeti olmayan mükellefler tarafından düzenlenmekte ve komisyon karşılığı satılmaktadır.
 - Gerçek bir mal veya hizmet alım satımına dayanmamaktadır.
 - Mal veya hizmet alım satımının gerçekleştiğine ilişkin hareketler genellikle belgelenmemektedir.
 - Genellikle sahte fatura ile ilgili yapılan ödemeler, tevsik edici belgelere bağlanamamakta veya teyit edilememektedir.
 - Sahte belgede yer alan hususlar ile şirketin beyan ettiği vergi potansiyeli genellikle uyumlu olmamaktadır.
 - Sahte belgeye konu mal veya hizmet alım satım miktarı, işletmenin faaliyet konusuyla uyuşmamakta veya uyuşsa bile işletmenin iş ölçüsünü aşmaktadır.
 - Sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükellefler, mal veya hizmet alım satım hareketleri ile belge düzenlenmesi sırasında genellikle muteber bir tacirden beklenen özeni göstermemektedir.
- Sahte belgeden söz edebilmek için yukarıda yer alan özelliklerin birkaçının birlikte bulunması gerekmektedir.

Ülkemizde belirli standartlara bağlanmayıp kolayca vergi mükellefi olunabilmesi sahte belge sorununu daha da büyüterek önemli bir sorun haline getirdiği söylenebilir. Kişilerin KDV için yasal düzenlemeleri iyi anlayıp yakından takip etmeleri kendi lehlerine sonuçlar doğuracağı açıktır. Diğer yandan mali müşavirleri yada danışmanları yoluyla bu durumu kavrayıp gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Aksi takdirde istenmeyen vergi incelemelerine maruz kalarak haklarında inceleme elemanlarınca vergi inceleme raporları

yazılabilir.Şunun iyi anlaşılması gerekir mükelleflerin ödenecek KDV' leri çıkması doğaldır çünkü satış tutarları alış tutarlarından daha çoktur.Sebebi ise belli bir kar oranında satış yapılacağıdır. Nihayetinde ödenecek KDV tutarları olacaktır. Üstelik bu ödenecek KDV mal satışı yapılan kişiden tahsil edilmiş olacaktır. Fiyatlara KDV dahildir yazısının asılma mecburiyetinin sebeplerinden bu dur. Mükellefler bu saikle hareket etmelidir ki satış fiyatlarını buna göre alıcılara açıklamalıdır. Ödenecek KDV çıktığı durumda hemen piyasadan alış belgesi ,sahte belge, tedarik ederek ödenecek KDVyi azaltmak yada sıfırlamak kısa dönemde kendilerine fayda sağladıklarını düşünseler de ileride çok daha büyük sıkıntılar açması kaçınılmaz durum olarak değerlendirilebilir. Tabi burada şunu da belirtelim mükellefler bazen farkında olmadan da bu sahte belgeleri kullanabilirler bu durumda kişi gerçekten alış olsa bile ilgili satıcının hakkında VTR düzenlenmiş ve düzenlediği belgelerin sahte olduğu açıklanan bir vergi inceleme raporu mevcutsa aynı istenmeyen sonuçları doğuracaktır. Bu nedenle firmalar mal veya hizmet tedarik ederken alış yaptıkları firmaları iyi seçmelidirler.

3.SAHTE BELGENİN KDV İLE İLİŞKİSİ VE KDV İNDİRİM MEKANİZMASININ AÇIKLANMASI

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (b) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29 uncu maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Malın teslim edilmiş olması veya hizmetin ifa edilmiş olduğunun sabit olduğu durumlarda dahi, Katma Değer Vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için teslim ve hizmetlerle ilgili faturaların gerçeği yansıtması şarttır.

Nitekim Danıştay 11. Dairesinin 7.11.1996 gün ve E.1995/4076, K.1996/4011 sayılı kararı da bu doğrultudadır. *(KDV indiriminin yapılabilmesi ya da indirilen KDV'nin haklı sayılabilmesinde, indirilen KDV'nin satıcı tarafından veya daha alt kademelerdeki yüklenilen vergi ile ilgili sorumlulukların yükleniciler tarafından yerine getirilmiş olması gerekir. Ayrıca indirimde dayanak teşkil eden belgelerin gerçeği yansıtması ve verginin gerçekte ödenmesi gerekir. Dolayısıyla sahte faturalarda gösterilen KDV indirilemez.)*

KDV açısından; Vergi indirimi, İndirilemeyecek katma değer vergisi, Verginin gider kaydedilemeyeceğine ilişkin yasal düzenlemeler aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Vergi indirimi: ⁽⁵⁾

Madde 29 – 1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) **(Ek : 3/6/1986 - 3297/9 md.)** Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup (...) ⁽³⁾ indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. **(Ek cümle: 18/1/2017-6770/16 md.)** Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. ⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾⁽⁴⁾

3. **(Ek: 3/6/1986 – 3297/9 md.)** İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku *bulduğu* takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. ⁽⁵⁾

4. **(Ek: 29/3/2018-7104/8 md.)** Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır). ⁽¹⁾

5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun anailkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir. ⁽¹⁾⁽²⁾

İndirilemeyecek katma değer vergisi: ⁽³⁾

Madde 30 – Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, ⁽³⁾

b) **(Değişik : 3/6/1986 - 3297/10 md.)** Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) **(Değişik: 16/7/2004-5228/17 md.)** Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, **(Ek parantez içi hüküm: 29/3/2018-7104/9 md.)** (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim

edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/44 md.) (5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç) ⁽¹⁾

e) (Ek: 29/3/2018-7104/9 md.) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi. ⁽²⁾

Verginin gider kaydedilemeyeceği:

Madde 58 – Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez

Defterlere zamanında kayıt yapılmasının önemi

Mükelleflerin ticari, zirai veya mesleki muameleleri ile ilgili kayıtları zamanında defterlerine kaydetmemeleri önemli sorunlara yol açar. Zamanında kayıt yapılmaması VUK’da ön görülen usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Katma değer vergisi indirim hakkının kaybedilmesi söz konusu olur. Bilindiği gibi mal veya hizmet alımı nedeniyle ödenen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için; alış belgesinde KDV’nin ayrıca gösterilmesi, kanuni defterlere kaydedilmesi gerekir. Kaydın ilgili vergi dönemi defterlerine yapılması indirim için şarttır. Kanuni defterlere kayıt yapılmaksızın doğrudan KDV beyannamesi üzerinde indirim yapılması halinde herhangi bir vergi incelemesi sırasında bu indirim reddedilecektir.

Katma değer vergisi iadesi açısından da indirime konu olacak KDV kayıtlarının zamanında yapılması ve defterlerin de süresinde yazdırılması önemlidir. Vergi dairesi tarafından yapılan ihracat yoklamaları sırasında

deftere kaydedilmemiş olduğu anlaşılan indirim KDV tutarları iade edilecek KDV tutarından düşülecektir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri faaliyetlerinin seyrini ve sonuçlarını görmek, gerektiğinde yeni kararlar almak amacıyla defter tutarlar ve mali tablolar hazırlarlar. Vergi Usul Kanunu'nun 171'nci maddesinde belirtilen vergileme ödevlerinin yerine getirilmesi gereği olarak da defter tutulması, faaliyetlerle ilgili belge düzenlenmesi, belge alınması gerekmektedir.

Mükelleflerin faaliyetlerinin genişliğine göre tutulacak defterler işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri gibi tek defter olabildiği gibi yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olmak üzere üç deftere kayıt yapılması gerekli olabilir. Damga vergisi mükellefiyeti nedeniyle damga vergisi defteri de tutulabilmektedir. Gerek mükelleflerin faaliyetlerinin durumunu ve sonucunu görme ihtiyaçları gerekse vergileme ödevlerinin yerine getirilmesinin gereği olarak işletmelerce yapılan işlemlerin defterlere kaydedilmesi zamanının belli esaslara bağlanması gereklidir.

Vergi Usul Kanunu ve kayıt zamanı

Vergi matrahlarının mükelleflerce beyanını esas alan vergi sistemimizde kayıt zamanı VUK'un 219'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Muamelelerin nasıl ve ne zaman defterlere kaydedileceği gösterilmiştir. Maddede muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki;

a) Muamelelerin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların 10 günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota, ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürütenlerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Serbest meslek faaliyetini icra edenlerin muamelelerini serbest meslek kazanç defterlerine günü gününe işlemeleri gerekir.

Mali tatilin etkisi

Muhasebe kayıt süreleri yukarıda belirtildiği gibi olmakla beraber 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunun 1'inci maddesi 3 numaralı bendinin de göz önünde tutulması gerekir. Söz konusu bende göre her yıl temmuz ayının birinci gününden yirminci gününe kadar (20'si dahil) olan mali tatil süresince muhasebe kayıt süreleri işlememektedir. Son yıllara kadar fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası gibi yapılan muameleleri ispat edici belgeler ile bunların kaydedildiği defterler kağıt ortamında hazırlanmış ve tutulmuştur. İletişim sisteminde, bilgisayar ve bilgisayar programcılığı ve özellikle internet alanında ortaya çıkan gelişmelerden sonra fatura ve benzeri vesikaların elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi imkanı doğmuştur. Defterlerin de elektronik ortamda tutulması ve kayıt yapılması mümkün olmuştur.

E-defter ve kayıt zamanı

Türkiye'de 2010 yılından itibaren isteğe bağlı olarak önce elektronik fatura düzenlenmesi ve iletilmesi imkanı sağlanmış; daha sonra da yine isteğe bağlı olarak elektronik ortamda defter tutulabilmesine imkan getirilmiştir..2012 yılından sonra ise 421 Sayılı VUK genel Tebliği'nde belirlenen ölçülere uyan mükelleflere elektronik fatura düzenleme ve elektronik defter tutma zorunluğu getirilmiştir. Bu gün 70 bin civarında mükellef elektronik fatura düzenleme ve e-defter tutma zorunluğu kapsamındadır.

E-Defter geleneksel kağıt ortamında tutulan defterlerden farklı olmakla beraber kayıt zamanı konusunda ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Her ne kadar e-Defterlerin aylık olarak tutulması gerekmekte ise de bu farklılık teknik gerekliliklerden kaynaklanmakta olup VUK 219'uncu madde hükmü geçerlidir.

Bununla beraber, elektronik defterlerin (yevmiye defteri ve defteri kebir) aylık olarak tutulması ve defterlere ait beratların ilgili ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar GİB sistemine yüklenmesinin zorunlu olduğu unutulmamalıdır.

Usulsüzlüğün Tarifi

Madde 351-Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları

Madde 352-(2365 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle değişen madde)

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

I inci derece usulsüzlükler

1. (3239 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle değişen bent) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;

3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

4. (4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)(*)

5. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;

6. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);

7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);

9. (4369 sayılı Kanunun 81/A-27 nci maddesiyle değiştirilen ibare) Diğer ücretler(**) üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;

10. (2995 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle kaldırılmıştır.)

11. (3239 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle eklenen bent) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

II nci derece usulsüzlükler

1. (3239 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle değişen bent) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (4751 sayılı Kanunun 7 nci maddesine göre parantez içi hüküm kaldırılmıştır.(***)

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

3. (2995 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle kaldırılmıştır.)

4. (3505 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen bent) Vergi kanunlarında

yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

7. (3239 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle değişen bent) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

(*) 4. (Değişmeden önceki şekli) Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi;

(**) 9. (İbarenin değiştirilmeden önceki şekli) Götürü matrahlar

(***) (4751 sayılı kanunun 7 nci maddesine göre kaldırılan parantez içi hüküm) (Emlak Vergisinde beyannamenin bu Kanunun 27 nci maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması.)

4.ÖDEME VE TAHSİLATLARIN TEVSİKİNİN ÖNEMİ

Günümüzde her ne kadar kaydi para, ilerleyen banka teknolojileri sayesinde ilerlese de hala kaydi parayı kullanmayan firmalar karşımıza çıkabilmektedir. Kaydi para yani finansal sistemlerde kaydı olan paranın hareketini görmemize olanak sağlanması büyük bir gelişmedir. Tüm işletmelerin aşağıda yapılan düzenlemeleri dikkate alarak işlem yapmaları önemlidir hem VUK'taki özel usulsüzlük için hem de haklarında yürütülen vergi incelemelerinin daha sağlıklı olması açısından dikkat edilmesi gereken önemli bir husustur. Ödemenin veya tahsilatın en geçerli ispatı devler otoritesi altındaki kurumlarca kayıt altına alınmasıdır.

Tahsilat Ve Ödemelerde Tevsik Zorunluluğu Haddi 7.000 TL Olarak Belirlenmesine İlişkin Vergi Sirküleri No: 2015/92;

24 Aralık 2015 tarihli ve 29572 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluğuna ilişkin olarak hali hazırdaki 8.000 TL'lik had, 2016 yılından geçerli olmak üzere 7.000 TL'ye indirilmiştir.

Buna göre, tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, **7.000 TL**'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Tebliğde yer alan diğer önemli açıklamalar ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Tahsilat ve ödemelerin finans kurumları aracılığıyla yapılmış olmasının tarafların o işleme ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeleri (fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası vb.) düzenleme zorunluluğunu kaldırmayacaktır.
- Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000 TL'yi aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur.

Yukarıda yapılan düzenlemeler **7.000 TL**'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri gerektiğini açıklamıştır, bu da vergi İncelemeleri açısından önem arz etmektedir. yasalar her ne kadar sınırı 7000 tl ile tutmuşsa da basiretli bir tüccarın bütün ödemelerinin kayıtlı olmasında fayda olacaktır.

5. KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde; ülkemizde faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin ticari alanda düzenledikleri ve karşı taraftan aldıkları yani adlarına düzenlenen, faturaların önemi dikkat

çekmektedir. Bu mevzu o kadar önemlidir ki vergi incelemelerinin büyük kısmı bu nedenle vuku bulmaktadır. Firmalar mal veya hizmet alım satım yaptıkları firmalar hakkında detaylı araştırma ve soruşturmaları yapmalarında fayda olacaktır.Örneğin mal ve ya hizmet aldıkları firmalar hakkında Ticaret sicil gazetelerinde ilan edilen ortaklık yapısı adres değişikliği v.b gibi bilgileri gözden geçirmeleri çok önemlidir. Ayrıca piyasa fiyatı denen bu olguyu da gözden kaçırmamak gerekir nedeni ise ticari hayatta genellikle sahte belge düzenleyicileri piyasa fiyatına göre daha uygun fiyat verebilmektedir. Firmalar bu hususları dikkatle takip etmelidir.

Günümüzde herhangi bir firmadan mal veya hizmet almadan önce bu firmanın hakkında daha önceden veya cari dönemde özel esaslara tabi olup olmadığını öğrenme şansları bulunmamaktadır ki saydığımız araştırmalara ekleme yaparak titizlikle hareket edilmelidir. Bu hususlar önemsiz gibi gözükebilse de firmaları ileride karşılaşılabilecekleri vergi incelemelerinden kurtarabilme durumları olabilecektir. Unutmamalı ki 213 sayılı VUK'nun 114.maddesinde zamanaşımının 5 yıl olduğu açıklanmıştır.(Türk Ticaret kanununda ise defter ve belgeler saklama süresi 10 yıldır) yani VUK'a göre mükellefler geçmiş dönemleri de 5 yıl geriye gidilerek vergi incelemesine alınabilmektedir.(Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesi uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Buna göre tarh zamanaşımı süresi beş yıldır)

Bir şekilde firmalar mal veya hizmet alımı satımı yaparlar ve sonuçlarına da katlanmak zorunda kalabilirler. Mükellefler mal ve hizmet alımı için aldıkları faturaları defter kayıtlarına intikal ettirerek hey ay KDV beyannamelerine yansıtırlar. Her ne hikmettir ki genelde ödenecek KDV ya çok az çıkar ya da hiç çıkmaz. Bu durumun nedenlerinden biri de mal veya hizmet satışı yaparken fatura düzenlemeyip alış yaparken faturalarını alıp kayıt edip KDV beyanlarına aktarırlar. Normal şartlar altında kar eden bir firmanın doğal olarak ödenecek KDV nin çıkması gerekmektedir.(bu açıklamaları yaparken indirimli orana tabi, ihracat yapanlar v.b gibi firmalar hariç tutulmuştur)

Firmalar cari yılda yada daha önceki yıllara ilişkin kullandıkları bu faturalara binaen vergi incelemesine alınabilirler. Örnek olarak bir firma 2021 yılında 2019 yılı için incelemeye girebilir. Örneklersek; Y.A.Ş 2019

yılında X.A.Ş den mal alımı yapmıştır. Bu alımla ilgili faturalarda gösterilen KDV'yi defterlerine kayıt edip kullanma dönemlerindeki KDV beyanlarında göstererek indirilecek KDV olarak kayıt etmiştir.2021 yılında mal alımı yapılan x.A.Ş hakkında vergi inceleme elemanlarınca hakkında VTR vergi tekniği raporu-tamamen sahte belge düzenleyicisi olarak rapor yazılmış olsun. İlgili kamu birimlerince yapılan işlemler akabinde 2019 yılı için mal alımı yapan Y.A.Ş sahte belge kullanma yönünden incelemeye sevk edilecektir. (Matrah artırımlarında bulunanlar hariç)

Firma hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda 2019 yılı için ilgili dönemde hangi ayda kullanıldıysa o ayda bu indirim konusu yapılan KDV tutarları red edilerek indirimler toplamında çıkarılacaktır. Red edilen vergi tutarı kadar vergi geri alınca ve vergi ziyai cezası kesilecektir. Üstelik sahte belge kullanma için özel usulsüzlük cezası da kesilecektir. Burada şu duruma dikkat etmek gerekir kullanılan sahte faturanın bilerek mi bilmeyerek mi kullanılma hususu önem arz etmektedir. İlki bilmeyerek kullanma durumu burada vergi aslı, 1 kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası aranacaktır. İkinci durum ise bilerek kullanma durumu; vergi aslı, 3 kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası ve vergi suçu raporu tanzim edilerek ilgili şahıs yani mükellef kurum yetkilisi veya yetkilileri hakkında suç duyurusunda bulunulması gerekecektir. İlgili ve yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına gönderilen vergi suçu raporları hakkında işlem tesis edilecektir. Bu durum firma yetkilileri hakkında hayati önem arz etmektedir çünkü yaptırımları ağır sonuçlanabilmektedir. VUK madde 359'da açıklandığı gibi bu durum vergi kaçakçılığının kapsamına girdiği için hapis cezaları uygulanacaktır. Vergi incelemesi yapan inceleme elemanı yaptığı incelemede sahte belge kullanma raporu düzenlerken mükellefin bilerek mi bilmeyerek mi kullanma durumunu ise yaptığı araştırma ve yazımızda bahsi geçen **306 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğini de dikkate alarak bu ayrımı yapabilecektir.** Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek 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 ziyayı da sebebiyet verilmiş olması halinde 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ülkemizdeki Mükelleflerin bu konuda daha dikkatli olması ve düzenlenen kanunlara daha duyarlı olması onların ileride daha büyük sorunlar yaşamasına engel olabilecektir. Sahte belge kullanma ile ilgili KDV ye ilişkin olarak şu yönde Danıştay kararı mevcuttur; *Nitekim Danıştay II. Dairesinin 7.11.1996 gün ve E.1995/4076, K.1996/4011 sayılı kararı da bu doğrultudadır. (KDV indiriminin yapılabilmesi ya da indirilen KDV'nin haklı sayılabilmesinde, indirilen KDV'nin satıcı tarafından veya daha alt kademelerdeki yüklenilen vergi ile ilgili sorumlulukların yükleniciler tarafından yerine getirilmiş olması gerekir. Ayrıca indirimde dayanak teşkil eden belgelerin gerçeği yansıtması ve verginin gerçekte ödenmesi gerekir. Dolayısıyla sahte faturalarda gösterilen KDV indirilemez.)*

Bilindiği gibi 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (b) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29 uncu maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Malın teslim edilmiş olması veya hizmetin ifa edilmiş olduğunun sabit olduğu durumlarda dahi, Katma Değer Vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için teslim ve hizmetlerle ilgili faturaların gerçeği yansıtması şarttır. Bu bilgiler ışığında ticari hayatta basiretli işadamı gibi davranmanın önemi büyüktür. Günü kurtarma çabaları içinde olan firmalar ileride vergi incelemelerine alınma ihtimalinin çok yüksek olduklarının bilincinde olmalarında fayda olacaktır. Vergi ahlakının gelişimi açısından bakıldığında düzenlenen vergi yasalarına uyum gösterme firmalar lehine olacağı bilinmelidir.

Sahte belge kullanmanın belirtildiği gibi usulsüzlük, zamanında tahakkuk etmemiş-ödenmeyen vergi (KDV) ve vergi ziyayı cezasının tekrar gündeme gelmesi ayrıca vergi suçunun da tespiti halinde büyük yaptırımların olacağı

unutulmamalıdır. Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı iddia edilen mükelleflerin KDV iadeleri alacakları da sorunlu hale geleceği açıktır. En nihayetinde, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının KDV'nin katma değerden vergi alma fonksiyonunu bozduğu ve reelde vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı unutulmamalıdır. KDV İade alacakların bu iadeyi alamamaları veya 1 nolu KDV genel tebliğinde belirtilen şartları sağlayan firmaların nakden almış veya borçlarına mahsup etmiş oldukları KDV iadesinin vergi ziyat cezası ile verginin geri alınması durumlarının da olduğu bilinmelidir. Yani vergi mükelleflerince bilerek ya da bilmeyerek kullanılan sahte belgenin KDV kanununun 29.maddesinde belirtildiği üzere indirilecek KDV olarak değerlendirilemeyeceği açıklanmıştır. İndirimi imkansız hale gelen bu verginin geri alınması cezası ile birlikte, hatta KDV iade alacağının bile 1 nolu KDV genel tebliğindeki açıklanan durumlar ışığında riske girdiği bilinmektedir.

5. SONUÇ

Bu açıklamalar doğrultusunda, sahte belgenin önemi, sahte belgeyi bilerek veya bilmeyerek kullanma durumunda karşılaşılabilecek durumlar ve bakmakla anlaşılması belli olmayan bu faturalardan kaçınma hususları ele alınmıştır. Gelişmekte olan ülkeler arasında olan ülkemizde düzenlenen yasal yaptırımların ciddiyetinin farkında olup basiretli iş adamları gibi ihtiyatlı olunması gerektiği vurgulanmıştır. Sahte belgenin kullanılması durumunda KDV indirim mekanizması açısından önemi anlatılmıştır. Gerek maddi gerek manevi yaptırımlarla karşı karşıya kalmamak için düzenlenen vergi yasalarının takibinde olup bilinçli basiretli bir iş adamı gibi davranmanın öneminden bahsedilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu(10 Ocak 1961). Resmi Gazete (Sayı: 10705)
306 Sıra Numaralı Vuk Genel Tebliği Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasına Bağlı Ceza Uygulama Esasları (18 Haziran 2002). Resmi Gazete (Sayı: 24789)
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (02 Kasım 1984) Resmi Gazete (Sayı: 18563)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14 Şubat 2011). Resmi Gazete (Sayı: 27846)

Danıştay 11. Dairesi (7.11.1996). E.1995/4076, K.1996/4011 Sayılı Karar. Tahsilat Ve Ödemelerde Tevsik Zorunluluğu Haddi 7.000 Tl Olarak Belirlenmesine İlişkin Vergi Sirküleri No: 2015/92